

T.C.
BALIKESİR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI

MUHASEBE MESLEK MENSUPLARI AÇISINDAN MUHASEBE
HATA VE HİLELERİNİN ORTAYA ÇIKARILMASINDA ADLİ
MUHASEBECİLİK MESLEĞİNİN ÖNEMİNE YÖNELİK BİR
ARAŞTIRMA

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Tuğçe İŞILDAK

Balıkesir, 2018

T.C.
BALIKESİR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI

MUHASEBE MESLEK MENSUPLARI AÇISINDAN MUHASEBE
HATA VE HİLELERİNİN ORTAYA ÇIKARILMASINDA ADLİ
MUHASEBECİLİK MESLEĞİNİN ÖNEMİNE YÖNELİK BİR
ARAŞTIRMA

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Tuğçe İŞILDAK

Tez Danışmanı

Yrd. Doç. Dr. Burcu İŞGÜDEN KILIÇ

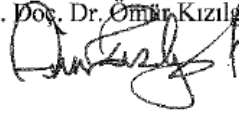
Balıkesir, 2018

T.C.
BALIKESİR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

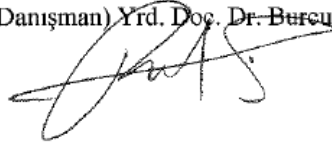
TEZ ONAYI

Enstitümüzün İşletme Anabilim Dalı'nda 201312507019 numaralı Tuğçe İŞILDAK'ın hazırladığı "MUHASEBE MESLEK MENSUPLARI AÇISINDAN MUHASEBE HATA VE HİLELERİNİN ORTAYA ÇIKARILMASINDA ADLİ MUHASEBECİLİK MESLEĞİNİN ÖNEMİNE YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA" konulu YÜKSEK LİSANS tezi ile ilgili TEZ SAVUNMA SINAVI, Lisansüstü Eğitim Öğretim ve Sınav Yönetmeliği uyarınca 02.03.2018 tarihinde yapılmış, sorulan sorulara alınan cevaplar sonunda tezin onayına OY BİRLİĞİ/OY ÇOKLUĞU ile karar verilmiştir.

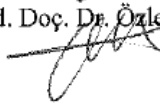
Jüri Başkanı: Yrd. Doç. Dr. Ömür Kızılgöl



Jüri üyesi (Danışman) Yrd. Doç. Dr. Burcu İşgüden Kılıç




Jüri üyesi Yrd. Doç. Dr. Özlem Kuvat



Yukarıdaki imzaların adı geçen öğretim üyelerine ait olduklarını onaylıyorum.

02.03.2018
Enstitü Müdürü
(Unvanı, Adı, Soyadı)



Dr. Dr. Bayram ŞAHİN

ÖNSÖZ

Bu çalışmanın amacı, ülkemizde yeni gelişen ve yaygınlaşan adli muhasebe mesleğinin muhasebe hata ve hilelerinin ortaya çıkarılmasında ki rolü ve önemini belirleyebilmektir. Bu amaçla öncelikle hata ve hile kavramı incelenmekte ve adli muhasebe kavramı ile ilişkileri değerlendirilmektedir.

Yüksek lisans eğitimim boyunca ve bu çalışmamda bana yardımcı olan, fikir ve önerilerini paylaşan, desteğini esirgemeyen, çalışmamın planlanmasında ve gerçekleşmesinde değerli katkılarından dolayı sayın hocam Yrd. Doç. Dr. Burcu İŞGÜDEN KILIÇ 'a teşekkürü borç bilirim.

Çalışmanın uygulama aşamasında katkılarını esirgemeyen gerek ofislerinde gerekse internet ortamında anket çalışmasına katkıda bulunan Balıkesir ilinde görev yapan muhasebe meslek mensuplarına teşekkür ederim.

Ayrıca benden her türlü desteklerini esirgemeyen ve tüm sıkıntılı zamanlarda hep yanımda olarak bana destek olan annem ve babama çok teşekkür eder, çalışmamın tüm ilgililere yararlı olmasını temenni ederim.

Tuğçe İŞILDAK

ÖZET

MUHASEBE MESLEK MENSUPLARI AÇISINDAN MUHASEBE HATA VE HİLELERİNİN ORTAYA ÇIKARILMASINDA ADLİ MUHASEBECİLİK MESLEĞİNİN ÖNEMİNE YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA

İŞILDAK, Tuğçe

Yüksek Lisans, İşletme Anabilim Dalı

Tez Danışmanı: Yrd. Doç. Dr. Burcu İŞGÜDEN KILIÇ

2018, 88 Sayfa

Ülkemizde son yıllarda ihtiyacından sürekli bahsedilen adli muhasebecilik mesleği, işletmelerdeki hata ve hilelerin tespiti, önlenmesi bunların ortaya çıkarılması bakımından oldukça önemli bir yere sahiptir. Muhasebecilik mesleğine mensup kişilerin adli muhasebeye bakış açıları, bu meslek hakkında bilgileri ve deneyimleri çok önemlidir. Bu çalışmanın amacı, ülkemizde yeni gelişen ve yaygınlaşan adli muhasebe mesleğinin muhasebe hata ve hilelerinin ortaya çıkarılmasında ki rolü ve önemini belirleyebilmektir. Bu amaçla öncelikle hata ve hile kavramı incelenmekte ve adli muhasebe kavramı ile ilişkileri değerlendirilmektedir.

Çalışmada katılımcılardan araştırmacı tarafından geliştirilen Muhasebede “Hata ve Hilelerin Tespiti ve Önlenmesi Ölçeği” ve “Muhasebecilerin Sorumluluklarını Belirlemeye Yönelik Oluşturulan Yargılar Ölçeği” ile veriler toplanılmış ve bu veriler SPSS programıyla güvenilirlik analizi, frekans dağılımı, faktör analizi, anova testi, t-testi, korelasyon gibi tekniklerle analiz yapılmıştır. Bu çalışma ile adli muhasebe mesleğinin temel işleyişi ele alınmış, bu mesleğin hata ve hilenin ortaya çıkarılmasındaki katkısı vurgulanmıştır. Bu sonuçların ortaya konulması Türk adalet sistemi ve muhasebe mesleği açısından oldukça önemlidir. Bu bağlamda yapılan bu çalışma kendi muadilleri içerisinde önemli bir yere sahiptir.

Anahtar Kelimeler: Adli Muhasebe, Adli Muhasebecilik Mesleği, Hata, Hile, Muhasebe

ABSTRACT

A STUDY ON THE IMPORTANCE OF THE PROFESSION OF FORENSIC ACCOUNTING FOR THE ACCOUNTING PROFESSIONALS IN REVEALING THE ACCOUNTING ERRORS AND FRAUDS

İŞILDAK, Tuğçe

Master Degree, Department of Business Administration,

Supervisor: Assist. Prof. Dr. Burcu İŞGÜDEN KILIÇ

2018, 88 pages

The forensic accounting, which has been considered years to be necessary for our country in recent, has a significant role in detecting, preventing and revealing the errors and frauds in businesses. The points of view accounting professionals towards judicial accountancy, their knowledge and experience on this profession are essential. The purpose of this study is to determine the role and importance of the profession of judicial accountancy, which has been recently emerging and getting popular in our country, in revealing the accountancy errors and frauds. For this purpose, first the concept of error and fraud is study and the relation with the concept of forensic accounting is evaluated.

In this study, the data from the participants were collected with the “Scale of Detecting Preventing Accounting Errors and Fraud” and the “Judgements Scale for Determining the Responsibilities of Accountants” developed by the researcher and these data were analyzed with the SPSS program using the techniques such as reliability analysis, frequency distribution, ANOVA test, t-test and correlation. This study deals with the basic functioning of the judicial accountancy profession and emphasizes the contribution of this profession in revealing errors and frauds. Revealing these results is essential for the Turkish judicial system and the profession of accountancy. In this context, this study has a significant place among its equivalents.

Keywords: Forensic Accounting, Forensic Accounting Profession, Error, Fraud, Accountancy

İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ	iii
ÖZET.....	iv
ABSTRACT	v
İÇİNDEKİLER	vi
ÇİZELGELER LİSTESİ	x
ŞEKİLLER LİSTESİ	xi
KISALTMALAR	xii
1. GİRİŞ	1
1.1. Problem	1
1.2. Kapsam	3
1.3. Yöntem	4
1.4. Varsayımlar	4
1.5. Sınırlılıklar.....	5
2. HATA, HİLE VE USULSÜZLÜK KAVRAMLARINA İLİŞKİN TEMEL AÇIKLAMALAR	6
2.1. Hata, Hile ve Usulsüzlük Kavramları.....	6
2.2. Muhasebede Hata ve Türleri	7
2.3. Muhasebede Hile ve Türleri	9
2.3.1. Hilenin Tespit Edilmesi	11
2.3.2. Hilenin Önlenmesi	12
2.3.3. Hile Üçgeni	13
2.4. Muhasebede Usulsüzlük.....	16

3. ADLİ MUHASEBE MESLEĞİNİN KAPSAMI, GELİŞİMİ VE ADLİ MUHASEBECİLİK UYGULAMALARI	18
3.1. Adli Muhasebenin Tanımı ve Tarihsel Gelişimi	18
3.2. Adli Muhasebenin Ortaya Çıkış Sebepleri	19
3.3. Adli Muhasebenin Amacı.....	22
3.4. Adli Muhasebecilik Mesleği ve Kapsamı	22
3.4.1. Dava Destek Danışmanlığı	23
3.4.2. Uzman Şahitlik	23
3.4.3. Hile Denetçiliği.....	24
3.5. Adli Muhasebe Mesleğinin Gelişim Süreci.....	24
3.5.1. Dünya’da Adli Muhasebecilik	26
3.6. Türkiye’ de Adli Muhasebecilik.....	27
3.7. Adli Muhasebecilikte İncelenen Suçlar.....	29
3.7.1. Ekonomik Suçlar.....	30
3.7.2. Bankacılık Suçları.....	30
3.7.3. İcra İflas Kanunu’ndaki Suçlar	31
3.7.4. Kara Paranın Aklanması	32
3.7.5. Vergi İle İlgili Suçlar	32
4. ADLİ MUHASEBE UYGULAMALARINDA KULLANILAN YÖNTEMLER	33
4.1. Adli Muhasebe Uygulamaları	33
4.1.1. Adli Belge İncelenmesi.....	33
4.1.2. Hile ve Yolsuzluk Riskinin Değerlendirilmesi.....	35
4.1.3. Hile ve Yolsuzlukların Tespit Edilmesi.....	36
4.1.4. Hile ve Yolsuzlukları Önleme ve Caydırma.....	36
4.2. Adli Muhasebe uygulamalarında Kullanılan Yöntemler.....	38
4.2.1. Hile Değerlendirme Sorgulaması (FAQ-Fraud Assesment Questioning)	38
4.2.1. Çapraz Denetim Tekniği	39
4.2.3. Kırmızı Bayraklar	39
4.2.4. Net Varlık Yöntemi	39

4.2.5. Veri Madenciliği Araçları.....	40
4.2.6. Benford Kanunu.....	40
5. MUHASEBE HATA VE HİLELERİNİN ORTAYA ÇIKARILMASI AÇISINDAN ADLİ MUHASEBECİLİK MESLEĞİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ: MUHASEBE MESLEK MENSUPLARI KAPSAMINDA BİR ARAŞTIRMA	41
5.1. Çalışmanın Amacı Ve Önemi.....	41
5.2. Araştırmanın Kapsamı.....	42
5.3. Araştırmanın Örnekleme ve Verilerin Toplanması.....	42
5.4. Araştırmada Kullanılan Anket Formu ve İstatistiksel Testler.....	43
6. BULGULAR VE YORUMLAR.....	46
6.1. Demografik Özellikler.....	46
6.2. Normal Dağılıma İlişkin Bulgular.....	47
6.2.1. Muhasebecilerin Muhasebedeki Hatalar ile Yargılara Katılma Düzeyleri Ölçeğine İlişkin Normallik Testi	47
6.2.2. Muhasebecilerin Muhasebedeki Hileler ile Yargılara Katılma Düzeyleri Ölçeği İlişkin Normallik Testi	48
6.2.3. Adli Muhasebe Hizmetlerine Duyulan İhtiyaca Yönelik Bilgiler Ölçeğine İlişkin Normallik Testi.....	49
6.2.4. Muhasebede Hata ve Hilelerin Tespiti ve Önlenmesi İle İlgili muhasebecilerin Sorumluluklarını Belirlemeye Yönelik Oluşturulan Yargılar Ölçeğine İlişkin Normallik Testi	50
6.3. Faktör Analizine İlişkin Bulgular.....	50
6.3.1. Açıklayıcı Faktör Analizine İlişkin Bulgular.....	51
6.3.1.1. Muhasebecilerin Muhasebedeki Hatalar ile Yargılara Katılma Düzeyleri Ölçeğine İlişkin KMO ve Barttlet's Küresellik Testi.....	51
6.3.1.2. Muhasebecilerin Muhasebedeki Hileler ile Yargılara Katılma Düzeylerine İlişkin KMO ve Barttlet's Küresellik Testi	54
6.3.1.3. Adli Muhasebe Hizmetlerine Duyulan İhtiyaca Yönelik Bilgiler Ölçeğine İlişkin KMO ve Barttlet's Küresellik Testi	58
6.3.1.4. Muhasebede Hata ve Hilelerin Tespiti ve Önlenmesi İle İlgili Muhasebecilerin Sorumluluklarını Belirlemeye Yönelik Oluşturulan Yargılar Ölçeğine İlişkin KMO ve Barttlet's Küresellik Testi	60

6.4. Korelasyon Analizi.....	64
6.4.1. Muhasebecilerin Muhasebedeki Hatalar İle Yargılara Katılma Düzeyleri İle Adli Muhasebe Hizmetlerine Duyulan İhtiyaca Yönelik Bilgiler Arasındaki Korelasyon Analizi	64
6.5. Demografik Değişkenlerle Ölçeklerin Alt Boyutlarına İlişkin Analiz Sonuçları	66
6.5.1. Cinsiyet Değişkenine İlişkin t-testi Sonuçları	66
6.5.2. Eğitim Düzeyine İlişkin Anova Sonuçları	67
6.6. Betimsel İstatistikler	70
6.6.1. Finansal Tablolarda Hata Ve Hilelerin Önlenmesi İçin Kullanılan Araçlara Yönelik Betimsel İstatistikler	70
6.6.2. İşletmelerde Meydana Gelen Hilelere Yönelik Betimsel İstatistikler	72
6.6.3. Adli Muhasebe Mesleğine Yönelik Farkındalık Düzeyine İlişkin Betimsel İstatistikler	73
7. SONUÇ	75
KAYNAKÇA	80
EKLER	85

ÇİZELGELER LİSTESİ

Çizelge 1 Katılımcılara İlişkin Demografik Özelliklerin Dağılımı.....	46
Çizelge 2 Ölçek Ham Puanlarına Ait Betimsel İstatistikler.....	48
Çizelge 3 Ölçek Ham Puanlarına Ait Betimsel İstatistikler.....	49
Çizelge 4 Ölçek Ham Puanlarına Ait Betimsel İstatistikler.....	49
Çizelge 5 Ölçek Ham Puanlarına Ait Betimsel İstatistikler.....	50
Çizelge 6 Muhasebecilerin Muhasebedeki Hatalar ile Yargılara Katılma Ölçeğine İlişkin KMO ve Bartlett's Küresellik Testi Sonuçları.....	52
Çizelge 7 Muhasebecilerin Muhasebedeki Hatalar ile Yargılara Katılma Ölçeğine İlişkin Açıklayıcı Faktör Analizi Sonuçları	52
Çizelge 8 Muhasebecilerin Muhasebedeki Hatalar ile Yargılara Katılma Ölçeğine İlişkin Açıklayıcı Faktör Analizi Sonuçları (Devam).....	53
Çizelge 9 Muhasebecilerin Hileler ile Yargılara Katılma Ölçeğine İlişkin KMO ve Bartlett's Küresellik Testi Sonuçları	55
Çizelge 10 Muhasebecilerin Muhasebedeki Hileler ile Yargılara Katılma Ölçeğine İlişkin Açıklayıcı Faktör Analizi Sonuçları	56
Çizelge 11 Muhasebedeki Hileler ile Yargılara Katılma Ölçeğine İlişkin Açıklayıcı Faktör Analizi Sonuçları (Devam).....	57
Çizelge 12. Adli Muhasebe Hizmetlerine Duyulan İhtiyaca Yönelik Bilgiler Ölçeğine İlişkin KMO ve Bartlett's Küresellik Testi Sonuçları	58
Çizelge 13 Adli Muhasebe Hizmetlerinde Duyulan İhtiyaca Yönelik Bilgiler Ölçeğine İlişkin Açıklayıcı Faktör Analizi Sonuçları.....	59
Çizelge 14 Muhasebede Hata ve Hilelerin Tespiti ve Önlenmesi ile İlgili Muhasebecilerin Sorumluluklarını Belirlemeye Yönelik Oluşturulan Yargılar Ölçeğine İlişkin KMO ve Bartlett's Küresellik Testi Sonuçları.....	61
Çizelge 15 Muhasebede Hata ve Hilelerin Tespiti ve Önlenmesi İle İlgili Muhasebecilerin Sorumluluklarını Belirlemeye Yönelik Oluşturulan Yargılar Ölçeğine İlişkin Açıklayıcı Faktör Analizi Sonuçları.....	61
Çizelge 16 Muhasebede Hata ve Hilelerin Tespiti ve Önlenmesi İle İlgili Muhasebecilerin Sorumluluklarını Belirlemeye Yönelik Oluşturulan Yargılar Ölçeğine İlişkin Açıklayıcı Faktör Analizi Sonuçları (Devam).....	62

Çizelge 17 Muhasebede Hata ve Hilelerin Tespiti ve Önlenmesi İle İlgili Muhasebecilerin Sorumluluklarını Belirlemeye Yönelik Oluşturulan Yargılar Ölçeğine İlişkin Açıklayıcı Fatör Analizi Sonuçları (Devam).....	63
Çizelge 18 Muhasebecilerin Muhasebedeki Hatalar İle Yargılara Katılma Düzeyleri İle Adli Muhasebe Hizmetlerine Duyulan İhtiyaca Yönelik Bilgiler Arasındaki Korelasyon Tablosu	65
Çizelge 19 Cinsiyet Değişeni İle İlgili t-testi Sonuçları.....	66
Çizelge 20 Eğitim Düzeyine İlişkin ANOVA Sonuçları	68
Çizelge 21 Finansal Tablolarda Hata ve Hilelerin Önlenmesi İçin Kullanılan Araçlara Yönelik Betimsel İstatistikler.....	70
Çizelge 22 İşletmelerde Meydana Gelen Hilelere Yönelik Betimsel İstatistikler	72
Çizelge 23 Adli Muhasebe Mesleğine Yönelik Farkındalık Düzeyine Yönelik Betimsel İstatistikler.....	73

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1 Hile Üçgeni	14
---------------------------	----

KISALTMALAR

ACFE	: Sertifikalı Hile Araştırmacıları Birliği
AICPA	: Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü
IFAC	: Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
SAS	: Denetim Standartları Üzerine Raporlar
SEC	: Amerika Birleşik Devletleri Sermaye Piyasası Kurulu
SMMM	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
TDK	: Türk Dil Kurumu
TMSF	: Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
TÜRMOB	: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
VUK	: Vergi Usul Kanunu
YMM	: Yeminli Mali Müşavir

1. GİRİŞ

1.1. Problem

Adli muhasebe mesleğinin içeriği, muhasebe ve denetimdir. Adli muhasebe mesleği muhasebede gerçekleşen hataların ve hilelerin ortaya çıkarılmasında oldukça önemli bir yere sahiptir. Adli muhasebe, yargılama sistemlerinden daha farklı bir yaklaşım sergilemektedir. Yargılama sistemleri, tek bir yaklaşım ya da disiplin içerisinde çalışmalarını sürdürüyor iken adli muhasebe çalışmalarını çok sayıda alt disiplini kullanarak sürdürmektedir. Adli muhasebe hizmetleri kapsamında muhasebe ağırlıklı sorunların çözümüne yönelik yardımlar yer almaktadır.

Muhasebe mesleğinde karşılaşılabilecek hile ve hatalar mevcuttur. Hata Kavramı Türkçe sözlükte kelime anlamı olarak; istenmeyerek ve bilinçsizce yapılan yanlış, yanılma, yanılğı olarak tanımlanmaktadır (TDK, 2016). Hata kasıtlı yapılan bir eylem değildir. Hata kavramı, finansal tablolarda maksatlı olmadan yapılan, bir meblağ ya da bir izahın atlanması gibi kasıtsız hatalardır.

Muhasebe hataları unutkanlık, dikkatsizlik ya da yeterli bilgi sahibi olmama nedeniyle muhasebe ile ilgili işlemlerde yapılan hatalardır.

Hile ise; Türk Dil Kurumu Sözlüğü' nde (TDK) şu şekilde tanımlanmıştır: *“Birini aldatmak, yanıltmak için yapılan düzen, dolap, oyun, desise ve entrikalardır”* (TDK, 2017). Hile: *Belli bir amaçla işletmenin işlem kayıt belgelerinin bilerek tahrip edilmesidir”* (TDK, 2017). Hilelerin hatalardan farkı kasıt unsurunu taşımasıdır. Yani hilede kasıtlı yanıltma mevcuttur. Hile yapan bireyler karşı tarafı isteyerek yanılgıya yöneltmekte veya verileri yanlış ifade ederek karşı tarafı istemeyerek hatalı açıklama yapmaya yönlendirmektedir. Bir hatanın maksatlı olması iki koşula bağlıdır: Birinci koşul, hile yapan bireyin veya bireylerin yapılan hataların bilincinde olması, ikinci koşul ise hile yapan birey veya bireylerin karşı tarafın bu açıklamalara kanarak anlaşma yapacaklarının ve rapor verileceğinin farkında olmalarıdır (Çalıyurt,2007).

Muhasebede yapılan işlemlerin bilinçli olarak yapılan hile mi ya da farkında olmayan yapılan hata kapsamında yer almasının ayrımı bazen mümkün olamamaktadır. (Arkun, 1975)

Hile araştırmacıları, hileyi meydana getiren unsurları fırsat, baskı ve haklı gösterme olarak gruplamışlardır. Yapılan hile, ister çalışanların isterse yönetim düzeyindeki bireylerin hilesi olsun bu üç hile türünü kapsamaktadır. Baskı yapılan nedenlerin başında finansal ihtiyaçlar gelmesine rağmen, finansal nedenleri kapsamayan nedenler de bireyleri hile yapmaya yönlendirmektedir. Hile kavramı bu üç unsuru temel alarak ortaya çıkmakta ve bu unsurların birleşimine hile üçgeni denilmektedir. Hilenin ortaya çıkartılmasını sağlayan bu unsurlar; fırsat, baskı ve haklı gösterme olarak değerlendirilmektedir (Hatunoğlu ve diğerleri, 2012). Hilenin vuku bulabilmesi için hilenin bu üç unsurunun da bir araya gelmesi lazımdır.

Adli muhasebeciler, mali durum bildirmelerine ait olan sahtekârlıkları ortaya çıkarabilmek için, Hile Değerlendirme Sorgulaması (FAQ Fraud Assesment Questioning), Kırmızı Bayraklar, Çapraz Denetim Tekniği, Veri Madenciliği Araçları, Net Varlık Yöntemi ve Benford Kanunu gibi kontrol tekniklerini kullanmaktadır (Toraman, Abdioğlu ve İşgüden, 2009).

Sürekli bir şekilde artan hileli mali faaliyetler, yetkili olanların artan oranda yasal yaptırımla karşılaşma konusuna önem vermeleri, popüler basında yer almış olan çalışmalar, akademik makaleler; adli muhasebeyi ve adli muhasebecileri kamuoyunda ilgi çekici ve mühim hale getiren esas sebeplerdir (Rezaee ve Burton, 1997). Adli muhasebenin ortaya çıkmasında dünya genelinde zaman geçtikçe büyümesinde devletlerin konuya olan alaka ve tutumlarının da oldukça büyük rol oynadığı görülmüştür. Ek olarak bilim dünyasında icra edilen adli muhasebe hakkında konferanslar da hilenin tespit edilmesi ve hile eğitimi hususunda yeni fırsatları meydana getirerek konuya olan ilgiyi arttırmaya sebebiyet vermiştir. (Crumbley, 2001).

Adli muhasebenin amacı;

- 1) Mevcut olan yolsuzlukları meydana çıkarmak,
- 2) Gelecek zamanda karşılaşılacak suiistimalleri ve hileleri önleyebilmek veya en aza indirebilmektir (Aktürk,2011). Literatürde adli muhasebecilikle ilgili

işlenen suçlar incelendiğinde; vergi ile ilgili suçlar, kara paranın aklanması, İcra İflas Kanunu'ndaki suçlar, bankacılık suçları, ve ekonomik suçlar yer almaktadır.

Son yıllarda işletmelerin çeşitlenmesi ve çoğalması neticesinde parasal kayıtlar ve diğer işlemlerde bilinçli ya da bilinçsiz pek çok yanlış işlem yapılmaktadır. Teknolojinin gelişmesi ile birlikte bunların tespit edilmesi de son derece titiz bir çalışma gerektirmektedir. Tüm parasal işlemlerin uygun metotlar kullanılarak denetlenmesi ve buna paralel olarak hile ve hataların tespit edilmesi gerekmektedir. Bunu yapabilmek için bu metotlar, yöntemler ve yapılabilecek hile ve hata şekillerinin çok iyi bilinmesi gerekmektedir. Muhasebe mesleği içerisinde bu, ayrı bir uzmanlık gerektiren bir branş olmak durumundadır. Yurtdışında da bu tip olayların çok yaşanılması nedeni ile özellikle Amerika Birleşik Devletleri ve Avrupa ülkelerinde adli muhasebe mesleği, Muhasebenin bir alt branşı olarak hızla gelişmiştir.

Bu çalışmanın amacı; ülkemizde yeni gelişen ve yaygınlaşan adli muhasebe mesleğinin, muhasebe hata ve hilelerinin nedenlerini belirlemede ki etkisini ve önemini belirleyebilmektir. Bu amaçla öncelikle hata ve hile kavramları ele alınmış ve adli muhasebe kavramı ile ilişkileri incelenmiştir.

1.2. Kapsam

Bu çalışma beş ayrı bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde hata, hile ve usulsüzlük kavramları işlenmiştir.

Çalışmanın ikinci bölümünde , adli muhasebe mesleği, kapsamı, amacı, ortaya çıkış sebepleri, gelişim süreci, dünyadaki yeri, ülkemizdeki durumu, adli muhasebecilik mesleğinde işlenen suçlar, muhasebe ve adli muhasebe arasındaki farklılıklar ele alınmaktadır.

Çalışmamızın üçüncü bölümünde; adli muhasebe uygulamaları ve burda kullanılan yöntemler ele alınmıştır.

Çalışmanın dördüncü bölümde de, çalışmanın amacı, önemi, kapsamı, kısıtlılıkları, muhasebe mesleğine mensup kişilerden anket yöntemiyle elde edilen verilere yer verilmiştir.

Çalışmanın beşinci bölümünde; bu verilerin analizi ve yorumlanması üzerine durulmuştur.

Çalışmanın sonuç bölümünde ise, yapılan çalışmanın analizleri sonucunda elde edilen bulgular ve yorumlar özetlenerek bunların genel bir değerlendirilmesine yer verilmiştir.

1.3. Yöntem

Tezin yöntem bölümünde ilişkisel tarama modeline yer verilmiştir. Adli muhasebe mesleğinin unsurlarından birisi olan muhasebe ve buna bağlı olarak adli muhasebenin meslek kapsamı içerisinde önemli bir yere sahip olan hata ve hilelerin ortaya çıkarılması konuları çalışmanın iki bileşenini oluşturmaktadır. Bu bağlamda elde edilen verilerle muhasebe meslek mensuplarının hata ve hilelere bakış açısı, mesleki yargıları ve adli muhasebenin önemi ve bu mesleğe bakış açıları hakkında sonuç ve değerlendirmeler açıklanmıştır.

1.4. Varsayımlar

Bu araştırmada aşağıdaki temel varsayımlardan hareket edilmiştir:

1. Hata ve hile, niteliksel olarak ölçülebilen kavramlardır.
2. Muhasebede hata ve hileleri ölçeklerinin gerçeği yansıtma derecesi, büyük ölçüde anketi dolduran deneklerin verecekleri doğru, gerçekçi bilgilere dayalıdır.
3. Araştırma kapsamında kullanılan denekler evren grubunu yeterli düzeyde temsil etmektedir.
4. Araştırmaya katılan bireyler iş tanımlarında belirtilen görevlerde, kendilerinden istenen ve istenmeyen sorumluluklara ilişkin yeterli bilgiye sahiptirler.

1.5. Sınırlılıklar

Bu araştırmanın sınırlılıkları şu şekilde belirlenmiştir:

1. Bu çalışma muhasebe meslek mensupları ile sınırlıdır.
2. Araştırma bulguları, araştırmada kullanılan Muhasebede Hata ve Hile Ölçeği ve araştırmacı tarafından hazırlanan demografik özellikler ile toplanan verilerle sınırlıdır.
3. Araştırmada kullanılan ölçme araçları ölçtükleri özellikler bakımından geçerli ve güvenilirlerdir.
4. Araştırmaya katılanların gerçek görüş, düşünce ve algılarını samimi olarak ifade ettikleri kabul edilmektedir.

2. HATA, HİLE VE USULSÜZLÜK KAVRAMLARINA İLİŞKİN TEMEL AÇIKLAMALAR

2.1. Hata, Hile ve Usulsüzlük Kavramları

“Hata Kavramı Türkçe sözlükte kelime anlamı olarak; istenmeyerek ve bilinçsizce yapılan yanlış, yanılma, yanılığ olarak tanımlanmaktadır” (TDK, 2016). TMS 8 “Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı” hataları şöyle ifade etmektedir (TMS, 2005). Hatalar, finansal tablo kalemlerinin belirlenmesi, analiz edilmesi, raporlanması ve yorumlanması sürecinde ortaya çıkar. Eğer finansal tablolar, mühim bir yanlışlık ya da kurumların finansal konumunu, finansal verim gücünü ya da nakit akışlarını hatalı göstermeye yönelik önemli olmasa da maksatlı yapılan ön bir hatayı kapsıyor ise, TFRS’ ye uygun değildir. Cari dönemde yapılan hatalar finansal tablolar onaylanmadan önce ortaya çıkarsa cari dönemde düzeltilmelidir. Fakat bazı durumlarda hatalar, bir sonraki dönemlerde anlaşılır ve bu geçmişe dönük hatalar karşılaştırmalı verilerde takip eden dönemlere bağlı finansal tablolarda düzeltilir (Demir, 2015).

Hata kasıtlı yapılan bir eylem değildir. Hata kavramı, finansal tablolarda maksatlı olmadan yapılan, bir meblağ ya da bir izahın atlanması gibi kasıtsız hatalardır. Kasıt bireyin bilinçli ve isteyerek bir eylemi hukuka aykırı olarak işlemesidir (Özbirecikli, 2006).

Hile ise, Türk Dil Kurumu Sözlüğünde şu şekilde tanımlanmıştır: “*Birini aldatmak, yanıltmak için yapılan düzen, dolap, oyun, desise ve entrikalardır*” (TDK, 2017).

IFAC hileyi şu şekilde tanımlamıştır: “ Yönetimin arasında bulunan yöneticisinden sorumlu, görevli memur veya üçüncü kişilerden olan, bir ya da daha fazla kişi tarafından yapılan kasti bir davranış, adil olmayan ve yasa dışı avantajlar sağlamaktır”, şeklinde tanımlanmıştır (IFAC, 2006:).

Hile: “belli bir amaçla işletmenin işlem kayıt belgelerinin bilerek tahrip edilmesidir” (<http://www.alomaliye.com/halil-soyler-isletmelerde-yap-hileler/1.htm/>, 2007).

Hilelerin hatalardan farkı kasıt unsurunu taşımasıdır. Yani hilede kasıtlı yanıltma mevcuttur. Hile yapan bireyler karşı tarafı isteyerek yanıltmaya yöneltmekte veya verileri yanlış ifade ederek karşı tarafı istemeyerek hatalı açıklama yapmaya yönlendirmektedir. Bir hatanın maksatlı olması iki koşula bağlıdır

Kurumlardaki personelin veya idarecilerin kazanç elde etmek maksadı ile eyleme geçmesi gerekmektedir. Bireylerin kazanç elde etmelerine bağlı bir fiil olması da kasti bir filli anlatmaktadır. Şahsi kazançlar için yapılan hile, kurumların çıkarlarına ters düşmekte ve kuruma zarar vermektedir.

Usulsüzlük: Firmalarda belirtilen kuralların dışında davranmaktır. Usulsüzlük, firma yönetimindekilerle yönetimden sorumlu olan kişilerin, firma personelinin veyahut üçüncü kişilerin bilerek adil veya yasaya uygun olmayan bir fayda sağlamak maksadıyla aldatma içerikli davranış sergilemeleri olarak ifade edilmektedir (Kaval, 2005: s.63).

2.2. Muhasebede Hata ve Türleri

Muhasebe hataları unutkanlık, dikkatsizlik ya da bilgi eksikliği nedeniyle muhasebe ile ilgili işlem, kayıt ve hesaplarda yapılan hatalardır.

Muhasebede yapılan işlemlerin kayıta geçmesi sonucunda, defter ve belgeler üzerinde matematiksel işlemler yapılırken meydana çıkan hatalardır. Bu hataların tespiti direk orijinal belgeler üzerinden yapılacak incelemelerle ortaya çıkarılabilmektedir (Kirik, 2007).

Kurumların yaptıkları finansal özellik taşıyan işlemlere ait evrak muhasebede kaydedilirken, bu evraklarda bulunan meblağların hatalı kaydedilmesi, finansal özellikli evrakın hatalı değerlendirilmesi ya da hesabın borç alacak kısımlarının karıştırılması olarak ele alınmaktadır (Açık, 2012).

Muhasebenin asıl kavramlarından olan dönemsellik ilkesine göre kurumda uygulanan çalışmaların ilişkili olduğu dönemde defterlere kayıt edilmesi gerekmektedir. Dönemsellik ilkesine göre kuruma ait alış, satış ve masraf gibi işlemlerin alakalı döneme kayıt edilmemesi ya da hiç kayıt altına alınmaması unutmaya hatalarıdır (Okay, 2011). Tekrarlama ise; bir işlemin deftere birden fazla kayıt edilmesidir (Açık, 2012).

Muhasebe işlemleri çoğunlukla bilgisayar destekli yapıldığı için örneklerine çok rastlanmasa da elle bir muhasebe uygulaması var ise; herhangi bir satırın borç ve alacak kısmının birbirini tutmaması ya da yevmiye defterinden defteri kebire nakil yapılırken diğer hesaplara ya da diğer rakamlara hatalı meblağların aktarılmasıdır (Erol, 2008.). Nakil hataları; yevmiye defterindeki muhasebe kaydının bir diğer deftere ya da sayfaya aktarılırken rakamda oluşan hata, nakil esnasında alakalı hesapta hata yapılmasıdır. (Açık, 2012).

Bilançonun oluşturulmasında 1 seri nolu muhasebe sistemi uygulama genel tebliğine (MSUGT) uyulması gerekmektedir. Bu ilke ve esaslara uyulmaması sonucunda bilanço hataları meydana gelmektedir. Örnek olarak; sermaye hesabına alacak kayıt edilmesi gereken bir meblağın hata ile dağıtılmayan karlar kalemine alacak şekilde kayıt edilmesidir (Okay, 2011). Bu çeşit hatalar düzeltilmezse düzenlenen bilançolar yanlış olur ve hata dönemden döneme aktarılır.

Telafi edici hatalar; daha önceden yapılan bir hatanın yok edilmesi maksadı ile yapılan hatalardır. Bu çeşit hatalar özellikle tehlikelidir. Çünkü sağlıklı gibi görünen kayıtlar, telafi edici hatalara rastlanması halinde sağlıklı olmaktan uzaklaşır. Diğer yönden dikkatli ve dürüst olmayan bireyler, mecbur oldukları, bulmak istemedikleri ya da bulmadıkları hataları gizlemek maksadı ile telafi edici hatalara maksatlı olarak da başvururlar (Okay, 2011)

Muhasebe hatalarının, insan faktörüne bağlı olarak çalışanlar tarafından yapıldığı söylenebilir. Muhasebe hataları personel bilgi yetersizliği, dikkatsizliği ve dalgınlığından oluşan hatalardır. Genel olarak bunlarda kasıt aranmaz.

2.3. Muhasebede Hile ve Türleri

Borçlar hukuku açısından; iradeyi sakatlamaya sebep olan unsurlardan biri olan hile, taraf olanlardan biri diğer tarafın kasten aldatması ile bir sözleşme yapmaya sevk edilmişse, sözleşme, hata temelli olmasa dahi aldatılan kısım için bağlayıcı bir nitelikte değildir denmiştir ve sözleşme yapanlardan birisi akdi kurmak için kasti olarak kandırılmış, aldatılmıştır. Bir kişiyi bir irade beyanında bulunmaya, özellikle bir anlaşma yapmaya sevk etmek için, onda kasıtlı olarak yapılan kusurlu bir kanaat uyandırma veyahut esasen mevcut bulunan kusurlu bir görüşü koruma ve devam ettirme hareketine hile denir (Eren, 1999).

Hileyle alakalı olarak bir diğer tanımsa Borçlar Kanunu'nun 28'inci bendinde yer almaktadır. Hile: "bir kişinin kendi düşünce ve inançlarıyla başka kimseyi bir sözleşme yapmaya veya bir irade beyanında bulunmaya sevk etmek için yanlış bir düşünce uyarmasına veya yanlış bir fikrin devam ettirilmesine bilinçli olarak neden olmasıdır. Karşı tarafın aldatması neticesinde sözleşme yapak üzere kandırılmış olan kısım, yanlıgısı köklü olmasa dahi o sözleşmeyle bağlı olmaz." Fakat Borçlar Kanunu'nda mevcut bulunan hile tanımlamasının kontrat bağlantısını düzenlediği hususu dikkate alındığında, VUK'un 359'uncu maddesinde yer almakta olan hesap ile muhasebe hilesini açıklamak için yeterli olmadığı ve kullanılmamasının gerekli olduğu görülmektedir (Nazalı, 2009).

Muhasebede yapılan kusurlu işlemlerin hata mı veyahut hile mi olduğunun anlaşılmasının zor bir durum olduğu görülmektedir. Bu bağlamda denetçilerin denetim kurallarını dikkate alarak hataları ve hileleri birbirlerinden ayırabilmesi mümkündür (Arkun, 1975).

Yapılan bütün hilelerin her seferinde ortaya çıkarılabildiğini söylemek pek doğru değildir. Türkiye'de genellikle aile işletmeleri yaygınca olduğundan kurumsallaşma olmayan bir firmada görülebilecek her türlü hile görülmektedir. Firmalarda sürekli olarak '*biz bir aileyiz ve sizde bu ailenin bir ferdisiniz*' ya da '*o bizde on yıldır çalışıyor, kesinlikle işletme aleyhine iş yapmaz*' gibi kabullenmeler hile yöntemine başvurmak isteyen kişilere uygun ortam meydana gelmesini sağlamaktadır (Gülten ve Kocaer, 2011).

Hile türleri farklı kesimler tarafından değişik sınıflandırmalara göre ayrıştırılmıştır. Ancak en genel anlamıyla sınıflandırma olarak beş kısma ayrılmıştır.

- Çalışan Hileleri; Zimmet aracılığıyla mesleki hileler veya hırsızlık gibi de adlandırılmaktadırlar. Genellikle bir çalışanın, işletmenin varlıklarına el koymak suretiyle veyahut kural dışı kullanma kaydıyla işverenini dolandırması biçiminde gerçekleştirilen hilelerdir. (Bozkurt, 2009).
- Yönetim Hileleri; İşletme içerisinde yapılan önemi oldukça yüksek hile türlerinden biridir. Hileli mali raporlama şeklinde de adlandırılabilen bu hile tipi genellikle büyük miktarlarda kayıplara sebebiyet vermektedir. Yönetim hileleri, genellikle tepe yöneticiler tarafından firmanın mali durumu mevcut durumda olanda daha kötü gösterilmektedir (Bozkurt, 2009).
- Yatırım Hileleri; Hileli veya değersiz olan yatırımların, olaylardan şüphe duymayan veya fark etmemiş olan yatırımcılara satılmasıdır. Başlıca gelen yatırım hileleri ise şunlardır;
Değerli eşya hileleri: Yatırımcılara veya yatırımcı adaylarına değerli oldukları iddia edilen eşyaları aldırarak veya yatırım yapmaları konusunda kandırılmaları usulü ile yapılır. Örneğin; altın bilezik, kolye gibi.
Piramit hilesi: Türkiye’de geçmiş yıllarda saadet zinciri ismiyle gündeme gelen bu hile türünde bireyler gruba ekledikleri birey başına kar almaktadır.
Uluslararası yatırım hilesi: Büyük kar elde etme vaadiyle bir başka ülkede yapılan yatırımlardır.
Borsa hilesi: Çok basit bir şekilde manipüle edilebilecek firmaların hisse senetlerine yatırım yapılması şeklinde onları ikna edilerek hisse senetlerinin değeri artıktan sonra hile yapan kişilerin ellerinde bulunan hisseleri hızlı bir şekilde satmaları şeklinde gerçekleşen hilelerdir (Nazlı, 2014).
- Satıcı Hileleri; Bu hile türünde ise “tek başına eylemde bulunan satıcılar tarafından yapılan” ve “satıcı-alıcı arasında bulunan gizli anlaşmalar vasıtasıyla yapılan” hile tipleri olarak iki türde görülmektedir. Satıcı hileleri genel olarak satıcıların, satın alınan ürünlere oldukça yüksek fiyat biçmesi, ikinci kalite olan malları göndermesi yâ da ödeme yapılmasına rağmen elindeki malları göndermemesi, sipariş edilen miktardan daha az ürün göndermesi şeklinde ürünü alan kişileri kandırmaları şeklinde yapılmaktadır.

Özellikle de alınan ürünlerin depoya girişinde, periyodik, düzenli ve düzgün olarak stok sayımı yapılmazsa firmaların bu hile türleri ile karşılaşma riski oldukça artmaktadır (Çelik, 2007).

- Müşteri Hileleri; Bireylerin, satıcılar ve üreticiler aleyhine, normal kurallar ve koşullar altında elde etme ihtimalleri olmayan avantajları ve sahiplikleri, üretici ve satıcıları aldatmaları şeklinde oluşmaktadır. Ürün veya hizmet satın alan kişilerin firmalara karşı bir başlarına veya bir firmanın çalışanı ile beraber yaptıkları hilelerdir (Bozkurt, 2009).

2.3.1. Hilenin Tespit Edilmesi

Geçmişten beri devam eden ve günümüze kadar gelen ve devam eden çok sayıda hilenin meydana çıkması, finansal bilgilerin güvenilir ve ilgili olmamasını da beraberinde getirmiştir. Muhasebe sistemleri ve denetim, finansal bilgilerin güvenilir ve ilgili olmamalarından ötürü finansal tablo kullananlar tarafından suçlanmıştır. Hile oldukça eski uygarlıklara kadar dayanmasına rağmen 21. yüzyılda meydana gelen muhasebe skandalları hâlihazırda düzenlemelerin ne derece yetersiz olduklarını göstermiştir ve birçok kurum tarafından hâlihazırda düzenlemeler gözden geçirilerek tekrar düzenlenmiştir. Öncelikli olarak bahsetmek gerekirse Amerika Birleşik Devletleri'nde (Worldcom, Enron, Adelphia v.b.) olmak üzere daha sonra da Avrupa (Royal Ahold, Parmalat v.b.) ve tüm dünyaya yayılan büyük şirket skandalları hile kavramının önemini daha da arttırmıştır.

Hile araştırmacıları, bütün hilelerde yaygın olan üç ana unsur saptamışlardır. Hile üçgenini meydana getiren bu üç unsur; fırsat, baskı ve haklı göstermedir (Hatunoğlu ve diğerleri, 2012). Yapılan hile, ister çalışan hilesi, ister yönetim hilesi olsun hepsinde bu üç unsur vardır. Birçok baskı unsurunun temelinde finansal gereksinimler gösterilmesine karşın, gerçek faaliyet neticelerinden daha iyi raporlama gibi finansla alakalı olmayan baskılar da hileye teşebbüse teşvik etmektedir. Hile üçgeni, finansal tablolarda niçin hile olduğu konusunda bakış açısı sunmaktadır. Bu üç ana unsura ek olarak hile yapmaya motive olmuş çalışanlar için pek çok özel unsurun da mevcut olduğu son on senenin büyük ölçekli hilelerinde meydana çıkmıştır. Hilelerle mücadele edebilmek maksadıyla özellikle de Amerika'da Sarbanes-Oxley yasası yayınlanmıştır. Aynı şekilde bağımsız denetimle

alakalı olarak AICPA tarafından SAS 82 “Finansal Tablo Denetiminde Hile Değerlendirmesi” ve hemen ardından SAS 82 geliştirilerek aynı başlığın altında SAS 99 yayınlanmıştır.

Sertifikalı Hile Araştırmacıları Birliği (ACFE)’nin 2010 senesindeki raporuna göre, yönetim hileleri neticesinde firmalar yaklaşık olarak 4 milyon dolara yakın para kaybetmektedir. Yönetim hilelerinin en belirgin olan birtakım örnekleri; Enron, WoldCom, PharMor ve Tyco International’dır (Terzi ve Kıymetli, 2010).

ACFE, hileyle alakalı bir çok araştırma yapmıştır. Yapılan bu araştırmalarda yaklaşık olarak denetçilerin ortalama % 10 - % 12 arasında hileli işlemlerinin saptanabildiği belirlenmiştir. Teknolojide meydana gelen gelişmeler ve bilgi, günümüz dünyasında etkili hile karşıtı denetim programları ve hile araştırılması imkânını bizlere sunmaktadır (Pearson ve Singleton, 2008). Ancak geleneksel usullerin günümüzün dijital ortamında hileli işlemlerin tespitinde yeterli olmadıkları görülebilmektedir.

Adli muhasebede hilelerin tespitinde Benford Kanunu, veri madenciliği yöntemleri ve Benzer Büyüklük Faktörü (Relative Size Factor -RSF) uygulanmaktadır (Panigrahi, 2006). Adli muhasebeciler, hilelerin tespit edilmesinde, özellikle de büyük hacimli veriler içerisindeki anormalliklerin gün yüzüne çıkartılmasında veri madenciliği yöntemlerini kullanmaktadır (Crumbley, 2001). Benford Kanunu, geniş veri tabanına sahip olan firmalarda kullanılan ve rakamların ortaya çıkış sıklıkları ile reel bir muhasebe evreninde beliren ilk rakamların sıklıklarının birbirleriyle karşılaştırılmasına dayanan matematiksel bir usuldür. Eğer yapılan analizler neticesinde bu gerçekleşen sıklıklar, Benford Kanunu’na uymayan bir şekilde dağılım gösteriyorsa, muhasebe hilesi riski mevcuttur demektir (Terzi ve Kasap, 2007).

2.3.2. Hilenin Önlenmesi

Hile vuku bulmadan önce bu olasılığı ortadan kaldırılmasına ya da etkilerinin azaltılmasına yönelik kontrollerin uygulamasına hile önlenmesi denir. Hilelerin günyüzüne çıkarılması, hilelerin önlenmesine göre çok daha meşakkatli ve maliyetlidir. Bu sebeple etkili bir iç kontrol yapısına benzer, hilelerin vuku

bulmasında fırsatları minimuma indiren sistemlerin meydana getirilmesi, personelin hile yapan bireylerin cezalandırılacaklarının farkında olması gibi caydırıcı politika ve prosedürlerin hazırlanması oldukça büyük bir öneme sahiptir. 2002 senesinde Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü (American Institute of Certified Public Accountants- AICPA) iç denetçilere ve bağımsız denetçilere kılavuz olması amacıyla "Hilelere Karşı Yönetim Programları ve Kontroller" adlı bir rapor hazırlamıştır. Bu raporda yazılanlara göre, firmalarda yapılan hileleri minimuma indirmek için üç faaliyet; “etik kültürünün oluşturulması ve işletme içerisinde dürüstlük”, “yönetim kurulunun kurulması ve hilelere karşı oluşturulmuş denetim bağımsız denetçilerin sorumlulukları” ve “iç denetimdir”. (Şengür, 2010).

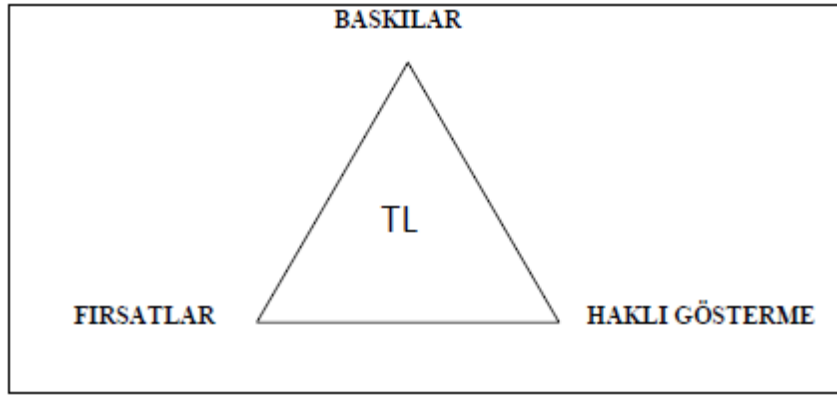
Firma yöneticileri ve sahipleri tarafından icra edilen hilelerin geleneksel olan denetim ve diğer önlemlerle ortaya çıkarılması zordur çünkü bahsedilen bireyler hileyi ortaya çıkarmak için kullanılan önlem ve araçları ve önlem ve araçların ne şekilde devre dışı bırakabileceklerini bilebilirler. ACFE’ye göre, yöneticilerin ve sahiplerin yaptığı hilelerin saptanmasında bütün kontrol ve denetim türleri alt sıralarda yer almaktadır. Bunlar sırasıyla; İhbarlar (% 51,7), Rastlantı (% 17,4), Bağımsız Denetim (% 16,3), İç Kontrol (% 15,2), İç Denetim (% 12,4), Kolluk Kuvvetleri (% 3,4).

Firmaların hileyle karşı karşıya kaldıkları zaman almış oldukları önde gelen önlemler sırasıyla şunlardır: Bağımsız Denetim (% 69,6), Etik Kurallar (% 61,5), İç Denetim ve Hile İncelemesi (% 55,8), İç Kontrolün Bağımsız Denetimi (% 53,6), Personel Destek Programları (% 52,9). Büyük hilelerin ortaya çıkarılması için kullanılan yöntemler görülme sıklığına göre aşağıdaki gibi sıralanmıştır: İhbarlar (% 42,3), Rastlantı (%22,), İç Denetim (% 18,6), İç Kontrol (% 16,7), Bağımsız Denetim (% 15,8), Güvenlik Kuvvetleri (% 6) (Kandemir, 2010).

2.3.3. Hile Üçgeni

Hile, üç maddeyi temel alarak ortaya çıkmaktadır ve bu maddelerin birleşimine hile üçgeni denilmektedir. Hilenin ortaya çıkartılmasını sağlayan bu maddeler; fırsat, baskı ve haklı gösterme olarak ele alınmaktadır. (Hatunoğlu ve diğerleri, 2012).

Hilenin vuku bulabilmesi için hilenin bu üç unsurunun da bir araya gelmesi lazımdır. Çünkü bireylerin hile yapmasına neden olan birden çok faktör vardır. Bu dürtülerin uygun bir zamanı bulup ardında bir araya gelmesiyle hilenin gerçekleşmesi kaçınılmaz olmaktadır. Hile üçgenini oluşturan maddeler benzin, ateş ve oksijene benzetildiğinde, bu maddeler bir araya geldiğinde büyük bir felaket olma ihtimali yüksektir. İşte bu durumda hile üçgeninde yer alan bu üç unsur birleşmedikçe, hile eyleminin de kolay kolay gerçekleşmeyeceğini söylemek doğru olacaktır. (Bozkurt, 2009).



Şekil 1 Hile Üçgeni (Bozkurt, 2009).

Baskı unsuru, hileye başvuran personeli, kendilerini hileyi gerçekleştirmeye iten bir motivasyon unsurunun olması durumudur. Personel, kendilerini birçok sebepten ötürü baskı altında hissedebilirler. Bu baskılar genel olarak;

- Mali içerikli baskılar,
- Kötü alışkanlıktan doğan baskılar ve
- İşle ilgili baskılar

olarak sınıflandırılabilir (Terzi, 2012).

Mali Nitelikli Baskılar: Bu baskılar bireylerin paraya gereksinim duymaları durumunda ortaya çıkan baskı türüdür. Bu tip baskılara maddi olarak daha lüks yaşamak, daha fazla para kazanma isteği, tutarsız harcamalar örnek olarak verilebilir. Bu bağlamda şirketlerde çalışan personelin yolsuzluk yapma nedenleri arasında düşük maaş ve daha iyi koşullarda yaşama isteği gelmektedir. Maddi özellikli baskılar kısa bir sürede meydana gelebileceği gibi, daha uzun sürelerde de ortaya çıkabilir. Yapılan araştırmaların neticesinde, personelin ortalama olarak %30 'unun

firmadaki ilk üç senesinde yolsuzluk yaptıklarını, yaklaşık olarak ortalama %70'ininse iş hayatlarının dört-otuzbeş seneleri arasında hile yapmak istedikleri ortaya çıkmıştır (Bozkurt, 2000).

Kötü Alışkanlıklardan Doğan Baskılar: Bu tip baskılar, finansal içeriği olan baskılarla ilişkili özellikler taşımaktadırlar. Kişinin, kumarı seven bir kişi olması, alkol veya uyuşturucu bağımlısı olması, gece hayatına oldukça düşkün olması gibi etkenler hileyi doğurabilecek sebepler arasında gösterilmektedir. Hileye sürükleyen ögeler arasında, bu tip huylar en kötü huylar olarak kabul görmüşlerdir. Kocasına veya çocuğuna içki veya uyuşturucu parası verebilmek için yolsuzluğa başvuran kadın personel, oldukça başarılı bir çalışma serüvenleri olmasına rağmen kumar alışkanlığı nedeniyle yolsuzluğa başvuran yönetici emsali azımsanamayacak dereceldedir.

İşle ilgili baskılar: Bireyin işle alakalı beklentilerinin karşılık bulmaması sebebiyle bireyin içerisine düştüğü duygusal gelgitler de en az parasal muhtevalı kötü alışmışlıklardan doğan baskılar ve diğer baskılar kadar bireyi hile yapmaya sürükleyebilmektedir. Bireyin işinde mutlu olmaması, haksızlığa maruz kaldığını düşünmesi, beklediği yüksek kademeye yükseltilmemesi, idarecileri tarafından motive edilmemesi ve maaşının hak etmiş olduğu maaştan düşük olduğunu kafasında kurması bireyi hile yapmaya sürükleyebilmektedir (Bozkurt, 2000).

Üçgenin ikinci basamağı, hile yapanların suçun icra edilmesi için o bireylerin yakalanma tehlikesi olmadan hileyi yapabileceği uygun bir zemin olduğunu idrak etmesidir. Cressey uygun zemin/ortam idrakinin iki bileşeni olduğunu söylemektedir. Birinci bileşen, kişilerin güven ilişkisi içerisinde kendisine emanet edilen konumu kötüye kullanabileceği hususunda genel bir malumata sahip olması olarak açıklanmaktadır. İkinci bileşense suçu gerçekleştirmek için lazım olan ve genel olarak işletme içerisindeki pozisyonunu elde edebilmek ve onu muhafaza edebilmek için ihtiyacı olan yeteneklerdir. Suçu işleyen bireylerin işletme içerisinde gerçekleştirdikleri meslek ve iş, hilenin çeşidini de belirlemektedir. Misal olarak, muhasebeciler zatlarına emanet edilen çeklerle, satış elemanları gönderme belgeleri ve faturalarla, bankacılar seyrek zamanlarda kullanılan hesaplar ve yatırım hesaplarıyla, gayrimenkul danışmanları kendilerine taksitler şeklinde verilen paralarla hileye başvurabilmektedir. Elverişli fırsat veyahut ortam, işletmenin fazla denetleme imkânına sahip olmadığı ve bu sebeple özellikle de işletme içerisine

yönelik etkin tedbirler alamadığı bileşendir. Hileyle ilgili araştırmalara bakıldığında da yetersiz ve etkisiz iç denetlemeye sahip olan yapılarda hileye başvurulması için uygun bir fırsat meydana geldiği belirtilmektedir (Kandemir, 2010).

Haklı gösterme unsuru hile üçgeninin son basamağını meydana getirmektedir ve anlaşılması en güç olan hile ögesidir. Bu sebeple hilenin tam anlamıyla anlaşılması için hile üçgeninin mevcut bulunan diğer iki ögesi olan baskı ve fırsat öğeleriyle beraber haklı gösterme ögesinin de iyi bir şekilde anlaşılması gerekmektedir. Hilede haklı gösterme ögesi kuramda bahane bulma olarak isimlendirilmektedir. Haklı gösterme ögesi kısaca anlatılacak olursa bireyleri ölçülü bir biçimde hile yapmaya sürükleyen bir yaklaşım olarak tanımlamak mümkündür. (Nan Hua ve Cheng, 2009)

Haklı göstermede birey; “firma sahibinden çalmıyorum, sadece firmadan ödünç alıyorum”, “yalnızca para ödünç alıyorum ve olabildiğince çabuk bir şekilde geriye ödeyeceğim”, “bu işletme zaten bensiz yapamaz, bu sebeple bu benim hakkımdır ve gereğinden fazlasını almıyorum”, “hiç kimse beni hak ettiğimi vermeyerek zarara uğratamaz”, “eğer ki insanlar, bu paraya ne derece gereksinim duyduğunu bilselerdi, beni kesinlikle anlayışla karşılardı” ve “zaten herkes yapıyor” gibi farklı gerekçeler ile kendisinin haklı olduğunu anlatmaya çalışmaktadır (Peterson ve Zikmund, 2004).

2.4. Muhasebede Usulsüzlük

Türkiye’de SPK’nın yayınlamış olduğu Seri: X No:22 sayılı ve 12.06.2006 tarihinde uygulamaya girmiş olan Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ’de usulsüzlük ve hile, “firma yönetimindekilerle yönetimden sorumlu olan kişilerin, firma personelinin veyahut üçüncü kişilerin bilerek adil veya yasaya uygun olmayan bir fayda sağlamak maksadıyla aldatma içerikli davranış sergilemeleri” olarak ifade edilmektedir.

Muhasebe usulsüzlüğüse mali tablolarda kasten yanlış bir bilgi açıklanması ve bazı bilgi usulsüzlükleri neticesi mali tablolarda varlıkları ve kaynakları yanıltmaya yönelik veya uygunsuz bir biçimde takdim edilmesi biçiminde yanıltıcı

finansal raporlamayı da içine alan bir usulsüzlük türüdür. Aşağıda bahsedilen uygulamalar muhasebe usulsüzlüğü olarak değerlendirilmektedir.

- Mali tablolar hazırlanması sırasında kullanılan kayıtların veyahut yardımcı belgelerdeki dataların olduğundan farklı şekilde gösterilmeye çalışılması,
- Bozmaya çalışılması ya da değiştirilmesi,
- Kimi olayların, prosedürlerin ya da diğer malumatların kasten taraflı gösterilmesi veya hiç gösterilmemesi, atlanması,
- Mali bilgilerin meblağ, sınıflandırma, gösterim ve kamuya açıklanmasıyla alakalı muhasebe standartlarının bilerek yanlış uygulanması (Kurt, 2012).

3. ADLİ MUHASEBE MESLEĞİNİN KAPSAMI, GELİŞİMİ VE ADLİ MUHASEBECİLİK UYGULAMALARI

3.1. Adli Muhasebenin Tanımı ve Tarihsel Gelişimi

1946 yılında Maurice E. Peloubet tarafından adli muhasebe kavramı yazına sokulmuştur. Bu bağlamda Peloubet, ilk başlarda adli muhasebeyi yasal davaları kapsayacak biçimde kullanmasına rağmen, ilerleyen süreçte finansal tablolar ve denetimler gibi işlemler için de kullanmıştır (Crumbley ve Apostolou, 2001).

Batılı ülkelerde 1980’li yıllardan itibaren farklı bir meslek grubu ortaya çıkmıştır. Bu mesleğin içeriği, muhasebe denetimdir. Bu bir meslek olarak gelişiyor iken “Forensic Accounting” ismi ile anılmaya başlanmıştır. forensic kelimesinin Türkçe karşılığı ‘mahkemeye ait’ tir. Forensic Accounting teriminin Türkçe karşılığı olarak adli muhasebe kullanılmaya başlanmıştır (Bozkurt,2000).

Adli muhasebe, hukuk yöntemlerini kapsayacak biçimde muhasebe işlemlerinin tamamıdır (Obelholzer, 2002). Adli muhasebe terimi için şimdiye kadar bu terimi tam olarak karşılayan tam bir tanım yapılmamıştır.

Adli muhasebe ile ilgili tanımlamaların bazıları şu şekilde yapılmıştır;

- Adli muhasebe, “mevcut deliller kapsamında finansal konulardaki yeteneklerin ve araştırmacılık mantığının çözülmemiş sorunlara uygulanmasıdır (Crumbley ve Apostolou, 2002).”

- Adli muhasebe; muhasebe, denetim, hukuk, sayısal yöntemler, finans, bilgisayar teknolojileri gibi alanlarda bilgi ve beceri sahibi olmayı gerektiren ve adli alanda kanıt olarak nitelendirilebilecek bilgi ve belgeleri toplayıp, bunları analiz etme ve değerlendirmeyi kapsayan bir disiplindir” (Cole, 2008).

- “Adli muhasebe, işletmelerin yönetim süreçlerindeki ekonomik işlemlerin yasal bir şekilde raporlanması ve değerlemesi yanında hesap verilebilirliğini arttıran finansal tabloların hazırlanmasındaki muhasebe ve denetim uygulamaları üzerinde soruşturmacı bir şekilde düşündüren bir uygulama sürecini beraberinde getirmektedir” (Ovvojeri ve Asaolu, 2009).

Soruşturma tekniklerinin kullanılması, muhasebe, denetim, hukuk, sayısal yöntemler, finans, bilgisayar teknolojileri ile entegre olabilme, mahkemelerde uzman kişi olarak tanıklara yardımcı olabilmek, dolandırıcılık soruşturması, işletmelere değer biçme, çeşitli suç dosyalarında değerlendirilebilecek kanıt ve belgelerin toplanması, bunların analiz edilmesi ve değerlendirilmesi adli muhasebe mesleğinin faydalandığı alt disiplinlere ait öğelerden bazılarıdır (Cole, 2008).

Hukuksal anlamda mağdur olan bireylere muhasebe alanında karşılaştıkları hukuki sorunların çözümlerine yönelik yardım etmek adli muhasebenin hizmet türleridir.

Adli muhasebe bu tanımlardan da anlaşılacağı üzere gelişmeye son derece açık bir bilimdir ve gelecekte hizmet sunduğu kesimin genişleyeceğini söylemek mümkündür.

3.2. Adli Muhasebenin Ortaya Çıkış Sebepleri

Sürekli bir şekilde artan hileli mali faaliyetler, yetkili olanların artan oranda yani yaptırımla karşılaşma konusuna önem vermeleri, popüler basında yer almış olan çalışmalar, akademik makaleler; adli muhasebeyi ve adli muhasebecileri kamuoyunda ilgi çekici ve mühim hale getiren esas sebeplerdir (Rezaee ve Burton, 1997). Adli muhasebenin ortaya çıkması ve dünya genelinde zaman geçtikçe büyümesinde devletlerin konuya olan alakası ve tutumları da oldukça büyük rol oynadığı görülmüştür. Ek olarak bilim dünyasında icra edilen adli muhasebe hakkında konferanslar da hilenin tespit edilmesi ve hile eğitimi hususunda yeni fırsatları meydana getirerek konuya olan ilgiyi arttırmaya sebebiyet vermiştir. (Crumbley, 2001).

Adli muhasebenin ortaya çıkma süreci ele alınacak olursa iş hayatında meydana gelen ve bu süreci etkileyen unsurlar aşağıda bahsedildiği gibi sınırlandırılabilir: mümkündür:

1. Değişen Şirket Ortamı

Bugün yöneticiler sorumluluklarının ne kadar önemli olduğunun farkında olup işletme içerisinde hile barındıran eylemlerin tespiti ve hileyle mücadele etme hususlarından daha duyarlı davranmaktadırlar. Şirketin genel müdürlerinin (CEO) ve

üst düzey finans sorumlularının (CFO) mali hesap özetlerini kaydetme ve mali hesapları belgelendirme görevi bulunmaktadır ve olması muhtemel hile girişimlerini ortaya çıkarabilecek her çeşit bilgi ve belgeyi dış denetçilere göstermek durumundadırlar. Kontrol komiteleri kanıtların detaylı olarak incelenmesinin gerekliliğini benimsemekte ve bunun neticesinde artık denetçilerle daha fazla bir araya gelmekte ve muhtemel hile teşebbüsleri hususunda ekstra araştırmalar yapılmasını talep etmektedirler.

Firmalar kendi faaliyet sahalarına uygun bir düzenlemelere olan gereksinimin farkındadırlar. Bu hususta etik kurallar da geliştirilirse firma personeline ya da yöneticilerine hesap sormak olası olacaktır. Yakın bir gelecekte firmalar hile teşebbüslerini araştırmaya yönelik organizasyonel yaklaşımlarını net hale getirme zorunluluğu hissedeceklerdir. Merkezden uzak bir bölgede faaliyetini devam ettiren bağlı firma ya da şube muhtemel bir hile vakasının tetkikini merkeze bağlı olmadan onlardan herhangi bir hukuki destek veyahut tavsiye almadan devam ettirmek isteyebilir. Ama bu durumda firmanın bu ayrıntıyı bilmemesi genel manzara hakkında hataya düşmesine neden olabilir ve şube, firma yöneticilerinin nazarında bazı hadiseleri kendilerinden saklamış durumuna düşebilir. Bu ve buna benzer durumlar her iki kısım için de zorlu ve sıkıntı verici bir ortam oluşturabilir. Firma yönetimleri bu gibi vaziyetlerin varlığının farkında olduklarını gösteren gelişme, tutum ve davranışlar ortaya koyma gereksinimiyle Sarbanest-Oxley 'in gereklilikleri, SEC kuralları ve gelişmekte olan mesleki eğilimler istikametinde muhtemel hadiseler karşısında ne şekilde davranacaklarını tasavvur ederek hile tabanlı uygulamalara karşı önceden hazırlıklı olmaya çalışmaktadırlar (Golden ve Pilkington 2006).

Günümüzde denetimin, özellikle de iç denetimin ne derece önemli olduğu anlaşılmış ve iç denetimin etkisini artırma doğrultusunda oluşumlar ve organize edilen eğitimler yardımıyla iç denetimlerde hile ve hileli olan durumları saptama kabiliyetleri artmıştır. Kimi iç denetim birimleri, işlemlerin revize edilmesi ve hileler hususunda daha kabiliyetli hale gelirken kimileri de muhtemel bir olumsuzluk karşısında mesuliyet üstlenmek için hazır bir durumda değildir. Firma içerisinde hile araştırmacılarını istihdam etmenin ya da yetiştirilmesinin önünde çeşitli engeller olabilmektedir. Bu tip durumlarda firma içi çalışan yerine firma dışı bir uzmandan faydalanmak uygun bir strateji olacaktır.

2. Şirket İçi Yargılama/Karar Verme

Geçmiş dönemlerde yönetimler firma adı zarara uğramasın ve hisse senetlerinin değeri düşmesin düşüncesiyle bazı vakaların üstünü örtme eğilimi gösteriyorlardı. Oysaki artık yönetim kademeleri, denetçiler ve yöneticiler, muhtemel hilelere ilişkin kurallar ve müeyyideyle ilgili deneyim kazanmaya başlamışlardır. Bugün daha çok şeffaflık ve daha çok açık bilgi düşüncesi ile bu tip olayların ortalığa yayılmasına gidilebilmektedir. Bu vaziyet bazıları için potansiyel bir risk olarak ele alınabileceği gibi firma adına uzun dönemde faydalı bir uygulama olarak da ele alınabilir. (Golden ve Pilkington, 2006).

3. Finansal Olmayan Bilgiler

Yönetim, mali olmayan firma verilerini doğru bir şekilde raporlama hususunda düzenleyicilerce gerçekleştirilen baskılardan ötürü sorumluluk altındadır. Dış denetçilerin bu verileri görmesi gereklidir; ama bu hal, denetçiye verilen bilgilerin doğru ve tam olduğu konusunda bir güvence vermez. Finansal olmayan/Mali olmayan bilgilerin adli muhasebe araştırmalarıyla bağlantısı önemlidir. Günümüz dünyasında yatırımcılar firmaların mali performansını değerlendirmek için karlılık ve satış rakamlarının yanında, alıcıların hizmet ya da ürünlere ne kadar güvendiği, rekabet edebilme gücü, bilgiyi öğrenme, paylaşma ve değişen şartlara adapte olabilme kuvveti gibi getiri ve karlılık haricindeki işaretlere de bakmaktadırlar.

Mali olmayan performans göstergeleri arasında markalara, yeniliklere, alıcılara, üretim/arz zincirine, insanlara ve tanınmışlığa uyarlanabilecek kıstaslar da kendilerine yer bulabilmektedir. Sayılan kıstasların hiçbiri mali kıstaslar değildir. Fakat bu kıstaslar yalnızca idareyle alakalı bilgilerin gitgide ehemmiyet kazanan unsurları olduğundan dolayı değil aynı zamanda ölçülme imkânı olan, raporlanabilir veriler olduklarından dolayı da önem kazanırlar. Geleceğe dönük düşünüldüğünde bu gibi mali olmayan iş verilerinin daha fazla kabul göreceği ve ehemmiyetinin gitgide artacağını söylemek mümkün olabilir. Bu da adli muhasebe araştırmacılarına olan gereksinimin daha da artacağını izlenimini vermektedir. (Golden ve Pilkington, 2006).

4. Teknolojik Gelişme ve Siber Suçların Yaygınlaşması

Bilgi teknolojisi perspektifinden, firmanın sistem ortamı ne derece karmaşıksa, müessese hileye o derece açıktır. ‘Yolsuzluk yapma kabiliyetini

saptamakla ilgili olarak, bilgi teknolojisi güvenlik denetimi, müessesede güvenliğin idare edilme biçimine özel ehemmiyet verilerek tetkik edilmelidir. Güvenlik sistemleri, ideal bir iç denetimin köşe noktası olarak görev dağılımına yarayan bir yoldur. Tarihi olarak, büyük ve karmaşık müesseseler bu konuda çokta iyi değildir. İdare kontrolündeki zaafklar kaçınılmaz olarak uygun olmayan erişime sebep olur. (Kenyon ve Tilton, 2006).

3.3. Adli Muhasebenin Amacı

Müesseselerde yaşanan; mali verilerdeki tutarsızlık, mali tablolardaki gerçek dışı oynamalar, gizli formüllerin çalınması, rakip firmalara bilgi sızdırma, yolsuzluk ve şantaj mesajları gibi firma içi suistimaller ve yolsuzluklar karşısında adli muhasebenin amacı;

1) Mevcut olan yolsuzlukları meydana çıkarmak,

2) Gelecek zamanda karşılaşılabilecek suistimalleri ve hileleri önleyebilmek veya en aza indirebilmek (Aktürk, 2011).

3.4. Adli Muhasebecilik Mesleği ve Kapsamı

Gelişen muhasebecilikte meydana gelen değişimler, işletmeler için bilgi toplamayı, üretmeyi ve analiz etmeyi sağlayan muhasebe bilimini de etkilemektedir. Bu etkilenme sonucu ortaya çıkan en önemli meslek gruplarından biri de adli muhasebe mesleğidir. Adli muhasebecilik mesleği hile unsurları denetimi, dava danışmanlığı, muhasebe araştırması alanları ile muhasebe mesleğinden ayrılmaktadır (Kurt ve Uçma, 2009).

Adli muhasebeciler günbegün daha geniş bir sahada hile araştırmacısı ve uzman tanık olarak görevlendirilmektedirler. Adli muhasebeci olmak, hile hakkında ne bilinmesi gerekiyorsa her şeyin bilinmesi manasına gelmektedir. Hilenin ne olduğu, hileye ne şekilde yaklaşmak gerektiği, hileyi meydana çıkarmak için yapılması lazım olan çalışmalar ve kimleri hangi nedenle hileye başvurabileceği hakkında bilgi sahibi olmalıdırlar (Carter, 1997).

Adli muhasebeciler esasında dava destek danışmanlığı, araştırmacı muhasebecilik veya hile denetçiliği ve uzman şahitlik hizmetleri ile hilenin önlenmesi ve meydana çıkarılmasına yönelik gayretlere destek olabilecek yetişmiş meslek elemanlarıdır. Adli muhasebecilik mesleği, meslekle ilgili bilgi ve yeteneğin hukuki sorunların çözümüne yönelik olarak uygulama çalışmalarını kapsamaktadır (Toraman, Abdioğlu ve İşgüden, 2009).

3.4.1. Dava Destek Danışmanlığı

Dava destek danışmanlığı, adli muhasebe mesleğinin uygulanması noktasında bir davanın öncesinde veya dava devam ederken ilgili yargı makamlarına veya avukata sağlanan bilirkişi destek hizmetidir. Dava destek danışmanlığı aslında daha çok olayın ekonomik kısmıyla ilgilendir. Taraflar arasında kurulmuş olan bir sözleşmeye aykırı şekilde hareket edilmesi veya herhangi bir ihmal, bozma neticesinde ortaya çıkan bir parasal kaybın hesaplanması adli muhasebeci tarafından sunulan dava desteğine karakteristik bir örnektir (Karacan, 2012).

3.4.2. Uzman Şahitlik

Adli muhasebeci uzman şahitlik göreviyle hâkimlere, avukatlara ve jüri üyelerine dava mevzusu olayın yorumlanmasında zor olan teknik yönüyle ilgili malumat vermektedir (Kasum, 2011).

Adli muhasebeciler uzman şahitlik görevi olarak avukatlara, ilgili bilginin bir araya getirilmesi, vaziyetin teknik kapsamına göre bilginin izahının yapılması, anlaşılır bir şekilde takdim edilmesi hizmeti sunmaktadır. Aklama cürmünün gerçekleşmesi, suçun gün yüzüne çıkarılmaması ve bu suçun engellenememesi bütün suçlarda görüldüğü gibi kâfi bir düzeyde bilginin elde edilememesinden dolayıdır. Adli muhasebecinin tavsiyeleri ve bulguları suç öğesi ihtiva eden hususlarla alakalı olarak dava sürecinde suçlu insanlara karşı kullanılabilir. Zira adli muhasebecilerin araştırma neticeleri şahsi hükümlere veya düşünceler değil ispatlayıcı veriler ve belgeyle gerçeklere dayanmaktadır (Toraman, Abdioğlu ve İşgüden, 2009).

3.4.3. Hile Denetçiliği

Hile denetimi yapabilmek maksadıyla gerekli mesleki tecrübe ve bilgiye sahip uzman meslek mensubuna hile denetçisi denir. Bu uzmanlar, firmalardaki varlıkların kötüye kullanılmasını engellemek maksadıyla kamu sektöründe ve özel sektörde faaliyet gösteren firmalara hizmet verebilmektedir (Carnes ve Gierlasinski, 2001).

Hile denetçileri firmalarda birden çok görevi yerine getirirler. Bunlar;

- İcra edildiğinden şüphelenilen hileli işlemlerin ispatlarıyla beraber ortaya çıkarılması,
- Mevcut halin tetkik edilmesi ve yapılacaklara ait öneri hazırlanması,
- Aktiflerin muhafaza edilmesi ve iyileştirilmesinde desteklenmesi,
- Firmayla alakalı başka uzmanlarla ortak bir zeminde buluşulması,
- Suç takibatı veya hukuki dava usulüyle alacakların tahsil işleminde yardım edilmesidir (Pazarçeviren, 2005).

3.5. Adli Muhasebe Mesleğinin Gelişim Süreci

Günümüzde adli muhasebe kavramıyla alakalı olarak geçmişe dönük bir araştırma yapıldığında esasında bu disiplinin kökeninin elli asırdan fazla bir maziye dayandığı anlaşılmaktadır. Arkeolojik araştırmalarda MÖ 3300- 3500 arasında yerkürenin ilk muhasebecileri olarak sayılabilecek Mezopotamyalı ve Mısırlı kâtiplerin ıslak kil tabletlerin üzerine ticari işlemleri kaydedip daha sonra da ince kil bir kılıfın içine katlamak suretiyle arşivledikleri belirlenmiştir. Dış tablette oluşan herhangi bir oynama ya da hasar tahkikata konu olmaktaydı. Tabletler krallık denetçilerince denetleniyor ve herhangi bir terslik veya uygunsuz bir durum saptandığında Mısırlı muhasebeciler sakat bırakılma, para cezası, ayrıca kimi zaman ölüm cezası bile alabiliyorlardı (Nurse, 2002).

Bugünkü manada profesyonel muhasebe mesleği 1800'lü yıllarda İskoçya'da kurulmuştur. O devirlerde muhasebeciler ve avukatlar arasında yakinen bir ilişki bulunmakta, bu iki meslek grubu çoğunlukla aynı kuruma bağlı bir şekilde görev

yapmakta ve çok sayıda avukat müvekkillerine muhasebe hizmetleri de vermekteydi. Muhasebeciler, belirli bir miktar para karşılığında gerçekleştirmiş oldukları genel hizmetlerinin içine uzman tanıklık vazifesini de dâhil etmişlerdi (Oberholzer, 2002).

Bu ilk zamanlar boyunca, hukuk çalışmaları muhasebecilerin hizmetlerinin oldukça büyük bir kısmını meydana getirmekteydi. Edinburgh Muhasebeciler Topluluğu adlı kuruluş 1854 senesinde muhasebe ve hukuk meslek gruplarının arasındaki ilişkiye dikkat çekmek için bir kraliyet fermanı istemiştir. 20. Yüzyılın başlarına kadar, İngiltere ve ABD’de muhasebecilerin uzman ifadelerini kusursuz bir şekilde nasıl verebilecekleri konusunda yönergeler içeren eğitici makaleler yayınlanmaya başlanmış ve adli muhasebe disiplininin ihtiyacı olan düzenleyici, suçla alakalı kanunlar artmıştır (Crumbley, 2001).

Adli muhasebecilik disiplini, en çok ünlü suç örgütü lideri Al Capone davaları esnasında nam kazanmıştır. 1930’lu senelerde Amerikan İçki Yasağı Bölümünde bir ajan olarak görev yapan Eliot Ness, Al Capone’un tutuklanmasında oynadığı etkin rol sayesinde Amerikan’ın suçla mücadele tarihinde önemli bir yer edinmiştir. Ancak Eliot Ness, Al Capone’un tutuklanması için mücadele eden ekibin yalnızca bir üyesiydi. Esasında, vergi kaçırın Al Capone’un takip edilmesinde kilit bir rol oynayan isim İç Gelirler Servisi’nde çalışan bir muhasebeci olan Elmer Irey idi. İç Gelirler Servisi bu olayların ardından Al Capone’nun fotoğrafının bulunduğu bir reklam afişi hazırlattı ve afiş, “Yalnızca bir muhasebeci Al Capone’u yakalayabilirdi” şeklindeydi (Crumbley, 1995).

1946 senesinde “Forensic Accounting” terimini ilk olarak literatüre kazandıran Maurice E. Peloubet adında bir muhasebecidir. O tarihlerde New York şehrinde Peloubet, Pogson, Peloubet ve Co adında bir kamu muhasebecilik firmasının ortağı konumundaydı. Peloubet, “Adli Muhasebe: Bugünün Ekonomisindeki Yeri” adlı çalışmasında, savaş süresince ve sonrasında endüstriyel muhasebeci ve kamu muhasebecisi olarak adli muhasebe çalışmalarında görev aldığını açıklamıştır (Oberholzer, 2002).

1980’li yıllardan beri Amerika Birleşik Devletleri en başta olmak üzere batı ülkelerinde, denetim ve muhasebe alanında yeni sayılabilecek bu meslek, gelişirken asıl ismi olan “Forensic Accounting” ile anılmaya başlanılmıştır. Forensic sözcüğünün sözlükteki anlamı, “mahkemeye ait”, “adli davalarda bir standart olarak

kabul edilme” biçiminde ifade edilmektedir. İngilizcedeki “forensic” sözcüğü, Türkçe’ye ‘adli’ sözcüğünün karşılık gelenini alarak geçmiştir ve “adli muhasebe” olarak kavramsallaşmıştır. (Bozkurt, 2000).

Adli muhasebenin mesleki manada gelişmesindeki en önemli dönüm noktasıysa yaşanan global ölçekli firma skandalları sonrası 2002 senesinde SOX adli yasanın kabul edilmesidir. SEC bu yasayla denetim çalışmalarında adli muhasebecilik uygulamalarından faydalanılması gerektiğini vurgulamıştır. SEC daha sonraları yayınladığı düzenleme ve kurallarda açık bir şekilde “adli muhasebeci” deyişini kullanarak adli muhasebecinin mesleğinin muhasebe mesleği içindeki yerini sabit kılmıştır (Sec, 2003).

3.5.1. Dünya’da Adli Muhasebecilik

Dünya’daki adli muhasebe uygulamalarına bakılırsa bu adli muhasebe uygulamalarının en ilerlediği ülkenin Amerika Birleşik Devletleri olduğunun ve ikinci sıradaysa Kanada’nın uygulamalarının geldiği görülmektedir. Adli müşavirlikle alakalı yasal düzenlemeleri yapmış bir başka ülkede Avusturalya’dır. Doğal olarak adli muhasebe uygulamalarının doğmuş olduğu ülke olan Amerika Birleşik Devletleri’nde gelişmiş bir şekilde bulunması gerekir.

Fakat Avrupa ülkeleri bu konunun önemiyetini geç olsa da anlayarak adli muhasebe uygulamalarına daha yeni yeni başvurmakta ve bu mesleğin yasal alt yapısını tamamlamaktadırlar. Ancak, ABD’de çok itibarlı bir yerde olan bu mesleğin ileriki zamanlarda çok daha gelişeceği ve meslek mensuplarına kazandıracığı gelirin çok daha fazlalaşacağı tahmin edilmektedir.

Yapılan araştırma neticesinde Newyork’ta bulunan Utica Kolejinin bu konuya en uygun programı bulunan eğitim müessesesi olduğu görülmüştür. Bu eğitim kurumunun bu çalışmaya alınmasının nedeni Dünya üzerinde ve ABD’de “adli muhasebe” baz alan ve bu adli muhasebe alanında lisans ve lisansüstü programlarında yer veren ilk üniversite olması büyük etken olmuştur. Bu programın ilk ve son durumları çalışmaya alınmıştır ve ne kadar kapsamlı derslerden meydana geldiği görülmüştür.

1987 yılında Utica Koleji, Ekonomik Suç Yönetimi (ECM) programını Amerika Birleşik Devletleri'nde ve Dünya'da ilk olarak lisans seviyesinde eğitime açmıştır. Programın resmi olarak adı “Ceza Adaleti – Ekonomik Suç Yönetimi”dir. Bu okulun internet sitesinde 2013 senesi güncel verileri ışığında ilk başladığı senelere göre bölüm isminin “Ekonomik Suç Yönetimi” şeklinde değiştiği görülmektedir. 1999 senesinde ismi çokça bahsedilen bu kolej Ekonomik Suç Yönetimi (ECM) Yüksek Lisans programını da eğitim kendi bünyesine eklemiştir. Bu Ekonomik Suç Yönetimi programı, ek olarak Amerika Birleşik Devleti'nde ve Dünya'da bu alanda ilk lisansüstü derecesinde programdır. Ekonomik suç programı orta seviye yöneticilerin eğitime yönelik bir programdır. Başvurmak isteyenlerin en az iki yıllık hukuk, güvenlik veya hileyle ilgili işlerde deneyimi olması istenmektedir (Balcı, 2014).

3.6. Türkiye’ de Adli Muhasebecilik

Türkiye Cumhuriyeti’nde hâlihazırda mevcut bulunan uygulamalar göz önüne alındığında muhasebeyle hukuk ilişkilerinin aynı noktada çakıştığı durumlarda konunun uzman uygulamasıyla çözüme ulaştırıldığı dikkati çekmektedir. Uzman kişiler de ilgili yargı mercii tarafından görevlendirilmiş ve meslekle bağlantısı bulunan kişilerden oluşturulmaktadır. Fakat bu uzmanlık uygulaması adli muhasebecilikle ortak tutulabilecek kadar çok kapsamlı olmadığı gibi mesleki niteliklere sahip bireyleri de işaret etmekten oldukça uzaktır (Usul ve Topçuoğlu, 2011).

Uygulamadaki şekli itibariyle bu konuda uzman olabilmek için, ilgili konuda daha önce çalışmalar yapmış olmak, belirli bir eğitim düzeyine sahip olmak gibi genel ölçütler yeterli olabilmektedir. Oysa bahsedilen anlamdaki adli muhasebecilik genel ölçütlere sahip olmanın yanında ek olarak bazı özel ölçütleri de zaruri kılmaktadır. Bu durum, adli muhasebeciliğin yalnızca muhasebe bilim alanıyla sınırlı olmadığı, diğer birçok bilim alanıyla da alakalı olabileceğinden kaynaklanmaktadır. Konu bu açıdan ele alındığında adli muhasebeciliğin uzmanlık uygulamasından daha ayrıntılı olarak algılanması gerektiğini söylemek doğru olacaktır.

Türkiye adli muhasebe ile alakalı herhangi yasal bir düzenleme yapılmadığı gibi konuyla alakalı bilimsel çalışmalarında çok fazla olmadığı görülmektedir.

Türkiye Cumhuriyeti'nde uygulanabilecek bütünüyle Türkiye hukuk geleneklerine ve Türkiye ticaret ve ekonomik sistemine uygun bir teklif getirilmesi amaçlanmaktadır. Adli muhasebe, hile denetimi, adli müşavirlik eğitimi konusunda Türkiye'de literatür taraması yapılmıştır ve eğitim programlarının web üzerinden araştırması yapılmıştır.

Konunun Türkiye açısından henüz bilinmeyen bir konu olması ve uygulama modellerinin olmayışı düşünüldüğünde, ilk başlarda başlı başına ayrı bir meslek kolu olarak gündeme alınması yerine, muhasebe mesleği kapsamında bir uzmanlık kolu olarak ele alınması, gelişmeye gereksinim duyan bu konu için daha müsait bir ortamın hazırlanmasına imkân sağlayacaktır (Usul ve Topçuoğlu, 2011).

Adli muhasebecilik mesleğinin Türkiye'de de diğer Avrupa ülkelerinde olduğu gibi gelişimini ve oluşumunu temin etmek amacıyla belirli hususiyetlere sahip olan kurumlar oluşturulmalıdır. Resmî Gazete'de yayınlanarak 01.07.2012 tarihinde yürürlüğe giren 6102 sayılı (TTK) Türk Ticaret Kanunuyla Türkiye'de de uygulamaya konulması plânlanan;

- Uluslararası Denetim Standartları (UDS),
- Basel III Risk Yönetim Uygulamaları
- Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS),
- Türkiye Muhasebe Standartları (TMS),

Bunlar dikkate alınacak olursa mali müşavirlik ve bilhassa da denetim hizmeti verilmesi hususunda yeni gereksinimler ortaya çıkacaktır. Adli muhasebecilik mesleğinin de bu bahsedilmeye çalışılan ihtiyaçlar çerçevesinde düşünülerek gerekli yasanın temelini de oluşturularak gündeme getirilmesi adli muhasebecilik mesleğinin ilerlemesi açısından isabetli olacaktır.

6102 sayılı (TTK) Türk Ticaret Kanunu Madde 397'de Uluslararası Denetim Standartları açısından, denetimin yapılmasının ne kadar gerekli olduğundan bahsedilmektedir. Yine, Türk Ticaret Kanunu Madde 400'de denetçi olabilecek üyelerin yeminli mali müşavir veyahut serbest muhasebeci mali müşavir sıfatını taşıması gerektiği ve denetimi yapacak kurumun olması gerekliliğinden söz edilmektedir.

Tüm bunlardan hareketle adli muhasebeciliğin Türkiye’de ilerlemesinin sağlanması için farklı kurumsallaşma modelleri gündeme getirilebilir. Mesela bu çerçevede kurumsal müşavirlik veya denetim kuruluşları meydana getirilerek bu kuruluşların üyeleri arasından;

- Yeminli Malî Müşavir olan kişilere bir sınav yapılarak, bu sınavda başarılı olanların aynı zamanda adli muhasebeci sıfatına sahip olmaları ve bu kişilere belge verilmesi,

- Yeminli Mali müşavir olmamakla birlikte, muhasebe veyahut hukuk alanında meslek sahibi olmak şartıyla, eğitim seviyeleri de gözetilerek belirli bir deneyimi kazanmış olmaları şartıyla sınava girme hakkı verilerek, sınavda başarılı olanların adli muhasebeci sıfatına sahip olmaları ve bu kişilere belge verilmesi,

- Uzmanlık alanı göz önüne alınarak bir takım eğitim seviyesi sahip olma ve birtakım deneyimleri kazanmış olmaları şartıyla herhangi bir sınava tabi tutulmadan adli muhasebeci olabilme ve belge edinebilme hakkının sağlanması hususunda düzenlemelere gidilmesi gibi modeller meydana getirilip daha sonra geliştirilmek için başlangıç adımları atılabilir.

Bu şekilde adli muhasebeciler bir taraftan ayırt edici, belirli ve seçici kısım ölçütlerle önceden belirlenmiş standartlara göre karar verilmiş olur. Diğer taraftan da adli muhasebecilik vazifesinin yerine getirilmesine ve bu mesleğin ilerlemesine imkân oluşturacak olan hukuki zemini oluşturabilmek için ilk adımlar atılmış olacaktır. Ek olarak, bu tip bir oluşum çerçevesi içerisinde muhasebe mesleğinde bir alt uzmanlık alanı olarak Serbest Muhasebeci Malî Müşavirlik, Yeminli Mali Müşavirlik yanında Adli Muhasebecilik de yerini almış bir şekilde hukukla muhasebenin kesiştiği noktada görev bölüşümü içerisinde kendine yer bulmuş olacaktır (Karacan, 2012).

3.7. Adli Muhasebecilikte İncelenen Suçlar

Adli muhasebecilikle işlenen suçlar ekonomik suçlar, bankacılık suçları, İcra İflas Kanunu’ndaki suçlar, kara paranın aklanması ve vergi ile ilgili suçlar olarak ele alınmaktadır. Bu suçlar detaylı olarak aşağıda açıklanmaktadır.

3.7.1. Ekonomik Suçlar

Ekonomik suçların genel olarak bir tanımının yapılabilmesi oldukça güçtür. Adli muhasebenin ana tetkik konusu olan ekonomik suçları kavrayabilmek için temel özelliklerinin tüm hatlarıyla ortaya kanıtlayıcı yükümlülüğünün yer değiştirdiği suçlardır. Suçu işleyenlerin nitelikleri farklıdır. Mağdur olanların sayısı fazladır. Organize vasıf taşırlar.

Bugünün uygulamalarında ekonomik suçlarda oldukça sık olarak bilirkişiye başvurulmakta ve genel olarak bilirkişi raporları doğrultusunda kararlar alındığı gözlemlenmektedir. Ekonomik suçlar; tehlikeli ve kasti suç niteliği gösterirler. Bu suçlar başka suç tiplerinden farklı olarak devamlı olarak gelişir ve değişir. Bu sebeple güncel iktisadi olayların da gözetilmesi gerekir. (Gülten, 2011).

3.7.2. Bankacılık Suçları

Bankacılık esas olarak taraflar arasındaki güvene dayanmakla birlikte parasal faaliyetlerini çok mühim bir bölümünü meydana getirmesi sebebiyle suçlular bakımından her zaman hedef tahtasına oturtulmuştur.. Bu nedenle gereksinim duyulan ihtiyati güvenlik önlemlerinin alınması oldukça özel bir önem taşıdığı gibi hukuk sisteminde de ekstra korumalar ve yaptırımlar öngörülerek caydırıcılık elde edilmesi istenmektedir. Ekonomik suçlar içerisinde en kritik yeri tutan bankacılık suçlarını, bankacılık sektörünü ve düzenini tehlikeye sokan suçlar olarak ve bankacılık düzeninin ihlalinden meydana gelen suçlar olarak tasnif etmek mümkündür.

Bugüne kadar bankacılık sektörünü düzenleyen çok fazla yasa çıkarılmıştır. Özellikle Türkiye’de bankaların birbiri ardına iflas etmeleri, pek çok bankanın TMSF’ye devredilmesiyle beraber sektöre ait kalıcı düzenlemelere gidilmiştir. Bankacılık sektörünün hukuki alt yapısının gelişmiş devletler standartlarının üzerine taşınması sağlanmıştır. 5411 sayılı Bankacılık Kanunu, bankacılık suçu olarak sayılan her bir suçu teker teker sayma metodunu benimsemiş ve madde başlıklarında suçun adını da ek olarak belirtmiştir. Bu suçlar, izinsiz faaliyette bulunma, işlemlerin kayıt dışı bırakılması, belgelerin saklanması yükümlülüğünü gerçekleştirme, gerçeğe aykırı beyan verme, önlemleri almama, banka itibarını zedeleme, mevduat

ve katılım fonu sahiplerinin haklarını engelleme, bilgi ve belge vermeme, denetim görevlilerini engelleme, bankacılık sırlarının açıklanması, bilançonun hesap mutabakatı yapılmadan çıkarılması veya gerçeğe aykırı muhasebeleştirilmesi, gerçeğe aykırı belgeleri onaylama ve zimmet suçlarıdır (Özdoğan, 2013).

3.7.3. İcra İflas Kanunu'ndaki Suçlar

Bugünün iktisadi yaşamında insanların aşırı bir şekilde tüketime yönelmesi ve ekonomik buhranlar sonucunda insanların işsiz kalması veyahut gelirinden fazla harcamaya gitmesi neticesinde insanlar borçlarını zamanında ödeyemez hale gelmektedir. Kredi kartlarının bireyin ekonomik ödeme gücü sorgulanmadan dağıtılmasıyla veya sürekli harcama limitlerinin arttırılmasıyla ve kişisel tüketimin özendirilmeye çalışılmasıyla hane halklarının gelir-gider dengeleri bozulmaya uğramıştır.

Ekonomik buhranların etkisiyle borç alacak ilişkileri de bozulmaya uğramış, tahsil edilemeyen çek miktarı artmıştır. Adli muhasebecilere de İcra iflas Kanunu suçlarının çözümlenmesinde sıklıkla başvurulmaktadır. İcra İflas suçlarının bir kısmı özellikle iyi bir planlama ve muhasebeyle alakalı birtakım hilelere başvurmayı gerektirmektedir. İcra İflas Kanunu'nda ki suçlara başvuranlar genel olarak iyi bir biçimde planlı davranış sergilemekte ve bir bilirkişiden yardım almayı tercih etmektedirler.

İcra İflas Kanunu'nda yer alan suçlar 2004 sayılı kanun tarafından belirlenmiştir ve bunlar; alacaklıyı zarara uğratmak maksadıyla ticari işletmede yöneticinin borçları ödememesi, alacaklıyı zarara uğratmak maksadıyla bilerek mevcudun azaltılması, ticareti terk hükümlerine aykırı hareket edilmesi, eylemleri ile alacaklının aczine sebep olunması veya bilerek durumunu ağırlaştırmaya gidilmesi, mal varlığının veya kazanç artışlarının bildirmemesi ve taahhüdün ihlal edilmesi gerçeğe aykırı olarak mal beyanı vermesidir (Özdoğan, 2013).

3.7.4. Kara Paranın Aklanması

Adli muhasebecilerin çalışma alanlarına giren suçlardan bir tanesi de kara paranın aklanmasıdır. Kara para aklanması suçları bir ülkenin ekonomik değerleri için çok önemli bir yere sahiptir. Ülkelerin hükümetlerinin değişmesine, terörün çıkmasına, rüşvet ve yolsuzlukların artmasına neden olmaktadır.

Bir ülkeye bu denli olumsuz etkisinin olmasına karşı bu suçların önlenememesinin nedenleri başında bu örgütlerin iyi yapılanmış olması, planlı hareket etmeleri, farklı teknik ve metotlar kullanmaları gelmektedir (Gülten, 2011).

3.7.5. Vergi İle İlgili Suçlar

Vergi ile onun yükümlülüklerinin kanunlara uygun bir biçimde yerine getirilmemesi sebebiyle meydana gelen ve genel olarak devleti finansal açıdan kayba uğratan vaziyetler vergi suçu olarak tanımlanabilmektedir (Bayraklı, 2005). Vergi suçları vergi hukukunun kendisine mahsus özellikleri sebebiyle diğer suçlardan ayrı nitelikler taşır. Adli muhasebeciler, konunun her yönüyle ilgilidirler.

Uzun yıllar Türkiye’de vergiyle alakalı suçlarda yalnızca ekonomik yaptırımlar uygulanmaktaydı. Vergi yasasına göre hangi suçların hapis cezasıyla cezalandırılacağı açık olarak belirtilmiştir. Bu durumun ötesinde muhasebe ve vergi cezalarının çözümü farklı yöntem ve sistemlerle de gerçekleştirilmektedir (Altundiş, 2007).

4. ADLİ MUHASEBE UYGULAMALARINDA KULLANILAN YÖNTEMLER

4.1. Adli Muhasebe Uygulamaları

İş ortamlarında artan çatışmalar ihtilafli alanlarda da bu tip artışlar oluşturmuş ve adli muhasebeciliğe olan ihtiyaç artış göstermiştir. Bu bağlamda çalışma ortamındaki bilinçli yanıltmaya yönelik davranışlar, hileli işlemler ve tüm bunların kayıt altına alınması, bunlardan mahkemeye gidenlerin değerlendirilmesi ve sonuçlandırılması sürecinde adli muhasebecilik hizmetlerinden faydalanılmaktadır.

Adli muhasebeciler, avukatlara dava desteği, uzman tanıklık ve hile araştırmacılığı olmak üzere üç konuda yardımcı olmaktadır.

Uzmanlık bilgisi ışığında bir uzman muhasebeci için birçok rol mümkün olabilse de genel olarak uzman danışman veyahut bilirkişi olarak görev alırlar. Avukatın maksadı eğer uzman muhasebeciyi bir danışman olarak kullanmaksa, muhasebeci bu koşulda avukatın temsilcisi konumundadır. Bir dava sürecinin başlangıç aşamasında birçok avukat, muhasebeciyi görüş sunan uzman olarak değerlendirebilecekleri bir zaman gelinceye kadar danışman olarak değerlendirir. Bu durum da gizli görüş ve bilgilerin müşteri-avukat ilişkisinden feragat etmeden serbest bir şekilde paylaşılması demektir. (Pagano, 2005).

4.1.1. Adli Belge İncelenmesi

Belgeler, üstü kapalı veya açık şekilde alıcıya bildirim veren yazılı araçlar olmak suretiyle adli muhasebe sürecinin en etkin kaynaklarını oluşturmaktadır. Fakat bu belgeler her vakit doğrudan güvenilir olabilecek kaynaklar değildir. Öncelik olarak gerçek olup olmadıklarının ve doğruluklarının saptanması gerekmektedir. Bu maksatla icra edilen adli belge incelemesi başka bir ifadeyle anlaşmazlıklara konu olan ve ispat niteliği taşıyan belgeler ve bahsedilen belgelerin üzerinde bulunan yazı, iz, işaret, imza gibi öğelerin incelenmesi, karşılaştırma yapılması ve tetkik edilmesi sürecidir. Her türlü ruhsat, yazı, kimlik kartı, banknot, yazıcı çıktıları, pasaport, fotokopi, çek – senet – bono gibi kıymetli evraklar, intihar – tehdit – şantaj

mektupları dâhil çoğu farklı türde denk gelinen belgelerin adli incelemeye konu olabilmesi için üzerlerinde değiştirme, ekleme ve çıkarma gibi tahrifatlar yapılması veya tamamıyla yok edilmeleri gibi belgenin gerçek olup olmadığının sorgulanmasına sebep olan durumların gerçekleşmesi gerekmektedir. Bu ve buna benzer durumların olduğuna ilişkin şüphe uyandıran belirtilerse aşağıdaki gibidir (Cendrowski, 2007).

- Belgelerin bulunduğu yerin çok gizli veya olağandışı bir durumda olması
- Belgelerin tarihsel sıralamasının belirli bir düzen içinde olmaması
- Belgelerin tarih girişlerinde tekrarlamak suretiyle gerçekleştirilen hatalar
- Çok sayfalı belgelerin sayfa düzenleri veya kaliteleri arasındaki farklılıklar
- Normalde kullanılan yazı tipinden veya büyüklüğünden farklılıklar olması
- Çok sayfalı olan belgelerin farklı tarzda zımbalanması
- Belgede silme veyahut düzeltme yapıldığına ilişkin izlere rastlanması
- Yumuşak uçlu kalem kullanılması özellikle de birkaç günde kaybolma özelliği olan özel mürekkeplerin kullanılması
- Aynı belgede birden çok kalem kullanılması
- Aynı belgede el yazısı karakterlerinin değişiklikler göstermesi
- Küçük yazıların artması
- Belgelerin dosyalanmak maksadıyla hiç delinmemiş olması
- Sayfaların yüzeylerinin donuk ve pürüzlü olması
- Belgede fotokopi izlerinde olduğu gibi dikine veyahut enine hafif çizgilere denk gelinmesi
- Kimliği belli olmayan notların varlığı

El yazı suçları esasında başlı başına bir inceleme konusudur. Şahsa özel yazılar, semboller, imzalar veyahut noktalama işaretleri yine el ile taklit edilebilmesi mümkün olduğu gibi özel makinelerle de hazırlanabilmektedirler. Fakat uzmanlar ana kontrol alanları olan düz çizgileri, nokta, çengel ve eğrileri analiz ederek sahte olan belgeleri ayırt edebilmektedirler. Çünkü iki değişik kişinin söz konusu durumda

dört unsurun hepsini birden aynı biçimde yazabilmesi mümkün değildir. Bunların dışında harflerin büyüklüğü, eğiklik, harflerin uzunluğu ve uyumu, sözcüklerin aralığı, kişiye özel yazı figürleri, satır aralığı ve yaratıcılıkları da adli belge tetkik uzmanının üzerinde muhakkak durması gereken hususlardır. El yazısı tetkiklerinde daha çok eldeki titreme, kalem hareketlerinin yavaşlığı, imzanın yazı karakterinden farklılığı, yazının yönünün tutarlılığı ve gerçek mürekkep kullanılıp kullanılmadığı incelenmektedir (Cendrowski, 2007).

4.1.2. Hile ve Yolsuzluk Riskinin Değerlendirilmesi

Adli muhasebe uygulamalarının esas maksadı hile ve yolsuzluklar vuku bulmadan saptayabilmek ve önleyebilmektir. Bu sebeple denetim çalışmalarına başlanılmadan önce hile risklerinin değerlendirilmesi ve ölçülmesi gerekmektedir. Hile riski en genel tanımıyla; finansal tablolar üzerinde yapılan yanlış beyanlar ve varlıkların kötüye kullanılmasından kaynaklanan hilelerin karar alıcıların alacakları kararlarını olumsuz bir şekilde etkileyebilecek derecede finansal tablolarda değişiklikler oluşturulması riskidir (Güredin, 2007). Denetim aşamasında bütün standartlara ve prosedürlere uyulması her daim hilelerin saptanmasıyla doğru orantılı değildir (Ranallo, 2006). Bu sebeple öncelikle hile riski unsurlarının belirlenmesi gerekmektedir. Hile riski unsurlarının belirlenmesi ve hilelerin erken saptanması ihtiyacı da adli muhasebeye duyulan gereksinimi artırmaktadır. Denetim Standartları Üzerine Raporlar (Statements on Auditing Standards - SAS) madde 99 da bu bahsedilen görüşü destekleyecek biçimde bağımsız denetçilerin hile ve yolsuzluklara ait risk değerlemesi yapılırken adli muhasebe hizmetlerini isteyebileceklerini vurgulamıştır (Watters, 2007).

Daha çok adli muhasebe çalışmalarının planlanması kısmında önem arz eden hilenin risk değerlendirmesi, esasında çalışmaların başlangıç durumundan değerlendirilme aşamasına kadar süregelen kümülatif bir süreci kapsamalıdır (Colbert ve Turner, 2000). Hile riskinin değerlendirilmesiyle adli muhasebeci, kaynakların en etkili bir şekilde kullanılmasını, muhtemel risklere karşı erken ikaz sisteminin kurulmasını ve önlemlerin hile ve yolsuzluklar vuku bulmadan önce uygulamaya konulmasını sağlayabilmektedir (Özberk, 2003). Bu aşamada hile riski değerlendirilmesi yapılırken adli muhasebecinin hile riski unsurlarının gerçekleşme

ihtimallerini ve gerçekleştiklerinde oluşabilecek zararların büyüklüğünün göz önünde tutulması gerekmektedir (Singleton, 2010). Bu şekilde adli muhasebeci çalışmalarını en riskli olan alanlarda yoğunlaştırabilmekte ve daha az maliyetle firmalara daha yüksek yararlar sağlayabilmektedir (Reinstein, 2004).

Hile riski unsurları değerlendirilmeye alınırken dikkate alınması icap eden bir diğer durum hile riski unsurunun bir hile ispatı olmadığıdır. Hile risk unsurları, yalnızca hilenin meydana gelebileceği durumlara dikkat çekmeye çalışmaktadır. Ayrıca hile riski unsurlarının miktarının çok sayıda olması hilenin olduğu anlamına gelmemektedir (AICPA, 2010).

4.1.3. Hile ve Yolsuzlukların Tespit Edilmesi

Firmalar, adli muhasebe hizmetini genel olarak hile ve yolsuzluklar vuku bulduktan sonraki dava aşamasında veyahut hile ve yolsuzlukların olabilme ihtimaline dair kritik şüphelerin meydana geldiği durumlarda talep etmektedirler. Bu bakımdan hile ve yolsuzlukların saptanabilmesi adli muhasebe mesleği bakımından ayrı bir öneme sahiptir. Bugün piyasaların gelişmesiyle beraber işlemlerin gitgide karmaşık bir hale gelmesi, hile ve yolsuzlukların genel olarak yasal işlerin içinde girmiş olması, teknolojik ilerlemelerden faydalanılarak bilgi ve belgelerin daha basit ve titizlikle gizlenmesi veyahut bilgi ve belgelerin bozulmaya uğratılması gibi nedenlerle hile ve yolsuzlukların saptanabilmesi gittikçe zor bir hal almaya başlamıştır. Bu aşamada klasikleşmiş denetim anlayışının eksik kaldığı da bilinen bir gerçektir. Oysaki birden fazla farklı bilimi içine alan adli muhasebe hile ve yolsuzlukların saptanmasında daha etkili bir araçtır. Özellikle de Enron ve WorldCom gibi skandal olaylar sonrasında muhasebe alanında daha çok gündeme getirilen bu bilim dalı, alışılmış olan klasik muhasebe anlayışından farklı bir şekilde adeta bir dedektif gibi vakaları her açıdan bütün detaylarıyla ve tüm alternatifleriyle değerlendirerek hile ve yolsuzlukların önceden fark edilmesini sağlamaktadır.

4.1.4. Hile ve Yolsuzlukları Önlenme ve Caydırma

Bugün hile ve yolsuzlukların her firma için oldukça mühim bir risk oluşturduğu bilinmektedir. Bu sebeple firma yöneticileri, icra edilen hile ve

yolsuzlukların neticelerinin kontrol altına alınmasından daha çok hile ve yolsuzluklar yapılmadan önce önlem alınmasına yönelik metotlara ihtiyaç duymaktadırlar. Bu ihtiyaca karşın (SAS) Denetim Standartları Üzerine Raporlar No: 99'da da hile ve yolsuzlukların engellenebilmesi için düzenlemeler yer almaktadır. Bu düzenlemeyle beraber denetçinin üzerine düşen sorumlulukları daha da arttırılmış ve firmalara daha fazla şüpheyle bakan denetçiler hile ve yolsuzluklar için oldukça kritik bir engel haline gelmiştir. Fakat yine az önce bahsedilen düzenlemede belirtildiği gibi hile ve yolsuzlukları engellemek, ortaya çıkarmak ve vazgeçirmek firma yönetiminin üzerine düşen bir sorumluluk olup firmanın alması gereken önlemler aşağıdaki gibi sıralanmıştır. (Yücel, 2011).

- Etik Değerlere Önem Veren İşletme Kültürü: İlk olarak üst yönetim tarafından benimsenmektedir ve tüm firmaya gerek yazılı gerek sözlü olarak bildirilen etik ilkeler zaman geçtikçe personeli de olumlu yönde motive etmekte ve özellikle çalışan hilelerinin büyük ölçüde azaldığı görülmektedir.
- Hileyi Engellenen Süreç ve Kontroller: Gerek hileli finansal raporlama gerekse varlıkların kötüye kullanılması için olsun firma içerisinde çeşitli yönetsel boşlukların olması gereklidir. Bu sebeple hile riskini zayıflatacak iç kontrol sistemlerinin düzenlenmesi gerekir.
- Uygun Gözden Geçirme Süreci: Firmadaki bütün süreçleri kontrol edip gözden geçirmek üst yönetimdekilerin sorumluluğundadır. Fakat kimi zaman üst yöneticiler dahi hile ve yolsuzluklara başvurabilmektedirler. Bu sebeple, bir denetim komitesi üst yönetiminin eylemlerini gözden geçirmelidir. Firmanın iç kontrol ve finansal raporlama sistemiyle bağımsız denetiminin işleyiş şekli ve etkinliğinin gözetimini icra eden denetim komiteleri, idare ile bağımsız denetçilerin arasında bir aracı görevi görmektedir

Hile ve yolsuzlukları engellemek, diğer proaktif uygulamalara göre daha değerli ama bir o kadar da varılması zor bir hedeftir. Hiçbir otorite koyduğu engellerle hileleri tamamıyla önleyemez fakat bu engeller hilelere başvurmaktan caydırabilir. Hileden caydırma, hilenin rastgele bir şekilde gerçekleşen bir durum olmadığı ve uygun koşulların oluşması halinde gerçekleştiği önermesine dayanmaktadır. Bu sebeple hile saptamasından değişik olarak hileden caydırma, hile ve yolsuzluklara zemin oluşturan olan koşullara ve süreçlere odaklanmaktadır. Bu

maksatla öncelikle hile üçgeni kavramının üzerinde durulmalıdır. Hileden caydırmak için firmanın zayıf taraflarını değerlendirilerek fırsatlar saptanmalı, personele ve idarecilere baskı oluşturabilecek faktörler değerlendirmeye alınmalı ve hile suçunu mazur bir şekilde gösterebilecek bütün koşullara dikkat edilmelidir.

Hileden caydırmak maksadıyla uygulanan yöntemlerin başında cezalar gelmektedir. Ceza alma olasılığı ve cezai yaptırımların ağırlığıyla hile ve yolsuzluklara başvurulması arasında zıt yönlü bir ilişki vardır. Kişinin ceza alma olasılığı yüksek veya hapis süresi uzun ise suç işleme olasılığı daha azdır. Kuvvetli bir biçimde uygulandığı zaman hukuki yaptırımlar etkili caydırıcı faktörlerdir. Ayrıca bir yolsuzluk vakasının gün yüzüne çıkarılması o firmada çalışan her kişi için “caydırıcı” nitelikte taşımaktadır. Çalışanlar yakalanma olasılıklarının yüksek olduğu fikrine kapıldıklarında hile ve yolsuzluklardan kaçınma yoluna gideceklerdir. Bu açıdan firmaların hile vakaları karşısında taviz vermeden kararlı bir tutum benimsemeleri ve suçluları hiç vakit geçirmeden yetkili yasal birimlere bildirmeleri büyük önem taşımaktadır. Bu aşamadaki en ufak bir ihmal hile yapan kişileri cesaretlendirecektir. Arttırılan bütün cezalar çalışanları hile ve yolsuzluk yapmama yönünde motive edebilir, fakat yolsuzlukla içli dışlı olmuş toplumlarda ve firma kültürlerinde ağır yaptırımlar mühim bir caydırıcı unsur olarak görülmemektedir (Yücel, 2011).

4.2. Adli Muhasebe uygulamalarında Kullanılan Yöntemler

Adli muhasebeciler, mali durum bildirmelerine ait olan sahtekârlıkları ortaya çıkarabilmek için, “*Hile Değerlendirme Sorgulaması (FAQFraud Assesment Questioning), Kırmızı Bayraklar, Çapraz Denetim Tekniği, Veri Madenciliği Araçları, Net Varlık Yöntemi ve Benford Kanunu*” gibi kontrol tekniklerini kullanmaktadır (Toraman, Abdioğlu ve İşgüden, 2009).

4.2.1. Hile Değerlendirme Sorgulaması (FAQ-Fraud Assesment Questioning)

Bu yöntem, yalan söylemenin esasında neredeyse herkesin başvurabildiği bir davranış biçimi olduğunun kabul edilmesine dayanmaktadır. Bu sebeple, işinde iyi olan bir soruşturmacı, olay ile alakalı sualler, sual edilen zanlıya hissettirmeden

yöneltir. Soruşturmayı devam ettiren kişi, olay ile ilgili suallere geçtiğinde ise, artık zanlının sözlü ve diğer tepkileri arasında bir mukayese yapılabilme imkânı bulacaktır. Bu sürecin adı ölçmedir. Esasında anlatılmak istenen zanlının tepkileri arasında bir ölçme yapılabilmesinin söz konusu olduğudur. Zanlı olan personelin davranışları ölçüldükten sonra, soruşturmayı yürüten kişi bundan sonra diğer suallere geçebilir. Sorgulama, bir bakıma bilimden daha çok adeta bir sanatı andırır. Dürüst insanlar belli başlı davranış kalıpları gösterirken sahtekâr olan insanlar başka şekilde davranma eğilimi gösterebilmektedir. Önemi yüksek olan nokta, yalnızca bir suali sahtekâr insanların yanıtlaması muhtemel şekilde cevaplandırmasının, o insanın bir dolandırıcı veyahut hırsız olduğunu kanıtlamamasıdır (Toraman, Abdioğlu ve İşgüden, 2009).

4.2.1. Çapraz Denetim Tekniği

Çapraz Denetim Tekniği, rastgele bir hesabın yanlış olan bir başka hesapla alacak veyahut borç kaydı sonucu bakiye değiştirip değiştirmediğini belirlememize yarayan etkili ve son derece kullanışlı olan bir kontrol tekniğidir (Şen,2011).

4.2.3. Kırmızı Bayraklar

Hile; saklama, dönüştürme ve eylem basamaklarının en azından bir tanesinde belirtiler verir. Bu bahsedilen belirtiler kırmızı bayrak olarak isimlendirilir. Analitik ve stratejik yaklaşımlarla meydana çıkartılan kırmızı bayraklar adli muhasebe uzmanına hileyi nerede ne şekilde araştıracağı hususunda emare verir. Kırmızı bayrakları ortaya çıkarmayı sağlayacak olan yaklaşımlar, iyi niyeti kötüye kullanımın erken teşhisini ve zararın en az seviyeye indirilmesini sağlar. Hileyle mücadelede, personelleriniz hile mevzusunda ehil olmalı, önem vermeli ve temel manada hile emarelerini bilmelidir.

4.2.4. Net Varlık Yöntemi

Firmanın kontrol payının, firmanın faaliyetleri ve aktifleri üzerindeki her çeşit tasarrufa zemin oluşturacak bir anlaşmayla satılması durumunda, firmanın değerinin

hesaplanmasında kullanılması gereken yöntem, "Net Varlık Yöntemi"dir (Pala, 2011).

4.2.5. Veri Madenciliği Araçları

Veri madenciliği, veri ambarlarında saklanan çok farklı verileri dayanak noktası olarak daha önce ayak basılmamış bilgileri gün yüzüne çıkarmak, bunlara karar vermek ve eylem planını işletebilmek için kullanma sürecidir. Bu noktada yalnız başına bir çözüm değil çözüme varmak için verilecek olan karar sürecini destekleyen, sorunu çözmek için ihtiyaç olan bilgileri elde etmeye yarayan bir araç olarak da tarif edilebilmektedir. (Çatıkkaş ve Çalış, 2007:147). Veri madenciliği kullanma yöntemiyle yapılan muhasebe defter denetimlerinde tamamının taranmış ve denetlenmesinin yapılmış olma olasılığı diğer yöntemlere nazaran daha az hata payı barındırdığı için, muhasebede hataların ve hilelerin önlenmesinde firma yöneticileri tarafından oldukça sıkı bir kullanım sahası bulmaktadır (Ulucan, Özkul ve Pektekin, 2009).

4.2.6. Benford Kanunu

1938 senesinde, fizikçi olan Frank Benford her bir rakam için rakamların denk gelme oranını veren bir matematik kuralı geliştirmiştir. Günümüzde Frank Benford adlı fizikçinin adıyla anılan Benford Kanunu'na göre, eğer herhangi bir istatistik verisinden veya herhangi bir sayılar dizisinden gelişigüzel seçilen sayının ilk basamağının bir olması ihtimaliyle tüm sayıların bir olma ihtimali aynı değildir. Firma veri tabanının sayısal çözümlemesinde kullanılan Benford Kanunu, hile çözümlemesinde de kullanılmaya başlanılmıştır. Özellikle de büyük veri kümeleriyle çalışma yaparken, işlemlerin ve süreçlerin karmaşık olduğu ve hata saptamasının zorlaştığı durumlarda Benford Kanunu'yla genel bir çözümleme yapılabilir (Alagöz, 2008).

5. MUHASEBE HATA VE HİLELERİNİN ORTAYA ÇIKARILMASI AÇISINDAN ADLİ MUHASEBECİLİK MESLEĞİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ: MUHASEBE MESLEK MENSUPLARI KAPSAMINDA BİR ARAŞTIRMA

5.1. Çalışmanın Amacı Ve Önemi

Son yıllarda işletmelerin çeşitlenmesi ve çoğalması neticesinde parasal kayıtlar ve diğer işlemlerde pek çok hata ve hile ile karşılaşmaktadır. Bilgi teknolojilerinin gelişmesi ile birlikte bu hata ve hileleri tespit etmek kolaylaşmakla birlikte, bilgi teknolojilerinin yeterince iyi kullanılmaması veya bilgi teknolojilerindeki açıklarının kötü niyetle kullanılması nedeniyle hata ve hileler üzerine titiz çalışmalar gerçekleştirilmesi gerekmektedir.

Hata ve hilelerin tespit edilmesine yönelik oluşturulan denetim prosedürleri işletmedeki işlemlerin tamamına yani ana kütleye uygulanabileceği gibi, bu ana kütlede iradi veya istatistiksel olarak örneklem seçilmesi ile de uygulanabilir. Örneklem seçilmesi durumunda hata ve hile barındıran önemli hesap ve kayıt örneklerinin çok iyi tahmin edilebilmesi ve bu alanlardan en iyi örneklemin seçilebilmesi gerekir. Bu nedenle denetim çalışmalarında örneklem belirlemeye yönelik istatistiksel yöntemlerin kullanıldığı görülmektedir. Parasal işlemlerin incelenmesine yönelik nicelik ve/veya nitelik örnekleme yöntemlerinden faydalanılmakla birlikte hata ve hilelerin tespit edilmesinde de bu yöntemler kullanılmaktadır. Hata ve hile araştırmalarına yönelik faaliyetlerde adli muhasebecilerin hem araştırma yöntemleri hem denetim süreci açısından uzmanlıkları bulunmaktadır. Muhasebe mesleğinin bir alt dalı olarak ortaya çıkan adli muhasebecilik mesleği hızla gelişimini sürdürmektedir.

Bu çalışmanın amacı, ülkemizde yeni gelişen ve yaygınlaşan adli muhasebe mesleğinin muhasebe hata ve hilelerinin ortaya çıkarılmasındaki rolünü ve önemini belirleyebilmektir. Bu amaçla öncelikle hata ve hile kavramı incelenmiş ve adli muhasebe kavramı ile ilişkileri incelenmiştir.

Adli muhasebenin işleyişi, hata ve hile ile ilgili çalışma şekillerinin detaylı olarak ortaya konulması ve bu konuda öneriler geliştirilmesi hem Türk adalet sistemi

için hem de muhasebe mesleği için oldukça önemlidir. Bu bağlamda yapılan bu çalışma adli muhasebe yazını içerisinde önemli bir yere sahiptir.

5.2. Araştırmanın Kapsamı

3568 sayılı yasa gereği muhasebecilerin adli muhasebe mesleğini icra edebilmeleri mümkündür. Ancak muhasebe, adli muhasebenin önemli bir unsuru olsa da bu mesleğin tüm unsurlarını bünyesinde barındırmamaktadır. Bu bağlamda bu noktada sıkıntılar bulunmaktadır. Bu konudaki sıkıntılar ve çözüm önerileri yine muhasebe mesleğinin temsilcileri tarafından ortaya konulması gerekmektedir.

Adli muhasebe mesleğinin unsurlarından birisi olan muhasebe ve buna bağlı olarak adli muhasebenin meslek kapsamı içerisinde önemli bir yere sahip olan hata ve hilelerin ortaya çıkarılması konuları çalışmanın iki bileşenini oluşturmaktadır. Adli muhasebenin hata ve hileleri ortaya çıkarabilmesi için muhasebe bilgisi gerekmektedir. Ancak sadece muhasebe bilgisi yeterli değildir. Bu bağlamda muhasebe meslek mensuplarının adli muhasebe mesleğine bakış açıları, bu mesleğe yapacakları katkılar ve adli muhasebe mesleğini ifa edilebilir olarak kabul etme düzeyleri önemlidir. Adli muhasebe mesleğinin ifa edilebilirliği açısından oluşacak olumlu görüşler, adli muhasebe mesleğinin Türkiye'deki mesleki oluşumuna ve adli muhasebecilik mesleğine dair muhasebe meslek mensupları arasındaki algıya yönelik önemli bir gösterge olacaktır.

5.3. Araştırmanın Örneklemi ve Verilerin Toplanması

Bu araştırma betimsel tarama modeline uygun olarak tasarlanmıştır. Betimsel tarama modeli; geçmişte ya da halen var olan bir durumu betimlemeyi amaçlayan bir araştırma yaklaşımıdır. Betimsel tarama modelleri kendi içinde iki bölüme ayrılmaktadır. Bu bölümler; genel tarama ve örnek olay taramalarıdır. Genel tarama modelleri; çok sayıda elemandan oluşan bir evrende, evren hakkındaki genel yargıya varmak amacı ile evrenin tümü ya da ondan alınacak bir grup örnek ya da örneklem üzerinde yapılan tarama düzenlemeleridir. Genel tarama modeli içerisinde tekil tarama ve ilişkisel tarama modelleri yer almaktadır. Tekil tarama modeli, araştırmanın konusu olan değişkenlerin tek tek, tür ya da miktar olarak mevcut

durumlarının betimlendiği araştırma modelidir. İlişkisel tarama modeli ise, iki ya da daha çok sayıda değişken arasında bir ilişki olup olmadığını belirlemek amacıyla kullanılan araştırma modelidir (Karasar, 2011).

Bu çalışma kapsamında katılımcıların Muhasebede “Hata ve Hilelerin Tespiti ve Önlenmesi Ölçeği” ve “Muhasebecilerin Sorumluluklarını Belirlemeye Yönelik Oluşturulan Yargılar Ölçeği” ile görüşlerine yönelik ilişkilerine araştırılmaktadır.

Araştırma ile verilerin toplanmasında anket tekniği kullanılmıştır. Araştırma örnekleme istatistiksel olmayan yöntemlerden kolayda örnekleme yöntemi ile belirlenmiştir. Belirlenen amaç doğrultusunda anketin örneklemini Balıkesir ilinde faaliyet gösteren serbest muhasebeci mali müşavirler ve yeminli mali müşavirler oluşturmaktadır. TÜRMOB üye istatistikleri ve Balıkesir SMMM 2016 Yılı faaliyet raporuna göre odaya kayıtlı dokuz dokuz üye bulunmaktadır.

Anket Aralık 2015 - Şubat 2016 tarihleri arasında yaklaşık iki aylık sürede uygulanmıştır. Bu çerçevede örneklem %95 güvenilirlik ve %5’lik bir hata payı ile en düşük 275 olarak hesaplanmıştır (Sekaran, 2013:294, Altunışık vd., 2005: s.127). Geri dönüş oranları da dikkate alınarak kolayda örnekleme yöntemi ile belirlenen SMMM’lere çevrimiçi anket ve yüz yüze görüşme ile ulaşılmıştır. Hazırlanan çevrimiçi anket kırk kişinin e-posta adresine gönderilmiş, yüz yüze görüşme ile de üçyüz kişiye anket uygulanmıştır ve toplamda üçyüzkırk SMMM ile anket gerçekleştirilmiştir. Toplam yüzseksenaltı SMMM’den geri dönüş sağlanmıştır ve geri dönüş oranı %54 olarak hesaplanmıştır. Analizler yüzseksenaltı anket üzerinden gerçekleştirilmiştir.

5.4. Araştırmada Kullanılan Anket Formu ve İstatistiksel Testler

Araştırmanın amacına ulaşabilmek için yapılan anket formunun oluşturulmasında

- Elif Yücel’in “Adli Muhasebecilik ve Türkiye’deki gelişme potansiyeline yönelik bir araştırma” adli doktora tezinde kullanmış olduğu anket çalışmasından,
- Ekrem Yıldız ve Tuba Derya Başkan’ın “Muhasebe hilelerinin önlenmesinde kullanılan araçlar: BIST şirketleri üzerine bir araştırma” adli makalesinde kullanmış olduğu anket çalışmasından ve

- Tamer Karausta ve Adnan Dönmez' in Mesleki hile ve bir çözüm önerisi olarak adli denetim : Türkiye'de SPK'dan yetki almış denetim firmalarına yönelik bir araştırma makalesinde kullanmış olduğu anket çalışmasından yararlanılmıştır.

Anket formu ulaşılmak istemen amaca yönelik 5 bölümden oluşmaktadır. Birinci bölüm; katılımcıların demografik özelliklerini belirlemeye yönelik 5 sorudan, 2. bölüm muhasebe hataları ile ilgili yargılardan oluşan 15 sorudan, 3. bölüm muhasebe hileleri ile ilgili yargılardan oluşan 18 sorudan, 4. bölüm adli muhasebe ile ilgili yargılardan oluşan 14 sorudan ve 5. bölüm muhasebede hata-hilenin adli muhasebe ile ilişkisinden yargılardan oluşan 16 sorudan oluşmaktadır (Ek-3).

Araştırma kapsamında ölçme araçları ile elde edilen veriler, amaçlarda verilen hipotezlere uygun istatistiksel tekniklerle analiz edilmiştir. Araştırma sonucunda elde edilen veriler kodlanarak bilgisayara yüklenmiştir. Elde edilen verilerin çözümlenmesinde SPSS 21.0 (Statistical Package for Social Sciences) istatistik programı kullanılmıştır.

“Muhasebecilerin Muhasebedeki Hatalar ile Yargılara Katılma Düzeyleri”, “Muhasebecilerin Muhasebedeki Hileler ile Yargılara Katılma Düzeyleri”, “Adli Muhasebe Hizmetlerine Duyulan İhtiyaca Yönelik Bilgiler” ve “Muhasebede Hata ve Hilelerin Tespiti ve Önlenmesi İle İlgili Muhasebecilerin Sorumluluklarını Belirlemeye Yönelik Oluşturulan Yargılar” ölçeklerinin geçerlik ve güvenirlik çalışması için SPSS programında madde analizi, faktör analizi ve güvenirlik analizi yöntemleri kullanılmıştır. Faktör analizi için KMO değeri ve Barlett Testi kullanılarak ölçeklerin faktör analizine uygun olup olmadığı tespit edilmiştir. Ölçeklerin güvenirlik analizi için tekrarlı ölçümler yerine alfa katsayısı (Cronbach's alpha) hesaplamasına gidilmiştir. Çünkü likert tipi ölçeklerde ortalama değerlerini dikkate almak uygun değildir. Bu nedenle aynı gün içinde elde edilen sonuçların güvenirliğinin hesaplanmasında alfa katsayısının kullanılması önerilmektedir (Can, 2014). Grupların demografik değişkenleri için betimsel istatistikler kullanılmıştır.

Araştırma verilerinin çözümlenmesinde seçilecek analiz yöntemi için veriler üzerinde varyans analizleri yapılmıştır. Her bir analiz için varyans analizi sonuçları 0,05 anlamlılık değerinden büyük olduğu için varyansların homojen dağıldığı saptanmış ve parametrik istatistiksel yöntemler seçilmiştir. Muhasebecilerin

muhasabedeki hatalar ile yargılara katılma düzeyleri ile adli muhasebe hizmetlerine duyulan ihtiyaca yönelik bilgiler arasındaki ilişkiler uygun korelasyon analizleri ile araştırılmıştır. Korelasyon analizi, iki değişken arasındaki doğrusal ilişkiyi veya bir değişkenin iki yada daha çok değişken ile olan ilişkisini test etmek, varsa bu ilişkinin derecesini ölçmek için kullanılan istatistiksel bir yöntemdir. Korelasyon katsayısının mutlak değeri olarak, 0.70-1.00 arasında olması yüksek; 0.70-0.30 arasında olması orta; 0.30-0.00 arasında olması ise düşük düzeyde bir ilişki olarak tanımlanır. Tüm deneysel ve tarama araştırmalarında iki sürekli değişken arasındaki ilişki inceleniyorsa Pearson korelasyon katsayısından yararlanılır (Büyüköztürk, 2011).

Demografik değişkenlerden cinsiyet ve eğitim durumu ile “Muhasebecilerin Muhasebedeki Hatalar ile Yargılara Katılma Düzeyleri”, “Muhasebecilerin Muhasebedeki Hileler ile Yargılara Katılma Düzeyleri”, “Adli Muhasebe Hizmetlerine Duyulan İhtiyaca Yönelik Bilgiler”, “Muhasebede Hata ve Hilelerin Tespiti ve Önlenmesi İle İlgili Muhasebecilerin Sorumluluklarını Belirlemeye Yönelik Oluşturulan Yargılar” ölçekleri arasında anlamlı farklılığı t testi ve tek yönlü varyans analizi ile değerlendirilmiştir. Anova testi, ilişkisiz iki ya da daha çok örneklem ortalamasının birbirinden anlamlı farklılık gösterip göstermediğini test etmek için kullanılan analiz yöntemidir (Büyüköztürk, 2011). Değişkenlere ait gruplar arasında fark saptandığında, bu farkın kaynağı Tukey Post Hoc testi ile araştırılmıştır. Gruplar karşılaştırılırken gruplar arasında anlamlı farklılık olması durumunda farklılığın hangi gruplar arasında olduğunu belirlemek amacıyla post-hoc (Tukey) testi kullanılmıştır (Can, 2014).

Cinsiyet ile ilgili analizde anlamlı farklılık sonucunu elde etmek için ilişkisiz t-testi uygulanmıştır. İlişkisiz t-testi, iki ilişkisiz örneklemden elde edilen puanların birbirlerinden anlamlı bir şekilde farklılık gösterip göstermediğini test eder (Büyüköztürk, 2011).

“Finansal Tablolarda Hata Ve Hilelerin Önlenmesi İçin Kullanılan Araçlar”, “Denetçilerin İşletmelerde Hilenin Varlığı Hakkındaki Görüşleri” ve “Adli Muhasebe Mesleğine Yönelik Farkındalık Düzeyine İlişkin Bilgiler” ile ilgili anket verilerinin çözümlenmesinde betimsel analiz yöntemi kullanılmıştır. Tablolarda frekans ve yüzde değerlerine yer verilerek yorumlar yapılmıştır.

6. BULGULAR VE YORUMLAR

Araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının demografik özelliklerine ve araştırmada kullanılan istatistiksel analizlere ilişkin bulgulara bu kısımda yer verilmiştir.

6.1. Demografik Özellikler

Araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının demografik özelliklerine ilişkin bulgular aşağıda Çizelge 1’de gösterilmektedir.

Çizelge 1 Katılımcılara İlişkin Demografik Özelliklerin Dağılımı

Değişkenler	Sıklık (n)	Yüzde Değeri (%)
Unvan		
SMMM	180	96,8
YMM	6	3,2
Cinsiyet		
Kadın	46	24,7
Erkek	140	75,3
Yaş		
21-29	25	13,4
30-39	57	30,6
40-49	63	33,9
50 ve üzeri	41	22,0
Eğitim Durumu		
Lisans	167	89,8
Yüksek Lisans	13	7,0
Doktora	6	3,2
Mesleki Deneyim		
1-5 yıl	40	21,5
6-10 yıl	32	17,2
11-15 yıl	35	18,8
16 yıl ve üzeri	79	42,5
Toplam	186	100,0

Katılımcıların unvan durumuna göre dağılımına bakıldığında SMMM olanların sayısı 180 kişi (% 96,8), YMM olanların sayısı 6 kişi (% 3,2) olduğu görülmektedir. Buna göre katılımcıların büyük çoğunluğunu SMMM unvanına sahip katılımcılar oluşturmaktadır.

Katılımcılara ilişkin sosyo-demografik özelliklere bakıldığında, araştırmaya katılan kadın bireylerin sayısı 46 kişi (% 24,7), erkek bireylerin sayısının da 140 kişi (% 75,3) olduğu görülmektedir.

Araştırmaya 21-29 yaş arası 25 kişi (% 13,4), 30-39 yaş arası 57 kişi (% 30,6), 40-49 yaş arası 63 kişi (% 33,9) ve 50 yaş ve üzeri 41 kişi (% 22,0) katılmıştır. Buna göre katılımcıların büyük çoğunluğunu 30-39 ve 40-49 yaş arasındaki katılımcılar oluşturmaktadır. Bu oran % 64,5'tir (120kişi).

Katılımcıların eğitim durumuna göre dağılımına bakıldığında lisans mezunu olanların sayısı 167 kişi (% 89,4), yüksek lisans mezunu olanların sayısı 13 kişi (% 7,0), doktora mezunu olanların sayısı 6 kişi (% 3,2) olduğu görülmektedir. Buna göre katılımcıların büyük çoğunluğunu lisans mezunu meslek mensupları oluşturmaktadır.

Katılımcıların mesleki deneyim durumuna göre dağılımına bakıldığında 1-5 yıl arasında tecrübeye sahip olanların sayısı 40 kişi (% 21,5), 6-10 yıl arasında tecrübeye sahip olanların sayısı 32 kişi (% 17,2), 11-15 yıl arasında tecrübeye sahip olanların sayısının 35 kişi (% 18,8) ve 16 yıl ve üzerinde tecrübeye sahip olanların sayısının 79 kişi (% 42,5), olduğu görülmektedir.

6.2. Normal Dağılıma İlişkin Bulgular

6.2.1. Muhasebecilerin Muhasebedeki Hatalar ile Yargılara Katılma Düzeyleri Ölçeğine İlişkin Normallik Testi

- Yapılan açıklayıcı faktör analizi sonucunda verilerin son durumunda madde toplam puanlarına ilişkin betimsel istatistikler, verilerin normal dağılıma uygun olduğunu göstermektedir (Çizelge 2). Bir veri setinin normal dağılım göstermesi için aşağıdaki varsayımları karşılaması gerekmektedir.
- Merkezi eğilim ölçülerine (ortalama, ortanca ve mod) bakılarak bu değerlerin birbirine yakın ya da eşit olması beklenir.
- Çarpıklık ve basıklık katsayılarının incelenmesi

- Kurtosis (basıklık değeri) $-1 < x < +2$
- Skewness (Çarpıklık) $-1 < x < +1$ aralığındaki değerlerden birini alması gerekmektedir.
- Verilere ait histogram grafiğinin normal dağılım göstermesi gerekmektedir.
- Kolmogorov-Smirnov ve Shapiro-Wilks testi analiz sonuçlarında $p > 0,05$ olmasını gerekmektedir. Örneklem büyüklüğü 50'nin altında olduğu durumlarda Shapiro-Wilk, 50 ve üzerinde olduğu durumlarda da Kolmogorov-Smirnov önerilmektedir.
- Varyansların homojenliği için Levene testi sonucunda $p > 0,05$ olması gerekmektedir (Can, 2014).

Çizelge 2 Ölçek Ham Puanlarına Ait Betimsel İstatistikler

İfadeler	Değerler
Ortalama	3,48
Ortanca	3,50
Mod	3,52
Varyans	,251
En küçük puan	1,60
En yüksek puan	4,50
Çarpıklık	0,80
Sivrilik	0,43

Çizelge 2'deki değerlere göre "Muhasebecilerin Muhasebedeki Hatalar ile Yargılara Katılma Düzeyleri Ölçeği" normal dağılım göstermektedir.

6.2.2. Muhasebecilerin Muhasebedeki Hileler ile Yargılara Katılma Düzeyleri Ölçeği İlişkin Normallik Testi

Yapılan açıklayıcı faktör analizi sonucunda verilerin son durumunda madde toplam puanlarına ilişkin betimsel istatistikler, verilerin normal dağılıma uygun olduğunu göstermektedir (Çizelge 3.).

Çizelge 3 Ölçek Ham Puanlarına Ait Betimsel İstatistikler

İfadeler	Değerler
Ortalama	3,16
Ortanca	3,23
Mod	3,19
Varyans	0,11
En küçük puan	1,82
En yüksek puan	3,82
Çarpıklık	0,35
Sivrilik	-0,66

Çizelge 3’teki değerlere göre “Muhasebecilerin Muhasebedeki Hileler ile Yargılara Katılma Düzeyleri Ölçeği” normal dağılım göstermektedir.

6.2.3. Adli Muhasebe Hizmetlerine Duyulan İhtiyaca Yönelik Bilgiler Ölçeğine İlişkin Normallik Testi

Yapılan açıklayıcı faktör analizi sonucunda verilerin son durumunda madde toplam puanlarına ilişkin betimsel istatistikler, verilerin normal dağılıma uygun olduğunu göstermektedir (Çizelge 4).

Çizelge 4 Ölçek Ham Puanlarına Ait Betimsel İstatistikler

İfadeler	Değerler
Ortalama	3,25
Ortanca	3,27
Mod	3,29
Varyans	1,52
En küçük puan	1,00
En yüksek puan	10,67
Çarpıklık	0,85
Sivrilik	0,65

Çizelge 4’teki değerlere göre “Adli Muhasebe Hizmetlerine Duyulan İhtiyaca Yönelik Bilgiler Ölçeği” normal dağılım göstermektedir

6.2.4. Muhasebede Hata ve Hilelerin Tespiti ve Önlenmesi İle İlgili muhasebecilerin Sorumluluklarını Belirlemeye Yönelik Oluşturulan Yargılar Ölçeğine İlişkin Normallik Testi

Yapılan açıklayıcı faktör analizi sonucunda verilerin son durumunda madde toplam puanlarına ilişkin betimsel istatistikler, verilerin normal dağılıma uygun olduğunu göstermektedir (Çizelge 5).

Çizelge 5 Ölçek Ham Puanlarına Ait Betimsel İstatistikler

İfadeler	Değerler
Ortalama	3,92
Ortanca	4,00
Mod	3,95
Varyans	0,41
En küçük puan	1,00
En yüksek puan	5,71
Çarpıklık	-0,90
Sivrilik	0,85

Çizelge 5’teki değerlere göre “Muhasebede Hata ve Hilelerin Tespiti ve Önlenmesi İle İlgili muhasebecilerin Sorumluluklarını Belirlemeye Yönelik Oluşturulan Yargılar Ölçeği” normal dağılım göstermektedir.

6.3. Faktör Analizine İlişkin Bulgular

Faktör analizi, aynı yapıyı ölçen çok sayıda değişkenden, az sayıda ve tanımlanabilir nitelikte anlamlı değişkenler (faktörler, boyutlar) elde etmeye yönelik çok değişkenli bir istatistiktir. Açıklayıcı faktör analizinde, değişkenler arasındaki ilişkilerden hareketle faktör bulmaya, teori üretmeye yönelik bir işlem; doğrulayıcı faktör analizinde ise değişkenler arasındaki ilişkiye dair daha önce saptanan bir

hipotezin test edilmesi söz konusudur (Tabachncik ve Fideli, 2001). Faktör analizi, ölçülmek istenen yapı ya da kavrama ilişkin faktörler üretir. Analiz sonuçlarına göre uygun olmayan maddeler araçtan çıkartılır, analiz tekrar edilir. Araca yeni madde eklenmesi gerekiyorsa, madde eklenir ve yeniden veri toplanıp analiz tekrar edilir. Bu süreç, araştırmacının, ölçülecek alanı ölçmede yeterli sayıda madde içeren uygun bir çözüme ulaşıncaya kadar devam eder (Büyüköztürk, 2011).

6.3.1. Açıklayıcı Faktör Analizine İlişkin Bulgular

6.3.1.1. Muhasebecilerin Muhasebedeki Hatalar ile Yargılara Katılma Düzeyleri Ölçeğine İlişkin KMO ve Bartlett's Küresellik Testi

Muhasebecilerin muhasebedeki hatalar ile yargılara katılma düzeyleri ölçeğine ilişkin yapı geçerliliğini sağlamak ve ölçekte yer alan maddelerin faktör yüklerinin belirlenerek işlevsel bir boyutlandırmanın elde edilmesi (Büyüköztürk, 2011) amacıyla faktör analizi yapılmıştır. Faktör analizi yapılmadan önce verilerin faktör analizine uygunluğu Kaiser Mayer Olkin (KMO) ve Bartlett testiyle test edilmiştir. Değerlendirmeye alınan 186 adet 13 maddelik ölçeğin KMO değeri 0,64, Bartlett testi sonucu $\chi^2= 561,463$ ($p \leq .05$) olarak bulunmuştur. KMO'nun .60'dan yüksek, Barlett testinin anlamlı çıkması verilerin faktör analizi için uygun olduğunu gösterir (Büyüköztürk, 2011). Bu durumda gözlenen .64'lük KMO değeri önerilen KMO değerinden yüksektir.

Bu bağlamda ölçek verilerinin faktör analizi yapmaya uygun olduğu görülmektedir. Yapılan temel bileşenler analizi sonucunda ölçek maddelerinin iki faktörde toplandığı belirlenmiştir. Birinci faktörde faktör yükleri 0,30'un altında olan iki madde ve ikinci faktörde binişik olan bir madde analizden çıkarılmıştır. Alan yazında, bir maddenin faktör yük değeri için 0,40 ya da daha yüksek olması seçim için iyi bir ölçüttür. Ancak uygulamada bu sınır değer 0,30'a kadar inebilir (Büyüköztürk, 2011). Tekrarlanan analiz sonucunda değerlendirmeye alınan 10 maddelik deneme ölçeği formu için KMO değeri 0,74, Bartlett testi sonucu $\chi^2= 390,461$ ($p \leq .05$) olarak bulunmuştur. Bu durumda gözlenen .74'lük KMO değeri

önerilen KMO değerinden yüksektir. Bu durumda ölçekteki verilerin faktör analizi yapmaya uygun olduğu görülmektedir. Bu değerler Çizelge 6’da yer almaktadır.

Çizelge 6 Muhasebecilerin Muhasebedeki Hatalar ile Yargılara Katılma Ölçeğine İlişkin KMO ve Bartlett’s Küresellik Testi Sonuçları

Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy (Örneklem Yeterlilik Ölçümü)		0,741
Bartlett’s Test of Sphericity (Bartlett Küresellik Testi)	Approx. Chi-Square (Yaklaşık Ki-kare)	390,461
	Df	45
	Sig.(Anlamlılık)	0,00

Yapılan temel bileşenler analizi sonucunda ölçek maddelerinin iki faktörde toplandığı belirlenmiştir. Çizelge 7’de faktörlerin alt boyutlarının açıkladığı varyans, cronbach alfa katsayısı, ortalaması, standart sapması ve faktör yükü değerleri yer almaktadır.

Çizelge 7 Muhasebecilerin Muhasebedeki Hatalar ile Yargılara Katılma Ölçeğine İlişkin Açıklayıcı Faktör Analizi Sonuçları

İfadeler	Açıklanan Varyans %	Cronbach Alfa katsayısı α	\bar{X}	SS	Faktör Yüğü
Muhasebe hataları kasıtsızdır	22,782	0,733	3,72	0,689	2,562
Muhasebe hataları bilgisizlik ve tecrübesizlik nedeniyle meydana gelmektedir.					,762

Çizelge 8 Muhasebecilerin Muhasebedei Hatalar ile Yargılara Katılma Ölçeğine İlişin Açıklayıcı Faktör Analizi Sonuçları (Devam)

Muhasebe hataları ihmal ve dikkatsizlik nedeniyle meydana gelmektedir.					,686
Muhasebe hataları unutma ve tekrarlama ile meydana gelen hatalardır.					,624
Muhasebe hataları matematiksel olarak meydana gelen hatalardır					,588
Muhasebe hataları işin uzmanlarının tam ve donanımlı olmamasından dolayı meydana gelmektedir.					,554
Muhasebe hataları işin uzmanlarının kullanmış olduğu teknolojinin yetersiz olmasından dolayı meydana gelmektedir.					,365
Muhasebe hataları istemsizdir	19,331	0,714	3,03	0,708	1,650
Kişi ne kadar önlem alsın ve dikkatli davranırsa da yapılan muhasebe hataları engellenemez.					,812
İşin uzmanları hata konusunda tam ve donanımlı olsa da yapılan muhasebe hatasını engelleyemez.					,778
Muhasebe hatalarının yetenekle ilgisi yoktur.					,501
Yapılan muhasebe hatalarında kasıt unsuru bulunmaz.					,310
Genel Toplam	42,112	0,774	3,44	0,507	

Bu çalışmada dik döndürme analizlerinden Varimax kullanılmış ve öz değerleri 1'in üzerinde olan 2 faktörlü yapı ortaya çıkmıştır. Belirlenen bu iki boyut toplam varyansın % 42,112'sini açıklamaktadır. Çizelge 7'de yer alan açıklayıcı faktör analizi sonuçlarına göre ortaya çıkan iki boyut "Muhasebe hataları kasıtsızdır ve Muhasebe hataları istemsizdir" olarak belirlenmiştir.

1.Boyut: Muhasebe hataları kasıtsızdır.

Muhasebe hataları kasıtsızdır; yapılan açıklayıcı faktör analizi sonucunda ortaya çıkan 1. boyuttur. Bu boyut toplam varyansın % 22,782'sini açıklamaktadır Muhasebe hataları kasıtsızdır Cronbach Alfa katsayısı $\alpha = 0,73$ ve ortalaması 3,72 olarak bulunmuştur

2.Boyut: Muhasebe hataları istemsizdir.

Muhasebe hataları istemsizdir; yapılan açıklayıcı faktör analizi sonucunda ortaya çıkan 2. boyuttur. Bu boyut toplam varyansın % 19,331'ini açıklamaktadır Muhasebe hataları istemsizdir; Cronbach Alfa katsayısı $\alpha = 0,71$ ve ortalaması 3,03 olarak bulunmuştur

Toplam olarak "Muhasebecilerin Muhasebedeki Hatalar ile Yargılara Katılma Düzeyleri Ölçeği"ne ilişkin bu iki boyut toplam varyansın % 42,112'sini açıklamaktadır. Ölçeğin Cronbach Alfa katsayısı $\alpha = 0,77$ ve ortalaması 3,44 olarak bulunmuştur. Buna göre ölçek güvenilir ve kullanılabilir bir ölçektir.

6.3.1.2. Muhasebecilerin Muhasebedeki Hileler ile Yargılara Katılma Düzeylerine İlişkin KMO ve Bartlett's Küresellik Testi

Muhasebecilerin muhasebedeki hileler ile yargılara katılma düzeyleri ölçeğine ilişkin yapı geçerliliğini sağlamak ve ölçekte yer alan maddelerin faktör yüklerinin belirlenerek işlevsel bir boyutlandırmanın elde edilmesi (Büyüköztürk, 2011) amacıyla faktör analizi yapılmıştır. Faktör analizi yapılmadan önce verilerin faktör analizine uygunluğu Kaiser Mayer Olkin (KMO) ve Bartlett testiyle test edilmiştir. Değerlendirmeye alınan 186 adet 18 maddelik ölçeğin KMO değeri 0,67,

Bartlett testi sonucu $\chi^2= 1022,046$ ($p \leq .05$) olarak bulunmuştur. KMO'nun .60'dan yüksek, Bartlett testinin anlamlı çıkması verilerin faktör analizi için uygun olduğunu gösterir (Büyüköztürk, 2011). Bu durumda gözlenen .67'lik KMO değeri önerilen KMO değerinden yüksektir.

Bu bağlamda ölçek verilerinin faktör analizi yapmaya uygun olduğu görülmektedir. Yapılan temel bileşenler analizi sonucunda ölçek maddelerinin üç faktörde toplandığı görülmüştür. Birinci faktörde faktör yükleri 0,30'un altında olan bir madde madde analizden çıkarılmıştır. Diğer boyutlarda 0,30'un altında ya da binişik madde ortaya çıkmamıştır. Alan yazında, bir maddenin faktör yük değeri için 0,40 ya da daha yüksek olması seçim için iyi bir ölçüttür. Ancak uygulamada bu sınır değer 0,30'a kadar inebilir (Büyüköztürk, 2011). Tekrarlanan analiz sonucunda değerlendirmeye alınan 17 maddelik deneme ölçeği formu için KMO değeri 0,67, Bartlett testi sonucu $\chi^2= 936,264$ ($p \leq .05$) olarak bulunmuştur. Bu durumda gözlenen 0.67'lik KMO değeri önerilen KMO değerinden yüksektir. Bu durumda ölçekteki verilerin faktör analizi yapmaya uygun olduğu görülmektedir. Bu değerler Çizelge 9'de yer almaktadır.

Çizelge 9 Muhasebecilerin Hileler ile Yargılara Katılma Ölçeğine İlişkin KMO ve Bartlett's Küresellik Testi Sonuçları

Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy (Örneklem Yeterlilik Ölçümü)		0,678
Bartlett's Test of Sphericity (Bartlett Küresellik Testi)	Approx. Chi-Square (Yaklaşık Ki-kare)	936,264
	Df	136
	Sig.(Anlamlılık)	0,00

Yapılan temel bileşenler analizi sonucunda ölçek maddelerinin üç faktörde toplandığı belirlenmiştir. Çizelge 9'da faktörlerin alt boyutlarının açıkladığı varyans, cronbach alfa katsayısı, ortalaması, standart sapması ve faktör yükü değerleri yer almaktadır.

Çizelge 10 Muhasebecilerin Muhasebedeki Hileler ile Yargılara Katılma Ölçeğine İlişkin Açıklayıcı Faktör Analizi Sonuçları

İfadeler	Açıklanan Varyans %	Cronbach Alfa katsayısı α	\bar{X}	SS	Faktör Yükü
Muhasebede hile kasıtlıdır.	16,291	0,70	3,12	0,589	3,938
Hile belli bir kasıt taşıyan bilinçli yapılan hatalardır.					,597
Belgesiz bir şekilde yapılan kayıt dışı işlemlerdir.					,595
Hileler otorite boşluğundan yararlanılarak yapılmaktadır.					,592
Yapılan her kasıtlı hata hile değildir.					,561
Vergi kaçırmak amacı ile yapılmaktadır.					,554
Bir hatada kasıt varsa %100 hile vardır.					,498
Hilede ekonomik yönden motivasyona ihtiyaç duyulur.					,497
Hilenin oluşması için herhangi bir motivasyona ihtiyaç yoktur.					,474
Muhasebede hile dolandırıcılıktır.	16,137				2,064
Bankalardan daha fazla kredi almak için yapılmaktadır.		0,71	3,53	0,605	,759
İşletmenin imajını güçlendirmek için yapılmaktadır.					-,726
Hile yapan dürüst olduğunu düşünür.					,713
Vergi kanunlarındaki boşluklardan yararlanmak ve işletme çalışanlarına iyi koşullar sağlamak için hileye başvurulur.					,574
Hile için herhangi bir fırsat gerekmez, kendiliğinden oluşur.					,551

Çizelge 11 Muhasebedeki Hileler ile Yargılara Katılma Ölçeğine İlişkin Açıklayıcı Faktör Analizi Sonuçları (Devam)

Hile gizlidir	13,42	0.720	3.40	0,332	1.798
Hile bilinçli olarak yapılır ve gizli sürdürülür.					7,16
Hile yapan sadece kendi menfaatini düşünür.					,715
Hile yapan dürüst değildir.					0,640
Hilede kimse aldatılmaz.					0,618
Genel Toplam	45,889	0,731	3,169	0,341	

Bu çalışmada dik döndürme analizlerinden Varimax kullanılmış ve öz değerleri 1'in üzerinde olan 3 faktörlü yapı ortaya çıkmıştır. Belirlenen bu üç boyut toplam varyansın % 45,889'unu açıklamaktadır. Çizelge 10'da yer alan açıklayıcı faktör analizi sonuçlarına göre ortaya çıkan üç boyut "Hile kasıtlıdır, Hile dolandırıcılıktır, Hile gizlidir"; olarak belirlenmiştir.

1.Boyut: Hile kasıtlıdır

Hile kasıtlıdır; yapılan açıklayıcı faktör analizi sonucunda ortaya çıkan 1. boyuttur. Bu boyut toplam varyansın % 16,291'ini açıklamaktadır. Hile kasıtlıdır; Cronbach Alfa katsayısı $\alpha = 0,70$ ve ortalaması 3,12 olarak bulunmuştur.

2.Boyut: Hile dolandırıcılıktır

Hile dolandırıcılıktır; yapılan açıklayıcı faktör analizi sonucunda ortaya çıkan 2. boyuttur. Bu boyut toplam varyansın % 16,137'sini açıklamaktadır. Hile dolandırıcılıktır ;Cronbach Alfa katsayısı $\alpha = 0,71$ ve ortalaması 3,53 olarak bulunmuştur.

3.Boyut: Hile gizlidir.

Hile gizlidir; yapılan açıklayıcı faktör analizi sonucunda ortaya çıkan 3. boyuttur. Bu boyut toplam varyansın % 13,42'sini açıklamaktadır Hile gizlidir; Cronbach Alfa katsayısı $\alpha = 0,72$ ve ortalaması 3,40 olarak bulunmuştur.

Toplam olarak “Muhasebecilerin Muhasebedeki Hileler İle Yargılara KatılmaDüzeyleri Ölçeği”ne ilişkin bu üç boyut toplam varyansın % 45,889’unu açıklamaktadır. Ölçeğin Cronbach Alfa katsayısı $\alpha = 0,73$ ve ortalaması 3,16 olarak bulunmuştur. Buna göre ölçek güvenilir ve kullanılabilir bir ölçektir.

6.3.1.3. Adli Muhasebe Hizmetlerine Duyulan İhtiyaca Yönelik Bilgiler Ölçeğine İlişkin KMO ve Bartlett’s Küresellik Testi

Adli muhasebe hizmetlerine duyulan ihtiyaca yönelik bilgilerölçeğinin yapı geçerliliğini sağlamak ve ölçekte yer alan maddelerin faktör yüklerinin belirlenerek işlevsel bir boyutlandırmanın elde edilmesi (Büyüköztürk, 2011) amacıyla faktör analizi yapılmıştır. Faktör analizi yapılmadan önce verilerin faktör analizine uygunluğu Kaiser Mayer Olkin (KMO) ve Bartlett testiyle test edilmiştir. Değerlendirmeye alınan 186 adet 6 maddelik deneme ölçeği formu için KMO değeri 0,78, Bartlett testi sonucu $\chi^2 = 496,584 (p \leq 0,05)$ olarak bulunmuştur. KMO’nun .60’dan yüksek, Bartlett testinin anlamlı çıkması verilerin faktör analizi için uygun olduğunu gösterir (Büyüköztürk, 2011). Bu durumda gözlenen .78’lik KMO değeri önerilen KMO değerinden yüksektir. Bu durumda ölçek verilerinin faktör analizi yapmaya uygun olduğu görülmektedir. Bu değerler Çizelge 12’de yer almaktadır.

Çizelge 12. Adli Muhasebe Hizmetlerine Duyulan İhtiyaca Yönelik Bilgiler Ölçeğine İlişkin KMO ve Bartlett's Küresellik Testi Sonuçları

Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy (Örneklem Yeterlilik Ölçümü)		,784
Bartlett’s Test of Sphericity (Bartlett Küresellik Testi)	Approx. Chi-Square (Yaklaşık Ki-kare)	496,584
	Df	15
	Sig.(Anlamlılık)	0,00

Yapılan temel bileşenler analizi sonucunda ölçek maddelerinin tek faktörde toplandığı görülmüştür. Analiz sonucunda binişik ya da faktör yük değeri 0,30’un altında olan maddeye rastlanmamıştır. Alan yazında, bir maddenin faktör yük değeri için 0,40 ya da daha yüksek olması seçim için iyi bir ölçüttür. Ancak uygulamada az

sayıda madde için bu sınır değer 0,30'a kadar inebilir (Büyüköztürk, 2011). Çizelge 13'de faktörlerin alt boyutlarının açıkladığı varyans, cronbach alfa katsayısı, ortalaması, standart sapması ve faktör yükü değerleri yer almaktadır.

Çizelge 13 Adli Muhasebe Hizmetlerinde Duyulan İhtiyaca Yönelik Bilgiler Ölçeğine İlişkin Açıklayıcı Faktör Analizi Sonuçları

İfadeler	Açıklanan Toplam Varyans %	Cronbach Alfa katsayısı α	\bar{X}	SS	Faktör Yükü
	57,050	0,82	3,125	1,233	3,423
Hile Ve Yolsuzlukların Engellenmesi					,860
İflas Tasfiye ve Yeniden Örgütlenme Durumları					,807
Varlıkların Değerlemesi					,807
Hile Ve Yolsuzlukların Tespit Edilmesi					,793
Bilgisayar Destekli Adli İncelemeler					,767
Ekonomik Zararların Hesaplanması					,404

Bu çalışmada öz değerleri 1'in üzerinde olan tek faktörlü yapı ortaya çıkmıştır. "Adli Muhasebe Hizmetlerine Duyulan İhtiyaca Yönelik Bilgiler Ölçeği" toplam varyansın % 57,050'sini açıklamaktadır. Ölçeğin Cronbach Alfa katsayısı $\alpha = 0,82$ ve ortalaması 3,125 olarak bulunmuştur. Buna göre ölçek güvenilir ve kullanılabilir bir ölçektir.

6.3.1.4. Muhasebede Hata ve Hilelerin Tespiti ve Önlenmesi İle İlgili Muhasebecilerin Sorumluluklarını Belirlemeye Yönelik Oluşturulan Yargılar Ölçeğine İlişkin KMO ve Bartlett's Küresellik Testi

Muhasebede hata ve hilelerin tespiti ve önlenmesi ile ilgili muhasebecilerin sorumluluklarını belirlemeye yönelik oluşturulan yargılar ölçeğine ilişkin yapı geçerliliğini sağlamak ve ölçekte yer alan maddelerin faktör yüklerinin belirlenerek işlevsel bir boyutlandırmanın elde edilmesi (Büyüköztürk, 2011) amacıyla faktör analizi yapılmıştır. Faktör analizi yapılmadan önce verilerin faktör analizine uygunluğu Kaiser Mayer Olkin (KMO) ve Bartlett testiyle test edilmiştir. Değerlendirmeye alınan 186 adet 16 maddelik ölçeğin KMO değeri 0,80, Bartlett testi sonucu $\chi^2= 1330,755$ ($p \leq .05$) olarak bulunmuştur. KMO'nun .60'dan yüksek, Bartlett testinin anlamlı çıkması verilerin faktör analizi için uygun olduğunu gösterir (Büyüköztürk, 2011). Bu durumda gözlenen .80'lik KMO değeri önerilen KMO değerinden yüksektir.

Bu bağlamda ölçek verilerinin faktör analizi yapmaya uygun olduğu görülmektedir. Yapılan temel bileşenler analizi sonucunda ölçek maddelerinin iki faktörde toplandığı görülmüştür. Birinci faktörde faktör yükleri 0,30'un altında olan bir madde ve ikinci faktörde binişik olan bir madde analizden çıkarılmıştır. Alan yazında, bir maddenin faktör yük değeri için 0,40 ya da daha yüksek olması seçim için iyi bir ölçüttür. Ancak uygulamada bu sınır değer 0,30'a kadar inebilir (Büyüköztürk, 2011). Tekrarlanan analiz sonucunda değerlendirmeye alınan 14 maddelik deneme ölçeği formu için KMO değeri 0,81, Bartlett testi sonucu $\chi^2= 1309,710$ ($p \leq .05$) olarak bulunmuştur. Bu durumda gözlenen .81'lik KMO değeri önerilen KMO değerinden yüksektir. Bu durumda ölçekteki verilerin faktör analizi yapmaya uygun olduğu görülmektedir. Bu değerler Çizelge 14'de yer almaktadır

Çizelge 14 Muhasebede Hata ve Hilelerin Tespiti ve Önlenmesi ile İlgili Muhasebecilerin Sorumluluklarını Belirlemeye Yönelik Oluşturulan Yargılar Ölçeğine İlişkin KMO ve Bartlett's Küresellik Testi Sonuçları

Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy (Örnekleme Yeterlilik Ölçümü)		0,812
Bartlett's Test of Sphericity (Bartlett Küresellik Testi)	Approx. Chi-Square (Yaklaşık Ki-kare)	1309,710
	Df	91
	Sig.(Anlamlılık)	0,00

Yapılan temel bileşenler analizi sonucunda ölçek maddelerinin iki faktörde toplandığı belirlenmiştir. Çizelge 15'te faktörlerin alt boyutlarının açıkladığı varyans, cronbach alfa katsayısı, ortalaması, standart sapması ve faktör yükü değerleri yer almaktadır.

Çizelge 15 Muhasebede Hata ve Hilelerin Tespiti ve Önlenmesi İle İlgili Muhasebecilerin Sorumluluklarını Belirlemeye Yönelik Oluşturulan Yargılar Ölçeğine İlişkin Açıklayıcı Faktör Analizi Sonuçları

İfadeler	Açıklanan Varyans %	Cronbach Alfa katsayısı α	\bar{X}	SS	Faktör Yüğü
Adli muhasebe	35,126	0,75	3,77	1,19	5,796
Adli muhasebeye ilişkin faaliyetlerin yaygınlaştırılması, hata ve hilelerin önlenmesini sağlayarak, ulusal ekonomiye olumlu katkı sağlayacaktır.					,836
Adli Muhasebecilik mesleğinin gelişimi denetim sektörünü önemli yönde etkileyecektir.					,816

Çizelge 16 Muhasebeye Hata ve Hilelerin Tespiti ve Önlenmesi İle İlgili Muhasebecilerin Sorumluluklarını Belirlemeye Yönelik Oluşturulan Yargılar Ölçeğine İlişkin Açıklayıcı Faktör Analizi Sonuçları (Devam)

Adli muhasebeye ilişkin faaliyetlerin yaygınlaştırılması, iş gören ve çalışan kişilerde is etiği (is ahlakı) bilincinin yükselmesine neden olacaktır.					,816
Adli muhasebeye ilişkin faaliyetlerin yaygınlaştırılması, hata ve hilelerin önlenmesini sağlayarak, ulusal ekonomiye olumlu katkı sağlayacaktır.					,770
Adli muhasebecilik muhasebe mesleğinin vizyonuna olumlu katkı sağlayacaktır.					,726
Adli muhasebecilik muhasebe meslek mensuplarına yeni iş fırsatları sunacaktır.					,677
Adli muhasebe meslek mensuplarının hile denetimi bilincinin yerleşmesine katkı sağlayacaktır.					,617
İşletmelerde yaşanan veya yaşanması olası hilelerin önlenmesi, caydırılması ve tespit edilmesi hususunda adli denetim uygulaması etkili olacaktır.					,574
Mesleki Hilenin işletmeler açısından önemli bir risk unsurudur.					,399
Adli muhasebecilik	16,726	0,71	3,91	0,456	1,481

Çizelge 17 Muhasebede Hata ve Hilelerin Tespiti ve Önlenmesi İle İlgili Muhasebecilerin Sorumluluklarını Belirlemeye Yönelik Oluşturulan Yargılar Ölçeğine İlişkin Açıklayıcı Fatör Analizi Sonuçları (Devam)

Bir adli muhasebeci denetimini tamamladığı ve hakkında olumlu görüş bildirdiği bir işletmenin mali tablolarında hile tespit edilemeyeceğini garanti edebilecektir					,686
Bir adli muhasebecinin, inceleme yaptığı işletmede olası hileleri ortaya çıkarmaktan sorumludur.					653
Adli muhasebenin asıl amacının işletmelerdeki olası hileleri ortaya çıkarmaktır.					,608
Bir bir adli muhasebeci var olan prosedürler ile denetimini yaptığı işletmede var olması muhtemel hileleri ortaya çıkarabilecektir.					,574
Hile ve yolsuzlukla mücadele edebilmek için, konusunda geleneksel standartlara göre eğitilmiş muhasebeci ve denetçiler yeterli olacaktır.					,439
Genel Toplam	51,981	0,76	3,923	0,645	

Bu çalışmada dik döndürme analizlerinden Varimax kullanılmış ve öz değerleri 1'in üzerinde olan 2 faktörlü yapı ortaya çıkmıştır. Belirlenen bu iki boyut toplam varyansın % 51,981'ini açıklamaktadır. Çizelge 16'de yer alan açıklayıcı faktör analizi sonuçlarına göre ortaya çıkan iki boyut "Adli muhasebe ve Adli muhasebecilik" olarak belirlenmiştir.

1.Boyut: Adli muhasebe

Adli muhasebe; yapılan açıklayıcı faktör analizi sonucunda ortaya çıkan 1. boyuttur. Bu boyut toplam varyansın % 35,256'sını açıklamaktadır. Adli muhasebe; Cronbach Alfa katsayısı $\alpha = 0,75$ ve ortalaması 3,77 olarak bulunmuştur.

2.Boyut: Adli muhasebecilik

Adli muhasebecilik; yapılan açıklayıcı faktör analizi sonucunda ortaya çıkan 2. boyuttur. Bu boyut toplam varyansın % 16,726'sını açıklamaktadır Adli muhasebecilik; Cronbach Alfa katsayısı $\alpha = 0,71$ ve ortalaması 3,91 olarak bulunmuştur.

Toplam olarak “Muhasebede Hata Ve Hilelerin Tespiti ve Önlenmesi İle İlgili Muhasebecilerin Sorumluluklarını Belirlemeye Yönelik Oluşturulan Yargılar Ölçeği”ne ilişkin bu iki boyut toplam varyansın % 51,981'ini açıklamaktadır. Ölçeğin Cronbach Alfa katsayısı $\alpha = 0,76$ ve ortalaması 3,92 olarak bulunmuştur. Buna göre ölçek güvenilir ve kullanılabilir bir ölçektir.

6.4. Korelasyon Analizi

6.4.1. Muhasebecilerin Muhasebedeki Hatalar İle Yargılara Katılma Düzeyleri İle Adli Muhasebe Hizmetlerine Duyulan İhtiyaca Yönelik Bilgiler Arasındaki Korelasyon Analizi

Muhasebecilerin muhasebedeki hatalar ile yargılara katılma düzeyleri ile adli muhasebe hizmetlerine duyulan ihtiyaca yönelik bilgiler arasındaki korelasyon analizine ilişkin bulgular Çizelge 18'te yer almaktadır.

Çizelge 18 Muhasebecilerin Muhasebedeki Hatalar İle Yargılara Katılma Düzeyleri İle Adli Muhasebe Hizmetlerine Duyulan İhtiyaca Yönelik Bilgiler Arasındaki Korelasyon Tablosu

Boyutlar		Muhasebecilerin Muhasebedeki Hatalar İle Yargılara Katılma Düzeyleri	Adli Muhasebe Hizmetlerine Duyulan İhtiyaca Yönelik Bilgiler
Muhasebecilerin Muhasebedeki Hatalar İle Yargılara Katılma Düzeyleri	r	1	-,336
	p		,028
asebe Hizmetlerine Duyulan İhtiyaca Yönelik Bilgiler	r	-,336	1
	p	,028	

Çizelge 18’te korelasyon analizine ilişkin bulgulara göre; muhasebecilerin muhasebedeki hatalar ile yargılara katılma düzeyleri ile adli muhasebe hizmetlerine duyulan ihtiyaca yönelik bilgiler ölçekleri arasında negatif ve anlamlı bir ilişki vardır, $r=-0,336$, $p<,05$. Bu ilişki iki değişken arasında orta düzeydedir. Buna göre muhasebecilerin muhasebedeki hatalar ile yargılara katılma düzeyleri arttıkça yargılara katılma düzeyleri ile adli muhasebe hizmetlerine duyulan ihtiyaca yönelik bilgiler azalmaktadır. Determinasyon katsayısı ($r^2=0,10$) dikkate alındığında, adli muhasebe hizmetlerine duyulan ihtiyaca yönelik bilgiler toplam varyansın % 10’unun muhasebedeki hatalar ile yargılara katılma düzeylerinden kaynaklandığı söylenebilir.

6.5. Demografik Değişkenlerle Ölçeklerin Alt Boyutlarına İlişkin Analiz Sonuçları

6.5.1. Cinsiyet Değişkenine İlişkin t-testi Sonuçları

Cinsiyet değişkeni ile “Muhasebecilerin Muhasebedeki Hatalarile Yargılara Katılma Düzeyleri”, “Muhasebecilerin Muhasebedeki Hileler ile Yargılara Katılma Düzeyleri”, “Adli Muhasebe Hizmetlerine Duyulan İhtiyaca Yönelik Bilgiler”, “Muhasebede Hata ve Hilelerin Tespiti ve Önlenmesi İle İlgili Muhasebecilerin Sorumluluklarını Belirlemeye Yönelik Oluşturulan Yargılar” arasında anlamlı bir fark olup olmadığını belirlemek amacıyla ilişkisiz t-testi yapılmıştır. Çizelge 19’te t-testine ilişkin analiz sonuçları görülmektedir.

Çizelge 19 Cinsiyet Değişeni İle İlgili t-testi Sonuçları

Ölçekler	Ölçüm	N	\bar{X}	S	Sd	T	P
Muhasebecilerin Muhasebedeki Hatalar ile Yargılara Katılma Düzeyleri	Erkek	140	3,6239	,42226	184	2,788	0,006
	Kadın	46	3,3907	,51270			
Muhasebecilerin Muhasebedeki Hileler ile Yargılara Katılma Düzeyleri	Erkek	140	3,2967	,23691	184	2,968	0,003
	Kadın	46	3,1282	,35994			
Adli Muhasebe Hizmetlerine Duyulan İhtiyaca Yönelik Bilgiler	Erkek	140	3,4565	1,79967	184	1,305	0,093
	Kadın	46	3,1833	,97926			
Muhasebede Hata ve Hilelerin Tespiti ve Önlenmesi İle İlgili Muhasebecilerin Sorumluluklarını Belirlemeye Yönelik Oluşturulan Yargılar	Erkek	140	4,1149	,51672	184	2,350	0,020
	Kadın	46	3,8602	,67224			

Çizelge 19’i incelediğimizde muhasebecilerin muhasebedeki hatalar ile yargılara katılma düzeyleri cinsiyete göre anlamlı bir farklılık göstermektedir, (t(184)=2,788; p=0,00<0,05). Erkek bireylerin bu ölçeğe ilişkin katılma düzeyleri (\bar{X} =3,62), kadın personele (\bar{X} =3,39) göre daha yüksektir. Erkek bireyler bu konuda daha hassas davranmaktadırlar.

Muhasebecilerin muhasebedeki hileler ile yargılara katılma düzeyleri cinsiyete göre anlamlı bir farklılık göstermektedir, ($t(184)= 2,968$; $p=0,00<0,05$). Erkek bireylerin bu ölçeğe ilişkin katılma düzeyleri ($\bar{X}=3,29$), kadın personele ($\bar{X}=3,12$) göre daha yüksektir. Erkek bireyler bu konuda daha hassas davranmaktadırlar. Adli muhasebe hizmetlerine duyulan ihtiyaca yönelik bilgiler cinsiyete göre anlamlı bir farklılık göstermemektedir, ($t(184)= 1,305$; $p=0,93>0,05$). Bu bağlamda cinsiyete göre ortalamalar arasında bir fark olmasına rağmen bu fark istatistiki olarak anlamlı değildir.

Bu durumda cinsiyetin bu ölçek üzerinde anlamlı bir etkisinin olmadığı söylenebilir. Muhasebede hata ve hilelerin tespiti ve önlenmesi ile ilgili muhasebecilerin sorumluluklarını belirlemeye yönelik oluşturulan yargılar cinsiyete göre anlamlı bir farklılık göstermektedir, ($t(184)= 2,350$; $p=0,02<0,05$). Erkek bireylerin bu ölçeğe ilişkin katılma düzeyleri ($\bar{X}=4,11$), kadın personele ($\bar{X}=3,86$) göre daha yüksektir. Erkek bireyler bu konuda daha hassas davranmaktadırlar.

6.5.2. Eğitim Düzeyine İlişkin Anova Sonuçları

Araştırma kapsamında eğitim düzeyi değişkeni ile “Muhasebecilerin Muhasebedeki Hatalar ile Yargılara Katılma Düzeyleri”, “Muhasebecilerin Muhasebedeki Hileler ile Yargılara Katılma Düzeyleri”, “Adli Muhasebe Hizmetlerine Duyulan İhtiyaca Yönelik Bilgiler”, “Muhasebede Hata ve Hilelerin Tespiti ve Önlenmesi İle İlgili Muhasebecilerin Sorumluluklarını Belirlemeye Yönelik Oluşturulan Yargılar” ölçekleri arasındaki anlamlı farklılığı belirlemek için Anova testi yapılmıştır. Bu bulgulara yönelik sonuçlar Çizelge 16’da yer almaktadır.

Çizelge 20 Eğitim Düzeyine İlişkin ANOVA Sonuçları

Boyut	Eğitim Düzeyi	N	\bar{X}	Kareler Toplamı		Ort. Karesi		F	p	Fark
				Gruplar Arası	Gruplar İçi	Gruplar Arası	Gruplar İçi			
Muhasebecilerin Muhasebedeki Hatalar İle Yargılara Katılma Düzeyleri	Lisans	167	3,46	,766	45,678	,,383	,250	,1,53	,21	Yok
	Yüksek Lisans	13	3,21							
	Doktora	6	3,50							
	Toplam	186	3,44							
Muhasebecilerin Muhasebedeki Hileler ile Yargılara Katılma Düzeyleri	Lisans	167	3,17	,852	20,666	,426	,11	3,77	,02	Yok
	Yüksek Lisans	13	2,98							
	Doktora	6	3,43							
	Toplam	186	3,16							
Adli Muhasebe Hizmetlerinde Duyulan İhtiyaca Yönelik Bilgiler	Lisans	167	3,92	1,52	75,557	,760	,41	1,84	,16	Yok
	Yüksek Lisans	13	3,68							
	Doktora	6	4,28							
	Toplam	186	3,92							
Muhasebede Hata ve Hilelerin Tespiti ve Önlenmesi İle İlgili Muhasebecilerin Sorumluluklarının Belirlemeye Yönelik Oluşturan Yargılar	Lisans	167	3,28	2,11	279,5	1,05	1,52	0,69	,50	Yok
	Yüksek Lisans	13	3,03							
	Doktor	6	2,77							
	Toplam	186	3,25							

Eğitim düzeyine göre muhasebecilerin muhasebedeki hatalar ile yargılara katılma düzeyleri arasında fark olup olmadığını sınamak için yapılan Anova testi sonucunda, lisans mezunu bireylerin ortalaması $\bar{X}=3,46$, yüksek lisans mezunu bireylerin ortalaması $\bar{X}=3,21$ ve doktora mezunu bireylerin ortalaması $\bar{X}=3,50$ olarak bulunmuştur. Ortalamalar arasında fark olmasına rağmen eğitim düzeyine

göre muhasebecilerin muhasebedeki hatalar ile yargılara katılma düzeyleri arasında istatistiki olarak anlamlı bir farklılık görülmemektedir ($F_{(2-185)}= 1,53, p=0,21>0,05$). Bu bağlamda muhasebecilerin muhasebedeki hatalar ile yargılara katılma düzeyleri üzerinde eğitim düzeyi değişkeninin bir etkisi olmadığı söylenebilir.

Eğitim düzeyine göre muhasebecilerin muhasebedeki hileler ile yargılara katılma düzeyleri arasında fark olup olmadığını sınamak için yapılan Anova testi sonucunda, lisans mezunu bireylerin ortalaması $\bar{X}=3,17$, yüksek lisans mezunu bireylerin ortalaması $\bar{X}= 2,98$ ve doktora mezunu bireylerin ortalaması $\bar{X}=3,43$ olarak bulunmuştur. Eğitim düzeyine göre muhasebecilerin muhasebedeki hatalar ile yargılara katılma düzeyleri arasında istatistiki olarak anlamlı bir farklılık görülmektedir ($F(2-185)= 3,77, p=0,02<0,05$). Bu farklılık yapılan post hoc testleri sonucunda eğitim düzeyi yüksek lisans ve doktora mezunu bireyler arasında olduğu belirlenmiştir. Doktora mezunu bireylerin muhasebecilerin muhasebedeki hileler ile yargılara katılma düzeyleri yüksek lisans mezunu bireylere göre daha yüksektir.

Eğitim düzeyine göre adli muhasebe hizmetlerine duyulan ihtiyaca yönelik bilgiler arasında fark olup olmadığını sınamak için yapılan Anova testi sonucunda, lisans mezunu bireylerin ortalaması $\bar{X}=3,92$, yüksek lisans mezunu bireylerin ortalaması $\bar{X}= 3,68$ ve doktora mezunu bireylerin ortalaması $\bar{X}=4,28$ olarak bulunmuştur. Ortalamalar arasında fark olmasına rağmen eğitim düzeyine göre adli muhasebe hizmetlerine duyulan ihtiyaca yönelik bilgileri arasında istatistiki olarak anlamlı bir farklılık görülmemektedir ($F_{(2-185)}= 1,84, p=0,16>0,05$). Bu bağlamda adli muhasebe hizmetlerine duyulan ihtiyaca yönelik bilgileri üzerinde eğitim düzeyi değişkeninin bir etkisi olmadığı söylenebilir.

Eğitim düzeyine göre muhasebede hata ve hilelerin tespiti ve önlenmesi ile ilgili muhasebecilerin sorumluluklarını belirlemeye yönelik oluşturulan yargılar arasında fark olup olmadığını sınamak için yapılan Anova testi sonucunda, lisans mezunu bireylerin ortalaması $\bar{X}=3,28$, yüksek lisans mezunu bireylerin ortalaması $\bar{X}= 3,03$ ve doktora mezunu bireylerin ortalaması $\bar{X}=2,77$ olarak bulunmuştur. Ortalamalar arasında fark olmasına rağmen eğitim düzeyine göre muhasebede hata ve hilelerin tespiti ve önlenmesi ile ilgili muhasebecilerin sorumluluklarını

belirlemeye yönelik oluşturulan yargılar arasında istatistiki olarak anlamlı bir farklılık görülmemektedir ($F_{(2-185)} = 0,69$, $p=0,50 > 0,05$). Bu bağlamda muhasebede hata ve hilelerin tespiti ve önlenmesi ile ilgili muhasebecilerin sorumluluklarını belirlemeye yönelik oluşturulan yargılar üzerinde eğitim değişkeninin bir etkisi olmadığı söylenebilir.

6.6. Betimsel İstatistikler

6.6.1. Finansal Tablolarda Hata Ve Hilelerin Önlenmesi İçin Kullanılan Araçlara Yönelik Betimsel İstatistikler

Araştırmaya katılan bireylerin finansal tablolarda hata ve hilelerin önlenmesi için kullanılan araçlara yönelik frekans dağılımları ve toplam ortalamaları Çizelge 17’de sunulmuştur.

Çizelge 21 Finansal Tablolarda Hata ve Hilelerin Önlenmesi İçin Kullanılan Araçlara Yönelik Betimsel İstatistikler

	1	2	3	4	5	6	7		
	Çok Önemsiz	Önemsiz	Az Önemsiz	Kararsızım	Önemli	Az Önemli	Çok Önemli	Toplam	Ortalama
İfadeler	<i>f</i>	<i>f</i>	<i>f</i>	<i>f</i>	<i>f</i>	<i>f</i>	<i>f</i>	<i>N</i>	\bar{X}
İç Denetim	10	0	5	8	2	40	121	186	4,69
İç Kontrol	4	2	10	7	20	38	105	186	6,06
Bağımsız Denetim	20	21	13	12	42	32	46	186	4,67
İhbar Hataları	22	20	16	28	46	30	24	186	4,30
Tesadüf	36	27	28	30	20	12	33	186	3,74
Özel Hata ve Hile İnceleme	25	10	30	28	24	29	40	186	4,41
Diğer (Lütfen Yazınız)	0	0	0	0	0	0	0	186	0

Çizelge 21'ye göre bireyler finansal tablolarda hata ve hilelerin önlenmesi için iç denetimin önemli bir yöntem olduğunu düşünmektedirler (N= 163 kişi). Bu sayı toplam kişilerin % 87'sini oluşturmaktadır. İç denetim ortalaması hata ve hilelerin önlenmesi için iç kontrolden sonra ikinci sırada yer almaktadır ($\bar{X} = 4,69$). İç denetimin çok önemsiz, önemsiz ve az önemsiz olduğunu düşünen toplam bireylerin sayısı da N= 15 kişidir (%0,08). Kararsız olan bireylerin sayısı ise 8 kişidir (% 0,04). Bireyler finansal tablolarda hata ve hilelerin önlenmesi için iç kontrolün çok önemli bir yöntem olduğunu düşünmektedirler (N= 163 kişi). Bu sayı toplam kişilerin % 87'sini oluşturmaktadır. İç kontrol ortalaması hata ve hilelerin önlenmesi için birinci sırada yer almaktadır ($\bar{X} = 6,06$). İç kontrolün çok önemsiz, önemsiz ve az önemsiz olduğunu düşünen toplam bireylerin sayısı da N= 16 kişidir (%0,09). Kararsız olan bireylerin sayısı ise 7 kişidir (% 0,03). Bireyler finansal tablolarda hata ve hilelerin önlenmesi için bağımsız denetimi önemli bir yöntem olduğunu düşünmektedirler (N= 120 kişi). Bu sayı toplam kişilerin % 64'ünü oluşturmaktadır. Bağımsız denetim ortalaması hata ve hilelerin önlenmesi için üçüncü sırada yer almaktadır ($\bar{X} = 4,67$). Bağımsız denetim çok önemsiz, önemsiz ve az önemsiz olduğunu düşünen toplam bireylerin sayısı da N= 54 kişidir (%0,29). Kararsız olan bireylerin sayısı ise 12 kişidir (% 0,06). Bireyler finansal tablolarda hata ve hilelerin önlenmesi için ihbar hatalarının etkililiği konusunda kararsıza yakın bir ortalamaya sahip oldukları ortaya çıkmıştır ($\bar{X} =4,30$). Ancak önemli ve üzeri görenlerin sayısı önemsiz ve altı görenlerin sayısına göre daha yüksek çıkmıştır. Finansal tablolarda hata ve hilelerin önlenmesi için ihbar hatalarını önemli ve üzeri görenlerin sayısı N=100 kişi (% 53); önemsiz ve altı görenlerin sayısı N=56 kişi (% 30)'tür. Kararsız olan bireylerin sayısı ise 28 kişidir (% 0,15). Bireyler finansal tablolarda hata ve hilelerin önlenmesi için tesadüfün etkililiği konusunda kararsıza yakın bir ortalamaya sahip oldukları ortaya çıkmıştır ($\bar{X} =3,74$). Ayrıca önemli ve üzeri görenlerin sayısı önemsiz ve altı görenlerin sayısına göre daha az çıkmıştır. Finansal tablolarda hata ve hilelerin önlenmesi için tesadüfün önemli ve üzeri görenlerin sayısı N=65 kişi (% 34); önemsiz ve altı görenlerin sayısı N=91 kişi (% 48)'dir. Kararsız olan bireylerin sayısı ise 30 kişidir (% 0,16).Bireyler finansal tablolarda hata ve hilelerin önlenmesi için özel ve hata incelemenin etkililiği konusunda kararsıza yakın bir ortalamaya

sahip oldukları ortaya çıkmıştır ($\bar{X} = 4,41$). Ancak önemli ve üzeri görenlerin sayısı önemsiz ve altı görenlerin sayısına göre daha yüksek çıkmıştır. Finansal tablolarda hata ve hilelerin önlenmesi için özel ve hata incelemeyi önemli ve üzeri görenlerin sayısı N=93 kişi (% 50); önemsiz ve altı görenlerin sayısı N=65 kişi (% 34)'tür. Kararsız olan bireylerin sayısı ise 28 kişidir (% 0,15). Son olarak bireyler finansal tablolarda hata ve hilelerin önlenmesi için katılımcılar kendilerine ait herhangi bir görüş belirtmemişlerdir.

6.6.2. İşletmelerde Meydana Gelen Hilelere Yönelik Betimsel İstatistikler

Araştırma kapsamında katılımcılara “Size göre işletmelerin yüzde kaçında hile meydana gelmektedir?” sorusu sorulmuştur. Bu bağlamda verilen cevaplara yönelik frekans ve yüzde değerleri Çizelge 22’de yer almaktadır.

Çizelge 22 İşletmelerde Meydana Gelen Hilelere Yönelik Betimsel İstatistikler

Oranlar	f	%
%5 den az	22	11,8
%6-10	26	14,0
%11-15	15	8,1
%16-20	23	12,4
%21-30	26	14,0
%31-50	21	11,3
%51'den fazla	31	16,7
Fikrim yok	22	11,8
Total	186	100,0

Çizelge 22’i incelediğimizde katılımcıların % 16,7’si (N=31) işletmelerin % 51 ve üzerinde hile meydana geldiğini düşünmektedir. Bu sonuç diğer oranlara göre en yüksek olanıdır. İşletmelerde meydana gelen hile yüzdeliği aralığı % 6-10 ile % 21-30 arasında olduğu düşünülen bireylerin sayısı eşit (N=26)ve bu aralıklar ikinci sırada yer almaktadır. İşletmelerde meydana gelen hile yüzdeliği aralığı % 16-20 arasında olduğu düşünülen bireylerin sayısı (N=23 kişi)ve bu aralık üçüncü sırada yer

almaktadır. İşletmelerde meydana gelen hile yüzdeliği aralığı % 5'ten az ve fikrim yok olarak düşünen bireylerin sayısı eşit (N=22) ve bu aralıklar dördüncü sırada yer almaktadır. İşletmelerde meydana gelen hile yüzdeliği aralığı % 11-15 arasında olduğu düşünen bireylerin sayısı (N=15 kişi) ve bu aralık beşinci sırada yer almaktadır.

6.6.3. Adli Muhasebe Mesleğine Yönelik Farkındalık Düzeyine İlişkin Betimsel İstatistikler

Araştırmaya katılan bireylerin adli muhasebe farkındalık düzeyini ortaya çıkarmak için “Adli Muhasebe Mesleğine Yönelik Farkındalık Düzeyine İlişkin Anketi” hazırlanmıştır. Ankete verilen cevaplara yönelik frekans dağılımları Çizelge 23’da sunulmuştur.

Çizelge 23 Adli Muhasebe Mesleğine Yönelik Farkındalık Düzeyine Yönelik Betimsel İstatistikler

İfadeler	EVET		HAYIR	
	F	%	F	%
Adli Muhasebe ifadesini duydum.	129	69,4	57	30,6
Adli muhasebe alanıyla ilgili yeterli düzeyde bilgi sahibiyim.	55	29,6	131	70,4
Adli Muhasebe konusuyla ilgili seminerlere katıldım.	27	14,9	160	86,0
“Adli Muhasebe Uzmanı” sertifikası sahibiyim.	7	3,8	179	96,2
İleride “Adli Muhasebe Uzmanı” Sertifikası almayı istiyorum.	71	38,2	115	61,8
Daha önce bilirkişi olarak görevlendirildim.	76	40,9	110	59,1
Adli Muhasebe ve Bağımsız Denetim uygulamaları arasında önemli farklılıklar vardır.	101	54,3	85	45,7
Ülkemizde adli muhasebe mesleğine önemli ölçüde ihtiyaç vardır.	99	53,2	87	46,8

Çizelge 23’a göre “Adli Muhasebe ifadesini duydum” diyen bireylerin sayısı 129 kişi (% 69,4) ve bu ifadeyi duymayan bireylerin sayısı 57 kişi (% 30,6)’dır. Bu sonuca göre adli muhasebe ifadesini duyan bireylerin sayısı daha fazladır. “Adli muhasebe alanıyla ilgili yeterli düzeyde bilgi sahibiyim” diyen bireylerin sayısı 55 kişi (% 29,6) ve bu ifadeyi duymayan bireylerin sayısı 131 kişidir (% 70,4)’tür. Bu

sonuca göre adli muhasebe alanında yeterli bilgi sahibi olmayan kişilerin sayısı oldukça fazladır. “Adli Muhasebe konusuyla ilgili seminerlere katıldım.” diyen bireylerin sayısı 27 kişi (% 14,9) ve bu seminerlere katılmayan bireylerin sayısı 160 kişidir (% 86,0)’dır. Bu sonuca göre seminerlere katılım az olduğu için adli muhasebe alanında yeterli bilgi sahibi olan bireylerin sayısı da oldukça azdır. ““Adli Muhasebe Uzmanı” sertifikası sahibiyim” diyen bireylerin sayısı 7 kişi (% 3,8) ve bu sertifikaya sahip olmayan bireylerin sayısı 179 kişi (% 96,2)’dir. “İleride “Adli Muhasebe Uzmanı” Sertifikası almayı istiyorum” diyen bireylerin sayısı 71kişi (% 38,2) ve bu sertifikayı almak istemeyen bireylerin sayısı 115 kişidir (% 61,8)’dır. Bu sonuca göre katılımcıların büyük bir çoğunluğu sertifikayı almayı düşünmemektedir. Katılımcıların % 40,9’u (N=76 kişi) daha önce bilirkişi olarak görevlendirilmiştir. Katılımcıların % 59,1’i (N=110 kişi) ise daha önce bilirkişi olarak görevlendirilmemiştir. Katılımcıların % 54,3’ü (N=101 kişi) Adli Muhasebe ve Bağımsız Denetim uygulamaları arasında önemli farklılıklar olduğunu düşünmektedir. Katılımcıların % 45,7’si (N=85 kişi) ise böyle düşünmemektedir. Katılımcıların % 53,2’si (N=99 kişi) ülkemizde adli muhasebe mesleğine önemli ölçüde ihtiyaç olduğunu düşünmektedir. Katılımcıların % 46,8’i (N=87 kişi) ise ülkemizde adli muhasebe mesleğine önemli ölçüde ihtiyaç olduğunu düşünmemektedir.

7. SONUÇ

Bilgi ve teknoloji dünyasında gerçekleşen hızlı gelişmelerden işletmeler büyük ölçüde etkilenmiş ve bu sebeple işletmeler problemleri daha çabuk bir biçimde çözüme ulaştırma, odağında müşteri olma, devamlı olarak büyüme ve kar elde etme gibi hususlarda kendilerini bir revize etme gereksinimi duymuşlardır. Bütün bu anlatılanlar için hatasız ve isabetli kararlar vermek, yönetimle ilgili kararlarda hataya düşmemek için işletmelerin yönetim kadrolarına ve muhasebe sistemlerine çok önemli sorumluluklar düşmektedir. Yönetim kadrosundakilerin çabuk ve isabetli karar almalarında faydalanacakları mali bilgilerin zamanında ve hatasız bir şekilde ortaya konulması oldukça önemlidir. Hızlı bir şekilde gelişmekte olan, devamlı değişen ve aynı ekseninde genişlemekte olan dünya ekonomisi, fertten başlayıp topluma doğru açılan bir yelpazesi olan ve insanla alakalı olan bütün alanları içine alan bir fonksiyonu üstlenmeye başlamıştır.

Tüm bunların ekseriyetinde muhasebede meydana gelen kasti veya yanlışlıkla olan hata ve hileleri önlemek amacıyla adli muhasebecilik mesleğine çok önemli görevler düştüğü gözlemlenmiştir. Adli muhasebecilik mesleğine ihtiyaç duyulduğu ve bu mesleğin ortaya çıkışından itibaren dünyada ne kadar önemli bir yere sahip olduğu küresel ölçekte duyulmasını sağlayacak büyüklükte olaylarla kendisini kanıtlamıştır. Adli muhasebecilik mesleği sürekli olarak gelişim halinde olmak zorundadır. Değişen teknolojik gelişmelerden ötürü adli muhasebecilik mesleği de kendisini bu dünyaya adapte etmek zorundadır. Varlığını bu adaptasyona bağlı olarak sürdürmek zorunda olan adli muhasebecilik mesleği oldukça hassas bir terazi üzerinde durmaktadır.

Dünya’da oldukça büyük öneme sahip olan bu mesleğe yasal ve toplumsal olarak gerekli düzenlemeler birçok ülkede yapılmıştır. Fakat Türkiye’de adli muhasebecilik mesleğinin tam olarak yasal düzenlemesi, altyapısı yapılmamıştır ve bu doğrultuda tam hakkıyla bu mesleğe gerekli önem verilmemiştir. Yasal altyapı düzenlemeleri yapıldığı takdirde şu anda bilirkişi olarak görev alan meslekleriyle alakalı olarak Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler (SMMM) ve Yeminli Mali Müşavirler bu gibi davalarda yerlerini Adli Muhasebecilere bırakacaklardır. Her geçen gün artan bu ihtiyaç karşısında bu düzenlemelerin yakın bir zamanda yapılması isabetli olacaktır.

Adli muhasebecilik mesleğinde bulunan uygulamalar esasen üç alanda önem arz etmektedir. Bu alanlardan ilki, avukatlara yardımcı olmak amacıyla sunulan danışmanlık desteği bakımından ‘dava desteği’, daha sonraki alan ise mahkemede icra edilen bilirkişi bilgisi açısından “uzman tanıklık” ve firma yönetim kadrosunun ve bu davayla ilgili tarafların istekleri doğrultusunda hizmet vermekte olan, hile bulunması muhtemel uygulamaların gün yüzüne çıkartılmasını hedefleyen ‘araştırmacı muhasebecilik’ veya ‘hile araştırmacılığı’dır. Bu bahsedilen üç alandan başta olan ikisi işin adliyeye, yargıya düşen kısmı açısından, son alan ise, firma yönetimi bakımından önem kazanmaktadır. Adli muhasebenin danışmanlık desteği davaların bilinçsiz bir şekilde yargıya taşınmasını dolayısıyla zaman ve kaynakların boşa gitmesini önleyebilecektir. Avukatlara ise savunma stratejisinin oluşturulması, bilgi ve belgelerin sağlanması, gerekli analizlerin yapılması gibi konularda destek olabilecektir.

Muhasebe Meslek Mensuplarının Bakış Açısıyla Muhasebe Hata ve Hilelerinin Ortaya Çıkarılmasında Adli Muhasebenin Önemi’ adlı çalışma ile amaçlanan Türkiye’de yeni gelişen ve yaygınlaşan adli muhasebe mesleğinin muhasebe hata ve hilelerinin ortaya çıkarılmasındaki rolü ve önemini belirleyebilmektir. Bu bağlamda Balıkesir İli’nde görev yapmakta olan Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler hedef kitle olarak baz alınmıştır. Anket yöntemiyle katılımcıların demografik özelliklerine, muhasebe hataları ile ilgili yargılarına, muhasebe hileleri ile ilgili yargılarına, adli muhasebe ile ilgili yargılarına ve muhasebede hata-hilenin adli muhasebe ile ilişkisinden yargılarına ulaşılmıştır.

Yapılan analizler sonucunda bulunan bulgulara göre; muhasebecilerin muhasebedeki hatalar ile yargılara katılma düzeyleri ile adli muhasebe hizmetlerine duyulan ihtiyaca yönelik bilgiler ölçekleri arasında negatif yönde bir ilişki olduğu gözlemlenmiştir. Buna göre muhasebecilerin muhasebedeki hatalar ile yargılara katılma düzeyleri arttıkça yargılara katılma düzeyleri ile adli muhasebe hizmetlerine duyulan ihtiyaca yönelik bilgiler azaldığı gözlemlenmiştir.

Muhasebedeki hatalara, hilelere ve yargılara katılma düzeyleri cinsiyet açısından incelenmiş ve kadın ve erkek arasında farklılıklar olduğu tespit edilmiştir. Buna göre erkek bireylerin bu yargılara katılım düzeylerinin daha yüksek olduğu ve kadınlara nazaran bu konuda daha hassas oldukları sonucuna varılmıştır. Ayrıca muhasebede hata ve hilelerin tespitinde ve önlenmesinde erkek bireyler kadın bireylere nazaran daha hassas davranmaktadırlar. Ancak bu yargılara katılma

düzeyleri her iki cinsiyet açısından farklılık göstermesine karşın hem kadın bireylerin hem de erkek bireylerin adli muhasebe hizmetlerine yakın düzeylerde ihtiyaç duydukları gözlemlenmiştir.

Eğitim düzeyine göre muhasebecilerin muhasebedeki hatalar ile yargılara katılma düzeyleri arasında fark olup olmadığını incelenmiş ve lisans, yüksek lisans, doktora mezunları arasında herhangi bir fark saptanmamıştır. Muhasebecilerin muhasebedeki hileler ile yargılara katılma düzeyleri arasında fark olup olmadığını eğitim düzeyleri açısından incelenmiş ve eğitim düzeyleri arasında bir farklılaşma tespit edilmiştir. Ancak bu farklılık yalnızca yüksek lisans ve doktora mezunu bireyler arasında tespit edilmiştir ve doktora mezunu bireylerin yüksek lisans mezunlarına nazaran bu konuda daha duyarlı olduğu gözlemlenmiştir. Adli muhasebe hizmetlerine duyulan ihtiyaca göre analizler yapılmıştır ancak eğitim düzeyleri açısından herhangi bir farklılaşma tespit edilememiştir. Eğitim düzeyine göre muhasebede hata ve hilelerin tespiti ve önlenmesi ile ilgili muhasebecilerin sorumluluklarını belirlemeye yönelik oluşturulan yargılar arasında fark olup olmadığını incelenmiş ancak herhangi bir farklılaşma tespit edilememiştir. Bu konudaki duyarlılık eğitim seviyeleri açısından aynı görülmüştür. Eğitim seviyesinin kişinin bu konudaki yargısına herhangi bir etki etmediği saptanmıştır.

Finansal tablolaradaki hata ve hilelerin önlenmesi için kullanılan araçların önem derecelerine göre veriler toplanmıştır. İç denetimin bu araçlar içerisinde en önemlisi olarak görüldüğü tespit edilmiştir. Daha sonrasında sırasıyla iç kontrol, bağımsız denetim, ihbar hataları, tesadüf, özel hata ve inceleme olarak önem derecesine göre sıralanmıştır.

Muhasebe mesleğine sahip kişilerden alınan yanıtlar doğrultusunda işletmelerin %51'inde hile meydana geldiği görüşünün en hâkim görüş olduğu görülmüştür. Bu görüşe göre Türkiye' de faaliyet gösteren her iki işletmeden birinde hile yapılmaktadır.

Kullanılan örnekleme muhasebecilik mesleğine mensup kişilerden aldığımız verilere göre % 69,4'ünün adli muhasebe mesleğinden haberdar olduğu ancak bu bilginin oldukça yüzeysel bir bilgi olduğu, bununla ilgili herhangi bir seminare katılım oranının oldukça düşük (%14,9) olduğu görülmüştür. Adli muhasebe uzmanı sertifikası olanların sayısı da %4 gibi bir orana denk gelmektedir. Ayrıca ilerde bu sertifikaya sahip olma isteğiyle ilgili sorulan soruya da katılımcıların yaklaşık üçte

biri olumlu olarak cevap vermiştir. Türkiye de adli muhasebe alanında henüz tam anlamda farkındalık söz konusu değildir.

Çalışmamızda, ülkemizde yeni gelişen adli muhasebe hata ve hilelerini ortaya çıkarmadaki rolünü belirlemeye yönelik olarak muhasebe meslek mensupları üzerinde bir araştırma yapılmıştır.

Elde edilen bulgular doğrultusunda, muhasebe meslek mensuplarının muhasebedeki hata ve hilelerin ortaya çıkarma ve önleme açısından adli muhasebe mesleğine ihtiyaç olmadığını düşündükleri görülmüştür.

Muhasebe mensupları geleneksel bir bakış açısıyla muhasebe hata ve hilelerinin önlenmesi veya ortaya çıkarılmasında iç denetimin ve bağımsız denetimin daha etkili olduğunu düşünmektedir.

Bu bakış açısının doğruluğu tartışılmaksızın, adli muhasebe mesleğinin ve sağlamış olduğu katkıların henüz tüm detaylarıyla bilinmemesi, meslek mensuplarının muhasebe hata ve hilelerinin önlenmesine ve ortaya çıkarılmasına yönelik adli muhasebe uygulamalarına yaklaşımını olumsuz etkilenmektedir. Bu noktada adli muhasebe mesleğinin alt yapısının ve meslek hukuku kapsamında düzenlemelerinin eksikliği de etkili olmaktadır.

Elde edilen bulgular doğrultusunda, Türkiye’de adli muhasebe mesleğinin gelişmesi açısından üniversitelerin adli muhasebeyi en az lisans programlarına dahil etmesi, farkındalığının artırılması, bu mesleğe ilginin artması için çalışmalar yapılması, seminerler düzenlenmesi, kişilerin bu yönde teşvik edilmesi ve bu yönde yasal zemin hazırlanması gerekmektedir. Adli muhasebe eğitimin de köklü bir gelişim sağlanması gerekmektedir. Ayrıca mesleğin teorik eğitimin yanı sıra pratikte de sağlanması gerekmektedir. Türkiye’de hâlihazırda bulunan sistemin adli muhasebecilik mesleğine adapte edilmesi ve şu an da başarıyla uygulanan ülkelerdeki standartların yakalanması önem arz etmektedir. Teknoloji ve bilgi dünyasındaki gelişmeler ve değişen kasti hatalar ve hile yöntemleri bu alandaki ihtiyacı gözler önüne sermiştir.

Türkiye’de adli muhasebe mesleğinin tam anlamıyla uygulanmaya başlanabilmesi için yasal düzenlemelerin tamamlanması ve geliştirilmesi gerekmektedir. Bunun için öncelikle Türk Ceza Kanunu, Türk Ticaret Kanunu ve Hukuk Mahkemeleri Kanunu gibi ilgili kanunlarla mesleğin düzenlenmesi gerekmektedir. Türkiye de adli muhasebeciliğin geçerli bir meslek haline gelebilmesi

için 3568 sayılı Meslek Kanunu kapsamına alınmalı ve özel sertifikalar yerine resmi kurumlar tarafından sınavla mensup kazandırılmalıdır.

KAYNAKÇA

- Altunışık, R., Coşkun, R., Bayraktaroğlu, S. ve Yıldırım, E., (2005). Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri: SPSS Uygulamalı. 4. Baskı, İstanbul: Avcı Ofset.
- Büyüköztürk, Şener, (2011). Sosyal Bilimler İçin Veri Analizi El Kitabı, Ankara: Pegem A Yayıncılık.
- Aıcpa, (2010). Consideration of Fraud in a Financial Statement Audit.
- Aktürk, Bilal,(2011). No Fraud Önleme ve Mücadele, CFE, SMMM.
- Alagöz, Ali, (2008). İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Önemi ve Denetim Komiteleri ile İç Denetim Birimi İlişkisinin Hata ve Hilelerin Önlenmesindeki Rolü, Konya: Tablet Yayınları.
- Altundiş, Mehmet, (2007). Vergi Usul Kanunu'nda Yer Alan Vergi Suç ve Cezaları ile Yeni Türk Ceza Kanunu'nun Bu Suçlara Etkisi, Ankara Barosu Dergisi, 65.
- Arkun, Osman Fikret, (1974). İşletmelerde Muhasebe Denetimi, İstanbul, Celtut Matbaası.
- Balcı, Murat, (2014). Adli Muhasebe Uygulamaları ve Günümüzdeki Durumu, İstanbul Kültür Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
- Bayraklı,Hasan Hüseyin (1996), Vergi Ceza Hukuku, Kocatepe Üniversitesi Yayını-5, Afyon.
- Bozkurt, Nejat,(2000). Mali Tablolarda İşletme Yönetimleri Tarafından Yapılan Muhasebe Hileleri, MÜ. Muhasebe Araştırma ve Uygulama Merkezi, Muhasebe-Finansman Dergisi, 9.
- Bozkurt, Nejat, (2009). İşletmelerin Kara Deliği; Hile- Çalışan Hileleri, İstanbul: Alfa Basım Yayım Dağıtım.
- Bozkurt, Nejat, (2000). Muhasebe ve Denetim Mesleğinde Yeni Bir Alan Adli Muhasebecilik, Yaklaşım Dergisi, 8, 56–61
- Carnes, K. ve Norman J. Gierlasinski, (2001). Forensic Accounting Skills: Will Supply Finally Catch up to Demand?”, Managerial Auditing Journal, 16
- Carter, Terry, (1997). Accounting Gumshoes, Lawyers Ğncreasingly Rely On Specialist to Uncover Fiscal Fraud, ABA Journal, The Lawyers Magazine, s. 36
- Cendrowski, H., James M., ve Louis W. P. (2007). The Handbook Of Fraud Deterrence ,USA: John Wiley & Sons, Inc.

- Colbert, J., ve Brian T., (2000). Strategies for Dealing with Fraud, *The Journal of Corporate Accounting*, 11, 43–49
- Crumbley, D.L., ve N. Apostolou, (2001). Forensic Accounting: A New Growth Area in Accounting, *The Ohio CPA Journal*.
- Crumbley, Larry, (2001). New Technologies'Effect on Forensic Auditing, içinde *Fifteenth Annual International Financial Management Conference*, Miami, Florida.
- Crumbley, Larry, (1995). Forensic Accountants Appearing in the Literature, *New Accountant*, 10 , 23.
- Çalıyurt, Kıymet, (2007). Muhasebede Hile Eğitiminde Uluslar arası Gelişmeler Ve Türkiye Açısından Değerlendirme, içinde XXVI. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Antalya.
- Çatıkkaş, Ö. ve Ercan Ç. (2007). İşletmelerde Muhasebe Hilelerinin Önlenmesi İçin Hile Belirtileri, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 9.
- Çelik, Alper,(2007). Stok Hileleri ve Bir Uygulama, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
- Çabuk, A. ve Yücel, E.(2012). Adli Muhasebecilik Mesleği ve Türkiye’de Uygulanabilirliğine Yönelik Bir Araştırma, *Muhasebe ve Finansman Dergisi (MUFAD)*, Sayı 54.
- Demir, Seda,(2010). Bağımsız Denetimde Hata Ve Hilelerin Adli Muhasebe Açısından Değerlendirilmesi, Haliç Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
- Dinç, Ergin, ve Çankaya F.(2012). TMS/TFRS Uyumlu Genel Muhasebe, (1. Baskı) Trabzon: Murat Yayınevi.
- Eren, Fikret,(1999). Borçlar Hukuku, İstanbul: Beta Yayınları.
- Golden, Thomas, ve Pilkington, P.(2006). Looking Forward: The Future of Forensic Accounting Investigation, A Guide to Forensic Accounting Investigation John Willey & Sons, Inc, ss. 535–46.
- Gülten, S., ve Kocaer İ. (2011). Adli Muhasebe Uygulamaları ,Ankara: Ankara Ofset.
- Güredin, Ersin,(2007). Denetim ve Güvence Hizmetleri: SMMM ve YMM'lere Yönelik İlkeler ve Teknikler, 11. Baskı, İstanbul: Arıkan Yayınları.
- Hatunoğlu, Z., Koca N. ve Kılılı, M. (2012). İç Kontrolün Muhasebe Sistemindeki Hata ve Hilelerin Önlenmesindeki Rolü Üzerine Bir Alan Çalışması, *Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 9, 169–89.
- Ifac (2006). Handbook of International Auditing Assurance and Ethics Pronouncement, International Federaion of Accountant.

- Kandemir, Canol, (2010). Muhasebe Hilelerinin Ortaya Çıkarılmasında Ve Önlenmesinde Bağımsız Denetimin Rolü Ve Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu, Çukurova Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Adana.
- Karacan, Sami, (2012). Hukuk ile Muhasebenin Kesişme Noktası: Adli Muhasebe, Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi, 4, 105–29.
- Karacan, Sami, (2012). Hukuk ile Muhasebenin Kesişme Noktası: Adli Muhasebe, Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi, 4, 105–28.
- Karausta, T. ve Dönmez A. (2013). Mesleki Hile Ve Bir Çözüm Önerisi Olarak Adli Denetim: Türkiye’de SPK’dan Yetki Almış Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma, Mali Çözüm Dergisi, s:59-88.
- Kasum, Abubakar Sadiq,(2011). No The Relevance of Forensic Accounting to Financial Crimes in Private and Public Sectors of Third World Economies: A Study From Nigeria, içinde The 1st International Conference on Governance Fraud Ethics and Social Responsibility.
- Kaval, Hasan,(2005). Muhasebe Denetimi, Ankara: Gazi Kitapevi.
- Kenyon, W, ve Patricia T. (2006) Potential Red Sags And Fraud Detection Techniques”, içinde A Guide to Forensic Accounting Investigation, John Willey & Sons, Inc, ss. 119–60.
- 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.
- Kurt, Ahmet, (2013). 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Perspektifinden Adli Muhasebecilik Mesleğine Bakış, Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Çanakkale.
- Nan Hua, Universtiy, ve University National Cheng Kung, (2009) “Fraud Risk Factor of The Fraud Triangle Assessing The Likelihood of Fraudulent Financial Reporting”, Journal of Business & Economics Research, 7.
- Nazalı, Ersin, (2009). Hesap ve Muhasebe Hilesi Yapmak Suçunun İşlenmesi Mümkün Değil Midir?, Vergi Dünyası Dergisi, Mayıs, 333.
- Nazlı, Elif, (2014). Muhasebede Hata Ve Hilelerin Önlenmesinde İşletme Yöneticilerinin Sorumluluğunun Tespitine Yönelik Bir Araştırma Niğde Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Niğde.
- Nurse, Darnell, (2002). Silent Sleuths, CA Magazine, s. 22.
- Oberholzer, Corne, (2002). Quality Management in Forensic Accounting, Gordon Institute of Business Science University of Pretoria.

- Owojori A.A. And Asaolu T.O, (2009); “The Role of Forensic Accounting in Solving the Vexed Problem of Corporate World”, European Journal of Scientific Research, Volume:29, Number:2, November, pp.183-187
- Özbek, Çetin, (2003). İç Denetimde Yeni Uygulamalar, içinde 7. Türkiye İç Denetim Sempozyumu, İstanbul, s.3.
- Özdoğan, Onur, (2013). Türk Ceza Kanundaki Bankacılıkla İlgili Suçlar, http://www.turkhukuk sitesi.com/makale_551.htm, 2013.
- Pagano, J. Walter, (2005). Perspectives of an Accounting Expert as an Expert Consultant and Testifying Witness, içinde Expert Witnessing in Forensic Accounting (USA: Edwards Inc. Philadelphia.
- Pala, Fahrettin, (2011). Adli Muhasebe Mesleği Ve Türkiye’de Uygulanabilirliği, İstanbul Aydın Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
- Panigrahi, P.K.,(2006). Discovering Fraud in Forensic Accounting Using Data Mining Techniques, The Chartered Accountant, 1426–30.
- Pazarçeviren, Selim Yüksel, (2005). Adli Muhasebecilik Mesleği, ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi, 1.
- Pearson, T.A., ve . Singleton T.W, (2008). Fraud and Forensic Accounting in the Digital Environment, Issues in Accounting Education, 23, 545–59.
- Peterson, B.K., ve Zikmund P.E., (2004). 10 Truths You Need to Know About Fraud, Strategic Finance, 84.
- Ranallo, Lawrence F,(2006). Forensic Investigations And Financial Audits: Compare And Contrast, içinde A Guide To Forensic Accounting Investigation, ed. Thomas Golden, Steven S. Skalak, ve Mona Clayton (USA: John Wiley & Sons, INC.
- Reinstein, Alan, ve McMillan J. (2004). The Enron Debacle: More Than A Perfect Storm, Critical Perspectives on Accounting, 15, 955–70
- Rezaee, Z., ve E. James B. (1997). No Forensic Accounting Education: Insights From Academicians and Certified Fraud Examiner Practitioners, Managerial Auditing Journal, 12, 479–89
- Sec, (2003). Rule and Regulations, Strengthening the Commission’s Requirements Regarding Auditor Independence, 2003.
- Singleton, Aaron J.(2010). Fraud Auditing and Forensic Accounting, (4. Baskı) .John Wiley & Sons, Inc.
- Şahin, Berca, (2011). Adli Muhasebecilik Mesleği ve 6120 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Açısından İncelenmesi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.

- Şengür, Evren Dilek, (2010). İşletmelerde Hile, Hilelerin Önlenmesi, Hileli Finansal Raporlama ile ilgili Düzenlemeler ve Bir Araştırma, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, İstanbul.
- Şen, Selim, (2011). Hatalı ve Kasıtlı İşlemlerin Saotanmasında Çapraz Denetim Tekniği, <http://www.yondenet.com.tr>
- TDK,(2017).
http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&view=bts&kategori1=veritbn&kelimesec=156176&device=desktop. 10 Eylül 2017.
- Terzi, Serkan,(2012). Hileli Finansal Raporlama ,İstanbul: Beta Yayıncılık.
- Terzi, S. ve Kasap M. (2007). Hile Denetiminde Benford Yasasının Kullanımı, Dayanışma Dergisi, 117–25.
- Terzi, S. ve Kıymetli İ.(2010). Adli Muhasebede Hilelerin Tespitinde Yapay Sinir Ağı Modelinin Kullanımı, International Journal of Economic and Administrative Studies.
- Toraman, C., Abdioğlu,H. ve İşgüden B.,(2009). Aklama Suçunun Önlenmesine Yönelik Çabalar: Adli Muhasebecilik Mesleği ve Uygulamaları, Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Dergisi, 11.
- Ulucan özkul, F., ve Pekdemir P., (2009). Muhasebe Yolsuzluklarının Tespitinde Adli Muhasebecinin Rolü ve Veri Madenciliği Tekniklerinin Kullanılması, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 4.
- Usul, H., ve Topçuoğlu M.,(2011). Finansal Manipulasyonların Ortaya Çıkarılması ve Önlenmesinde Adli Muhasebenin Önemi: Türk Hukuk Sisteminde Var Olması Gerekliği Üzerine Bir Tartışma, Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi, 16, 53–66.
- Watters, M., Cassey M., Humphrey J., ve Linn G.,(2007). CPA Firms Offering Of Forensic Services Surprisingly Consistent Over Time: Are Cpa’s Missing Out On A Forensic Accounting Gold Rush, Academy of Accounting and Financial Studies Journal, 11, 89–95.
- Yıldız, E. ve Başkan T.D., (2014). Muhasebe Hilelerinin Önlenmesinde Kullanılan Araçlar: Bist Şirketleri Üzerine Bir Araştırma, Muhasebe Finansman Dergisi.
- Yücel, Elif, (2011).Adli Muhasebecilik Mesleği Ve Türkiye’deki Gelişme Potansiyeline Yönelik Bir Araştırma, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Bursa.
- Sekaran, U., Bagie, R. (2013). Research Methods for Business: A Skill Building Approach. 4thEdition, New York: John Wiley & Sons Inc.
- Tabachnick, B. G. ve Fidell, L. (2014). Using multivariate statistics. London: Pearson.

EKLER

EK-1

İzin Belgesi

Gönderen: Tuba Baskan <tdbaskan@gmail.com>
Gönderildi: 6 Kasım 2017 Pazartesi 13:52
Kime: Tuğçe İşıldak
Konu: Re: Anket kullanmaz izni hk.

Merhaba
Tabi ki kullanabilirsin. İyi çalışmalar dilerim.

iPhone'umdan gönderildi

Tuğçe İşıldak <tugceisildak@hotmail.com> şunları yazdı (6 Kas 2017 13:45):

Sayın Yrd.Doc.Dr. Tuba Derya Baskan Hocam,

Ben Tuğçe İŞILDAK. Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme yüksek lisans öğrencisiyim. Muhasebe hata ve hilelerinin bulunmasında adli muhasebenin önemini incelediğimiz bir tez hazırlamaktayım.
Eğer izniniz olursa, "Muhasebe hilelerinin önlenmesinde kullanılan araçlar: BIST şirketleri üzerine bir araştırma" adli makalenizde kullanmış olduğunuz anket çalışmasından kendi yüksek lisans tezimde kısmen yararlanmak istiyorum.

EK-2

İzin Belgesi

Gönderen: ELİF YÜCEL <emugai@uludag.edu.tr>

Gönderildi: 5 Kasım 2017 Pazartesi 14:14

Kime: Tuğçe İşildak

Konu: Re: Anket kullanmaz izni hk.

Merhaba sorma inceliğini gösterdiğiniz için teşekkür ederim. Tabiki kullanabilirsiniz. İyi çalışmalar

iPhone'umdan gönderildi

Tuğçe İşildak <tugceisildak@hotmail.com> şunları yazdı (6 Kas 2017 13:41):

Sayın Yrd.Doc.Dr. Elif Yücel Hocam

Ben Tuğçe İŞILDAK. Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme yüksek lisans öğrencisiyim. Muhasebe hata ve hilelerinin bulunmasında adli muhasebenin önemini incelediğimiz bir tez hazırlamaktayım.

Eğer izniniz olursa, "Adli Muhasebecilik ve Türkiye'deki gelişme potansiyeline yönelik bir araştırma" adli doktora tezinde kullanmış olduğunuz anket çalışmasından kendi yüksek lisans tezimde kısmen yararlanmak istiyorum.

İyi çalışmalar dilerim.
Saygılarımla.

Tuğçe İŞILDAK
BAÜ SBE Yüksek lisans öğrencisi

EK-3

Anket Formları

Sayın Katılımcı,

Bu anket formu Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Programında "Muhasebe Meslek Mensuplarının Bakış Açısıyla Muhasebe Hata ve Hilelerinin Ortaya Çıkarılmasında Adli Muhasebenin Önemi" adlı yüksek lisans tezi ile ilgili hazırlanmıştır.

Anketin amacına ulaşabilmesi için siz katılımcıların cevaplarına ihtiyaç duyulmaktadır. Değerli zamanınızı ayırarak bu anketi cevaplandıracağınızı umut ediyoruz.

Katılımcıya İlgili Genel Bilgiler:

1. Cinsiyetiniz? () Kadın () Erkek
2. Yaşınız ()21 - 29 ()30 - 39 ()40 -49 ()50 ve Üstü
3. Eğitim Düzeyiniz? () Lisans () Yüksek Lisans () Doktora
4. Meslekteki deneyiminiz? () 1-5 yıl () 6-10 yıl () 11-15 yıl () 16 yıl ve üzeri
5. **Ünvanınız** () SMMM () YMM

2. Finansal tablolarda hata ve hilelerin önlenmesi için kullanılan araçları önem **sırasına** göre sıralayınız.

(1) Çok Önemli 7 Çok Önemsiz

	1	2	3	4	5	6	7
İç Denetim							
İç Kontrol							
Bağımsız Denetim							
İhbar Hataları							
Tesadüf							
Özel Hata ve Hile İnceleme							
Diğer (Lütfen yazınız)							

3. Size göre işlemlerin yüzde kaçında hile meydana **gelmektedir**?

- a- % 5 den az
- b- % 6 - 10
- c- %11 - 15
- d- %16 - 20
- e- %21 - 30
- f- %31 - 50
- g- %51' den fazla
- h- Fikrim yok

1

5.Aşağıdaki Muhasebe hileleri ile ilgili yargılara katılım düzeyleriniz belirtiniz

(1) Kesinlikle Katılıyorum (2) Katılıyorum (3) Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum (4) Katılmıyorum (5) Kesinlikle Katılmıyorum

	1	2	3	4	5
Hile belli bir kasıt taşıyan bilinçli yapılan hatalardır.					
Belgesiz bir şekilde yapılan kayıt dışı işlemlerdir.					
Hileler otorite boşluğundan yararlanılarak yapılmaktadır.					
Kişinin bulunduğu koşullar hile yapması için fırsat oluşturur.					
Hilenin oluşması için herhangi bir motivasyona ihtiyaç yoktur.					
Vergi kaçınmak amacı ile yapılmaktadır					
Hile yapan dürüst olduğunu düşünür					
Hile yapan sadece kendi menfaatinin düşünür					
Yapılan her kasıtlı hata hile değildir.					
Hile yapan dürüst değildir					
Hile bilinçli olarak yapılır ve gizli sürdürülür					
Hilede ekonomik yönden motivasyona ihtiyaç duyulur					
Vergi kanunlarındaki boşluklardan yararlanmak ve işletme çalışanlarına iyi koşullar sağlamak için hileye başvurulur					
İşletmenin imajını güçlendirmek için yapılmaktadır					
Bankalardan daha fazla kredi almak için yapılmaktadır					
Hile için herhangi bir fırsat gerekmez, kendiliğinden oluşur					
Bir hatada kasıt varsa %100 hile vardır					
Hilede kimse aldatılmaz					

4.Aşağıdaki Muhasebe hataları ile ilgili yargılara katılım düzeyleriniz belirtiniz.

(1) Kesinlikle Katılıyorum (2) Katılıyorum (3) Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum (4) Katılmıyorum (5) Kesinlikle Katılmıyorum

	1	2	3	4	5
Muhasebe hataları bilgisizlik ve tecrübesizlik nedeniyle meydana gelmektedir.					
Muhasebe hataları ihmal ve dikkatsizlik nedeniyle meydana gelmektedir.					
Yapılan muhasebe hatalarında kasıt unsuru bulunmaz.					
Muhasebe hataları unutmaya ve tekrarlama ile meydana gelen hatalardır.					
Muhasebe hataları matematiksel olarak meydana gelen hatalardır.					
Muhasebe hatalarının yetenekle ilgisi yoktur.					
Muhasebe hataları için uzmanların tam ve donanımlı olmamasından dolayı meydana gelmektedir.					
Muhasebe hataları için uzmanların kullanımış olduğu teknolojinin yetersiz olmasından dolayı meydana gelmektedir.					
Kişi ne kadar önlenebilir ve dikkatli davranırsa da yapılan muhasebe hataları engellenemez.					
İşin uzmanları hata konusunda tam ve donanımlı olsa da yapılan muhasebe hatalarını engelleyemez.					
Kişinin hata yapmasının bilgi ve tecrübe ile ilgisi yoktur.					
Muhasebe hataları bilinçli olarak meydana gelmektedir.					
Çok iyi teknolojiler kullanılsa da yeteneği olmayan insanlar her zaman hata yapmaya mahkumdur .					

6.Aşağıdaki ifadelerde size uygun seçeneği işaretleyiniz.

	EVET	HAYIR
Adli Muhasebe ifadesini duydum.		
Adli muhasebe alanıyla ilgili yeterli düzeyde bilgi sahibiyim.		
Adli Muhasebe konusuyla ilgili seminerlere katıldım.		
"Adli Muhasebe Uzmanı" sertifikası sahibiyim.		
İleride "Adli Muhasebe Uzmanı" Sertifikası almayı istiyorum.		
Daha önce bilirkişi olarak görevlendirildim.		
Adli Muhasebe ve Bağımsız Denetim uygulamaları arasında önemli farklılıklar vardır.		
Ülkemizde adli muhasebe mesleğine önemli ölçüde ihtiyaç vardır.		

7-Aşağıdaki konularda Adli Muhasebe Mesleğine duyduğunuz ihtiyacı belirtiniz.

(1) Hiç İhtiyacım Yok (2) İhtiyacım Yok (3) Kararsızım (4)İhtiyacım Var (5) Çok İhtiyacım Var

	1	2	3	4	5
Hile Ve Yolsuzlukların Tespit Edilmesi					
Hile Ve Yolsuzlukların Engellenmesi					
Varlıkların Değerlemesi					
İflas Tasfiye ve Yeniden Organize Durumları					
Ekonomik Zararların Hesaplanması					
Bilgisayar Destekli Adli İncelemeler					

8-Aşağıdaki ifadelere katılım düzeyinizi belirtiniz.

(1) Kesinlikle Katılıyorum (2) Katılıyorum (3) Ne katılıyorum Ne Katılmıyorum
(4) Katılmıyorum (5) Kesinlikle Katılmıyorum

	1	2	3	4	5
Hile ve yolsuzlukla mücadele edebilmek için, konusunda geleneksel standartlara göre eğitilmiş muhasebeci ve denetçiler yeterli olacaktır.					
Adli muhasebeye ilişkin faaliyetlerin yaygınlaştırılması, hata ve hilelerin önlenmesini sağlayarak, ulusal ekonomiye olumlu katkı sağlayacaktır.					
Adli muhasebe bilinci hile oranını azaltmasına neden olacaktır.					
Mesleki Hilenin işletmeler açısından önemli bir risk unsurudur.					
Gelecekte işletmelerde yaşanan hile vakalarında artış olacaktır.					
Adli muhasebenin asıl amacının işletmelerdeki olası hileleri ortaya çıkarmaktır.					
Bir adli muhasebecinin, inceleme yaptığı işletmede olası hileleri ortaya çıkarmaktan sorumludur.					
Bir bir adli muhasebeci var olan prosedürler ile denetimini yaptığı işletmede var olması muhtemel hileleri ortaya çıkarabilecektir.					
Bir adli muhasebeci denetimini tamamladığı ve hakkında olumlu görüş bildirdiği bir işletmenin mali tablolarında hile tespit edilemeyeceğini garanti edebilecektir.					
İşletmelerde yaşanan veya yaşanması olası hilelerin önlenmesi, caydırılması ve tespit edilmesi hususunda adli denetim uygulaması etkili olacaktır.					
Adli Muhasebecilik mesleğinin gelişimi denetim sektörünü önemli yönde etkileyecektir.					
Adli muhasebeye ilişkin faaliyetlerin yaygınlaştırılması, hata ve hilelerin önlenmesini sağlayarak, ulusal ekonomiye olumlu katkı sağlayacaktır.					
Adli muhasebeye ilişkin faaliyetlerin yaygınlaştırılması, iş gören ve çalışan kişilerde iş etiği (iş ahlakı) bilincinin yükselmesine neden olacaktır.					

Adli muhasebecilik muhasebe meslek mensuplarına yeni iş fırsatları sunacaktır.					
Adli muhasebecilik muhasebe mesleğinin vizyonuna olumlu katkı sağlayacaktır.					
Adli muhasebe meslek mensuplarının hile denetimi bilincinin yerleşmesine katkı sağlayacaktır.					

Değerli Vaktinizi Ayırıp Anketimize Katıldığınız İçin
Teşekkürler.....