

Adli Muhasebe Uygulamalarına Yönelik Kısıtlayıcı Faktörlerin Değerlendirilmesi: Şanlıurfa Muhasebe Meslek Mensupları Uygulaması¹ (Evaluation of Limiting Factors for Forensic Accounting Practices: Sanlıurfa Accounting Professionals Practice)

Gülden KADOOĞLU AYDIN ^a Ömer Faruk DEMİRKOL ^b Neslihan TANCI YILDIRIM ^c
Abdulrezzak İKVAN ^d

^a Harran Üniversitesi, Birecik Meslek Yüksekokulu, Şanlıurfa, Türkiye. guldenka@harran.edu.tr

^b Harran Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Şanlıurfa, Türkiye. ofdemirkol@harran.edu.tr

^c Harran Üniversitesi, Siverek Meslek Yüksekokulu, Şanlıurfa, Türkiye. neslihintanci@hotmail.com

^d Adıyaman Üniversitesi, Kahta Meslek Yüksekokulu, Adıyaman, Türkiye. aikvan@adiyaman.edu.tr

MAKALE BİLGİSİ	ÖZET
Anahtar Kelimeler: Adli Muhasebe Dava Destek Danışmanlığı Uzman Şahitlik Hile Denetçiliği	Amaç – Bu çalışmada adli muhasebe uygulamaları ile ilgili belirlenen kısıtlayıcı faktörlere ilişkin muhasebe meslek mensuplarının bakış açılarının demografik özellikleri çerçevesinde anlamlı farklılık barındırıp barındırmadığının belirlenmesi amaçlanmıştır. Yöntem – Araştırmanın amacı doğrultusunda adli muhasebenin uygulanmasına ilişkin kısıtlayıcı faktörlere yönelik muhasebe meslek mensuplarının bakış açıları demografik özellikleri kapsamında herhangi bir farklılığın olup olmadığını belirlemek için model önerilmiştir. Model; normallik testi, faktör, güvenilirlik, geçerlilik ve korelasyon analizleri ile test edilmiştir. Modelde bağımlı değişkenler olarak ilgili kısıtlayıcı faktörler, bağımsız değişkenler olarak muhasebe meslek mensuplarının demografik özellikleri değerlendirilmiştir. Şanlıurfa Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirleri çalışmanın evrenini kapsamaktadır. Örneklem büyüklüğünün belirlenmesinde Yazıcıoğlu ve Erdoğan'ın (2004: 50) önerdiği örneklem tablosundan faydalanılmıştır. Buna bağlı olarak çalışmada 112 katılımcıdan anket yöntemiyle veriler elde edilmiştir. Bulgular – Adli muhasebe uygulamalarına ilişkin kısıtlayıcı faktörler ile demografik özellikler arasında istatistiksel anlamlılıkta bir farklılık tespit edilmemiştir. Buna karşın kısıtlayıcı faktörler arasında istatistiksel anlamlılıkta bir ilişki belirlenmiştir. Buna göre muhasebe meslek mensuplarının adli muhasebe uygulamalarına yönelik belirlenen farklı boyutlara ilişkin kısıtlayıcı faktörlere yüksek düzeyde ve aynı doğrultuda katılım sağladıkları tespit edilmiştir. Bununla birlikte muhasebe meslek mensupları özellikle meslek örgütlerinin adli muhasebe eğitimlerindeki rollerine ilişkin ifadelerde kararsız bir tutuma sahip oldukları belirlenmiştir. Tartışma – Adli muhasebe uygulamalarına yönelik belirlenen hususların oluşturulması veya geliştirilmesinin gerekliliği muhasebe meslek mensupları tarafından ortaya konulmuştur. Buna göre adli muhasebenin; yasal bir zemine kavuşturulması, mevzuat ve standartlarının oluşturulması, eğitimlerinin akademik müfredatlar ile sağlanması ve hizmet bedellerinin bağımsızlıklarını zedelemeyecek kaynaklardan ödenmesi gerekmektedir. Bu sonuçlar literatür çalışmalarında ifade edilen adli muhasebe uygulamalarına ilişkin yasal çerçevenin oluşturulması, standartlarının, bilinirliğinin sağlanmasına ilişkin neticelerle benzerlik göstermiştir.
Gönderilme Tarihi 20 Ekim 2021 Revizyon Tarihi 30 Kasım 2021 Kabul Tarihi 15 Aralık 2021	
Makale Kategorisi: Araştırma Makalesi	

ARTICLE INFO	ABSTRACT
Keywords: Forensic Accounting Litigation Support Counseling Expert Witness Fraud Audit	Purpose – In this study, it is aimed to determine whether the perspectives of professional accountants regarding the restrictive factors related to forensic accounting practices have a significant difference within the framework of their demographic characteristics. Design/methodology/approach – In line with the purpose of the research, a model has been proposed to determine whether there is any difference within the scope of demographic characteristics of professional accountants' perspectives on the restrictive factors related to the application of forensic accounting. Model; normality test, factor, reliability, validity and correlation analyzes were tested. In the model, the relevant limiting factors were evaluated as dependent variables, and demographic characteristics of accounting professionals were evaluated as independent variables. Şanlıurfa Certified
Received 20 October 2021 Revised 30 November 2021 Accepted 15 December 2021	

¹ Çalışma 22-24/10/2021 tarihinde online yapılan II. International Academician Studies Congress 2021/Fall kongresinde özet bildiri olarak sunulmuştur.

Önerilen Atıf/ Suggested Citation

Kadooğlu, Aydın, G., Demirkol, Ö.F., Tancı Yıldırım, N., İkvan, A. (2021). Adli Muhasebe Uygulamalarına Yönelik Kısıtlayıcı Faktörlerin Değerlendirilmesi: Şanlıurfa Muhasebe Meslek Mensupları Uygulaması, *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 13 (4), 3360-3374.

Article Classification:
Research Article

Public Accountants and Certified Public Accountants cover the universe of the study. The sample table suggested by Yazıcıoğlu and Erdoğan (2004: 50) was used to determine the sample size. Accordingly, data were obtained from 112 participants in the study by questionnaire method.

Results – No statistically significant difference was found between the restrictive factors related to forensic accounting practices and demographic characteristics. On the other hand, a statistically significant relationship was determined between the limiting factors. Accordingly, it has been determined that professional accountants participate in the restrictive factors related to the different dimensions determined for forensic accounting practices at a high level and in the same direction. However, it has been determined that professional accountants have an undecided attitude, especially in the statements about the roles of professional organizations in forensic accounting education.

Discussion – The necessity of establishing or developing the determined issues for forensic accounting practices has been put forward by the accounting professionals. Accordingly, forensic accounting; It is necessary to establish a legal basis, to establish legislation and standards, to provide education with academic curricula, and to pay service fees from sources that do not harm their independence. These results were similar to the results of establishing the legal framework for forensic accounting practices and ensuring the awareness of its standards, expressed in the literature studies.

1. GİRİŞ

Günümüzde yaşanan küresel gelişmeler işletmelerin süreklilikleri için yenilikleri ve gelişen teknolojiyi takip etmeleri gerekli kılmaktadır. Aynı zamanda zorlu rekabet koşulları ve teknolojinin sağladığı imkanlar, işletmelerin hile ve yolsuzluklara başvurma ihtimallerini yükselttiği gibi bunların tespit edilmesini de zorlaştırmaktadır. İşletmeler tarafından yapılan hile ve yolsuzluklar, finansal tabloların doğruluk ve gerçekliğine olan güveni zedelemektedir. Bu tür suçların tespit edilmesi için hukuk ve muhasebe konusunda uzmanlaşmış, olayları farklı boyutlarıyla değerlendirebilen kişilere ihtiyaç duyulmaktadır. Nihayetinde adli muhasebe, ticari hayatta hile ve yolsuzlukları tespit edebilmek için muhasebeciler ile avukatlar arasındaki bilgi akışına yön veren bir muhasebe unsuru olmuştur (Bekçioğlu vd., 2013, 3; Karacan, 2012, 106).

Muhasebenin hukuk alanında uygulanması ilkesine dayanan adli muhasebenin önemi gün geçtikçe artmaktadır. Adli muhasebe de başka adli bilimler gibi hukuki sorunları çözümlenmeyi amaçlamaktadır. Finans, muhasebe gibi bilimsel uygulamalarından yargılama süresince faydalanan adli muhasebe, özellikle ceza hukuku ve medeni hukuk alanlarında meydana gelen sorunları çözmeye çalışır. İşletmelerde hile ve yolsuzlukların artmasından dolayı daha da önem kazanan bir bilim dalı olmaktadır. Adli muhasebecilik mesleği ABD, Kanada ve AB gibi ülkelerde son zamanlarda uygulama alanı bulmakta fakat ülkemizde tam manasıyla uygulama alanı bulamamıştır (Çabuk ve Yücel, 2012, 28). Ülkemizde adli muhasebe ve adli muhasebecilik mesleği durumunun belirlenmesine yönelik yapılan bazı çalışmalardan elde edilen bulgular şu şekildedir: Adli muhasebe konusunda eğitim sisteminin geliştirilmesi (Pehlivan ve Dursun, 2012), adli muhasebecilerin yetiştirilmesi, örgütlenmesi ve yasal zeminin hazırlanması (Bekçioğlu vd., 2013), Türkiye’de adli muhasebenin yasal bir statüye oturtulması, mesleğe resmi bir kimlik kazandırılması ve dava sürecinde hukukçuların gereksinim duyduğu teknik bilgi ve desteğin adli muhasebeciler tarafından sağlanması (Akyel, 2016) gerektiği ve aynı zamanda muhasebe meslek mensubunun çoğu konu ile ilgili bilgilerinin az olduğu (Karşlıoğlu ve Karavardar, 2019) ortaya konulmuştur. Literatürde, ülkemizde adli muhasebenin bilinirliği, yasal boyutu ve statüsü gibi konularda çalışmalar yoğunlukta iken, adli muhasebe uygulamalarının kısıtlayıcı faktörlerini belirlemeye dönük çalışmalar yok denecek kadar az sayıdadır. Bu doğrultuda çalışmada adli muhasebe uygulamalarına ilişkin kısıtlayıcı faktörlerin tespit edilmesi amaçlanmıştır. Bu amaç çerçevesinde çalışmanın problemi; adli muhasebe uygulamalarına yönelik yapısal, eğitim, bilinirlik, gelişmişlik, güven ve güvence konularında belirlenen faktörlerde muhasebe meslek mensuplarının bakış açılarının hangi yönde ve düzeyde olduğudur. Analizler neticesinde muhasebe meslek mensuplarının adli muhasebe uygulamalarının kısıtlayıcı faktörlere ilişkin bakış açıları belirginleşeceğinden, çalışmanın uygulamacılara ve literatüre önemli katkılar sunacağı, aynı zamanda yeni çalışmalara ışık tutacağı öngörülmektedir. Bu çerçevede çalışma giriş, kavramsal çerçeve, yöntem, bulgular, sonuç ve tartışma bölümlerinden oluşturulmuştur. Giriş bölümünde çalışmanın konusu, amacı, önemi ve süreci belirtilmiştir. Kavramsal çerçeve bölümünde adli Muhasebe ile ilgili bilgilere ve konuyla ilgili yapılan literatür çalışmalarının bulgularına yer verilmiştir. Yöntem bölümünde çalışmanın modeli, evren ve örneklem bilgileri, veri toplama yöntemleri ile verilerin tabii tutulduğu analizler belirtilmiştir. Analizlerden elde edilen bilgiler çalışmanın bulgu bölümünü şekillendirmiştir. Son olarak sonuç ve tartışma bölümünde ise, bulgular ışığında konu değerlendirilmiş, öneriler sunulmuş, ayrıca çalışmanın bulguları ile literatür bulguları karşılaştırılmıştır.

2. KAVRAMSAL ÇERÇEVE

2.1 Adli Muhasebe ile İlgili Genel Bilgiler

Adli muhasebe (Forensic Accounting) kavramı ilk defa 1946 yılında ABD'nin New York şehrinde bulunan bir yeminli mali müşavirlik şirketinin ortağı Maurice E. Peloubet'in çalışmasında kullanılmıştır (Oberholzer, 2002, 3). Daha sonra 1960'lı yıllarda Kanada'da ilk uzman ekonomik suç birimi (Royal Canadian Mounted Police) kurulmuştur. 1970'li ve 1980'li yıllar ve sonrasında ekonomik suçların değerlendirilmesi için muhasebe deneyimine ve bilgisine duyulan gereksinim günümüze kadar artmaya devam etmiştir (Karacan, 2012, 107). 1980'lerden sonra Adelphia, Enron, Xerox ve Worldcom gibi şirketlerin yaşadığı skandallar sonucunda finansal tabloların ve muhasebe kayıtlarının sunulmasına olan güven azaldığından var olan düzenlemelerin tekrar değerlendirilmesini ve yeni düzenlemelerin yapılmasını sağlamıştır. Aynı zamanda işletmelerin finansal durum değerlendirmelerinde muhasebe/muhasebeci ve denetim/denetçilere düşen görevin çok ciddi olduğu anlaşılmıştır. Bu tür skandalların önlenmesi için öncelikle ABD ve diğer gelişmiş ülkelerde önemli bir meslek alanı olan adli muhasebecilik mesleğinin oluşmasına zemin hazırlamıştır (Karacan, 2012, 109).

Rezaee vd., (1997, 146)'ye göre adli muhasebe; bir araştırma kapsamında muhasebe, denetim ve hukuki kavram, ilke ve tekniklerin yasal, finansal ve sosyal problemlerin çözümünde kullanılmasıyla ilgilenen bir hizmet türü olarak tanımlanmaktadır.

Adli muhasebe; ekonomik suç işleyen kişiler aleyhine suça ilişkin finansal bilgileri derleyen ve mahkemede kabul edilebilecek bir biçimde sunmaya çalışan bir bilim dalıdır (Manning, 2000, 1).

Adli muhasebe, mevcut ya da gelecekteki davaları neticelendirmek amacıyla geçmiş finansal bilgileri veya diğer hesaplamaları tanımlamak, düzenlemek, sınıflandırmak, kaydetmek, raporlamak ve doğrulamak işidir (Crumbley vd., 2007; Aktaran: Curtis, 2008: 535).

Adli muhasebe; muhasebe, finans, hukuk, denetim, bilgisayar teknolojileri, sayısal yöntemler gibi bölümlerde bilgi ve yetenek sahibi olmayı gerektiren ve hukuki delil oluşturacak nitelikteki bilgi ve belgeleri derleyerek analiz eden ve yorumlayan bir disiplin dalıdır (Toraman, Abdioğlu ve İşgüden, 2009, 31).

Adli muhasebenin özellikleri şu şekilde sıralanır (Al, 2014, 104):

- Mali bir özellik taşımaktadır.
- Gerçek ve tüzel kişilerin mal varlıklarının ekonomik değerlerinde bir azalış ve ekonomik kar kaybı, zarar, haksız kazanç ve zayıt gibi bir kayıp tespit edilerek anlaşmazlık ya da sorunlar ortaya çıkartılmaktadır.
- Mahkemeye taşınmış örneğin dava açılmış ya da açılacak olan olaylar ile ilgilidir.
- Kusur, suistimal, hile ve yolsuzluk gibi eylem ve hareketlere bağlıdır.
- Güven duygusunun yok olmasına neden olan ve genellikle belgelendirilmesi ve tespit edilmesi zor olayları içermektedir.

Adli muhasebeci, inceleme ve denetleme yetkisini kullanan ve herhangi bir konudaki tahkikatın yürütülmesi ve sonuçlanmasında yetenekli ve bilirkişi özelliklerine sahip olmalıdır. Aynı zamanda defter ve tablolarda yer alan kayıtların görünen ve okunan değeri yerine, kayıtlara şüpheli bir bakış açısıyla yaklaşarak vakaların arkasındaki gerçekleri ortaya çıkarmaya çalışan, bulduğu kanıtları raporlayan ve alanında tüm kabiliyetleri kullanarak kayıtlarda yer alan sayıların ötesini sunan kişi olduğu söylenebilir (Çoban, 2013).

Adli muhasebecilik mesleğinin görev tanımı; dava destek danışmanlığı, uzman şahitlik ve hile denetçiliği ya da araştırmacı muhasebecilik şeklinde açıklanabilir (Forensic-accounting, 2005; Pazarçeviren, 2005, 4).

Adli muhasebe mesleğini sisteme kazandırmak maksadıyla gerekli eğitimin üniversite programlarının bünyesine dahil edilmesi de önemlidir. Bu konuda öne çıkan bir kısım çözüm önerileri mevcuttur. Bu öneriler lisans programlarına bu meslekle ilgili derslerin eklenmesi, yüksek lisans programlarında yine bu meslekle ilgili bölümlerin açılması ve adli muhasebeci eğiten kurs programlarının açılması biçiminde özetlenebilir (Akal, 2014, 31).

Türkiye’de adli muhasebecilik mesleğinin gelişebilmesi için yapılan çalışmalar Avrupa’daki gibi hızlı bir şekilde olmamaktadır. İstanbul Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası’nın (İSMMM) düzenlediği seminer ve kurs programlarının ve yine diğer farklı meslek kuruluşları ve üniversitelerce yapılan seminer ve çalışmaların varlığı bilinmektedir. Adli muhasebecilik mesleğinin Türkiye’de gelişebilmesi için adli muhasebe uzmanlığına yönelik sertifika programı yürütülmektedir. 2009’un Ekim ayından bu yana İSMMM ile Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) tarafından İSMMM akademi bünyesinde bununla ilgili Bağımsız Adli Muhasebe Uzmanı Programı yani bir sertifika programı başlatılmıştır (Çabuk ve Yücel, 2012; Kurt, 2013).

2.2 Adli Muhasebe ile İlgili Literatür Çalışmaları

Adli muhasebe ile ilgili Türkiye’de daha önce yapılmış çalışmalar incelendiğinde teorik ve uygulamalı çalışmalar yapıldığı görülmektedir. Bu çalışmaların bir kısmına aşağıda yer verilmiştir.

Çabuk ve Yücel (2012), çalışmalarında adli muhasebe ile ilgili açıklamalar yapılmış, adli muhasebecilik mesleğinin kapsamı ve gelişimi incelemiş ve Türkiye’de adli muhasebecilik mesleğinin mevcut durumu ile ilgili anket yöntemi kullanılarak bir analiz yapılmıştır. Analiz sonucuna göre adli muhasebe ile ilgili istenilen alt yapı ve eğitim sisteminin yeterli olmadığı tespit edilmiş ve bu mesleğin gelişmesi için önerilerde bulunulmuştur.

Pehlivan ve Dursun (2012), çalışmalarında Türkiye’deki akademisyenlerin adli muhasebe eğitimine bakış açılarını saptamak için anket uygulamışlardır. Türkiye’de adli muhasebe ile ilgili eğitim sisteminde yeterli altyapının olmadığı, eğitim alanında yer alan akademisyenlerin adli muhasebe eğitimi ile ilgili dersleri içeren bir müfredatın düzenlenmesi konusunda istekli olmadığı belirlenmiş, Türkiye’de adli muhasebe ile ilgili eğitim sisteminin geliştirilebilmesi için yapılması gerekenler belirtilmiştir.

Bekçioğlu vd. (2013), çalışmalarında Türkiye literatüründe kavramsal olarak yerini yeni alan fakat Amerika ve Avrupa’da yıllardır uygulanan adli muhasebecilik mesleğinin kapsam ve özelliklerini ortaya koymayı amaçlamışlardır. Araştırmadan elde edilen sonuçlara göre, Türkiye’de adli muhasebecilere gereksinim duyulduğu, adli muhasebecilerin istihdam edilmesi gerektiği ve adli muhasebecilerin istihdam edilmesiyle çeşitli hile ve yolsuzlukların önlenebileceği vurgulanmıştır. Ayrıca adli muhasebecilerin yetiştirilmesi, örgütlenmesi ve yasal zeminin hazırlanması gerektiği belirtilmiştir.

Keleş ve Keleş (2014), adli muhasebecilik mesleği ve Türkiye’deki uygulamalarını kapsayan bir araştırma yapmışlardır. Araştırmaya göre adli muhasebecilik mesleğinin Türkiye’deki geçmişinin çok olmadığı, gelişmekte olduğu, Avrupa’daki gibi kurum ve kuruluşların ülkemizde bulunmadığı ve adli muhasebecilik eğitiminin Türkiye’de yeterli olmadığı belirtilmiştir.

Akyel (2016), çalışmasında hukukçular için muhasebe bilgisinin önemi üzerinde durmuş ve Türkiye’de bulunan hukuk fakültelerinin ders programlarında muhasebe derslerine yeteri kadar yer verilmediğini belirtmiştir. Hukukçular için gerekli olan muhasebe bilgisini yorumlamak için adli muhasebecilik mesleğine ihtiyaç duyulduğu, mahkemeye taşınmış olaylarda hukukçulara teknik bilgi desteği veren adli muhasebecilik mesleğinin Türkiye’de yasal bir statüye oturtulması, mesleğe bir kimlik kazandırılması ve dava aşamasında hukukçuların gereksinim duyduğu teknik bilgi ve desteğin adli muhasebeciler tarafından sağlanması gerektiği sonucuna varılmıştır.

Kıllı ve Çeviren (2017), çalışmalarında Mersin ilinde bulunan muhasebe meslek mensuplarının adli muhasebecilik mesleği ile ilgili farkındalık seviyelerini araştırmayı amaçlamışlardır. Bu amaçla muhasebe meslek mensuplarına bir anket çalışması uygulanmıştır. Muhasebe meslek mensuplarının adli muhasebe ve adli muhasebecilik mesleğini duydukları fakat hala istenilen ölçüde bilgileri olmadığı araştırma bulgularında yer almıştır.

Çeliker ve Aygün (2018), çalışmalarında adli muhasebe kavramı hakkında bilgi vermeyi ve ilgili tarafların algı düzeylerini Van ili örneğinde incelemeyi amaçlamışlardır. Uygulanan anketin analiz edilmesi sonucunda katılımcıların adli muhasebe konusundaki algı düzeylerinin düşük olduğu gözlemlenmiştir.

Aracı ve Çevik Özcan (2019), çalışmalarında adli muhasebe kavramı incelenmiş, adli muhasebecilik mesleğinin kapsamı, özellikleri, çalışma alanları, önemi açıklanmış ve Türkiye’de adli muhasebecilik

mesleğine değinilmiştir. Hukuk makamlarının karar verme sürecinde ihtiyaçları olan mali bilgilerinin yetersizliği gibi nedenlerle adli muhasebe kavramına olan gereksinim duyulduğu, Türkiye’de adli muhasebecilik mesleğini tam olarak karşılayan profesyonel bir meslek dalının olmadığı, ülkemiz açısından da bu profesyonelleşmiş meslek mensuplarına ihtiyacın olduğu ve bu ihtiyacın giderek artacağı düşünüldüğü sonuçlarına varılmıştır.

Karslıoğlu ve Karavardar (2019), çalışmalarında Trabzon ilinde bulunan meslek mensuplarının adli muhasebecilik mesleği ile ilgili farkındalık düzeylerinin araştırılması amaçlanmıştır. Bu amaçla muhasebe meslek mensuplarına bir anket uygulanmıştır. Sonuç olarak muhasebe meslek mensuplarının adli muhasebe ve adli muhasebecilik mesleğini duydukları belirlenmiş fakat meslek mensubunun çoğu konu ile ilgili bilgilerinin az olduğu tespit edilmiştir.

Kızıl vd. (2019), çalışmalarında adli muhasebecilik mesleği ile ilgili genel bilgiler vererek, tarihi gelişimi, kapsamı, adli muhasebecilerin bilgi sahibi olmaları gereken hususları ve nasıl meslek mensubu olabileceği ile ilgili bilgilere yer vermişlerdir. Araştırmadan elde edilen sonuçlara göre Türkiye’de adli muhasebecilik mesleğinin gelişim aşamasında olduğu, adli muhasebecilik kavramının günümüzde yeteri kadar bilinmediği ve adli muhasebecilik mesleğinin standartlarının kesin çizgilere sahip olmadığı belirtilmiştir. Türkiye’de adli muhasebeciliğin bir meslek olarak topluma kabul ettirilip bilinirliğinin artırılması gerektiği vurgulanmıştır.

Şenel ve Arslan (2019), çalışmalarında muhasebe skandallarının ekonomik etkileri, alınan önlemler ve adli muhasebe mesleğinin muhasebe skandallarını önlemek için etkin bir araç olarak kullanılmasını teorik çerçevede açıklamışlardır. Araştırma sonuçlarında muhasebe skandallarının önlenmesinde adli muhasebe mesleğinin önemli olduğunu ancak Türkiye’de uygulama imkânı bulunmadığını ve adli muhasebe mesleğinin yasal bir yapıya kavuşturulması gerektiği belirtilmiştir.

Erdoğan (2020), çalışmasında hile denetçiliği ve/veya araştırmacı muhasebecilik temelinde örnek vaka üzerinden hileli eylemleri araştırmayı ve tespit etmeyi amaçlamışlardır. Çalışmadan elde edilen bulgulara göre, işletmenin satın alma bölümünde çalışan yönetici ile baş aşçısının işletmenin iş birliğinde bulunduğu bir tedarikçi ile anlaşmış ve karşılığında bireysel kazanç sağlamak için birim fiyatı daha olan malı aldıkları ve işletmeyi büyük bir zarara uğrattıkları örneğine yer verilmiştir.

Çil Koçyiğit, Güngör ve Koçyiğit (2021) çalışmalarında Türkiye’de Muhasebe ve Finansman anabilim dalında görevli öğretim elemanlarının bakış açılarıyla adli muhasebeye yönelik farkındalığını, adli muhasebe eğitimlerine ilişkin engelleyici faktörlerini ve adli muhasebecilik mesleği ihtiyaçlarını anket yöntemiyle elde ettikleri verilerle belirlemeye çalışmışlar. Katılımcıların; adli muhasebecilik mesleğinin ihtiyaçlarına (3,96), adli muhasebenin farkındalığına (3,51) ve adli muhasebe eğitiminin engelleyicilerine (3,51) yönelik ifadelerle yüksek düzeyde katıldıkları yönünde bulgulara ulaşıldığı ifade edilmiştir. Buna karşın cinsiyet, unvan, eğitim düzeyi, tecrübe değişkenlerinde katılımcıların görüşleri arasında anlamlı bir farkın tespit edilmediği belirtilmiştir.

Adli muhasebe ile ilgili yapılan çalışmalar incelendiğinde, çalışmalarda adli muhasebenin farkındalığı, müfredat değerlendirilmesi, adli muhasebenin bilinirliği ve adli muhasebecilik mesleğinin uygulanabilirliği gibi konulara ilişkin nicel araştırmaların yapıldığı tespit edilmiştir. Bazı çalışmalarda ise konuya teorik açıdan yaklaşmıştır. Literatürdeki nicel veya teorik araştırmaların adli muhasebe uygulamalarının kısıtlayıcı faktörleri konusu ya da bakış açısıyla gerçekleştirilmemiş olmaları araştırmanın diğer araştırmalardan farkını ortaya koymaktadır. Ülkemizde adli muhasebe uygulamalarına ilişkin kısıtlayıcı faktörlerin muhasebe meslek mensuplarının değerlendirilmesi ile belirlenmesi çalışmanın önemini göstermektedir. Aynı zamanda çalışma; literatür çalışmalarında adli muhasebe ile ilgili ifade edilen olumsuzlukların nedenlerini belirlemesi literatüre önemli katkılar sunacaktır.

3. YÖNTEM

3.1. Araştırmanın Modeli ve Hipotezler

Çalışmanın amacı, adli muhasebecilik uygulamasının kısıtlayıcı faktörlere yönelik Şanlıurfa ilinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarının görüşlerinin tespit edilmesidir.

Adli muhasebenin; yapısına, bilinirliği, geliştirilmesi, güven ve güvencelerine, akademik, denetçi ve paydaş eğitimlerine, mesleki örgütlerce verilen eğitimlere yönelik kısıtlayıcı faktörlerde muhasebe meslek

mensuplarının bakış açıları arasında anlamlı farklılığın olup olmadığı belirlemek araştırma modelinin temelini oluşturmaktadır.

Araştırmanın amacına yönelik olarak geliştirilen hipotezler test edilmiştir:

H1: F1¹ ile F2² arasında anlamlı bir ilişki vardır.

H2: F1 ile F3³ arasında anlamlı bir ilişki vardır.

H3: F1 ile F4⁴ arasında anlamlı bir ilişki vardır.

H4: F2 ile F3 arasında anlamlı bir ilişki vardır.

H5: F2 ile F4 arasında anlamlı bir ilişki vardır.

H6: F3 ile F4 arasında anlamlı bir ilişki vardır.

3.2. Evren ve Örneklem

Şanlıurfa Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası (ŞSMMM) verilerine göre Şanlıurfa ilinde bulunan Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) ve Serbest Muhasebeci (SM) sayısı⁵ 547 olup 460 meslek mensubu merkezde, 87'si ise ilçelerdedir. Merkez ve ilçelerde aktif olan SM ve SMMM sayısı ise 319'dur. Çalışmada veri toplama aracı olarak kullanılan soru formu söz konusu evren içerisindeki 112 SM ve SMMM katılımcıya uygulanmıştır (N=112). Yazıcıoğlu ve Erdoğan'ın (2004: 50) çalışmalarındaki örneklem tablosunda; 0,10 örnekleme hatası, p⁶=0,5; q⁷=0,5 düzeyinde evrenin 750 olması durumunda örneklem büyüklüğünün 85 olması gerektiği belirtilmiştir. Buna bağlı olarak çalışmada 112 katılımcının değerlendirilmesi, örneklem büyüklüğü hususunda sorun olmadığını göstermektedir.

3.3. Veri Toplama Aracı

Çalışmada veri toplama aracı olarak anket yöntemi kullanılmıştır. Çalışmada kullanılan anketin uygunluğuna ilişkin Harran Üniversitesi Sosyal ve Beşeri Bilimler Etik Kurulu'ndan 06.07.2021 tarih ve 2021/113 sayılı yazı ile Etik Kurul Kararı alınmıştır. Şanlıurfa Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odasına bağlı muhasebe meslek mensuplarına kolayda örneklem tekniğiyle pandemi dolayısıyla online olarak uygulanmış ve 112 adet anket formu analize dahil edilmiştir. Soru formu; Ejike (2018), Kurt (2020) ile Kızıl, Akman ve Yılmaz (2019) tarafından çalışmalarında kullandıkları ölçeklerin tarafımızdan revize edilmesiyle oluşturulmuştur. Hazırlanan anket formu 5 farklı bölüm ve 30 sorudan oluşmaktadır. Soru formunun birinci bölümünde *Adli Muhasebe Yapısına Yönelik Kısıtlayıcı Faktörlerin* tespiti için 8 ifade, ikinci bölümde *Adli Muhasebe Eğitimine Yönelik Kısıtlayıcı Faktörlerin* neler olabileceğini gözlemleyebilmek için 7 ifadeye yer verilmiştir. Üçüncü bölüm *Adli Muhasebenin Bilinirliğine/Geliştirilmesine Yönelik Kısıtlayıcı Faktörlerin* neler olabileceğini ölçmek için 4 ifade ve dördüncü bölümde ise *Adli Muhasebe ile ilgili Güven ve Güvencelere Yönelik Kısıtlayıcı Faktörlerin* tespitine yönelik 5 ifadeden oluşmaktadır. Anketin son bölümünde katılımcıların demografik özelliklerini belirlemeye yönelik 6 ifade yer almaktadır.

3.4. Verilerin Analizi

Çalışmada adli muhasebenin; yapısına, bilinirliği, geliştirilmesi, güven ve güvencelerine, akademik, denetçi ve paydaş eğitimlerine, mesleki örgütlerce verilen eğitimlere yönelik kısıtlayıcı faktörlerde muhasebe meslek mensuplarının bakış açıları arasında anlamlı farklılığın olup olmadığı belirlenmeye yönelik verilere normallik testi, faktör, güvenilirlik, geçerlilik ve korelasyon analizleri uygulanmıştır.

¹ Adli Muhasebe Yapısına Yönelik Kısıtlayıcı Faktörler

² Adli Muhasebenin Bilinirliği, Geliştirilmesi, Güven ve Güvencelere Yönelik Kısıtlayıcı Faktörler

³ Adli Muhasebenin Akademik, Denetçi ve Paydaş Eğitimine Yönelik Kısıtlayıcı Faktörleri

⁴ Adli Muhasebenin Mesleki Örgütlerce Verilen Eğitimine Yönelik Kısıtlayıcı Faktörleri

⁵ <https://turmob.org.tr/Odalar/SMMM/42>

⁶ Araştırılan durumun sıklığı

⁷ İncelenen durumun görülme sıklığı

4. BULGULAR

Çalışmada ilk olarak muhasebe meslek mensuplarına uygulanan anket sonucunda yapılan analizlerin sonuçlarına yer verilmiştir.

4.1. Normallik Testi

Anket formunda bulunan ifadelerden 5'li likert ölçekli ifadeler normallik testine tabi tutulmuştur. Öncelikli olarak Kolmogorov-Smirnov testine bakılmış; bu değerlerin $p < .05$ olup olmadığı tespit edilmiştir. Daha sonra verilerin normal dağılım gösterip göstermediğini gözlemleyebilmek için verilerin çarpıklık-basıklık değerlerine bakılmıştır. İstatistiksel olarak anlamlılık düzeyine bakılan ifadelerin normal dağılım gösterip göstermediğinin belirlenebilmesi için aşağıdaki bulgulara yer verilmiştir.

Tablo 1: Verilerin Bulgularına Ait Normallik Test Sonucu

Ölçek	İstatistik	p
Adli Muhasebe Yapısına Yönelik Kısıtlayıcı Faktörler	0,252	0,00
Adli Muhasebenin Bilinirliği, Geliştirilmesi, Güven ve Güvencelere Yönelik Kısıtlayıcı Faktörler	0,237	0,00
Adli Muhasebenin Akademik, Denetçi ve Paydaş Eğitimine Yönelik Kısıtlayıcı Faktörleri	0,235	0,00
Adli Muhasebenin Mesleki Örgütlerce Verilen Eğitimine Yönelik Kısıtlayıcı Faktörleri	0,121	0,00

Tablo 1'de verilerin hangi dağılımı gösterdiğini belirlemek için Kolmogorov-Smirnov dağılım analizi yapılmıştır. Kolmogorov-Smirnov analizine göre $p < .05$ düzeyinde verilerin normal dağılım göstermediği gözlemlenmiştir.

4.2. Tanımlayıcı İstatistikler

Çalışmanın bu bölümünde, araştırma konusuyla ilgili olarak Şanlıurfa ilinde yapılan anket sonucunda elde edilen verilerle mali müşavirlerin demografik özellikleri tespit edilmiştir. Araştırmaya katılanların demografik özelliklerini tanımlayan istatistikler, 6 soruyla ortaya konulmaya çalışılmıştır.

Tablo 2: Demografik Özelliklere İlişkin Bulgular

		Frekans (N)	Yüzde (%)
Cinsiyet	Kadın	7	6,2
	Erkek	105	93,8
Yaş	21-29	22	19,6
	30-39	45	40,2
	40-49	35	31,3
	50 ve Üzeri Yaş	10	8,9
Eğitim Düzeyi	Lise	14	12,5
	Ön Lisans	12	10,7
	Lisans	63	56,3
	Lisans Üstü	23	20,5
Mesleki Deneyim	1-5 Yıl	25	22,3
	6-10 Yıl	28	25
	11-15 Yıl	31	27,7
	16-20 Yıl	13	11,6
	21 ve Üzeri	15	13,4

Aylık Gelir Düzeyi	4.000 TL ve Altı	26	23,2
	4.001- 8.000 TL	17	15,2
	8.001-12.000 TL	28	25
	12.001-16.000 TL	22	19,6
	16.001-20.000 TL	12	10,7
	20.001 TL ve Üstü	7	6,3
İlave Unvan	Bağımsız Denetçi	16	14,3
	Bilirkişi	16	14,3
	Uzlaştırıcı	8	7,1
	Hiçbiri	82	73,2

Tablo 2’de katılımcıların demografik özelliklerine ilişkin bulgular verilmiş olup sonuçları aşağıdaki gibidir;

- Cinsiyete göre katılımcıların; %6,2’si kadın, %93,8’i erkektir.
- Yaşa göre katılımcıların; %19,6’sı 21-29 yaş, %40,2’si 30-39 yaş, %31,3’ü 40-49 yaş ve %8,9’u da 50 yaş ve üzeri olarak belirlenmiştir.
- Eğitim düzeylerine göre katılımcıların; %12,5’i Lise, %10,7’si Ön Lisans, %56,3’ü Lisans, %20,5’i Yüksek Lisans olarak belirlenmiştir.
- Mesleki deneyimlerine göre katılımcıların; %22,3’ü 1-5 yıl, %25’i 6-10 yıl, %27,7’si 11-15 yıl, %11,6’sı 16-20 yıl ve %13,4’ü 21 yıl ve üzeri olarak belirlenmiştir.
- Aylık gelir düzeylerine göre katılımcıların; %23,2’si 4.000 TL ve altı, %15,2’si 4.001-8.000 TL, %25’i 8.002-12.000 TL, %19,6’sı 12.001-16.000 TL, %10,7’si 16.001-20.000 TL ve %6,3’ü ise 20.001 TL ve üstü olarak belirlenmiştir.
- SM ve SMMM unvanına ilave olarak katılımcıların; %14,3’ü bağımsız denetçi, %14,3’ü bilirkişi, %7,1’i uzlaştırıcı ve %73,2’si ise başka bir unvana sahip olmadıkları belirlenmiştir.

4.3. Güvenilirlik, Geçerlilik ve Faktör Analiz Sonuçları

Soru formunun geçerlilik/güvenilirlik analizlerini belirlemek için faktör analizi yapılmıştır. Bunun öncesinde veri setinin Açıklayıcı Faktör Analizinin (*Exploratory Factor Analysis*) varsayımlarını sağlayıp sağlamadığı kontrol edilmiştir. Normallik varsayımı için Kolmogorov-Smirnov ve Shapiro-Wilk testleri yapılmış ve verilerin normal dağılmadığı görülmüştür.

Açıklayıcı faktör analizinde, veri seti normal dağılmadığı için faktör çıkarım metodu olarak Ağırlıklılandırılmamış En Küçük Kareler (*Unweighted Least Squares*) yöntemi seçilmiş, faktör döndürme yöntemi olarak ise Promax kullanılmıştır. KMO ve Bartlett’s Testi sonuçları 0,929 düzeyinde çıkmış ve örneklem büyüklüğünün yeterli düzeyde olduğunu göstermiştir (Bektaş, 2017: 57). Ayrıca analiz sonucunda elde edilen dördümlü faktör yapısı toplam varyansın 68,90’ını açıklamaktadır.

Tablo 3: Faktör Analiz Testi ve Güvenilirlik Katsayısı

SORU	Faktör Yapısı				Güvenilirlik
	F1	F2	F3	F4	Cronbach's Alpha
S5. Adli muhasebecilik mesleğinin çerçevesi belirlenmiş yasal bir statüye kavuşturulması gerekir.	,841				,943
S8. Adli muhasebecilik gerekli niteliklere sahip uzmanlar tarafından yapılmalıdır.	,819				
S1. Adli muhasebe uygulamalarının kurumsallaşması gerekir.	,786				
S3. Adli muhasebe hizmetlerine ilişkin uygulama standartlarının oluşturulması gerekir.	,754				
S2. Adli Muhasebeciliğin sertifikalandırılmasına yönelik koşulların belirlenmesi gerekir.	,744				
S7. Uygulamada birlik sağlanması açısından adli muhasebe ilke ve standartlarının uluslararası niteliğe sahip olması gerekir.	,733				
S4. Kamu/Özel sektörde adli muhasebe biriminin kurulması yasal zorunluluk olmalıdır.	,723				
S6. Adli muhasebe konusunda dünyadaki en iyi uygulamalar değerlendirilerek ülkemizdeki adli muhasebe uygulamalarının iyileştirilmesi gerekir.	,622				
S22. Adli muhasebe uygulamalarının yolsuzluğu önlemesi veya en aza indirmesi gerekir.		,882			,954
S23. Bağımsız denetimlerde adli muhasebe uzmanının görev alması gerekir.		,856			
S24. Adli muhasebe uygulamalarının finansal raporlara olan güveni artırması gerekir.		,807			
S21. Adli muhasebe vakalarında yargı mercilerine görüş bildiren adli muhasebecilere yasal güvencenin sağlanması gerekir.		,775			
S20. Adli muhasebecilik faaliyetinden elde edilecek gelirler, bağımsızlık ve tarafsızlığı zedelemeyecek kaynaklardan sağlanmalıdır.		,768			
S18. Adli muhasebe mesleğine yönelik farkındalığın artırılması gerekir.		,712			
S19. Adli muhasebe uygulamalarının yaygınlaşması için yargı mensupları ile adli muhasebecilik meslek mensupları arasındaki işbirliğinin geliştirilmesi gerekir.		,624			
S17. Adli muhasebe alanındaki ar-ge çalışmalarına yeterli düzeyde finansman ve hibe desteklerinin sağlanması gerekir.		,616			
S16. Adli muhasebecinin faaliyet alanlarının iyi tanımlanması gerekir.		,464			
S13. Adli denetçilere sürekli ve zorunlu eğitimlerin verilmesi gerekir.			,905		,867
S14. Adli muhasebenin gerekliliği ve önemliliği hakkında paydaşların periyodik olarak eğitilmesi gerekir.			,904		
S12. Adli muhasebe eğitimi üniversiteler tarafından verilmelidir.			,517		

S10. Lisansüstü müfredatlarında adli muhasebeye yer verilmelidir.			,487		
S11. Adli muhasebe eğitimi üniversiteler, TÜRMOB ve Adalet Bakanlığı iş birliği ile verilmelidir.				,932	,762
S15. Adli muhasebe eğitimi TÜRMOB tarafından verilmelidir.				,704	
S9. Ön Lisans ve Lisans müfredatlarında adli muhasebeye yer verilmelidir.				,486	

Güvenilirlik analiz sonucunda her bir faktör için Cronbach's Alpha güvenilirlik katsayısı test edilmiştir. *Adli Muhasebe Yapısına Yönelik Kısıtlayıcı Faktörler (F1)* içerisinde maddelerin aldıkları faktör yükleri en yüksek ,842 ve en düşük ,622 düzeyindedir. Ayrıca bu faktörün güvenilirlik katsayısı (Cronbach's Alpha) ,943 çıkmıştır. *Adli Muhasebenin Bilinirliği, Geliştirilmesi, Güven ve Güvencelere Yönelik Kısıtlayıcı Faktörler (F2)* içerisinde ise maddelerin faktör yüklerinin ,882 ile ,464 arasında olduğu görülmüştür. F2 için güvenilirlik katsayısı (Cronbach's Alpha) ,954 düzeyinde olduğu tespit edilmiştir. *Adli Muhasebenin Akademik, Denetçi ve Paydaş Eğitimine Yönelik Kısıtlayıcı Faktörleri (F3)* içerisinde maddelerin aldıkları faktör yükleri en yüksek ,905 ve en düşük ,487 düzeyindedir. Ayrıca bu faktörün güvenilirlik katsayısı (Cronbach's Alpha) ,867 çıkmıştır. *Adli Muhasebenin Mesleki Örgütlerce Verilen Eğitime Yönelik Kısıtlayıcı Faktörleri (F4)* içerisinde maddelerin aldıkları faktör yükleri en yüksek ,932 ve en düşük ,486 düzeyindedir. Ayrıca bu faktörün güvenilirlik katsayısı (Cronbach's Alpha) ,762 çıkmıştır. Yapılan faktör analizinde 4 faktörlü bir yapıya ulaşılmıştır. Elde edilen faktörlerin araştırmanın teorik yapısıyla büyük ölçüde uyumlu olduğu görülmüştür.

Elde edilen faktör grupları sırasıyla aşağıdaki gibidir:

F1: Adli Muhasebe Yapısına Yönelik Kısıtlayıcı Faktörler

F2: Adli Muhasebenin Bilinirliği, Geliştirilmesi, Güven ve Güvencelere Yönelik Kısıtlayıcı Faktörler

F3: Adli Muhasebenin Akademik, Denetçi ve Paydaş Eğitimine Yönelik Kısıtlayıcı Faktörleri

F4: Adli Muhasebenin Mesleki Örgütlerce Verilen Eğitime Yönelik Kısıtlayıcı Faktörleri

Faktörlere ilişkin tanımlayıcı istatistik bulgular Tablo 4'te yer almaktadır.

Tablo 4: Faktörlerin Tanımlayıcı İstatistik Bulguları

Ölçek	N	Min.	Max	Ort.	SS
F1	112	1,38	5,00	4,2031	,758
F2	112	1,44	5,00	4,1290	,773
F3	112	1,25	5,00	3,9933	,831
F4	112	1,33	5,00	3,4405	1,008

Tablo 4'teki bulgulara göre katılımcıların F1 faktörüne en yüksek düzeyde katılım gösterdiği, bunun yanında en düşük düzeyde katılım gösterdikleri faktörün ise F4 faktörü olduğu tespit edilmiştir. Bu sonuçlara göre muhasebe meslek mensupları F1 kısıtlayıcı faktöründeki hususlara genel olarak katıldıkları, F4 kısıtlayıcı faktöründeki hususlara ise genel olarak kararsız kaldıkları belirlenmiştir.

Yapılan çalışmada meslek mensuplarına yöneltilen soru formundan elde edilen 4 faktörün birbirleri ile karşılaştırmaları yapılmış ve analize tabi tutulmuştur. Bunun için oluşturulan hipotezler aşağıdaki gibidir;

Tablo 5. Hipotezler

H1: F1 ile F2 arasında anlamlı bir ilişki vardır.
H2: F1 ile F3 arasında anlamlı bir ilişki vardır.
H3: F1 ile F4 arasında anlamlı bir ilişki vardır.
H4: F2 ile F3 arasında anlamlı bir ilişki vardır.
H5: F2 ile F4 arasında anlamlı bir ilişki vardır.
H6: F3 ile F4 arasında anlamlı bir ilişki vardır.

4.4. Hipotezlerin Test Edilmesi

Hipotezlerin geçerliliğinin test edilebilmesi için F1, F2, F3 ve F4 faktörleri birbirleri ile korelasyon analizine tabi tutulmuştur. Korelasyon analizi sonucu aşağıdaki gibidir.

Tablo 6. Analiz Sonuçları

		F1	F2	F3	F4
F1	Korelasyon Katsayısı	1	,635**	,614**	,271**
F2	Korelasyon Katsayısı	,635**	1	,663**	,429**
F3	Korelasyon Katsayısı	,614**	,663**	1	,469**
F4	Korelasyon Katsayısı	,271**	,429**	,469**	1

** 0.001'de anlamlı farklılığı ifade etmektedir.

H1 hipotezinde F1 faktörü F2 ile birlikte korelasyon analizine tabi tutulmuştur. Yapılan analiz sonucunda ,001 düzeyinde F1 ile F2 faktörü arasında istatistiksel olarak pozitif yönlü anlamlı bir ilişki bulunmuştur. ($r(112)=.635$, $p<.001$) olduğundan H1 hipotezi kabul edilmiştir. Buna göre yapısal (ort. 4,20) ile bilinirlik, gelişmişlik, güven ve güvencelere (ort. 4,13) yönelik kısıtlayıcı faktörlerde katılımcıların bakış açılarının aynı doğrultuda ve yakın düzeyde gerçekleştiği belirlenmiştir. Başka bir ifade ile katılımcıların büyük çoğunluğu ilgili kısıtlayıcı faktörlerin kapsamında bulunan anket sorularına katılıyorum (1-Kesinlikle Katılmıyorum; 5-Kesinlikle Katılıyorum) şeklinde görüş belirttikleri görülmektedir. Bu durum yapısal ile bilinirlik, gelişmişlik, güven ve güvencelere ilişkin belirlenen kısıtlayıcı faktörlerin mevcudiyeti muhasebe meslek mensupları tarafından desteklendiğini göstermektedir.

H2 hipotezinde F1 faktörünün F3 faktörüyle arasındaki ilişkiye bakılmış ve ,001 düzeyinde F1 ile F3 faktörü arasında istatistiksel olarak pozitif yönlü anlamlı bir ilişki bulunmuştur. ($r(112)=.614$, $p<.001$) olduğundan H2 hipotezi kabul edilmiştir. Buna göre yapısal (ort. 4,20) ile akademik, denetçi ve paydaş eğitimine (ort. 3,99) yönelik kısıtlayıcı faktörlerde katılımcıların bakış açılarının benzer şekilde olduğu ve ilgili faktörlere ilişkin ifadelerle “katılıyorum” şeklinde görüş bildirdikleri belirlenmiştir.

H3 hipotezinde F1 faktörü F4 ile birlikte korelasyon analizine tabi tutulmuştur. Analiz sonucunda ,001 düzeyinde F1 ile F4 faktörü arasında da istatistiksel olarak pozitif yönlü anlamlı bir ilişki bulunmuştur. ($r(112)=.271$, $p<.001$) olduğundan H3 hipotezi kabul edilmiştir. Bulgulara göre yapısal (ort. 4,20) ile mesleki örgütlerce verilen eğitimlere (ort. 3,44) yönelik kısıtlayıcı faktörler arasında zayıf bir ilişkinin ve katılımcıların bakış açıları arasında farklılıkların olduğu görülmektedir. Muhasebe meslek mensupları yapısal kısıtlayıcı faktör ifadelerine “katılıyorum”, mesleki örgütlerce verilen eğitimlere yönelik kısıtlayıcı faktör ifadelerinde ise “kararsızım” şeklinde görüşlerini beyan etmişler. Dolayısıyla adli muhasebeye ilişkin eğitimlerin meslek örgütleri tarafından sağlanmasında muhasebe meslek mensuplarının kararsız kaldıkları anlaşılmaktadır.

H4 hipotezinde F2 faktörü F3 ile birlikte korelasyon analizine tabi tutulmuş olup ,001 düzeyinde F2 ile F3 faktörü arasında istatistiksel olarak pozitif yönlü anlamlı bir ilişki bulunmuştur. ($r(112)=.663$, $p<.001$) olduğundan H4 hipotezi kabul edilmiştir. Buna göre bilinirlik, gelişmişlik, güven ve güvenceler (ort. 4,13) ile akademik, denetçi ve paydaş eğitimine (ort. 3,99) yönelik kısıtlayıcı faktörlere ilişkin katılımcıların bakış açılarında yüksek düzeyde ve aynı doğrultuda bir ilişkinin olduğu tespit edilmiştir. Bu durum bilinirlik,

gelişmişlik, güven ve güvenceler ile akademik, denetçi ve paydaş eğitimine ilişkin belirlenen kısıtlayıcı faktörlerin muhasebe meslek mensupları tarafından kabul edildiğini göstermektedir.

H5 hipotezinde F2 faktörü F4 ile birlikte yapılan korelasyon analizi sonucunda ,001 düzeyinde F2 ile F4 faktörü arasında istatistiksel olarak pozitif yönlü anlamlı bir ilişki bulunmuştur. ($r(112)= .429, p<.001$) olduğundan H5 hipotezi kabul edilmiştir. Buna göre bilinirlik, gelişmişlik, güven ve güvenceler (ort. 4,13) ile mesleki örgütlerce verilen eğitimlere (ort. 3,44) yönelik kısıtlayıcı faktörler arasında orta düzey bir ilişkinin ve katılımcıların bakış açıları arasında farklılıkların olduğu görülmektedir. Katılımcılar; bilinirlik, gelişmişlik, güven ve güvencelere ilişkin ifadelerle katılıyorum şeklinde görüş belirtirken, mesleki örgütlerce verilen eğitimlere yönelik ifadelerde kararsız kaldıkları görülmektedir.

H6 hipotezinde F3 faktörünün F4 faktörü ile birlikte korelasyon analizi sonucunda ,001 düzeyinde F3 ile F4 faktörü arasında istatistiksel olarak pozitif yönlü anlamlı bir ilişki bulunmuştur. ($r(112)= .469, p<.001$) olduğundan H6 hipotezi kabul edilmiştir. Bulgulara göre akademik, denetçi ve paydaş eğitimi (ort. 3,99) ile mesleki örgütlerce verilen eğitimlere (ort. 3,44) yönelik kısıtlayıcı faktörler arasında orta düzey bir ilişkinin ve katılımcıların bakış açıları arasında farklılıkların olduğu görülmektedir. Bu durum katılımcıların akademik, denetçi ve paydaş eğitimine ilişkin belirlenen kısıtlayıcı faktör ifadelerine muhasebe meslek mensuplarının katılım sağladıkları ancak mesleki örgütlerce verilen eğitimlere yönelik kısıtlayıcı faktör ifadelerinde kararsız bir tutum sergilediklerini göstermektedir.

Hipotezler ve sonuçları Tablo 7’de yer almaktadır.

Tablo 7. Hipotezler ve Sonuçları

HİPOTEZLER	SONUÇLAR
H1: F1 ile F2 arasında anlamlı bir ilişki vardır.	Hipotez Kabul Edilmektedir.
H2: F1 ile F3 arasında anlamlı bir ilişki vardır.	Hipotez Kabul Edilmektedir.
H3: F1 ile F4 arasında anlamlı bir ilişki vardır.	Hipotez Kabul Edilmektedir.
H4: F2 ile F3 arasında anlamlı bir ilişki vardır.	Hipotez Kabul Edilmektedir.
H5: F2 ile F4 arasında anlamlı bir ilişki vardır.	Hipotez Kabul Edilmektedir.
H6: F3 ile F4 arasında anlamlı bir ilişki vardır.	Hipotez Kabul Edilmektedir.

Tablo 7’de görüldüğü üzere H1, H2, H3, H4, H5 ve H6 hipotezlerinin tümü kabul edilmiştir. Öte yandan, yukarıdaki hipotezlerin dışında, demografik değişkenlerle faktör yapısı arasında istatistiksel olarak farklılık olup olmadığına ilişkin olarak ANOVA analizi yapılmıştır. Buna göre, Tablo 2’de verilen demografik değişkenler ile F1, F2, F3 ve F4 faktörleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır.

Çalışmada tüm hipotezler kabul edilmiştir. Dolayısıyla adli muhasebe uygulamalarına yönelik belirlenen kısıtlayıcı faktörler muhasebe meslek mensupları tarafından benimsenmiştir. Bununla birlikte muhasebe meslek mensupları özellikle meslek örgütlerinin adli muhasebe eğitimlerindeki rollerine ilişkin ifadelerde genel olarak kararsız kalmışlardır.

5. SONUÇ VE TARTIŞMA

Son yıllarda yoğun şekilde meydana gelen ve çeşitli mecralarda muhasebe skandalları olarak ifade edilen yüksek tutarlı finansal hile ve yolsuzluklar, paydaşların finansal raporlara olan güvenlerini zedelemektedir. Hile ve yolsuzluklarla etkin mücadelenin sağlanmasına ve paydaşların zedelenen güvenlerinin tekrar tesis edilmesine yönelik çabalar, adli muhasebeye olan gereksinimi yükseltmiştir. Özellikle yargı sürecindeki mali nitelikteki işlemlerin doğru ve gerçeğe uygun şekilde belirlenmesi, adli muhasebe konusunda uzman ve deneyimli kişilerin görevlendirilmesiyle mümkün olacaktır. Gelişmiş ülkeler yatırımcıların piyasaya olan güvenlerini güçlendirmek amacıyla adli muhasebecilik mesleğinin geliştirilmesine yönelik (Karacan, 2012) yapısal usul, esas ve standartların oluşturulmasına ilişkin yoğun faaliyetler yürütmektedirler. Ancak uzun zamandan beri ülkemizdeki uygulamacı ve araştırmacıların gündeminde yer alan adli muhasebe konusunda tatmin edici bir gelişim düzeyinin sağlanamadığı (Kılıç ve Çeviren, 2017; Karşlıoğlu ve Karavardar, 2019; Kızıl vd., 2019; Şenel ve Arslan, 2019) görülmektedir. Ülkemizdeki adli muhasebe uygulamalarına yönelik yapılan

literatür çalışmalarında adli muhasebe konusunun farklı boyutlarıyla (eğitim, müfredat, bilinirlik vb.) ayrı ayrı değerlendirildiği ve elde edilen bulgularda adli muhasebeye ilişkin yapı, standart, eğitim, yasal zemin gibi hususlarda ciddi eksikliklerin tespit edildiği görülmektedir.

Bu çalışmada muhasebe meslek mensuplarının adli muhasebe uygulamalarının bilinirliği, gelişmişliği, yapı, güven gibi farklı boyutlarına ilişkin hususlara yönelik belirlenen kısıtlayıcı faktörlere katılım düzeyleri belirlenmeye çalışılmıştır. Dolayısıyla konuya bütünsel bir bakış açısıyla yaklaşım; genel ve detaylı bir perspektif sağlanmaya çalışılmıştır.

Bulgular şu şekilde gerçekleşmiştir:

Yapısal faktörler ile bilinirlik, gelişmişlik, güven ve güvencelere yönelik kısıtlayıcı faktörlerde katılımcıların bakış açılarının aynı doğrultuda ve yakın düzeyde gerçekleştiğinden H1 hipotezi kabul edilmiştir. Bu durum yapısal ile bilinirlik, gelişmişlik, güven ve güvencelere ilişkin belirlenen kısıtlayıcı faktörlerin varlığının muhasebe meslek mensupları tarafından desteklendiğini göstermektedir.

Yapısal faktörler ile akademik, denetçi ve paydaş eğitimine yönelik kısıtlayıcı faktörlerin test edildiği H2 hipotezinde katılımcıların bakış açılarında yüksek düzeyde benzerlik gösterdiğinden ilgili hipotez kabul edilmiştir. Katılımcılar ilgili faktör ifadelerine yüksek düzeyde “katılıyorum” şeklinde düşüncülerini belirtmekle bu faktörlerin adli muhasebe uygulamalarının geliştirilmesi ve iyileştirilmesindeki gerekliliğini ortaya koymaktadır.

H3 hipotezinde yapısal faktörler ile mesleki örgütlerce verilen eğitimlere yönelik kısıtlayıcı faktörler arasındaki ilişkinin boyutu test edilmiştir. Katılımcıların ilgili faktörlere yönelik düşünceleri arasında istatistiksel olarak pozitif yönlü anlamlı bir ilişki bulunmuş dolayısıyla ilgili hipotez kabul edilmiştir. Muhasebe meslek mensupları yapısal kısıtlayıcı faktör ifadelerine “katılıyorum”, mesleki örgütlerce verilen eğitimlere yönelik kısıtlayıcı faktör ifadelerinde ise “kararsızım” şeklinde görüşlerini beyan etmişlerdir. Dolayısıyla adli muhasebeye ilişkin eğitimlerin meslek örgütleri tarafından verilmesine muhasebe meslek mensuplarının kararsız kaldıkları anlaşılmaktadır.

Katılımcıların bilinirlik, gelişmişlik, güven ve güvence ile akademik, denetçi ve paydaş eğitimine yönelik kısıtlayıcı faktörlere ilişkin bakış açıları H4 hipotezi ile test edilmiştir. Belirtilen faktörlerde katılımcıların bakış açıları arasında yüksek düzeyde ve aynı doğrultuda bir ilişkinin olduğu tespit edilmiş ve H4 hipotezi kabul edilmiştir. Bu durum bilinirlik, gelişmişlik, güven ve güvenceler ile akademik, denetçi ve paydaş eğitimine ilişkin belirlenen kısıtlayıcı faktörlerin muhasebe meslek mensupları tarafından kabul edildiğini göstermektedir.

Bilinirlik, gelişmişlik, güven ve güvenceler ile mesleki örgütlerce verilen eğitimlere yönelik kısıtlayıcı faktörlerin test edildiği H5 hipotezinde pozitif yönlü anlamlı bir ilişki bulunmuş ve ilgili hipotez kabul edilmiştir. Buna göre katılımcılar; bilinirlik, gelişmişlik, güven ve güvencelere ilişkin ifadelerde “katılıyorum” görüşünü, mesleki örgütlerce verilen eğitimlere yönelik ifadelerde ise “kararsızım” görüşünü daha yoğun bir biçimde benimsedikleri tespit edilmiştir.

H6 hipotezinde akademik, denetçi ve paydaş eğitimi ile mesleki örgütlerce verilen eğitimlere yönelik kısıtlayıcı faktörler arasındaki ilişkinin boyutu test edilmiştir. Bulgular ilgili ilişkinin pozitif yönlü ve istatistiksel olarak anlamlı olduğunu göstermiş ve H6 hipotezi kabul edilmiştir. Buna göre muhasebe meslek mensuplarının akademik, denetçi ve paydaş eğitimine ilişkin belirlenen kısıtlayıcı faktörlere ilişkin ifadelerde “katılıyorum” görüşünü, mesleki örgütlerce verilen eğitimlere yönelik kısıtlayıcı faktör ifadelerinde ise “kararsızım” görüşünü sergiledikleri tespit edilmiştir.

Genel değerlendirme olarak bulgular, muhasebe meslek mensuplarının adli muhasebe uygulamalarına yönelik belirlenen farklı boyutlara ilişkin kısıtlayıcı faktörlere yüksek düzeyde katılım sağladıklarını göstermektedir. Böylece adli muhasebe uygulamalarına yönelik belirlenen hususların oluşturulması veya geliştirilmesinin gerekliliği muhasebe meslek mensupları tarafından ortaya konulmuştur. Bu kapsamda konuya ilişkin sunulan öneriler aşağıda sıralanmıştır.

- Adli muhasebenin; yasal bir zemine kavuşturulması, mevzuat ve standartlarının oluşturulması, eğitimlerin akademik müfredatlarla sağlanması ve belgelendirilmesi gerekmektedir.

- Adli muhasebecilik mesleğinin uzman meslek mensupları tarafından yerine getirilmesi, sürekli ve zorunlu eğitimlerle meslek mensuplarının gelişimlerine süreklilik ve sürdürülebilirlik kazandırılması gerekmektedir.
- Adli muhasebe uygulamalarının etkin, verimli ve güvenilirliği için meslek mensuplarına uygun zemin ve güvencelerin sağlanması gerekmektedir.
- Belirli kapasitenin üstündeki kurum veya kuruluşlarda adli muhasebe uzmanının istihdam edilmesinin yasal zorunluluğa kavuşturulması gerekmektedir.
- Yargıya intikal etmiş adli muhasebe kapsamındaki işlemlerin gerçeklik ve doğruluğunu belirleme görevini üstlenmiş adli muhasebecilere ödenecek hizmet bedellerinin bağımsızlıklarını zedelemeyecek kaynaklardan sağlanması ve ifade edecekleri görüş ile düzenleyecekleri raporlardan dolayı kendilerine yasal güvencelerin sağlanması gerekmektedir.

KAYNAKÇA

- Akal, C. (2014). "Adli Muhasebe ve Adli Muhasebecilik Mesleğinin Ne Olduğu, Denetim Sektöründe Farkındalığı ve Geliştirilmesine Yönelik Öneriler Üzerine Bir Değerlendirme", Haliç Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi.
- Akyel, N. (2016), Adli Muhasebe Çerçevesinde Hukuk Eğitiminde Muhasebe Derslerinin Önemi, Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi, ICAFR 16 Özel Sayısı, s. 95-108.
- Al, Arzu. (2014). "Adli Muhasebe ve Karar Alma Arasındaki İlişkilerin Finansal Kararlar Açısından Değerlendirilmesi", Mali Çözüm Dergisi, (Eylül-Ekim), s. 95-124.
- Aracı, H. ve Çevik Özcan, E. (2019), Adli Muhasebe: Adli Muhasebecilik Mesleği Yetkinlikleri, Önemi ve Türkiye'deki Yeri, Yönetim ve Ekonomi Dergisi, 26(3), s. 801-813.
- Bekçioğlu, S., Coşkun, A. ve Gümüş, U. T. (2013). "İşletmelerde Hile ve Yolsuzlukların Önlenmesinde Farklı Bir Yaklaşım: Adli Muhasebe", Muhasebe ve Finansman Dergisi, 59, s. 1-16.
- Bektaş, H. (2017). Açıklayıcı Faktör Analizi Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul.
- Curtis, George E. (2008), "Legal and Regulatory Environments and Ethics: Essential Components of a Fraud and Forensic Accounting Curriculum", Issues in Accounting Education, Vol. 23, No. 4, pp.535.
- Çabuk, Adem ve Yücel, Elif (2012). "Adli Muhasebecilik Mesleğinin Türkiye'deki Gelişme Potansiyeline Yönelik Bir Araştırma", Muhasebe ve Finansman Dergisi, 56, (Ekim), s. 67-84.
- Çeliker, F. ve Aygün M. (2018). Adli Muhasebe ve İlgili Tarafların Algı Düzeyleri: Van Örneği, Van YYÜ İİBF Dergisi, 3(6), s. 151-166.
- Çoban, Y. (2013). "Adli Muhasebede Uzman Tanıklık Mesleği: Muhasebe Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma", Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi.
- Ejike, S. I. (2018). The Relevance of Forensic Accounting: Issues in Accounting and Auditing Practice in Nigeria, IOSR Journal Of Humanities And Social Science (IOSR-JHSS) Volume 23, Issue 7, Ver. 6 pp 17-24, e-ISSN: 2279-0837, p-ISSN: 2279-0845
- Erdoğan, M. (2020). Hile Denetçiliği ve Araştırmacı Muhasebecilik Çerçevesinde Adli Muhasebe: Örnek Olay İncelemesi, İşletme Araştırmaları Dergisi, 12 (4), s. 3714-3726.
- Karacan, Sami (2012). "Hukuk İle Muhasebenin Kesişme Noktası: Adli Muhasebe", Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi, 4; 8, s. 105-128.
- Karşlıoğlu, İ. ve Karavardar A. (2019), Adli Muhasebe Mesleğinin Muhasebe Meslek Mensupları Arasında Farkındalığı: Trabzon Smmmo Üyelerine Yönelik Bir Araştırma, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, (56), s. 141-164.
- Keleş D. ve Keleş, Ü. (2014). Adli Muhasebecilik Mesleği ve Türkiye'deki Uygulamaları, Gümüşhane Üniversitesi Sosyal Bilimler Elektronik Dergisi, 5(9), s.54-75.

- Kıllı, M. ve Çeviren S. (2017). Muhasebe Meslek Mensuplarının Adli Muhasebe Farkındalıkları: Mersin İlinde Bir Araştırma, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 19(1), s.87-108.
- Kızıl C., Akman V. ve Yılmaz B. (2019). Adli Muhasebe ve Adli Muhasebecilik Mesleğine Genel Bir Bakış, *Beykent Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 12(1), s. 58-73, DOI: 10.18221/bujss.560774.
- Çil Koçyiğit, S., Güngör Tanç, Ş. ve Koçyiğit H., (2021). Türkiye’de Muhasebe-Finansman Anabilim Dalında Görev Yapan Öğretim Elemanlarının Bakış Açısıyla Adli Muhasebe ve Adli Muhasebecilik Mesleği, 18. Uluslararası Muhasebe Konferansı (MODAVICA), Genişletilmiş Özet Bildiri, s.157.
- Kurt, A. (2013). 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Perspektifinde Adli Muhasebecilik Mesleğine Bakış, Çanakkale 18 Mart Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi.
- Mannng, George A. (2000), *Financial Investigation and Forensic Accounting*, CRC Press.
- Oberholzer, C. (2002), *Quality Management in Forensic Accounting*, The Gordon Institute of Business Science, University of Pretoria, The Degree of Master of Business Administration.
- Pazarçeviren, S. Y. (2005), *Adli Muhasebecilik Mesleği*, ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi, 1(2), s. 1–19.
- Pehlivan, A. ve Dursun A. (2012). Türkiye’de Adli Muhasebe Eğitimine Yönelik Bir Araştırma, *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 26(2), s. 129-141.
- Rezaee, Zobihollah, Gerald H. LINDER, Alon REINSTEIN (1997), “Integrating Forensic Accounting Into The Accounting Curriculum”, *Accounting Education*, Vol:1, Issue:2.
- Şenel, S.A. ve Arslan, Ö. 2019. “Muhasebe Skandallarının Önlenmesinde Adli Muhasebe Mesleğinin Rolü”, *Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 20(1), 293-308.
- Toraman, C., Abdioğlu, H. ve İşgüden, B. (2009). “Aklama Suçunun Önlenmesine Yönelik Çabalar: Adli Muhasebecilik Mesleği ve Uygulamaları”, *Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, 10; 1, s. 17-55.
- Yazıcıoğlu, Y. ve Erdoğan, S. (2004). *SPSS Uygulamalı Bilimsel Araştırma Yöntemleri*, Detay Yayıncılık, Ankara.
- www.forensic-accounting-information.com/forensic-accounting-careers.htm, 2005.