



Adli Muhasebe Kapsamında Yönetim Hileleri, Burdur ve Isparta İlleri Adli Vaka Analizleri¹

Engin ÇAYIR^{2*}
Osman AKIN³

Geliş Tarihi/Received: 24.09.2018
Kabul Tarihi/Accepted: 11.10.2018

Tez Özeti/Dissertation

ÖZET

Bir kişi veya olayı aldatmak, yanıltmak amacıyla gerçekleştirilen kasıt unsuru barındıran tüm entrikalar hileyi oluşturmaktadır. Çalışmada farklı şekillerde gerçekleştirilen ve işletmenin çeşitli alanlarını hedef alan yönetim hileleri teorik ve uygulamalı olarak incelenmektedir. Hile kavramı işletme ve işletmenin içinde bulunduğu çevreyi olumsuz olarak etkilemektedir. Bu olumsuz durumu ortaya çıkarmak ise uzman tanklık isteyen bir iştir. İşletmelerin içerisinde hile eylemini gerçekleştiren kişilerin işlerinde uzman kişiler olduğu ve bu eylemi çok profesyonelce gerçekleştirebilecekleri buna neden olarak gösterilebilmektedir. Bu durumda uzmanlıkla yapılmış bu hilelerin ortaya çıkarılmasında adli muhasebecilere ihtiyaç duyulmaktadır. Çalışmada adli muhasebe, hile denetimi, yönetim hileleri konuları hakkında bilgi verilmiştir. Burdur ve Isparta illerinde meydana gelmiş ve adliyeye sevk eden hile dosyalarına ait veriler toplanmıştır. Toplanan bu veriler üzerinde niteliksel incelemeler yapılmıştır. Araştırmanın yöntemi vaka analizi olarak belirlenmiştir. Toplanan veriler SPSS 20 istatistik programı yardımıyla analiz edilmiş ve elde edilen sonuçlar yorumlanmıştır.

Anahtar kelimeler: Adli Muhasebe, Yönetim Hileleri, Adli Vakalar.

¹ Bu çalışma, Burdur Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Muhasebe ve Finansal Yönetim Yüksek Lisans Programında Doç. Dr. Osman Akın danışmanlığında yürütülen ve Engin Çayır tarafından yazılan “Adli Muhasebe Kapsamında Yönetim Hileleri, Burdur ve Isparta İlleri Adli Vaka Analizleri ve Örnek Olaylar” başlıklı tezden üretilmiştir.

² Muhasebe ve Finansman Bilim Uzmanı

³Doç. Dr., Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi, Bucak İşletme Fakültesi, İşletme Bölümü

* Sorumlu yazar/Corresponding author
E-mail/e-ileti: engincayir35@gmail.com

Management Cheats In The Scope Of Forensic Accounting And Forensic Case Analysis Of Burdur-Isparta

ABSTRACT

All intrigues that contain intentional elements calculated to deceive or mislead a person or an event constitute as a trick. The study, which is carried out in different ways, aimed at various areas of the management, is studied theoretically and practically. Tricking concept negatively affects the enterprise and the business environment. To uncover this negative situation requires an expertise. It has been shown that the people who perform fraud in the enterprises are experts in their work and that they can perform this action very professionally. In this case, forensic accountants are needed in revealing these tricks made with expertise. In the prepared study, information about the subjects of forensic accounting, fraud audit, management deed was given. In Burdur and Isparta provinces, the data belonging to the files of fraud which came to the scene and referred to the judiciary were collected. Qualitative studies have been carried out on these collected data. The method of the study was determined as case study. The collected data were analyzed with SPSS 20 statistical program and the results obtained were interpreted.

Keywords: Forensic Accounting, Management Cheating, Judicial Incidents.

1. GİRİŞ

Hile ülkemizde olduğu gibi dünyada da işletmeleri ve işletmelerin içinde bulunduğu çevreyi olumsuz etkileyen bir sorun halindedir. Bu kapsamda hazırlanan çalışmanın amacı işletmelerde çeşitli şekillerde yapılan ve onların farklı fonksiyonlarını hedef alan, günümüzün önemli konusu haline gelmiş yönetim hilelerini teorik ve uygulamalı olarak incelemektir.

En geniş kapsamıyla ele alınıp incelendiğinde adli kelimesi ‘mahkemeye konu olmuş ve mahkemeye ilgili her türlü olayda adaleti sağlamak ve konuyla ilgili eksik olabilecek hukuki olgu ve kanunlarda düzenleme yapma’ şeklinde tanımlanabilen bir kavramdır. Fakat en geniş ifade ile bu gibi durumlarda adli kavramının yalnızca hukuk bilimi adı altında

kullanmak bu kavramı tamamen sınırlandırmanın içine sokacaktır (Bayrak, 2016: 5). Amerikan Yönetim Birliği (AMA-The American Management Association) ise adli muhasebeciliği dört kısma ayırmıştır. Bunlar (Meriç ve Erkuş, 2016: 319);

- Dava Öncesi Destek,
- Dava Desteği,
- Uzman Tanıklık,
- Anlaşma Sonrası Destektir.

Amerika İç Gelirler Servisi'nden işini tamamlayıp emekli olmuş bir adli muhasebe meslek mensubu olan Robert R. Roche'un adli muhasebe kavramı ile ilgili düşünceleri 'Kayıtların görünen değerini kabul etmeyip arka plana bakan, dökümanlar hakkında şüphe duyan, gerçek niyeti araştıran, bilirkişi raporu hazırlayan, özellikle birilerinin yalan söyleme ihtimalinin olduğu durumlarda ortaya çıkan, bireylerle çok detaylı mülakatlar yaparak gerçeği ayrıntılarıyla ortaya çıkaran kişidir' şeklindedir (Karacan, 2012: 115).

Hile kavram kökeninde latince olup 'fraus' anlamı içeren kelimeden gelir. Bu kelime zarar, hile, hata ve aldatma anlamı içermektedir (Dönmez ve Karausta, 2011: 19). Türkiye'de bulunan ana sözlükte ise şöyle açıklanmıştır; bir kişiyi veya bir olayı aldatmak, yanıltmak amacıyla gerçekleştirilen tüm entrikalardır. IFAC (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu) bu kavramı şu şekilde açıklamıştır; bir işletme içerisindeki o işletmenin yönetiminden sorumlu kişiler tarafından yapılan ve adil olmayan yasa dışı getiriler sağlayan tüm hareketlerdir (IFAC 2006: 238).

Yönetim hileleri aynı zamanda finansal raporlama hileleri olarak da bilinir. Genellikle bu hileler finansal rapor verilerindeki değişikliklerle gerçekleştirilir.

İşletme yönetimi hileyi genel olarak şirketi iyi veya kötü gösterebilmek için yapmaktadır. Bunun karşısında hedef alınan kesim devlet, yatırımcılar ve kredi kurumlarıdır. Yönetim tarafından yapılan hileler oldukça geniş bir alanı kapsamaktadır. Yaşadığımız ülkede iç piyasa açısından oldukça önemli bir konudur (Coşkun, 2013: 6).

Yöneticileri hileye iten nedenler aşağıdaki şekilde sıralanabilir (Okay, 2011: 73);

- Buldukları konumlar nedeniyle ve yaptıkları işlemler yüzünden fark edilmeyeceklerini düşünmeleri,
- Olması gerektiğinden fazla rekabet yüzünden işletme sahipleri tarafından baskı altında kalma durumları,
- Kendi çıkarlarının da olmaları,
- Buldukları merteye yüzünden bütün tablolara ulaşımın kolay olması ve değişiklikleri yapabilecek potansiyelde olmalarıdır.

2. YÖNTEM

Yöneticiler gerek kendi, gerek üçüncü kişilerin çıkarları için hileye başvurmaktadırlar. Bu hileler işletme sahiplerinin veya muhasebe bölümünün fark edemeyeceği profesyonellikte olmaktadır. Bu durumda tahmin edilemeyecek tutardaki varlıklar yöneticiler tarafından hile yoluyla ele geçirilmektedir. 2010 yılı ACFE (Association Of Certified Fraud Examiners) raporlarından elde edilen sonuçlara göre işletmeler gelirlerinin % 5'ini hile yoluyla kaybetmektedir. Bu oranın parasal karşılığı yaklaşık 2.9 trilyondur.

Hazırlanan çalışmada Burdur ve Isparta illerinde bulunan işletmelerde meydana gelmiş hilelerin niteliksel tespiti amaçlanarak; elde edilen veriler SPSS 20.0 istatistik paket programı yardımıyla analiz edilmiş ve ulaşılan sonuçlar değerlendirilmiştir. Sonuçların analiz kısmında sıklık dağılımı ve karşılaştırmalı tablolar analizleri kullanılmıştır. Karşılaştırmalı tablolar analizi ile değişkenler arasında uyum olup olmadığı sonucuna ulaşmak için Ki-Kare Testi kullanılmıştır.

2.1. Evren ve Örneklem

Araştırmanın evreni Batı Akdeniz Bölgesinde bulunan Isparta ve Burdur illerindeki adliyelerde 2006 ile 2017 yılları arasında ortaya çıkan 96 dava dosyasını kapsamaktadır. Çalışmaya Antalya ilindeki adli vakalar dahil

edilmek istenmiştir, fakat Antalya ilindeki adliyenin sınırlandırma yapması üzerine dahil edilememiştir. Dava dosyaları olaylar şeklinde ele alınmıştır. Gizlilik nedeniyle kişilerin ve kurumların isimleri ve rakamlarla ilgili bilgiler paylaşılmamaktadır. Elde edilen dava dosyalarındaki veriler dosya yılı, cinsiyet, yaş, medeni hal, eğitim durumu, sektör, meslek, ortaya çıkarılma şekli, hilenin konusu, hile şekli bakımından listelenerek analize hazır hale getirilmiştir.

2.2. Veri Toplama Araçları

Araştırmada araştırmacının kendisi tarafından geliştirilen “Vaka Bilgi Formu” kullanılmıştır. Vaka Bilgi Formu; vakayı gerçekleştiren kişilerin demografik özellikleri ve ortaya çıkan vaka ile ilgili verilerin yer aldığı bilgi formudur. Bu bilgiler; dosyanın yılı, cinsiyet, yaş, medeni hal, eğitim durumu, sektör, meslek, ortaya çıkarılma şekli, hilenin konusu, hile şeklindedir.

2.3. Verilerin Analizi

Vaka Bilgi Formundan elde edilen verilerin analizinde SPSS 20.0 paket programı kullanılmıştır. Karşılaştırmalı tablolar analizi ile değişkenler arasında uyum olup olmadığı sonucuna ulaşmak için Ki-Kare Testi kullanılmıştır.

3. BULGULAR

3.1. Frekans Tabloları Ve Yorumları

Frekans en genel anlamıyla sıklık demektir. İstatistik alanındaki anlamı ise bir verinin ne kadar tekrar ettiğinin gösterilmesidir.

Tablo 1. Yıl Frekans Tablosu

Yıllar	Sıklık	Yüzde
2006-2008	12	12,5
2009-2011	29	30,2
2012-2014	12	12,5
2015-2017	43	44,8
Genel Toplam	96	100,0

Araştırma kapsamında elde edilmiş 96 dava dosyası bulunmaktadır. Bu dosyalar yıl açısından ele alındığında %12,5 (12 adet) dava dosyası 2006 ile 2008 yılları arasında kapsamakta, %30,2 (29 adet) dava dosyası 2009 ile 2011 yılları arasında kapsamakta, %12,5 (12 adet) dava dosyası 2012 ile 2014 yılları arasında kapsamakta, %44,8 (43 adet) dava dosyası ise 2015 ile 2017 yılları arasındaki dava dosyalarını kapsamaktadır.

Tablo 2. Cinsiyet Frekans Tablosu

Cinsiyet	Sıklık	Yüzde
Erkek	87	90,6
Kadın	9	9,4
Genel Toplam	96	100,0

Çalışma kapsamında yapılan araştırmada cinsiyet olgusuna bakıldığında 96 vakadan %90,6 (87 kişi) erkek, %9,4 (9 kişi) kadındır. Çalışma kapsamında cinsiyet bakımından erkeklerin hileye daha yatkın bireyler olduğu düşünülmektedir. İş hayatında erkek bireylerin daha fazla bulunuyor olması bu durumun açıklaması olduğu düşünülmektedir.

Tablo 3. Yaş Frekans Tablosu

Yaş	Sıklık	Yüzde
20-30 arası	7	7,3
31-40 arası	19	19,8
41-50 arası	31	32,3
51 ve üzeri	39	40,6
Genel Toplam	96	100,0

Yapılan araştırma kapsamında ulaşılan sonuçlara göre vakaların yaş ortalaması şöyledir; %7,3 (7 adet) dosya 20 ile 30 yaş arası, %19,8 (19 adet) dosya 31 ile 40 yaş arası, %32,3 (31 adet) dosya 41 ile 50 yaş arası, %40,6 (39 adet) dosya 51 ve üzeri yaş aralığındadır.

Tablo 4. Medeni Hal Frekans Tablosu

Medeni Hal	Sıklık	Yüzde
Evli	57	59,4
Bekar	39	40,6
Genel Toplam	96	100,0

Medeni hal konusu incelendiğinde %59,4 (57 adet) dosyanın evli bireylere ait olduğu görülürken %40,6 (39 adet) dosyanın bekar bireylere ait olduğu görülmektedir.

Tablo 5: Eğitim Durumu Frekans Tablosu

Eğitim Durumu	Sıklık	Yüzde
İlkokul	47	49,0
Orta Okul	21	21,9
Lise	23	24,0
Üniversite	5	5,2
Genel Toplam	96	100,0

Isparta ve Burdur illerinde bulunan adliyelerden elde edilen bilgiler sonucunda eğitim durumundaki araştırma sonucu şu şekildedir. İlkokul mezunu kişilere ait %49,0 (47 adet) dava dosyası, ortaokul mezunu kişilere ait %21,9 (21 adet) dava dosyası, lise mezunu kişilere ait %24,0 (23 adet) dava dosyası, üniversite mezunu kişilere ait %5,2 (5 adet) dava dosyası bulunmaktadır.

Tablo 6. Sektör Frekans Tablosu

Sektör	Sıklık	Yüzde
Özel	93	96,9
Kamu	3	3,1
Genel Toplam	96	100,0

Sektör konusu bakımından elde edilen veriler incelendiğinde %96,9 (93 adet) özel sektöre ait dosya varken kamuya ait sadece %3,1 (3 adet) dosya bulunmaktadır.

Tablo 7. Meslek Frekans Tablosu

Meslek	Sıklık	Yüzde
Hizmet	20	20,8
Ticaret	73	76,1
Üretim	3	3,1
Genel Toplam	96	100,0

Araştırma sonuçları meslek açısından incelendiğinde en çok hile yapan kişilerin 96 dava dosyası içinde %76,1 (73 adet) dava dosyası ile ticaret ile uğraşanlar olduğu görülmektedir. Hemen arkasından hizmet sektörü %20,8 ile ticaret sektörünü takip etmektedir. Son olarak üretim sektörü %3,1 oranla tabloda görülmektedir. Bu sınıflandırmalar;

- Hizmet Sektörü: Şoför(%12,5), nakliye(%5,2), mali müşavirlik(%1.0), pazarlama (%2.1),
- Ticaret Sektörü: Kerestecilik(%4.2), yağ ticareti(%1.0), petrol(%6.3), esnaflar(%61.5) kasap(%2.1), elektronik(%1.0),
- Üretim Sektörü: Mermer imalatı(%2.1), süt imalatı(%1.0) şeklinde yapılmıştır.

Tablo 8. Hile Şekli Frekans Tablosu

Hile Şekli	Sıklık	Yüzde
Bireysel	72	75,0
Toplu	24	25,0
Genel Toplam	96	100,0

SPSS programından alınan sonuçlara göre hileler hile şekli bakımından %75,0 (72 adet) bireysel ve %25,0 (24 adet) toplu hile olarak ikiye ayrılmaktadır. Bireysel hile kişilerin sadece kendi adlarına yaptıkları hileler olarak bilinirken, toplu hile birden fazla kişinin aynı amaç doğrultusunda bir usulsüzlük adı altında toplanmalarını ifade etmektedir.

3.2. Araştırmanın Hipotez Analizleri Ve Yorumlamaları

Araştırma kapsamında elde verilen demografik özellikleri frekans analizine tabi tutulduktan sonra araştırmada yer alan veriler ile ilgili hipotezler

oluşturulacak ve ilgili hipotezler çapraz tablolar kullanılarak analiz edilip yorumlanacaktır. Çapraz tablolama birden fazla değişkenlerin arasında olumlu ilişkinin var olup olmadığının tespiti için yapılan analizdir. Bu analizler doğrultusunda bir konu ile ilgili birden fazla değişkenin arasındaki pozitif ilişkinin varlığını veya yokluğunu saptadıktan sonra bu konu ile ilgili açıklamalar yapmak mümkün hale gelmektedir.

H₀= Hilenin konusunu oluşturan unsurlar ile hileyi gerçekleştiren kişinin yaşı arasında anlamlı bir ilişki yoktur.

Tablo 9. Hilenin Konusu ve Yaş Çapraz Tablolama ve Ki-Kare Analizi

Hilenin Konusu	Yaş				Genel Toplam
	20 – 30 Arası	31 – 40 Arası	41 – 50 Arası	51 ve Üzeri	
Sahte Fatura	4	9	15	19	47
Kayıtta Sahtecilik	1	1	3	4	9
Belge Saklama	1	1	2	9	13
İbraz Edilmeyen Belge	0	6	5	4	15
İbraz Edilmeyen Defter	1	1	5	3	10
Karşılıksız Çek	0	1	1	0	2
Genel Toplam	7	19	31	39	96
	D	Df	Asymp. Sig. (2-sided)		
	Değer				
Ki-Kare İlişki Katsayısı	4,222 ^a	15	,509		
Olasılık Oranı	5,487	15	,417		
Doğrusal Olarak Birleşme	181	1	,671		

Burdur ve Isparta adliyelerinden elde edilen adli vakalardan çıkarılan sonuçlara göre hilenin konusu ve yaş değişkenleri ilişkilendirildiği zaman Ki-Kare testine göre pozitif bir ilişki söz konusu değildir. Buna bağlı olarak H₀

hipotezi kabul edilmektedir. Tablodan da anlaşılacağı gibi Ki-Kare İlişki Katsayısı sonucu 0.509 ile pozitif ilişkinin yokluğunun kanıtıdır. Hile konusu ile yaş değişkeninin ilişkisi anlatılacak olursa en fazla sahte fatura konusunda vakaya saptanmıştır. Ve bu sahte fatura durumunu gerçekleştiren kişiler 51 yaş ve üzeri çoğunluktadır. Hemen arkasından belge saklama konulu hile niteliği fazla sayıdadır. Bu durumun gerçekleştirenleri de 51 yaş ve üzeri kişilerdir. Hile konusu olarak ortaya çıkmış diğer kıstaslar; kayıtta sahtecilik, ibraz edilmeyen belgeler, ibraz edilmeyen defterler ve karşılıksız çekler şeklinde devam etmektedir. Belirtilen hile konularının her birinde en çok vakalar 51 yaş ve üzeri olduğu saptanmıştır. Araştırma kapsamında bu durumun sebepleri;

- Eğitim durumu,
- Vergi ve yasal düzenlemeler hakkında bilinçsizlik,
- Cezai yaptırımlar hakkında bilinçsizlik,
- Hak edilenden fazla para kazanma isteği,
- Fazla vergi ödüyor olma düşüncesi,
- Ticarete risk almanın sevilmesi olduğu düşünülmektedir.

H0= Hileyi gerçekleştiren kişi ile hilenin ortaya çıkarılması arasında anlamlı bir ilişki yoktur.

Tablo 10. Yaş ve Ortaya Çıkarılma Şekli Çapraz Tablolama ve Ki-Kare Analizi

Yaş	Ortaya Çıkarılma Şekli			Genel Toplam
	Polis	Denetim	İhbar	
20 – 30 Yaş Arası	0	7	0	7
31 – 40 Yaş Arası	0	19	0	19
41 – 50 Yaş Arası	1	29	1	31
50 ve Üzeri	2	37	0	39
Genel Toplam	3	92	1	36
	Değer	Df	Asymp. Sig. (2-sided)	
Ki-Kare İlişki Katsayısı	3,479 ^a	6	,747	
Olasılık Oranı	4,373	6	,626	
Doğrusal Olarak Birleşme	,985	1	,321	

Tablo 10'ya göre değişkenler arasında Ki-Kare testi analizine göre 0.747 lik bir oranla pozitif ilişkinin olmadığını söylemek mümkündür. Bu durumda H₀ hipotezi kabul edilmektedir. Ortaya çıkarılma şekli değişkeninin 3 alt başlığı vardır. Bunlar; polis, denetim ve ihbardır. Ulaşılan sonuçlarına bakılacak olursa bu 3 ayırmadan en çok olan denetim konusudur. İş yerlerindeki hileler en çok denetim yoluyla ortaya çıkmaktadır. Ortaya çıkarılma şekli değişkeni ile yaş değişkenini açıklayacak olursak yaşın arttıkça dava dosyalarının sayısının arttığı görülmektedir. Bunun nedenleri olarak cezai yaptırımların bilincinde olmamak, eğitim yetersizliği, riskten kaçınmamak, neyin doğru neyin yanlış olduğunu bilmemek, daha fazla para kazanma isteği ve yapılan denetimlerden ders çıkarmama durumları olduğu düşünülmektedir.

H₀ = Hile yapan kişilerin eğitim durumları ile hilenin niteliği arasında anlamlı bir ilişki yoktur.

Tablo 11. Eğitim Durumu ve Hilenin Niteliği Çapraz Tablolama ve Ki-Kare Analizi

Eğitim Durumu	Hilenin Niteliği			Genel Toplam
	Rüşvet	Zimmet	Görevi İhlal	
İlkokul	2	1	44	47
Orta Okul	0	2	19	21
Lise	1	0	22	23
Üniversite	0	0	5	5
Genel Toplam	3	3	90	96
	Değer	Df	Asymp. Sig. (2-sided)	
Ki-Kare İlişki Katsayısı	4,945 ^a	6	,551	
Olasılık Oranı	5,638	6	,465	
Doğrusal Olarak Birleşme	,217	1	,641	

Tablo 11'e göre ulaşılan dava dosyalarından elde edilen bilgilere göre pozitif ilişkinin varlığı kabul edilemez. Bu durumda H₀ hipotezi kabul edilmektedir. Bu durum Ki-Kare analizi sonucunun 0.551 oranı ile açıklanabilir. İki değişken arasındaki ilişki anlamlı bir şekilde açıklanacak olursa eğitim seviyesinin yükseldikçe dava dosyaları sayısının azaldığını, eğitim seviyesi düştükçe dava dosyalarındaki sayının sürekli bir artış içinde olduğunu araştırma kapsamında saptamaktayız. İki değişken arasındaki hilenin niteliği konusunun 3 alt başlığı vardır. Bunlar; rüşvet, zimmet ve görevi ihlal konularıdır. Ulaşılan sonuçlara bakacak olursak ilkokul mezunu kişilerin görevi ihlal konusunda 44 dava dosyasına ulaşılırken üniversite mezunu kişilerin görevi ihlal konusunda sadece 5 dava dosyasına ulaşılmıştır.

H₀ = Hilenin konusu ile hileyi gerçekleştiren kişilerin eğitim durumu arasında anlamlı bir ilişki yoktur.

Tablo 12. Hilenin Konusu ve Eğitim Durumu Çapraz Tablolama ve Ki-Kare Analizi

Hilenin Konusu	Eğitim Durumu				Genel Toplam
	İlkokul	Orta Okul	Lise	Üniversite	
Sahte Fatura	24	14	7	2	47
Kayıtta Sahtecilik	5	0	3	1	9
Belge Saklama	8	1	4	0	13
İbraz Edilmeyen Belge	6	3	5	1	15
İbraz Edilmeyen Defter	3	3	3	1	10
Karşılıksız Çek	1	0	1	0	2
Genel Toplam	47	21	23	5	96
	Değer	Df	Asymp. Sig. (2-sided)		
Ki-Kare İlişki Katsayısı	12,226 ^a	15	,662		
Olasılık Oranı	15,491	15	,417		
Doğrusal Olarak Birleşme	2,265	1	,132		

Tablo 12'ye göre Ki-Kare testi uygulandığında pozitif yönlü bir ilişkinin yokluğu saptanmaktadır. Bu durum hilenin konusunu oluşturan sahte fatura, kayıтта sahtecilik, belge saklama, ibraz edilmeyen belge, ibraz edilmeyen defter, karşılıksız çek olgularının bir eğitim olarak ya profesyonelce yapılacağıının ya da yapıldığı takdirde karşılığı olan cezai yaptırımların kişiyi durdurma durumunun var olduğunu düşündürmektedir. Burada kişilerin konuyla ilgili bilinçsizlik nedeni ile ilkokul eğitim seviyesinde vaka sayısını arttırdığı düşünülmektedir. Diğer taraftan bakılacak olursa üniversite mezunu kişilerin az sayıda olmasını yukarıda sayılan hile konuları hakkında bilinçli oldukları veya daha fazla tutarlı ama az hileye başvuracakları düşünülmektedir.

Hilenin konusu ve eğitim durumu incelendiğinde en çok vakanın sahte fatura ile ilkokul mezunu kişilerce yapıldığı görülmektedir.

H_0 = Hilenin ortaya çıkarılma şekli ile içinde bulunulan sektör arasında anlamlı bir ilişki yoktur.

Tablo 13. Ortaya Çıkarılma Şekli ve Sektör Çapraz Tablolama ve Ki-Kare Analizi

Ortaya Çıkarılma Şekli	Sektör		Genel Toplam
	Özel	Kamu	
Polis	3	0	3
Denetim	89	3	92
Görevi İhlal	1	0	1
Genel Toplam	93	3	96
	Değer	Df	Asymp. Sig. (2-sided)
Ki-Kare İlişki Katsayısı	,135 ^a	2	,935
Olasılık Oranı	,260	2	,878
Doğrusal Olarak Birleşme	,032	1	,857

Tablo 13'e göre pozitif bir ilişkinin varlığı söz konusu değildir. H_0 hipotezi kabul edilmektedir. Bu durum Ki-Kare analizindeki Ki-Kare İlişki Katsayısı sonucunun 0,935 olmasıyla ispat edilebilir. Sektör değişkeninin alt başlığındaki kamu olgusunun sürekli bir denetim halinde olması vaka sayısını azalttığı düşünülmektedir. Fakat özel sektör kapsamında toplam 93 dava dosyasına ulaşılmıştır. Bunun en büyük sebebinin ise denetimlerin sıklığı, denetimlerin caydırıcılığı, kişilerin bilinçsizliği, sürekli fazla kar amacı gütmeye isteği, eğitim yetersizliği konularının olduğu düşünülmektedir. Oraya çıkarılma şekli alt başlıklarından olan denetim çok sayıda dava dosyasının ortaya çıkmasına sebep olmuştur. Polis ve ihbar konuları yok denecek kadar az sayıda etkili olmuştur.

H_0 = Hilenin ortaya çıkarılma şekli ile hilenin yapılma şekli arasında anlamlı bir ilişki yoktur.

Tablo 14. Ortaya Çıkarılma Şekli ve Hile Şekli Çapraz Tablolama ve Ki-Kare Analizi

Ortaya Çıkarılma Şekli	Hile Şekli		Genel Toplam
	Bireysel	Toplu	
Polis	2	1	3
Denetim	69	23	92
Görevi İhlal	1	0	1
Genel Toplam	72	24	96
	Değer	Df	Asymp. Sig. (2-sided)
Ki-Kare İlişki Katsayısı	,444 ^a	2	,801
Olasılık Oranı	,680	2	,712
Doğrusal Olarak Birleşme	,333	1	,564

Tablo 14'e göre Ki-Kare testi uygulandıktan sonra 0.801 lik anlamlı olmayan ilişki katsayısına ulaşılmıştır. Bu durumda H_0 hipotezi kabul edilmektedir. Gerek bireysel gerekse toplu hile şekli olmak üzere dava dosyalarının denetim yoluyla ortaya çıkarılmasıdır. Bireysel hile şeklinde denetim yoluyla ortaya çıkarılan dava dosya sayısı 69 iken toplu hile şekli konusundaki denetim yoluyla ortaya çıkarılan dava dosyası 23'tür.

H_0 = Hile yapan kişinin mevki durumu ile hilenin şekli arasında anlamlı bir ilişki yoktur.

Tablo 15. Mevkii ve Hilenin Şekli Çapraz Tablolama ve Ki-Kare Analizi

Mevki	Hilenin Şekli		Genel Toplam
	Bireysel	Toplu	
İşletme Sahibi	66	23	89
Yönetici	6	1	7
Genel Toplam	72	24	96
	Değer	Df	Asymp. Sig.
Ki-Kare İlişki Katsayısı	,462 ^a	1	,497
Olasılık Oranı	,051	1	,821
Doğrusal Olarak Birleşme	,571	1	,472

Tablo 15'teki değişkenler arasında Ki-Kare analizine göre 0.05 lik kısmı aşarak 0.497 lik pozitif bir ilişkinin olmadığı sonucuna ulaşılmaktadır. Bu durumda H0 hipotezi kabul edilmektedir. Bu sonuca göre mevki değişkeni adı altındaki işletme sahibi ve yönetici konumundaki kişiler gerek bireysel gerek toplu bir şekilde hileye başvurmışlardır. Anlamlı bir şekilde ifade edilecek olursa işletme yöneticilerinin ve işletme sahiplerinin özgür bir şekilde bireysel ve toplu olarak hileye başvurdukları görülmektedir. İşletme sahiplerine göre yöneticilerin hileye başvurma oranı daha düşüktür. Bunun nedeni olarak birilerinin emri altında çalışıyor oldukları düşünülmektedir.

4. SONUÇ

Hilede var olan kasıt unsurları ve hilenin üstün beceri ile gizlenmiş bir eylem olması, hilenin ortaya çıkarılmasını çok fazla ölçülerde zorlaştırmaktadır. Bir işletme içerisinde görev farklılıklarının olmaması, iç kontrolde var olan eksiklikler, üst yönetimde bulunan personelin dürüst olmayan davranışları ve çalışanların alışılmamış olan şekilde davranışları gibi göstergeler hilenin ortaya çıktığını düşündürmektedir. Fakat hilenin kesinlikle

var olduğunu göstermez. Hile ortaya çıkarıldıktan sonra ortaya çıkan hilenin araştırılması kısmına gelinir. Bu aşama çok dikkatli ve özenle yürütülmesi gereken bir aşamadır. Hatalı uygulandığında suçsuzu suçlu, suçluyu suçsuz çıkarabilecek sonuçlar verebilmektedir. Bu sebeple hile alanındaki araştırmalar adli muhasebeciler gibi meslekte uzman kişiler tarafından yapılmalıdır.

Adli muhasebe birçok alanda beceri sahibi olmayı gerektiren, adli alanlarda kanıt olarak nitelendirilebilecek bilgi ve belge niteliğinde olan olguları toplayıp, bunları analiz etme ve sonucunda değerlendirme sürecini kapsayan bir disiplindir. Çalışma sonunda ulaşılan sonuçlar;

- Hileyi yapan kişilerin cinsiyeti diğerinden fazla olarak erkeklerdir.
- 2006 – 2017 yılları arasında araştırma yapılmış ve en çok 2015- 2017 yılları arasında vakaya ulaşılmıştır.
- Hile yapanların yaş ortalaması en fazla olarak 51 ve üzeri yaş grubudur.
- Hile yapanların büyük bir kısmının medeni hali evlidir.
- Vaka dosyalarından elde edilen sonuca göre en çok hile özel sektörde yapılmaktadır.
- Eğitim durumu açısından incelendiğinde en çok hile yapan kişiler ilkokul mezunudur.
- Meslek grupları açısından değerlendirildiğinde en çok hile yapan meslek grubuesnaflarıdır.
- Ortaya çıkarılma şekli yönünden bakıldığında hileler büyük bir oranla denetim yoluyla ortaya çıkarılmaktadır.
- Hilenin niteliği konusunda ulaşılan sonuç ise görevi ihlal konusudur.
- Hilenin konusu açısından vakalar incelendiğinde en büyük hile konusu sahte fatura düzenlemektir.

- Vaka dosyalarındaki kişilerin iş yerlerindeki mevkilerine bakılacak olursa kişiler büyük oranla iş yeri sahipleridir.
- Son olarak vakalar şekil açısından incelendiğinde yapılan hilelerin şekli bireysel hileler olarak tespit edilmiştir.

Çalışmadan ve dava dosyalarından elde edilen sonuçlara göre en büyük sıkıntı eğitim durumudur. Kişilerin vergi ve cezai yaptırımların bilincinde olmamalarıdır. Bunun için vergiye konu olabilecek bütün işyeri sahipleri ve çalışanlarına zorunlu olarak eğitimler verilmelidir. Bu eğitimler sonunda kişilerin daha bilinçli bir şekilde vergilerden haberdar olarak çalışmalarını sürdürebilecekleri düşünülmektedir. Bu düşüncenin temel sebebi ise analizlerden de anlaşılacağı üzere en çok hile yapan kesimin yaş ortalamasının 40 ve üzeri eğitim durumunun ise ilkökul mezunun olduğudur.

Sonuç olarak, bilirkişilik müessesesinde karşımıza çıkan tüm olumsuzlukların ortadan kaldırılması için atılan adımlar, değişmesi gereken bir sistemin var olduğunu ortaya koymaktadır. Adli muhasebe meslek mensuplarının hukuk sistemimize kazandırılmasıyla var olduğu bilinen tüm aksaklıkların tamamı giderilecek ve dava sürecinde olan bütün meslek mensuplarının işini kolaylaştıracak yeni uygulamalar gelecektir.

KAYNAKÇA

Bayrak, N. (2016). Adli muhasebecilik mesleği ve Türkiye'de uygulanabilirliğinin tespitine yönelik bir araştırma, Yayınlanmamış yüksek lisans tezi, Niğde Üniversitesi, Niğde.

Coşkun, A. (2013). Adli muhasebede farkındalık; türkiye'deki bağımsız denetim şirketleri üzerine bir araştırma, Yayınlanmamış yüksek lisans tezi, Adnan Menderes Üniversitesi, Aydın.

Dönmez, A. ve Karausta, T. (2011). Çalışanların mesleki hile algısı ve ihbar hattı kullanarak rapor etme eğilimleri üzerine Akdeniz Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesinde yapılan bir araştırma, Mali Çözüm Dergisi, (104), 17-41.

Karacan, S. (2012). Hukuk ile muhasebenin kesişme noktası: adli muhasebe, *International Journal of Economic and Administrative Studies*, (8), 105-128.

Meriç, A. ve Erkuş, H. (2016). Türkiye’de bilirkişilik müessesesi bağlamında muhasebe meslek mensuplarının yaptığı uzman tanıklık faaliyetlerinin değerlendirilmesine yönelik bir araştırma, *Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, (2), 317-340.

Okay, S. (2011). Muhasebe hata ve hilelerinin meslek etiği açısından irdelenmesi, *Yayınlanmamış yüksek lisans tezi*, Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi, Karaman.