



T.C.

Ardahan Üniversitesi

Lisansüstü Eğitim Enstitüsü

İşletme Ana Bilim Dalı

İşletme Bilim Dalı

**MESLEK MENSUPLARININ ADLİ MUHASEBEYE BAKIŞ AÇISI:
GAZİANTEP İLİ ÖRNEĞİ**

Cebrail AYAZ

Dr. Öğr. Üyesi Merve KIYMAZ KIVRAKLAR

Yüksek Lisans Tezi

Ardahan, 2022

MESLEK MENSUPLARININ ADLİ MUHASEBEYE BAKIŞ AÇISI:
GAZİANTEP İLİ ÖRNEĞİ

Cebrail AYAZ

Dr. Öğr. Üyesi Merve KIYMAZ KIVRAKLAR

Ardahan Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü
İşletme Ana Bilim Dalı
İşletme Bilim Dalı

Yüksek Lisans Tezi

Ardahan, 2022

KABUL VE ONAY

Cebrail Ayaz tarafından hazırlanan “Meslek Mensuplarının Adli Muhasebeye Bakış Açısı: Gaziantep İli Örneği” başlıklı bu çalışma, 04.11.2022 tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda başarılı bulunarak jürimiz tarafından Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

Doç. Dr. Nermin AKYEL (Başkan)

Dr. Öğr. Üyesi Merve KIYMAZ KIVRAKLAR
(Danışman)

Doç. Dr. Ali Kemal ÇELİK

Yukarıdaki imzaların adı geçen öğretim üyelerine ait olduğunu onaylıyorum.

Prof. Dr. Mustafa ŞENEL
Enstitü Müdürü

YAYIMLAMA VE FİKRİ MÜLKİYET HAKLARI BEYANI

Enstitü tarafından onaylanan lisansüstü tezimin tamamını veya herhangi bir kısmını, basılı (kağıt) ve elektronik formatta arşivleme ve aşağıda verilen koşullarla kullanıma açma iznini Ardahan Üniversitesine verdiğimi bildiririm. Bu izinle Üniversiteye verilen kullanım hakları dışındaki tüm fikri mülkiyet haklarım bende kalacak, tezimin tamamının ya da bir bölümünün gelecekteki çalışmalarda (makale, kitap, lisans ve patent vb.) kullanım hakları bana ait olacaktır.

Tezin kendi orijinal çalışmam olduğunu, başkalarının haklarını ihlal etmediğimi ve tezimin tek yetkili sahibi olduğumu beyan ve taahhüt ederim. Tezimde yer alan telif hakkı bulunan ve sahiplerinden yazılı izin alınarak kullanılması zorunlu metinleri yazılı izin alınarak kullandığımı ve istenildiğinde suretlerini Üniversiteye teslim etmeyi taahhüt ederim.

Yükseköğretim Kurulu tarafından yayınlanan **“Lisansüstü Tezlerin Elektronik Ortamda Toplanması, Düzenlenmesi ve Erişime Açılmasına İlişkin Yönerge”** kapsamında tezimin aşağıda belirtilen koşullar haricince YÖK Ulusal Tez Merkezi / Ardahan Üniversitesi Açık Erişim Sisteminde erişime açılır.

- Enstitü / Fakülte yönetim kurulu kararı ile tezimin erişime açılması mezuniyet tarihimden itibaren 2 yıl ertelenmiştir. ⁽¹⁾
- Enstitü / Fakülte yönetim kurulunun gerekçeli kararı ile tezimin erişime açılması mezuniyet tarihimden itibaren ay ertelenmiştir. ⁽²⁾
- Tezimle ilgili gizlilik kararı verilmiştir. ⁽³⁾

04/11/2022

Cebrail AYAZ

¹“Lisansüstü Tezlerin Elektronik Ortamda Toplanması, Düzenlenmesi ve Erişime Açılmasına İlişkin Yönerge”

(1) Madde 6. 1. Lisansüstü tezle ilgili patent başvurusu yapılması veya patent alma sürecinin devam etmesi durumunda, tez **danışmanının** önerisi ve **enstitü anabilim dalının** uygun görüşü üzerine **enstitü** veya **fakülte yönetim kurulu** iki yıl süre ile tezin erişime açılmasının ertelenmesine karar verebilir.

(2) Madde 6. 2. Yeni teknik, materyal ve metotların kullanıldığı, henüz makaleye dönüşmemiş veya patent gibi yöntemlerle korunmamış ve internetten paylaşılması durumunda 3. şahıslara veya kurumlara haksız kazanç imkanı oluşturabilecek bilgi ve bulguları içeren tezler hakkında tez **danışmanının** önerisi ve **enstitü anabilim dalının** uygun görüşü üzerine **enstitü** veya **fakülte yönetim kurulunun** gerekçeli kararı ile altı ayı aşmamak üzere tezin erişime açılması engellenebilir.

(3) Madde 7. 1. Ulusal çıkarları veya güvenliği ilgilendiren, emniyet, istihbarat, savunma ve güvenlik, sağlık vb. konulara ilişkin lisansüstü tezlerle ilgili gizlilik kararı, **tezin yapıldığı kurum** tarafından verilir *. Kurum ve kuruluşlarla yapılan işbirliği protokolü çerçevesinde hazırlanan lisansüstü tezlere ilişkin gizlilik kararı ise, **ilgili kurum ve kuruluşun önerisi** ile **enstitü** veya **fakültenin** uygun görüşü üzerine **üniversite yönetim kurulu** tarafından verilir. Gizlilik kararı verilen tezler Yükseköğretim Kuruluna bildirilir.

Madde 7.2. Gizlilik kararı verilen tezler gizlilik süresince enstitü veya fakülte tarafından gizlilik kuralları çerçevesinde muhafaza edilir, gizlilik kararının kaldırılması halinde Tez Otomasyon Sistemine yüklenir.

* Tez **danışmanının** önerisi ve **enstitü anabilim dalının** uygun görüşü üzerine **enstitü** veya **fakülte yönetim kurulu** tarafından karar verilir.

ETİK BEYAN

Bu çalışmadaki bütün bilgi ve belgeleri akademik kurallar çerçevesinde elde ettiğimi, görsel, işitsel ve yazılı tüm bilgi ve sonuçları bilimsel ahlak kurallarına uygun olarak sunduğumu, kullandığım verilerde herhangi bir tahrifat yapmadığımı, yararlandığım kaynaklara bilimsel normlara uygun olarak atıfta bulunduğumu, tezimin kaynak gösterilen durumlar dışında zgn olduğunu, Tez Danışmanının **Dr. Öğr. Üyesi Merve KIYMAZ KIVRAKLAR** danışmanlığında tarafımdan üretildiğini ve Ardahan Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü Tez Yazım Yönergesine göre yazıldığını beyan ederim.

Cebrail AYAZ

ÖZET

AYAZ, Cebrail. *Meslek Mensuplarının Adli Muhasebeye Bakış Açısı: Gaziantep İli Örneği*, Yüksek Lisans Tezi, Ardahan, 2022.

Teknolojinin gelişmesi ile işletmeler birbirine karşı rekabet üstünlüğü savaşına girmiştir. Bunun sonucunda ise hile ve yolsuzluk gibi durumlar sıklıkla gün yüzüne çıkmaktadır. Hile, yolsuzluk ve diğer işlenen mali suçların ortaya çıkarılması için ise adli muhasebeye ihtiyaç bulunmaktadır. Adli muhasebe; mali suçlar, hile ve yolsuzlukların tespitinin sağlanması yönüyle yargı mercileri için önemli bir alandır. Adli muhasebe alanında hukuk ve muhasebe birlikte hareket etmektedir. Adli muhasebenin sağlıklı bir şekilde yürütülebilmesi için geleneksel muhasebe haricinde muhasebe teorileri, denetim, suç araştırma, kanıt toplama, istatistik, istihbarat, kriminoloji, psikoloji gibi birçok uzmanlık alanı adli muhasebe çalışmalarına destek olmaktadır.

Çalışmanın amacı Gaziantep ilinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensupları ve avukatların adli muhasebeye yönelik algılarının tespit edilmesidir. Bu amaca yönelik olarak çalışmanın birinci bölümünde adli muhasebeye ilişkin temel kavramlar açıklanmıştır. İkinci bölümde adli muhasebede hata ve hile unsuru incelenmiş ve hilenin önlenmesinde adli muhasebenin rolü aktarılmıştır. Üçüncü bölümde ise Gaziantep ilinde bulunan avukat ve muhasebe mesleğini ifa eden kişilerin adli muhasebe alanına bakış açıları tespit edilmiştir. 341 avukat ve 325 muhasebe meslek mensubuna yüz yüze anket uygulanmıştır. Sonuç olarak avukat ve muhasebe meslek mensuplarının adli muhasebecilik mesleği hakkında yeterli bilgi sahibi olmadığı, yargısal anlamda yetersiz olduğu ve adli muhasebecilik mesleğine çok fazla ihtiyaç olduğu tespit edilmiştir.

Anahtar Sözcükler:

Adli Muhasebe, Adli Muhasebecilik Mesleği, Hile, Avukat, Muhasebeci.

ABSTRACT

AYAZ, Cebail. *Perspective of Professionals on Forensic Accounting: Gaziantep Province Example*, Master's Thesis, Ardahan, 2022.

With the development of technology, businesses have entered a war of competitive advantage against each other. As a result, situations such as cheating and corruption often come to the fore. Forensic accounting is needed to detect fraud, corruption and other financial crimes. Forensic accounting is an important branch of science for judicial authorities in terms of detecting financial crimes, fraud and corruption. Law and accounting act together in the field of forensic accounting. In order to carry out forensic accounting in a healthy way, many areas of expertise such as accounting theories, auditing, crime research, evidence collection, statistics, intelligence, criminology, psychology, apart from traditional accounting, support forensic accounting studies.

The aim of the study is to determine the perceptions of accounting professionals and lawyers operating in Gaziantep province towards forensic accounting. For this purpose, in the first part of the study, the basic concepts of forensic accounting are explained. In the second part, the error and fraud element of forensic accounting is examined and the role of forensic accounting in the prevention of fraud is explained. In the third part, the perspectives of lawyers and accounting professionals in Gaziantep province on the field of forensic accounting were determined. A face-to-face questionnaire was applied to 341 lawyers and 325 accountants. As a result, it has been determined that lawyers and accounting professionals do not have sufficient knowledge about the forensic accounting profession, they are insufficient in the judicial sense and there is a great need for the forensic accounting profession.

Keywords:

Forensic Accounting, Forensic Accountant Profession, Cheat, Lawyer, Accountant.

İÇİNDEKİLER

KABUL VE ONAY	
YAYIMLAMA VE FİKRİ MÜLKİYET HAKLARI BEYANI.....	
ETİK BEYAN.....	
ÖZET.....	5
ABSTRACT	6
İÇİNDEKİLER	7
TABLolar DİZİNİ	11
ÖN SÖZ.....	15
GİRİŞ	16
1.BÖLÜM.....	18
ADLİ MUHASEBE VE ADLİ MUHASEBECİLİK MESLEĞİ.....	18
1.1. ADLİ MUHASEBE	18
1.2. ADLİ MUHASEBENİN ÖNEMİ.....	19
1.3. ADLİ MUHASEBENİN TARİHSEL GELİŞİMİ.....	20
1.4. ADLİ MUHASEBE MESLEĞİNİN KAPSAMI	23
1.4.1. Hile Denetçiliği	23
1.4.2. Dava Destek Danışmanlığı.....	24
1.4.3. Uzman Tanıklık	25
1.5. ADLİ MUHASEBENİN ORTAYA ÇIKIŞ SEBEPLERİ	25
1.6. ADLİ MUHASEBECİ VE ADLİ MUHASEBECİNİN	
ÖZELLİKLERİ	26
1.7. ADLİ MUHASEBECİLİKTE ELE ALINAN KONULAR	29
1.8. ADLİ MUHASEBECİLİK MESLEĞİNİN BİLİRKİŞİLİK	
MESLEĞİYLE İLİŞKİSİ	30
1.9. ADLİ MUHASEBE MESLEĞİNİN HUKUK SİSTEMİMİZDEKİ	
YERİ.....	32
1.9.1. Adli Muhasebe Mesleğinin Türk Ticaret Kanundaki Yeri	32
1.9.2. Adli Muhasebe Mesleğinin Borçlar Kanundaki Yeri	33
1.9.3 Adli Muhasebe Mesleği ve Türk Ceza Kanunu Arasındaki İlişki	33

1.9.4. Adli Muhasebe Mesleği ve İcra İflas Kanunu Arasındaki İlişki.....	33
1.10. ADLİ MUHASEBE VE MESLEĞİNİN İŞLEYİŞ SÜRECİ VE	
ETİK KURALLARI	34
1.11. ADLİ MUHASEBEYE SUÇ TEŞKİL EDEN KONULAR.....	35
2.BÖLÜM.....	38
ADLİ MUHASEBEDE HATA VE HİLE UNSURU	38
2.1. HATANIN TANIMI VE NEDENLERİ	38
2.2. MUHASEBEDE HATA ÇEŞİTLERİ.....	39
2.2.1. Matematik Hataları	39
2.2.2. Kayıt Hataları.....	39
2.2.3. Nakil Hataları.....	40
2.2.4. Unutma ve Tekrarlama Hataları.....	40
2.2.5. Bilanço Hataları	40
2.3. HİLENİN TANIMI VE ÖZELLİKLERİ	41
2.4. HİLE YAPAN KİŞİLERİN ÖZELLİKLERİ VE HİLE YAPMA	
NEDENLERİ	42
2.5. HİLE GRUPLARI	45
2.5.1. Çalışan Hileleri	45
2.5.2. Yönetim Hileleri	46
2.5.3. Yatırım Hileleri.....	46
2.5.4. Satıcı Hileleri	47
2.5.5. Müşteri Hileleri.....	47
2.6. HİLE ÜÇGENİ.....	48
2.6.1. Baskı Unsuru.....	48
2.6.2. Fırsat Unsuru.....	49
2.6.3. Haklı Gösterme Unsuru	49
2.7. HİLE DENETİMİ	50
2.8. HİLENİN ÖNLENMESİ.....	51
2.9. HİLENİN ORTAYA ÇIKARTILMASI	52
2.10. HİLE DENETÇİLİĞİ MESLEĞİ.....	53
2.11. HİLEYE KARŞI YAPILMASI GEREKENLER	54

2.12. HİLENİN ÖNLENMESİNDE VE TESPİTİNDE ADLİ MUHASEBENİN ROLÜ	56
2.13. HİLE EYLEMİNE YÖNELİK ÖRNEK VAKALAR	58
3.BÖLÜM.....	61
GAZİANTEP İLİNDE BULUNAN AVUKATLAR VE MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ ADLİ MUHASEBECİLİK ALGISI ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA	61
3.1. ARAŞTIRMA HAKKINDA.....	61
3.2. ADLİ MUHASEBE ALANINA İLİŞKİN LİTERATÜR TARAMASI.....	61
3.3. ARAŞTIRMANIN METODOLOJİSİ	68
3.3.1. Araştırmanın Amacı ve Önemi	69
3.3.2. Araştırmanın Evreni ve Ön Çalışması	70
3.3.3. Araştırmanın Yöntemi ve Kapsamı	71
3.3.4. Araştırmanın Sınırlılıkları.....	72
3.3.5. Araştırmanın Sayısal Verileri	72
3.3.5.1. Katılımcıların Demografik Bilgileri.....	72
3.3.5.2. Katılımcıların Adli Muhasebe Mesleğine İlişkin Farkındalık Düzeylerini Ölçmek	74
3.3.5.3. Katılımcıların Adli Muhasebenin Faaliyet Alanlarına İlişkin Algılarını Ölçmek.....	77
3.3.5.4. Katılımcıların Adli Muhasebeyi İlgilendiren Yargılara Verdikleri Cevapları Ölçmek	78
3.3.5.5. Adli Muhasebe Mesleğine İhtiyaç Düzeyini Ölçmek	81
3.3.5.6. Katılımcıların, Adli Muhasebecilerde Bulunması Gereken Bilgi ve Becerilere Yönelik Algıları	84
3.3.6. Araştırmanın Güvenirlik Analizi	86
3.3.7. Araştırmanın Normallik Testi	87
3.3.8. Araştırmanın Bulguları	89
3.3.8.1. Adli Muhasebeye İlişkin Yargı Düzeylerinin Mann-Whitney U Testi ve Kruskal-Wallis H Testine Göre Değerlendirilmesi	89

3.3.8.2. Adli Muhasebe Mesleğine Duyulan İhtiyaç Düzeyini Mann-Whitney U Testi ve Kruskal-Wallis H Testine Göre Değerlendirilmesi 96

SONUÇ VE ÖNERİLER.....	113
KAYNAKÇA	119
EKLER.....	130
EK 1. Anket Formu.....	130
EK 2. Bilimsel Yayın Ve Etik Kurul Kararı.....	132
EK 3. Yüksek Lisans Tez Orijinallik Raporu	133
ÖZ GEÇMİŞ.....	134



TABLOLAR DİZİNİ

Tablo 1. Avukatların demografik bilgileri	73
Tablo 2. Muhasebecilerin demografik bilgileri.....	74
Tablo 3. Avukatların adli muhasebe mesleğine ilişkin farkındalık düzeylerinin frekans dağılımları	76
Tablo 4. Muhasebecilerin adli muhasebe mesleğine ilişkin farkındalık düzeylerinin frekans dağılımları	77
Tablo 5. Avukatların adli muhasebenin faaliyet alanlarına ilişkin algılarının frekans dağılımı	77
Tablo 6. Muhasebecilerin adli muhasebenin faaliyet alanlarına ilişkin algılarının frekans dağılımı	78
Tablo 7. Adli muhasebeyi ilgilendiren yargılara avukatların verdikleri cevapların frekans dağılımı	79
Tablo 8. Adli muhasebeyi ilgilendiren yargılara muhasebecilerin verdikleri cevapların frekans dağılımı.....	81
Tablo 9. Avukatların adli muhasebe mesleğine ihtiyaç düzeylerinin frekans dağılımı ..	82
Tablo 10. Muhasebecilerin adli muhasebe mesleğine ihtiyaç düzeylerinin frekans dağılımı	83
Tablo 11. Avukatlara göre adli muhasebecilerde bulunması gereken bilgi ve becerilerin frekans dağılımı.....	85
Tablo 12. Muhasebecilere göre adli muhasebecilerde bulunması gereken bilgi ve becerilerin frekans dağılımı	85
Tablo 13. Yargılara katılım düzeyinin cronbach's alpha güvenirlik katsayısı	86
Tablo 14. Adli muhasebe mesleğine duyulan ihtiyaç düzeyinin cronbach's alpha güvenirlik katsayısı	87
Tablo 15. Tanımlayıcı istatistikler	88
Tablo 16. Normallik varsayımı testi.....	88
Tablo 17. Katılımcıların adli muhasebeyi ilgilendiren yargı düzeylerinde cinsiyete göre mann-whitney <i>u</i> test sıralar tablosu	90
Tablo 18. Katılımcıların adli muhasebeyi ilgilendiren yargı düzeylerinde cinsiyete göre mann-whitney <i>u</i> test istatistik değerleri	90

Tablo 19. Katılımcıların adli muhasebeyi ilgilendiren yargı düzeylerinde unvana göre mann-whitney <i>u</i> test sıralar tablosu	91
Tablo 20. Katılımcıların adli muhasebeyi ilgilendiren yargı düzeylerinde unvana göre mann-whitney <i>u</i> test istatistik değerleri	91
Tablo 21. Katılımcıların adli muhasebeyi ilgilendiren yargı düzeylerinin yaş gruplarına göre kruskal-wallis <i>h</i> test ortalama sıra tablosu	92
Tablo 22. Katılımcıların adli muhasebeyi ilgilendiren yargı düzeylerinde yaş gruplarına göre kruskal-wallis <i>h</i> test sonuçları.....	92
Tablo 23. Katılımcıların adli muhasebeyi ilgilendiren yargı düzeylerinde eğitim gruplarına göre kruskal-wallis <i>h</i> test ortalama sıra tablosu.....	93
Tablo 24. Katılımcıların adli muhasebeyi ilgilendiren yargı düzeylerinde eğitim gruplarına göre kruskal-wallis <i>h</i> test sonuçları	93
Tablo 25. Katılımcıların adli muhasebeyi ilgilendiren yargı düzeylerinde mesleki deneyim gruplarına göre kruskal-wallis <i>h</i> test ortalama sıra tablosu.....	94
Tablo 26. Katılımcıların adli muhasebeyi ilgilendiren yargı düzeylerinde mesleki deneyim gruplarına göre kruskal-wallis <i>h</i> test sonuçları.....	95
Tablo 27. Katılımcıların adli muhasebeyi ilgilendiren yargı düzeylerinde çalışma durumuna göre kruskal-wallis <i>h</i> test ortalama sıra tablosu.....	96
Tablo 28. Katılımcıların adli muhasebeyi ilgilendiren yargı düzeylerinde çalışma durumuna göre kruskal-wallis <i>h</i> test sonuçları.....	96
Tablo 29. Katılımcıların adli muhasebe mesleğine duyulan ihtiyaç düzeyinde cinsiyete göre mann-whitney <i>u</i> test sıralar tablosu	97
Tablo 30. Katılımcıların adli muhasebe mesleğine duyulan ihtiyaç düzeyinde cinsiyete göre mann-whitney <i>u</i> test istatistik değerleri	97
Tablo 31. Katılımcıların adli muhasebe mesleğine duyulan ihtiyaç düzeyinde unvana göre mann-whitney <i>u</i> test sıralar tablosu	98
Tablo 32. Katılımcıların adli muhasebe mesleğine duyulan ihtiyaç düzeyinde unvana göre mann-whitney <i>u</i> test istatistik değerleri	98
Tablo 33. Katılımcıların adli muhasebe mesleğine duyulan ihtiyaç düzeyinde yaş gruplarına göre kruskal-wallis <i>h</i> test ortalama sıra tablosu.....	99
Tablo 34. Katılımcıların adli muhasebe mesleğine duyulan ihtiyaç düzeyinde yaş gruplarına göre kruskal-wallis <i>h</i> test sonuçları	100

Tablo 35. Katılımcıların adli muhasebe mesleğine duyulan ihtiyaç düzeyinde yaş gruplarına (1-2) göre mann-whitney <i>u</i> test sıralar tablosu	100
Tablo 36. Katılımcıların adli muhasebe mesleğine duyulan ihtiyaç düzeyinde yaş gruplarına (1-2) göre mann-whitney <i>u</i> test istatistik değerleri.....	100
Tablo 37. Katılımcıların adli muhasebe mesleğine duyulan ihtiyaç düzeyinde yaş gruplarına (1-3) göre mann-whitney <i>u</i> test sıralar tablosu	101
Tablo 38. Katılımcıların adli muhasebe mesleğine duyulan ihtiyaç düzeyinde yaş gruplarına (1-3) göre mann-whitney <i>u</i> test istatistik değerleri.....	101
Tablo 39. Katılımcıların adli muhasebe mesleğine duyulan ihtiyaç düzeyinde yaş gruplarına (1-4) göre mann-whitney <i>u</i> test sıralar tablosu	101
Tablo 40. Katılımcıların adli muhasebe mesleğine duyulan ihtiyaç düzeyinde yaş gruplarına (1-4) göre mann-whitney <i>u</i> test istatistik değerleri.....	102
Tablo 41. Katılımcıların adli muhasebe mesleğine duyulan ihtiyaç düzeyinde yaş gruplarına (2-3) göre mann-whitney <i>u</i> test sıralar tablosu	102
Tablo 42. Katılımcıların adli muhasebe mesleğine duyulan ihtiyaç düzeyinde yaş gruplarına (2-3) göre mann-whitney <i>u</i> test istatistik değerleri.....	102
Tablo 43. Katılımcıların adli muhasebe mesleğine duyulan ihtiyaç düzeyinde yaş gruplarına (2-4) göre mann-whitney <i>u</i> test sıralar tablosu	103
Tablo 44. Katılımcıların adli muhasebe mesleğine duyulan ihtiyaç düzeyinde yaş gruplarına (2-4) göre mann-whitney <i>u</i> test istatistik değerleri.....	103
Tablo 45. Katılımcıların adli muhasebe mesleğine duyulan ihtiyaç düzeyinde yaş gruplarına (3-4) göre mann-whitney <i>u</i> test sıralar tablosu	103
Tablo 46. Katılımcıların adli muhasebe mesleğine duyulan ihtiyaç düzeyinde yaş gruplarına (3-4) göre mann-whitney <i>u</i> test istatistik değerleri.....	104
Tablo 47. Katılımcıların adli muhasebe mesleğine duyulan ihtiyaç düzeyinde eğitim gruplarına göre kruskal-wallis <i>h</i> test ortalama sıra tablosu.....	105
Tablo 48. Katılımcıların adli muhasebe mesleğine duyulan ihtiyaç düzeyinde eğitim gruplarına göre kruskal-wallis <i>h</i> test sonuçları	105
Tablo 49. Katılımcıların adli muhasebe mesleğine duyulan ihtiyaç düzeyinde mesleki deneyim gruplarına göre kruskal-wallis <i>h</i> test ortalama sıra tablosu.....	106
Tablo 50. Katılımcıların adli muhasebe mesleğine duyulan ihtiyaç düzeyinde mesleki deneyim gruplarına göre kruskal-wallis <i>h</i> test sonuçları.....	106

Tablo 51. Katılımcıların adli muhasebe mesleğine duyulan ihtiyaç düzeyinde mesleki deneyim gruplarına (1-2) göre mann-whitney <i>u</i> test sıralar tablosu	107
Tablo 52. Katılımcıların adli muhasebe mesleğine duyulan ihtiyaç düzeyinde mesleki deneyim gruplarına (1-2) göre mann-whitney <i>u</i> test istatistik değerleri	107
Tablo 53. Katılımcıların adli muhasebe mesleğine duyulan ihtiyaç düzeyinde mesleki deneyim gruplarına (1-3) göre mann-whitney <i>u</i> test sıralar tablosu	107
Tablo 54. Katılımcıların adli muhasebe mesleğine duyulan ihtiyaç düzeyinde mesleki deneyim gruplarına (1-3) göre mann-whitney <i>u</i> test istatistik değerleri	108
Tablo 55. Katılımcıların adli muhasebe mesleğine duyulan ihtiyaç düzeyinde mesleki deneyim gruplarına (1-4) göre mann-whitney <i>u</i> test sıralar tablosu	108
Tablo 56. Katılımcıların adli muhasebe mesleğine duyulan ihtiyaç düzeyinde mesleki deneyim gruplarına (1-4) göre mann-whitney <i>u</i> test istatistik değerleri	108
Tablo 57. Katılımcıların adli muhasebe mesleğine duyulan ihtiyaç düzeyinde mesleki deneyim gruplarına (2-3) göre mann-whitney <i>u</i> test sıralar tablosu	109
Tablo 58. Katılımcıların adli muhasebe mesleğine duyulan ihtiyaç düzeyinde mesleki deneyim gruplarına (2-3) göre mann-whitney <i>u</i> test istatistik değerleri	109
Tablo 59. Katılımcıların adli muhasebe mesleğine duyulan ihtiyaç düzeyinde mesleki deneyim gruplarına (2-4) göre mann-whitney <i>u</i> test sıralar tablosu	110
Tablo 60. Katılımcıların adli muhasebe mesleğine duyulan ihtiyaç düzeyinde mesleki deneyim gruplarına (2-4) göre mann-whitney <i>u</i> test istatistik değerleri	110
Tablo 61. Katılımcıların adli muhasebe mesleğine duyulan ihtiyaç düzeyinde mesleki deneyim gruplarına (3-4) göre mann-whitney <i>u</i> test sıralar tablosu	110
Tablo 62. Katılımcıların adli muhasebe mesleğine duyulan ihtiyaç düzeyinde mesleki deneyim gruplarına (3-4) göre mann-whitney <i>u</i> test istatistik değerleri	111
Tablo 63. Katılımcıların adli muhasebe mesleğine duyulan ihtiyaç düzeyinde çalışma durumuna göre kruskal-wallis <i>h</i> test ortalama sıra tablosu	112
Tablo 64. Katılımcıların adli muhasebe mesleğine duyulan ihtiyaç düzeyinde çalışma durumuna göre kruskal-wallis <i>h</i> test sonuçları	112

ÖN SÖZ

Teknolojinin gelişmesi, dünyadaki iş ortamının rahatlamasına ve rekabetin artmasına sebep olmuştur. Rekabet ortamı işletmelerin hile, yolsuzluk ve suiistimal yapmalarına zemin hazırlamaktadır. Dünyanın her ülkesinde dolandırıcılık faaliyetlerinin ve mali suçların artışta olduğu görülmektedir. Bu gibi suçların tespitini yapabilmek adına yeni yaklaşımlar geliştirilmelidir. Muhasebe ve hukuk alanları birbirlerine yardımcı olarak adli muhasebe kavramı ve adli muhasebe mesleğini ortaya çıkarmıştır. Adli muhasebe mesleğinin günümüz koşullarında önem arz ettiği açıktır. Bu çalışmada avukat ve muhasebe meslek mensuplarının ankete vermiş oldukları cevaplar değerlendirildiğinde; adli muhasebecilik mesleğine ihtiyaç olduğu, adli muhasebe hakkında yeteri kadar bilgi sahibi olmadıkları ve yargısal anlamda yetersiz oldukları yönünde görüşleri tespit edilmiştir.

Çalışmanın başlangıcından sonuna kadar her türlü aşamada desteğini hissettiğim danışman hocam Dr. Öğretim Üyesi Merve KIYMAZ KIVRAKLAR'a yüksek lisans eğitimim boyunca kıymetli bilgilerini ve desteklerini esirgemediği için teşekkürlerimi bir borç bilirim.

Yaşamım boyunca her alanda bana desteğini esirgemeyen ve yanımda olan çok yakın zamanda aramızdan ayrılan rahmetli babam Hamza AYAZ'a bu tez çalışmamı ithaf ediyor ve destekleri için teşekkürlerimi bir borç bilirim. İş hayatımın çok yoğun olmasından dolayı aileme gerekli zaman ayıramadığım, boş vakitlerimde ders dönemi ve tez araştırmalarında fedakârlık göstermesini istediğim eşim Bahar AYAZ ve oğlum Mikail Ayaz AYAZ' a teşekkürlerimi sunarım.

Cebrail AYAZ

GİRİŞ

Yirmi birinci yüzyıl, bilgi ve teknoloji çağıdır. Teknolojinin gelişmesi işletmelerin iş gücünün rahatlamasına, ticari faaliyetlerin sınırların dışına çıkmasına ve rekabetin güçlü bir şekilde yaşanmasına sebep olmuştur. Teknolojinin sağladığı kolaylıklar ticari rekabet ortamında artmakta iken hile, yolsuzluk ve suiistimallerin oluşmasına zemin hazırlamaktadır. Bu kapsamda hileli işlemler, dolandırıcılık faaliyetleri, firma iflasları, muhasebe skandalları, yolsuzluk ve mali suçlar gibi olaylar artış göstermiştir.

Muhasebede yaşanan hilelerin önlenmesi veya daha kolay tespit edilmesi için yeni yaklaşımlar geliştirilmelidir. Mali suçların tespiti geleneksel muhasebe ve denetim bilgisinin ötesinde bir bilgi birikimi ile mümkün olmaktadır. Bu yüzden adli muhasebe; muhasebe ve hukuk arasında bir köprü görevi görerek mali suçların tespitinde yardım alınması gereken bir bilim dalı olarak önem arz etmektedir. Adli muhasebeye bu denli ihtiyaç duyulmasının ardında yatan diğer bir neden ise yolsuzluk ve hilelerin sadece bu sorunu yaşamakta olan firmaları değil ülke ekonomisini de tehdit eder duruma gelmesidir. Hile ve yolsuzlukla karşı karşıya kalan firma bulunduğu ülkenin ekonomisini tehdit etmeye başlayacak; ardından da küreselleşmenin etkisiyle durum en kısa sürede diğer ülkelere de sirayet ederek küresel bir etkinin oluşmasına neden olacaktır.

Adli muhasebe; işletmelerde yapılan hile ve yolsuzlukları tespit etmek ve önlenmesine yönelik doğru çalışmalarla ilgilenen bir muhasebe bilirdir. Adli makamlara yönelik aile davalarında mal varlığının fiyatlandırılması, iflas pozisyonlarındaki varlık değerlendirmeleri, mali tablo çözümlemeleri, hile kontrolü ve mali dokümanların çözülmesi için adli muhasebeden yararlanılır.

Adli muhasebe birçok bilim dalı ile bire bir etkileşim içindedir. Adli muhasebenin kapsamı itibariyle ilişkili olduğu bilim dalları; muhasebe, hukuk, denetim, psikoloji, grafoloji, kriminoloji ve istatistiktir (Gülten ve Kocaer, 2011).

Adli muhasebenin faaliyet alanları hile denetçiliği, dava destek danışmanlığı ve uzman tanıklıktır. Hile denetçiliği görevini ifa eden adli muhasebeciler; işletmenin sahipleri, yöneticileri, çalışanları ve işletmeyi alakadar eden şahıs ve kuruluşlardan gelmesi muhtemel hile eylemlerini çözmek için çalışma yürütür. Dava destek danışmanlığı görevini ifa eden adli muhasebeciler; soruşturma ve kovuşturma sürecinde ya da dava aşamasına henüz girmeden davaya bakan avukatlara danışmanlık için yardımcı olur. Uzman tanıklık görevini ifa eden adli muhasebeciler ise mesleki tecrübe ve bilgisini

kullanması ile dava aşamasında gerekli delilleri toplayıp değerlendirme yapmak için hâkimlere karşı gerekli yardımı eden kişilerdir.

Bu çalışmanın amacı; Gaziantep ilinde faaliyet gösteren avukatların ve muhasebe meslek mensuplarının adli muhasebe ve adli muhasebecilik mesleğine yönelik algılarının tespit edilmesidir. Ayrıca adli muhasebecilik mesleğinin; farkındalık ve ihtiyaç düzeyinin belirlenmesi ile mesleği icra eden kişilerde bulunması gereken özelliklerin tespit edilmesi ve adli muhasebenin faaliyet alanlarından hangilerine ilişkin bilgi sahibi olduklarının ortaya çıkarılmasıdır. Bu amaca yönelik olarak 341 avukat ve 325 muhasebe meslek mensubuna yüz yüze anket yapılmıştır.

Çalışmanın birinci bölümünde adli muhasebeye ilişkin temel kavramlar açıklanmıştır. Adli muhasebenin önemi ve adli muhasebenin tarihsel gelişimi üzerinde durulmuştur. Adli muhasebe mesleğinin faaliyet alanları ve hukuk sistemindeki yeri incelenmiştir. Adli muhasebecilik mesleğinin bilirkişilik mesleğiyle ilişkisi ve ortaya çıkış sebepleri aktarılmıştır.

İkinci bölümde adli muhasebede hata ve hile unsurları aktarılmıştır. Hilenin tanımı ve özellikleri açıklanarak, hile yapan şahısların karakteristik özellikleri ve hile yapma nedenlerine değinilmiştir. Adli muhasebenin hile eylemiyle bağlantısının nasıl olduğunu ve nasıl davranılması gerektiği vurgulanmıştır. Hileye karşı yapılması gereken denetim ve önlenmesine yönelik çalışmaların neler olduğu açıklanmıştır.

Üçüncü bölümde literatür taraması ile veri toplama yöntemi aktarılmıştır. Araştırmanın evreni ve örnekleme belirlendikten sonra araştırmanın sınırlılıkları belirtilmiştir. Araştırmada parametrik olmayan testler (Mann-Whitney U testi ve Kruskal-Wallis H testi) kullanılmış ve ayrıntılı bir şekilde açıklanmıştır.

Sonuç olarak avukat ve muhasebe meslek mensuplarının adli muhasebecilik mesleği hakkında yeterli bilgi sahibi olmadığı, yargısal anlamda bilgi düzeylerinin yetersiz olduğu ve adli muhasebecilik mesleğine çok fazla ihtiyaç olduğu tespit edilmiştir. Mesleğin gelişmesi ve bilinmesi adına gerekli yasal düzenlemelerin yapılması ve eğitimlerin verilmesi ve adli muhasebeciliğin yaygın bir şekilde uygulanmasının önemi aktarılmıştır.

1.BÖLÜM

ADLİ MUHASEBE VE ADLİ MUHASEBECİLİK MESLEĞİ

Bu bölümde adli muhasebe kavramı, adli muhasebeciliğin önemi ve tarihsel gelişimi, adli muhasebenin ortaya çıkış sebepleri, adli muhasebe mesleğinin hukuk sistemindeki yeri vb. adli muhasebeye ilişkin kavramlar aktarılmıştır.

1.1. ADLİ MUHASEBE

Adli muhasebe; dava yöntemlerinin kullanımı, muhasebe ve ticaret becerileri ile uyum sağlama, mahkemede tanıklık ve uzman tanıklar tarafından kullanılması için fikir ve düşünceler geliştirme, karmaşık finansal bilmeceleri çözme, yolsuzluk soruşturması, zarar hakkında karar verme, firma değerinin belirlenmesi ve diğer finansal tartışmaların çözümünde kullanılan güçlü bir yaklaşımdır (Akyel, 2009). Bir diğer tanıma göre adli muhasebe; mahkeme ile ilgili hususlarda, diğer bilim alanlarıyla birlikte psikoloji, suç bilimi ve kanıt toplama gibi konularla kendine özgü araştırma, sorgulama ve analiz yöntemleri kullanılarak esas olanı arayan bilim dalıdır (Gülten, 2010).

Adli muhasebe, muhasebe yönü ağırlık kazanmış olaylara, hukuki anlaşmazlıklara, çıkar yol araştıran, adalet alanında kanıt olarak değerlendirilebilme olasılığı olan bilgi ve belgeleri topladıktan sonra onları ayırıştırıp değerlendiren çalışma alanıdır. Çalışma alanı olmasının yanı sıra hukuk, muhasebe, denetim, psikoloji, suç bilimi, yazı bilimi alanlarının birleşip bir sentez oluşturduğu yeni bir bilim dalıdır.

Adli muhasebenin çalışma alanları göz önüne alınarak tanımlandığı zaman, muhasebe ile ilgili çözümleme öncelikli olmak üzere; dava desteği, bilirkişi tanıklığı ve hile araştırmacılığı adli muhasebenin kapsamına girmektedir. Muhasebe bilgisinin bir başına yeterli olmadığı hallerde mütalaa ve tahkikat tekniklerini de hukuksal sorunun bütün yönlerini ortaya çıkarabilmek amacıyla kullanır. Denetim biliminin de alanına giren suiistimal, hile ve yolsuzluk, adli muhasebede kullanılan bazı yöntemlerle de denetlenmektedir (Gülten, 2010).

Adli muhasebe çalışmalarında, hileli hareketlerin ortaya çıkarılması amacıyla tahkikat yöntemleri kullanılır. Bu yöntemlerin yardımı ile mali suçları yapan kişi veya kişilerin ya da kurumların karşısına kanıtlar toplanması hedeflenmektedir (Aktaş ve Kuloğlu, 2008).

Adli muhasebenin kapsadığı konulara; muhasebe uygulamalarının umumi kabul edilmiş, muhasebe ilkelerine yarar sağlanması, finansal çözümlenmeler, firma varlıklarının değerlemesi (özellikle devir, bütünleşmek ve parçalanma işlemlerinde), bütçe ve likit yönetimi, borsada oluşabilecek yönlendirmeler, sigortacılık gibi fazla örnek verilebilir (Usul ve Topçuoğlu, 2011).

Adli makamlara intikal aşamasında olan veya olmayan birçok itilafın çözüm aşamasında, hukuk bilgisinin yanında üst seviyede muhasebe ve muhasebe denetimi bilgisi de gerekmektedir. Adli muhasebe her ikisi de birer bilim dalı olan hukuk ve muhasebenin kesiştiği noktadır. Belgelerde, kredi kartlarında, vergilerde ve mali tablolarda yapılan hilelerin; iflas, yolsuzluk, zimmet, parçalanma, bütünleşme, devir işlemleri ve benzeri konularında anlaşmazlıkların olduğu işletmenin gerçek gelirinin belirlenmesi gibi pek çok konuda faaliyet alanı bulmaktadır. Adli muhasebe Türkiye açısından da son derece önemli ve gereklidir. Yargılanma aşamasına gelmiş anlaşmazlıklar ve davalar hesaba katılmalı ve bir an önce gerekli yasal düzenlemeler yapılarak uygulamaya geçilmelidir.

Adli muhasebe, muhasebe ve hukuk arasında ilişki kurmak suretiyle muhasebenin kulvar değiştirip klasik muhasebe anlayışından farklı bir yaklaşımla yeni bir alana açılmasını sağlayarak bu alanda yeni bir bakış açısı kazandıran muhasebe alanıdır. Adli muhasebecilerin de bu doğrultuda aynı yaklaşımı göstererek klasik anlayıştan sıyrılıp vizyon genişleterek ihtiyaçlara cevap verebilmek için iyi bir eğitim, tecrübe ve bilgi seviyesine sahip olmaları gerekmektedir. Adli muhasebe diğer muhasebe alanlarından farklı olarak geniş bir yelpazede açılım gösteren, sağlam temelli muhasebe bilgisinin yanı sıra muhasebe bilgisine koşut hukuk bilgisine de sahip olmayı gerektirmektedir. Adli muhasebe alanını ilgilendiren muhasebe, hukuk, denetim, finans, sayısal yöntemler istatistik ile bilgisayar teknolojisi gibi bilim dallarında gerekli bilgi düzeyinin olunması gerekmektedir.

1.2. ADLİ MUHASEBENİN ÖNEMİ

Adli muhasebe, mahkemeye intikal etmiş bir muhasebe davasında denetim teknikleri ve adli soruşturma becerilerini hukuksal anlamda bir arada kullanarak gerekli değerlendirme sonucunda bir rapor hazırlanmasıdır. Adli muhasebenin ortaya çıkmasını ve öneminin fazla olmasını etkileyen faktör bu alanda muhasebe ve hukuk bilim dallarının ortak bir şekilde hareket etmesidir (Owojori ve Asaolu, 2009).

Yaşanan teknolojik gelişmeler hayatımıza olumlu veya olumsuz etkiler bırakmaktadır. İnternet kaynağı ise artık insan hayatının vazgeçilmez unsurlarından biri haline gelmiştir. Dünyada ticari rekabetin büyük bir kısmını internet aracılığıyla yapılmaktadır. Bu her ne kadar olumlu bir gelişme olarak görünse de sistemdeki en ufak bir açık belli başlı olumsuzluklara ve dolayısı ile hileli eylemin gerçekleşmesine neden olmaktadır. 1980’li yıllarda işletmeler muhasebe otomasyon sistemine geçiş dönemine girmiştir. İşletmelerin muhasebe alanında iş yükünü hafifletmek adına ve mali tabloların hızlıca hazırlanması için bilgisayar otomasyon sistemine geçmesi muhasebe için çok önemli bir gelişmedir. Ticari faaliyetlerin ise artış yönlü olmasından dolayı muhasebe kayıtları sürekli artmaktadır. Bu kayıtların denetlemesi ve kontrol altında tutulması gerekmektedir. Ancak denetim tekniklerinin yetersiz olması hile eylemini gerçekleştirecek şahıslar için uygun ortam oluşturmaktadır. Böylelikle adli muhasebenin önemi ortaya çıkmaktadır. Bu gibi suç olaylarının muhasebe denetim teknikleriyle çözümü ve tespitinin yapılması adli muhasebe ile mümkün olabilir (Pehlivan, 2010).

Hile eylemi ve yolsuzlukların gün yüzüne çıkarılması imkânsız bir durum değildir. Adli muhasebeciler hile eyleminin tespit edilmesi ve önlenmesinde uzman kişilerdir. İşletmeler uzun yıllardır faaliyetlerini sürdürmeyi başarabiliyor ise bu işletmenin mali tablolarının gerçeği yansıttığının belirtilerindendir. Adli muhasebecinin teknik bilgi ve becerisi işletmenin mali tablolarında çözümleme yapması ile işletmede muhasebe mesleğini yapan kişilerin işleri doğru yapıp yapmadığını ortaya çıkarmaktadır.

Adli muhasebe geleneksel denetleme haricinde, gerekli analizleri yaparak detaylı bir araştırma sonucunda gözden kaçan bir durumun olup olmadığı yönünde tespit yapmaya çalışır. Dünya ekonomisinin karmaşık oluşu işletme yöneticilerinin yaptığı hile ve yolsuzlukların fazlaşmasına sebebiyet vermiştir. Bu durum adli muhasebe mesleğinin önemini ortaya çıkarmıştır.

1.3. ADLİ MUHASEBENİN TARİHSEL GELİŞİMİ

Adli muhasebenin tarihsel geçmişi beş bin yıl öncesine dayanmaktadır. Milattan önceki üç binli yıllarda yerkürenin ilk muhasebecileri olan Mısırlı kâtipler, ticari her türlü işlemi nemli kil tabletlerin yahut papirüs yapraklarının üzerine kaydettikten sonra içlerinden biri orijinal belgeyi katlayarak oldukça ince bir kil zarfın içine yerleştiriyordu. Daha sonrasında ise zarfı andıran dış tablet şayet herhangi bir amaçla açılıp kurcalanmışsa bu

derhal bir soruşturma konusu oluyor, Krala ait denetçiler olumsuz bir durum belirledikleri takdirde, yetkileri dâhilinde para ya da sakat bırakma cezası hatta en feci ceza olan ölüm cezasını bile acımasızca kullanıyorlardı. Bu nedenle Mısırlı muhasebeciler, titiz kayıtlar hazırlamak hususunda son derece dikkatli olmak zorundaydılar (Bayrak, 2016).

Adli muhasebeci (Forensic Accountant) kavramı ilk defa 1824'te Mc. Clelland adlı bir muhasebecinin kendisini mahkemelerde ve tahkim işlerinde uzman tanık olarak ifade etmesiyle ortaya çıkmıştır. Adli muhasebe mesleği, 20. yüzyılda Amerika'da yaşanan ve meşhur vergi kaçakçısı olan Al Capone'un yakalanmasıyla sonuçlanan ilginç bir olay sonucunda meşhur olmuştur. 21. Yüzyıla gelindiğinde küreselleşmenin yanı sıra bilişim teknolojilerindeki yükseliş ve yaşanan büyük firma skandalları sonucunda SOX (Sarbanes - Oxley Yasası) ve SAS 99 (Denetim Standartları Tablosu) gibi yasal düzenlemeler yapılmış dolayısıyla bu noktadan itibaren adli muhasebeye ihtiyaç duyulmuştur (Bayrak, 2016).

Ülkemizde 2007 yılında Uluslararası Suiistimal İnceleme Uzmanları Derneği, Association of Certified Fraud Examiners (ACFE) temsilcisi olarak hizmete başlamıştır. Uluslararası Suiistimal İnceleme Uzmanları Derneğinin faaliyet kuralları ACFE'nin çatısı altında belirlenerek ülkemize göre uyarlanmıştır (Şahin, 2011).

Daha sonra ticari işlemlerde baş gösteren karmaşa; bireylerin veya kurumların devlet ile olan ilişkilerinde sorun yaşamaları ve bunun sonucunda mahkemelere başvurmak zorunda kalmaları nedeniyle 2009 yılında İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası aracılığıyla bir akademi kurulmuştur. Bu akademide “Bağımsız Adli Muhasebe Uzmanlık Programı” dâhilinde adli muhasebe bilirkişi ve uzmanları yetiştirilmeye başlanmıştır. Bu çalışmalar neticesinde 35 Serbest Muhasebeci Mali Müşavir adli muhasebeci sertifikası almıştır. Bu çalışmalar hâli hazırda günümüzde de sürmektedir (Çabuk ve Yücel, 2012). 35 Serbest Muhasebeci Mali Müşavir adli muhasebeci sertifikasını aldıktan sonra bir araya gelerek 2011 yılında Uluslararası Hile Denetimi ve Danışmanlık Hizmetleri Anonim Şirketini kurmuşlardır. Bu şirketin faaliyet alanları; hile denetim görevlerini üstlenmek, hile araştırması yapmak, iç denetim ve kontrol mekanizmasını elinde tutmak, uzman şahitlik ve bilirkişilik gibi görevleri üstlenmek olarak sıralanabilir (Bayrak, 2016).

Adli muhasebe alanında Amerika Birleşik Devletleri, İngiltere, Kanada, Avustralya gibi gelişmiş ülkeler ile Türkiye karşılaştırıldığında ülkemizin bu alanda geride olduğunu

görmekteyiz. Türkiye’de adli muhasebe alanıyla ilgili yirmi birinci yüz yıldan önce herhangi bir çalışma yapılmamıştır. Ayrıca dava destek danışmanı, uzman tanıklık ve hile denetçisi görev tanımları bulunmamaktadır. Adli muhasebe alanlarını ilgilendiren ve kuralları belirleyen kurum veya kuruluşlar Türkiye’de Avrupa’ya nazaran yeni kurulmuştur (Kurt ve Elagöz, 2015).

Amerika Birleşik Devletleri’nde adli muhasebe alanlarındaki faaliyetler 1950’lerden sonra başlamıştır. Bu faaliyetler aşağıda sıralanmıştır (Altınsoy, 2011):

- ✓ 1988 yılında (Association of Certified Fraud Examiners (ACFE)) Sertifikalı Hile Denetçileri Birliğinin kurulmuştur,
- ✓ 1992 yılında Amerika Koleji Adli Denetçiler Enstitüsü kurulmuştur,
- ✓ 1997 yılında Amerikan Adli Muhasebeciler Kurulu açılmıştır,
- ✓ 2000 yılında Journal of Forensic Audit, Accounting, Fraudand Taxation dergisinin gerekli faaliyet alanıyla ilgili çalışmalar başlamıştır.

Kanada 1960’lı yıllarda suç örgütlerinin ticari anlamda sızma hareketleri başladığı ve yaşa dışı yollarla borsa sahtekârlıklarının yapıldığı bir ülkeydi. Yaşanan bu olumsuz vakalar sonucunda ülkede “ilk uzman ekonomik suç birimi” Royal Canadian Mounted Police (RCMP) kurulmuş ve faaliyetine başlamıştır. Ülkede bu kuruluştan dolayı birçok yerde gerekli araştırmayı yapabilmek adına benzer polis merkezlerinin sayısında artış yaşanmıştır (Aktaş ve Kuloğlu, 2008). Kanada’da 2001 yılında “Araştırmacı ve Adli Muhasebenin Geliştirilmesi için Teklif” isimli bir çalışma yayınlanmıştır. Bu çalışmayı “Adli ve Soruşturmacı Muhasebeciler Birliği”, Kanada Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsünden alınan görevlendirme neticesinde yapmıştır. Kanada’da “Adli ve Soruşturmacı Muhasebeciler Birliğine Bağlı Standartlar Komitesi” 2006 yılında adli muhasebe işlevlerinin nasıl olması gerektiği hakkında yeni özellikler yayınlamıştır (Akatak, 2021).

Avustralya’da adli muhasebecilik mesleği uzmanlık gerektiren meslekler arasındadır. Muhasebecilerin üye olduğu kuruluşlar tarafından gerekli kurallar çerçevesinde ve devletin menfaatini ön planda tutan kuruluşlardan (Institute of Chartered Accountants in Australia (ICAA)), (Certified Practising Accountant (CPA)), (Institute of Public Accountants (IPA)) sertifikasını alabilmektedir. Avustralya Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü ile Yeni Zelanda Mali Müşavirler Enstitüsünün birleşmesinin ardından yeni

kuruluş olan “Avustralya ve Yeni Zelanda Mali Müşavirleri” olarak ortaya çıkmıştır (Akatak, 2021).

İngiltere’de davalarda yer alan uzman tanıklar “Adli Bilimler Servisi” aracılığıyla rastgele seçilmektedir. Hâkimler karar aşamasında uzman görüşe ihtiyaç duymakta ve bu aşamada adli muhasebecilerden yardım almaktadır. İngiltere hukuk siteminde davalarda yer alan tanıkların görüşleri değil, olayların nasıl gerçekleştiğinin anlatılması gerekmektedir. Sadece mahkeme heyetinin izniyle uzman tanıkların görüş bildirmesi kararlaştırılmıştır (Sert, 2019). İngiltere’de uzman tanıklık uygulama şekilleri Türkiye’dekine benzer şekilde uygulanmaktadır. İngiltere’nin Amerika Birleşik Devletleri ve Kanada gibi ülkeler seviyesinde adli muhasebe uygulamalarının gelişmediği görülmektedir (Çite, 2017).

1.4. ADLİ MUHASEBE MESLEĞİNİN KAPSAMI

Adli kurumlara intikal etmiş veya şikâyet aşamasında olan muhasebe temelli olaylarla ilgili dava desteğini vermesi, hile araştırmacılığı görevini yürütmesi ve uzman şahitlik yapması adli muhasebecinin faaliyet alanlarına girmektedir. Adli muhasebecinin faaliyet alanlarını belli bir çerçeveye koymak imkânsızdır. İşletmelerin her gün farklı bir hile eylemi ve yolsuzlukla karşılaştığından dolayı adli muhasebecilik mesleğinin faaliyet alanlarının genişletmesine yol açmıştır. Bundan dolayı adli muhasebeci mesleğini yapan kişilerin sürekli kendilerini geliştirme içinde olması faaliyet alanlarını da değiştirmektedir. Adli muhasebeci mesleğini yapan kişilerin teknolojik gelişmeleri ve değişen koşulları yakından takip ederek kendisinin mesleki olarak tamamlaması gerekir (Gülten ve Kocaer, 2011).

Adli muhasebecinin faaliyet alanları hile denetçiliği, dava destek danışmanlığı ve uzman tanıklık olarak üç bölüme ayrılır. Bunlar ilerleyen kısımda detaylıca aktarılmıştır.

1.4.1. Hile Denetçiliği

Bu konu literatüre hile, suiistimal ve yolsuzluk araştırmacılığı olarak geçmiş olsa da genel kabul görmüş ismi hile denetçiliğidir. Hile denetçiliği adli muhasebe mesleğinde en fazla araştırma konusu olarak bilinmektedir. Hile denetçiliği mesleğini yapan adli muhasebeci hile eyleminde bulunan çalışanların cezai konularının incelenmesiyle ilgilenir (Kılıçbey, 2017).

Hile denetçiliği mesleğini yapan adli muhasebeci hile eyleminin olup olmadığını doğrulamak adına şüpheli bir tavır sergileyerek araştırma yapmak zorundadır. Hile eyleminin kanıtlarını bulmak için gerekli çalışmaları yürütmektedir. Adli muhasebe mesleğini yapan kişiler sadece mali tablolar üzerine yoğunlaşmazlar mali tabloların arkasına saklanan bilgileri çıkarmakla da uğraşırlar.

Adli muhasebeci şüpheli ve sorgulayıcı bir duruş sergiler. Bu sebeple her olaya şüpheli baktığından hile eylemlerini çözmede etkilidir. Şüpheli durumların tespitini yapmak için veriler üzerinden ince detaylı bir çaba sarf etmelidir. Bu mesleği yapan kişilerin şüpheli bulguları analiz etme kabiliyeti olmalıdır (Toraman ve diğerleri, 2009).

1.4.2. Dava Destek Danışmanlığı

Dava desteği, “bir adli dava öncesinde ya da dava sırasında ilgili avukata sağlanan muhasebe desteği” olarak tanımlanır (Akyel 2009). Hukukçular muhasebe alanında gerekli uzmanlık bilgisi olmadığı için muhasebe mesleğini yapan meslek mensuplarından gerekli bilgileri almaktadır. Örnek verirsek iki firma arasında yapılan anlaşmanın fes edilme sonucunda ortaya çıkan maddi kayıpları hesaplamak için muhasebecilerden destek alınır. Dava destek danışmanlığının temel konusu bir işletmenin her türlü ekonomik kayıplarını hesaplamasıdır (Pazarçeviren, 2005).

Dava desteği veren adli muhasebecilerin alanına birçok farklı konular girmektedir. Bunlardan nispeten daha önemli olanları aşağıda sıralanmıştır (Bozkurt, 2000):

- ✓ Hile eylemleri, yolsuzluk ve usulsüzlük davaları,
- ✓ Firma değerlemelerini hesaplama,
- ✓ Hasara bağlı oluşabilecek zarar tahminlerini yapma,
- ✓ Belge ve kredi kartı dolandırıcılığı,
- ✓ Anlaşmalarda çıkacak sorunlar,
- ✓ Markalarla ilgili sorunlar,
- ✓ Vergisel davalar,
- ✓ İşletmelerin ayrılma ve birleşme davaları,
- ✓ İcra ve iflas etme davaları,
- ✓ Boşanma davalarında parasal anlaşmazlıklar.

1.4.3. Uzman Tanıklık

Uzman tanıklık görevini yapan adli muhasebeciler, adli mercilere intikal etmiş muhasebe konulu davalarda avukatlara, savcılara ve hâkimlere dava ile ilgili teknik bilgi vermektedir. Uzman tanıklığın amacı, muhasebe konulu bir davanın uzman tarafından incelenmesi ve yorumlanması ile karar aşamasında doğru ve adaletli bir sonuca varılmasıdır (Aktaş ve Kuloğlu, 2008).

Uzman tanıklık adli muhasebecilik mesleğinin faaliyet alanlarından olduğu ama adli mercilerde uygulaması yeterince olmayan bir hizmettir. Türkiye’de bilirkişilik hizmeti sunanların davayla ilgili raporlarını yazılı olarak hazırlayıp sunmaktadır. Bilirkişi hizmeti sunanların raporlarının karışık olması, fazlaca teknik terimlerinin kullanılması, dilbilgisi kurallarına uyulmadığı, anlatılmak istenen mahkemelerce yanlış anlaşıldığından yanlış kararların verilmesine sebebiyet vermektedir. Uzman tanıklık görevini ifa eden adli muhasebeciler sözlü ifade verir. Sözlü ifadenin olması hâkimlerin, savcıların ya da avukatların raporun yazılı kısmında anlamadıkları yerde uzman tanığa sorarak davaların doğru sonuçlanmasına yardımcı olur (Gülten, 2010).

Ekonomik ve finansal alanlarda dava açılmış ise işlemlerinin karışık oluşu mahkemeler alanında uzman muhasebecilerden uzman tanıklık yapmasını talep eder. Bu da yargının doğru karar vermesinde etkidir (Bozkurt, 2000).

1.5. ADLİ MUHASEBENİN ORTAYA ÇIKIŞ SEBEPLERİ

Adli muhasebenin ortaya çıkmasının nedenlerinden ilki, işletmelerdeki denetim mekanizmalarının yetersiz olmasıdır. Son zamanlarda iş dünyasında ortaya çıkan mali suçların fazla olması adli muhasebenin ve adli muhasebe mesleğinin ortaya çıkmasına sebep olmuştur (Karacan, 2012). Siber suçların çoğalması ile bu suçlara özgü gerekli bilirkişilik ve yeteneğe gereksinim olmuştur (Pazarçeviren, 2005). Haberleşmenin ilerlemesi hukuka aykırı davranışların izlenmesini kolaylaştırmakla birlikte bu davranışların saptamasını da güçleştirmektedir. Bu kabahatler ile mücadele eden yetkililerin bu konudaki bilgi ve becerilere sahip olması adeta mecburi hale gelmiştir (Usul ve Topçuoğlu, 2011).

Adli muhasebenin gerekli oluşunun en büyük sebeplerinden biri de, kuruluşların dozu gittikçe artış gösteren değişik ve karmaşık hileler karşısında çaresiz kalmalarıdır. Bu durum karşısında ortaya çıkan sonuç ise işletmelerin muhasebecilerinden bekledikleri

hizmetlerin niteliğinin değişmesidir. İşletmelerdeki genel kanı hilelerin önlenmesi görevinin muhasebecilere ait olmasıdır. Uzmanlaşmış denetçilerden de bu doğrultuda hizmet beklemektedirler. Ancak denetçilerin yaptıkları sadece firmaların muhasebe defterinin genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olup olmadığını denetlemektir. Dolayısıyla muhasebecilerin firmalarda hilelerin saptama ve ortaya çıkarılması hususlarında yardımcı olamadıkları için bu durumda adli muhasebe mesleğine ihtiyaç olmuştur (Kaya, 2005).

Tüm mesleklerde ilk koşul mesleki anlamda uzmanlaşmanın gerekli olduğudur. Aynı koşul adli muhasebe için de geçerlidir. Kişinin uzmanı olduğu alana ait tüm bilgileri bütün detaylarıyla bilmesi onun yetkinliğinin ölçütü olarak kabul edilmektedir. Hukuk alanında uzman olan kişiler avukatlar, savcılar ve yargıçlardır. Bu uzmanlıklarının yanında muhasebe ve finans alanlarında da uzman olmaları gerekmemektedir. Bu tarz konuları içeren ve mahkemeye intikal eden davaların çözümü için adli muhasebe gereklidir ve başvurulması gereken kişiler de adli muhasebeciler olmalıdır.

1.6. ADLİ MUHASEBECİ VE ADLİ MUHASEBECİNİN ÖZELLİKLERİ

Adli muhasebeci, kayıtların görünen yüzünden çok onların ardında gizlenenleri araştırıp olaya kuşkuyla yaklaşarak gerçeği bulmaya odaklanan, elde ettiği kanıtları tezini desteklemek için kullanarak rapor haline getiren; tüm iletişim yollarını ve sahip olduğu bütün yeteneklerini kullanarak sayıların ardındaki gerçekleri ortaya çıkaran şahıstır. Adli muhasebeci; kontrol ve analiz kabiliyetini kullanarak, rastgele bir konudaki tahkikatın yürütülmesine ve neticelenmesine, alanında uzman, yetkili ve becerikli kişidir (Çoban, 2013).

Bir adli muhasebecinin her şeyden önce bağımsız ve nesnel düşünebilmesi en önde gelen özelliklerinden birisi olmalıdır. Güvenilir bir kişiliğe, yeterli mesleki bilgiye ve etik değerlere de sahip olmalı; ayrıca doğru düşünmeli ve konuşmalıdır.

Adli muhasebecilerin ele aldıkları olaya bakışları, yaklaşımları ve incelemeleri klasik muhasebeden ve denetim anlayışından son derece farklıdır. Dava ya da inceleme konusu ne olursa olsun hedefleri, kesin ve net sonuçlara ulaşmak ve oluşan değerleri hesaplayabilmektir. Bunun için de konu hakkındaki bütün belgeleri dikkatle ve hiçbir detayı gözden kaçırmaksızın incelerler. Adli muhasebeciler mali nitelik içeren, içermeyen tüm verileri şüphe uyandıracığı izlenimi nedeniyle soruşturmak durumundadırlar. Bunun

altında yatan neden toplanan tüm bu verilerin dolandırıcılık suçu ihtiva etmesi şüphesindendir. Adli muhasebeciler için asıl soruşturularak ortaya çıkarılması gereken, sayıların görünen değerlerinin dışında şüphe uyandırıp suç unsuru teşkil edebilecek bir arka plan değerinin olup olmadığıdır. Adli muhasebeciler, sadece rakamlara değil, olan rakamların gerçek değerinin doğru ve anlaşılır bir biçimde meydana çıkarmaya uğraşmaktadırlar (Keleş ve Keleş, 2014).

Yeterli bir bilgi birikimine sahip olan adli muhasebecinin kişiliği ve toplum katındaki itibarı da önemlidir. Adli muhasebecinin sahip olduğu tüm yetkilerini doğruluk, dürüstlük ve tarafsızlık ilkeleri doğrultusunda kullanması gerekir. Aynı zamanda adli muhasebeci kaygılı, ısrarcı, yaratıcı, hazırlıklı, şüpheli, muntazam ve özgüvenli olmalıdır (Altınsoy, 2011).

Dış denetçilik, iç denetçilik, geleneksel muhasebecilik, bilirkişilik, bağımsız denetçilik gibi meslek alanları adli muhasebecilikle karıştırılabilmektedir. Oysa bu meslek alanlarıyla adli muhasebecilik arasında fark vardır. Meslek mensupları finansal tabloları muhasebe standartlarına uygun bir şekilde yapar. Adli muhasebeci yapılan çalışmaların doğru olarak yapılıp yapılmadığı yönünde bilimsel açıklama yapar.

Adli muhasebecilerin karşılarına çıkan adli sorunlar karşısında her şeyden önce bırakması gereken, geleneksel muhasebe yaklaşımıdır. Klasik serbest muhasebeci, mali müşavir veya denetçilerden farklı birtakım niteliklere sahip olmaları muhakkaktır. Muhasebeyle ilgili bilgilerinin dışında adalet ve yargılama gibi muhasebe dışında kalan ve muhasebeden içerik kapsamında tamamen ayrı olan ve hukuk bilgisi gerektiren bu tarz konular yoğun bilgi ve deneyim gerektirmektedir. Adli muhasebeciler işlemler ile olayları incelerken tek bir ayrıntıyı dahi gözden kaçırmayacak bir hassasiyet göstermeli ve olayları bu bakış açısı doğrultusunda incelemelidirler. Bu tarz bir tutumun nedeni, adli muhasebecilerin sayıların ardını görebilmeleri, mali raporların görünürdeki değerlerini kabul etmeyip dikkatli ve titiz incelemeler sonucunda gerçek değerlerine ulaşmayı hedeflemeleridir. Bu bağlamda adli muhasebecilerin sahip olması gereken özellikler aşağıda sıralanmıştır (Keleş ve Keleş, 2014):

- ✓ Bir adli muhasebeci her şeyden önce kendi mesleği gereği meraklı bir yapıya sahip olmalıdır. Hangi konu üzerinde çalışırsa çalışsın şüpheli tavrını koruyarak olayın doğru olup olmadığını tarafsız bir bakış açısıyla araştırmalıdır.

- ✓ Adli muhasebeci çözülmesi bir hayli güç ve karmaşık olaylarla karşılaştığında işin peşini bırakmamalı ve savunduğu neyse onu ispat etmek için ısrarcı bir tutum içinde olmalıdır.
- ✓ Adli muhasebeci bin bir türlü kurnazlık içeren, yasa dışı olan ya da yasa dışıymış gibi bir izlenim yaratan davalar ve olaylar karşısında esnek ve yaratıcı düşünmeli ve her türlü alternatifi göz önünde bulundurmalıdır.
- ✓ Adli muhasebecinin sezgisi ve muhakeme gücü sağlam olmalı; mantık çerçevesinde ve analitik düşünerek ele aldığı tüm olayları ve davaları geniş bir bakış açısıyla ayrıntılı biçimde derinlemesine incelemelidir.
- ✓ Adli muhasebeci, öncelikle sözlü ve yazılı her türlü iletişimde güvenilir bir kişiliğe sahip olmalı, karşısındaki insanlara güven verici bir tutum sergilemelidir. Dinlerken dikkatli dinlemeli; ifadelerinde net ve açık olmalıdır.
- ✓ Adli muhasebeciler soruşturdukları konular, davalar veya olaylar açısından bağımsız bir yapıya sahip olmalıdır. Adli muhasebe soruşturmasının gerek işletme içinden gerekse hukuki yollar aracılığıyla işletme dışından gelmesi fark etmemeli adli muhasebeci görevini tamamen bağımsız bir tutumla ifa etmelidir.
- ✓ Diğer tüm mesleklerde olduğu gibi adli muhasebecilikte de mesleki anlamda yeterlilik ve sorumluluk sahibi olmak esastır. Bunun için de adli muhasebeci bilgilerini hep taze ve güncel tutmalı, alanıyla ilgili tüm yeniliklerden anında haberdar olmalıdır.
- ✓ Adli muhasebecinin alanında yetkin olduğunu anlatmaya yarayan ve daha önceki çalışmaları ile aldığı görevler hakkında bilgiler içeren referansları da olmalıdır.
- ✓ Adli muhasebeciler mesleki konumları itibarıyla muhatap oldukları kimselerde kendilerine karşı güven duygusu uyandırmalı, nesnel ve tarafsız bir tutum içerisinde olmalıdırlar. Dürüst ve güvenilir olmak en önemli şartlardan biridir. Bir adli muhasebeci sağlamlığı, doğru sözlü ve dürüstlüğü de birlikte getirmelidir

Ticari anlamda gelişmiş ülkelerde oldukça geniş bir uygulama alanında faaliyet gösteren adli muhasebecilerin görevi mahkemede görülmekte olan davaların yanı sıra bu davalar dışında kalan diğer hukuksal soruşturmaları da üstlenmektir. Uzman muhasebeci çalışmalarında; avukatlar ve muhasebeciler arasında soruşturma, dava ve benzeri durumlar için gerekli olan bilgi alışverişinde bulunarak taraflar arasında sağlam bir iletişim sağlar. Adli muhasebeciliğin amacı; mahkeme ve diğer hukuki amaçlar için

yapılan bilirkişi muhasebeci çalışmalarında, avukatlar ve muhasebeciler arasındaki bilgi alışverişinde köprü kurmaktır (Pazarçeviren, 2005).

1.7. ADLİ MUHASEBECİLİKTE ELE ALINAN KONULAR

Adli muhasebeciliğin yöneldiği ilgi alanlarının ilki davalar konusunda verdikleri desteklerdir. Bilirkişi tanıklığı ile suiistimal, hile ve yolsuzluklara ilişkin araştırmacılık da öne çıkan konulardandır.

Uzman tanıklık ya da diğer adıyla bilirkişi tanıklığı uygulama itibarıyla Türk yargı sisteminde pek uygulanmayan bir görevdir. Türk yargı sisteminde tanıklık anlayışı yalnızca olaya kendi gözleriyle tanık olan kişiler için düzenlenmiştir. Bunun yanı sıra ülkemizdeki uygulamalarda esas olarak kabul edilen, bilirkişinin yazılı rapor vermesidir. Rapor yazılma aşamasında teknik kavram ve terim kullanımının oldukça fazla oluşu, dil ve anlatım kurallarına tam anlamıyla uyulamaması sonucu rapor içeriğinin mahkemece anlaşılamamasına neden olmakta bu durum mahkemede görevli yargıcın bilirkişiden ek izahat istemesine neden olmaktadır. Uzman tanıklıkta esas olan, sözlü ifadedir. Ancak böyle uygulandığı takdirde hâkim, savcı ve avukattan oluşan yargı grubu tereddütte düşükleri veya anlayamadıkları ne varsa onlar hakkında direkt soru yönelterek adaletin tecellisi hususunda daha iyi sonuçlar elde edeceklerdir (Coşkun 2013).

Aşağıda sayılan ticari ekonomik kayıpların tespitinde adli muhasebecilerden yardım istenebilmektedir (Akyel, 2016; Akçay ve Uysal 2022);

- ✓ İflas davalarında oluşan ekonomik kayıplar,
- ✓ Birleşme ya da ayrılma davalarında oluşan kayıplar,
- ✓ Sözleşme ihlal veya uyuşmazlıklardan kaynaklı kayıplar,
- ✓ Marka ve patent hakkından kaynaklı,
- ✓ İşletme değerlemelerinin tespitinden kaynaklı vb. ticari ve ekonomik kayıplar sayılabilir.

Adli muhasebeci adli kurumlarca görülmekte olan ya da görülme olasılığı mevcut olan konularda hukuki destek (dava desteği) çerçevesinde adli muhasebe hizmeti bağlamında finansal ve hukuki destek vermektedir. Adli muhasebeci verdiği bu dava desteği ile yargılama ile ilgili süreçte konu edilen olayın bir parçası olmaktadır. Adli muhasebecinin dava desteği bünyesinde verdiği hizmetler arasında en önemli olanları ticarethanelerin belge ve defterlerinin incelenmesinin yanı sıra (Boyras, 2012);

- ✓ Bir iddianın doğru olmadığını açıklamak yahut destek vermek için gerekli çalışmayı gerçekleştirmek,
- ✓ Boşanma davalarında mal ve varlık tespitini gerçekleştirmek ve bunların eşlere paylaştırılmasını sağlamak,
- ✓ Kurum veya kuruluş personellerinin neden olduğu zararların belirlenmesi ve hesaplanması hususunda danışmanlık hizmeti sunmak,
- ✓ Ceza davaları kapsamında çek, senet, evrak ve kredi kartı dolandırıcılıkları ile cinayet davalarının belirli bir bölümünde adli müşavirlik hizmeti vermek,
- ✓ Hileli iflas, mal kaçırma ve muvazaalı olayların ortaya çıkmasını sağlamak,
- ✓ İşyeri ve işyeri sorumluluğu üstlenmiş yerlerde hatalı ve yasal olarak ceza gerektiren fiillerde tazminat hesaplamaları yapmak,
- ✓ Vergi ve muhasebeye ilişkin uygulamaların pek çok aşamasında hatalı ve kasıtlı olarak yapılan işlemler ile mali tablolarla finansal işlemlerin detaylarında suç teşkil edecek hususları belirlemek,
- ✓ Ticaret Hukuku dâhilindeki şirketlerle ilgili kuruluş aşamasından tasfiye, birleşme ve kar dağıtımı ve benzeri gibi konulardaki anlaşmazlıkları çözmek,
- ✓ Muhasebe, vergi ve denetim konularında yetkin olan mali müşavirlerin memleket ekonomisine büyük zararları olan kara parayı ortaya çıkarmak piyasaya sunulması ve aklanması ve benzeri konularda hizmet vermek.

1.8. ADLİ MUHASEBECİLİK MESLEĞİNİN BİLİRKİŞİLİK MESLEĞİYLE İLİŞKİSİ

Muhasebe ile ilgili davalarda; soruşturma aşamasında savcı, kovuşturma aşamasında hâkim için çözüme yardımcı olabilmek adına uzman kişilere ihtiyaç duyulmaktadır. Hâkimin sağlıklı karar almasına yardımcı olabilecek hem hukuk bilgisi hem de muhasebe alanında yeterliliğe sahip olan kişinin mahkeme heyetine karşı sorumlu olarak yardım etme adına ve mahkemenin görevlendirmeye atadığı kişi veya kişilere bilirkişi denilmektedir (Şahin, 2019).

Bilirkişilik günümüzde hukuksal anlamda bir meslek değildir. Bilirkişiler mahkeme heyetinin uygun göreceği ve görevlendirme yapılarak belli bir ücret mukabilinde rapor hazırlayan ve kendi işlerinin yanı sıra ek iş olarak bu görevi yapan kişilerdir (Şahin, 2019).

Mahkeme heyetinin bilirkişi görevlendirmesinin amacı kovuşturma aşamasında muhasebe alanında ilgili anlaşmazlıkları çözmek ve mahkeme heyetine rapor hazırlayarak ilgili mahkemede hâkimin karar vermesine yardımcı olacaktır. Bilirkişiliğin adli muhasebecilikten farklı yönleri şunlardır (Terzi ve Gülten, 2014):

- ✓ Bilirkişi olarak görevlendirilen kişi mahkemeye dava ile ilgili olarak yazılı bir rapor bildirir. Adli muhasebeci ise organizasyonlarda ortaya çıkabilecek hile eylemi, hata ve yolsuzluk olaylarını araştırmakla mükelleftir.
- ✓ Bilirkişi olarak görevlendirilen kişi mahkemelerin kendisine verdiği dosyanın içindeki deliller üzerinden araştırma yapmaktadır. Adli muhasebeciler ise delil bulma eğilimi içerisindedirler.
- ✓ Bilirkişi olarak görevlendirilen kişi sadece mahkemeye karşı sorumlu olarak çalışır. Adli muhasebeci mesleğini icra eden kişi kim veya kimlerle anlaşarak bu görevi yerine getiriyorsa onlara karşı sorumludur. (Avukat, mağdur olan işletme veya mahkeme)
- ✓ Bilirkişi olarak görevlendirilen kişi sadece mahkeme heyetine mahkemenin belirlediği süre içerisinde rapor bildirir. Adli muhasebeci mesleğini icra eden kişi ise olayların nasıl seyredeceği bilinmediğinden belirlenen program dışına çıkabilir ve kesin belli bir süre koşulu yoktur.
- ✓ Bilirkişi olarak görevlendirilen kişi sadece muhasebe alanında kullanılan bütün bilgi ve evraklardan yararlanarak rapor çıkartır. Adli muhasebeci mesleğini icra eden kişi bilgi ve evrakların yetersiz olma ihtimaline karşı işletmenin bütün yazışmaları, kamera kayıtları, olağan üstü davranışlar gibi farklı kaynakları kullanmaktadır.
- ✓ Bilirkişi olarak görevlendirilen kişi vardığı sonuçları yazılı hale getirerek bir rapor halinde mahkemeye vermektedir ancak sözlü olarak açıklama yapmaz. Adli muhasebeci mesleğini icra eden kişi vardığı sonuçları yazılı hale getirerek bir rapor halinde ilgili yere vermektedir ancak sözlü olarak açıklama yapmaktadır.

Bilirkişi rapor sunarken etik olmalıdır. Bilirkişiler yazdığı raporlar neticesinde hâkimlerin karar almasında yardımcı olurlar. Bilirkişi taraflara veya yargıçlara göre hareket etmez mahkeme heyetine karşı sorumlu olarak dürüst ve özgürce rapor hazırlamalıdır.

1.9. ADLİ MUHASEBE MESLEĞİNİN HUKUK SİSTEMİMİZDEKİ YERİ

Muhasebe uygulamalarında vergi kanunları, ticaret kanunları, borçlar kanunu vb. diğer yasal mevzuatların etkisi bulunmaktadır (Akçay ve Uysal, 2022). Henüz yeni yeni uygulama alanı bulmaya başlayan adli muhasebe mesleği de, hali hazırda yürürlükte olan Türk Ticaret Kanunu, Vergi Usul Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Borçlar Kanunu ve Sermaye Piyasası Kanunu gibi kanunlar çerçevesinde faaliyetlerine devam etmektedir. Muhasebe uygulamaları ile ilgili düzenlemeleri içeren ve muhasebe mesleğine yön veren hukuksal çerçeve adli muhasebecilikte birlikte hareket etmektedir. Bu yüzden ülkenin hukuk sistemi ve muhasebe bilgi sistemi birbirinden ayrılmaz iki unsur olarak önem arz etmektedir (Akyel, 2016).

Vergi kanunlarına göre tutulan, düzenlenen, saklanma ve ibraz zorunluluğu bulunan defter, kayıt ve belgelerin ilgili kanunlara göre düzenlenmesi gerekmektedir (Akçay ve Uysal, 2022). Bu hususun ihlali ile ortaya çıkan ve adli muhasebecilik gerektiren olayların takibi Vergi Usul Kanunu 359. Madde ile yapılır. Bu maddeye göre sahte belge “gerçek muamele veya durum olmadığı halde varmış gibi düzenlenen belge” olarak tanımlanır (VUK, Md. : 359).

Adli muhasebecilikle birçok yönden ortak noktaları bulunan bilirkişilik için de 6754 Sayılı Bilirkişilik Kanunu 24 Kasım 2016 tarihli resmi gazetede yayınlanarak yürürlüğe girmiştir. Bilirkişilikle ilgili 6100 Sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu (HUMK) uzman görüşü başlıklı 293. Maddesine göre, *“davalarda taraf bulunan kişiler, dava konusu olayla ilgili, uzmanından bilimsel görüş alma hakkına sahiptir. Ancak bu nedenle ayrıca süre istenemez. Davanın hakimi taraf talebi veya kendiliğinden uzman kişiyi dinleyebilir ve gerekli soruları yöneltebilir”* ifadesi yer almaktadır (6100 HMK, Md.:293).

1.9.1. Adli Muhasebe Mesleğinin Türk Ticaret Kanundaki Yeri

Yeni TTK’nın maddeleri incelendiğinde, “adli muhasebe” kavramının kanunda yer almadığı görülmektedir. Ancak kanunda adli muhasebecilik mesleğinin birçok özelliğini içine alan düzenlemeler yer almaktadır. Yeni TTK’da bağımsız dış denetim sistemine geçilmiş, ayrıca özel denetçilik kavramı tanımlanmıştır. Bu denetim türlerinde de adli muhasebenin uygulanabilirliğine tamamen olmasa da kısmen rastlanmakta ve bu denetimler ile ilgili hükümler, adli muhasebe mesleğinin ilgilendiği konuların büyük çoğunluğuna tekabül etmektedir (Kurt, 2013). Organizasyonlarda kusur ve hilenin ortaya

çıkarılması veya engel olunması için Türk Ticaret Kanununda tanımlanan denetçiler seçkin kontrolörler, serbest dış kontrolörler ve onaylı görevli kontrolörlerdir (Kaval, 2005).

1.9.2. Adli Muhasebe Mesleğinin Borçlar Kanundaki Yeri

Yürürlükte bulunan Borçlar Hukukunda adli muhasebe ve adli muhasebecilik mesleğine yönelik herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Ancak buna ilişkin birçok konuda düzenleme mevcuttur. Muvazaalı işlem bunlardan biridir. Muvazaa; sözleşmenin tarafları arasında gerçek irade ile beyan arasında bilinçli şekilde yapılan uyumsuzluktur. Böylelikle üçüncü kişilerin yanıltılması yoluyla haksız kazanç elde edilir (Pala, 2011).

1.9.3 Adli Muhasebe Mesleği ve Türk Ceza Kanunu Arasındaki İlişki

Adli muhasebe veya adli muhasebecilik mesleğine yönelik olarak Türk Ceza Kanununda bir düzenleme yoktur. Ancak; yolsuzlukların ve hilelerin artış göstermesi tehlikeli bir durum arz ettiğinden, adli muhasebenin esas konusunu teşkil eden hile ile alakalı “Hileli İflas ve Taksirli İflas” sorunu üzerine Türk Ceza Kanunun 161. ve 162. maddelerinde gerekli değişimler yapılmıştır (TCK, Md.: 161-162; Pala, 2011).

Adli muhasebenin konusuna giren dolandırıcılık “*hileli davranışlarla bir kimseyi aldatıp, kendisinin veya aldattığı kişinin zararına olacak şekilde kendisine veya başkasına bir menfaat sağlayan kişinin yaptığı eylemler*” olarak tanımlanmakla birlikte Türk Ceza Kanununda bu suçun adli yaptırımları bulunmaktadır (TCK, Md.: 157).

1.9.4. Adli Muhasebe Mesleği ve İcra İflas Kanunu Arasındaki İlişki

İcra İflas Kanununda adli muhasebe ve adli muhasebecilik mesleğini, içeren herhangi bir düzenleme yoktur. Ancak; İcra İflas Kanununun 311. maddesi “Hileli İflas Halleri” konusunda açıklama yapmaktadır. Bu maddede iflasından ister önce veya ister sonra olsun alacaklı kişileri bilerek zarara sokmak, hileli işlemleri yapan kişi veya kişilerin hileli müflis sayılacağı ve Türk Ceza Kanununa göre cezalandırılacağı belirtilmiştir (Pala, 2011).

1.10. ADLİ MUHASEBE VE MESLEĞİNİN İŞLEYİŞ SÜRECİ VE ETİK KURALLARI

Her bir adli muhasebe görevi birbirinden farklılık gösterir. Çünkü gerçekleşen olaylar birbirinden farklıdır. Dolayısı ile her bir adli muhasebe görevi için farklı araştırmalar yapılabilir. Ancak adli muhasebecilikte temel olarak izlenecek yol aşağıda sıralandığı gibidir (Keleş ve Keleş, 2014; Pazarçeviren, 2005):

- ✓ Müşteriyle Buluşma,
- ✓ Çatışmanın Belirlenmesi,
- ✓ Öncül (Başlangıç) Araştırması,
- ✓ Bir Eylem Planı Hazırlanması,
- ✓ Doğru Kanıtların Elde Edilmesi,
- ✓ Analiz Etme,
- ✓ Raporun Hazırlanması.

Her mesleğin olduğu gibi adli muhasebe mesleğinin de bir takım etik kuralları vardır. Bunlar (Gülten ve Kocaer, 2011):

- ✓ Tarafsızlık ve Nesnellik: Adli muhasebeciler görevlerini yerine getirirken hiçbir etki altında kalmadan, araştırma sonucunda topladıkları bilgi ve belgeleri tamamen tarafsız bir şekilde raporlamalı ve ilgili makamlara bu delilleri şeffaf bir şekilde sunmalıdır.
- ✓ Dürüstlük: Ulaşılan bilgi ve delillerin dürüstlük çerçevesinde değerlendirilip verilen görevin dürüst bir biçimde yerine getirilmesidir.
- ✓ Eşitlik: Kendilerine verilen görevi yerine getirirken yasalar önünde herkesin eşit olduğu ilkesini göz önünde bulundurularak taraflardan biri veya diğeri hakkında herhangi bir ayırım gözetilen davranışta bulunulmamasıdır.
- ✓ Gizlilik ve Sır Saklama: Adli muhasebecilerin görevlerini yerine getirdikleri sırada uymaları gereken en önemli kuraldır. Bir adli muhasebeci görevi sırasında elde ettiği tüm bilgileri konuyla ilgili taraflar dışında hiçbir kurum ve kişiye açıklayamaz.
- ✓ Çıkar (Menfaat) İlişkilerine Girmeme: Mesleğe olan saygınlığın zedelenmemesi adına büyük bir titizlik gösterilmesi gereken etik kuraldır.
- ✓ Nezaket ve Saygı: Adli muhasebe sürecinde sanıklara, olayın taraflarına veya tanıklara karşı nezaket ve saygı çerçevesinde davranışta bulunulmasıdır.

- ✓ Yetkinlik ve Mesleki Yeterlilik: Bir adli muhasebeci mesleğini ifa ederken sürekli meslek içi eğitimlere katılmalı, yetkinliğini artırmalıdır. Ayrıca mesleğini icra ederken her konuda azami özen göstermelidir.

Ülkemizde yeni sayılabilecek adli muhasebecilik alanı dünya ölçeğinde baktığımızda özellikle Amerika Birleşik Devletleri'nde oldukça gelişmiş olduğunu söyleyebiliriz. Klasik muhasebeden oldukça farklı olan bu muhasebe alanı için sadece bilginin yeterli olmadığı yadsınmaz bir gerçektir. Bilginin yanı sıra önceki konu başlıkları altında değerlendirilen özellikler ve gereklilikler de adli muhasebecinin sahip olması gereken özellikler arasında yer almalıdır.

1.11. ADLİ MUHASEBEYE SUÇ TEŞKİL EDEN KONULAR

Dava desteği, uzman kişi tanıklığı (bilirkişi tanıklığı), hile yolsuzluk ve suiistimal konularını kapsayan üç konuda çalışma yapan adli muhasebecilik suç temelini oluşturan bu üç başlık altında toplanan suç çeşitlerini aydınlatmak hususunda uğraş vermektedir. Sözü edilen bu suçlar oldukça fazla sayıda çeşit içermektedir.

İşletmecilerin temel amacı kâr elde etmektir. İşletme hangi sektörde faaliyet gösterirse gösterebilir, elde etmesi gereken kâr marjından daha fazla miktarda kâr elde etmeyi hedeflediğinde yasal olmayan yollara başvurmak suretiyle bazı usulsüzlükler yapabilir. Bu usulsüzlük ise çoğu zaman vergi yoluyla gerçekleşmektedir (Gülten ve Kocaer, 2011). Suç kavramı bu noktada oluşmaya başlamış demektir. Suçları derecelendirmek gerekirse “nitelik ve nicelik, amaç ve hedef, niyet ve kasıt” yönlerinden üç grupta sınıflandırmak mümkündür. Türk Ceza Kanunu’nun 5237 sayılı maddesinde suçlar İkinci Kitap Özel Hükümler başlığı altında sırasıyla “Uluslararası suçlar, kişilere karşı suçlar, topluma karşı suçlar ve millete ve devlete karşı suçlar” başlıklarını içeren dört kısımda düzenlenmiştir. Suçu işleyene göre suçlar sınıflandırıldığında ise “beyaz yakalı suçlar, mavi yakalı suçlar” olarak ikiye ayrılmaktadır. Mavi yakalı suçlar eğitim seviyesi düşük olanların işledikleri suçlara; beyaz yakalı suçlar ise lisans ve lisansüstü seviyelerde eğitim görmüş kişilerce işlenen suçlara verilen adlardır. Bu suç türü sadece eğitim olarak değil de toplumsal statü bağlamında değerlendirildiğinde beyaz yakalı suçlar prestij ve yüksek sosyal statü sahibi kişilerin, mesleklerinin yapması esnasında işledikleri kabahatler” olarak da tanımlanabilir (Şentürk ve Kasap, 2013).

Ekonomik düzene yönelik suçlar memleket ekonomisinin gidişatını ve istikrarını bozmaya yönelik suçlardır. Ekonomik suçlar kapsamında yer alan kabahatler; nitelikli dolandırıcılık (yatırım, sigorta, çek ve benzeri gibi dolandırıcılık kabahatleri), tefecilik, hileli iflas, kamuya gerekli olan şeylerin yokluğuna neden olmak, şike teşvik primi, fiyatları etkilemek, manipülasyon ve ayrıca ekonomi, ticaret ve sanayi hayatlarını ilgilendiren özel yasalardaki adli cezaları gerektirecek suçlardır (egm.gov.tr, 18.12.2021). Ticari işletmelere ve haksız rekabete yönelik suçlar; ticari gaye güden şirketler ile işletmelerin işletmeler genelinde uyulması zorunlu olan yasal kurallara uymayıp ticaret ahlakına ve etiğine aykırı hareket, davranış ve tutumlar takınmasıdır. Mala karşı işlenen suçlar kapsamında resmi görevlilerin rüşvet, irtikâp ve hırsızlık gibi yasa dışı yollara yönelmeleridir. Ticari iftira, dolandırıcılık, emniyeti suiistimal, haksız rekabet gibi suçlar; sosyal güvenlik haklarına karşı suçlar, kaçak işçi çalıştırmak suretiyle çalışanların yasal haklarını gasp etmek gibi suç unsurları bu grupta değerlendirmek olasıdır (egm.gov.tr, 18.12.2021).

Vergi yasalarına aykırı olan işlemlerin yer aldığı suç grubu da finans ve gelir yönetiminin düzenine yönelik suçlar kapsamındadır. Gümrük suçları, vergi kaçırma ve vergi kaçakçılığı gibi suçlar, para ve evrak sahteciliğine ait suçlar bu gruptaki suçlardan bazılarıdır.

Üretim sonunda elde edilen ürünlerle müşteriye sunulan hizmetlerin tek ve esas hedefi satışa sunularak belli bir oranda kâr elde edilmesidir. Üreticinin veya hizmet erbabının ürettiği mal veya hizmeti alacak olan müşterilerin ekonomik düzende sahip olmaları gereken yasal hakları yeteri kadar yoksa veya bu doğrultuda gerekli düzenleme yapılmamış ya da yapılan düzene uyulmamışsa tüketici yani müşteri mağduriyeti söz konusu olacak ve tüketim konusu da bu mağduriyetten olumsuz etkilenecektir. Kamunun yani tüketicinin korunmasına yönelik düzenlemeler yapılması gereken suçlara örnek olarak tefecilik, sağlığa zararlı gıda maddelerinin ve kozmetik ürünlerinin yanı sıra diğer ihtiyaç maddelerinin üretilmesi ve satışa sunulması, mal varlığına zarar verilmesi ya da bunların tehlikeye atılmaları verilebilir.

Türk Ceza Kanunu'nda 5237 Sayılı Kanunun Birinci Kitap/ Genel Hükümler- Birinci Kısım/ Temel İlkeler ve Tanımlar başlığı altında yer alan ve adli muhasebecilerin ilgi alanına giren maddeler şunlardır:

Madde 141- Hırsızlık

Madde 142- Nitelikli Hırsızlık

Madde 146- Kullanma Hırsızlığı

Madde 148- Yağma

Madde 149- Nitelikli Yağma

Madde 151- Mala Zarar Verme

Madde 154-Hakkı Olmayan Yere Tecavüz

Madde 155- Güveni Kötüye Kullanma

Madde 156- Bedelsiz Senet Kullanma

Madde 157- Dolandırıcılık

Madde 158- Nitelikli Dolandırıcılık

Madde 159- Kaybolmuş veya Hata Sonucu Ele Geçmiş Eşya Üzerinde Tasarruf

Madde 161- Hileli İflas

Madde 162- Taksirli İflas

Madde 163- Karşılıksız Yararlanma

Madde 164- Şirket veya Kooperatifler Hakkında Yanlış Bilgi

Madde 165- Suç Eşyasının Satın Alınması veya Kabul Edilmesi

2.BÖLÜM

ADLİ MUHASEBEDE HATA VE HİLE UNSURU

Hata ve hile birbirinden farklı kavramlardır. Dolayısı ile adli muhasebede hata ve hilenin ayrımının sağlıklı bir şekilde yapılması güvenilir raporlamanın olmazsa olmazıdır. Bu bölümde hata ve muhasebede hata çeşitleri ile hile tanımı, hile özellikleri, hile grupları gibi adli muhasebecilikte karşılaşılan unsurların detaylı tanımları yer almaktadır.

2.1. HATANIN TANIMI VE NEDENLERİ

Hata, Arapça kökenli bir kelime olup; Türkçe’de “*yanlış, istemeyerek ve bilmeyerek yapılan yanlış, kusur, yanılma, yanılğı*” olarak tanımlanmaktadır (TDK, 2022). Hatalar; kasti olmayan yanlışlıklardır. Bilgisizlikten, olayı yanlış anlamaktan ve yorumlamaktan veya dikkatsizlikten dolayı hata ortaya çıkabilmektedir. Hata, hatayı yapan kişinin iradesinin dışında gerçekleşmektedir. İşlemlerin dikkatsizlik ve tedbir alınmadan gerçekleşmesi hatanın ortaya çıkmasına neden olmaktadır (Okay, 2011).

Hata, Borçlar Kanunu’nda dar anlamda; gerçekliği hakkında bilinçli yapılmayan yanlışlık ve eksiklik olarak tanımlanır. Diğer bir ifadeyle bilgisizlik hatayı meydana getirmektedir (Bayraklı ve diğerleri, 2012).

Muhasebe kayıtlarının gerçeği yansıtabilmesi için gerekli kanunların ve uygulamaların doğru ve yerinde yapılması gereklidir. Bir muhasebe elemanının yeterli ölçüde bilgisi ve tecrübesi yok ise hataya çok büyük zemin oluşur. Muhasebe elamanlarının eğitilmiş, dürüst ve deneyimli olması muhasebe hatalarını ortadan kaldırmaktadır (Kirik, 2007).

Muhasebe kayıtlarında hataya sebep olan bir diğer faktör ihmal ve dikkatsizliktir. Muhasebe personelleri ne kadar bilgili olsalar da dikkatsizlik veya ihmal yüzünden hata oluşabilmektedir. İhmalin sebep olduğu muhasebe hatalarında, aylık ve yıllık çıkarılan mizan sonuçlarında çift tarafın evrakları kontrolü yapıldığında farklılığın nereden kaynaklandığını tespit etmek mümkündür. Aylık mizan çıkartan işletmeler kayıtlarını düzenli olarak kontrol ettiğinde ihmal ve dikkatsizlik sonucu hataların önüne geçilebilir (Bayraklı, 2012).

2.2. MUHASEBEDE HATA ÇEŞİTLERİ

Gümümüzde muhasebede kayıtları bilgisayar ortamında aktarıldığı ve burada saklandığı için eski dönemlere kıyasla hatalarda azalma meydana gelmiştir (Kirik, 2007). Ayrıca muhasebe hatalarında kasıt unsuru bulunmamakta ve bu gibi hatalar özen gösterilmediğinden ortaya çıkmaktadır (Bayraklı ve diğerleri, 2012). Muhasebede hatalar beş farklı başlık altında toplanmıştır. Bunlar matematik hataları, kayıt hataları, nakil hataları, unutma ve tekrarlama hataları ve bilanço hatalarıdır.

2.2.1. Matematik Hataları

Matematik hataları, muhasebe kayıtlarında defterler ve belgeler üzerinde yapılan hesaplama işlemlerine ilişkin yanlışlıklardır. Muhasebe uygulamalarında sıkça karşılaşılan hata çeşididir. Muhasebeleştirilecek rakamsal verilerin dört işlem hatası yapılarak yanlış kaydedilmesi sonucunda matematik hataları oluşmaktadır. Örneğin muhasebe uygulamalarında amortisman tutarlarının ve katma değer vergisinin yanlış hesaplanması, maaş ödemelerinde az veya fazla hesaplamalar yapılması başlıca matematik hatalarıdır (Kaya, 2013).

2.2.2. Kayıt Hataları

İşletmelerin muhasebe verilerini kayıt altına alırken rakamlarda veya hesaplamalarda yaptıkları hatalardır (Zeytin, 2007). Karşılaşılan kayıt hataları şunlardır; rakam hataları, hesap hataları ve borç ve alacak hesaplarının karıştırılmasıdır (Çakır, 2004).

Rakam hataları; muhasebe verilerindeki rakamların işleme alındığında yanlış yazılmasıdır. Bu gibi yanlışların rakamlarında eksik veya fazlalıkların olmasından kaynaklanan hatalar veya veri girişi yaparken istemeden bilgisayarın klavyesine dokunma sonucunda yapılan rakamsal hatalardır (Kas, 2019).

Hesap hataları; muhasebe belgelerindeki yapılan tutar hesaplamalarının yanlış hesaplara kaydedilmesidir. İşlemin yanlış anlaşılmasından dolayı başka hesaba kaydedilmesi gibi yapılan hatalardır. Bu yanlışlıklar başka hesap adı ve koduyla yapılan hatalara da sebebiyet vermektedir (Kas, 2019).

Borç ve alacak hesaplarının karıştırılması; alacak ve borç hesaplarının olması gereken hesapların yerine başka hesapların kullanılmasıdır. Muhasebe kayıtlarına borçlunun alacak kısmına ve alacaklının borç kısmına yazılması gibi hatalardır (Kas, 2019).

2.2.3. Nakil Hataları

Bir işletmenin finansal tablolara aktarılan borç ve alacak tutarlarının doğru olmaması sonucunda oluşan hatalardır. Teknolojinin gelişmesi sonucunda muhasebe uygulamalarının paket programlar kullanıldığından nakil hataları azalmıştır (Gümüş ve Göğebakan, 2016).

2.2.4. Unutma ve Tekrarlama Hataları

Unutma hataları, işletmenin alış, satış ve gider işlemlerinin gerçekleştiği dönemde kaydının yapılmaması sonucunda yapılan hata çeşididir. Tekrarlanma hataları, işletme aynı işlemi defter kayıtlarına birden fazla kaydedilmesi sonucu yapılan hatalardır (Açık, 2012).

2.2.5. Bilanço Hataları

Bilanço, işletmenin kendisi hakkında toplumu bilgilendirmek adına yayınladığı finansal tablodur. İşletmenin varlıkları ile kaynaklarının gösterildiği bir tablodur. Bilançoda gerçekleşen bir hata düzeltilmez ise dönemden döneme aktarılır. Bilanço kurallarına göre hazırlanmalıdır. Aksi takdirde muhasebe kayıtlarında hata yapılmasına sebep olur. Bilanço hataları, değerlendirme hataları ve hesapların birleştirilmesi olarak iki gruba ayrılır (Akalın, 2017).

Varlık ve kaynakların bilanço tarihinde gerçek değerlerinin görünmesi gereklidir. Değerleme hataları; işletmenin muhasebe kayıtlarında aktif ve pasiflerinde bulunan varlıkların ve bu varlıkların değerlendirilme sonucunda yapılan hatalardır. Olması gereken durum ile var olan durum arasındaki fark yasal kurallar çerçevesinde izlenerek değerlendirilmelidir. Bu kuralların aksine yapılan her türlü işlem değerlendirme hatasıdır (Korucu, 2018).

İşletmenin muhasebe kayıtlarını Tek Düzen Hesap Planına göre ayrı ayrı kaydedilmesi gerekirken ilgili hesapları tek bir hesapta birleştirmesi gerektiğinde yahut hesaplarda mahsuplaşma yapılırken oluşan hatalar hesapların birleştirilmesi hatalarıdır. Hesapların

birleştirilmesi ile oluşan hatalarda alacak ve borçların ayrı ayrı ve doğru bir şekilde görüntülenin önüne geçilir (Akalin, 2017).

2.3. HİLENİN TANIMI VE ÖZELLİKLERİ

Hilenin birçok tanımı bulunmaktadır. Bunlardan bazıları aşağıda tanımlanmıştır. Türk Dil Kurumunda hile; *“birini aldatmak, yanıltmak için yapılan düzen, dolap, oyun, ayak oyunu, alavere dalavere, desise, entrika”* ve *“çıkar sağlamak için bir şeye değersiz bir şey katma”* olarak tanımlanmaktadır (TDK, 2022).

Hile; bir kişi işletmeyi, işletme dışında aldatarak, elde ettiği kazanca el koyması, çalması, haksız bir biçimde kendi çıkarları doğrultusunda kullanarak kendine yarar sağlamasıdır (Doğan, 2018).

Hile, muhasebe belgelerinin kayıt altına alınması ve işletmenin ilgili yöneticilerine rapor halinde aktarılmasında niyetin kötü olması, işletmenin ilgili yöneticilerinin bilgisi olmadan zarara uğratılmış olmasından ötürü hem ulusal hem de uluslararası hukuka aykırı eylem gerçekleştirilmesidir (Çalıyurt, 2007).

Hile, kasti olarak firmanın mal varlıklarını kendi çıkarları doğrultusunda kullanarak ya da sahibi olduğunu etrafındaki insanlara aktararak haksız kazanç elde etme durumudur (Bozkurt, 2009).

Hile, firmaya ait bilgi ve belgelerin şahsi menfaat sağlama amacıyla firmanın dışına çıkarılma aşamasında gerçekleşir. Hata ve hilenin birbirinden farkı hilenin, hata durumunun aksine bilerek ve kendi menfaati doğrultusunda isteyerek yapılmasıdır (Bayraklı ve diğerleri, 2012).

Hile; suistimal, sahtecilik, hırsızlık, zimmet, iltibas, dolandırıcılık, yolsuzluk, irtikap, güveni kötüye kullanma, rüşvet, kaçakçılık, kalpazanlık vb. konularda ekonomik olarak işletmenin kazancınan kişinin kendi menfaati doğrultusunda elde ettiği kazanımlardır. Bu durumda oluşturabilecek suçların ispat edilmesi ve açıklanması teknik bir bilgiyi gerektirmektedir.

Hilenin tespit edilmesi durumunda ise devlet tarafından, hile yapanlara yönelik ciddi yaptırımlar getirilmiştir. 213 sayılı Vergi Usul Kanununda, hileden oluşan vergi suçları ile ilgili hükümler bulunmaktadır. Muhasebe hilesi kavramı, 213 sayılı Vergi Usul Kanunun 359. maddesinde yer almaktadır (VUK, Md: 359). Vergi kanunlarındaki ilkelere göre tutulan defter ve kayıtlarda muhasebe hilesi yapanlara, aynı maddenin (a) bendinde

yer alan cezanın verileceği hükolunmuştur. Vergi Usul Kanunun 344. maddesinin ikinci bendinde de vergi ziyana, Vergi Usul Kanunun 359. maddesinde yer alan fiillere sebebiyet verilmesi halinde, vergi ziyanının üç kat ceza kesileceği hükmü bulunmaktadır (VUK, Md: 344).

Hilenin kendine özgü özellikleri bulunmaktadır. Bu özellikler aşağıdaki şekilde sıralanır (Bozkurt, 2009):

- ✓ Hile kimsenin haberi olmadan gizlice yürütülen bir faaliyettir.
- ✓ Hileyi yapan kişi, yaptığı hileyle çıkar sağlar.
- ✓ Hilede kasıt bulunur.
- ✓ İşletmenin yöneticileri veya sahipleri kandırılarak yapılır.
- ✓ Hile durumunda zarar gören taraf kişi veya firmadır.

Genel olarak hilenin özellikleri; gizlilik, çıkar amacı taşıması, bilerek kasten yapılması ve güven verme olarak sıralanabilir. Bu özellikler bir araya geldiğinde hilenin temelleri atılmış olur.

2.4. HİLE YAPAN KİŞİLERİN ÖZELLİKLERİ VE HİLE YAPMA NEDENLERİ

Hileyi yapanların hile yaptığını dış görünüşle anlamak mümkün değildir. Hilekâr hile yapmadan önce etrafına güven duygusu aşılar. Hile eyleminde bulunan kişi veya kişilerin profillerinden yola çıkarak gerekli analizler yapıldığında olumlu sonuçlar alındığı görülmektedir. Şahısları hile eylemine sürükleyen motivasyon türleri şunlardır (Bozkurt, 2009):

- ✓ Psikolojik: Hırsızlık eylemi şahsın içinde var olan bir duygudur.
- ✓ Egoya Dayanan: Hırsızlık yaparak kişisel olarak daha yüksek duruma çıkmayı hedeflemektir.
- ✓ İdeolojik: Kendi yaptığı eylemi başkalarına yıkmayı ve bu durumda kendini haklı çıkarmayı görmektir.
- ✓ Ekonomik: Hile eyleminde bulunarak kendi çıkarları doğrultusunda ekonomik refahın sağlanması amacıyla yaptığı davranış biçimidir.

Hile yapan çalışanların karakteristik özellikleri şunlardır (Özkul ve Pamukçu, 2012):

- ✓ Hile Yapanların Cinsiyeti: Diplomalı Hile Araştırmacıları Birliği'nin 2000 yılında hile yapan şahıslarla yaptığı çalışmada hile yapanların özelliklerini ortaya koymuştur. Bu çalışma sonucunda hile eylemini yapanların %75'i erkektir. Parasal tutarlarına

bakıldığında da erkeklerin hile yaparken fazla miktar parasal işlemler yaptığı tespit edilmiştir.

- ✓ Hile Yapanların Medeni Durumu: Hileye teşebbüs edenlerin medeni durumlarına bakıldığında bekârların azınlıkta, evlilerin çoğunlukta olduğu tespit edilmiştir. Evlilerin ayrıca çocuk sahibi oldukları ve mutlu bir yaşam sürdürdükleri de tespit edilmiştir.
- ✓ Hile Yapanların Eğitim Durumu: Firma çalışanları arasında eğitim düzeyi artıkça hile yapanların hem sayısı hem de zarar miktarı fazlalaşıyor.
- ✓ Hile Yapanların Zekâ Düzeyi: Firma çalışanları arasında zekâ düzeyi yüksek olanlar hile eylemine daha yatkındırlar. Bunun nedeni çalıştıkları firmanın iç kontrol ve güvenlik sistemleriyle savaşıarak etkisiz hale getirebilme yeteneğidir.
- ✓ Hile Yapanların Benlik Düzeyi: Hile eyleminde bulunan şahıslar kendi içlerinde bile birbirlerine karşı üstünlük kurma çabası içerisindedir. Bu kişiler çalıştığı pozisyonundaki statüsünü beğenmeyerek, diğer çalışanlardan üstün olduklarını önemli bir kişilik olduklarını, hatta üst konumda olan amirlerini yönetme konusunda küçümsemeleri hile yapanların diğer özellikleri arasındadır.
- ✓ Hile Yapanların Risk Alma Düzeyleri: Hile eyleminde bulunan şahısların diğer çalışanlara göre risk alma yeteneklerinin daha fazla olduğu ortaya çıkarılmıştır.
- ✓ Hile Yapanların Yaş Düzeyleri: Tüm çalışanlar hile eylemini yapabilir ancak çalışanların yaş düzeyi arttıkça hile sayısı ve miktarı artmaktadır. Çalışanların ileriki yaşlarda yapmış oldukları hileler, genç yaşlarda yapılan hilelere göre 28 kat daha fazladır.
- ✓ Hile Yapanların İlgi Düzeyleri: Çalışanlar arasında işine aşırı düşkün olanlar ve yenilikçi olanların hile yapma eğilimi diğer çalışanlara göre daha fazladır.
- ✓ Hile Yapanların Kurallara Uyuma Eğilimi: Çalışanlar arasında çalışma kurallarına uymama eğiliminde olanlar hile yapmaya müsaittirler. Bu şahıslar sonuca kestirmeden gitmeyi amaçlamakta kendini haklı gösterme eğilimindedir.
- ✓ Hile Yapanların Çalışma Koşulları: Firmanın çalışanları arasında işe giriş saatinden önce gelip, çıkış saatinden sonra geç saatlere kadar tek başına çalışan kişilerin hile yapma olasılığı yüksektir. Hile yapan çalışanlar zaruri sebepler olmadıkça yıllık izin kullanmazlar çünkü yıllık izin kullandığı vakit yerine geçecek yeni çalışanın yaptığı hileleri görüp ortaya çıkarabileceğini düşünmektedir.

- ✓ Hile Yapanların Kişilik Durumları: Hile eyleminde bulunan şahısların stres altında oldukları görülmüş ve bunların yaşamları irdelendiğinde bazı sebeplerden dolayı sorunlar yaşadıkları tespit edilmiştir.
- ✓ Hile Yapanların Yaşam Koşulları: Çalışanlardan hile eyleminde bulunanların yaşam standartlarında rahatlık, pahalı hobiler, lüks arabalar, para harcamaları gibi eğilimler onları hile yapmaya zorlamaktadır. Hile eyleminde bulunan kişinin yaşam standartlarındaki hızlı değişiklik hilenin belirtileri arasındadır.
- ✓ Hile Yapanların İşletme Dışı İlişkileri: Hile eğiliminde olanlar işletme dışı ilgili kişilerle aralarını güçlü ve iyi tutma çabası içerisinde. İşletmeye mal veya hizmet satın alımında veya işletmeden mal veya hizmet satın alanlarla olan ilişki düzeyini çok iyi bir düzeyde olması durumunda hile yapmaya uygun ortam oluşmuş olur.

Hile eylemini yapacak şahıslar; firmanın sahibi, ortakları, firma yöneticileri veya firma çalışanları olabilir. Bu şahısların hepsi birbirinden farklı amaç ve fikirlerle hileli eylemde bulunurlar(Gülten ve Kocaer, 2011). Çalışanlar arasında hileli eylemlerin gerçekleşme oranları ise aşağıda belirtilmiştir (Bozkurt, 2009):

- ✓ Şirkette çalışanların %5'i şartlar ne olursa olsun hileli eylem gerçekleştirmektedir.
- ✓ Şirkette çalışanların %10'u bulunduğu durum ne olursa olsun, hile eylemini gerçekleştirme niyetindedir.
- ✓ Şirkette çalışanların %85'i kendisine göre uygun durum ve koşullarında hile eylemini gerçekleştirebilir.

Şirket sahipleri ya da ortaklarının, hile eyleminin amaçları aşağıdaki gibi sıralanabilir (Gülten ve Kocaer, 2011):

- ✓ Diğer ortaklarını dolandırarak kendi maddi çıkarlarını arttırmak.
- ✓ Şirket durumunun kötüye gitmesinden dolayı hilelere yönelmesi durumunda şirketin itibarının düşüşe geçtiğinden dolayı hisse senetlerinin değerinin düşmesine engel olmaya çalışmak.
- ✓ Şirketin gelirini düşük göstererek vergiden kaçmak.
- ✓ Şirketin başka şirketle birleşme durumunda kendi finansal analizlerini yüksek göstererek ortaklığın olumlu sonuçlanmasını sağlamak.
- ✓ Şirketin finansal analizlerini iyi göstererek banka veya finansal kuruluşlardan kredi sağlamaya çalışmak.

Firma yöneticileri hile eylemlerinin önlenmesi veya olmuş hilenin tespitinden ilk başta sorumludur. Yönetici ve ortaklardan farklı olarak hile eylemine başvuran diğer çalışanların sebepleri aşağıda sıralanmıştır (Gülten ve Kocaer, 2011):

- ✓ Maaşına yeterli oranda zam yapılmaması,
- ✓ Beklediği terfinin veya yükselmenin gerçekleşmemesi
- ✓ Psikolojik olarak rahatsızlığının bulunması,
- ✓ Ruhsal durumunun kötüye gitmesi sonucunda yaşanan bunalımlar,
- ✓ Maaşından çok fazla borcu bulunması,
- ✓ Kredi borcu ile borç kapatmaya çalışmak,
- ✓ Kendisinin ve ailesinin sağlık sorunları sebebiyle birden lazım olan para,
- ✓ Kötü alışkanlıkların olmasıdır.

2.5. HİLE GRUPLARI

Bir işletmenin yöneticileri, çalışanları, satıcıları ve kötü niyetli şahıslar menfaati doğrultusunda farklı hilelere girişmektedir. Dünyada yapılan hilelerin yaklaşık tutarının 2,9 trilyondan daha fazla olduğu düşünülmektedir (Bayrak, 2016). Gerçekleşen hileler her olayda farklılık göstermektedir. Bu yüzden birçok hile çeşidi bulunmaktadır ve farklı gruplara ayrılmıştır. Bu hile gruplarından öne çıkanlar; çalışan hileleri, yönetim hileleri, yatırım hileleri, satıcı hileleri ve müşteri hileleridir.

2.5.1. Çalışan Hileleri

En fazla karşılaşılan hile gruplarından biridir. Çalışanların şirketin bütün kaynaklarını kullanmak amacıyla şirketin sahiplerini kandırmasıdır. Bu hile grubu şahsın kendisi tarafından yapılabildiği gibi başka araçlar tarafından yapılabilmektedir.

Çalışan hileleri; direkt yapıldığı gibi firmadan para, araç ve gereç, malzeme ve demirbaşlar gibi varlıkların sahibi olmadığı halde hırsızlık yaparak sahiplenisi olarak da tanımlanmaktadır (Altınsoy, 2011). Dolaylı yollarla yapılan çalışan hileleri, şirket çalışanlarının, şirket dışında hırsızlık yaparak menfaat sağlanması yoluyla gerçekleşir. Firma çalışanı söz konusu menfaat veya rüşvet karşılığında firma dışındaki gruplara birlikte çalışarak, çalıştığı firmayı zarara uğratmaktadır. Bu gibi zararların firmanın malına olduğundan daha düşük bir fiyata satılması ya da sattığı malın fiyatını olduğundan daha fazla bir miktara satılması şeklinde gerçekleşebilir.

2.5.2. Yönetim Hileleri

Firmanın üst yönetiminde yer alan şahıslar tarafından gerçekleştirilen ve firmaya ciddi şekilde zarar veren hile grubudur. Bu hile grubu büyük miktarda zararlara sebep olduğu doğrulanmıştır. Yönetim hileleri genellikle firmanın mali tablolarını değiştirerek analiz sonuçları üzerinde oynanarak üst yönetim tarafından yapılır (Bozkurt, 2009). Firmanın üst yöneticilerinin firmanın finansal raporlama analizlerini daha karlı ya da zararlı göstererek yapılan bir hiledir. Bu hile eyleminin sonucunda yatırımcılar, devlet ve finansal kuruluşlar olumsuz etkilenmektedir. Firmanın durumunu olduğundan daha iyi göstererek bankaların kredi sağlamasını ve yatırım amacıyla kendisine ortak olanları kandırmak yönetim hileleri arasındadır. Firmanın giderlerini fazla göstererek, satışların az olmasını bundan sebeple kar payının az olduğunu gösterip devlete ödenecek olan verginin az gösterilmesi diğer bir yönetici hilesidir.

Yönetim hileleri, belge ve muhasebe hileleri olarak ikiye ayrılmaktadır (Çite, 2017).

- ✓ Belge Hileleri: Üst yöneticilerin hile eylemini kimsenin görmemesi için gizlediği ve denetçilerin görmesini istemediğinden gerçek belgelerin yerine sahte belge oluşturduğu bir hiledir.
- ✓ Muhasebe Hileleri: Üst yöneticilerin hile eyleminde bulunduğu önemli bir nokta muhasebe bölümüdür. Muhasebe girdi ve çıktıları üzerinden oynanarak kayıtları değiştirdiği bir hiledir.

Örneğin; olmayan bir satışın kayıt altına alınması muhasebe hilesi; bu olmayan satışın faturalandırmak ise belge hilesine girmektedir (Çelik, 2007). Yönetim hileleri grubunun dünyadaki en iyi örnekleri Enron ve Worldcom; ülkemizde ise İmar Bank skandalıdır (Çite, 2017).

2.5.3. Yatırım Hileleri

Yatırım hileleri, bir nevi yalan söylemeyle alakalıdır. Gerçekleşmesi mümkün olmayan bir yatırım vaadinde bulunarak yatırımcıların birikimlerini hukuksal olmayan bir firma bünyesine katmak istediği bir hile türüdür. Ülkemizde zamanında yapılmış ve çok iyi bilinen yatırım hilesine örnek olarak İstanbul ilinde bulunan Galata Köprüsünün satılma olayıdır. 1970’li yıllarda Anadolu’dan çıkıp İstanbul’a yatırım amacıyla giden bir taşralı yatırımcı, “Sülün Osman” lakaplı hilekâr dolandırıcıyla tanışmış Galata Köprüsünü satmıştır (Develioğlu, 2015).

Yatırım hileleri; mal varlık değeri olmayan varlıkların değeri varmış gibi satılması ya da yatırım gerçekliği olmayan yatırımlar için vaadde bulunulmasıdır (Bozkurt, 2009). Dünya çapında bir örnek verirse Charles Ponzi tarafından yapılan hile bir yatırım hilesidir. Ponzi yatırım yapabilecek şahıslardan yüksek oranda faiz sözü vererek paralarını alıp söylediği vaatlerini yapmamıştır. Ponzi hileye kalkıştığında ilk topladığı paraları bekletip sonrasında gelen paraları söz verdiği gibi yüksek oranda faiz olarak geri ödemiştir. Bu ödeme karşılığında yatırımcı kişilerden güven kazanmıştır. Bu güven karşısında daha fazla yatırımcıya ulaşip daha fazla para gelmesine sebep olmuş olup, bu olaylar böyle devam etmiştir. Sonucunda Ponzi yatırımcıları yaklaşık 20 milyon dolar tutarında dolandırmıştır (Bozkurt, 2009).

2.5.4. Satıcı Hileleri

Satıcı hileleri, satıcının firma çalışanlarıyla işbirliği yaparak firmayı zarara uğratması ile gerçekleşir. Kaliteli olmayan malları kaliteli göstererek fiyatının yüksek tutularak satılması veya satışı yapılan kaliteli malın tesliminde eksik olması ile gerçekleşir (Bozkurt, 2009).

Satıcı hilelerini önlemek için her yeni mal alımında depoya giriş yapılmadan önce, devamlı olarak önceden kalan malların stok sayımı yapılmalıdır. Aksi takdirde hileli eylem için uygun zemin oluşmuş olur (Çelik, 2007).

2.5.5. Müşteri Hileleri

Bu hile çeşidinde satıcıların yaptığı hilenin aksine malı alan müşteriler hile eylemini yapmakta ve satıcı taraf zarar görebilmektedir. Bu hile türü mal alım satımında gerçekleşebilir. Bir ticari alışverişte müşteri tarafından satıcıya verilen ancak karşılığı olmayan bir çek müşteri hilelerine örnek verilebilir (Bayrak, 2016).

Müşteriler bu hile eyleminde normal şartlarda elde edemeyeceği varlığı veya avantajları malı üreten ve satanları aldatarak elde etmektedir. Bu eylem aldatma yoluyla olabileceği gibi farklı yollarla satıcıları kandırarak sahibi olmaması gereken mala sahip olma durumudur (Çelik, 2007).

2.6. HİLE ÜÇGENİ

Hile eyleminin neden yapıldığı ile ilgili araştırmalar sonucunda farklı teoriler ortaya çıkmıştır. Bunlardan ilki 1953 yılında Cressey tarafından geliştirilen ve sonrasında ACFE'nin kurucusu olan Joseph T. Wells tarafından Hile Üçgeni olarak adlandırılan teoridir (Kazan, 2021). Donald Cressey, tez komisyonunda yer alan Edwin Sutherland'ın tavsiyesi üzerine güveni suiistimal etme eylemi üzerine bir araştırma yapmaya başlamıştır. Sutherland ve Cressey, zimmetine para geçirerek dolandırıcılık yapan 200 şüpheliyle hapisshanede yaptığı görüşmeyle bu suçu neden işlediklerini araştırmışlardır. Sonuçta ise olayların birbiri ile ortak üç noktası olduğunu tespit etmişlerdir. Bunlar; baskı, fırsat ve haklı gösterme unsurlarıdır (Singleton ve Singleton, 2010).

Hile üçgeni teorisi alanda ortaya atılan ve en çok bilinen teoridir. Daha sonraları hile üçgenini üzerinde yapılan araştırmalar sonucunda zamanla üçgende eksik yönler olduğu ortaya atılmış ve hile dörtgeni ile hile beşgeni teorileri ortaya çıkmıştır (Kazan, 2021).

Wolfe ve Hermanson (2004) Hile üçgeninin eksik yönleri olduğunu savunarak dördüncü bir unsur olan “yetkinlik” kavramının üçgene eklenmesi gerektiğini savunmaktadır. Wolfe ve Hermanson' a göre kişi baskı, fırsat ve haklı gösterme unsurlarının tamamına sahip olsa da eğer yetkinliği yoksa hile eylemini gerçekleştiremez (Wolfe ve Hermanson 2004). Yukarıda belirtilen iki teori dışında hile üçgenine iki boyut ekleyen Marks (2009) hile beşgeni kavramını ortaya çıkarmıştır. Bu iki unsur beceri ve kibirdir. Marks, kişi baskı, fırsat ve haklı gösterme unsurlarının tamamına sahip olsa da beceri ve kibri yoksa hile eylemini başaramaz düşüncesini savunmaktadır (Kazan, 2021). Bu üç teori incelendiğinde üçünün de ortak noktası olan baskı, fırsat ve haklı gösterme unsurlarının hilenin gerçekleştirilmesinde temel unsurlar olduğu görülmektedir. Bu yüzden çalışmanın devamında hile üçgenindeki bu üç unsur detaylıca aktırılmış olup hile dörtgeni ve hile beşgeninin diğer unsurlarına yer verilmemiştir.

2.6.1. Baskı Unsuru

Kişileri hile yapmaya iten baskı unsuru finansal yâda finansal olmayan sebeplerden kaynaklanabilir. Şahsın hile eylemine kalkışmasına sebep olarak parasal sıkıntılar olarak görünüyor olsa da bunun altında başka sebepler bulunabilir. Uyuşturucu bağımlılığı veya kumar oynama alışkanlığı olan kişiler parasal ihtiyaçlarının çok fazla olmasından ötürü hile yapmak zorunda hissedebilir (Singleton ve Singleton, 2010). Çalışanların terfi

beklerken alamaması, düşük ücretler, gerçekleştirilmesi zor hedefler verilmesi, takdir görmeme gibi nedenler de baskı unsurunu oluşturur. Her ne kadar baskı unsuru hilenin gerçekleştirilmesinde ilk unsur olsa bu gibi durum baskı hisseden her çalışanın hile yapacağı anlamana gelmemektedir (Kazan, 2021).

Kişileri hile yapmaya zorlayan faktörler aşağıda sıralanmıştır (Albrecht ve diğerleri, 2012):

- ✓ Açgözlülük (Elinde olanıyla yetinmeme)
- ✓ Yaşam standartlarının düşük olduğu hissi (Yaşantısını beğenmeme)
- ✓ Yüksek faturalar veya kişisel borçlar (Elinde olanından fazla harcama yapma)
- ✓ Kötü kredi notu (Kredi borçlarını ödememe)
- ✓ Kişisel mali kayıplar (Borçlarına karşılık mal varlığını yitirme)
- ✓ Beklenmeyen mali ihtiyaçlar (Aniden gelişen ihtiyaçlar)

2.6.2. Fırsat Unsuru

Cressy'e göre, genel bilgi ve teknik beceri; hile için gerekli olan fırsat unsurunun iki bileşenidir. Genel bilgi, çalışanın sahip olduğu güven pozisyonunu ihlal edilebileceğidir. Teknik beceriler ise, hileyi gerçekleştirmek için gerekli olan yeteneklerdir. Bunlar genellikle, çalışanların ilk etapta işletme içerisindeki pozisyonlarını elde etmek ve korumak için sahip olmaları gereken yeteneklerdir (Sujeewa ve diğerleri, 2020; Kazan, 2021). Hile olayını düşünen şahıs, kurgusunu kafasında planlayıp sonuçlarını dahi düşünmüştür. İlerleyen günlerde eylemin yeri ve zamanı geldiğinde fırsat unsurunu değerlendirecektir. Hile eylemi fırsat geldiğinde uygulanmazsa sadece kafasında kurgu ve plan olarak kalacaktır (Akyel, 2009).

Fırsat unsurunun meydana gelmesi işletmenin bazı yanlış politikaları yüzünden olabilir. Örneğin denetleme mekanizmasının yeterli olmaması fırsat oluşmasına neden olur. Firmada çalışanların birbirlerine iş öğretme çabası olmadığından, yönetici olarak çalışanların diğer çalışanlara yeterli ilgiyi göstermediği ve yeterli eğitim düzeyi olmadığından fırsat bekleyen şahıslara zemin hazırlamaktadır (Bozkurt, 2009).

2.6.3. Haklı Gösterme Unsuru

Haklı gösterme, hile eylemi yapıldığında şahsın kendini ve düşüncesini vicdanen rahatlatma durumudur. Hileyi yapacak kişi planlarının son aşaması olarak bu unsuru

kullanmaktadır. Yaptığı planlarının zemini oluştuğunda ve bunu fırsata dönüştürme zamanı geldiğinde vicdanını susturması için haklı gösterme unsurunu ön plana çıkarmaktadır (Özbirecikli ve Öksüz, 2016). Hile davranışında bulunan şahıs kendini haklı olarak görmez ise “aldığım mal varlığını yerine koyarım” düşüncesiyle vicdanını rahatlatmaktadır. Hile eyleminde bulunan şahsın vicdanını rahatlamak için “herkes yapıyor ben neden yapmayayım” eğilimi vardır (Güneş, 2014).

Şirket çalışanları hile eylemini gerçekleştirdiği vakit kendisini vicdanen rahatlatıp, haklı olduğunu gösterme gayretinde bulunmaktadır. Kendisini haklı olarak görmesinin sebepleri ise şunlardır (Bozkurt, 2000):

- ✓ Parayı borç almıştım, daha sonra ödeyecektim.
- ✓ Bu işletmeye yaptıklarımın karşılığıdır.
- ✓ Bu olay sonucu hiç kimse incinmedi.
- ✓ Bu parayı iyi bir amaç için almıştım.
- ✓ Yaptığının suç olduğunu bilmiyordum.
- ✓ İşletme bunu hak etmişti.
- ✓ İşletme vergi kaçırdığından dolayı zaten benim olan bir şeyi aldım.

2.7. HİLE DENETİMİ

Hile denetimi; bir işletmenin muhasebe belgelerinde ve finansal analizlerinde hata ve hilenin olup olmadığının doğrulamasını yapabilmek adına planlanarak yapılan bir faaliyettir. Hile denetimi, işletmenin içinde veya dışardan oluşabilecek hilelerin tespit edilmesinde doğrudan katkı sağlayabilecek bir denetim faaliyetidir. Hile denetiminde işletme içindeki kontrol mekanizmasının önemi büyüktür (Emir, 2008). Yapılan hilenin tespit edilmesi oldukça zordur ve gerçekleşen hilenin gün yüzüne çıkması zaman almaktadır. Hilenin gün yüzüne çıkması için özellikle çalışanların ve yönetimin desteği çok önemlidir. Hile denetimini yapacak iç denetçinin mesleki olarak, muhasebe konusunda ve teknik bilgisi donanımına sahip olması gerekmektedir.

Hile denetimini yapacak uzmanın doğru ve sağlam bir yol alabilmesi için planlarını önceden yapması gerekir (Gönen ve Rasgen, 2016). Hile eyleminin gün yüzüne çıkartılmasını zorlaştıran faktörler denetimin zamanında olmayışı ve sistem bilgilerinin yeterli olmamasıdır. Bu faktörleri takip eden başka unsurlar da vardır. Denetçi bir işletmede ilk önce ne aradığını bilmeli, nasıl arandığını öğrenmelidir. Hile tespitini

yapabilmek için gerekli eğitimi alması önemlidir ve denetim planlarını gerekli şekilde uygulamalıdır. Bunların yapılması hileli eylemin çözülmesinde kolaylık sağlamaktadır (Karabınar ve Akyel, 2009).

Hile eylemine sebep olan usulsüzlüklerin ortaya çıkarılması veya engel olunmasında, hilelerin hangi şahıslar tarafından nasıl bir yöntemle yapıldığının, yapılması halinde bu hile eyleminde nasıl bir etki bırakacağını araştırılması gerekmektedir. Hile denetimi aşamasında her türlü işlemlerin hile eylemi olduğu düşünülmesi gerekir. Bu yüzden her şey şüpheli bir yaklaşımla görülmektedir. Hile denetimi aşamasında firmanın içindeki denetleyiciler ve dışardan gelen bağımsız denetleyiciler hile eyleminin nasıl bir usulsüzlükle yapıldığının tespiti için en küçük ayrıntıyı kaçırmadan incelemesi gerekir (Terzi, 2012). Muhasebe departmanı denetleyicilerin kafasındaki ilk inceleme yeri olarak bilinir. Finansal tablolarının karışması, işletmenin sektörde büyümesi, hata ve hilenin ortaya çıkmasına sebebiyet vermektedir. Bu karışıklığın çözümü işletmelerin finansal olaylarla ilgili doğru karar almasını sağlayacaktır.

2.8. HİLENİN ÖNLENMESİ

Hilelerin önlenmesi için planlama yapmak her şirketin üzerinde durması gereken bir konudur. Bu planların hile oluşmadan önce yapılması, hilenin ortaya çıkarılmasında önemli kolaylıklar sağlayacaktır. Hile gerçekleşikten sonra tespit edilmesi zor ve maliyeti yüksektir. Özellikle şirketler hile üçgenin fırsat unsurunun kontrolünü eline almalıdır (Çelik, 2007). Hile eylemi oluşmadan önce hile önlemeye yardımcı kaynaklar belirlenmelidir (Dumanoglu, 2005). Hilenin oluşmasına engel olmada önemli olan hileyi kimin yaptığı veya ceza alması değil, önemli olan hilenin nasıl bir zafiyetle yapılmış olduğunu tespit edip bu zafiyetin ortadan kaldırılmasıdır (Küçük, 2008). Hile eyleminin engellemesinde en büyük sorumluluk yönetim ve denetçilerdedir. Denetim yapan çalışanlar ve yöneticiler hile eyleminin önlenmesi amacıyla gerekli tedbiri almalıdır. Hileli eylemden işletmeler kar oranından eksilme olarak etkilenmektedir. Kar payının düşmesi sonucu ticari ilişkilerinde, devamlılıklarını ve güvenirliliğini zamanla yitirmekte ve dolayısıyla yatırımcıların geri adım atmasına sebep olmaktadır.

Şirket yöneticileri her türlü hileye engel olmak için denetim yapan çalışanları bilgi düzeylerine göre seçmeli, denetim sürekli olmalı ve belli kurallar üzerinden yol almalıdır. Fırsat unsuru ortadan kalkmalıdır. Bu kurallar çerçevesinde iç denetim faktörünün

öneminin etkinliği artırılması, dışardan gelecek denetçilerin sağlıklı bir bilgi elde etmesi için önemlidir. Hile eylemini engellemek adına belli uygulamalardan yararlanılmalı, hileleri tespit etmek için uzman denetim birimleri oluşturulmalı, çalışanların direk yöneticilere ulaşması için irtibat telefonlarını vermesi gibi olanaklar sağlanmalıdır (Yıldız ve Baskan, 2014). Hilenin önlenmesinde caydırıcı faktörler vardır. Bu faktörler hile yapma eğiliminde olan kişileri bu düşüncesinden uzaklaştıracaktır. Hile eylemindeki söz konusu caydırıcı faktörler aşağıda sıralanmıştır (Akyel, 2009):

- ✓ Şirket yöneticilerinin duruş şekli,
- ✓ Yöneticilerin ve çalışanların davranış kuralları,
- ✓ İhbar telefon numaraları,
- ✓ İnsan kaynaklarının işe alım politikaları,
- ✓ Bütün çalışanlara yönelik caydırıcı uyarılar,
- ✓ Şirketin bütün kademelerinde denetimlerin yapılması,
- ✓ Şirketin bütün kademelerinde iç kontrolün uygulanması,
- ✓ Etik kuralların belirlenmesidir.

2.9. HİLENİN ORTAYA ÇIKARTILMASI

Hile kasıtlı bir davranış olmasından ötürü gizli bir durumdur. Bu nedenle denetim aşamasında tespit edilmesi zordur. Bir çalışanın hayat standartlarında aşırı değişim olması, bir dosyanın ortadan yok olması, dosyanın muhasebe kayıtlarında olmayışı ve ince ve sık inceleme sonucunda durumun tespit edilmesi ile zimmet suçu ortaya çıkmış olabilir. Çalışanlar veya şahit kişiler tarafından gerçekleştirilen ihbarlar hilelerin tespit edilmesinde çok önemli bir paya sahiptir.

Hile eyleminin ortaya çıkarılmasında en önemli kaynaklar “ihbarlar, şikâyetler ve şans eseri” olarak çıkan önlemlerdir. Hile eyleminin ortaya çıkarılmamasının sebebi denetimin yeterli seviyede olmadığı gibi denetçinin teknik bilgiye sahip olmamasıdır. Denetim yapan denetçiler, hile faktörlerini ortaya çıkarmak için güncel teknik bilgilerini güncellemeli ve eğitimini alması gerekir. Hile faktörlerinin tespiti konusunda işletmenin veya firmanın yöneticilerine, firmanın denetçilerine ve dışarıdan getirilen denetçilerine görev düşmektedir (Bozkurt, 2009). Hilelerin ortaya çıkarılması özel yetenek ve tecrübe gerektirmektedir. Hileler gizlenerek yapıldığı için hem bağımsız denetçiler hem de iç denetçiler geliştirdikleri yöntem ve tekniklerle hileleri önleyebilmektedirler. Söz konusu

bu yöntem ve teknikler işletmenin hilelerle mücadelesinde önemli yer almaktadırlar (Güredin, 2008).

Hile eyleminin tespiti aşamasında fırsat ve tehditlerin oluşmadan görülmesi, oluşması halinde olabilecek durumlar karşısında önlem almak için teknik bir bilgiye ihtiyaç vardır. Firmanın geçmişte yapılan hilelerin değerlendirmesiyle cari dönemde oluşmaması için gerekli önlemleri alarak ders çıkarılmalıdır (Abdioğlu, 2007).

2.10. HİLE DENETÇİLİĞİ MESLEĞİ

Hile denetçileri bir işletmede ileriki zamanlarda oluşabilecek hile eyleminin önlenmesi veya tespitinin yapılması amacıyla, mesleki bilgi ve yeteneğe sahip uzman kişilerdir (Çankaya ve Gerekan, 2009).

Hile denetçilerinin temel ilkeleri vardır. Bunlar (Durmaz, 2019):

- ✓ Hile denetimi, finansal denetimden farklılık gösterir. Uygulaması yöntem biliminden değil zihinsel bir yaklaşımla yapılır.
- ✓ Hile denetçileri ile finansal denetçilerin görevleri birbirlerinden farklıdır. Hile denetçileri, kusurlar ve beceriksizliklere değil; ödünlere, ilginçliklere, muhasebe düzensizliklerine göre hareket eder.
- ✓ Hile denetimini öğrenmek sadece okulların ders kitaplarından veya notlarından yararlanarak yeterli olmaz. Denetim iş hayatında tecrübelerle öğrenilir. Hile denetçisi olmak için bir hırsız nasıl düşünüyor ise öylece düşünmeyi bilmek gerekir.
- ✓ Hile ekonomik, ideolojik ve ruhsal sebeplerden ötürü yapılabilir ancak en mühim sebebi ekonomiktir.
- ✓ Hile, güdü, şans ve yarardan oluşan bir sistemi uygulamaya koyma niyetidir.
- ✓ Hile eyleminde hatalı, yanlış ve sahte bilgilerin muhasebe kayıtlarına yazılması en fazla karşılaşılan hilelerdir.
- ✓ Çalışanlar arasında en alt kısımda olanlar için hile eylemi, ekonomik kazanç demektir.
- ✓ Bir işletmenin üst düzey yöneticilerinin kullanmak istedikleri hile kalemleri; harcamalarındaki ödemeleri erteletmek, muhasebedeki gerçek verileri farklı göstermek ve depolarındaki malları fazla göstermek olarak sıralanabilir.
- ✓ Muhasebe departmanları yapılan hilelerde hile eyleminin en fazla görüldüğü bölümdür.

- ✓ Hileli eylem sayısı fazla olmayabilir ancak yapıldığı zaman maddi zarar olarak fazla miktarlara ulaşırlar.
- ✓ Muhasebe departmanında yapılan hilelerin %90'ı tesadüfen bulunmuştur.
- ✓ Hile eyleminin önlenmesi için çalışanların kişisel davranışları dürüstlük çerçevesinde olmalı ve denetimleri çalışma standartlarına uyum sağlamalıdır.

Hile denetçileri, firmada yapılan bir hilenin kimler tarafından yapılmış ve bu hile eyleminin nasıl hangi şartlarda yapıldığı konusunda bilgi birikimine sahiptir (Pazarçeviren, 2005).

Hile denetçisinin görevleri şunlardır (Bozkurt, 2000):

- ✓ Çalışanların yaptığı hile eylemlerini gün yüzüne çıkarmak.
- ✓ Yöneticilerin yaptığı muhasebe bilgilerindeki hileleri ortaya çıkarmak.
- ✓ Firmanın yaptığı veya yapacağı yatırımlardaki hilelerin tespiti yapmak.
- ✓ Mali tablo ve muhasebe kayıtlarındaki hileleri tespit etmek.
- ✓ Firmanın teknik anlamda fonlarının iyi veya kötü durumuma ilişkin hileleri tespit etmektir.
- ✓ Elektronik hileleri tespit etmek.

Hile denetiminde asıl amaç hile eyleminin tespit edilmesi ve tespiti yapılan hilenin ortadan kaldırılmasıdır. Yapılan bu hilenin bir daha gerçekleşmemesi için önlem alınmalıdır.

2.11. HİLEYE KARŞI YAPILMASI GEREKENLER

Yasadışı olarak bir şeye sahip olma iki farklı şekilde olur. Birincisi cebir yoluyla elde etmek, ikincisi ise karşı tarafın dikkatsizliğini ve zayıflığını kullanarak elde etmektir. Birincisi hırsızlık, ikincisi ise hile eylemi olarak adlandırılır. Hırsızlık önemli olabilir insanların ilgisini üzerine çeker, hile eyleminde ise insanların ve işletmelerin zararı daha fazladır. Bu yüzden hile eyleminin yapılmaması için denetimlerin sık ve sürekli olması gerekir. İyi ve kaliteli bir denetimin oluşması için denetim faaliyetlerinin planlanması yapılmalı, kimlerin nasıl bir sorumluluk içinde görev alacağı belirlenmeli, görev dağılımının nasıl yapılacağı, doğru bir denetim tekniği için doğru bir denetim için önemlidir (Gönen ve Rasgen, 2016).

Hilenin tespit edilmesi kolay değildir. Hilenin tespiti için iç denetim programları yeterli gelmez, hile eylemi gerçekleştikten sonra tespiti yapılabilir. Hile eyleminin ortaya

çıkarılmasında denetim faaliyetleri olmasa başka şekil ve yollarla ortaya çıkarmak güçtür. Denetçi aşağıda yazılan baskıları geçebilirse hile eylemini rahatlıkla sonuçlandırabilir. Hile eyleminin gün yüzüne çıkarılmamasında denetçinin zorlandığı hususlar şu şekildedir (Karapınar ve Akyel, 2009):

- ✓ Denetçinin hile çözmede sistem yetersizliği ve denetim programı bilgisinin olmayışı,
- ✓ Denetçinin hile eyleminin zor ve çözülmesinin imkânsız olduğunu düşünmesi,
- ✓ Denetçinin hile eyleminde neyi nasıl çözeceğini bilmemesi,
- ✓ Denetçinin hile eyleminin olup olmadığı yönünden nasıl bir analiz yapacağını bilmemesi,
- ✓ Denetçinin hile eyleminde özel bir çaba sarf etmemesi,
- ✓ Denetçinin hileyi çözmede eğitiminin olmayışı,
- ✓ Denetçinin bir denetim programını yeterli şekilde uygulamaması,
- ✓ Denetçinin hile eylemini çözmede farklı bir yaklaşımla düşünmemesi.

Şirketler açısından maliyetli olacağından küçük şirketler değil ama büyük şirketler hileyi önleme ve caydırma için ekip veya ekipler kurabilir. Bu ekipler hile önlemede planlar yapıp kesinlikle uygulamalıdır. Bu gibi hile önleyicilerin hukuk bilgisi, muhasebe bilgisi, bilgisayar bilgisi, insan kaynakları bilgisi, yönetim bilgisi gibi bilgileri olan ekip elemanlarında oluşmalı ve bu ekipte birde yer alan adli muhasebe konusunda uzman bir kişi yer almalıdır.

Hile eylemeni çözmek için yapılması gerekenler şunlardır (Taştan, 2018):

- ✓ Hile eyleminin daha ince detaylarını görmek için eğitimlerini almak gerekir,
- ✓ Dürüst olmak için kültür prensibinin oluşması ve öğrenilmesi gerekir,
- ✓ Etik kurallar çerçevesinde çalışma yürütülmesi gerekir,
- ✓ Bütün çalışanlar arasından ast-üst olarak örnek olmak gerekir,
- ✓ İşletmenin hile eylemi için ihbar telefon hatlarının kurulması gerekir,
- ✓ Çalışanlar arasında güzel bir iş çerçevesi içinde çalışma olanakları sunulması gerekir,
- ✓ Hile eylemi olduğu zaman risklerini nasıl yönetilmesi gerektiğini bilmesi gerekir,
- ✓ İşletmenin çalışanlarını doğru yerlerde çalıştırması gerekir,
- ✓ Hile eylemine karşı bütüncül davranmak gerekir,
- ✓ Şirketin iç kontrol sisteminin olması gerekir,
- ✓ İşletmenin çalışanlara karşı caydırıcı ve uyarıcı mesajlar yayınlaması gerekir,
- ✓ Çalışanlarına güven verici unsurların verilmesi gerekir.

2.12. HİLENİN ÖNLENMESİNDE VE TESPİTİNDE ADLİ MUHASEBENİN ROLÜ

Bir işletmede gerçekleşen hile eylemindeki kayıptan başta şirket olmak üzere, işletmenin çalıştığı şirketler ve bulunduğu ülke bu kayıplardan payına düşeni alacağı aşîkârdır (Altınsoy, 2011). İşletmede yapılan hile eylemlerinin, çalışanlar tarafından yapılmış ise hilenin tespit edilmesi ve ortaya çıkarılması güçtür (Kurt, 2013). Çalışanların yaptığı hile eylemi işletmeye büyük zararlar verebilmektedir. Çalışanların yaptığı hileyi ortaya çıkarmak masraflı ve güçtür. Hile eyleminin gerçekleşmeden engel olmak en sağlıklısıdır. Adli muhasebe bir işletmede hile eylemini çözmek ve sonuca ulaşmak için önemli yere sahiptir. Adli muhasebe hile eylemi durumunda şirketler için zararlarının ne olduğu fark etmeksizin engel olabilir. Hile eylemine fırsat vermemek için adli muhasebecilerin ve denetçilerin ihtiyaç duyduğu delil olabilecek her dosyayı alması, sonuçlara yön verebilmek adına araştırmalar yapması ve bunların toplanarak analiz yapması gerekmektedir. Bu süreci yönetmek uzundur ve işletmelerin maliyetlerin artmasına neden olabilir. Ancak işletmede hile eylemi oluşmadan önce alınacak tedbirlerin maliyeti, hile eylemi sonrasında oluşacak mali değerden az olmaktadır (Çite, 2017).

Adli muhasebeciler hile eyleminin zamanında tespitinin yapılması ve hile eyleminin gerçekleşmesine engel olmak için firmanın iç kontrol sistemini denetleyerek güçsüz yanlarını tespit etmesi gerekir. Adli muhasebeciler hile eylemi için işletmenin üst yöneticileri ve çalışanlarıyla hasbihal yaparak gerekli bilgileri alması ve gerekli dosyalardaki evrakları toparlaması gerekmektedir. Adli muhasebeciler gerekli bilgi ve dosyalardaki evrakları aldığında analizini yapar ve sonucu açıklayabilir ama kesin sonuç olmadan kimseyi suçlayamaz. Adli muhasebeci gerekli analizleri yaptığında ve kanıtlarla kimin suçlu olduğunu ortaya çıkarır. Adli muhasebeci analiz sonucu elde ettiği verileri sorumlu makamlara bildirir (Develioğlu, 2015).

Çalışanların muhasebe kayıtları, mali tablolar, ticari defterler ve evraklarda hile yapma olasılığı vardır. Bu gibi hileli durumların tespit edilmesi adli muhasebecinin kuşkucu bir yaklaşım sergilemesiyle gün yüzüne çıkar (Çite, 2017).

Adli muhasebecilerin araştırma yaparken başvurduğu yöntemler aşağıda sıralanmıştır (Develioğlu, 2015):

- ✓ Adli muhasebeciler işletmenin para kasasını haber vermeden saymak,

- ✓ Belgelerin sıra numarasını kontrol etmek, belge tarihlerinde bir aksama olup olmadığı ve iptal edilen geçersiz belgelerin kontrolünü sağlamak,
- ✓ İşletmede hangi aralıklarla stok sayımının yapıldığını ve firmanın mal varlığını nasıl korunduğunu öğrenmek,
- ✓ Firmaya giriş ve çıkış yapan malların kayıtlarının incelenmesiyle stok durumlarının ne olduğu ve sonraki durumlarını takip etmek,
- ✓ Evrakların doğrulunun tespiti için adres kayıtlarının ve ıslak imza sirkülerinin kontrol edilmesi,
- ✓ Çalışanların mesai durumunun kontrol edilmesi.

Muhasebe hilelerinin ortaya çıkması ile denetim programlarının zayıf noktası adli muhasebeyle giderilir. Hileli bir eylem veya kuşku uyandıran bir durum olduğunda taraflardan birinin suç duyurusu için mahkemeye başvurması ile adli muhasebe yasal düzenleyicilere yardım ederek herhangi bir yolsuzluk olup olmadığını tespit eder (Özdoğan, 2019).

Hile eylemini çözmek için bağımsız denetçiler ve iç denetçiler yetersiz kalmaktadır. Nedeni ise adli muhasebeci gibi olaylara yaklaşılmıyor olmasıdır. Adli muhasebeci işletmenin mali tablolarının doğruluğu yansıtıp yansıtmadığı açısından araştırma yaparak sonucuna göre hukuki bir hileyi çözümleyebilir. Mali tabloların kontrol edilmesi adli muhasebecinin şüpheli tavrını ortaya koyarak hilenin aydınlatılmasını önemli bir noktada görev alacaktır. Adli muhasebecinin aldığı görev neticesinde bulduğu sonucu kolluk kuvvetlerine, savcılık makamına ve mahkeme heyetine sunduğu vakit soruşturmanın seyrine yön verecektir.

Adli muhasebecilik mesleğinin ilgi alanını, “gerçek ve tüzel” kişilere ait “kamu veya özel sektör” kurumlarında oluşan olaylarda kişinin kuruma karşı yapılan hukuksuz davranışları oluşturur. Adli müşavirlik, araştırma aşamasında farklı yöntemlerle çalışma yapması ve uygulama alanı olduğundan bu iş koluna “araştırmacı muhasebecilik” denilmektedir. Adli müşavir, hile eyleminin sonucunda hileyi yapan şahısla karşı karşıya kalındığı vakit personel suçlarıyla ilgili konuları araştırır (Pazarçeviren, 2005).

Adli muhasebeci hile eylemlerinde mahkemeye yardımcı olabilmek adına rapor sunmaktadır. Bu raporda yer alan hususlar aşağıda sıralanmıştır (Pazarçeviren, 2005):

- ✓ Şüphe uyandırıp kuşkulandıran hile eyleminin delilleriyle birlikte tespitini yapmak,
- ✓ Şirketlerin bugünkü durumunun araştırılması için planlar yapmak,

- ✓ İşletmenin mal varlığının hile eylemiyle ortadan kaybolması durumunda adli muhasebecinin tespitini yaparak geri alınması ve koruma altına alınmasını sağlamak,
- ✓ Adli muhasebecinin ilgi alanı olmadığı konular olduğu zaman alanında uzman kişilerden bilgi almak,
- ✓ Hile eylemi sonucunda işletmenin kaybettiği mal varlığının mahkemeye başvurarak alınması için mücadele etmek.

Adli muhasebe mesleğinin uzmanlığında çalışan şahısların çoğu işletmelerin hile eylemi ve yolsuzluklarını gün yüzüne çıkarmasını ve daha sonra hile eylemi ve yolsuzlukların tekrarlanmaması için denetim faktörünü benimsemiştir (Çabuk ve Yücel, 2012).

2.13. HİLE EYLEMİNE YÖNELİK ÖRNEK VAKALAR

İşletmede karşılaşılan hilelere; kasadan nakit para ya da çeklerin çalınması, gelen ödemelere el koyma, banka kayıtlarını değiştirme, mal veya hizmet faturasının yüksek ya da düşük kesilmesi, satışları düşük gösterme, ofis malzemesi ve demirbaşların özel amaçla kullanımı ya da çalınması, mesailerini fazla gösterme vb. olaylar örnek olarak gösterilebilir.

Örnek 1. X işletmesi 10.000 TL + % 18 KDV tutarlı ticari malı nakit satmıştır. Satılan ticari malın maliyeti ihmal edilmiştir.

Kârını düşük göstermek ve KDV tutarını gizlemek isteyen işletme muhasebe kaydını şu şekilde yapabilir.

----- / -----

101 ALINAN ÇEKLER 10.000 TL

331 ORTAKLARA BORÇLAR 10.000 TL

----- / -----

Oysaki olması gereken muhasebe kaydı aşağıdaki şekildeydi:

----- / -----

101 ALINAN ÇEKLER 11.800 TL

600 YURT İÇİ SATIŞLAR 10.000 TL

391 HESAPLANAN KDV 1.800 TL

----- / -----

Örnek 2. İşletme 2021 yılına ait 50.000 TL tutarındaki gideri karının yüksek görünmesi için 2022 yılında kayda almıştır. Bu durumda aynı zamanda muhasebenin temel kavramlarından olan dönemsellik ilkesine de aykırı kayıt yapılmıştır.

İşletmenin hatalı yaptığı kayıt şu şekildedir:

----- / -----	
770 GENEL YÖNETİM GİDERİ	50.000 TL
100 KASA HESABI	50.000 TL
----- / -----	

Oysaki tutulması gereken kayıt aşağıdaki şekilde olmalıydı:

----- / -----	
681 ÖNCEKİ DÖNEM GİDER VE ZARARLARI	50.000 TL
100 KASA HESABI	50.000 TL
----- / -----	
690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI	50.000 TL
681 ÖNCEKİ DÖNEM GİDER VE ZARARLARI	50.000 TL
----- / -----	

İşletmelerde ortaya çıkan hileler daha önceki bölümlerde de bahsedildiği gibi hatalar, kayıt dışı işlemler, belge sahtekarlığı, bilanço maskeleymesi yoluyla yapılmaktadır. Ancak yapılan sahtekarlıklar sadece hata ve hileden ibaret olmamakta kimi zaman yolsuzluklarla da karşılaşmaktadır. Yolsuzluk; “Kamu gücüne sahip görevlilerin çıkar sağlamak amacıyla kendilerine verilen görevi kötü ve hukuka aykırı olarak kullanmaları” olarak tanımlanmaktadır (Yardımcıoğlu ve diğerleri, 2014).

Ülkemizdeki yolsuzluk örneklerinin en günceli tosuncuk skandalıdır. Tosuncuk olarak tanınan M.A., bir sosyal medya platformundan güç alarak Çiftlikbank’ı kurmuştur. Çiftlikbank’a katılımcı olarak ortak olanlar, sanal dijital ödeme uygulamalarını kullanarak, çeşitli çiftliklerde bulunan hayvanları satın almaktadır, ayrıca hayvanların yediği yem, depo ve barınak olarak ahırların masraflarını da Çiftlikbank olarak kendince karşılamaktaydı. Satın alınan çiftlik hayvanlarının Türkiye’nin farklı bölgelerinde ve noktalarda bulunan çiftliklerde et ve süt üretimi yapan işletmelerde kullanıldığını vurguluyordu. Bu uygulamaya ilk üye olan şahıslara yüzde yüze yakın bir kâr dağılmış, bu sebeple Çiftlikbank’a karşı olan düşünceler ve soru işaretleri ortadan yok olmuştur.

Çiftlikbank'la kısa bir zaman içinde zengin olmak için pek çok kişi para yatırmıştır ancak sonradan amaç farklılaşmıştır. Çiftlik Bank'ın kurucusu M.A., milyonlarca lira parayı hesabına geçirerek yurt dışına gitmiştir. M.A., Çiftlikbank sayesinde 132 bin 222 kişiden topladığı paranın yarısı ile 500 milyon lira parayla yurtdışına kaçmıştır. M.A'ya 4-5 farklı hesap aracılığıyla aylık düzenli 150 bin dolardan fazla (yaklaşık 1 milyon TL) para geldiği tespit edilmiştir (Hacıhasanoğlu ve diğerleri, 2021).

Dünyaca bilinen ve 1985 yılında gerçekleşen en büyük yolsuzluk skandallarından biri de Enron vakasıdır. Enron olayı Amerika Birleşik Devletleri'nde meydana gelmiştir. Enron'da yasa dışı muhasebe hile eylemleri yapılarak, zararlar bilanço dışına çıkartılarak işletmenin güçlü olduğu gösterilmekteydi. Bu durum şirketin hisse senedi fiyatının artmasına sebep oluyordu. Enron'un bağımsız denetim sürecini yerine getiren şirketin de bu hile eyleminin içinde olması korkuları gölgede bırakıyordu. Enron asıl hâsılatının tam 55 katı alışveriş hacmine sahip olarak gösteriliyordu. Aslında şirketin borçları her gün artıyordu. 50 milyar dolar geliri olan işletme için sonun başlangıcı, batma dönemi analistlerin farkına varmasıyla başladı. Enron iflasını kamuoyuna duyurduğu vakit 2 Aralık 2001 tarihinde Amerika Birleşik Devletleri'nde dünyada 7. büyük işletmeydi. Enron'un iflas açıklaması üzerine Amerika Birleşik Devletleri'nde 4.500 kişi, dünyada ise 85.000 kişi işinden olmuştur. Bu skandalın etkisiyle tüm dünyada denetim kanunları değiştirilmiştir. Amerika Birleşik Devletleri'nde hukuksal yürürlüğe giren Sarbanes Oxley Kanunu, başta Avrupa Birliği ülkelerinde ve Türkiye'de kamu otoritesini uygulamaya koyduğu yeni düzenlemeler yürürlüğe girmiştir (Hacıhasanoğlu ve diğerleri, 2021).

3.BÖLÜM

GAZİANTEP İLİNDE BULUNAN AVUKATLAR VE MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ ADLİ MUHASEBECİLİK ALGISI ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

Bu bölümde Gaziantep ilinde bulunan muhasebe meslek mensupları ile avukatların adli muhasebeciliğe ilişkin görüşlerinin tespit edilmesi amacıyla bir araştırma yapılmıştır. Araştırma hakkındaki detaylı bilgiler çalışmanın ilerleyen kısımlarında aktarılmıştır.

3.1. ARAŞTIRMA HAKKINDA

Çalışmanın bu bölümünde ilk olarak adli muhasebe alanındaki literatüre yer verilmiştir. Devamında sırasıyla araştırma metodolojisi, araştırmanın amacı, önemi, yöntemi ve sınırlılıkları açıklanmıştır. Araştırmanın verilerinin toplanması ile gerekli istatistiki analizler uygulanmış olup, elde edilen bulgular yorumlanarak çözümlenmiştir.

3.2. ADLİ MUHASEBE ALANINA İLİŞKİN LİTERATÜR TARAMASI

Dünyada adli muhasebe alanında birçok çalışma ve araştırma yapılmıştır ve halen de yapılmaktadır. Ülkemizde yapılan araştırmalar ise oldukça yenidir. Dünyada ve ülkemizde yapılan bu çalışmalar tarihsel sıralama yapılarak aktarılmıştır.

Rezee ve Burton (1997), Amerika Birleşik Devletleri'nde bulunan üniversitelerin işletme bölümlerinde çalışan akademisyenlere ve muhasebecilere adli muhasebe konusu hakkında anket yapmıştır. Araştırma sonucunda muhasebeciler adli muhasebeye olan ihtiyacın fazla olduğunu belirtilmişlerdir. İki grupta muhasebe ders müfredatının yeterli olmadığını düşünmektedir. Adli muhasebe derslerinin müfredata eklenmesi gerektiğini belirtmişlerdir.

Bozkurt (2000), çalışmasında ülkemizde meslek olarak tanımlanmayan adli muhasebenin kapsamı ve özellikleri ile adli muhasebe mesleğinin özelliklerini ortaya koymuştur. Adli muhasebecilerin normal eğitim düzeyinin ötesinde belirli alanlarda etkin bilgiye sahip olmaları gerektiğine dikkat çekilmiştir. Bu alanlar; muhasebe, hukuk, denetim, işletme yönetimi, psikoloji, ceza bilimi, bilgisayar uygulamaları bilgileridir. Bir adli

muhasebecinin sahip olması gereken kişisel özellikler merak, azim, yaratıcılık, sezgi ve yetkinliktir.

Pazarçeviren (2005), adli muhasebecilik mesleğinin kapsamı ve özellikleri hakkında bilgi veren çalışmada, adli muhasebecilik mesleğinin muhasebecilerin toplumsal bakış açısını değiştirdiği ve adli muhasebeciler ile iyi yetişmiş muhasebeciler arasında genel olarak önemli nitelik farklılıklarının olduğu vurgulanmıştır.

Kaya (2005), Türkiye'de adli muhasebenin neden ve nasıl uygulanması gerektiğine değinmiştir. Adli muhasebenin ulusal düzeyde hukuk sistemindeki sorunları, kurumsal düzeyde ise yolsuzluk ve yolsuzlukla mücadelede uygulayıcılara yardımcı olacağını öne sürülen adli muhasebenin ülkemiz için bir zorunluluk olduğu görüşündedir.

Kuloğlu (2007), çalışmasında ülkemizdeki kredi kartı dolandırıcılığı soruşturma süreci ile adli muhasebe uygulamalarını karşılaştırarak benzer yanlarının olup olmadığını ortaya çıkarmaya çalışmıştır. Araştırmada adli muhasebecide bulunması gereken özelliklere değinilmiştir. Dolandırıcılık suçlarının soruşturulma aşamasında yapılan tespitlerin doğru yapılması için adli muhasebe çalışmalarının standart, düzenli ve sistematik bir soruşturma modelinin olması gerektiğini savunmuş olup dolandırıcılık suçları soruşturmalarında standart modelinin söz konusu olmadığını savunulmuştur.

Boys (2008), adli muhasebecilerin sahip olması gereken teknik yeterlilikleri ve genel yetenekleri belirlemenin yanı sıra, bu gereksinimler ile mevcut muhasebe eğitiminin sağladığı yetenekler arasındaki farkları incelemiş ve adli muhasebe eğitiminin yetersizliğine vurgu yapmıştır.

Gray (2008), araştırmasında adli muhasebe ile geleneksel muhasebe ve denetim arasındaki farkı değerlendirmiş ve adli muhasebe mesleğinin denetim mesleğinden bağımsız bir meslek olduğunu vurgulamıştır.

Digabriele (2008), adli muhasebecilere, adli muhasebe araştırmaları alanında çalışan akademisyenlere ve adli muhasebe hizmetlerinden yararlanan avukatlara yaptıkları araştırmada adli muhasebeciler için hangi becerilerin daha önemli olduğu sorulmuş ve bu nedenle üniversitelere yol gösterilmesi amaçlanmıştır. Araştırma kapsamında belirlenen adli muhasebecilerin özelliklerinin; tümdengelimle analiz yeteneği, eleştirel düşünme yeteneği, problem çözme yeteneği, esnek araştırma yeteneği, yazılı iletişim yeteneği, sözlü iletişim yeteneği, özel hukuk bilgisi, soğukkanlılık ve sakinliktir olduğu vurgulanmıştır.

Aktaş ve Kuloğlu (2008), adli muhasebecilik kavramı ve adli muhasebenin ortaya çıkış sebeplerinden bahsettiği çalışmada mesleği yapabilecek kişilerde olması gereken özellikler ve adli muhasebeciliğin temel varsayımlarını açıklamıştır.

Aksu ve diğerleri (2008), adli muhasebecilik ve bilirkişilik ele aldığı çalışmada bilirkişide olması gereken özellikler, bilirkişilerin görev uhdesi ve sorumlulukları ile bilirkişi hataları gibi meselelerde ayrıntılı bilgilendirmede bulunmuştur.

Digabriele (2009), akademisyenler, denetçiler ve adli muhasebeciler tarafından yürütülen araştırmasında, adli muhasebenin denetim sürecine dâhil edilmesi gerektiği ve denetçilerin adli muhasebe için gerekli belirli özelliklere sahip olmaları gerektiğini belirtmiştir.

Çankaya ve Gerekan (2009), çalışmasında, hile denetçiliği mesleğinin tanıtılmasının önemini aktarmıştır. Çalışmada, ülkemiz açısından hile denetçiliği mesleğinin gelişmesi için bir kuruluşun bu görevi üstlenerek alanda girişimler yapması gerektiği ve yasal bir alt yapının olması için öneride bulunulmuştur.

Kurt ve Uçma (2009), Türkiye ve ABD’de adli muhasebecilik mesleğine ilişkin uygulamaları ve meslek mensubu olma sürecini incelediği çalışmasında; bu konuda ortaya çıkan ihtiyaca cevap verebilmek için hukuk, suç bilimi, sosyoloji, psikoloji, bilgisayarlı soruşturma teknolojisi ve birçok alt yasa dâhil olmak üzere belirli bir eğitim, deneyim ve bilgi düzeyine sahip uzmanlık ve alanlarında yetkin bir profesyonel, iyi mesleki bilgi ve denetim bilgisine sahip olunması gerektiğini belirtmiştir.

Özkul ve Pektekin (2009), muhasebe denetiminde bilgi teknolojisinin artan önemini vurgulanmış ve adli muhasebecilerin teknoloji tabanlı dolandırıcılık ve yolsuzluğu tespit etmek ve önlemek için kullanabilecekleri veri madenciliği tekniklerini incelenmiştir.

Akyel (2009), hukuk, muhasebe, ceza bilimi ve eğitim sistemlerinin mevcut durumunu aktararak adli muhasebe konusunda değerlendirme yapmış ve ülkemiz için yeni bir eğitim planı tavsiye etmiştir. Araştırmada, bu meslekle ilgilenen ve eğitimini almış olanlar için adli muhasebe mesleğinin ihtiyaçlarının neler olduğu ve adli muhasebe eğitim modeline yönelik önerilerde bulunulmuştur.

Pehlivan (2010), adli muhasebe eğitiminin dünyadaki durumu inceleyerek Türkiye’de adli muhasebe eğitiminin gelişimini akademisyenler açısından araştırmıştır. Bu çalışmada, Türkiye’de yeterli adli muhasebe eğitim altyapısının olmadığı, akademisyenlerin adli

muhasebe konularının önemli olduğuna inandıkları ancak müfredata dâhil etmede ısrarcı olmadıkları sonucuna varılmıştır.

Vural (2010), çalışmasında adli muhasebecilere ihtiyaç olduğu ve bu meslekle ilgili yasaların oluşturulması ve temellerinin oturtulması için gerekli desteğin verilmesi halinde daha verimli bir mahkeme süreci olacağını belirtmiştir.

Göksu (2011), Kars ilinde kamu kurum ve kuruluşları ile özel işletmelerde yaşanan ve mahkemeye intikal eden hileler üzerine nitel bir araştırma yapmıştır. Sonuçta hilenin, çoğunlukla kamu sektöründe orta yaşlı erkek çalışanlar tarafından zimmete para geçirme yoluyla gerçekleştiği tespit edilmiştir. Ayrıca, hilenin organize olduğundan emin olunmuştur. Bu bağlamda kurumların etik kurallar oluşturmaları ve bu kurallara uyup uymadıklarının denetiminin yapılması tavsiye edilmektedir.

Yücel (2011), araştırmasında adli muhasebe sektörünün mevcut durumunu, gelişimini ve geleceğe yönelik beklentilerini belirlemeyi amaçlamaktadır. Yeminli mali müşavir ve bağımsız denetçilerle yapılan anketin sonucunda adli muhasebe meslek uygulama altyapısı ve adli muhasebe eğitiminin yetersiz olduğu tespit edilmiştir. Ayrıca adli muhasebe hizmetlerinin ağırlıklı olarak dolandırıcılık ve yolsuzluğun tespiti ve önlenmesi için ve bilgisayar destekli adli soruşturmalarda kullanıldığı tespit edilmiştir. Ancak bu talebin tam olarak karşılanmadığı ortaya çıkmış olup, adli muhasebe mesleğinin eksikliklerini göz önünde bulundurarak, mesleğin ülkemizde de uygulanabilmesi için başta eğitim olanakları olmak üzere kapsamlı bir altyapının oluşturulması önerilmiştir.

Usul ve Topçuoğlu (2011), teknolojinin hızlı gelişiminin mali suçların oluşumunu ve yapısını değiştirdiği ve adli muhasebeye ihtiyaç duyulduğu, çünkü yeni teknolojilerin kullanılmasının suç faaliyetlerinin soruşturulması, başlatılması ve önlenmesi için gerekli bir koşul haline geldiğini belirtmiştir. Bu tür suçlar, ülkedeki hukuk sisteminde adli muhasebenin gerekliliğine vurgu yaparak, adli muhasebe mesleğinin günümüz yargı organlarına mali suçların soruşturulmasında hizmet ederek adaletin hızlı ve doğru bir şekilde yürütmesine yardımcı olmaktadır.

Saçaklı (2011), çalışmasında üniversite eğitiminde ders müfredatına adli muhasebe konusuna giren derslerin de eklenmesi önerisinde bulunmuştur.

Çabuk ve Yücel (2012), araştırmalarında Türkiye'nin mevcut denetim sisteminin, adli muhasebe için gerekli altyapının ve eğitim sisteminin yetersiz olduğunu tespit etmiştir. Bu bağlamda adli muhasebecilik mesleği için lisans ve lisansüstü dersler oluşturularak,

staj olanakları sağlanmalı, mesleğin ilke ve standartlarının somutlaştırılarak meslek hukukunun oluşturulması gerektiği vurgulanmıştır.

Elitaş (2012), çalışmada adli muhasebe mesleğinin gerekliliği ve adli muhasebenin hukuksal dayanağını incelenmiştir. Daha sonra araştırmanın amaçları doğrultusunda iki örnek üzerinden adli muhasebe eğitiminde olması gerekenler vurgulanmıştır. Üniversitelerde adli muhasebeye ilişkin derslerin verilmemesinin adli muhasebe eğitiminin ve kariyerinin gelişimini engellediği sonucuna varılmıştır.

Karacan (2012), ülkemizde adli muhasebe mesleğine olan talebin her geçen gün arttığını belirtmekle birlikte konuyla ilgili girişimlerin yetersiz olduğuna değinmiştir. Bir sistem planı çerçevesinde yasal hukuksal bir temel oluşturması gerektiği vurgulanmıştır.

Coşkun (2013), bağımsız denetim firmalarında farklı düzenlemelere göre çalışan denetçilerin adli muhasebe konusundaki farkındalık düzeylerini incelenmiştir. Adli muhasebenin yasal zemininin oluşturulması ve kurumsal temelin hazırlanması ve denetçilere adli muhasebe eğitimi verilmesi gerektiği belirtilmiştir.

Bekçioğlu ve diğerleri (2013), çalışmada adli muhasebecilik mesleğinin boyutu ve niteliklerini ortaya koyarak işletmelerin karşı karşıya olduğu hile ve yolsuzlukları önleyebilmek adına adli muhasebenin önemini vurgulamıştır.

Çoban (2013), araştırmasında muhasebe meslek mensuplarının niteliklerini adli muhasebenin bir alt dalı olan bilirkişilik bağlamında incelemeyi amaçlamış ve iki aşamalı bir anket yöntemi kullanmıştır. Çalışmada bilirkişi sisteminin günümüzde hukuksal yönden yeterli olmadığı ve muhasebe meslek mensuplarının bilirkişi olarak görev yapabileceği sonucuna varılmıştır. İkinci aşamada yapılan anket araştırmasına göre mevcut muhasebe meslek mensuplarının nitelikli olmadığı ve bu konuda eğitime ihtiyaçları olduğu sonucuna varılmıştır.

Uğurlu (2013), çalışmada Türkiye’de denetim firmalarının adli muhasebeciliği ilgilendiren hukuksal bir dayanak olmamasına rağmen adli muhasebe raporu verdiklerini ifade etmiştir. Hukuksal düzenlemenin ülkemizde oluşturulmadan önce bu mesleği yapacak meslek mensuplarının eğitimlerini tamamlaması gerekmektedir. Ülkemizde de üniversitelerde yeterli akademisyenlerin olduğu ve hukuksal düzenlemelerin yapılması gerektiğini savunmuştur.

Çankaya ve diğerleri (2014), uzman tanıkların mahkeme kovuşturmalarının sorunlarını çözüp çözemeyeceğini ortaya çıkarmak için meslek mensupları ve yargı personeline

yönelik bir anket yapılmıştır. Araştırma sonuçlarına göre, kayıtlı bilirkişi olarak hizmet verebilmek için bilirkişiye ihtiyacı olduğu ve muhasebe meslek mensuplarının şu an için gerekli bilirkişi niteliklerine sahip olmadığı tespit edilmiştir.

Akın ve Onat (2015), araştırmada işletmelerde hile, hata ve yolsuzlukların son yıllarda arttığı ve bunun kişisel ve şirket kaynaklı nedenlerden olduğu belirlenmiştir. Ayrıca bazı araştırmacılar adli muhasebenin daha çok hile, hata ve yolsuzluğa odaklanan bir muhasebe olduğundan bahsetmiştir. Bu noktada muhasebe biliminin yasal ve teknik desteği alarak hile, hata ve yolsuzluk sorunlarını çözebileceği vurgulanmaktadır.

Ciğer ve Topsakal (2015), bu çalışmada Antalya'da çalışan muhasebeci ve avukatlara yönelik anket çalışmaları ile adli muhasebe eğitiminin yararlarını ve engellerini ortaya çıkarmak amaçlanmıştır. Türkiye'de adli muhasebe konusunda eğitimin yeterli olmadığı vurgulanmıştır. Muhasebecilerin adli muhasebe ve mesleki bilgi konularında eğitim ve sertifika almaları gerektiği belirtilmiştir.

Altunay ve Acar (2015), Asliye Ticaret Mahkemelerinde çalışan hâkimlerin algısını öğrenmek için anket yapmış ve sonucunda muhasebeyle ilgili anlaşmazlıkların çözümünde bütün olarak adli muhasebeye ihtiyaç olduğu, hâkimlerin %74'ünün adli muhasebecilik konusu hakkında bilgisinin olmadığı, hâkimlerin yasal sebeplerle adli muhasebecinin ülkemizde olması gerektiğini belirtmişlerdir.

Akyel (2016), adli muhasebe eğitiminin ülkemizde kısıtlı olarak verildiği ve hukuk eğitiminde de muhasebe yeterince yer almadığı için mahkemelerin finansal konularda bilirkişilerden daima görüş ve rapor almak zorunda kaldığını belirtmiştir.

Yazarkan ve Kaygın (2016), çalışmasında Ordu ilinde Asliye Hukuk Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinde çalışmakta olan hâkimlere anket çalışması yapmıştır. Sonuç olarak hâkimlerin adli muhasebe mesleği ve konusu hakkında yeterli bilgiye sahip olmadıkları, finansal davalarda muhasebe uzmanının bilgisine başvurulduğunu ama onların da beklentileri karşılamadığını savunmuşlardır. Bu sebeplerden dolayı mesleğin tanıtılması, aktif olarak çalışması ve farkındalık oluşması için üniversite akademisyenleri, meslek odaları üyeleri ve yasal düzenleyicilerin aracılığıyla bilimsel araştırma, eğitim, konferans ve seminerler vererek daha iyi sonuçlar alınacağı sonucuna varılmıştır.

Meriç ve diğerleri (2016), 204 muhasebeci ve 190 mahkeme hâkimi ile yaptıkları araştırmada bu iki mesleğin adli muhasebeye olan ihtiyacını ölçmeye çalışmışlardır. Araştırma sonucunda meslek uzmanlığının yeteri kadar ihtiyacı karşılamadığı, adli

muhasebe mesleğinin tüm faaliyetlerini tamamlayamadığı ve bu anlamda geliştirilmesi gerektiği sonucu vurgulanmıştır.

Özdemir ve Yıldırım (2017), vergi soruşturmaları ve adli muhasebe ilişkisi üzerine çalışma yürütmüşlerdir. Bu çalışmada serbest muhasebeci mali müşavir, avukat ve hâkimlerin adli muhasebe algılarını öğrenmek amacı ile anket çalışması yapılmıştır. Vergi soruşturmalarında adli muhasebecilik bilgilerinin karar verme aşamasında yardımcı olduğu belirtilmiştir.

Kıllı ve Çeviren (2017), meslek mensupları arasında adli muhasebe ve muhasebe mesleklerinin algı ve bilgi düzeyini belirlemek amacıyla anket çalışması yapılmıştır. Uygulama sonuçlarına göre muhasebe meslek mensuplarının adli muhasebeye gereksinim duyduğu ancak yeteri kadar bilgi sahibi olmadıkları ortaya çıkarılmıştır.

Dağdeviren ve Mirza (2017), Ege bölgesinde çalışan muhasebe meslek mensuplarının adli muhasebe bilgi düzeylerini anlamak için araştırma yapmış ve muhasebe meslek mensuplarının adli muhasebecilik konusunda yeteri kadar bilgilerinin oldukları sonucuna varmışlardır.

Çayır ve Akin (2018), çalışmasında Burdur ve Isparta illerinde gerçekleşen ve adli mercilere intikal eden soruşturmaları incelemiş, hile ile ilgili olan dosyalar toplanmıştır. Yapılan inceleme sonucunda mahkemelere gelen dosyaların yönetim hileleriyle ilgili olduğu tespit yapılmış ve hile yapan kişilerin kişilik özelliklerinden bahsedilmiştir.

Kısacık (2018), 6754 sayılı bilirkişilik kanunu ve adli muhasebe kapsamını incelediği çalışmasında, söz konusu hukukla ilgili maddeler ve muhasebe bilirkişilerinin uzmanlık alanları açıklanmıştır.

Çeliker ve Aygün (2018), çalışmasında Van ilindeki muhasebe meslek mensupları ve avukatlarının adli muhasebe konusundaki bilgi düzeyleri ölçülerek farkındalık oluşturmak istenmiştir. Ankete katılanların adli muhasebe konusuna uzak olduğu ve algı düzeyinin düşük olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Hamdan (2018), çalışmasında hile ve yolsuzlukları belirlemek ve önlemek amacıyla bir anket çalışması yapmıştır. Gereken koşullar oluşturulduğunda, hile ve yolsuzlukların tespit edilmesi için adli muhasebenin güçlü bir araç olabileceğine değinilmiştir.

Sert (2019), adli muhasebenin kuramsal araştırmalarını desteklemeyi amaçlayan bu araştırma, adli muhasebenin hile ve yolsuzlukla mücadeledeki durumunu vurgulamıştır.

Çalışma sonucunda adli muhasebeye bu iki meslek grubunun da ihtiyaç duyduğu tespit edilmiştir.

Öztürk ve diğerleri (2019), üniversitelerde adli muhasebe konusuyla ilgili, akademisyenlerin görüş ve fikirlerini ortaya çıkarmak amacıyla Türkiye’de bulunan 4 üniversiteden 40 akademisyene anket çalışması yapmıştır. Araştırma sonucunda adli muhasebenin üniversite eğitim müfredatında yeterli şekilde yer bulamadığı ve eğitim şeklinin yeterli olmadığı vurgulanmakta, gerekli hukuksal düzenlemelerin hızlıca yapılması gerektiği belirtilmiştir.

Karşlıoğlu ve Karavardar (2019), Trabzon ilinde faaliyet gösteren 253 muhasebe meslek mensubu için anket çalışması yapılmıştır. Çalışmanın sonucunda muhasebe meslek mensuplarının adli muhasebeyi duyduklarını, ancak mesleğe ilişkin yeteri kadar bilgiye sahip olmadıkları ortaya çıkarılmıştır. Adli muhasebe kanun ve düzenlemelerinin yapılması gerektiğine ve adli muhasebe eğitiminin yeterli olmadığı vurgulanmıştır.

Aracı ve Özcan ve Çevik (2019), adli muhasebeyi ilgilendiren kavramları, adli muhasebecilik görevi ve adli muhasebecilik mesleğinin ülkemizdeki durumunu değerlendirmişlerdir.

Özdoğan (2019), bu araştırmada Sivas ilinde bulunan muhasebe meslek mensupları ile Sivas Cumhuriyet Üniversitesinde çalışan ilgili akademisyenlere anket yapılmıştır. Çalışma sonucuna göre muhasebe ve denetim konusu adli muhasebe mesleği için çok mühim bir yere sahip olduğu, muhasebe hilelerinin fark edilebilmesi için adli muhasebe mesleğinin çok önemli bir yerde olduğu ve ülkemizde adli muhasebe mesleğine ihtiyaç duyulduğu sonucuna varılmıştır.

3.3. ARAŞTIRMANIN METODOLOJİSİ

Çalışmanın teorik bölümlerinde betimsel yöntem kullanılmıştır. Araştırmanın uygulama kısmında ise anket çalışması yapılmıştır. Avukat ve muhasebecilerle yüz yüze görüşme sonucunda anket verileri elde edilmiştir. Anket yapılmadan önce ve anket yapıldıktan sonraki dönemlerinde araştırmanın belli sorulara cevap bulması, belli hedeflerin olması ve sonuca ulaşabilmesi için gerekli çalışmalar yapılması gerekir. Araştırma metodolojisinin amacına ulaşması için takip ettiği yollar ilerleyen kısımlarda detaylıca aktarılmıştır.

3.3.1. Araştırmanın Amacı ve Önemi

Dünyada uluslararası ticari işlemler oldukça artmış ve bu durum ekonomiye çok büyük katkılar sağlamaktadır. İşletmeler ekonominin büyümesinden dolayı hile ve yolsuzluklar, bilerek veya bilmeyerek yanlış işlem yapılması durumları ile karşı karşıya kalmaktadır. Hile ve yolsuzlukların tespit edilmesi teknolojinin gelişmesine paralel olarak zorlaşmaktadır. Bu sebeplerle muhasebe kayıtları ve mali tabloların incelenmesi gerekmektedir. Muhasebe biriminin denetleme işlemini yapacak, doğru ilerleme kaydedebilmek adına gerekli tüm hata, hile ve yolsuzluklar hakkında bilgi sahibi olması gerekmektedir. İçinde bulunduğumuz yıllarda dünyada başta Amerika Birleşik Devletleri olmak üzere birçok ülkede yaygın ve etkin biçimde kullanılan adli muhasebecilik mesleği, ülkemizde tam anlamıyla uygulanması bulunmayan sadece kavramsal olarak bilinen bir meslektir. Adli muhasebecilik alanında ülkemizde bilimsel olarak araştırmalar yapılmış ancak adli muhasebecilik mesleğinin meslek olarak aktif olmadığı görülmektedir. Literatürde adli muhasebecilik mesleğinin gerekli olduğu ve meslek olarak ifa edilmesi gerektiğine çokça vurgu yapılmaktadır. Bu çalışmada, adli muhasebe hakkında muhasebe meslek mensupları ve avukatların görüşleri alınmıştır. Bu araştırmanın amacı;

- ✓ Çalışmaya katkı sağlayan avukat ve muhasebe meslek mensubu olan bireylerin adli muhasebe mesleği ile ilgili bilgileri hakkında farkındalıklarını belirlemek,
- ✓ Çalışmaya katkı sağlayan avukat ve muhasebe meslek mensuplarının adli muhasebenin faaliyet alanları ile ilgili bilgi düzeyini belirlemek,
- ✓ Çalışmaya katkı sağlayan avukat ve muhasebe meslek mensupları açısından adli muhasebeci mesleğine olan ihtiyaç düzeyini belirlemek,
- ✓ Çalışmaya katkı sağlayan avukat ve muhasebe meslek mensuplarının adli muhasebeci mesleğini icra eden kişilerde bulunması gereken bilgi ve becerileri hakkındaki algılarını belirlemek,
- ✓ Çalışmaya katkı sağlayan avukat ve muhasebe meslek mensuplarının adli muhasebeci mesleğine ilişkin görüşlerini belirlemektir.

Günümüzde iş ortamlarında meydana gelen hileli eylemlerdeki artış adli muhasebe hizmetlerinin önemini ortaya çıkarmaktadır. 6 adet organize sanayi bölgesine sahip olan Gaziantep ili Türkiye ekonomisi açısından çok önemli bir ticaret merkezidir. Dolayısı ile bu ilde işletmelerin verimli ve etkili çalışması için muhasebe sisteminin doğru işlemesi

gerekmektedir. Bu çalışmada Gaziantep ilinde bulunan avukat ve muhasebe meslek mensuplarına uygulanan anket ile adli muhasebecilik mesleğine olan algıları ortaya çıkarılmıştır.

3.3.2. Araştırmanın Evreni ve Ön Çalışması

Araştırmanın evrenini Gaziantep Barosuna bağlı Avukatlar ve Gaziantep Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odasına kayıtlı bulunan muhasebe meslek mensupları oluşturmaktadır. Yapılan ön çalışmada; Gaziantep il merkezli olarak Gaziantep Barosuna bağlı Avukatların sayısı 2647 kişidir. Gaziantep il merkezli olarak Gaziantep Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası'na bağlı muhasebeci sayısı 1750 kişidir.

Gaziantep Barosuna bağlı Avukatlar ve Gaziantep Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası'na bağlı muhasebecilerin; örneklem hacminin güven aralığı için ana kütle sayısı aşağıdaki formülle tespit edilmiştir (Balcı, 2016).

$$n = \frac{N.t^2(p.q)}{d^2.(N-1)+t^2(p.q)}$$

n = Örneklem Hacmi

N = Ana Kütle Hacmi

t = Güven Düzeyi (1,64; 1,96; 2,57 gibi)

p = İncelenen Olayın Gerçekleşme Olasılığı

q = İncelenen Olayın Gerçekleşmeme Olasılığı

d = Tolerans Düzeyi (0,05 veya 0,01)

%95 güven aralığında ve %5 hata ile gerekli olan minimum avukat sayısı;

$$n = \frac{2647 \times (1,96)^2 \times (0,5 \times 0,5)}{(0,05)^2 \times (2647 - 1) + (1,96)^2 \times (0,5 \times 0,5)} = 335,583$$

%95 güven aralığında ve %5 hata ile gerekli olan minimum muhasebeci sayısı;

$$n = \frac{1750 \times (1,96)^2 \times (0,5 \times 0,5)}{(0,05)^2 \times (1750 - 1) + (1,96)^2 \times (0,5 \times 0,5)} = 315,156$$

Yukarıdaki hesaplamalar sonucunda çalışma kapsamında en az 336 avukata ve 316 muhasebeciye anket uygulanması gerektiği tespit edilmiştir. Çalışmada 341 avukat ve 325 muhasebeci olmak üzere toplamda 666 kişiye anket uygulanmıştır.

Bu çalışmada kolayda örnekleme tekniğinden yararlanılmıştır. Çalışmasına kolayda örnekleme yöntemini uygulayan araştırmacı, evren sayısının fazla olmasından dolayı örneklemin ihtiyaç sayısına ulaşana kadar kolay bir şekilde anket yoluyla deneklerden veri toplar (Saruhan ve Özdemirci, 2016).

3.3.3. Araştırmanın Yöntemi ve Kapsamı

Gaziantep ilinde çalışan avukatlar ve muhasebe meslek mensuplarının adli muhasebeye yönelik algılarının araştırıldığı çalışmada verileri elde etmek için anket yöntemi kullanılmıştır. Araştırmada kullanılan anket formu (Sert, 2019)'un tez çalışmasından alınmıştır. Anket formu 6 bölümden oluşmaktadır.

Birinci bölüm 6 adet sorudan oluşmakla birlikte katılımcıların demografik bilgilerine ilişkin ölçüm yapılmıştır.

İkinci bölüm 14 adet sorudan oluşmaktadır. Katılımcıların adli muhasebe mesleğine olan farkındalık düzeyinin belirlenmesi için yanıtları, evet veya hayır olan sorular sorulmuştur. Üçüncü bölümde ise katılım sağlayan avukat ve muhasebecilerin adli muhasebenin faaliyet alanlarından hangisi veya hangilerinden bilgi sahibi oldukları grubu işaretlenmesi istenmiştir.

Dördüncü bölüm 10 adet sorudan oluşmaktadır. Avukat ve muhasebecilerin adli muhasebeyi ilgilendiren yargılara katılım düzeylerini ölçmek amacı ile beşli likert ölçeği dâhilinde sorular sorulmuştur. Bu bölümdeki sorulara verilen cevaplar; "Kesinlikle Katılmıyorum", "Katılmıyorum", "Kararsızım", "Katılıyorum" ve "Kesinlikle Katılıyorum" şeklindedir.

Beşinci bölüm 7 adet sorudan oluşmaktadır, ankete katılım sağlayan avukat ve muhasebecilerin adli muhasebeci mesleğinin gerekli ve ihtiyaç olduğunu ölçmek adına beşli likert ölçeği şeklinde sorulara verilen cevaplar "Hiç İhtiyaç Yok", "İhtiyaç Yok", "Kararsızım", "İhtiyaç Var" ve "Çok İhtiyaç Var" şeklindedir.

Altıncı bölümde ise adli muhasebecide bulunması gereken bilgi ve becerileri ilgilendiren sorular sorulmakta olup 10 farklı seçenekten en fazla 3 adet seçeneğin işaretlenmesi istenmiştir.

Anketten elde edilen veriler SPSS 22 programına giriş yapıldıktan sonra analiz edilmiş, sonuçlar değerlendirilmiş ve yorumlanmıştır.

3.3.4. Araştırmanın Sınırlılıkları

- ✓ Araştırmada veri toplamak için yapılan ankete katılım sağlayan bireyler belli cevaplar içinde sınırlandırılmıştır.
- ✓ Bu çalışmanın ülkemizde bulunan bir şehrimize uyarlanarak yapılması ve sadece Gaziantep ilinin seçilmesi araştırmanın sınırlarındandır.
- ✓ Anket katılımcıları 2022 yılı Gaziantep il merkezli Gaziantep Barosuna bağlı avukatlar ve Gaziantep il merkezli olarak Gaziantep Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası'na bağlı muhasebeciler ile sınırlıdır.

3.3.5. Araştırmanın Sayısal Verileri

3.3.5.1. Katılımcıların Demografik Bilgileri

Çalışmaya katılan avukat ve muhasebecilerin cinsiyet, yaş, eğitim düzeyi, mesleki deneyim, unvan ve çalışma durumları katılımcılara sorulan ilk sorulardır. Bu bölümde demografik bilgilerin frekans (f) ve yüzde (%) değerleri hesaplanarak aktarılmıştır. Çalışmaya katılım sağlayanların %51,20'si 341 kişi avukat, %48,79'u 325 kişi muhasebecilerden oluşmaktadır. Demografik bilgiler ve frekans dağılımları Tablo 1 ve Tablo 2'de gösterilmiştir.

Çalışmaya katılım sağlayan avukat ve muhasebeciler toplam 666 kişi olmakla birlikte bunların %36,18'i 241 kişi kadın, %63,81'i 425 kişi erkektir.

Çalışmaya katılım sağlayan avukatların %42,22'si 144 kişi kadın, %57,77'si 197 kişi erkektir. Muhasebecilerin ise %29,84'ü 97 kişi kadın, %70,15'i 228 kişi erkektir. Bu çalışmanın katılımcılarının çoğunluğu erkektir. İki meslek grubunda da erkeklerin sayısının fazla olduğu görülmüş ancak avukatların cinsiyet dağılımının muhasebecilere göre daha orantılı olduğu tespit edilmiştir.

Çalışmaya katılım sağlayan avukatların yaş değişkeni incelendiğinde çoğunluğu %46,33'ü 158 kişinin 21-29 yaşlarında, muhasebecilerin ise %35,69'u 116 kişinin 30-39 yaşlarında olduğu görülmüştür.

Çalışmaya katılım sağlayan avukatların eğitim değişkeni incelendiğinde çoğunluğu %86,51'i 295 kişinin lisans mezunu, muhasebecilerin ise %73,84'ü 240 kişinin lisans mezunu olduğu görülmüştür.

Çalışmaya katılım sağlayan avukatların mesleki deneyim değişkeni incelendiğinde çoğunluğu %46,04'ü 157 kişinin 1-5 yıl, muhasebecilerin ise %29,23'ü 95 kişinin 16 yıl ve üzeri olduğu görülmüştür.

Çalışmaya katılım sağlayan avukatların çalışma durumu değişkeni incelendiğinde çoğunluğu %69,79'u 238 kişinin bağımsız, muhasebecilerin ise %73,23'ü 238 kişinin bağımsız çalıştığı görülmüştür.

Tablo 1. Avukatların demografik bilgileri

ÖZELLİKLER	SEÇENEKLER	Kişi Sayısı (f)	Yüzde (%)	Toplam
CİNSİYET	Kadın	144	42,22	341
	Erkek	197	57,77	
YAŞ	21-29	158	46,33	341
	30-39	105	30,79	
	40-49	59	17,3	
	50 ve üzeri	19	5,57	
EĞİTİM DÜZEYİ	Ön Lisans	0	0	341
	Lisans	295	86,51	
	Yüksek Lisans	40	11,73	
	Doktora	6	1,75	
MESLEKİ DENEYİM	1-5 Yıl	157	46,04	341
	6-10 Yıl	86	25,21	
	11-15 Yıl	51	14,95	
	16 Yıl ve üzeri	47	13,78	
ÇALIŞMA DURUMU	Bağımlı	46	13,48	341
	Bağımsız	238	69,79	
	Kamu	18	5,27	
	Özel	39	11,43	

Tablo 2. Muhasebecilerin demografik bilgileri

ÖZELLİKLER	SEÇENEKLER	Kişi Sayısı (f)	Yüzde (%)	Toplam
CİNSİYET	Kadın	97	29,84	325
	Erkek	228	70,15	
YAŞ	21-29	69	21,23	325
	30-39	116	35,69	
	40-49	95	29,23	
	50 ve üzeri	45	13,84	
	Ön Lisans	49	15,07	
EĞİTİM DÜZEYİ	Lisans	240	73,84	325
	Yüksek Lisans	29	8,92	
	Doktora	7	2,15	
	1-5 Yıl	68	20,92	325
MESLEKİ DENEYİM	6-10 Yıl	89	27,38	
	11-15 Yıl	73	22,46	
	16 Yıl ve üzeri	95	29,23	
ÇALIŞMA DURUMU	Bağımlı	41	12,61	325
	Bağımsız	238	73,23	
	Kamu	0	0	
	Özel	46	14,15	

3.3.5.2. Katılımcıların Adli Muhasebe Mesleğine İlişkin Farkındalık Düzeylerini Ölçmek

Çalışmaya katılan avukat ve muhasebecilerin adli muhasebe mesleğine ilişkin farkındalık düzeylerini ölçmek için “evet” ve “hayır” şeklinde 14 adet soru cevaplamaları istenmiş olup, katılımcıların verdiği yanıtlara göre avukat ve muhasebecilerin frekans dağılımları Tablo 3 ve Tablo 4’te gösterilmiştir.

Adli muhasebe kavramını duyduunuz mu? Sorusuna verilen cevaplara göre; avukatların %56,89’u 194 kişi, muhasebecilerin ise %66,46’sı 216 kişi adli muhasebe kavramını duyduğunu belirtmiştir.

Adli muhasebe konusunda yeterli düzeyde bilgi sahibi misiniz? Sorusuna verilen cevaplara göre; avukatların %88,56’sı 302 kişi, muhasebecilerin ise %80,92’si 263 kişi adli muhasebe konusunda yeterli düzeyde bilgi sahibi olmadıklarını belirtmişlerdir.

Üniversite eğitim döneminde adli muhasebe ile ilgili ders aldınız mı? Sorusuna verilen cevaplara göre; avukatların %90,90'ı 310 kişi, muhasebecilerin ise %88,92'si 289 kişi üniversite döneminde adli muhasebe ile ilgili ders almadıklarını belirtmişlerdir.

Adli muhasebe alanıyla ilgili seminerlere katıldınız mı? Sorusuna verilen cevaplara göre; avukatların %90,32'si 308 kişi, muhasebecilerin ise %80,30'u 261 kişi adli muhasebe ile ilgili seminerlere katılmadıklarını belirtmişlerdir.

Adli muhasebe uzmanı sertifikası aldınız mı? Sorusuna verilen cevaplara göre; avukatların %91,78'i 313 kişi, muhasebecilerin ise %87,38'i 284 kişi adli muhasebe uzmanı sertifikası almadıklarını belirtmişlerdir.

Adli muhasebe uzmanı sertifikası almak ister miydiniz? Sorusuna verilen cevaplara göre; avukatların %60,70'i 207 kişi, muhasebecilerin ise %71,07'si 231 kişi adli muhasebe uzmanı sertifikası almak istediklerini belirtmişlerdir.

Daha önce mahkemelerde bilirkişi olarak görevlendirildiniz mi? Sorusuna verilen cevaplara göre; avukatların %80,93'ü 276 kişi, muhasebecilerin ise %66,15'i 215 kişi mahkemelerde bilirkişi olarak görev almadıklarını belirtmişlerdir.

Adli muhasebe ve bağımsız denetimin farklılığını biliyor musun? Sorusuna verilen cevaplara göre; avukatların %79,17'si 270 kişi, muhasebecilerin ise %66,76'sı 217 kişinin adli muhasebe ve bağımsız denetimin farklılığını bilmediklerini belirtmişlerdir.

Adli muhasebe ve bilirkişiliğin farklılığını biliyor musun? Sorusuna verilen cevaplara göre; avukatların %70,96'sı 242 kişi, muhasebecilerin ise %63,38'i 206 kişinin adli muhasebe ve bilirkişiliğin farklılığını bilmediklerini belirtmişlerdir.

Bilirkişilik müessesesi adli muhasebenin yerine geçebilir mi? Sorusuna verilen cevaplara göre; avukatların %74,78'i 255 kişi, muhasebecilerin ise %80'i 260 kişi bilirkişilik müessesesinin adli muhasebenin yerine geçemeyeceğini belirtmişlerdir.

Adli muhasebecilik mesleğine ihtiyaç var mıdır? Sorusuna verilen cevaplara göre; avukatların %70,08'i 239 kişi, muhasebecilerin ise %72,30'u 235 kişi adli muhasebe mesleğine ihtiyaç olduğunu belirtmişlerdir.

Adli muhasebe sisteminin varlığının caydırıcı etkisi var mıdır? Sorusuna verilen cevaplara göre; avukatların %60,70'i 207 kişi, muhasebecilerin ise %56,92'si 185 kişi adli muhasebe sisteminin varlığının caydırıcı etkisi olduğunu belirtmişlerdir.

Daha önce muhasebe temelli bir davayla karşılaştınız mı? Sorusuna verilen cevaplara göre; avukatların %64,80'i 221 kişi, muhasebecilerin ise %63,38'i 206 kişi daha önce muhasebe temelli bir davayla karşılaştığını belirtmişlerdir.

Söz konusu davada muhasebe bilgisi yeterli oldu mu? Sorusuna bir önceki soruyu “evet” olarak cevaplayan katılımcıların yanıtlanması istenmiş olup; “evet” diyen avukatların %51,13'ü 113 kişi, muhasebecilerin ise %60,19'u 124 kişi söz konusu davada muhasebe bilgisinin yeterli olduğunu belirtmişlerdir.

Avukat ve muhasebeci katılımcıların adli muhasebe mesleğine ilişkin farkındalık düzeylerinin ölçüldüğü sorulara verilen yanıtların birbirine yakın ve benzer olduğu tespit edilmiştir.

Tablo 3. Avukatların adli muhasebe mesleğine ilişkin farkındalık düzeylerinin frekans dağılımları

İFADELER	Evet		Hayır		Toplam
	Kişi Sayısı (f)	Yüzde (%)	Kişi Sayısı (f)	Yüzde (%)	
Adli muhasebe kavramını duydunuz mu?	194	56,89	147	43,1	341
Adli muhasebe konusunda yeterli düzeyde bilgi sahibi misiniz?	39	11,43	302	88,56	341
Üniversite eğitim döneminde adli muhasebe ile ilgili ders aldınız mı?	31	9,09	310	90,9	341
Adli muhasebe alanıyla ilgili seminerlere katıldınız mı?	33	9,67	308	90,32	341
Adli muhasebe uzmanı sertifikası aldınız mı?	28	8,21	313	91,78	341
Adli muhasebe uzmanı sertifikası almak ister miydiniz?	207	60,7	134	39,29	341
Daha önce mahkemelerde bilirkişi olarak görevlendirildiniz mi?	65	19,06	276	80,93	341
Adli muhasebe ve bağımsız denetimin farklılığını biliyor musun?	71	20,82	270	79,17	341
Adli muhasebe ve bilirkişiliğin farklılığını biliyor musun?	99	29,03	242	70,96	341
Bilirkişilik müessesesi adli muhasebenin yerine geçebilir mi?	86	25,21	255	74,78	341
Adli muhasebecilik mesleğine ihtiyaç var mıdır?	239	70,08	102	29,91	341
Adli muhasebe sisteminin varlığının caydırıcı etkisi var mıdır?	207	60,7	134	39,29	341
Daha önce muhasebe temelli bir davayla karşılaştınız mı?	221	64,8	120	35,19	341
Söz konusu davada muhasebe bilgisi yeterli oldu mu?	113	51,13	108	48,86	221

Tablo 4. Muhasebecilerin adli muhasebe mesleğine ilişkin farkındalık düzeylerinin frekans dağılımları

İFADELER	Evet		Hayır		Toplam
	Kişi Sayısı (f)	Yüzde (%)	Kişi Sayısı (f)	Yüzde (%)	
Adli muhasebe kavramını duydunuz mu?	216	66,46	109	33,53	325
Adli muhasebe konusunda yeterli düzeyde bilgi sahibi misiniz?	62	19,07	263	80,92	325
Üniversite eğitim döneminde adli muhasebe ile ilgili ders aldınız mı?	36	11,07	289	88,92	325
Adli muhasebe alanıyla ilgili seminerlere katıldınız mı?	64	19,69	261	80,3	325
Adli muhasebe uzmanı sertifikası aldınız mı?	41	12,61	284	87,38	325
Adli muhasebe uzmanı sertifikası almak ister miydiniz?	231	71,07	94	28,92	325
Daha önce mahkemelerde bilirkişi olarak görevlendirildiniz mi?	110	33,84	215	66,15	325
Adli muhasebe ve bağımsız denetimin farklılığını biliyor musun?	108	33,23	217	66,76	325
Adli muhasebe ve bilirkişiliğin farklılığını biliyor musun?	119	36,61	206	63,38	325
Bilirkişilik müessesesi adli muhasebenin yerine geçebilir mi?	65	20	260	80	325
Adli muhasebecilik mesleğine ihtiyaç var mıdır?	235	72,3	90	27,69	325
Adli muhasebe sisteminin varlığının caydırıcı etkisi var mıdır?	185	56,92	140	43,07	325
Daha önce muhasebe temelli bir davayla karşılaştınız mı?	206	63,38	119	36,61	325
Söz konusu davada muhasebe bilgisi yeterli oldu mu?	124	60,19	82	39,8	206

3.3.5.3. Katılımcıların Adli Muhasebenin Faaliyet Alanlarına İlişkin Algılarını Ölçmek

Çalışmaya katılan avukat ve muhasebecilerin adli muhasebenin faaliyet alanından hangisi veya hangileri hakkında bilgi sahibi olduklarının cevaplanması istenmiştir. Katılımcıların verdiği yanıtların frekans dağılımları Tablo 5 ve Tablo 6’da yer almaktadır.

Tablo 5. Avukatların adli muhasebenin faaliyet alanlarına ilişkin algılarının frekans dağılımı

ADLİ MUHASEBE FAALİYET ALANI	Kişi Sayısı (f)	Yüzde (%)
Hile Denetçiliği	26	5,94
Dava Destek Danışmanlığı	121	27,68
Uzman Tanıklık	100	22,88
Hiçbiri	190	43,47
Toplam	437	100

*Katılım sağlayan bireylerin birden fazla seçenek işaretlemişlerdir.

Avukatların adli muhasebenin faaliyet alanlarından hangileri ile ilgili bilgi sahibi oldukları Tablo 5’te gösterilmiştir. Buna göre avukatların %5,94’ü 26 kişi hile denetçiliği konusunda, %27,68’i 121 kişi dava destek danışmanlığı konusunda, %22,88’i 100 kişi uzman tanıklık konusunda bilgi sahibi olduğunu belirtmişlerdir. Çalışmayan katılan avukatların %43,47’si 190 kişinin ise adli muhasebe faaliyet alanlarının hiç biri ile ilgili bilgisi olmadığı tespit edilmiştir.

Tablo 6. Muhasebecilerin adli muhasebenin faaliyet alanlarına ilişkin algılarının frekans dağılımı

ADLİ MUHASEBE FAALİYET ALANI	Kişi (f)	Yüzde (%)
Hile Denetçiliği	96	19,95
Dava Destek Danışmanlığı	79	16,42
Uzman Tanıklık	133	27,65
Hiçbiri	173	35,96
Toplam	481	100

*Katılım sağlayan bireylerin birden fazla seçenek işaretlemişlerdir.

Muhasebecilerin adli muhasebenin faaliyet alanlarından hangileri ile ilgili bilgi sahibi oldukları Tablo 6’da gösterilmiştir. Buna göre muhasebecilerin %19,95’i 96 kişi hile denetçiliği konusunda, %16,42’si 79 kişi dava destek danışmanlığı konusunda, %27,65’i 133 kişi uzman tanıklık konusunda bilgi sahibi olduklarını belirtmişlerdir. Çalışmayan katılan muhasebecilerden % 35,96’sı 173 kişinin ise adli muhasebe faaliyet alanlarının hiç biri ile ilgili bilgisi olmadığı tespit edilmiştir.

Muhasebecilerin adli muhasebe faaliyet alanlarından hile denetçiliği, dava destek danışmanlığı ve uzman tanıklık konularındaki bilgisi, avukatların bilgisinden daha fazladır. Avukatların çoğunluğunun mesleki deneyiminin az olmasından dolayı adli muhasebenin faaliyet alanlarına ilişkin kısıtlı bilgiye sahip oldukları düşünülmektedir.

3.3.5.4. Katılımcıların Adli Muhasebeyi İlgilendiren Yargılara Verdikleri Cevapları Ölçmek

Çalışmaya katılan avukat ve muhasebecilerin adli muhasebeyi ilgilendiren yargılara verdikleri cevapları ölçmek amacıyla 5’li likert ölçeğinde 10 adet soru cevaplamaları istenmiştir. Avukatların verdiği cevapların frekans dağılımı Tablo 7’de, muhasebecilerin verdiği cevapların frekans dağılımı Tablo 8’de gösterilmiştir.

Tablo 7. Adli muhasebeyi ilgilendiren yargılara avukatların verdikleri cevapların frekans dağılımı

İFADELER	Kesinlikle Katılmıyorum		Katılmıyorum		Kararsızım		Katılıyorum		Kesinlikle Katılıyorum		Toplam
	Kişi Sayısı (f)	Yüzde (%)	Kişi Sayısı (f)	Yüzde (%)	Kişi Sayısı (f)	Yüzde (%)	Kişi Sayısı (f)	Yüzde (%)	Kişi Sayısı (f)	Yüzde (%)	
Türkiye’deki finansal tablo kullanıcılarının büyük çoğunluğu hileli uygulamalarla karşılaşmakta mıdır?	19	5,57	17	4,98	69	20,23	124	36,36	112	32,84	341
Hile ve yolsuzlukların tespitinde denetim faaliyetleri yeterli midir?	138	40,46	95	27,85	56	16,42	27	7,91	25	7,33	341
Hile ve yolsuzlukla mücadelede, Türkiye’deki mevcut yasal düzenlemeler yeterli midir?	156	45,74	90	26,39	52	15,24	20	5,86	23	6,74	341
Hileli finansal raporlama ile mücadele edebilmek için, alanında eğitim almış muhasebeci ve mali müşavirler yeterli midir?	83	24,34	135	39,58	68	19,94	26	7,62	29	8,5	341
Mesleki tecrübe arttıkça hileli uygulamalara meyil artmakta mıdır?	64	18,76	127	37,24	64	18,76	49	14,36	37	10,85	341
Muhasebe temelli davalarda “hâkimlerin” muhasebe bilgileri yeterli midir?	146	42,81	112	32,84	43	12,6	21	6,15	19	5,57	341
Muhasebe temelli davalarda “savcılarının” muhasebe bilgileri yeterli midir?	155	45,45	112	32,84	43	12,6	12	3,51	19	5,57	341
Muhasebe temelli davalarda “avukatların” muhasebe bilgileri yeterli midir?	137	40,17	113	33,13	48	14,07	25	7,33	18	5,27	341
Mahkemeye intikal etmiş muhasebe temelli davalarda adli muhasebeciye ihtiyaç duyulmakta mıdır?	13	3,81	28	8,21	81	23,75	128	37,53	91	26,68	341
Günümüz koşullarında adli muhasebe eğitiminin alınması zorunluluk haline gelmiştir.	11	3,22	29	8,5	88	25,8	134	39,29	79	23,16	341

Tablo 7’ye göre avukatların bu bölümdeki sorulara verdikleri cevapların sonuçları aşağıda aktarılmıştır:

“Türkiye’deki finansal tablo kullanıcılarının büyük çoğunluğu hileli uygulamalarla karşılaşmaktadır” ifadesine %36,36 ile 124 kişi katıldığını belirtmiştir.

“Hile ve yolsuzlukların tespitinde denetim faaliyetleri yeterlidir” ifadesine %40,46 ile 138 kişi kesinlikle katılmadığını belirtmiştir.

“Hile ve yolsuzlukla mücadelede, Türkiye’deki mevcut yasal düzenlemeler yeterlidir” ifadesine %45,74 ile 156 kişi kesinlikle katılmadığını belirtmiştir.

“Hileli finansal raporlama ile mücadele edebilmek için, alanında eğitim almış muhasebeci ve mali müşavirler yeterlidir” ifadesine %39,58 ile 135 kişi katılmadığını belirtmiştir.

“Mesleki tecrübe arttıkça hileli uygulamalara meyil artmaktadır.” İfadesine %37,24 ile 127 katılmadığını belirtmiştir.

“Muhasebe temelli davalarda “hâkimlerin” muhasebe bilgileri yeterlidir” ifadesine %42,81 ile 146 kişi kesinlikle katılmadığını belirtmiştir.

“Muhasebe temelli davalarda “savcılarının” muhasebe bilgileri yeterlidir” ifadesine %45,45 ile 155 kişi kesinlikle katılmadığını belirtmiştir.

“Muhasebe temelli davalarda “avukatların” muhasebe bilgileri yeterlidir” ifadesine %40,17 ile 137 kişi kesinlikle katılmadığını belirtmiştir.

“Mahkemeye intikal etmiş muhasebe temelli davalarda adli muhasebeciye ihtiyaç duyulmaktadır” ifadesine %37,53 ile 128 katıldıklarını belirtmiştir.

“Günümüz koşullarında adli muhasebe eğitiminin alınması zorunluluk haline gelmiştir.” ifadesine %39,29 ile 134 kişi katıldıklarını belirtmişlerdir.

Tablo 8’e göre muhasebecilerin bu bölümdeki sorulara verdikleri cevapların sonuçları aşağıda aktarılmıştır:

“Türkiye’deki finansal tablo kullanıcılarının büyük çoğunluğu hileli uygulamalarla karşılaşmaktadır” ifadesine %45,84 ile 149 kişi katıldığını belirtmiştir.

“Hile ve yolsuzlukların tespitinde denetim faaliyetleri yeterlidir” ifadesine %48,61 ile 158 kişi katılmadığını belirtmiştir.

“Hile ve yolsuzlukla mücadelede, Türkiye’deki mevcut yasal düzenlemeler yeterlidir” ifadesine %50,15 ile 163 kişi kesinlikle katılmadığını belirtmiştir.

“Hileli finansal raporlama ile mücadele edebilmek için, alanında eğitim almış muhasebeci ve mali müşavirler yeterlidir” ifadesine %45,23 ile 147 kişi katılmadığını belirtmiştir.

“Mesleki tecrübe arttıkça hileli uygulamalara meyil artmaktadır” ifadesine %43,69 ile 142 kişi katılmadığını belirtmiştir.

“Muhasebe temelli davalarda “hâkimlerin” muhasebe bilgileri yeterlidir” ifadesine %48,30 ile 157 kişi katılmadığını belirtmiştir.

“Muhasebe temelli davalarda “savcılarının” muhasebe bilgileri yeterlidir” ifadesine %46,15 ile 150 kişi katılmadığını belirtmiştir.

“Muhasebe temelli davalarda “avukatların” muhasebe bilgileri yeterlidir” ifadesine %48,30 ile 157 kişi katılmadığını belirtmiştir.

“Mahkemeye intikal etmiş muhasebe temelli davalarda adli muhasebeciye ihtiyaç duyulmaktadır” ifadesine %42,15 ile 137 kişi katıldıklarını belirtmiştir.

“Günümüz koşullarında adli muhasebe eğitiminin alınması zorunluluk haline gelmiştir.” ifadesine % 37,23 ile 121 kişi katıldıklarını belirtmiştir.

Tablo 8. Adli muhasebeyi ilgilendiren yargılara muhasebecilerin verdikleri cevapların frekans dağılımı

İFADELER	Kesinlikle Katılmıyorum		Katılmıyorum		Kararsızım		Katılıyorum		Kesinlikle Katılıyorum		Toplam
	Kişi Sayısı (f)	Yüzde (%)	Kişi Sayısı (f)	Yüzde (%)	Kişi Sayısı (f)	Yüzde (%)	Kişi Sayısı (f)	Yüzde (%)	Kişi Sayısı (f)	Yüzde (%)	
Türkiye’deki finansal tablo kullanıcılarının büyük çoğunluğu hileli uygulamalarla karşılaşmakta mıdır?	10	3,07	18	5,53	19	5,84	149	45,84	129	39,69	325
Hile ve yolsuzlukların tespitinde denetim faaliyetleri yeterli midir?	114	35,07	158	48,61	17	5,23	24	7,38	12	3,69	325
Hile ve yolsuzlukla mücadelede, Türkiye’deki mevcut yasal düzenlemeler yeterli midir?	163	50,15	120	36,92	17	5,23	16	4,92	9	2,76	325
Hileli finansal raporlama ile mücadele edebilmek için, alanında eğitim almış muhasebeci ve mali müşavirler yeterli midir?	92	28,3	147	45,23	17	5,23	43	13,23	26	8	325
Mesleki tecrübe arttıkça hileli uygulamalara meyil artmakta mıdır?	112	34,46	142	43,69	13	4	32	9,84	26	8	325
Muhasebe temelli davalarda “hâkimlerin” muhasebe bilgileri yeterli midir?	137	42,15	157	48,3	10	3,07	12	3,69	9	2,76	325
Muhasebe temelli davalarda “savcılarının” muhasebe bilgileri yeterli midir?	140	43,07	150	46,15	16	4,92	11	3,38	8	2,46	325
Muhasebe temelli davalarda “avukatların” muhasebe bilgileri yeterli midir?	136	41,84	157	48,3	10	3,07	12	3,69	10	3,07	325
Mahkemeye intikal etmiş muhasebe temelli davalarda adli muhasebeciye ihtiyaç duyulmakta mıdır?	13	4	34	10,46	43	13,23	137	42,15	98	30,15	325
Günümüz koşullarında adli muhasebe eğitiminin alınması zorunluluk haline gelmiştir.	13	4	33	10,15	62	19,07	121	37,23	96	29,53	325

3.3.5.5. Adli Muhasebe Mesleğine İhtiyaç Düzeyini Ölçmek

Çalışmaya katılan avukat ve muhasebecilerin adli muhasebe mesleğine ihtiyaç düzeyine ilişkin algılarını ölçmek amacıyla 5’li likert ölçeğinde 7 adet soru cevaplamaları

istenmiştir. Avukat ve muhasebecilerin yanıtlara verdikleri cevapların frekans dağılımları Tablo 9 ve Tablo 10’da gösterilmiştir.

Tablo 9. Avukatların adli muhasebe mesleğine ihtiyaç düzeylerinin frekans dağılımı

İFADELER	Hiç İhtiyaç Yok		İhtiyaç Yok		Kararsızım		İhtiyaç Var		Çok İhtiyaç Var		Toplam
	Kişi Sayısı (f)	Yüzde (%)	Kişi Sayısı (f)	Yüzde (%)	Kişi Sayısı (f)	Yüzde (%)	Kişi Sayısı (f)	Yüzde (%)	Kişi Sayısı (f)	Yüzde (%)	
Ekonomik kayıpların hesaplanmasında ihtiyaç var mıdır?	15	4,39	8	2,34	20	5,86	160	46,92	138	40,46	341
Mali tabloların yorumlanmasında ihtiyaç var mıdır?	9	2,63	14	4,1	18	5,27	176	51,61	124	36,36	341
Hile ve yolsuzlukların tespitinde ihtiyaç var mıdır?	11	3,22	8	2,34	23	6,74	161	47,21	138	40,46	341
İflas, tasfiye ve yeniden örgütlemelerde ihtiyaç var mıdır?	11	3,22	22	6,45	56	16,42	152	44,57	100	29,32	341
Medeni hukuk (Aile hukuku, boşanma, miras v.b.) davalarında ihtiyaç var mıdır?	23	6,74	27	7,91	59	17,3	141	41,34	91	26,68	341
Bilgisayar destekli adli incelemelerde ihtiyaç var mıdır?	21	6,15	24	7,03	61	17,88	146	42,81	89	26,09	341
Sigorta tazminat taleplerinde ihtiyaç var mıdır?	12	3,51	20	5,86	51	14,95	160	46,92	98	28,73	341

Tablo 9’a göre avukatlar:

“Ekonomik kayıpların hesaplanmasında ihtiyaç var mıdır?” sorusuna %46,92 ile 160 kişi ekonomik kayıpların hesaplanmasında adli muhasebe mesleğine ihtiyaç olduğunu belirtmiştir.

“Mali tabloların yorumlanmasında ihtiyaç var mıdır?” sorusuna %51,61 ile 176 kişi mali tabloların yorumlanmasında adli muhasebe mesleğine ihtiyaç olduğunu belirtmiştir.

“Hile ve yolsuzlukların tespitinde ihtiyaç var mıdır?” sorusuna %47,21 ile 161 kişi hile ve yolsuzlukların tespiti için adli muhasebe mesleğine ihtiyaç olduğunu belirtmişlerdir.

“İflas, tasfiye ve yeniden örgütlemelerde ihtiyaç var mıdır?” sorusuna %44,57 ile 152 kişi iflas, tasfiye ve yeniden örgütlenmelerde adli muhasebe mesleğine ihtiyaç olduğunu belirtmiştir.

“Medeni hukuk (Aile hukuku, boşanma, miras ve benzeri) davalarında ihtiyaç var mıdır?” sorusuna %41,34 ile 141 kişi medeni hukuk alanında adli muhasebe mesleğine ihtiyaç olduğunu belirtmiştir.

“Bilgisayar destekli adli incelemelerde ihtiyaç var mıdır?” sorusuna %42,81 ile 146 kişi bilgisayar destekli adli incelemelerde adli muhasebe mesleğine ihtiyaç olduğunu belirtmiştir.

“Sigorta tazminat taleplerinde ihtiyaç var mıdır?” sorusuna %46,92 ile 160 kişi sigorta tazminat taleplerinde adli muhasebe mesleğine ihtiyaç olduğunu belirtmiştir.

Tablo 10. Muhasebecilerin adli muhasebe mesleğine ihtiyaç düzeylerinin frekans dağılımı

İFADELER	Hiç İhtiyaç Yok		İhtiyaç Yok		Kararsızım		İhtiyaç Var		Çok İhtiyaç Var		Toplam
	Kişi Sayısı (f)	Yüzde (%)	Kişi Sayısı (f)	Yüzde (%)	Kişi Sayısı (f)	Yüzde (%)	Kişi Sayısı (f)	Yüzde (%)	Kişi Sayısı (f)	Yüzde (%)	
Ekonomik kayıpların hesaplanmasında ihtiyaç var mıdır?	17	5,23	14	4,3	17	5,23	123	37,84	154	47,38	325
Mali tabloların yorumlanmasında ihtiyaç var mıdır?	7	2,15	6	1,84	7	2,15	138	42,46	167	51,38	325
Hile ve yolsuzlukların tespitinde ihtiyaç var mıdır?	7	2,15	4	1,23	10	3,07	130	40	174	53,53	325
İflas, tasfiye ve yeniden örgütlemelerde ihtiyaç var mıdır?	15	4,61	17	5,23	25	7,69	153	47,07	115	35,38	325
Medeni hukuk (Aile hukuku, boşanma, miras v.b.) davalarında ihtiyaç var mıdır?	19	5,84	16	4,92	28	8,61	144	44,3	118	36,3	325
Bilgisayar destekli adli incelemelerde ihtiyaç var mıdır?	18	5,53	18	5,53	26	8	147	45,23	116	35,69	325
Sigorta tazminat taleplerinde ihtiyaç var mıdır?	9	2,76	8	2,46	21	6,46	154	47,38	133	40,92	325

Tablo 10’a göre muhasebeciler:

“Ekonomik kayıpların hesaplanmasında ihtiyaç var mıdır?” sorusuna %47,38 ile 154 kişi ekonomik kayıpların hesaplanmasında adli muhasebe mesleğine çok ihtiyaç olduğunu belirtmiştir.

“Mali tabloların yorumlanmasında ihtiyaç var mıdır?” sorusuna %51,38 ile 167 kişi mali tabloların yorumlanmasında adli muhasebe mesleğine çok ihtiyaç olduğunu belirtmişlerdir.

“Hile ve yolsuzlukların tespitinde ihtiyaç var mıdır?” sorusuna %53,53 ile 174 kişi hile ve yolsuzlukların tespiti için adli muhasebe mesleğine çok ihtiyaç olduğunu belirtmiştir.

“İflas, tasfiye ve yeniden örgütlemelerde ihtiyaç var mıdır?” sorusuna %47,07 ile 153 kişi iflas, tasfiye ve yeniden örgütlenmelerde adli muhasebe mesleğine ihtiyaç olduğunu belirtmiştir.

“Medeni hukuk (Aile hukuku, boşanma, miras ve benzeri) davalarında ihtiyaç var mıdır?” sorusuna %44,30 ile 144 kişi medeni hukuk alanında adli muhasebe mesleğine ihtiyaç olduğunu belirtmiştir.

“Bilgisayar destekli adli incelemelerde ihtiyaç var mıdır?” sorusuna %45,23 ile 147 kişi bilgisayar destekli adli incelemelerde adli muhasebe mesleğine ihtiyaç olduğunu belirtmiştir.

“Sigorta tazminat taleplerinde ihtiyaç var mıdır?” sorusuna verilen cevapların %47,38 ile 154 kişi sigorta tazminat taleplerinde adli muhasebe mesleğine ihtiyaç olduğunu belirtmiştir.

3.3.5.6. Katılımcıların, Adli Muhasebecilerde Bulunması Gereken Bilgi ve Becerilere Yönelik Algıları

Çalışmaya katılan avukat ve muhasebecilere adli muhasebecilerde bulunması gereken bilgi ve beceriler sorulmuştur. Verilen 10 seçenekten en fazla 3 tanesini işaretlemeleri istenmiştir. Avukat ve muhasebecilerin verdiklerin cevapların frekans dağılımları Tablo 11 ve Tablo 12’de gösterilmiştir.

Avukatlara göre adli muhasebecilerde bulunması gereken bilgi ve becerilerden en önemlisi; %20,82 ile kanun ve mevzuat bilgisine sahip olmasıdır. İkinci sırada %18,27 ile hile tespit yöntemlerine ilişkin bilgiye sahip olmak gelmektedir. Avukatlara göre adli muhasebecilerin sahip olması gereken en önemli üçüncü beceri ise %15,44 ile üst düzey muhasebe bilgisine sahip olmaktır. Yine avukatlara göre adli muhasebecilerde bulunması gereken bilgi ve beceriler arasındaki en önemsiz seçeneklerin frekans dağılımı incelendiğinde; %3,42 ile yönetim sistemleri bilgisine sahip olması, %5,27 ile bilgi

teknolojileri bilgisine sahip olması, %6,06 ile anlaşmazlıkları çözme becerisine sahip olması seçenekleri olduğu görülmektedir.

Tablo 11. Avukatlara göre adli muhasebecilerde bulunması gereken bilgi ve becerilerin frekans dağılımı

BİLGİ ve BECERİ İFADELERİ	Kişi Sayısı (f)	Yüzde (%)
Kanun ve mevzuat bilgisi	213	20,82
Hile tespit yöntemleri bilgisi	187	18,27
Üst düzey muhasebe bilgisi	158	15,44
Güçlü araştırmacılık ve sorgulama becerisi	93	9,09
Suç bilimi ve psikoloji bilgisi	81	7,91
Denetim standartları bilgisi	74	7,23
Çok boyutlu düşünebilme becerisi	66	6,45
Anlaşmazlıkları çözme becerisi	62	6,06
Bilgi teknolojileri bilgisi	54	5,27
Yönetim sistemleri bilgisi	35	3,42
Toplam	1023	100

*Katılım sağlayan bireylerin en fazla üç seçenek işaretlemişlerdir.

Tablo 12. Muhasebecilere göre adli muhasebecilerde bulunması gereken bilgi ve becerilerin frekans dağılımı

BİLGİ ve BECERİ İFADELERİ	Kişi Sayısı (f)	Yüzde (%)
Kanun ve mevzuat bilgisi	202	20,71
Üst düzey muhasebe bilgisi	167	17,12
Hile tespit yöntemleri bilgisi	142	14,56
Denetim standartları bilgisi	111	11,38
Güçlü araştırmacılık ve sorgulama becerisi	87	8,92
Suç bilimi ve psikoloji bilgisi	75	7,69
Çok boyutlu düşünebilme becerisi	61	6,25
Anlaşmazlıkları çözme becerisi	55	5,64
Bilgi teknolojileri bilgisi	46	4,71
Yönetim sistemleri bilgisi	29	2,97
Toplam	975	100

*Katılım sağlayan bireylerin en fazla üç seçenek işaretlemişlerdir.

Muhasebecilere göre adli muhasebecilerde bulunması gereken bilgi ve becerilerden en önemlisi %20,71 ile kanun ve mevzuat bilgisine sahip olmasıdır. İkinci sırada %17,12 ile üst düzey muhasebe bilgisine sahip olması, üçüncü sırada ise %14,56 ile hile tespit yöntemlerinin bilgisine sahip olması gelmektedir. Yine muhasebecilere göre adli

muhasebecilerde bulunması gereken bilgi ve beceriler arasındaki en önemsiz seçeneklerin frekans dağılımı incelendiğinde; %2,97 ile yönetim sistemleri bilgisine sahip olması, %4,71 ile bilgi teknolojileri bilgisine sahip olması, %5,64 ile anlaşmazlıkları çözme becerisine sahip olması seçenekleri olduğu görülmektedir.

Avukat ve muhasebe meslek mensuplarının adli muhasebecilerde bulunması gereken bilgi ve becerilerinin belirlenmesindeki en önemli ve en önemsiz seçeneklerin frekans dağılımı sonuçları incelendiğinde iki meslek grubunun seçenekleri paralellik göstermektedir.

3.3.6. Araştırmanın Güvenirlilik Analizi

Araştırma için yapılan anket ile iki meslek grubundan elde edilen veriler SPSS 22 programına girilerek güvenirlik analizi yapılmıştır. Güvenirlik analizi, araştırmada yer alan evren hakkında bir sonuç alabilmek için örneklemden alınan cevapların verilerinin tutarlı ve güvenilir olmasıdır (Saruhan ve Özdemirci, 2016). Sonuçların tutarlı ve güvenilir olduğunun ölçülmesinde ise kullanılan yöntem Cronbach's Alpha'dır (Saruhan ve Özdemirci, 2016).

Çalışmada kullanılan anketin güvenirlik analizi iki ayrı bölümde bulunan likert soru grupları için ayrı ayrı yapılmıştır.

Birincisi; Ankete katılan örneklemin adli muhasebeyi ilgilendiren yargılara katılım düzeyini tespit etmek için 5'li likert ölçeğinde 10 adet soru cevaplanması istenmiştir. Bu kısmın Cronbach's Alpha güvenirlik katsayısı Tablo 13'te yer almaktadır.

Tablo 13. Yargılara katılım düzeyinin cronbach's alpha güvenirlik katsayısı

Cronbach's Alpha	Soru Sayısı	Gözlem Sayısı (N)	Yüzde (%)
0,782	10	666	100

Tablo 13 verilerine göre Yargılara Katılım Düzeyinin Cronbach's Alpha Güvenirlik Katsayısı 0,782 olarak tespit edilmiştir. Güvenirlik analizinde, Cronbach's Alpha;

$0,00 \leq \alpha < 0,40$ olması Güvenilir Değil

$0,40 \leq \alpha < 0,60$ olması Düşük Derecede Güvenilir

$0,60 \leq \alpha < 0,90$ olması Oldukça Güvenilir

$0,90 \leq \alpha < 1,00$ olması Yüksek Derecede Güvenilir olarak gösterilir (Can, 2017).

Görüldüğü üzere adli muhasebeyi ilgilendiren yargılara katılım düzeyini tespit etme

amacıyla yapılan araştırmada kullanılan anketin güvenilirlik analizinin katsayısı 0,782 olduğundan “Oldukça Güvenilir” sonucuna varılmıştır.

İkincisi; Ankete katılan örneklemin adli muhasebe mesleğine duyulan ihtiyaç düzeyini tespit etmek için 5’li likert ölçeğinde 7 adet soru cevaplanması istenmiştir. Bu kısmın Cronbach’s Alpha güvenilirlik katsayısı Tablo 14’te yer almaktadır.

Tablo 14. Adli muhasebe mesleğine duyulan ihtiyaç düzeyinin cronbach’s alpha güvenilirlik katsayısı

Cronbach's Alpha	Soru Sayısı	Gözlem Sayısı (N)	Yüzde (%)
0,928	7	666	100

Tablo 14 verilerine göre adli muhasebe mesleğine duyulan ihtiyaç düzeyinin Cronbach’s Alpha Güvenirlik Katsayısı 0,928 olarak tespit edilmiştir. Görüldüğü üzere adli muhasebe mesleğine duyulan ihtiyaç düzeyini tespit etme amacıyla yapılan araştırmada kullanılan anketin güvenilirlik analizinin katsayısı 0,928 olduğundan “Yüksek Derecede Güvenilir” sonucuna varılmıştır.

3.3.7. Araştırmanın Normallik Testi

Örneklem verilerinin analizi için normallik testi yapılır. Bu çalışmanın verilerinde normal dağılım olup olmadığını bulmak amacı ile Kolmogorov - Simirnov testi kullanılmıştır. Normal dağılım gösteren verilerin analizinde parametrik testler, normal dağılım göstermeyen verilerin analizinde ise parametrik olmayan testler kullanılmıştır. Bu kapsamda çalışmada hangi testlerin kullanıldığı ilerleyen kısımlarda detaylıca aktarılmıştır.

Bu anketin normal dağılımı iki ayrı grup halinde incelenmiştir:

Birincisi; ankete katılan örneklemin adli muhasebeyi ilgilendiren yargılara katılım düzeyini tespit etmek için 5’li likert ölçeğinde 10 adet soru cevaplanması istenmiştir. Bu kısımda likert sorularının ortalaması alınarak Yargı_Ortalama ismi verilmiştir. Kolmogorov - Simirnov testi SPSS 22 programı aracılığıyla yapılmış sonuçlar Tablo 15 ve Tablo 16’da gösterilmiştir.

İkincisi; ankete katılan örneklemin adli muhasebe mesleğine duyulan ihtiyaç düzeyine yönelik algısını tespit etmek için 5’li likert ölçeğinde 7 adet soru cevaplanması istenmiştir. Bu kısımda likert sorularının ortalaması alınarak İhtiyaç_Ortalama ismi

verilmiştir. Kolmogorov - Simirnov testi SPSS 22 programı aracılığıyla yapılmış sonuçlar Tablo 15 ve Tablo 16’da gösterilmiştir.

Tablo 15. Tanımlayıcı istatistikler

	Gözlem Sayısı	Çarpıklık		Basıklık	
		Katsayı	Standart Hata	Katsayı	Standart Hata
Yargı_Ortalama	666	1,356	0,095	3,056	0,189
İhtiyaç_Ortalama	666	- 1,254	0,095	2,115	0,189

Tablo 16. Normallik varsayımı testi

	Kolmogorov-Smirnov			Shapiro-Wilk		
	Test İstatistiği	Serbestlik Derecesi	p-Değeri	Test İstatistiği	Serbestlik Derecesi	p-Değeri
Yargı_Ortalama	0,124	666	0.000	0,903	666	0.000
İhtiyaç_Ortalama	0,183	666	0.000	0,876	666	0.000

Tablo 15 ve tablo 16’daki değerlere göre; Yargı_Ortalama kısmı için gözlem sayısı 666 olduğundan ve 50 den büyük olduğu için Kolmogorov - Smirnov testi yapılmıştır. $p = 0.000$ bulunmuştur. $p = 0.000 < 0.05$ olduğundan anlamlılık yoktur. Çarpıklık (Skewness) katsayı değerinin standart hata değerine bölünmesiyle $(1,356 \div 0,095)$ elde edilen sonuç 14,273 tür. $14,273 > 1,96$ olduğundan Normal Dağılım göstermemiştir. Basıklık (Kurtosis) katsayı değerinin standart hata değerine bölünmesiyle $(3,056 \div 0,189)$ elde edilen sonuç 16,169 dur. $16,169 > 1,96$ olduğundan Normal Dağılım göstermemiştir.

Tablo 15 ve tablo 16’daki değerlere göre; İhtiyaç_Ortalama kısmı için gözlem sayısı 666 olduğundan ve 50 den büyük olduğu için Kolmogorov - Smirnov testi yapılmıştır. $p = 0.000$ bulunmuştur. $p = 0.000 < 0.05$ olduğundan anlamlılık yoktur. Çarpıklık (Skewness) katsayı değerinin standart hata değerine bölünmesi sonucunda $- 1,254 \div 0,095 = 13,2$ (çıkan sonuç negatif olur ve mutlak değer içine alınması ile dışarıya pozitif bir sonuç çıkar) olduğu tespiti yapılmıştır. $13,2 > 1,96$ olduğundan Normal Dağılım göstermemiştir. Basıklık (Kurtosis) katsayı değerinin standart hata değerine bölünmesi sonucunda $2,115 \div 0,189 = 11,190$ olduğu tespit edilmiştir. $11,190 > 1,96$ olduğundan Normal Dağılım göstermemiştir.

Normal dağılım göstermeyen verilerin analizinde parametrik olmayan testler kullanılmıştır. Bu testler; iki grubu karşılaştırmak için Mann-Whitney U Testi, ikiden fazla grupları karşılaştırmak için ise Kruskal-Wallis H Testidir.

3.3.8. Araştırmanın Bulguları

Araştırmanın amacına uygun olarak gerçekleştirilen analizler sonucunda elde edilen bulgular aşağıda detaylı bir şekilde sunulmuştur.

3.3.8.1. Adli Muhasebeye İlişkin Yargı Düzeylerinin Mann-Whitney U Testi ve Kruskal-Wallis H Testine Göre Değerlendirilmesi

Bu bölümde, adli muhasebeye ilişkin yargılara katılımcıların verdikleri cevaplar katılımcıların demografik özellikleri ile karşılaştırılarak değerlendirilmiştir. Araştırmada katılımcıların demografik özelliklere göre verdiği cevaplardaki farklılıkları görmek için Mann-Whitney U Testi ve Kruskal-Wallis H Testi yapılmıştır.

✓ Katılımcıların Adli Muhasebeyi İlgilendiren Yargı Düzeylerini Cinsiyetlerine Göre Ölçmek (Mann-Whitney U Testi)

Katılımcıların adli muhasebeyi ilgilendiren yargılara verdikleri cevaplardan elde edilen verilerin, katılımcılar arasında cinsiyete göre farklılık olup olmadığının tespit edilmesi için Mann-Whitney U testi uygulanmıştır. Yukarıdaki bölümlerde de belirtildiği gibi yargı düzeylerini ölçmek için 5’li likert ölçeğinde 10 adet sorunun ortalaması alınmış ve Yargı_Ortalama ismi verilmiş, değişken olarak kaydedilmiş, bu ortalama üzerinden analiz edilerek yorumlanmıştır.

Hipotezler;

H₀: Katılımcıların adli muhasebeyi ilgilendiren yargı düzeylerinde cinsiyete göre istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık yoktur.

H₁: Katılımcıların adli muhasebeyi ilgilendiren yargı düzeylerinde cinsiyete göre istatistiksel olarak anlamlı farklılık vardır.

Tablo 17. Katılımcıların adli muhasebeyi ilgilendiren yargı düzeylerinde cinsiyete göre mann-whitney *u* test sıralar tablosu

	Cinsiyetiniz	Gözlem Sayısı	Ortalama Sıra	Sıraların Toplamı
	Kadın	241	323,40	77939,50
Yargı_Ortalama	Erkek	425	339,23	144171,50
	Toplam	666		

Tablo 18. Katılımcıların adli muhasebeyi ilgilendiren yargı düzeylerinde cinsiyete göre mann-whitney *u* test istatistik değerleri

	Yargı_Ortalama
Mann-Whitney <i>U</i>	48778,500
Wilcoxon <i>W</i>	77939,500
<i>Z</i>	- 1,022
<i>p</i> - Değeri	0,307

Mann-Whitney *U* testinin sonuçları Tablo 17 ve Tablo 18’de gösterilmiştir. Buna göre; $U = 48778,500$; $z = - 1,022$; $p = 0,307$ olarak bulunmuştur. $p = 0,307 > 0,05$ olduğundan H_1 hipotezi reddedilerek, H_0 alternatif hipotez kabul edilir. Dolayısıyla katılımcıların adli muhasebeyi ilgilendiren yargı düzeylerinde cinsiyete göre istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır.

✓ Katılımcıların Adli Muhasebeyi İlgilendiren Yargı Düzeylerini Unvana Göre Ölçmek (Mann-Whitney *U* Testi)

Katılımcıların adli muhasebeyi ilgilendiren yargılara verdikleri cevaplardan elde edilen verilerin, katılımcılar arasında unvana göre farklılık olup olmadığının tespit edilmesi için Mann-Whitney *U* testi uygulanmıştır. Yukarıdaki bölümlerde de belirtildiği gibi yargı düzeylerini ölçmek için 5’li likert ölçeğinde 10 adet sorunun ortalaması alınmış ve Yargı_Ortalama ismi verilmiş, değişken olarak kaydedilmiş, bu ortalama üzerinden analiz edilerek yorumlanmıştır.

Hipotezler;

H_0 : Katılımcıların adli muhasebeyi ilgilendiren yargı düzeylerinde unvanına göre istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık yoktur.

H_1 : Katılımcıların adli muhasebeyi ilgilendiren yargı düzeylerinde unvanına göre istatistiksel olarak anlamlı farklılık vardır.

Tablo 19. Katılımcıların adli muhasebeyi ilgilendiren yargı düzeylerinde unvana göre mann-whitney u test sıralar tablosu

	Ünvanınız	Gözlem Sayısı	Ortalama Sıra	Sıraların Toplamı
	Muhasebeci	325	316,98	103019,00
Yargı_Ortalama	Avukat	341	349,24	119092,00
	Toplam	666		

Tablo 20. Katılımcıların adli muhasebeyi ilgilendiren yargı düzeylerinde unvana göre mann-whitney u test istatistik değerleri

	Yargı_Ortalama
Mann-Whitney U	50044,000
Wilcoxon W	103019,000
Z	- 2,168
p - Değeri	0,030

Mann-Whitney U testinin sonuçları Tablo 19 ve Tablo 20’de gösterilmiştir. Bu sonuçlara göre; $U = 50044,000$; $z = - 2,168$; $p = 0,030$ olarak bulunmuştur. $p = 0,030 < 0,05$ olduğundan H_0 hipotezi reddedilip, H_1 hipotezi kabul edilir. Dolayısıyla katılımcıların adli muhasebeyi ilgilendiren yargı düzeylerinde unvana göre istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.

İstatistiksel farklılığın hangi gruptan kaynaklandığını tespit edebilmek için sıralar tablosuna bakılır. Mann-Whitney U test sonuçlarında verilen sıra tablosuna göre, avukatların ortalama sıra değeri 349,24; muhasebecilerin ortalama sıra değeri ise 316,98 olarak hesaplandığından avukatların muhasebecilere göre Yargı_Ortalama düzeylerinin daha yüksek olduğuna karar verilir.

✓ **Katılımcıların Adli Muhasebeyi İlgilendiren Yargı Düzeylerini Yaş Gruplarına Göre Ölçmek (Kruskal-Wallis H Testi)**

Katılımcıların adli muhasebeyi ilgilendiren yargı düzeylerinden elde edilen verilerin, yaş gruplarına göre farklılık gösterip göstermediğinin tespit edilmesi için Kruskal-Wallis H testi uygulanmıştır. Yargı düzeylerini ölçmek için 5'li likert ölçeğinde 10 adet sorunun ortalaması alınmış ve Yargı_Ortalama ismi verilmiş, değişken olarak kaydedilmiş, bu ortalama üzerinden analiz edilerek yorumlanmıştır.

Hipotezler;

H₀: Katılımcıların adli muhasebeyi ilgilendiren yargı düzeylerinde yaş gruplarına göre istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık yoktur.

H₁: Katılımcıların adli muhasebeyi ilgilendiren yargı düzeylerinde yaş gruplarına göre istatistiksel olarak anlamlı farklılık vardır.

Tablo 21. Katılımcıların adli muhasebeyi ilgilendiren yargı düzeylerinin yaş gruplarına göre kruskal-wallis h test ortalama sıra tablosu

	Yaşınız	Gözlem Sayısı	Ortalama Sıra
	21-29	227	346,71
	30-39	221	326,44
Yargı_Ortalama	40-49	154	324,17
	50 ve üstü	64	333,45
	Toplam	666	

Tablo 22. Katılımcıların adli muhasebeyi ilgilendiren yargı düzeylerinde yaş gruplarına göre kruskal-wallis h test sonuçları

	Yargı_Ortalama
Ki-Kare	1,737
Serbestlik Derecesi	3
p- Değeri	0,629

Tablo 21 ve Tablo 22'de Kruskal-Wallis H Testinin sonuçları gösterilmektedir. Buna göre; (ki kare) $\chi^2 = 1,737$; serbestlik derecesi = 3; $p = 0,629$ olarak hesaplanmıştır. $p = 0,629 > 0,05$ olduğundan; H₁ hipotezi reddedilip, H₀ hipotezi kabul edilir. Dolayısıyla

katılımcıların adli muhasebeyi ilgilendiren yargı düzeylerinde yaş grupları arasında 0.05 anlamlılık düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık olmadığına karar verilir.

✓ **Katılımcıların Adli Muhasebeyi İlgilendiren Yargı Düzeylerini Eğitim Grupları Açısından Ölçmek (Kruskal-Wallis H Testi)**

Katılımcıların adli muhasebeyi ilgilendiren yargı düzeylerinden elde edilen verilerin, eğitim gruplarına göre farklılık gösterip göstermediğini tespit etmek için Kruskal-Wallis H testi uygulanmıştır. Yargı düzeylerini ölçmek için 5’li likert ölçeğinde 10 adet sorunun ortalaması alınmış ve Yargı_Ortalama ismi verilmiş, değişken olarak kaydedilmiş, bu ortalama üzerinden analiz edilerek yorumlanmıştır.

Hipotezler;

H₀: Katılımcıların adli muhasebeyi ilgilendiren yargı düzeylerinde eğitim gruplarına göre istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık yoktur.

H₁: Katılımcıların adli muhasebeyi ilgilendiren yargı düzeylerinde eğitim gruplarına göre istatistiksel olarak anlamlı farklılık vardır.

Tablo 23. Katılımcıların adli muhasebeyi ilgilendiren yargı düzeylerinde eğitim gruplarına göre kruskal-wallis h test ortalama sıra tablosu

	Eğitim Düzeyiniz	Gözlem Sayısı	Ortalama Sıra
	Ön Lisans	49	318,13
	Lisans	535	328,79
Yargı_Ortalama	Yüksek Lisans	69	373,63
	Doktora	13	372,08
	Toplam	666	

Tablo 24. Katılımcıların adli muhasebeyi ilgilendiren yargı düzeylerinde eğitim gruplarına göre kruskal-wallis h test sonuçları

	Yargı_Ortalama
Ki-Kare	4,175
Serbestlik Derecesi	3
p- Değeri	0,243

Tablo 23 ve Tablo 24’te Kruskal-Wallis H Testinin sonuçları gösterilmektedir. Buna göre; (ki kare) $\chi^2 = 4,175$; serbestlik derecesi = 3; $p = 0,243$ olarak hesaplanmıştır. $p = 0,243 > 0,05$ olduğundan; H_1 hipotezi reddedilip, H_0 hipotezi kabul edilir. Dolayısıyla katılımcıların adli muhasebeyi ilgilendiren yargı düzeylerinde eğitim grupları arasında 0.05 anlamlılık düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık olmadığına karar verilir.

✓ **Katılımcıların Adli Muhasebeyi İlgilendiren Yargı Düzeylerini Mesleki Deneyim Açısından Ölçmek (Kruskal-Wallis H Testi)**

Katılımcıların adli muhasebeyi ilgilendiren yargı düzeylerinden elde edilen verilerin, katılımcılar arasında mesleki deneyim gruplarına göre farklılık gösterip göstermediğini tespit etmek için Kruskal-Wallis H testi uygulanmıştır. Yargı düzeylerini ölçmek için 5’li likert ölçeğinde 10 adet sorunun ortalaması alınmış ve Yargı_Ortalama ismi verilmiş, değişken olarak kaydedilmiş, bu ortalama üzerinden analiz edilerek yorumlanmıştır.

Hipotezler;

H_0 : Katılımcıların adli muhasebeyi ilgilendiren yargı düzeylerinde mesleki deneyim gruplarına göre istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık yoktur.

H_1 : Katılımcıların adli muhasebeyi ilgilendiren yargı düzeylerinde mesleki deneyim gruplarına göre istatistiksel olarak anlamlı farklılık vardır.

Tablo 25. Katılımcıların adli muhasebeyi ilgilendiren yargı düzeylerinde mesleki deneyim gruplarına göre kruskal-wallis h test ortalama sıra tablosu

	Mesleki Deneyiminiz	Gözlem Sayısı	Ortalama Sıra
	1-5 yıl dahil	225	338,61
	6-10 yıl dahil	175	330,83
Yargı_Ortalama	11-15 yıl dahil	124	309,57
	16 yıl ve üzeri	142	349,59
	Toplam	666	

Tablo 26. Katılımcıların adli muhasebeyi ilgilendiren yargı düzeylerinde mesleki deneyim gruplarına göre kruskal-wallis h test sonuçları

	Yargı_Ortalama
Ki-Kare	3,118
Serbestlik Derecesi	3
p- Değeri	0,374

Tablo 25 ve Tablo 26’da Kruskal-Wallis H Testinin sonuçları gösterilmektedir. Buna göre; (ki kare) $\chi^2 = 3,118$; serbestlik derecesi = 3; $p = 0,374$ olarak hesaplanmıştır. $p = 0,374 > 0,05$ olduğundan; H_1 hipotezi reddedilip, H_0 hipotezi kabul edilir. Dolayısıyla katılımcıların adli muhasebeyi ilgilendiren yargı düzeylerinde mesleki deneyim grupları arasında 0.05 anlamlılık düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık olmadığına karar verilir.

✓ **Katılımcıların Adli Muhasebeyi İlgilendiren Yargı Düzeylerini Çalışma Durumu Açısından Ölçmek (Kruskal-Wallis H Testi)**

Katılımcıların adli muhasebeyi ilgilendiren yargı düzeylerinden elde edilen verilerin, çalışma durumuna göre farklılık gösterip göstermediğinin tespit edilmesi için Kruskal-Wallis H Testi uygulanmıştır. Yargı düzeylerini ölçmek için 5’li likert ölçeğinde 10 adet sorunun ortalaması alınmış ve Yargı_Ortalama ismi verilmiş, değişken olarak kaydedilmiş, bu ortalama üzerinden analiz edilerek yorumlanmıştır.

Hipotezler;

H_0 : Katılımcıların adli muhasebeyi ilgilendiren yargı düzeylerinde çalışma durumuna göre istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık yoktur.

H_1 : Katılımcıların adli muhasebeyi ilgilendiren yargı düzeylerinde çalışma durumuna göre istatistiksel olarak anlamlı farklılık vardır.

Tablo 27. Katılımcıların adli muhasebeyi ilgilendiren yargı düzeylerinde çalışma durumuna göre kruskal-wallis h test ortalama sıra tablosu

	Çalışma Durumunuz	Gözlem Sayısı	Ortalama Sıra
Yargı_Ortalama	Bağımlı	87	327,89
	Bağımsız	476	330,21
	Kamu	18	307,22
	Özel	85	363,26
	Toplam	666	

Tablo 28. Katılımcıların adli muhasebeyi ilgilendiren yargı düzeylerinde çalışma durumuna göre kruskal-wallis h test sonuçları

	Yargı_Ortalama
Ki-Kare	2,594
Serbestlik Derecesi	3
p- Değeri	0,459

Tablo 27 ve Tablo 28’de Kruskal-Wallis H Testinin sonuçları gösterilmektedir. Buna göre; (ki kare) $\chi^2 = 2,594$; serbestlik derecesi = 3; $p = 0,459$ olarak hesaplanmıştır. $p = 0,459 > 0,05$ olduğundan; H_1 hipotezi reddedilip, H_0 hipotezi kabul edilir. Dolayısıyla katılımcıların adli muhasebeyi ilgilendiren yargı düzeylerinde çalışma durumu grupları arasında 0.05 anlamlılık düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık olmadığına karar verilir.

3.3.8.2. Adli Muhasebe Mesleğine Duyulan İhtiyaç Düzeyini Mann-Whitney U Testi ve Kruskal-Wallis H Testine Göre Değerlendirilmesi

Bu bölümde, adli muhasebe mesleğine duyulan ihtiyaç katılımcıların demografik özellikleri ile karşılaştırılarak değerlendirilmiştir. Araştırmada katılımcıların demografik özelliklere göre verdiği cevaplardaki farklılıkları görmek için Mann-Whitney U Testi ve Kruskal-Wallis H Testi yapılmıştır.

✓ **Katılımcıların Adli Muhasebe Mesleğine Duyulan İhtiyaç Düzeyini Cinsiyetlerine Göre Ölçmek (Mann-Whitney U Testi)**

Katılımcıların adli muhasebe mesleğine duyulan ihtiyaç düzeyinden elde edilen verilerin, katılımcılar arasında cinsiyete göre farklılık gösterip göstermediğini tespit etmek için Mann-Whitney U Testi uygulanmıştır. Yukarıdaki bölümlerde ihtiyaç düzeylerini ölçmek için 5’li likert ölçeğinde 7 adet sorunun ortalaması alınmış ve İhtiyaç_Ortalama ismi verilmiş, ismi verilmiş, değişken olarak kaydedilmiş, bu ortalama üzerinden analiz edilerek yorumlanmıştır.

Hipotezler;

H_0 : Katılımcıların adli muhasebe mesleğine duyulan ihtiyaç düzeyinde cinsiyete göre istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık yoktur.

H_1 : Katılımcıların adli muhasebe mesleğine duyulan ihtiyaç düzeyinde cinsiyete göre istatistiksel olarak anlamlı farklılık vardır.

Tablo 29. Katılımcıların adli muhasebe mesleğine duyulan ihtiyaç düzeyinde cinsiyete göre mann-whitney u test sıralar tablosu

	Cinsiyetiniz	Gözlem Sayısı	Ortalama Sıra	Sıraların Toplamı
	Kadın	241	335,20	80784,00
İhtiyaç_Ortalama	Erkek	425	332,53	141327,00
	Toplam	666		

Tablo 30. Katılımcıların adli muhasebe mesleğine duyulan ihtiyaç düzeyinde cinsiyete göre mann-whitney u test istatistik değerleri

	İhtiyaç_Ortalama
Mann-Whitney U	50802,000
Wilcoxon W	141327,000
Z	- 0,175
p- Değeri	0,861

Tablo 29 ve Tablo 30’da Mann-Whitney U testinin sonuçları gösterilmiştir. Buna göre; $U = 50802,000$; $z = - 0,175$; $p = 0,861$ olarak bulunmuştur. $p = 0,861 > 0,05$ olduğundan H_1 hipotezi reddedilerek, H_0 hipotezi kabul edilir. Dolayısıyla katılımcıların adli

muhasebe mesleğine duyulan ihtiyaç düzeyinde cinsiyete göre istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık olmadığına karar verilir.

✓ **Katılımcıların Adli Muhasebe Mesleğine Duyulan İhtiyaç Düzeyini Unvana Göre Ölçmek (Mann-Whitney U Testi)**

Katılımcıların adli muhasebe mesleğine duyulan ihtiyaç düzeyinden elde edilen verilerin, unvana göre farklılık gösterip göstermediğini tespit etmek için Mann-Whitney U Testi uygulanmıştır. Yargı düzeylerini ölçmek için 5’li likert ölçeğinde 7 adet sorunun ortalaması alınmış ve İhtiyaç_Ortalama ismi verilmiş, değişken olarak kaydedilmiş, bu ortalama üzerinden analiz edilerek yorumlanmıştır.

Hipotezler;

H₀: Katılımcıların adli muhasebe mesleğine duyulan ihtiyaç düzeyinde unvanına göre istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık yoktur.

H₁: Katılımcıların adli muhasebe mesleğine duyulan ihtiyaç düzeyinde unvanına göre istatistiksel olarak anlamlı farklılık vardır.

Tablo 31. Katılımcıların adli muhasebe mesleğine duyulan ihtiyaç düzeyinde unvana göre mann-whitney u test sıralar tablosu

	Ünvanınız	Gözlem Sayısı	Ortalama Sıra	Sıraların Toplamı
	SMMM (Muhasebeci)	325	365,82	118891,00
İhtiyaç_Ortalama	Avukat	341	302,70	103220,00
	Toplam	666		

Tablo 32. Katılımcıların adli muhasebe mesleğine duyulan ihtiyaç düzeyinde unvana göre mann-whitney u test istatistik değerleri

	İhtiyaç_Ortalama
Mann-Whitney U	44909,000
Wilcoxon W	103220,000
Z	- 4,294
p- Değeri	0,000

Tablo 31 ve Tablo 32’de Mann-Whitney U testinin sonuçları gösterilmiştir. Buna göre; $U = 44909,000$; $z = -4,294$; $p = 0,000$ olarak bulunmuştur. $p = 0,000 < 0,05$ olduğundan H_0 hipotezi reddedilip, H_1 hipotezi kabul edilir. Dolayısıyla katılımcıların adli muhasebe mesleğine duyulan ihtiyaç düzeyinde unvana göre istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık olduğuna karar verilir.

İstatistiksel farklılığın hangi gruptan kaynaklandığını tespit edebilmek için sıralar tablosuna bakılır. Mann-Whitney U test sonuçlarında verilen sıra tablosuna göre, avukatların ortalama sıra değeri 302,70 ve muhasebecilerin ortalama sıra değeri 365,82 olduğundan, muhasebecilerin avukatlara göre İhtiyaç_Ortalama düzeylerinin daha yüksek olduğuna karar verilir.

✓ **Katılımcıların Adli Muhasebe Mesleğine Duyulan İhtiyaç Düzeyini Yaş Gruplarına Göre Ölçmek (Kruskal-Wallis H Testi)**

Katılımcıların adli muhasebe mesleğine duyulan ihtiyaç düzeyinden elde edilen verilerin, yaş gruplarına göre farklılık gösterip göstermediğini tespit etmek için Kruskal-Wallis H testi uygulanmıştır. Yargı düzeylerini ölçmek için 5’li likert ölçeğinde 7 adet sorunun ortalaması alınmış ve İhtiyaç_Ortalama ismi verilmiş, değişken olarak kaydedilmiş, bu ortalama üzerinden analiz edilerek yorumlanmıştır.

Hipotezler;

H_0 : Katılımcıların adli muhasebe mesleğine duyulan ihtiyaç düzeyinde yaş gruplarına göre istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık yoktur.

H_1 : Katılımcıların adli muhasebe mesleğine duyulan ihtiyaç düzeyinde yaş gruplarına göre istatistiksel olarak anlamlı farklılık vardır.

Tablo 33. Katılımcıların adli muhasebe mesleğine duyulan ihtiyaç düzeyinde yaş gruplarına göre kruskal-wallis h test ortalama sıra tablosu

	Yaşınız	Gözlem Sayısı	Ortalama Sıra
İhtiyaç_Ortalama	21-29	227	302,70
	30-39	221	345,05
	40-49	154	345,97
	50 ve üstü	64	372,83
	Toplam	666	

Tablo 34. Katılımcıların adli muhasebe mesleğine duyulan ihtiyaç düzeyinde yaş gruplarına göre kruskal-wallis h test sonuçları

	İhtiyaç_Ortalama
Ki-Kare	10,227
Serbestlik Derecesi	3
<i>p</i> - Değeri	0,017

Tablo 33 ve 34’te Kruskal-Wallis H Testinin sonuçları gösterilmiştir. Buna göre; (ki kare) $\chi^2 = 10,227$; serbestlik derecesi = 3; $p = 0,017$ olarak hesaplanmıştır. $p = 0,017 < 0,05$ olduğundan; H_0 hipotezi reddedilip, H_1 hipotezi kabul edilir. Dolayısıyla katılımcıların adli muhasebe mesleğine duyulan ihtiyaç düzeyinde yaş grupları arasında 0.05 anlamlılık düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık olduğuna karar verilir.

Kruskal-Wallis H Testinde Post-Hoc testleri uygulandığı için yaş grupları arasındaki farklılıkların test edilmesi adına gruplar arasında Mann-Whitney *U* testi uygulanması gerekmektedir. Mann-Whitney *U* testinde *p* değeri Bonferroni düzeltmesi yapılarak $p = 0,05 \div 4 = 0,0125$ olarak hesaplanır. Tablo 34’e göre $p = 0,017 < 0,05$ olduğundan, yaş grupları arasında fark olup olmadığını test edebilmek için Mann-Whitney *U* Testi yapılması gerekir.

Tablo 35. Katılımcıların adli muhasebe mesleğine duyulan ihtiyaç düzeyinde yaş gruplarına (1-2) göre mann-whitney *u* test sıralar tablosu

	Yaşınız	Gözlem Sayısı	Ortalama Sıra	Sıraların Toplamı
	21-29	227	210,57	47799,50
İhtiyaç_Ortalama	30-39	221	238,81	52776,50
	Toplam	448		

Tablo 36. Katılımcıların adli muhasebe mesleğine duyulan ihtiyaç düzeyinde yaş gruplarına (1-2) göre mann-whitney *u* test istatistik değerleri

	İhtiyaç_Ortalama
Mann-Whitney <i>U</i>	21921,500
Wilcoxon <i>W</i>	47799,500
<i>Z</i>	- 2,334
<i>p</i> - Değeri	0,020

21-29 ve 30-39 yaş grupları arasında Mann-Whitney U testinin uygulanması gerekmektedir. Tablo 35 ve Tablo 36’da Mann-Whitney U Testinin sonuçları gösterilmiştir. Buna göre; $U = 21921,500$; $z = -2,334$; $p = 0,020$ olarak hesaplanmıştır. $p = 0,020 > 0,0125$ olduğundan yaş gruplarından 21-29 ve 30-39 grupları arasında 0,0125 anlamlılık düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı bir farklılığın olmadığına karar verilir.

Tablo 37. Katılımcıların adli muhasebe mesleğine duyulan ihtiyaç düzeyinde yaş gruplarına (1-3) göre mann-whitney u test sıralar tablosu

	Yaşınız	Gözlem Sayısı	Ortalama Sıra	Sıraların Toplamı
	21-29	227	180,85	41052,50
İhtiyaç_Ortalama	40-49	154	205,96	31718,50
	Toplam	381		

Tablo 38. Katılımcıların adli muhasebe mesleğine duyulan ihtiyaç düzeyinde yaş gruplarına (1-3) göre mann-whitney u test istatistik değerleri

	İhtiyaç_Ortalama
Mann-Whitney U	15174,500
Wilcoxon W	41052,500
Z	-2,210
p - Değeri	0,027

21-29 ve 40-49 yaş grupları arasında Mann-Whitney U testinin uygulanması gerekmektedir. Tablo 37 ve Tablo 38’de Mann-Whitney U Testinin sonuçları gösterilmiştir. Buna göre; $U = 15174,500$; $z = -2,210$; $p = 0,027$ olarak hesaplanmıştır. $p = 0,027 > 0,0125$ olduğundan yaş gruplarından 21-29 ve 40-49 grupları arasında 0,0125 anlamlılık düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı bir farklılığın olmadığına karar verilir.

Tablo 39. Katılımcıların adli muhasebe mesleğine duyulan ihtiyaç düzeyinde yaş gruplarına (1-4) göre mann-whitney u test sıralar tablosu

	Yaşınız	Gözlem Sayısı	Ortalama Sıra	Sıraların Toplamı
	21-29	227	139,29	31618,00
İhtiyaç_Ortalama	50 ve üstü	64	169,81	10868,00
	Toplam	291		

Tablo 40. Katılımcıların adli muhasebe mesleğine duyulan ihtiyaç düzeyinde yaş gruplarına (1-4) göre mann-whitney u test istatistik değerleri

	İhtiyaç_Ortalama
Mann-Whitney U	5740,000
Wilcoxon W	31618,000
Z	- 2,589
p - Değeri	0,010

21-29 ve 50 ve üstü yaş grupları arasında Mann-Whitney U testinin uygulanması gerekmektedir. Tablo 39 ve Tablo 40'ta Mann-Whitney U Testinin sonuçları gösterilmiştir. Buna göre; $U = 5740,000$; $z = - 2,589$; $p = 0,010$ olarak hesaplanmıştır. $p = 0,010 < 0,0125$ olduğundan yaş gruplarından 21-29 ve 50 ve üstü grupları arasında 0,0125 anlamlılık düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı bir farklılığın olduğuna karar verilir. Söz konusu anlamlı farklılığın hangi gruptan kaynaklandığına karar verebilmek için ortalama sıra değerlerine bakılmalıdır. Buna göre 50 yaş ve üstü grubunun ortalama sıra değeri 169,81 ve 21-29 yaş grubunun ortalama sıra değeri 139,29'dan büyük olduğundan 50 yaş ve üstü grubunun lehine anlamlı bir farklılığın olduğuna karar verilir.

Tablo 41. Katılımcıların adli muhasebe mesleğine duyulan ihtiyaç düzeyinde yaş gruplarına (2-3) göre mann-whitney u test sıralar tablosu

	Yaşınız	Gözlem Sayısı	Ortalama Sıra	Sıraların Toplamı
	30-39	221	187,85	41515,50
İhtiyaç_Ortalama	40-49	154	188,21	28984,50
	Toplam	375		

Tablo 42. Katılımcıların adli muhasebe mesleğine duyulan ihtiyaç düzeyinde yaş gruplarına (2-3) göre mann-whitney u test istatistik değerleri

	İhtiyaç_Ortalama
Mann-Whitney U	16984,500
Wilcoxon W	41515,500
Z	- 0,032
p - Değeri	0,974

30-39 ve 40-49 yaş grupları arasında Mann-Whitney U testinin uygulanması gerekmektedir. Tablo 41 ve Tablo 42’de Mann-Whitney U Testinin sonuçlarını gösterilmiştir. Buna göre; $U = 16984,500$; $z = -0,032$; $p = 0,974$ olarak hesaplanmıştır. $p = 0,974 > 0,0125$ olduğundan 30-39 ve 40-49 yaş grupları arasında 0,0125 anlamlılık düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı bir farklılığın olmadığına karar verilir.

Tablo 43. Katılımcıların adli muhasebe mesleğine duyulan ihtiyaç düzeyinde yaş gruplarına (2-4) göre mann-whitney u test sıralar tablosu

	Yaşınız	Gözlem Sayısı	Ortalama Sıra	Sıraların Toplamı
	30-39	221	140,39	31027,00
İhtiyaç_Ortalama	50 ve üstü	64	152,00	9728,00
	Toplam	285		

Tablo 44. Katılımcıların adli muhasebe mesleğine duyulan ihtiyaç düzeyinde yaş gruplarına (2-4) göre mann-whitney u test istatistik değerleri

	İhtiyaç_Ortalama
Mann-Whitney U	6496,000
Wilcoxon W	31027,000
Z	-1,011
p - Değeri	0,312

30-39 ve 50 yaş ve üstü grupları arasında Mann-Whitney U testinin uygulanması gerekmektedir. Tablo 43 ve Tablo 44’te Mann-Whitney U Testinin sonuçları gösterilmiştir. Buna göre; $U = 6496,000$; $z = -1,011$; $p = 0,312$ olarak hesaplanmıştır. $p = 0,312 > 0,0125$ olduğundan yaş gruplarından 30-39 ve 50 yaş ve üstü grupları arasında 0,0125 anlamlılık düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı bir farklılığın olmadığına karar verilir.

Tablo 45. Katılımcıların adli muhasebe mesleğine duyulan ihtiyaç düzeyinde yaş gruplarına (3-4) göre mann-whitney u test sıralar tablosu

	Yaşınız	Gözlem Sayısı	Ortalama Sıra	Sıraların Toplamı
	40-49	154	106,79	16446,00
İhtiyaç_Ortalama	50 ve üstü	64	116,02	7425,00
	Toplam	218		

Tablo 46. Katılımcıların adli muhasebe mesleğine duyulan ihtiyaç düzeyinde yaş gruplarına (3-4) göre mann-whitney u test istatistik değerleri

	İhtiyaç_Ortalama
Mann-Whitney U	4511,000
Wilcoxon W	16446,000
Z	- 1,008
p - Değeri	0,313

40-49 ve 50 yaş ve üstü grupları arasında Mann-Whitney U testinin uygulanması gerekmektedir. Tablo 45 ve Tablo 46'da Mann-Whitney U Testinin sonuçları gösterilmiştir. Buna göre; $U = 4511,000$; $z = - 1,008$; $p = 0,313$ olarak hesaplanmıştır. $p = 0,313 > 0,0125$ olduğundan yaş gruplarından 40-49 ve 50 yaş ve üstü grupları arasında 0,0125 anlamlılık düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı bir farklılığın olmadığına karar verilir.

✓ **Katılımcıların Adli Muhasebe Mesleğine Duyulan İhtiyaç Düzeyini Eğitim Grupları Açısından Ölçmek (Kruskal-Wallis H Testi)**

Katılımcıların adli muhasebe mesleğine duyulan ihtiyaç düzeyinden elde edilen verilerin, eğitim gruplarına göre farklılık gösterip göstermediğini tespit etmek için Kruskal-Wallis H Testi uygulanmıştır. Yargı düzeylerini ölçmek için 5'li likert ölçeğinde 7 adet sorunun ortalaması alınmış ve İhtiyaç_Ortalama ismi verilmiş, değişken olarak kaydedilmiş, bu ortalama üzerinden analiz edilerek yorumlanmıştır.

Hipotezler;

H_0 : Katılımcıların adli muhasebe mesleğine duyulan ihtiyaç düzeyinde eğitim gruplarına göre istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık yoktur.

H_1 : Katılımcıların adli muhasebe mesleğine duyulan ihtiyaç düzeyinde eğitim gruplarına göre istatistiksel olarak anlamlı farklılık vardır.

Tablo 47. Katılımcıların adli muhasebe mesleğine duyulan ihtiyaç düzeyinde eğitim gruplarına göre kruskal-wallis h test ortalama sıra tablosu

	Eğitim Düzeyiniz	Gözlem Sayısı	Ortalama Sıra
İhtiyaç_Ortalama	Ön Lisans	49	329,86
	Lisans	535	328,95
	Yüksek Lisans	69	360,86
	Doktora	13	389,38
	Toplam	666	

Tablo 48. Katılımcıların adli muhasebe mesleğine duyulan ihtiyaç düzeyinde eğitim gruplarına göre kruskal-wallis h test sonuçları

	İhtiyaç_Ortalama
Ki-Kare	2,893
Serbestlik Derecesi	3
p- Değeri	0, 408

Tablo 47 ve Tablo 48’de Kruskal-Wallis H Testinin sonuçları gösterilmiştir. Buna göre; (ki kare) $\chi^2 = 2,893$; serbestlik derecesi = 3; $p = 0, 408$ olarak hesaplanmıştır. $p = 0, 408 > 0,05$ olduğundan; H_1 hipotezi reddedilip, H_0 hipotezi kabul edilir. Dolayısıyla katılımcıların adli muhasebe mesleğine duyulan ihtiyaç düzeyinde eğitim grupları arasında 0.05 anlamlılık düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık olmadığına karar verilir.

✓ **Katılımcıların Adli Muhasebe Mesleğine Duyulan İhtiyaç Düzeyini Mesleki Deneyime Göre Ölçmek (Kruskal-Wallis H Testi)**

Katılımcıların adli muhasebe mesleğine duyulan ihtiyaç düzeyinden elde edilen verilerin, mesleki deneyim gruplarına göre farklılık gösterip göstermediğini tespit etmek için Kruskal-Wallis H Testi uygulanmıştır. Yargı düzeylerini ölçmek için 5’li likert ölçeğinde 7 adet sorunun ortalaması alınmış ve İhtiyaç_Ortalama ismi verilmiş, değişken olarak kaydedilmiş, bu ortalama üzerinden analiz edilerek yorumlanmıştır.

Hipotezler;

H_0 : Katılımcıların adli muhasebe mesleğine duyulan ihtiyaç düzeyinde mesleki deneyim gruplarına göre istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık yoktur.

H₁: Katılımcıların adli muhasebe mesleğine duyulan ihtiyaç düzeyinde mesleki deneyim gruplarına göre istatistiksel olarak anlamlı farklılık vardır.

Tablo 49. Katılımcıların adli muhasebe mesleğine duyulan ihtiyaç düzeyinde mesleki deneyim gruplarına göre kruskal-wallis h test ortalama sıra tablosu

	Mesleki Deneyiminiz	Gözlem Sayısı	Ortalama Sıra
	1-5 yıl dâhil	225	300,14
	6-10 yıl dâhil	175	344,35
İhtiyaç_Ortalama	11-15 yıl dâhil	124	356,20
	16 yıl ve üzeri	142	353,17
	Toplam	666	

Tablo 50. Katılımcıların adli muhasebe mesleğine duyulan ihtiyaç düzeyinde mesleki deneyim gruplarına göre kruskal-wallis h test sonuçları

	İhtiyaç_Ortalama
Ki-Kare	10,844
Serbestlik Derecesi	3
<i>p</i> - Değeri	0,013

Tablo 49 ve Tablo 50’de Kruskal-Wallis H Testinin sonuçları gösterilmiştir. Buna göre; (ki kare) $\chi^2 = 10,844$; serbestlik derecesi = 3; $p = 0,013$ olarak hesaplanmıştır. $p = 0,013 < 0,05$ olduğundan; H₀ hipotezi reddedilip, H₁ hipotezi kabul edilir. Dolayısıyla katılımcıların adli muhasebe mesleğine duyulan ihtiyaç düzeyinde mesleki deneyim grupları arasında 0.05 anlamlılık düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık olduğuna karar verilmektedir.

Kruskal-Wallis H Testinde Post-Hoc testleri uygulandığı için mesleki deneyim grupları arasındaki farklılıkların test edilmesi adına gruplar arasında Mann-Whitney *U* testi uygulanması gerekmektedir. Mann-Whitney *U* testinde *p* değeri Bonferroni düzeltmesi yapılarak $p = 0,05 \div 4 = 0,0125$ olarak hesaplanır.

Çıkan sonuca göre $p = 0,013 < 0,05$ olduğundan mesleki deneyim grupları arasında fark olup olmadığı test edebilmek için Mann-Whitney *U* Testi yapılmıştır.

Tablo 51. Katılımcıların adli muhasebe mesleğine duyulan ihtiyaç düzeyinde mesleki deneyim gruplarına (1-2) göre mann-whitney *u* test sıralar tablosu

	Mesleki Deneyiminiz	Gözlem Sayısı	Ortalama Sıra	Sıraların Toplamı
	1-5 yıl dâhil	225	188,92	42506,50
İhtiyaç_Ortalama	6-10 yıl dâhil	175	215,39	37693,50
	Toplam	400		

Tablo 52. Katılımcıların adli muhasebe mesleğine duyulan ihtiyaç düzeyinde mesleki deneyim gruplarına (1-2) göre mann-whitney *u* test istatistik değerleri

	İhtiyaç_Ortalama
Mann-Whitney <i>U</i>	17081,500
Wilcoxon <i>W</i>	42506,500
<i>Z</i>	- 2,296
<i>p</i> - Değeri	0,022

1-5 yıl ve 6-10 yıl mesleki deneyimi olan gruplar arasında Mann-Whitney *U* testinin uygulanmıştır. Tablo 51 ve Tablo 52’de Mann-Whitney *U* testinin sonuçları gösterilmiştir. Buna göre; $U = 17081,500$; $z = - 2,296$; $p = 0,022$ olarak hesaplanmıştır. $p = 0,022 > 0,0125$ olduğundan 1-5 yıl ve 6-10 yıl mesleki deneyimi olan gruplar arasında 0,0125 anlamlılık düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı bir farklılığın olmadığına karar verilir.

Tablo 53. Katılımcıların adli muhasebe mesleğine duyulan ihtiyaç düzeyinde mesleki deneyim gruplarına (1-3) göre mann-whitney *u* test sıralar tablosu

	Mesleki Deneyiminiz	Gözlem Sayısı	Ortalama Sıra	Sıraların Toplamı
	1-5 yıl dâhil	225	164,49	37010,00
İhtiyaç_Ortalama	11-15 yıl dâhil	124	194,07	24065,00
	Toplam	349		

Tablo 54. Katılımcıların adli muhasebe mesleğine duyulan ihtiyaç düzeyinde mesleki deneyim gruplarına (1-3) göre mann-whitney *u* test istatistik değerleri

	İhtiyaç_Ortalama
Mann-Whitney <i>U</i>	11585,000
Wilcoxon <i>W</i>	37010,000
<i>Z</i>	– 2,648
<i>p</i> - Değeri	0,008

1-5 yıl ve 11-15 yıl mesleki deneyimi olan gruplar arasında Mann-Whitney *U* Testi uygulanmıştır. Tablo 53 ve Tablo 54'te Mann-Whitney *U* Testinin sonuçları gösterilmiştir. Buna göre; $U = 11585,000$; $z = -2,648$; $p = 0,008$ olarak hesaplanmıştır. $p = 0,008 < 0,0125$ olduğundan 1-5 yıl ve 11-15 yıl mesleki deneyimi olan gruplar arasında 0,0125 anlamlılık düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı bir farklılığın olduğuna karar verilir. Söz konusu anlamlı farklılığın hangi gruptan kaynaklandığına karar verebilmek için ortalama sıra değerlerine bakılmalıdır. Buna göre 11-15 yıl mesleki deneyimi olan grubun ortalama sıra değeri 194,07 ve 1-5 yıl mesleki deneyimi olan grubun ortalama sıra değeri 164,49'dan büyük olduğundan 11-15 yıl mesleki deneyimi olan grubun lehine anlamlı bir farklılığın olduğuna karar verilir.

Tablo 55. Katılımcıların adli muhasebe mesleğine duyulan ihtiyaç düzeyinde mesleki deneyim gruplarına (1-4) göre mann-whitney *u* test sıralar tablosu

	Mesleki Deneyiminiz	Gözlem Sayısı	Ortalama Sıra	Sıraların Toplamı
	1-5 yıl dâhil	225	172,73	38864,00
İhtiyaç_Ortalama	16 yıl ve üzeri	142	201,86	28664,00
	Toplam	367		

Tablo 56. Katılımcıların adli muhasebe mesleğine duyulan ihtiyaç düzeyinde mesleki deneyim gruplarına (1-4) göre mann-whitney *u* test istatistik değerleri

	İhtiyaç_Ortalama
Mann-Whitney <i>U</i>	13439,000
Wilcoxon <i>W</i>	38864,000
<i>Z</i>	– 2,593
<i>p</i> - Değeri	0,010

1-5 yıl ve 16 yıl ve üzeri mesleki deneyimi olan gruplar arasında Mann-Whitney U uygulanmıştır. Tablo 55 ve Tablo 56'da Mann-Whitney U Testinin sonuçları gösterilmiştir. Buna göre; $U = 13439,000$; $z = -2,593$; $p = 0,010$ olarak hesaplanmıştır. $p = 0,010 < 0,0125$ olduğundan 1-5 yıl dâhil ve 16 yıl ve üzeri mesleki deneyimi bulunan gruplar arasında 0,0125 anlamlılık düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı bir farklılığın olduğuna karar verilir.

Söz konusu anlamlı farklılığın hangi gruptan kaynaklandığına karar verebilmek için ortalama sıra değerlerine bakılmalıdır. Buna göre; 16 yıl ve üzeri mesleki deneyimi olan grubun ortalama sıra değeri 201,86 ve 1-5 yıl mesleki deneyimi olan grubun ortalama sıra değeri 172,73'ten büyük olduğundan 16 yıl ve üzeri mesleki deneyimi olan grubun lehine anlamlı bir farklılığın olduğuna karar verilir.

Tablo 57. Katılımcıların adli muhasebe mesleğine duyulan ihtiyaç düzeyinde mesleki deneyim gruplarına (2-3) göre mann-whitney u test sıralar tablosu

	Mesleki Deneyiminiz	Gözlem Sayısı	Ortalama Sıra	Sıraların Toplamı
	6-10 yıl dâhil	175	147,99	25898,00
İhtiyaç_Ortalama	11-15 yıl dâhil	124	152,84	18952,00
	Toplam	299		

Tablo 58. Katılımcıların adli muhasebe mesleğine duyulan ihtiyaç düzeyinde mesleki deneyim gruplarına (2-3) göre mann-whitney u test istatistik değerleri

	İhtiyaç_Ortalama
Mann-Whitney U	10498,000
Wilcoxon W	25898,000
Z	-0,487
p - Değeri	0,626

6-10 yıl ve 11-15 yıl mesleki deneyimi olan gruplar arasında Mann-Whitney U Testi uygulanmıştır. Tablo 57 ve Tablo 58'de Mann-Whitney U Testinin sonuçları gösterilmiştir. Buna göre; $U = 10498,000$; $z = -0,487$; $p = 0,626$ olarak hesaplanmıştır. $p = 0,626 > 0,0125$ olduğundan 6-10 yıl ve 11-15 yıl mesleki deneyimi olan gruplar arasında 0,0125 anlamlılık düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı bir farklılığın olmadığına karar verilir.

Tablo 59. Katılımcıların adli muhasebe mesleğine duyulan ihtiyaç düzeyinde mesleki deneyim gruplarına (2-4) göre mann-whitney *u* test sıralar tablosu

	Mesleki Deneyiminiz	Gözlem Sayısı	Ortalama Sıra	Sıraların Toplamı
	6-10 yıl dâhil	175	156,97	27470,00
İhtiyaç_Ortalama	16 yıl ve üzeri	142	161,50	22933,00
	Toplam	317		

Tablo 60. Katılımcıların adli muhasebe mesleğine duyulan ihtiyaç düzeyinde mesleki deneyim gruplarına (2-4) göre mann-whitney *u* test istatistik değerleri

	İhtiyaç_Ortalama
Mann-Whitney <i>U</i>	12070,000
Wilcoxon <i>W</i>	27470,000
<i>Z</i>	– 0,447
<i>p</i> - Değeri	0,655

6-10 yıl ve 16 yıl ve üzeri mesleki deneyimi olan gruplar arasında Mann-Whitney *U* Testi uygulanmıştır. Tablo 59 ve Tablo 60'ta Mann-Whitney *U* Testinin sonuçları gösterilmektedir. Buna göre; $U = 12070,000$; $z = - 0,447$; $p = 0,655$ olarak hesaplanmıştır. $p = 0,655 > 0,0125$ olduğundan 6-10 yıl ve 16 yıl ve üzeri mesleki deneyimi olan gruplar arasında 0,0125 anlamlılık düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı bir farklılığın olmadığına karar verilir.

Tablo 61. Katılımcıların adli muhasebe mesleğine duyulan ihtiyaç düzeyinde mesleki deneyim gruplarına (3-4) göre mann-whitney *u* test sıralar tablosu

	Mesleki Deneyiminiz	Gözlem Sayısı	Ortalama Sıra	Sıraların Toplamı
	11-15 yıl dâhil	124	134,29	16651,50
İhtiyaç_Ortalama	16 yıl ve üzeri	142	132,81	18859,50
	Toplam	266		

Tablo 62. Katılımcıların adli muhasebe mesleğine duyulan ihtiyaç düzeyinde mesleki deneyim gruplarına (3-4) göre mann-whitney u test istatistik değerleri

	İhtiyaç_Ortalama
Mann-Whitney U	8706,500
Wilcoxon W	18859,500
Z	- 0,159
p - Değeri	0,873

11-15 yıl ve 16 yıl ve üzeri mesleki deneyim grupları arasında Mann-Whitney U Testi uygulanmıştır. Tablo 61 ve Tablo 62’de Mann-Whitney U testinin sonuçları gösterilmiştir. Buna göre; $U = 8706,500$; $z = - 0,159$; $p = 0,873$ olarak hesaplanmıştır. $p = 0,873 > 0,0125$ olduğundan 11-15 yıl ve 16 yıl ve üzeri mesleki deneyim grupları arasında 0,0125 anlamlılık düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı bir farklılığın olmadığına karar verilir.

✓ **Katılımcıların Adli Muhasebe Mesleğine Duyulan İhtiyaç Düzeyini Çalışma Durumuna Göre Ölçmek (Kruskal-Wallis H Testi)**

Katılımcıların adli muhasebe mesleğine duyulan ihtiyaç düzeyinden elde edilen verilerin, çalışma durumuna göre farklılık gösterip göstermediğini tespit etmek için Kruskal-Wallis H testi uygulanmıştır. Yargı düzeylerini ölçmek için 5’li likert ölçeğinde 7 adet sorunun ortalaması alınmış ve İhtiyaç_Ortalama ismi verilmiş, değişken olarak kaydedilmiş, bu ortalama üzerinden analiz edilerek yorumlanmıştır.

Hipotezler;

H_0 : Katılımcıların adli muhasebe mesleğine duyulan ihtiyaç düzeyinde çalışma durumuna göre istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık yoktur.

H_1 : Katılımcıların adli muhasebe mesleğine duyulan ihtiyaç düzeyinde çalışma durumuna göre istatistiksel olarak anlamlı farklılık vardır.

Tablo 63. Katılımcıların adli muhasebe mesleğine duyulan ihtiyaç düzeyinde çalışma durumuna göre kruskal-wallis h test ortalama sıra tablosu

	Çalışma Durumunuz	Gözlem Sayısı	Ortalama Sıra
İhtiyaç_Ortalama	Bağımlı	87	312,57
	Bağımsız	476	341,94
	Kamu	18	294,33
	Özel	85	315,95
	Toplam	666	

Tablo 64. Katılımcıların adli muhasebe mesleğine duyulan ihtiyaç düzeyinde çalışma durumuna göre kruskal-wallis h test sonuçları

	İhtiyaç_Ortalama
Ki-Kare	3,498
Serbestlik Derecesi	3
<i>p</i> - Değeri	0,321

Tablo 63 ve Tablo 64’te Kruskal-Wallis H Testinin sonuçları gösterilmiştir. Buna göre; (ki kare) $\chi^2 = 3,498$; serbestlik derecesi = 3; $p = 0,321$ olarak hesaplanmıştır. $p = 0,321 > 0,05$ olduğundan; H_1 hipotezi reddedilip, H_0 hipotezi kabul edilir. Dolayısıyla katılımcıların adli muhasebe mesleğine duyulan ihtiyaç düzeyinde çalışma durumları arasında 0.05 anlamlılık düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı bir farklılığın olmadığına karar verilir.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Günümüzde her alanda olduğu gibi muhasebe mesleğinde de çağın gereklerine uygun olacak şekilde bir değişim yaşanmaktadır. Geçmiş dönemlere ait uygulamalar bugünün ihtiyaçlarını karşılama noktasında yetersiz kalmaktadır. Bu nedenle mesleğinin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde yapılması için muhasebecilerin günün gereklerine uygun biçimde kendilerini geliştirmeleri gerekmektedir.

Muhasebe mesleğinin bu değişim ve gelişim sürecinde faaliyet alanları genişlemekte ve muhasebeye ilişkin farklı meslek gruplarına ihtiyaç duyulmaktadır. Adli muhasebe, muhasebe ve denetim alanlarında ihtiyaç duyulan bu meslek gruplarından biridir. Bu mesleği icra edenler adli muhasebeci olarak adlandırılır. Adli muhasebeciler herhangi bir konuda açılmış olan soruşturmanın yürütülüp sonuçlandırılmasında denetleme ve inceleme becerilerini kullanarak hâkimlere yardımcı olurlar. Dava konusunun oluşmadığı durumlarda hile denetçiliği yaparak yolsuzlukların ortaya çıkmasına katkıda bulunurlar. Ayrıca mahkemeye intikal eden soruşturmalarda avukatlara yardımcı olabilecek çözümlemeler yaparak ya da uzman tanık olarak fikir bildirirler.

İleri teknoloji ve küreselleşmenin her ne kadar topluma faydası olsa da bazı olumsuz durumları da beraberinde getirmektedir. Bireyselleşmenin ezici varlığı tarafından kuşatılan bireyler, kişisel çıkar peşinde koşarken her türlü hile ve dolandırıcılığa başvurmaktan çekinmedikleri için toplumun veya kişilerin sebep olduğu suç oranları her geçen gün hızla artmaktadır. Artan suç oranları yeni ve bilinmeyen farklı dava konuları oluşturmakta adaleti temsil eden avukatlar, yargıçlar, kolluk kuvvetleri ve diğer adli unsurlar bu davalarda uzman kişi desteğine ihtiyaç duymaktadırlar. Farklı bakış açısı ve yöntem gerektiren bu davalarda alanında uzman, profesyonel adli muhasebecilere diğer bir söylemle bağımsız adli müşavirlere ihtiyaç duyulmaktadır.

Adli muhasebecilik Türkiye’de hala daha tam olarak yerleşmiş bir meslek değildir. Türkiye’de adli muhasebeci kavramına yakın sayılabilecek iç denetçi, bağımsız denetçi gibi çeşitli meslek grupları vardır. Lakin adli muhasebecilik mesleği bu mesleklerden oldukça farklıdır ve daha geniş kapsamlıdır.

Adli muhasebe ve adli muhasebecilik mesleği bugün ülkemizde de giderek değerini ve yerini bulmaya başlamıştır. Daha öncesinde geleneksel muhasebe anlayışından taviz vermeyen Türk ticaret ortamı, ilerleyen zaman diliminde ticaretle ilgili davalarda baş gösteren sorunların giderek derinleşip karmaşık bir hal aldığını fark ettikten sonra adli

muhasebe ve adli muhasebecilik mesleği ülke çapında revaçta olan meslekler grubuna dâhil olmaya başlamıştır. Adli muhasebe birçok meslek grubu için çok fazla öneme sahiptir. Bunlar; muhasebeci, bilirkişi (Uzman Tanıklar) olarak çalışanlar, hukuk bürolarında çalışanlar, avukat grupları, mali şube veya biriminde çalışan kolluk kuvvetleri, sigorta şirketi çalışanları, vergi dairelerinde çalışanlar, banka çalışanları olarak sıralanabilir.

Gaziantep ili Türkiye'nin önemli ticaret merkezlerinden biridir ve Türkiye ekonomisine büyük oranda katkı sağlamaktadır. İlin büyük olması adli mercilere intikal eden davalarının fazla olmasına neden olabilir. Bu yüzden çalışmada Gaziantep ilinde bulunan avukat ve muhasebe meslek mensupları açısından adli muhasebecilik mesleğinin farkındalık düzeyleri araştırılmıştır.

Çalışmada kullanılan anketin birinci bölümünde katılımcılara 6 adet demografik soru sorulmuştur. Avukatların %57,77'si erkek ve %42,22'si kadındır. Bunlardan %46,33'ünün 21-29 yaş aralığında çoğunlukta olduğu, eğitim düzeyinin %86,51'i lisans mezunu olduğu, genç katılımcıların fazla olmasından dolayı iş tecrübesi mesleki deneyimin %46,04'ü 1-5 yıl aralığında olduğu ve %69,79'unun bağımsız çalıştığı tespit edilmiştir. Muhasebecilerin ise %70,15'i erkek ve %29,84'ü kadındır. Bunlardan %35,69'unun 30-39 yaş aralığında orta yaş düzeyinde çoğunlukta olduğu, eğitim düzeyinin %73,84'ünün lisans mezunu olduğu, orta yaş katılımcıların fazla olmasından dolayı iş tecrübesi mesleki deneyimin %29,23'ü 16 yıl ve üzeri olduğu ve %73,23'ünün bağımsız çalıştığı tespit edilmiştir.

Anketin ikinci bölümünde katılımcıların adli muhasebe mesleğine olan farkındalık düzeyleri ölçülmüştür. Avukatların; %56,89'u adli muhasebe kavramını duyduğunu belirtmiştir. Adli muhasebe alanında avukatların %88,56'sı bilgi sahibi olmadığını belirtmiştir. Üniversite eğitim döneminde adli muhasebe ilgili %90,90'ı ders almadığını belirtmiştir. Adli muhasebe ile ilgili seminerlere katılma ve sertifika alma sorusuna verilen cevaplar sırasıyla %90,32'si seminerlere katılmamış ve %91,78'i sertifika almadıklarını belirtmişlerdir. %60,70'i adli muhasebe sertifikasını almak istediklerini belirtmişlerdir. %80,93'ü bilirkişi olarak çalışmadığını, %79,17'si adli muhasebe ve bağımsız denetimin farklılığını bilmediklerini, %70,96'sı adli muhasebe ve bilirkişiliğin farklılığını bilmediklerini, %74,78'i bilirkişiliğin adli muhasebenin yerine geçemeyeceğini belirtmişlerdir. %70,08'i adli muhasebecilik mesleğine ihtiyaç

olduğunu, %60,70'i adli muhasebenin caydırıcı etkisinin olduğunu, %64,80'i muhasebe ile ilgili bir davayla karşılaştığını ve %51,13'u ise bu davada muhasebe bilgisinin yeterli olduğunu belirtmiştir.

Muhasebecilerin ise %66,46'sı adli muhasebe kavramını duyduğunu belirtmiştir. Adli muhasebe alanında %80,92'si bilgi sahibi olmadığını belirtmiştir. %88,92'si üniversite eğitiminde adli muhasebe ile ilgili ders almadığını belirtmiştir. Adli muhasebe ile ilgili seminerlere katılma ve sertifika alma sorusuna verdikleri cevaplar sırasıyla %80,30'u seminerlere katılmamış ve %87,38'i sertifika almadıklarını belirtmişlerdir. %71,07'si adli muhasebe sertifikasını almak istediklerini belirtmişlerdir. %66,15'i bilirkişi olarak çalışmadığını, %66,76'sı adli muhasebe ve bağımsız denetimin farklılığını bilmediklerini, %63,38'i adli muhasebe ve bilirkişiliğin farklılığını bilmediklerini, %80'i bilirkişiliğin adli muhasebenin yerine geçemeyeceğini belirtmiştir. %72,30'u adli muhasebecilik mesleğine ihtiyaç olduğunu, %56,92'si adli muhasebenin caydırıcı etkisinin olduğunu, %63,38'i muhasebe ile ilgili bir davayla karşılaştığını ve %60,19'u ise bu davada muhasebe bilgisinin yeterli olduğunu belirtmiştir. Katılımcıların çoğunluğunun genç olmasından dolayı adli muhasebe ilgili bilgi, kavram ve terimleri bilmedikleri anlaşılmaktadır.

Anketin üçüncü bölümünde katılımcılara adli muhasebenin faaliyet alanlarından hangilerine ilişkin bilgi sahibi oldukları sorulmuştur. Bu bölümde katılımcılar birden fazla seçenek işaretlemiştir. Avukatların; mesleki iş tecrübelerinin az olmasından dolayı adli muhasebenin faaliyet alanlarından yeterli sayıda bilgi sahibi olmadığı görülmektedir. Hatta %43,47'si söz konusu faaliyet alanlarından hiçbirini bilmediğini belirtmiştir. Muhasebecilerin ise %35,96'sı adli muhasebenin faaliyet alanlarından hiçbirini bilmediğini belirtmiştir. Bundan dolayı muhasebecilerin de adli muhasebenin faaliyet alanları hususunda yeterli bilgiye sahip olmadıkları söylenebilir.

Anketin dördüncü bölümünde katılımcıların adli muhasebeye ilişkin yargı düzeyleri ölçülmüştür. Katılımcılara yöneltilen yargılar demografik sorulara göre analiz edildiğinde cinsiyet, yaş, eğitim düzeyi, mesleki deneyim ve çalışma durumu ile katılımcıların verdiği cevaplar arasında anlamlı bir farklılık bulunmadığı tespit edilmiştir. Ancak katılımcıların yargılara verdikleri cevaplar unvan bakımından değerlendirildiğinde anlamlı bir farklılık olduğu tespit edilmiştir. Unvan gruplarında avukatların mesleğe yeni başlamış olmaları ve tecrübe yıllarının az olması söz konusu farklılığa neden olabilir.

Anketin beşinci bölümünde katılımcıların adli muhasebe mesleğine ihtiyaç düzeyi ölçülmüştür. Adli muhasebeye olan ihtiyaç düzeyi demografik sorulara göre analiz edildiğinde cinsiyet, eğitim düzeyi ve çalışma durumu ile katılımcıların verdiği cevaplar arasında anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır. Unvan, yaş ve mesleki deneyim ile katılımcıların verdiği cevaplar arasında anlamlı farklılık bulunmaktadır. Unvan, yaş ve mesleki deneyim gruplarında ortaya çıkan bu farklılığın katılımcıların mesleğe yeni başlamış olduklarından kaynaklandığı düşünülmektedir.

Anketin altıncı bölümünde katılımcıların, adli muhasebecilerde bulunması gereken bilgi ve becerilere yönelik algıları ölçülmüştür. Bu bölümde katılımcılar en fazla üç seçenek işaretlemişlerdir. Avukat ve muhasebecilerin kanun ve mevzuat bilgisine sahip olması, hile tespit yöntemlerine ilişkin bilgiye sahip olması ve üst düzey muhasebe bilgisine sahip olması gerektiği seçenekler arasında ilk üç sırada yer almaktadır.

Araştırmada kullanılan anket formu (Sert, 2019)'un çalışmasından elde edilmiştir. Sert'in çalışmasına 117 avukat, 101 muhasebeci katılım sağlamıştır. Sert çalışmasında, adli muhasebenin yargı ve ihtiyaç düzeyi açısından; cinsiyet, unvan, yaş ve çalışma durumunun katılımcıların verdiği cevaplar arasında anlamlı bir farklılık bulunmadığını tespit etmiştir.

Bu tez çalışması (Sert, 2019)'un çalışması ile birçok yönden paralellik göstermekle birlikte katılımcı sayısı açısından daha geniş kapsamlıdır. Çalışmaya 341 avukat ve 325 muhasebeci katılım sağlamıştır. Yapılan istatistiksel analizde adli muhasebenin yargı düzeyinde cinsiyet, yaş, eğitim düzeyi, mesleki deneyim ve çalışma durumlarının katılımcıların verdiği cevaplar arasında anlamlı bir farklılık bulunmamakta olup unvan bakımından ise anlamlı bir farklılık bulunmaktadır. Adli muhasebenin ihtiyaç düzeyinde ise cinsiyet, eğitimi ve çalışma durumları açısından katılımcıların verdiği cevaplar arasında anlamlı bir farklılık bulunmamakta olup unvan, yaş ve mesleki deneyim bakımından ise anlamlı farklılık bulunmaktadır.

Bu tez çalışmasında meslek mensuplarının adli muhasebeyle ilgili bilgi düzeylerinin durumu ve faaliyet alanlarının hangileri olduğu tespit edilmiştir. Adli muhasebe mesleğine olan ihtiyaç düzeyi, yargılara katılım düzeyi ve adli muhasebecide bulunması gereken bilgi ve becerilerin önem sırası tespit edilmiştir.

Ülkemizde adli muhasebe mesleğinin gelişmesi ve alanda farkındalığın oluşması için öneri ve tavsiyeler aşağıda sıralanmıştır:

- ✓ Adli muhasebecilik mesleği ülkemizde halen aktif olarak yapılmamaktadır. Bu hususta gerekli alt yapının oluşturulması için komisyon grupları oluşturularak Amerika Birleşik Devletleri ve Avrupa ülkelerindeki gibi hem yasal kanun hem de üniversitedeki eğitim politikası örneklerini değerlendirilerek ülkemizde uygulanması gerekmektedir.
- ✓ Adli muhasebe alanı ve mesleği hakkında ilgili yasal düzenlemelerin yapılması gerekmektedir. Adli muhasebenin meslek düzeni, nasıl yol alacağı, yönetmelik ve tüzük hazırlanmalıdır.
- ✓ Türkiye'nin bütün illerinde Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, Muhasebeci ve Bilirkişilik (Uzman Tanıklık) mesleğini yapan meslektaşlarını adli muhasebecilik mesleği hakkında bilgilendirmeli ve gerekli mevzuat bilgisini kazanmaları için seminerler ve sertifika programları düzenlenmelidir.
- ✓ Ülkemizin bütün illerinde Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası başkanlığınca adli muhasebecilik mesleğinin farkındalık oluşturabilmesi için öncelikle bulunduğu ilin Barosuna kayıtlı avukat mesleğini icra eden meslek mensuplarına gerekli bilgilendirme seminerleri verilmelidir.
- ✓ Yükseköğretim kurulu tarafından gerekli düzenlemeler yapılarak üniversitelerde farkındalık oluşması için İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Fakültesi ve Hukuk Fakültesi öğrencilerine teorik derslerin verilmesi gerekmektedir.
- ✓ Mali Şube veya bürosunda çalışan kolluk kuvvetlerine, adli muhasebe alanında gerekli bilgileri toplama, şüpheli işlemleri çözme, analiz, muhasebe bilgisi ve değerlendirme yapmak için Emniyet Genel Müdürlüğü bünyesinde eğitim, seminer ve kurslar verilmesi gerekmektedir. Bu gibi eğitimlerin Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası ve üniversiteler tarafından koordine edilmesi gerekmektedir.
- ✓ Muhasebe ve finans anabilim dalı öğretim görevlilerinin adli muhasebe alanıyla alakalı yüksek lisans ve doktora öğrencilerini tez yazmaya teşvik etmesi, bu alanda makale, bildiri ve kitapların yazılması alanın gelişmesine ve bu konudaki farkındalığın artmasına katkıda bulunacaktır.

İlerleyen dönemlerde adli muhasebe ile ilgili yapılması planlanan çalışmalara akademisyenler, hukuk bürolarında çalışanlar, mali şube veya biriminde çalışan kolluk kuvvetleri, sigorta şirketi çalışanları, vergi dairelerinde çalışanlar, banka çalışanları,

hâkim, savcı ve işletme sahipleri gibi farklı meslek mensuplarının dâhil edilmesiyle daha ayrıntılı bir sonuca varılabileceği düşünülmektedir.



KAYNAKÇA

- Abdioğlu, H. (2007). “Hilelerin Önlenmesi ve Ortaya Çıkarılmasına Yönelik Proaktif Yaklaşımlar”. Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Mayıs, ss.119-138.
- Açık, S. (2012). “Muhasebede Hata ve Hilelerin Vergi Hukuku Açısından İncelenmesi”. Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 16 (3): ss.351- 366.
- Akalın, S.E. (2017). “TMS 8 Kapsamında Muhasebede Hata ve Hilenin Tespiti ve Şirketlerin Bağımsız Denetim Raporlarının İncelenmesi”. Yüksek Lisans Tezi, Başkent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Akatak, A. (2021). “Adli Muhasebe Kapsamında Hilelerin İncelenmesi Üzerine Bir Araştırma”. Doktora Tezi, Dicle Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Diyarbakır.
- Akçay, S. ve Uysal, M. (2022). “Adli Muhasebenin Vergi Hukuku İle İlişkisi Üzerine Bir Değerlendirme”. Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Sayı: 67, ss.57-72.
- Akın, O. ve Onat, O. K. (2015). “Muhasebe Meslek Mensuplarının Adli Muhasebecilik Kavramına Bakış Açılarının Değerlendirilmesi”. Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, Cilt:8, Sayı:1, ss.33-51.
- Aksu, İ. Uğur, A. Çukacı, Y. (2008). "Adli Muhasebe ve Adli Muhasebecilik Mesleğinin Bir Kolu Olarak Bilirkişilik Mesleği". Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi, (9), ss.63-71.
- Aktaş, H. ve Kuloğlu, G. (2008). “Adli Muhasebe ve Adli Muhasebecilik Mesleği”. Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, (5), ss.101-119.
- Aktürk, B.(2011). “No Fraud Önleme ve Mücadele”. CFE, SMMM.
- Akyel, N. (2009). “Adli Muhasebecilik ve Türkiye’de Uygulanabilmesi İçin Altyapı Bileşenlerinin Mevcut Durumu, Değerlendirilmesi ve Öneriler”. Doktora Tezi, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sakarya.
- Akyel, N. (2016). “Adli Muhasebe Çerçevesinde Hukuk Eğitiminde Muhasebe Derslerinin Önemi”. Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi. 3. Uluslararası Muhasebe ve Finans Araştırmaları Kongresi, (ICAFR 16) Özel Sayısı, ss.86-94.
- Albrecht, W. S., Albrecht, C. O., Albrecht, C. C., Zimbelman, M. F. (2012). “Fraud Examination”. Ohio, South-Western Cengage Learning.

- Altınsoy, M. (2011). “Adli Muhasebecilik ve Türkiye’de Uygulanabilirliği”. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Altunay, M. A. ve Acar, D. (2015). “Türkiye’deki Adli Muhasebeciliğin Hâkimlerin Bakış Açıları Bağlamında Analizi”. Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt:20, Sayı:4, ss.43-66.
- Anuk, S.A. (2015). “Muhasebe Hata ve Hileleri ile Muhasebe Mesleğinde Etik”. Yüksek Lisans Tezi, Bahçeşehir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Aracı, H. ve Özcan, E. Ç. (2019). “Adli Muhasebe: Adli Muhasebecilik Mesleği Yetkinlikleri, Önemi ve Türkiye’deki Yeri”. Manisa Celal Bayar Üniversitesi İ.İ.B.F. Yönetim ve Ekonomi Dergisi, 26(3), ss.801-813.
- Balcı, A. (2016). “Sosyal Bilimlerde Araştırma, Yöntem, Teknik ve İlkeler”. Pegem Akademi, Ankara.
- Bayrak, N. (2016). “Adli Muhasebecilik Mesleği ve Türkiye’de Uygulanabilirliğinin Tespitine Yönelik Bir Araştırma”. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Niğde Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Niğde.
- Bayraklı, H. H., Erkan, M. ve Elitaş, C. (2012). “Muhasebe ve Vergi Denetiminde Muhasebe Hata ve Hileleri”. Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa.
- Bekçioğlu, S., Coşkun, A. ve Gümüş, U. T. (2013). “İşletmelerde Hile Ve Yolsuzlukların Önlenmesinde Farklı Bir Yaklaşım: Adli Muhasebe”. Muhasebe ve Finansman Dergisi, Temmuz, Sayı:59, ss.1-16.
- Boyraz, B. (2012). “Adli Muhasebe Uygulamalarında Hile, Yolsuzluk, Suiistimal Denetimi”. Adli Muhasebe Uygulamaları E-Dergisi, Sayı:1, s.8
- Boys, J. (2008). “Forensic Accounting in New Zealand: Exploring the Gap Between Education and Practice”. Afaanz Conference, 6-8 July, Sydney, Australia.
- Bozkurt N. (2000). “Kobilerde Yapılan Hileler, Ortaya Çıkartılması ve Önlenmesi”. Yaklaşım Dergisi, Sayı:96, Aralık.
- Bozkurt N. (2000). “Muhasebe ve Denetim Mesleğinde Yeni Bir Alan Adli Muhasebecilik”. Yaklaşım Dergisi, Sayı:94, ss.56-61.
- Bozkurt, N. (2000). “İşletme Çalışanları Tarafından Yapılan Hileleri Doğuran Nedenler”. Yaklaşım Dergisi, Yıl 8, Sayı 92, Ağustos.

- Bozkurt, N. (2009). “İşletmelerin Kara Deliği: Hile-Çalışan Hileleri”. Alfa Yayınları, İstanbul.
- Can, A. (2017). “SPSS ile Bilimsel Araştırma Sürecinde Nicel Veri Analizi”. Pegem Akademi Yayınları, Ankara.
- Çiğer, A. ve Topsakal, Y. (2015). “Adli Muhasebecilik Mesleğine Genel Bakış: Adli Muhasebe Eğitiminin Faydaları ve Engelleyicileri”. Akdeniz Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Mayıs 2015, Cilt:15, Sayı:31, ss.70-88.
- Coşkun, A. (2013). “Adli Muhasebe de Farkındalık; Türkiye de ki Bağımsız Denetim Şirketleri Üzerine Bir Araştırma”. Yayınlanmamış Doktora Tezi, Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Aydın.
- Çabuk, A. ve Yücel, E. (2012). “Adli Muhasebecilik Mesleği ve Türkiye’de Uygulanabilirliğine Yönelik Bir Araştırma”. Muhasebe ve Finansman Dergisi, Nisan 2012, ss.27-50.
- Çakır, M. (2015). “Adli Muhasebecilik Mesleğinin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi”. Mali Çözüm Dergisi, 129, ss.95-103.
- Çakır, S. (2004). “Muhasebe Hilelerinin Tespitinde İstatistiksel Yöntemler (Benford Yönteminin İrdelenmesi)”. Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- Çalıyurt, K. (2007). “Muhasebede Hile Eğitiminde Uluslararası Gelişmeler ve Türkiye Açısından Değerlendirme”. XXVI. Türkiye Eğitimi Sempozyumu, Antalya.
- Çankaya, F. ve Gerekan, B. (2009). “Hile Denetçiliği Mesleği ve Sertifikalı Hile Denetçiliği Mesleki Standartları ve Ahlak Kuralları”. Muhasebe ve Denetime Bakış, Nisan, ss.93-108.
- Çankaya, F., Dinç, E. ve Çoban, Y. (2014). “Adli Muhasebede Uzman Tanıklık Mesleği: Muhasebe Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma”. Yönetim Ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi, 12(23), ss.70-94.
- Çayır, E. ve Akın, O. (2018). “Adli Muhasebe Kapsamında Yönetim Hileleri, Burdur ve Isparta İlleri Adli Vaka Analizleri”. Bucak İşletme Fakültesi Dergisi, 1 (1), ss.71-89.
- Çelik, A. (2007). “Stok Hileleri ve Bir Uygulama”. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

- Çeliker, F. ve Aygün, M. (2018). “Adli Muhasebe ve İlgili Tarafların Algı Düzeyleri: Van Örneği”. Van Yüzüncü Yıl Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 3(6), ss.151-166.
- Çite, A. (2017). “Adli Muhasebe ve Bağımsız Denetime Etkisi”. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Arel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Çoban, Y. (2013). “Adli Muhasebede Uzman Tanıklık Mesleği: Muhasebe Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma ”. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Trabzon.
- Dağdeviren, İ. E. ve Mirza, Ş. (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, M. (2014). “Benford Yasası ve Hile Denetiminde Kullanılması”. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Develioğlu, K. (2015). “Adli Muhasebe ve Uygulamaları”. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Digabriele, J. A. (2008). “An Empirical Investigation of the Relevant Skills of Forensic Accountants”. Journal of Education for Business, Vol:83, No:6, pp.331-338.
- Digabriele, J. A. (2009). “Implications of Regulatory Prescriptions and Audit Standards On the Evolution of Forensic Accounting in the Audit Process”. Journal of Applied Accounting Research, Vol: 10, No: 2, pp.109-121.
- Doğan, F. (2018). “Yargı Denetiminde Adli Muhasebecilik ve Hile İncelemesi”. Beta Yayınevi, İstanbul.
- Dumanoglu, S. (2005). “Hata ve Hile Ayrımı: Hile Denetimi”. Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 20(1), ss.347-358.
- Durmaz, Ş. (2019). “ACFE Raporu Kapsamında Hile Denetimi ve Adli Muhasebeye Yönelik Değerlendirmeler”. Yüksek Lisans Tezi, Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kırıkkale.
- Elitaş, B. L. (2012). “Seçilmiş Örneklerle Adli Muhasebe Eğitimi ve Türkiye İçin Bir Değerlendirme”. Muhasebe ve Finansman Dergisi, 55: ss.153-171.

- Elitaş, C., Karakoç, M. ve Görgülü, M. E. (2011). “Stance of Accounting Instructorsto Forensic Accountancy Profession: Example of Turkey”. International Journal of Business and Social Science, Vol:2, No:10, pp.224-241.
- Emir, M. (2008), “Hile Denetimi”. Mali Çözüm Dergisi, Sayı 86, ss.109-121.
- Emniyet Genel Müdürlüğü (2021). Erişim tarihi 18 Aralık 2021. <https://egm.gov.tr/>
- Gelir İdaresi Başkanlığı (2022). Erişim tarihi 05 Ekim 2022. <https://www.gib.gov.tr/gibmevzuat>
- Göksu, S. (2011). “Adli Muhasebe Kapsamında Çalışan Hileleri ve Kars İlinde Adli Vakalar Analizi” Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Gönen S. ve Rasgen, M. (2016). “Hile Denetiminde Benford Yasası: Borsa İstanbul Örneği”. Yalova Üniversitesi Uluslararası Ticaret, Finans ve Lojistik Dergisi, 1(1), ss.93-113.
- Gray, D. (2008). “Forensic Accounting and Auditing: Compared and Contrastedto Traditional Accounting and Auditing”. American Journal of Business Education, Vol.1, No.2, Fourth Quarter, pp.115-126.
- Gülten, S. (2010). “Adli Muhasebe Kavramı ve Adli Müşavirlik Mesleği”. Ankara Barosu Dergisi, 68(3), ss.311-320.
- Gülten, S. ve Kocaer, İ. (2011). “Adli Muhasebe Uygulamaları”. Ankara Ofset, Ankara.
- Gümüş, U.T., Gögebakan, H. (2016). “Muhasebe Hata ve Hileleri ile Muhasebe Mesleğinde Etik, Aydın İlinde Muhasebeciler Üzerine Bir Araştırma”. IJBEMP (Uluslararası İşletme, Ekonomi ve Yönetim Perspektifleri Dergisi), Adnan Menderes Üniversitesi, Yıl:1, Sayı:3, Haziran 2016, ss.12-27.
- Güneş, Ş. (2014). “İşletmelerde Hile Riskinin Önlenmesi ve Hastane İşletmelerinde Uygulama”. Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Güredin, E. (2008). “Denetim ve Güvence Hizmetleri”. Arıkan Basım Yayım Dağıtım, İstanbul.
- Hacıhasanoğlu, T., Aslan, T. ve Dalkılıç, E. (2021). “Hile İşletme Bilimi Perspektifinden Genel Bir Bakış”. Paradigma Akademi, Çanakkale.
- Hamdan, M. W. (2018). “The Role of Forensic Accounting in Discovering Financial Fraud”. International Journal of Accounting Research, 6(2), ss.1-6.

- Hukuk Muhakemeleri Kanunu (2011). (T.C. Resmi Gazete, S.27836), Erişim tarihi 05 Ekim 2022. <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.6100.pdf>
- Kalaycı, Ş. (2010). “SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri”. Asil Yayın Dağıtım, Ankara.
- Karabınar, S. ve Akyel, N. (2009), “Hileler Ve Muhasebe Denetimindeki Yeri”. 1. Uluslararası Balkanlarda Tarih ve Kültür Kongresi, Kosova, ss.691-704.
- Karacan, S. (2012). “Hukuk ile Muhasebenin Kesişme Noktası: Adli Muhasebe”. Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi, 4(8), ss.105-128.
- Karasar, N. (2003). “Bilimsel Araştırma Yöntemi”. Nobel Yayın Dağıtım, Ankara.
- Karshoğlu, İ. ve Karavardar, A. (2019). “Adli Muhasebe Mesleğinin Muhasebe Meslek Mensupları Arasında Farkındalığı: Trabzon SMMMO Üyelerine Yönelik Bir Araştırma”. Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, 56, ss.141-164.
- Kas, V. (2019). “Muhasebede Hata Ve Hileler, Bunların Önlenmesinde Kullanılan Araç Ve Yöntemler: Afyonkarahisar’da Bir Hizmet İşletmesi Örneği”. Yüksek Lisans Tezi, Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Afyonkarahisar.
- Kaval, H. (2005). “Muhasebe Denetimi”. Gazi Kitapevi, Ankara.
- Kaya, G. (2013). “Muhasebe Hilelerinin Vergi Usul Kanunu ve Türk Ticaret Kanununa Göre Değerlendirilmesi ve Mali Analize Etkileri”. Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Kaya, U. (2005). “Muhasebe Mesleğinde Adli Muhasebe Uzmanlığı ve Türkiye Açısından Gerekliliği”. Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt:17, Sayı:1, ss.50-55.
- Kaya, Z. (2013). “Adli Muhasebecilik Kavramı Farkındalığı: Türkiye’de Muhasebe Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma”. Yüksek Lisans Tezi, Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Afyonkarahisar.
- Kazan, G. (2021). “Hile Üçgeni, Hile Elması Ve Hile Beşgeni: Hile Eylemlerinin Nedenlerine İlişkin Teorilere Kavramsal Bakış”. Muhasebe ve Denetime Bakış, Sayı 62. ss.245-258.
- Keleş, D. ve Keleş, Ü. (2014). “Adli Muhasebecilik Mesleği ve Türkiye’deki Uygulamaları”. Gümüşhane Üniversitesi Sosyal Bilimler Elektronik Dergisi, Sayı:9, ss.53-75.

- Kılıçbey, E. (2017). “Muhasebe Meslek Mensuplarının Adli Muhasebeciliğe Yönelik Algılarının Farklı Değişkenler Açısından Değerlendirilmesi: Kars Ardahan ve Iğdır Örneği”. Yüksek Lisans Tezi, Kafkas Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kars.
- Kıllı, M. ve Çeviren, S. M. (2017). “Muhasebe Meslek Mensuplarının Adli Muhasebe Farkındalıkları: Mersin İlinde Bir Araştırma”. Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt:19, Sayı:1, ss.87-108.
- Kısacık, H. (2018). “Adli Muhasebe ve 6754 Sayılı Bilirkişilik Kanunu Kapsamında Muhasebe Bilirkişiliği”. Turkish Studies, 13(15), ss.291-303.
- Kirik, Z. (2007).). “Hata ve Hileleri ile Muhasebe Mesleğinde Etik: Afyonkarahisar’da Muhasebeciler Üzerine Bir Araştırma”. Yüksek Lisans Tezi, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir.
- Korucu, E. (2018). “Muhasebe Hata Ve Hileleri İle Muhasebe Mesleğinde Etik”. Işık Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Muhasebe ve Denetim Yüksek Lisans Programı, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
- Kuloğlu, G. (2007). “Adli Muhasebe Kapsamında Kredi Kartı Dolandırıcılıkları ve Türkiye Örneği”. Yayımlanmamış Doktora Tezi, Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Manisa.
- Kurt, A. (2013). “6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Perspektifinde Adli Muhasebecilik Mesleğine Bakış”. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Çanakkale On Sekiz Mart Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Çanakkale.
- Kurt, A. Ve Elagöz, İ. (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, G. ve Uçma, T. (2009), “Adli Muhasebecilik Mesleği ve Adli Muhasebeci Olabilme Sürecinin Türkiye’deki ve Amerika’daki Yasal Düzenlemeler Açısından Karşılaştırılması” Ticaret ve Turizm Eğitim Fakültesi Dergisi, 2, ss.160-178.
- Küçük, İ. (2008). “Finansal Raporlamada Hile – Manipülasyonlar ve Önlenmesi”. Yayımlanmamış Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Marks, J. (2009). “Playing Offense in a High-risk Environment”. Crowe Horwath, New York.

- Meriç, A., Erkuş, H. ve Kaygusuzoğlu, M. (2016). “Bilirkişilik Müessesesinde Yaşanan Sorunlarla İlgili Muhasebe Meslek mensuplarını ve Hâkimlerin Algısı Üzerine Bir Araştırma”. Muhasebe ve Finansman Dergisi, (71), ss.23-48.
- Okay, S. (2011). “Muhasebe Hata ve Hilelerinin Meslek Etiği Açısından İrdelenmesi”. Yüksek Lisans Tezi, Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Karaman.
- 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.
- Özbirecikli, M. ve Öksüz, N. (2016). “Üretim İşletmelerinde Çalışan Hilelerine İmkân Sağlayan Kurumsal Hatalar Üzerine Bir Araştırma: Hatay Örneği”. Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 18, ss.23-50.
- Özdemir, M. ve Yıldırım, M. (2017). “Vergi Davalarında Adli Muhasebenin Rolü”. Muhasebe ve Finansman Dergisi, (76), ss.99-126.
- Özdoğan, S. (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, Sivas.
- Özkul, F. U, ve Pektekin, P. (2009). “Muhasebe Yolsuzluklarının Tespitinde Adli Muhasebecinin Rolü ve Veri Madenciliği Tekniklerinin Kullanılması”. Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt:11, Sayı:4, ss.57-88.
- Özkul, F. U. ve Pamukçu, A. (2012). “Fraud Detection and Forensic Accounting. In Emerging Fraud”, Berlin Heidelberg: Springer-Verlag, pp.19-42.
- Öztürk, S., Topal, A. ve Kaya, Y. (2019). “TRA 2 Bölgesi Akademisyenlerinin Bakış Açısıyla Adli Muhasebe Eğitimi”. Muhasebe ve Finansman Dergisi, (81), ss.163-182.
- Pala, F. (2011). “Adli Muhasebe Mesleği ve Türkiye’de Uygulanabilirliği”. İstanbul Aydın Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
- Pazarçeviren, S. Y. (2005). “Adli Muhasebecilik Mesleği” Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt:1, Sayı:2, ss.1-19.

- Pehlivan, A. (2010). “Adli Muhasebe Eğitimi ve Türkiye’de Adli Muhasebe Eğitiminin Geliştirilmesine Yönelik Bir Araştırma”. Yayınlanmamış Doktora Tezi, Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Erzurum.
- Pehlivan, A. ve Dursun, A. (2012). “Türkiye’de Muhasebe Eğitime Yönelik Bir Araştırma”. Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, 26(2), ss.129-141.
- Rezaee, Z. ve Burton, E. J. (1997). “Forensic Accounting Education: Insights from Academicians and Certified Fraud Examiner Practitioners”. *Managerial Auditing Journal*. Vol:12, No:9, pp. 479–489.
- Saçaklı, Y. (2011). “Adli Muhasebecilik Perspektifinde Türkiye'deki Üniversitelerde Muhasebe Denetimi Eğitimi ve Öneriler”. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Afyonkarahisar.
- Saruhan, Ş. ve Özdemirci, A. (2016), “Bilim, Felsefe ve Metodoloji”. Beta Yayıncılık, İstanbul.
- Sert, B. (2019). “Muhasebe Ve Hukuk Meslek Mensuplarının Adli Muhasebe İhtiyacına Yönelik Değerlendirmeleri: Sakarya İli Örneği”. Yüksek Lisans Tezi, Sakarya Üniversitesi İşletme Enstitüsü. Sakarya.
- Singleton, T. W. And Singleton, A. J. (2010). “Fraud Auditing and Forensic Accounting”. New Jersey, John Wiley Sons Publishing.
- Sujeewa, G., Yajid , M., Khatibi, A. and Azam, S. (2020). “The Relevance of Fraud Diamond Theory in Determining Employee Frauds in Public Sector Entities in Sri Lanka”. *International Journal of Economics, Commerce and Management*, pp.15-25.
- Şahin, B. (2011), “Adli Muhasebecilik Mesleği ve 6120 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Açısından İncelenmesi”. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Şahin, B. (2019). “Adli Muhasebe Kapsamında Bilirkişilik Mesleğinin Tarihi Gelişimi Türk Hukuk Sisteminde Değerlendirilmesi ve Gelişim Önerileri”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İnönü Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Malatya.
- Şentürk, F. ve Kasap, M. (2013). “Beyaz Yaka Suçları ve Finansal Yolsuzluklar”. Çankırı Karatekin Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt 3, Sayı 2, ss.143-167.

- Taştan, H. (2018). “Adli Muhasebe”. İstanbul Okan Üniversitesi Yayınları, İstanbul.
- Terzi, S. (2012). “Hile ve Usulsüzlüklerin Tespitinde Veri Madenciliğinin Kullanımı”. Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı: 54, ss.51-64.
- Terzi, S.ve Gülten, S. (2014). “Adli Muhasebe Uygulamaları”. ASMMMO Ankara.
- Toraman, C., Abdioğlu, H. ve İşgüden, B. (2009). “Aklama Suçunun Önlenmesine Yönelik Çabalar: Adli Muhasebecilik Mesleği ve Uygulamaları”. Afyon Kocatepe Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi, Cilt:10, Sayı:1, ss.17-54.
- Türk Ceza Kanunu (2004). (T.C. Resmi Gazete, S.25611), Erişim tarihi 05 Ekim 2022. <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=5237&MevzuatTur=1&MevzuatTertip=5>
- Türk Dil Kurumu (2022). Hata, Erişim tarihi 05.Ekim 2022. <https://www.tdk.gov.tr/>
- Türk Dil Kurumu (2022). Hile, Erişim tarihi 10 Ocak 2022. <https://www.tdk.gov.tr/>
- Uğurlu, Y. A. (2013). “Adli Muhasebe Mesleğinde Mahkemeye Yönelik Uygulamalar ve Bir Araştırma”. Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Ural A. ve Kılıç İ. (2005). “Bilimsel Araştırma Süreci ve SPSS İle Veri Analizi”. Detay Yayıncılık, Ankara.
- Usul, H. ve Topçuoğlu, M. (2011). “Finansal Manipülasyonların Ortaya Çıkarılması ve Önlenmesinde Adli Muhasebenin Önemi: Türk Hukuk Sisteminde Var Olması Gerekliliği Üzerine Bir Tartışma”. Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt:16, Sayı:3, ss.53-66.
- Vural, H. (2010). “Kara Para Aklama Suçu İle Mücadelede Adli Muhasebecilik Mesleği”. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Erzurum.
- Wolfe, D., and Hermanson, D. (2004). “The fraud diamond: Considering The Four Elements Of Fraud”. CPA Journal, pp.38-42.
- Yardımcıoğlu, M., Koca, N., Günay, Y., ve Kocamaz, H., (2014). “Yolsuzluk, Muhasebe Hileleri ve Örnekleri”. Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi. 4(2), ss.171-178.
- Yazarkan, H. ve Kaygın, Y. C. (2016). “Mali Nitelikli Uyuşmazlık Davalarında Bilirkişilik Uygulamasına Karşı Adli Muhasebecilik: Ordu Adliyesi Örneği”. Business and Economics Research Journal, 7 (1), ss.161-180.

- Yıldız, E. ve Başkan, T.D. (2014). “Muhasebe Hilelerinin Önlenmesinde Kullanılan Araçlar: BİST Şirketleri Üzerine Bir Araştırma”. Muhasebe ve Finansman Dergisi, 62: ss.1-18.
- Yücel, E. (2011). “Adli Muhasebecilik Mesleği ve Türkiye’deki Gelişme Potansiyeline Yönelik Bir Araştırma”. Doktora Tezi, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa.
- Zeytin, M. (2007). “Bağımsız Muhasebe Meslek Mensuplarını Hata Ve Etik Dışı Davranışlara Yönlendiren Faktörler”. Yüksek Lisans Tezi, Dumlupınar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kütahya.



EKLER

EK 1. Anket Formu

Bu anket çalışması Ardahan Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı programında yürütülmekte olan **"Meslek Mensuplarının Adli Muhasebeye Bakış Açısı: Gaziantep İli Örneği"** başlıklı Yüksek Lisans Tezi çalışmasında kullanılmak üzere hazırlanmıştır. Anket çalışmasının amacı; avukat ve muhasebecilerin adli muhasebe ihtiyaçları hakkındaki görüşlerini almaktır. Anket sonucunda elde edilen bilgiler tamamen gizli tutulacak ve bilimsel bir araştırmada kullanılacaktır. Ankete katılarak çalışmaya yaptığınız katkıdan dolayı teşekkür ederiz.

A: Demografik Özellikler

1.	Cinsiyetiniz	1: Kadın	2: Erkek		
2.	Yaşınız	1: 21 - 29	2: 30 - 39	3: 40 - 49	4: 50 ve üstü
3.	Eğitim Düzeyiniz	1: Ön Lisans	2: Lisans	3: Yüksek Lisans	4: Doktora
4.	Mesleki Deneyiminiz	1: 1 - 5 Yıl Dâhil	2: 6 - 10 Yıl Dâhil	3: 11 - 15 Yıl Dâhil	4: 16 Yıl ve üzeri
5.	Unvanınız	1: SMMM (Muhasebeci)	2: Avukat		
6.	Çalışma Durumunuz	1: Bağımlı	2: Bağımsız	3: Kamu	4: Özel

B: Adli Muhasebe mesleğinde farkındalık düzeyi

		EVET (1)	HAYIR (2)
7.	Adli muhasebe kavramını duydunuz mu?		
8.	Adli muhasebe konusunda yeterli düzeyde bilgi sahibi misiniz?		
9.	Üniversite eğitim döneminde Adli Muhasebe ile ilgili ders aldınız mı?		
10.	Adli muhasebe alanıyla ilgili seminerlere katıldınız mı?		
11.	"Adli muhasebe uzmanı" sertifikası aldınız mı?		
12.	"Adli Muhasebe Uzmanı" sertifikası almak ister miydiniz?		
13.	Daha önce mahkemelerde bilirkişi olarak görevlendirildiniz mi?		
14.	Adli muhasebe ve bağımsız denetimin farklılığını biliyor musun?		
15.	Adli muhasebe ile bilirkişiliğin farklılığını biliyor musun?		
16.	Bilirkişilik müessesesi adli muhasebenin yerine geçebilir mi?		
17.	Adli muhasebecilik mesleğine ihtiyaç var mıdır?		
18.	Adli muhasebe sisteminin varlığının caydırıcı etkisi var mıdır?		
19.	Daha önce muhasebe temelli bir davayla karşılaştınız mı? (Cevabınız hayır ise; sonraki bölüme geçiniz.)		
20.	Söz konusu davada muhasebe bilgisi yeterli oldu mu?		

C: Adli Muhasebe faaliyet alanlarından bilgi sahibi olduklarınızı işaretleyiniz. (Birden fazla işaretleme yapılabilir.)

21.	1: Hile Denetçiliği	2: Dava Destek Danışmanlığı	3: Uzman Tanıklık	4: Hiçbiri
-----	---------------------	-----------------------------	-------------------	------------

D: Adli Muhasebeyi ilgilendiren yargılara katılım düzeyinizi belirtiniz.

1: Kesinlikle Katılmıyorum	2: Katılmıyorum	3: Kararsızım	4: Katılıyorum.	5: Kesinlikle Katılıyorum
22.	Türkiye'deki finansal tablo kullanıcılarının büyük çoğunluğu hileli uygulamalarla karşılaşmaktadır.			
23.	Hile ve yolsuzlukların tespitinde denetim faaliyetleri yeterlidir.			

24.	Hile ve yolsuzlukla mücadelede, Türkiye’deki mevcut yasal düzenlemeler yeterlidir.					
25.	Hileli finansal raporlama ile mücadele edebilmek için, alanında eğitim almış muhasebeci ve mali müşavirler yeterlidir.					
26.	Mesleki tecrübe arttıkça hileli uygulamalara meyil artmaktadır.					
27.	Muhasebe temelli davalarda “hâkimlerin” muhasebe bilgileri yeterlidir.					
28.	Muhasebe temelli davalarda “savcılarının” muhasebe bilgileri yeterlidir.					
29.	Muhasebe temelli davalarda “avukatların” muhasebe bilgileri yeterlidir.					
30.	Mahkemeye intikal etmiş muhasebe temelli davalarda adli muhasebeciye ihtiyaç duyulmaktadır.					
31.	Günümüz koşullarında adli muhasebe eğitiminin alınması zorunluluk haline gelmiştir.					

E: Adli Muhasebe mesleğine duyulan ihtiyacın düzeyini belirtiniz.

1: Hiç ihtiyaç yok.	2: İhtiyaç yok.	3: Kararsızım.	4: İhtiyaç var.	5: Çok ihtiyaç var.					
					1	2	3	4	5
32.	Ekonomik kayıpların hesaplanmasında ihtiyaç var mıdır?								
33.	Mali tabloların yorumlanmasında ihtiyaç var mıdır?								
34.	Hile ve yolsuzlukların tespitinde ihtiyaç var mıdır?								
35.	İflas, tasfiye ve yeniden örgütlemelerde ihtiyaç var mıdır?								
36.	Medeni hukuk (Aile hukuku, boşanma, miras v.b.) davalarında ihtiyaç var mıdır?								
37.	Bilgisayar destekli adli incelemelerde ihtiyaç var mıdır?								
38.	Sigorta tazminat taleplerinde ihtiyaç var mıdır?								

F: Adli muhasebecilerde bulunması gereken bilgi ve becerilerden size göre en önemli olan “3 adet seçeneği” seçiniz. (Lütfen 3’ten fazla işaretleme yapmayınız.)

1	Hile tespit yöntemleri bilgisi
2	Üst düzey muhasebe bilgisi
3	Denetim standartları bilgisi
4	Bilgi teknolojileri bilgisi
5	Kanun ve mevzuat bilgisi
6	Yönetim sistemleri bilgisi
7	Çok boyutlu düşünebilme becerisi
8	Güçlü araştırmacılık ve sorgulama becerisi
9	Anlaşmazlıkları çözme becerisi
10	Suç bilimi ve psikoloji bilgisi

Anket çalışmasına cevap vererek değerli görüşlerinizi paylaştığınız için çok teşekkür ederim.

Cebrail AYAZ (Yüksek Lisans Öğrencisi – Polis Memuru)
Gaziantep İl Emniyet Müdürlüğü (KOM Şube Müdürlüğü)

EK 2. Bilimsel Yayın Ve Etik Kurul Kararı



T.C.
ARDAHAN ÜNİVERSİTESİ REKTÖRLÜĞÜ
Rektörlük

Sayı : E-67796128-000-2200007804
Konu : Bilimsel Yayın ve Etik Kurul Kararı
(Dr.Öğr.Üyesi Merve KIYMAZ
KIVRAKLAR)

07.03.2022

Sayın Dr. Öğr. Üyesi Merve KIYMAZ KIVRAKLAR

Danışmanı olduğunuz Yüksek Lisans Öğrencisi Cebail AYAZ'ın "**Meslek Mensuplarının Adli Muhasebeye Bakış Açısı: Gaziantep İli Örneği**" başlıklı tez çalışması ve bu tez çalışması kapsamında yapılacak araştırmalarda kullanılacak anket formu Üniversitemiz Etik Kurulu tarafından değerlendirilmiş olup, değerlendirme sonucu söz konusu tez çalışmasının Bilimsel Araştırma ve Yayın Etik Kriterlerine uygun olduğuna karar verilmiştir.

Bilgilerinize rica ederim.

Prof. Dr. Mustafa YILDIZ
Bilimsel Araştırma ve Yayın Etik Kurulu Komisyon Başkanı

Belge Doğrulama Kodu: HUEM7MH

Bu belge, güvenli elektronik imza ile imzalanmıştır.

Belge Takip Adresi:

<http://obys.ardahan.edu.tr/ERMS/Record/ConfirmationPage/Index>

Adres: Ardaahan Üniversitesi Yenisey Kampüsü Rektörlük Hizmet Binası , Çamlıca Mah. , Ardahan
75002
Telefon No: (0 478) 2117575
e-Posta: byvek@ardahan.edu.tr
Kep Adresi: ardahanuniv@kep.tr

Faks No: (0 478) 2117509
İnternet Adresi: www.ardahan.edu.tr

Bilgi için:

Telefon No:

Kubuky Aras
Etik Kurulu Komisyon
Raporatörü
(0 478) 2117575



EK 3. Yüksek Lisans Tez Orijinallik Raporu

	ARDAHAN ÜNİVERSİTESİ LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ YÜKSEK LİSANS / DOKTORA TEZ ÇALIŞMASI ORJİNALLİK RAPORU
ARDAHAN ÜNİVERSİTESİ LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ İŞLETME ANA BİLİM DALI BAŞKANLIĞI'NA	
Tarih: 17/11/2022	
Tez Başlığı: Meslek Mensuplarının Adli Muhasebeye Bakış Açısı: Gaziantep İli Örneği	
Yukarıda başlığı gösterilen tez çalışmamın a) Kapak sayfası, b) Giriş c) Ana bölümler ve d) Sonuç kısımlarından oluşan toplam 103 sayfalık kısmına ilişkin, 17/11/2022 tarihinde şahsım/tez danışmanım tarafından Turnitin adlı intihal tespit programından aşağıda işaretlenmiş filtrelemeler uygulanarak alınmış olan orijinallik raporuna göre, tezimin benzerlik oranı % 16 'dır.	
Uygulanan filtrelemeler: 1- ☒ Kabul/Onay ve Bildirim sayfaları hariç 2- ☒ Kaynakça hariç 3- ☒ Alıntılar hariç/dâhil 4- ☒ 5 kelimeden daha az örtüşme içeren metin kısımları hariç	
Ardaahan Üniversitesi Lisansüstü Eğitim ve Öğretim Yönetmeliği'nde belirtilen azami benzerlik oranlarına göre tez çalışmamın herhangi bir intihal içermediğini; aksinin tespit edileceği muhtemel durumda doğabilecek her türlü hukuki sorumluluğu kabul ettiğimi ve yukarıda vermiş olduğum bilgilerin doğru olduğunu beyan ederim.	
Gereğini saygılarımla arz ederim.	
17/11/2022	
Adı Soyadı: Cebirail AYAZ Öğrenci No: 19202300004 Anabilim Dalı: İşletme Programı: İşletme Statüsü: ☒ Yüksek Lisans ☐ Doktora	
<u>DANIŞMAN ONAYI</u>	
UYGUNDUR.	
Dr. Öğr. Üyesi Merve KIYMAZ KIVRAKLAR	

ÖZ GEÇMİŞ

Kişisel Bilgiler

Adı Soyadı :Cebrail AYAZ

Doğum Yeri ve Tarihi

Eğitim Durumu

Lisans Öğrenimi :Ardahan Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü (2009 -2013)

Yüksek Lisans Öğrenimi :Ardahan Üniversitesi, Lisansüstü Eğitim Enstitüsü, İşletme Ana Bilim Dalı (2019 – 2022)

Bildiği Yabancı Diller : -

Bilimsel Faaliyetleri : -

İş Deneyimi

Stajlar : -

Projeler : -

Çalıştığı Kurumlar :Emniyet Genel Müdürlüğü, Karaman İl Emniyet Müdürlüğü (2015-2017), Hakkâri İl Emniyet Müdürlüğü (2017-2020) ve Gaziantep İl Emniyet Müdürlüğü (2020- Devam Etmektedir), Kaçakçılık ve Organize Suçlarla Mücadele Şube Müdürlüğü

İletişim

E-Posta Adresi

Tarih :04.11.2022