

KARADENİZ TEKNİK ÜNİVERSİTESİ * SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

İŞLETME ANABİLİM DALI

MUHASEBE TEZLİ YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

**HİLELİ FİNANSAL RAPORLAMA İLE MÜCADELEDE ADLİ MUHASEBENİN YERİ VE
ÖNEMİ: MUHASEBE MESLEK MENSUPLARI ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Dilay AÇAR

EYLÜL-2023

TRABZON

KARADENİZ TEKNİK ÜNİVERSİTESİ * SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

İŞLETME ANABİLİM DALI

MUHASEBE TEZLİ YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

**HİLELİ FİNANSAL RAPORLAMA İLE MÜCADELEDE ADLİ MUHASEBENİN YERİ VE
ÖNEMİ: MUHASEBE MESLEK MENSUPLARI ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Dilay AÇAR

Tez Danışmanı: Prof. Dr. Abdulkerim DAŞTAN

EYLÜL-2023

TRABZON

ONAY

Dilay AÇAR tarafından hazırlanan “Hileli Finansal Raporlama ile Mücadelede Adli Muhasebenin Yeri ve Önemi: Muhasebe Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma” adlı bu çalışma 25.10.2023 tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda oybirliği / oyçokluğu ile başarılı bulunarak jürimiz tarafından İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Tezli Yüksek Lisans Programı’nda yüksek lisans tezi olarak kabul edilmiştir.

Jüri Üyesi		Karar		İmza
Unvanı – Adı ve Soyadı	Görevi	Kabul	Ret	
Prof. Dr. Abdulkerim DAŞTAN	Danışman	☐	☐	
Prof. Dr. Hasan ABDİOĞLU	Üye	☐	☐	
Prof. Dr. Davut AYGÜN	Üye	☐	☐	

Yukarıdaki imzaların, adı geçen öğretim üyelerine ait olduklarını onaylıyorum.

Prof. Dr. Tülay İLHAN NAS
Enstitü Müdürü

BİLDİRİM

Tez içindeki bütün bilgilerin etik davranış ve akademik kurallar çerçevesinde elde edilerek sunulduğunu, ayrıca KTÜ - Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez Yazım Kılavuzu'na uygun olarak hazırlanan bu Çalışmada yararlanılan kaynakların tümüne eksiksiz atıf yapıldığını, aksinin ortaya çıkması durumunda her tür yasal sonucu kabul edeceğimi beyan ederim.

Dilay AÇAR

26.09.2023

ÖNSÖZ

Hileli eylemlerin her geçen gün artış göstermesi ve boyutlarının büyümesi, finansal bilgi kullanıcılarının büyük miktarda zarara uğramasına neden olmaktadır. Bu noktada hile kaynaklı veya hileye neden olabilecek hususların belirlenmesi, ortaya çıkarılması ve engellenmesi bir ihtiyaç halini almıştır. Söz konusu ihtiyaca cevaben muhasebe ve denetim süreçlerinin kapsamı genişleyerek adli muhasebe uygulamalarını ortaya çıkarmıştır.

Adli muhasebe, meslek mensuplarının, muhasebe bilgi ve deneyimine ilaveten araştırma ve soruşturma tekniklerini kullanarak hile ve yolsuzlukların tüm yönleriyle aydınlatılmasını kapsamaktadır. Adli muhasebe, hileli işlemlere maruz kalan ya da kalması muhtemel işletmelerde problemlerin oluşmasını engellemekle birlikte dava konusu yapılmış finansal problemlerin çözümüne ve karar verme süreçlerine katkı sağlamaktadır.

Bu çalışmada, hileli finansal raporlamada adli muhasebenin yeri ve önemi, Samsun ilinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensupları üzerine gerçekleştirilen bir araştırma ile incelemek amaçlanmıştır. Bu doğrultuda anket çalışması uygulanmış ve elde edilen anket verilerine ilişkin analizler gerçekleştirilmiştir.

Bu çalışmanın her aşamasında desteğini esirgemeyerek bana yol gösteren danışmanım Sayın Prof. Dr. Abdulkerim DAŞTAN'a, uygulama kısmının tamamlanabilmesi için sağladığı değerli katkılardan ötürü Sayın Öğr. Gör. Serdal ATAY'a ve Öğr. Gör. Dr. Ferhat ÜNAL'a teşekkür ederim.

Eylül, 2023

Dilay AÇAR

İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ.....	IV
İÇİNDEKİLER	V
ÖZET.....	VII
ABSTRACT	VIII
TABLOLAR LİSTESİ.....	IX
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	XI
GRAFİKLER LİSTESİ	XII
KISALTMALAR LİSTESİ	XIII
GİRİŞ	1-2

BİRİNCİ BÖLÜM

1. FİNANSAL BİLGİ VE HİLELİ FİNANSAL RAPORLAMA	3-19
1.1. Finansal Bilgi	3
1.1.1. Finansal Bilginin Tanımı ve Önemi	3
1.1.2. Finansal Bilginin Niteliksel Özellikleri.....	4
1.1.3. Finansal Bilgi Kullanıcıları ve Bilgi İhtiyacı	6
1.2. Finansal Raporlama.....	7
1.2.1. Finansal Raporlamanın Tanımı ve Önemi.....	7
1.2.2. Finansal Raporlamada Özellikli Hususlar	8
1.3. Hileli Finansal Raporlama.....	9
1.3.1. Hileli Finansal Raporlamanın Tanımı	9
1.3.2. Hileli Finansal Raporlamanın Tarihi Gelişimi	12
1.3.3. Hileli Finansal Raporlama Nedenleri	14
1.3.4. Hileli Finansal Raporlamanın Önlenmesi ve Tespiti.....	17

İKİNCİ BÖLÜM

2. ADLİ MUHASEBECİLİK MESLEĞİ	20-42
2.1. Adli Muhasebe	20
2.1.1. Adli Muhasebenin Tanımı ve Önemi	20

2.1.2. Adli Muhasebenin Tarihsel Gelişimi	21
2.1.3. Adli Muhasebenin Ortaya Çıkış Sebepleri	23
2.1.4. Adli Muhasebenin Alanları	24
2.2. Adli Muhasebecilik	27
2.2.1. Adli Muhasebeciliğin Tanımı ve Çerçevesi	27
2.2.2. Adli Muhasebecilik İlkeleri	29
2.2.3. Adli Muhasebe Uygulamaları	30
2.2.3.1. Adli Muhasebe Uygulamalarında Kullanılan Teknikler	30
2.2.3.2. Adli Muhasebecilik Süreci	34
2.3. Adli Muhasebecilik Mesleğinin Diğer Meslek Dalları ile İlişkisi	35

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. HİLELİ FİNANSAL RAPORLAMA İLE MÜCADELEDE ADLİ MUHASEBENİN YERİ VE ÖNEMİ: MUHASEBE MESLEK MENSUPLARI ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA.....	43-77
3.1. Genel Açıklama.....	43
3.2. Literatür İncelemesi.....	43
3.3. Araştırmanın Amacı ve Önemi	49
3.4. Araştırmanın Evren ve Örneklemi	50
3.5. Araştırmanın Yöntemi.....	51
3.5.1. Anket Formunun Hazırlanması	51
3.5.2. Araştırmanın Hipotezleri.....	52
3.6. Araştırmanın Bulguları ve Bulguların Değerlendirilmesi	54
3.6.1. Demografik Bilgilere İlişkin Bulgular.....	54
3.6.2. Bağımsız Örneklem t-Testi ve Tek Yönlü Varyans Analizi.....	60
3.6.3. Hipotez Sonuçlarına Toplu Bakış.....	72
SONUÇ VE ÖNERİLER	78
KAYNAKÇA	82
EKLER.....	92
ÖZGEÇMİŞ.....	96

ÖZET

Finansal bilgiler, işletme ile ilgili kişi veya kurumların karar alma süreçlerinin temelini oluşturur. Doğru finansal bilgiler, ilgililerin kaliteli karar almalarında dayanak teşkil ederek etkin kaynak dağıtımını sağlar. Bununla birlikte kişisel çıkar elde etme amacıyla raporlanan yanlış veya yanıltıcı finansal bilgiler, işletmelerin büyük ekonomik kayıplar yaşamasına sebebiyet verir. Her geçen gün işletmelerin çeşitlenmesi, çoğalması ve teknolojinin beraberinde getirdiği yenilikler her ne kadar iş süreçlerini geliştirse de, iş dünyasında hileye hazır bir ortam yaratmaktadır. Bu durum iş dünyasında birçok skandal meydana getirmiş, yeni düzenleme ve tekniklere ihtiyacı zorunlu kılmıştır. Bu bağlamda adli muhasebe alanı ön plana çıkmıştır.

Bu tez çalışmasının amacı, hileli finansal raporlama ile mücadelede adli muhasebenin yeri ve önemini Samsun ilinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarının görüşlerine dayanarak incelemektir. Samsun Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası'na kayıtlı meslek mensuplarına yönelik uygulanan bu araştırma 15 yargısal ifade ile 310 kişilik örneklem üzerinden gerçekleştirilmiştir. 15 yargısal ifade, adli muhasebe faaliyetlerinin hileli finansal raporlamanın tespit edilmesine etkisi, önlenmesine etkisi ve adli muhasebe faaliyetleri yürütülürken hileli finansal raporlamanın belirlenmesine yönelik yararlanılan alan bilgilerinin etkisi olmak üzere üç başlıkta ele alınmıştır. Anket katılımcılarının demografik özellikleri ve anket ana başlıklarına yönelik oluşturulan hipotezler t-testi ve ANOVA testi ile analiz edilmiştir. Katılımcıların ankette yer alan ifadelere katılım düzeyleri, cinsiyet, yaş, eğitim düzeyi ve meslekteki deneyim olmak üzere dört değişken üzerinden incelenmiştir. Elde edilen bulgular doğrultusunda, katılımcıların yargılarında cinsiyet değişkeni açısından anlamlı farklılık olmadığı; yaş, eğitim düzeyi ve meslekteki deneyim değişkenleri açısından ise anlamlı farklılık olduğu tespit edilmiştir. Ayrıca katılımcıların hileli finansal raporlamanın tespit ve önlenmesinde adli muhasebenin yeri ve önemine yönelik yargılara katılım gösterdiği, hileli finansal raporlamanın belirlenmesinde yararlanılan alan bilgilerinin etkisi ile ilgili yargılarda ise kararsızlık yaşadıkları görülmüştür.

Anahtar Sözcükler: Adli Muhasebe, Hileli Finansal Raporlama, Muhasebe Meslek Mensubu

ABSTRACT

Financial information forms the basis of decision-making processes of individuals or institutions related to the business. Accurate financial information provides the basis for quality decision-making by those concerned and ensures effective resource allocation. However, inaccurate or misleading financial information reported for personal gain causes businesses to suffer major economic losses. Although the diversification and proliferation of businesses and the innovations brought by technology improve business processes day by day, they create an environment ready for fraud in the business world. This situation has created many scandals in the business world and necessitated the need for new regulations and techniques. In this context, the field of forensic accounting has come to the fore.

The purpose of this thesis is to examine the place and importance of forensic accounting in the fight against fraudulent financial reporting, based on the opinions of professional accountants operating in Samsun. This research, which was applied to professionals registered with Samsun Chamber of Independent Accountants and Financial Advisors, was conducted on a sample of 310 people with 15 judicial statements. 15 judicial statements are discussed under three headings: the effect of forensic accounting activities on detecting fraudulent financial reporting, its effect on preventing it, and the effect of the field information used to detect fraudulent financial reporting while conducting forensic accounting activities. Hypotheses created regarding the demographic characteristics of the survey participants and the main headings of the survey were analyzed with t-test and ANOVA test. The participants' level of agreement with the statements in the survey was examined based on four variables: gender, age, education level and professional experience. In line with the findings, there was no significant difference in the participants' judgments in terms of the gender variable; It was determined that there was a significant difference in terms of age, education level and professional experience variables. In addition, it was observed that the participants agreed with the judgments regarding the place and importance of forensic accounting in detecting and preventing fraudulent financial reporting, but were indecisive in the judgments regarding the effect of the field information used in determining fraudulent financial reporting.

Key Words: Forensic Accounting, Fraudulent Financial Reporting, Professional Accountant

TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo Nr.	Tablo Adı	Sayfa Nr.
1	Bağımsız Denetçi ile Adli Muhasebecinin Karşılaştırılması	36
2	İç Denetçi ile Adli Muhasebecinin Karşılaştırılması	38
3	Geleneksel Muhasebeci ile Adli Muhasebecinin Karşılaştırılması.....	40
4	Bilirkişi ile Adli Muhasebecinin Karşılaştırılması.....	41
5	Literatür	44
6	Normallik Testi	52
7	Güvenilirlik Testi	52
8	Genel Güvenilirlik Testi	52
9	Anket Katılımcılarına Ait Demografik Özellik Bulguları	54
10	Yargısal İfadelerle İlişkin Tanımlayıcı İstatistikler	55
11	Meslek Mensuplarının Adli Muhasebe Faaliyetlerinin Hileli Finansal Raporlamanın Tespit Edilmesine Etkisi ile İlgili Yargılara Katılım Durumu	57
12	Meslek Mensuplarının Adli Muhasebe Faaliyetlerinin Hileli Finansal Raporlamanın Önlenmesine Etkisi ile İlgili Yargılara Katılım Durumu	58
13	Meslek Mensuplarının Adli Muhasebe Faaliyetlerinde Yararlanılan Alan Bilgilerinin Hileli Finansal Raporlamanın Belirlenmesine Etkisi ile İlgili Yargılara Katılım Durumu	59
14	Hileli Finansal Raporlamanın Tespit Edilmesine Etkisi Açısından Cinsiyet Değişkenine Göre Farklılık Analizi Sonuçları (t-Testi)	60
15	Hileli Finansal Raporlamanın Tespit Edilmesine Etkisi Açısından Yaş Değişkenine Göre Farklılık Analizi Sonuçları (ANOVA)	61
16	Hileli Finansal Raporlamanın Tespit Edilmesine Etkisi Açısından Eğitim Düzeyi Değişkenine Göre Farklılık Analizi Sonuçları (ANOVA)	62
17	Hileli Finansal Raporlamanın Tespit Edilmesine Etkisi Açısından Deneyim Değişkenine Göre Farklılık Analizi Sonuçları (ANOVA)	63
18	Hileli Finansal Raporlamanın Önlenmesine Etkisi Açısından Cinsiyet Değişkenine Göre Farklılık Analizi Sonuçları (t-Testi)	64
19	Hileli Finansal Raporlamanın Önlenmesine Etkisi Açısından Yaş Değişkenine Göre Farklılık Analizi Sonuçları (ANOVA)	65
20	Hileli Finansal Raporlamanın Önlenmesine Etkisi Açısından Eğitim Düzeyi Değişkenine Göre Farklılık Analizi Sonuçları (ANOVA)	66

21	Hileli Finansal Raporlamanın Önlenmesine Etkisi Açısından Deneyim Değişkenine Göre Farklılık Analizi Sonuçları (ANOVA)	67
22	Hileli Finansal Raporlamanın Belirlenmesinde Yararlanılan Alan Bilgilerinin Etkisi Açısından Cinsiyet Değişkenine Göre Farklılık Analizi Sonuçları (t-Testi)	68
23	Hileli Finansal Raporlamanın Belirlenmesinde Yararlanılan Alan Bilgilerinin Etkisi Açısından Yaş Değişkenine Göre Farklılık Analizi Sonuçları (ANOVA)	69
24	Hileli Finansal Raporlamanın Belirlenmesinde Yararlanılan Alan Bilgilerinin Etkisi Açısından Eğitim Değişkenine Göre Farklılık Analizi Sonuçları (ANOVA)	70
25	Hileli Finansal Raporlamanın Belirlenmesinde Yararlanılan Alan Bilgilerinin Etkisi Açısından Deneyim Değişkenine Göre Farklılık Analizi Sonuçları (ANOVA)	71
26	Hipotezlerin Kabul/ Ret Durumu	72
27	Literatür Karşılaştırma (Anket)	74
28	Literatür Karşılaştırma (Hipotez)	76

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil Nr.	Şekil Adı	Sayfa Nr.
1	Faydalı Finansal Bilginin Niteliksel Özellikleri.....	5
2	Hile Türleri.....	10
3	Hile Üçgeni	15
4	Hile Dörtgeni / Karosu	16
5	Hile Beşgeni	16
6	Adli Muhasebe Alanları	24
7	Adli Muhasebecilik Süreci	34

GRAFİKLER LİSTESİ

Grafik Nr.	Grafik Adı	Sayfa Nr.
1	İşletme İçi Hile Türlerinin Sıklığı (%)	11
2	İşletme İçi Hile Türlerinin Maliyetleri (\$).....	11



KISALTMALAR LİSTESİ

ABFA	: American Board of Forensic Accounting-Amerikan Adli Muhasebeciler Kurulu
ACFE	: Association of Certified Fraud Examiners-Sertifikalı Hile Denetçileri Birliği
ACFEI	: American Collage of Forensic Examiners International-Uluslararası Adli Denetçiler Amerikan Koleji
AICPA	: American Institute of Certified Public Accountants-Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü
ANOVA	: Analysis of Variance-Varyans Analizi
AŞ	: Anonim Şirket
FBI	: Federal Bureau of Investigation-Federal Soruşturma Bürosu
İSMMMO	: İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası
KGK	: Kamu Gözetimi Kurumu
M.Ö.	: Milattan Önce
SEC	: U.S. Securities and Exchange Commission-Amerikan Sermaye Piyasası Kurulu
SM	: Serbest Muhasebeci
SMMM	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
SOX	: Sarbanes Oxley
TÜRMOB	: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
YMM	: Yeminli Mali Müşavir

GİRİŞ

Finansal bilgiler, işletme ile ilgili kişi veya kurumların karar alma süreçlerinde önemli bir rol oynamaktadır. Dolayısıyla finansal bilgilerin kalitesi, ilgililerin başarısında kritik öneme sahiptir. Günden güne işletmelerin çeşitlenmesi ve çoğalması, ticari işlemlerin karmaşıklaşması, artan işletme başarısızlıkları gibi etmenler, işletmeler tarafından sunulan raporlarda hileli uygulamalara sebebiyet vermektedir. Buna ek olarak teknolojinin beraberinde getirdiği yenilikler, finansal suçlarda da yeni tekniklerin oluşumuna zemin hazırlamaktadır. Geleneksel yöntemlerle bu suçların tespit edilememesi, yeni yöntemlere ve bu yöntemleri uygulayacak yeni bir alana ihtiyaç duyulmasına sebep olmaktadır. Söz konusu ihtiyaca cevaben muhasebenin kapsamı genişleyerek, adli muhasebe alanını ortaya çıkarmıştır.

Adli muhasebe, geçmişte yaşanmış hileli işlemlere hakim ve gelecekte yaşanabilecek yeni hileli işlemlere hazır olan kişiler tarafından, hilenin tespiti noktasında yeni yöntemler kullanarak, son derece titiz bir çalışma ile gerçeğin aranmasıdır. Adli muhasebenin üç tür uygulama alanı mevcuttur. Bu alanlardan ilki dava desteğidir. Dava desteği, avukatlara yardımcı olmak amacıyla sunulan danışmanlık desteği olarak ifade edilmektedir. İkinci alan olan uzman tanıklık, mahkeme aşamasındaki bir davada, adli muhasebecinin araştırmaları sonucunda edindiği bilgilere dayanarak, muhasebe problemlerine ilişkin düşüncelerini sade ve anlaşılır bir dil ile ifade etmesidir. Üçüncü alan araştırmacı muhasebecilik (hile denetçiliği) ise hile bulunması muhtemel uygulamaların, araştırılarak gün yüzüne çıkarılmasıdır. Adli muhasebe, kendi içinde barındırdığı alanlar ile finansal nitelikteki yasal sorunları çözüme kavuşturmayı amaçlamaktadır.

Yukarıdaki esaslar ışığında bu çalışmanın amacı, hileli finansal raporlama ile mücadelede adli muhasebenin yeri ve önemini ortaya koymaktır. Bu amaçla konu üç bölümde ele alınmaktadır.

Birinci bölümde; finansal bilginin önemine değinilerek, finansal bilginin niteliksel özellikleri finansal bilgi kullanıcıları ve bilgi ihtiyacı üzerinde durulmuştur. Daha sonra finansal raporlamanın önemine değinilerek finansal raporlamada özellikli hususlar açıklanmıştır. Son olarak, hileli finansal raporlama konusu ele alınmıştır. Hileli finansal raporlamanın tarihi gelişimi, nedenleri, tespiti ve önlenmesi konularına dair bilgilere yer verilmiştir.

İkinci bölümde; adli muhasebe, adli muhasebecilik ve adli muhasebecilik mesleğinin diğer meslek dalları ile ilişkisi üzerinde durulmuştur. Adli muhasebe, adli muhasebenin önemi, tarihi

gelişimi ortaya çıkış sebepleri ve alanları olmak üzere dört başlıkta ele alınmıştır. Sonrasında adli muhasebecilik önemi, ilkeleri ve uygulamaları doğrultusunda ele alınmıştır. Son olarak, adli muhasebecilik mesleğinin diğer meslek dalları ile ilişkisi incelenmiştir.

Üçüncü bölümde; hileli finansal raporlama ile mücadelede adli muhasebenin yeri ve önemi, Samsun ilinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensupları üzerinden incelenmiştir. Bu doğrultuda adli muhasebe ile ilgili literatürdeki diğer çalışmalara yer verilmiştir. Sonrasında araştırmanın amacı ve önemi, evreni ve örnekleme, yöntemi, anket formunun hazırlanması aşamalarına değinilmiş ve araştırmanın hipotezlerine yer verilmiştir. Son olarak elde edilen verilere uygulanan istatistiki yöntemlere ve açıklamalarına yer verilmiştir.

Çalışmanın sonuç ve öneriler kısmında, araştırma konusuna yönelik yapılan değerlendirmenin ardından gerçekleştirilen analizler sonucu elde edilen bulgular üzerinde durulmuştur.

BİRİNCİ BÖLÜM

1. FİNANSAL BİLGİ ve HİLELİ FİNANSAL RAPORLAMA

1.1. Finansal Bilgi

1.1.1. Finansal Bilginin Tanımı ve Önemi

Finansal bilgi, bir işletmenin muhasebe ve finansal raporlama sistemi tarafından üretilen, işletmenin finansal durumu, faaliyetleri ve faaliyet sonuçlarına yönelik bağımsız denetime tabi tutulmuş, kamuya açıklanan sayısal bilgiler olarak tanımlanabilir (Bushman ve Smith, 2001: 238). Finansal bilgiden söz edilebilmesi için birtakım koşulların sağlanması gerekmektedir. Bu koşullar aşağıdaki gibi sıralanabilir (Küçüksözen, 2004: 11):

- Belirli bir zaman bazında sağlanma,
- Amaca uygun ve ilgili olma,
- Objektif, doğru ve tam olması.

Bilgi kullanımının insanlık tarihi ile başladığı belirtilebilir. Ancak finansal bilgi kullanımı daha sonraki tarihlerde mümkün olabilmektedir. Finansal bilginin elde edilmesinde, sahip olunan varlıkların gözlemlenerek sayılmasıyla başlayan, sahip olunmayan farklı değerler üzerinden katsayıları bulunduktan sonra, mal ve hizmet değişimi yapılarak alınmasıyla devam eden bir süreç söz konusu olmuştur. İlerleyen dönemlerde bu katsayılar ekonomik değer hareketlerinde bir birim para olarak ifade edilmeye başlanmıştır. Buradan hareketle bir mal ve hizmet alışverişi ya da bir değer hareketinin tarafları, yeri, zamanı, fiyatı, miktarı ve dolayısıyla tutarı birer finansal bilgi konusu olmuştur (Ersoy, 2014: 9-11).

Finansal bilgi, esas itibarıyla muhasebe fonksiyonlarının bir parçası olmakla birlikte, işletmenin bütün birimleri bu bilginin üretimine katkıda bulunmaktadır. Fakat finansal verilerin toplanması, sınıflandırılması, analiz edilmesi ve raporlanmasıyla finansal bilgi haline dönüştürülmesi süreci yalnızca muhasebecilerin sorumluluğundadır. Sunumu ise çeşitli şekillerde olabilmektedir. İşletmeler tarafından sunulan gelir tablosu veya kar-zarar cetveli, bilanço ve nakit akım tablosu finansal bilgi kaynaklarının ilk akla gelen örnekleridir. Ayrıca ülke uygulamalarına göre farklılık arz eden finansal bilgi kaynakları bulunmaktadır. Bunlardan bazıları; fon akım tablosu, öz kaynak

değişim tablosu, yönetim kurulu faaliyet raporu, denetim kurulu raporu ile tümüne ek olarak tablo ve raporların dipnotları, tablo ve raporlara ilişkin bağımsız denetim raporları ve özel durum açıklamaları şeklinde sıralanabilir (Küçüksözen, 2004: 11-12).

İşletmelerde birçok ihtiyacı karşılamak üzere finansal bilgi elde edilmektedir. Bu ihtiyaçların başlıcaları (Karakelleoğlu, 2020: 4):

- Yönetimin varlıklar üzerindeki sorumluluğunu yerine getirmek,
- İşletme faaliyetlerini ve sonuçlarını ölçmek, kontrol etmek,
- Geleceğe ilişkin faaliyetleri değerlendirmek, planlamak,
- Dış raporlamada sunulacak bilgileri hazırlamaktır.

Finansal raporlarda yer alan bilgiler, hem şirket ile ilgilenenlere hem de şirket yönetimine, ait olduğu şirket ile ilgili bilgi sağlamaktadır. Şirket yönetimi yönetim kararlarında, şirket ilgilileri ise şirket ile ilgili kararlarında belirsizlikleri ortadan kaldırmak amacıyla bu bilgiden yararlanmaktadır. Bu kararlar, temelde ekonomideki kaynak tahsisi ile ilgilidir. Doğru finansal bilgilere dayalı alınan kararlar, ekonomideki kaynak tahsisinin etkin bir şekilde gerçekleşmesi ile sonuçlanmakta ve ekonomik gelişmeye katkı sağlamaktadır. Yanlış ya da eksik finansal bilgiye dayalı alınan kararlar ise ekonomide kaynak israfına sebebiyet vermektedir (Küçüksözen ve Küçükkocaoğlu, 2005: 4). Buradan da anlaşılabileceği üzere, işletme paydaşlarının karar alma süreçlerine girdi sağlayan finansal bilgiler, karar vericilerin alacakları kararlara doğrudan etki edebilecek niteliğe sahip olup bu bağlamda kritik önem taşımaktadır (Ünlütürk, 2020: 4).

1.1.2. Finansal Bilginin Niteliksel Özellikleri

Finansal bilgi, işletme ile ilgili ekonomik faaliyetlerde kullanılmak üzere karar verici unsurlara doğru ve etik kurallara uygun şekilde sunulmalıdır. İşletme paydaşlarının ekonomik faaliyetlerinde kullanacakları finansal bilgilere ve finansal raporlara güvenmeleri için, finansal bilgilerin bazı niteliksel özelliklere sahip olması gerekmektedir (Arı, 2007: 25-26).

Finansal bilginin “ihtiyaca uygunluk” ve “gerçeğe uygun sunum” olmak üzere iki temel niteliksel özelliğinden söz edilebilir. Ayrıca dört destekleyici niteliksel özelliği bulunmaktadır. Bunlar: karşılaştırılabilirlik, doğrulanabilirlik, zamanında sunum ve anlaşılabilirliktir (Kamu Gözetimi Kurumu [KGK], Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve, 2018: 10). Temel niteliksel özellikler, finansal bilginin fayda sağlaması için gerekli olan özellikler olarak ifade edilebilirken, destekleyici niteliksel özellikler finansal bilginin faydasını artırıcı özellikler olarak nitelendirilmektedir (Ünlütürk, 2020: 6).

Şekil 1’de faydalı finansal bilginin niteliksel özellikleri yer almaktadır.

Şekil 1: Faydalı Finansal Bilginin Niteliksel Özellikleri



Kaynak: KGK, Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve, 2018: 10

Şekil 1’de yer alan finansal bilginin temel ve destekleyici niteliksel özellikleri ile ilgili şu hususlar belirtilebilir:

İhtiyaca Uygunluk; finansal bilgilerin, bilgi kullanıcılarının alacakları kararlarda fark yaratabilmesini ifade etmektedir (Karakelleoğlu, 2020: 9). Bilginin uygunluk kalitesi taşıması için, bilgi kullanıcılarının ekonomik kararlarında geçmiş olayları algılama ve düzeltmelerine yardımcı olma, bugün ve gelecekteki olayları ise değerlendirme suretiyle etkilemesi gerekmektedir (İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası [İSMMMO], 2019: 14).

Gerçeğe Uygun Sunum; finansal bilgilerin sunmayı amaçladığı konuyu tam, tarafsız ve hatasız olarak yansıtmayı ifade etmektedir. Bilginin gerçeğe uygun sunumu için, bu üç koşulun mümkün olan en üst seviyeye çıkarılması gerekmektedir (KGK, Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve, 2018: 11).

Anlaşılabilirlik; finansal sunuşun bilgi kullanıcılarının anlayacağı şekilde yapılmasını ifade etmektedir. Bilginin anlaşılabilirlik özelliği taşıması için, finansal tablolarda yer verilmesi gereken anlaşılması güç bilgilerin bu gerekçe ile tablolardan dışlanmaması, bilgi kullanıcılarının anlayacağı şekilde sunulması gerekmektedir. Ayrıca finansal bilgi kullanıcılarının, işletmenin işkolu ve ekonomik faaliyetleri ile ilgili bilgi sahibi olduğu, finansal tablolarda yer alan bilgileri yeterli düzeyde muhasebe bilgisi ile makul seviyede dikkatle incelediği varsayılmaktadır (Yağbasan, 2010: 7).

Karşılaştırılabilirlik; finansal bilgi kullanıcılarının ekonomik kararlarında kullanmak üzere sağladıkları bilgilerle hem işletmenin finansal durumu ve faaliyetlerindeki değişimleri görebilmek,

hem de bu işletmenin başka bir işletmeye nispeten durumunu değerlendirebilme imkanına sahip olmasını ifade etmektedir. Bilginin karşılaştırılabilirlik özelliği taşıması için, benzer işlemlerin finansal etkilerinin, farklı işletmelerde nasıl ölçümlendiğinin ve nasıl gösterildiğinin takip edilebilmesi gerekmektedir (Demir, 2010: 146).

Doğrulanabilirlik; iktisadi olayların ölçülmesinde ve raporlanmasında aynı ölçme yöntemlerini kullanan, farklı bilgi seviyesindeki birbirinden bağımsız kişilerin, gerçeğe uygun sunum yapıldığı ile ilgili ortak bir görüşe varmasını ifade etmektedir. Bilginin doğrulanabilirlik özelliği taşıması için, herkes tarafından kabul edilebilir, objektif olması gerekmektedir. Muhasebe bilgisinin doğrulanabilirliği aynı zamanda ilgili bilginin kanıtlanabilir olduğu anlamına gelmektedir (Alkan, 2018: 832).

Zamanında Sunum; finansal bilginin, bilgi kullanıcılarının ekonomik kararlarını etkileyebileceği an kullanılabilir durumda olmasını ifade etmektedir. Bilginin zamanında sunum özelliği taşıması için, ihtiyaca uygunluk ve gerçeğe uygun sunum arasındaki dengenin sağlanması gerekmektedir. Örneğin, finansal bilgi gerçeği yansıtmadığında, bilgi gerçeğe uygun sunum niteliği taşıyacağı zamana kadar bekletilebilir. Fakat yaşanan bu gecikme ile bilginin ihtiyaca uygunluk niteliği olumsuz etkilenebilmektedir (Alkan, 2018: 832-833).

1.1.3. Finansal Bilgi Kullanıcıları ve Bilgi İhtiyacı

İşletmenin finansal performansı hakkında bilgi edinmek isteyen gruplar finansal bilgi kullanıcıları olarak adlandırılmaktadır. Muhasebe açısından ele alındığında, finansal bilgi kullanıcıları; işletme içi bilgi kullanıcıları ve işletme dışı bilgi kullanıcıları olmak üzere ikiye ayrılmaktadır (Özdemir, 2011: 13). İşletme içi bilgi kullanıcıları, işletme ile ilişkili olan ortaklar, yöneticiler ve çalışanlar olarak; işletme dışı bilgi kullanıcıları ise işletme dışındaki üçüncü kişi ve kurumlar olarak tanımlanabilen devlet, kreditorler, müşteriler, tedarikçiler, rakip işletmeler, yatırımcılar, araştırmacılar, tüketiciler ve toplum olarak ifade edilebilmektedir (Elitaş, 2013: 44-45).

Finansal bilgi kullanıcıları, işletmenin finansal tablolarına dayanarak işletme hakkında birtakım bilgilere sahip olmakta ve bu bilgilere dayanarak ekonomik karar almaktadır. Aşağıda finansal bilgi kullanıcılarının finansal tablolardan elde ettiği bilgiler yer almaktadır (Gönen ve Kutay, 2013: 40).

- Ekonomik kararların alınmasında gerekli bilgiler,
- İşletmenin kazanma gücünü öngörmek, kıyaslamak ve değerlendirmek için ihtiyaç duyulan bilgiler,

- İşletmenin hedeflerine ulaşması ve mevcut kaynaklarının etkin kullanılması konularında, yöneticilerin başarısını ölçmeye yönelik bilgiler,
- İşletmenin mali olanaklarındaki artış, azalış ve yeterli kar dağıtımının yapılıp yapılmadığı konularına yönelik bilgiler,
- Devlet payı olan vergi tutarının belirlenmesi için gerekli bilgiler,
- Makroekonomik kararlarda ihtiyaç duyulan istatistiksel bilgiler,
- İşletmenin denetlenmesine imkan tanıyan bilgiler,
- İşletmenin halka açılmada potansiyel yatırımcılara sunacağı bilgiler,
- İşletme yöneticilerinin geleceğe yönelik kararlarında yardımcı olacak bilgiler.

İşletme ile ilgili iktisadi kararların alınmasında kullanılan başlıca kaynaklar finansal raporlardır. Bu nedenle söz konusu raporlar bilgi kullanıcılarının anlayacağı şekilde oluşturulmalı ve gerekli bilgilendirme sağlanmalıdır. Ek olarak finansal raporların zengin içerik ve ayrıntılı ihtiyaçları karşılayacak şekilde düzenlenmesi gerekmektedir (Celayir, 2020: 204).

1.2. Finansal Raporlama

1.2.1. Finansal Raporlamanın Tanımı ve Önemi

Bir işletmenin belirli bir dönem içerisindeki mali durumuna ait verilerinin analizine ilişkin finansal bilgilerinin raporlanarak, gerek işletme içindeki gerekse işletme dışındaki bilgi kullanıcılarına, finansal tablolar halinde sunulması işlemi finansal raporlama olarak adlandırılmaktadır (Ünlütürk, 2020: 12). Başka bir deyişle finansal raporlama, bir işletmenin muhasebe bilgi sistemi aracılığıyla üretilen, işletmenin finansal durumu ve faaliyet sonuçları ile ilgili bilgilerin finansal tablolar aracılığıyla ortaklar, çalışanlar, müşteriler, yatırımcılar gibi finansal bilgi kullanıcılarına sunulmasıdır (Bushman ve Smith, 2001: 238).

Finansal raporlamanın amacı, Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve’de “*mevcut ve potansiyel yatırımcılara, kredi verenlere ve ilgili diğer taraflara, işletmeye kaynak sağlama kararlarında faydalı olacak finansal bilgiyi sağlamak*” şeklinde yer almaktadır. Finansal raporlamanın işletme ile bilgi kullanıcıları arasındaki iletişimi sağlayan en önemli aracı, finansal tablolardır. Finansal tablolar, işletmenin bugünkü finansal durumunu yansıtmakla birlikte, sağladığı bilgilerle bilgi kullanıcılarının geleceğe yönelik alacakları kararlarda da yol göstermektedir (Ünlütürk, 2020: 12).

Para ve sermaye piyasalarının etkin olarak çalışabilmesi için, yatırımcı ve kredi verenlerin doğru ve güvenilir finansal raporlara erişmesi gerekmektedir. Nitekim yatırımcılar, finansal raporlara dayanarak karar almaktadır. Bu raporlarda yer alan usulsüzlük, düzensizlik ve yasa dışı uygulamalar

şeffaflığı azaltmakta ve yatırımcıların işletmeleri birbiriyle karşılaştırmasına ve doğru karar almasına imkan vermemektedir. Bu durum para ve sermaye piyasalarının etkinliğini, dolayısıyla ekonomik büyümeyi ciddi şekilde tehdit edebilmektedir (Demir ve Arslan, 2018: 1108-1109). Güvenilir, şeffaf ve uyumlu bir finansal raporlama süreci ise bilgi kullanıcılarının daha doğru kararlar almalarına yardımcı olmakta ve ekonomide kaynakların daha etkin dağıtımına katkıda bulunmaktadır (Arı, 2007: 9).

1.2.2. Finansal Raporlamada Özellikli Hususlar

Finansal raporlama, işletme faaliyeti ile ilgili bilgilerin belirli dönemlerde ve belirli aralıklarla finansal bilgi kullanıcılarına açıklanmasıdır. Finansal raporlar, işletme ile ilgilenen tüm gruplara işletmenin güncel performansı ile ilgili bilgi sunmakta ve geleceğe dönük karar vermelerinde doğru ve güvenilir bilgiye ulaşmalarını sağlamaktadır (Öğütücü Şen, 2017: 29). Finansal raporlamanın üç ana hedefi bulunmaktadır. Bu hedefler aşağıdaki şekilde sıralanabilir (Alkan, 2018: 114):

- *Mevcut uygulamayı tanımlamak:* Muhasebe kavramlarının gerçek çalışma ortamında uygulanış biçimini tespit etmek ve muhasebenin genel resmini ortaya koymaktır.
- *Gelecek uygulamayı belirlemek:* Muhasebe işlemlerine alternatif seçenekler getirerek mevcut uygulamayı geliştirmek ve gelecek muhasebe uygulamalarına yön vermektir.
- *Temel konuları ve terimleri tanımlamak:* Muhasebe meslek mensupları ve işletme ilgilileri tarafından kolay anlaşılır olması için temel konu ve terimlere açıklık getirmektir.

Öte yandan finansal raporların kapsam ve sınırlılıklarına dair birtakım özellikli hususlar mevcuttur. Aşağıda bu özelliklere yer verilmektedir (Burmacı, 2020: 9):

- Finansal raporlar genel amaçlıdır ve farklı kullanıcı gruplarının ihtiyaçlarını karşılamaktadır.
- Finansal raporlarda birçok işlem özet bir şekilde sunulmaktadır.
- Finansal raporlarda farklı değerlendirme teknikleri uygulanabilmektedir.
- Finansal raporlar hazırlandığı ülkenin para birimi esas alınarak düzenlenmekte ve paranın satın alma gücünde meydana gelen farklılıkları yansıtmamaktadır.
- Finansal raporlar hazırlanırken genel olarak tahakkuk esası dikkate alınmaktadır.
- Finansal raporlarda yer verilen yargı ve öngörüler, doğruluğu incelenilecek kaynaklara dayandırılmaktadır.
- Finansal raporlar, muhasebe dili kullanılarak hazırlanmaktadır.

Finansal raporlar, işletmenin mevcut performansını doğru yansıttığı, işletmenin gelecekteki performansının tahmin edilmesine olanak sağladığı ve işletme değerinin belirlenmesine temel

olabildiği ölçüde kalitelidir. Kaliteli finansal raporların temelinde ise kaliteli finansal bilgi yer almaktadır (Durak ve Gürel, 2014: 96).

Aşağıda kaliteli finansal raporlamanın bilgi kullanıcılarına ve işletmelere faydalarına yer verilmiştir (Karakelleoğlu, 2020: 35-36):

- Tam, tarafsız ve ihtiyaca uygun bilgi üretimi ile kullanıcılar arası bilgi asimetrisini azaltmak,
- Yatırımı artırmak,
- İşletmenin yabancı kaynak yoluyla finanse edilmesi ile oluşan faiz ve vade yükünü azaltarak sermaye maliyetini düşürmek,
- Gelecekte oluşacak nakit akışının öngörülebilmesi ile yatırım verimliliğini artırmak,
- Kar yönetimini azaltmak.

Kaliteli finansal raporlamanın işletmelere sağladığı faydalar göz önüne alındığında, işletmelerin bu yönde raporlama yapma eğiliminde olmaları beklenmektedir. Fakat yüksek kaliteli finansal raporların rakiplere sunduğu bilgilerle yarattığı dezavantaj, finansal rapor kalitesini düşürmekte ve hileli finansal raporlamaya zemin hazırlamaktadır (Durak ve Gürel, 2014: 98).

1.3. Hileli Finansal Raporlama

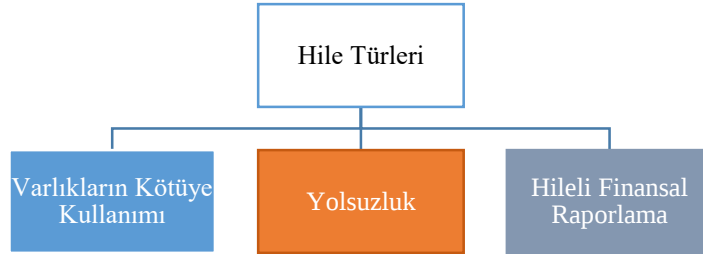
1.3.1. Hileli Finansal Raporlamanın Tanımı

Hileli finansal raporlama, genellikle yönetim tarafından ya da yönetimin bilgisi dahilinde finansal tabloların kasıtlı olarak tahrip edilmesidir (Kaya ve Uzay, 2018: 724). Başka bir deyişle, finansal bilgi kullanıcılarına sunulan raporlarda yer alan rakam ve açıklamaların, değiştirilerek gerçeği yansıtmayacak şekilde sunulmasıdır (Okay, 2011: 75). Yönetim hileleri olarak da ifade edilebilen hileli finansal raporlama, çoğunlukla yüksek tutarlı kayıplara sebep olması sebebiyle önemli bir hile türü olarak ifade edilebilmektedir. Hileli finansal raporlama, finansal bilgi kullanıcılarının kararlarını etkileyecek nitelikteki muhasebe verilerinin ya da iş ve işlemlerle ilgili bilgilerin kasıtlı olarak hatalı ya da eksik açıklanması veya hiç açıklanmaması şeklinde gerçekleştirilmektedir. Finansal raporlarda yapılan bu hileler doğrudan sonuç almaya yönelik değil, sonuca gitme aracı olarak gerçekleştirilmektedir (Çıtak, 2009: 87).

Hileli finansal raporlamada temel amaç, finansal bilgi kullanıcılarını yanıltma yoluyla kar elde etmektir. İşletme yönetimi karı şişirme yoluyla hisse senetlerinin piyasa fiyatını yükseltebildiği gibi karı olduğundan az göstererek ödeyeceği vergiyi azaltmayı tercih edebilmektedir (Acar, 2022: 31).

Hileli finansal raporlama, ACFE (2006) tarafından yayınlanan rapora göre üç temel hile çeşidinden biridir. Hile türleri Şekil 2’de yer almaktadır.

Şekil 2: Hile Türleri



Kaynak: ACFE, 2006: 9

Şekil 2’de görüleceği üzere varlıkların kötüye kullanımı, yolsuzluk ve hileli finansal raporlama olmak üzere üç hile çeşidi bulunmaktadır.

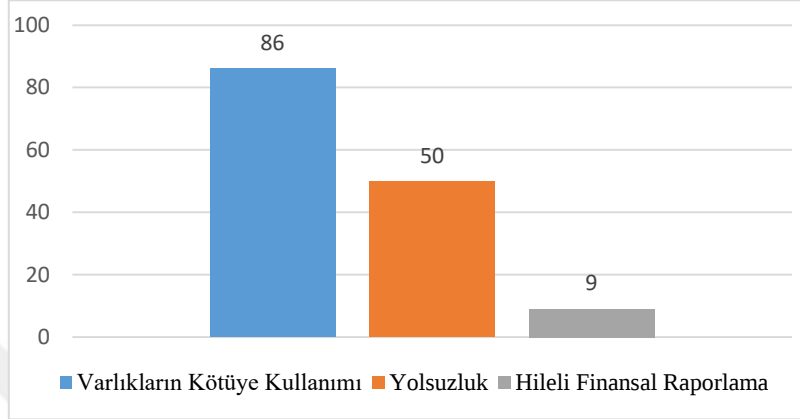
Varlıkların kötüye kullanımı; işletmenin çalışanları tarafından nispeten küçük miktarlarda varlığın çalınması yoluyla gerçekleştirilen hile türüdür. İşletme yönetimi tarafından da gerçekleştirilebilmektedir. İşletme yönetimi tarafından gerçekleştirildiğinde, iyi gizlenebilecek olması sebebiyle tespiti çok güç olmaktadır. Alacak tahsilatının kişisel banka hesaplarına yönlendirilmesi, stokların kişisel kullanım amacıyla satılması, işletme bilgilerinin rakip firmalara satılması, işletme varlıklarının kişisel kredi benzeri amaçlarla kullanılması gibi yöntemlerle gerçekleştirilmektedir (Göçen, 2010: 113-114).

Yolsuzluk; işletme çalışanının, diğer çalışanların veya işverenin haklarını göz ardı ederek gücünü kendisine ya da bir başkasına fayda sağlayacak şekilde kullandığı hile türüdür (Aslanzade, 2017: 72). Rüşvet almak, karşı tarafı rüşvet vermeye zorlamak, yasal olmayan hediyeler kabul etmek örnek olarak verilebilmektedir (Şengür, 2010: 37).

Hileli finansal raporlama; işletmeye ait finansal tablolar üzerinde makyajlama yapılarak verilerin maskelenmesidir (Çetin, 2018: 34). Hileli finansal raporlama, finansal raporlar üzerinde gerçekleştirilen tahrif (manipulation), yanlış sunum (misrepresentation) ve yanlış uygulama (misapplication) olmak üzere üç şekilde meydana gelmektedir. Hileli finansal raporlama şekilleri, 3M yöntemi olarak da ifade edilebilmektedir (Acar, 2022: 31). Genellikle işletme yöneticileri tarafından ödül, prim, terfi, ikramiye gibi yarar sağlayıcı faktörlere ulaşmak amacıyla gerçekleştirilmektedir (Ataman ve Aydın, 2017: 6).

ACFE (2022) tarafından Ocak 2020-Eylül 2021 yılları verilerine dayalı olarak yayınlanan rapor, işletmelerde gerçekleşen hilelerin sıklığı ve maliyeti ile ilgili bilgiler sunmaktadır. Söz konusu kuruluş raporlarına göre varlıkların kötüye kullanımı, yolsuzluk ve hileli finansal raporlamanın sıklığı ile ilgili bilgiler Grafik 1’de yer almaktadır.

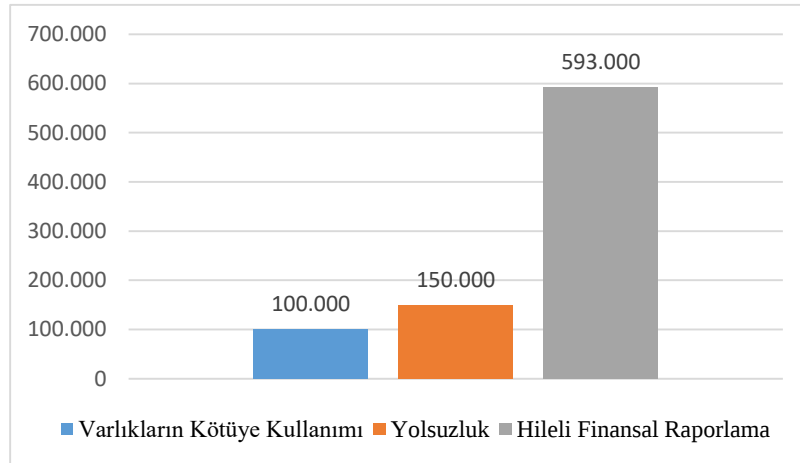
Grafik 1: İşletme İçi Hile Türlerinin Sıklığı (%)



Kaynak: ACFE, 2022: 9

Grafik 1’de görüldüğü üzere, en az gerçekleşen hile türü hileli finansal raporlamadır. Fakat yalnızca bu grafiğe dayalı bir değerlendirme yapmak doğru olmayabilir. Değerlendirme yapılırken, hile sıklığına ek olarak hile maliyetleri de göz önünde bulundurulmalıdır. Grafik 2’de hile maliyetleri yer almaktadır.

Grafik 2: İşletme İçi Hile Türlerinin Maliyetleri (\$)



Kaynak: ACFE, 2022: 9

Grafik 2’de görüldüğü üzere hile gerçekleşme sıklığı az olmasına rağmen maliyeti en yüksek hile türü hileli finansal raporlamadır.

Daha önce de belirtildiği üzere hileli finansal raporlamanın temel amacı, işletmenin durumunu olduğundan daha iyi ya da daha kötü göstermektir. Hileli finansal raporlama aşağıdaki şekillerde gerçekleştirilebilmektedir (Bekçioğlu vd., 2013: 10):

- Muhasebe kayıt ve belgelerinin değiştirilmesi,
- İşletme ile ilgili iş, işlem ya da açıklamaların bir amaç doğrultusunda kasıtlı olarak saklanması,
- Finansal tablolarda yer alması gereken bilgilerin miktar, sınıflandırma ve açıklamalarının saklanması ya da yanlış bilgi verilmesi,
- Amortisman, stok değerlendirme, karşılık ayırma gibi işlemlerde uygulanan yöntemlerin yıllar itibarıyla değiştirilmesi ve bu bilgilere bilanço dipnotlarında yer verilmemesi ve ayrıca muhasebe politikalarının ve yasal düzenlemelerin kasıtlı olarak şirket lehine kullanılması yoluyla çıkar elde edilmesidir.

Hileli finansal raporlamanın birçok olumsuz sonucu bulunmaktadır. Söz konusu olumsuz sonuçlar aşağıdaki gibi özetlenebilir (Kandemir, 2010: 15):

- Finansal raporların doğruluğunu, güvenilirliğini, kalitesini ve şeffaflığını azaltmak,
- Denetim kuruluşlarının ve bağımsız denetçilerin dürüstlüğü ve objektifliğini etkilemek,
- Finansal bilgi kullanıcılarının, finansal bilgilere ve sermaye piyasalarına olan güvenini azaltmak,
- Bilgi riskini¹ artırmak,
- Sermaye piyasalarının etkinliğini azaltmak,
- Sermaye piyasalarına daha az yatırım yapılmasına sebep olmak,
- Ekonomik büyüme hızını düşürmek,
- Yargılama giderlerinin katlanması zor tutarlara ulaşmasına sebep olmak,
- Hileye karışan bireyin meslek yaşantısını sona erdirmekle birlikte, hileye maruz kalan işletmenin de iflasına ya da ciddi ekonomik kayıplara uğramasına sebep olmak,
- Finansal tablo denetiminin etkinliğinde şüphe uyandırmak ve kamunun muhasebe ve denetime olan güvenini zedelemektir.

1.3.2. Hileli Finansal Raporlamanın Tarihi Gelişimi

Hileli finansal raporlama, finansal raporlarda yer alan bilgilerin üst yönetim tarafından gerçek dışı şekilde yansıtılması ve bilgi kullanıcılarının yanıltılması şeklinde gerçekleştirilmektedir.

¹ Bilgi riski; finansal tabloların yanlış, yanıltıcı ve yanlış olmasını ifade etmektedir.

Geçmişten günümüze meydana gelen hileli finansal raporlamalar, finansal tablolara olan güveni zedelemiş ve gerek işletme gerekse yatırımcı açısından olumsuz sonuçlar doğurmuştur (Erdoğan ve Oruç Erdoğan, 2021: 460).

Hileli finansal raporlamanın tarihi gelişimi örnek olaylar eşliğinde aşağıdaki gibi özetlenebilir:

Bilinen en eski muhasebe skandalı M.Ö. 2000’li yıllarda gerçekleşmiştir. Söz konusu döneme ait tapınak gelirleri ile ilgili sahtecilik yapıldığı belirlenmiştir. Mezopotamya’nın Sippar şehrinde bulunan Cruciform Anıtı’ndaki bilgilerin incelenmesi sonucu geçmişte yaşanmış bu hile tespit edilmiştir. Günümüzde bu anıt Britanya Müzesi’nde yer almakta ve üzerinde tapınağın yenilenmesi ile ilgili kayıtlar ve tapınağın kraldan aldığı yüksek miktarda gelirlerin kayıtları bulunmaktadır (Yardımcıoğlu ve Ada, 2013: 44-45).

15. yüzyılda, yün ticareti yapan “Celly Ailesi” olarak tanınan tüccarlar tarafından muhasebe skandalı gerçekleşmiştir. Bu tüccarlar ağırlık ve ölçüm sistemlerini kasten ve ustalıklı kullanarak, yün balyalarının hem ağırlığı hem de fiyatı ile ilgili sahtecilik yapmışlardır (Yardımcıoğlu ve Ada, 2013: 44-45).

18. yüzyılda, Fransa’da Mississippi skandalı gerçekleşmiştir. 1720 yılında, Mississippi işletmesinin spekülasyon sebebiyle hisseleri aşırı değerlenmiştir. Hissedarların hisselerini toplu olarak paraya çevirme isteği sonucunda, ödenecek yeterli para olmadığı ortaya çıkmış ve hisselerde hızlı bir düşüş gözlenmiştir (Gray vd., 2007: 860-866).

19. yüzyılda Railroad ve City of Glasgow Bank skandalı gerçekleşmiştir. Bu yüzyılda İngiltere’de başlayan ve diğer bölgelere hızla yayılan teknolojik yeniliklerle birlikte üretimde yüksek oranda artış meydana gelmiş ve yeni alanlar ortaya çıkmıştır. Kömür yerine, buhar enerjisinin ulaşımda kullanıldığı bir dönem başlamıştır. Demiryolu ve telgraf servislerinde gelişme meydana gelmiştir. Bunun beraberinde, üretilen ürünlerin tüketicilere ulaştırılması kolaylaşmıştır. Demiryollarının yerel yatırımcılar tarafından yatırım amacı olarak görülmesi ise demiryolu skandallarının yaşanmasına zemin hazırlamıştır. Bu dönemde yaşanan skandallardan biri de “Railroad (Demiryolu) Skandalı”dır. 1846 yılında George Hudson, İngiltere’deki dört demiryolunun başında bulunmaktadır. 1847’de şüpheli muhasebe yöntemleri uygulamak, farklı kişilere aynı ürünün taşınmasında farklı fiyatlar uygulamak, sadece kar etme amacıyla halkın güvenliğini tehlikeye atmak gibi nedenlerle ortaya çıkan finansal patlama ile demiryolu yöneticileri muhasebe kayıtlarında hile yapmak ve kimi hissedarlarına oluşan sermayeden daha çok kar payı dağıtmakla suçlanmışlardır (Gray vd. 2007: 866-867). 1878’de “City of Glasgow Bank Skandalı” örnek verilebilecek bir diğer skandaldır. Bu skandalda 1876’dan 1878’e kadar olan dönemde şirketin yedi yöneticisi hileli bilanço hazırlamakla suçlanmışlardır. Bunun sebebi, bankaya yatırılan tutarın, ödeme emirleri tutarının ve avansların değerinin düşük gösterilmesi; nakit tutarın, devlet hisseleri ve teminatsız tahvillerin,

kazançların yüksek gösterilmesi ve hiç yedek akçe (karşılık) bulunmazken karşılık tutarı gösterilmesidir (Yardımcıoğlu ve Ada, 2013: 46).

21. yüzyılda, Enron skandalı gerçekleşmiştir. 1985 yılında ABD’de iki büyük doğalgaz şirketinin birleşmesiyle kurulan bir enerji şirketi olan Enron, 2000 yılında ABD’nin yedinci büyük şirketi halini almıştır. Enron, hisse senedi fiyatlarını artırmak için varlıkları ve gelirleri yüksek göstermek, şirket zararını gizlemek yoluyla hileli finansal raporlama gerçekleştirmiştir. Buna ek olarak işletmenin karsız yatırımlarını ve performansı zayıf varlıklarını saklamak amacıyla özel amaçlı şirketleri kullanmıştır. Saklamak istediği tüm bilgi ve işlemleri bu özel amaçlı şirketler üzerinden yürütmüştür. Enron öncesinde birçok vaka görülmüş olmasına karşın ekonomik ve idari sistemi kapsayan tüm unsurları içinde bulunduran bir yolsuzluk olayı ile daha önce karşılaşılmamıştır. Worldcom skandalı yaşanana kadar bilinen en yüksek maliyetli hileli finansal raporlama Enron’da gerçekleştirilmiştir. 21. yüzyılda gerçekleşen bir diğer skandal ise Worldcom skandalıdır. Worldcom, ABD’nin en büyük telekomünikasyon şirketlerinden biridir. Şirketin 1999 yılında ekonomik olumsuzluklar sebebiyle hisse senedi değerinde düşüş meydana gelmiştir. Şirketin üst düzey yöneticileri hisse senetlerindeki değer düşüşünü durdurmak amacıyla hileli finansal raporlama yoluna gitmiş ve giderleri olduğundan düşük, gelirleri ise olduğundan yüksek göstermiştir. 2002 yılında bir iç denetçinin muhasebe kayıtlarını incelemesiyle, gerçekleştirilen hileli işlemler fark edilmiş ve ortaya çıkarılmıştır (Acar, 2020: 25).

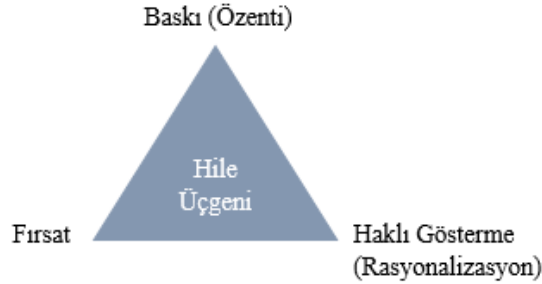
1.3.3. Hileli Finansal Raporlama Nedenleri

Finansal nitelikli işlemlerin kaydedilmesi ve finansal tabloların hazırlanması aşamalarında yapılan hileler, işletmelerin gerçek durumunu olumlu ya da olumsuz göstererek üçüncü kişilerin aleyhine yarar sağlama amacı taşımaktadır. İşletmeler, olması gerekenden az vergi ödemek ya da daha az kar payı dağıtma amacıyla cironun saklanması, stoklar üzerinde oynamalar, fazla amortisman ya da karşılık ayrılması gibi karın azaltılmasına yönelik hileli işlemler yapabilmektedir. Bunun aksine karın artırılması yoluyla üçüncü kişileri yanıltma ve menfaat sağlama amacı taşıyan hileli işlemler de bulunmaktadır. Bu tür işlemler genellikle büyük ölçekli işletmelerde görülürken, karın az gösterildiği işlemler küçük ve orta ölçekli işletmelerde görülmektedir. Söz konusu hileli işlemlerden işletmenin kendisi, ortakları, alıcıları gibi işletme içinde veya dışında yer alan birçok taraf olumsuz yönde etkilenmektedir. Hileler ortaya çıktıktan sonra menkul kıymetlerin değerinde meydana gelen aşırı düşüşler, toplumsal maliyet açısından en çok zarar gören tarafın yatırımcılar olduğunu göstermektedir (Tanç, 2004: 20).

Hileli finansal raporlamanın nedenleri hile üçgeni teorisi ile açıklanabilir. Hile üçgeni, Donald Cressey tarafından geliştirilen bir teodir (Kazan, 2021: 248). Kişileri hileli finansal raporlama yapmaya iten nedenler, hile üçgeni olarak adlandırılmakta ve baskı, fırsat ve haklı gösterme olmak

üzere üç temel başlık altında toplanmaktadır. Bu unsurların bir arada bulunması, hilenin oluşma olasılığını artırmaktadır (Karabınar ve Akyel, 2009: 696). Şekil 3'te hile üçgeni yer almaktadır.

Şekil 3: Hile Üçgeni



Kaynak: Kazan, 2021: 249

Şekil 3'te yer alan hile üçgeni unsurları hakkında aşağıdaki hususlar ifade edilebilir.

Baskı/Özenti; yönetimi ya da çalışanları hileli davranışa teşvik eden ve hileli davranış için başlangıç güdüsünü yaratan unsurdur. Kişiyi gerçekleştirilmesi güç hedefler ile düşük ücret verilmesi, kişinin takdir edilmemesi ve kişinin yüksek borç altında bulunması gibi finansal ya da finansal olmayan nedenler baskı unsuruna örnek olarak verilebilir (Kazan, 2021: 249).

Fırsat; kişinin hile yapmasına imkân verecek ortamın olması durumu olarak ifade edilebilir. Fırsat unsuru, hile eğilimi olmayan kişilere dahi hile yapmayı düşündüren bir unsurdur (Karabınar ve Akyel, 2009: 693). Hile yapılmasına zemin hazırlayan kontrollerin yetersizliği veya etkinsizliği, fırsat unsuruna örnek olarak verilebilir (Khaligova, 2019: 7).

Haklı Gösterme/Bahane; kişinin yaptığı gerçeğe uygun olmayan işlemler ve hile eylemlerini, akla yatkın duruma getirmesi ve meşrulaştırması olarak ifade edilebilir (Ataman ve Aydın, 2017: 7). Hile yapan kişinin “başkaları da yapıyor”, “çalışıyorum ve bunu hak ediyorum”, “başka çarem yok” gibi bahaneler öne sürerek kendisini kandırması haklı gösterme unsuruna örnek olarak verilebilir (Yazıcı, 2018: 847).

İlerleyen dönemlerde, hile üçgeni teorisi geliştirilmiş ve hile dörtgeni adlı yeni bir teori ortaya atılmıştır. Söz konusu teori, hile üçgeninde bulunan baskı, fırsat, haklı gösterme unsurlarına ek olarak yetkinlik unsuru ilave edilerek oluşturulmuştur (Uçma, 2011: 8). Kişinin yetkinliği olmadan söz konusu üç unsur mevcut olsa dahi hilenin meydana gelmeyeceğinin savunulduğu bir teoridir. Yetkinlik unsuru kişinin çalışma ortamındaki pozisyonu, zekâsı, kendine güveni, ikna kabiliyeti, yalan söyleyebilme kabiliyeti ve iyi bir stres yönetimi olmak üzere altı bileşenden meydana gelmektedir (Akatak, 2021: 80). Şekil 4'te hile dörtgeni yer almaktadır.

Şekil 4: Hile Dörtgeni / Karosu

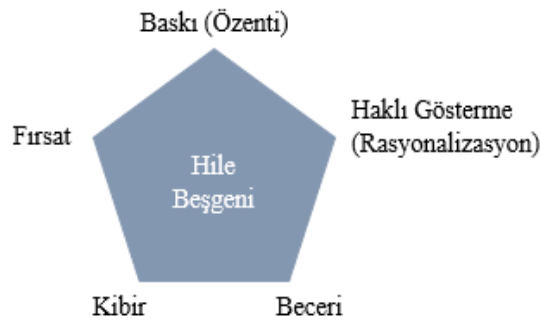


Kaynak: Kazan, 2021: 251

Şekil 4'ten görüleceği üzere hile üçgenine eklenerek hile dörtgeni şekline dönüştüren **yetkinlik**; kişinin doğasında var olan ya da sonradan edindiği beceriler olarak ifade edilmektedir (Mengi, 2012: 119). Haklı gösterme ve baskı kişiyi hileye yönlendirirken, fırsat kişiye hile yapması için zemin hazırlamaktadır. Fakat kişinin bu fırsatı fark ederek değerlendirmesi, onun yetkinliklerine bağlıdır. Birçok hile yeterli yetkinliğe sahip kişilerin bir araya gelmemesi durumunda gerçekleşmemektedir. Bu nedenle hilenin önlenmesi ve tespit edilmesinde, kişisel özellik ve yeteneklerin de göz önünde bulundurulması gerekmektedir (Wolfe ve Hermanson, 2004: 38).

Hile üçgeni teorisi geliştirilmesiyle meydana gelen bir başka teori ise hile beşgeni teorisidir. Söz konusu teori, hile üçgeninde bulunan baskı, fırsat, haklı gösterme unsurlarının günümüzde gerçekleşen hileli eylemleri açıklamada yetersiz kalması sebebiyle ortaya atılmıştır (Kazan, 2021: 253). Şekil 5'te hile beşgeni yer almaktadır.

Şekil 5: Hile Beşgeni



Kaynak: Kazan, 2021: 253

Şekil 5'ten görüleceği üzere hile üçgenine eklenerek hile beşgeni şekline dönüştüren iki unsur kibir ve beceridir. **Kibir**; kişinin kendini diğer kişilerden üstün tutması, yapacağı hileli işlemlerin doğru ve kabul edilebilir olduğuna inanmasını ifade etmektedir. **Beceri** ise; kişinin iç kontrolleri lehine çevirebilme ve hileyi gerçekleştirebilme yeteneğine sahip olmasını ifade etmektedir (Okan

Gökten, 2018: 661). Beceri, hile dörtgeni teorisinde yer alan yetkinlik unsuru ile benzer bir anlam taşımaktadır (Kazan, 2021: 254).

Söz konusu teorilere ek olarak, hile üçgeni ve hile beşgeni teorileri bir araya getirilerek gelişmiş hile meta teorisi adlı yeni bir teori oluşturulmuştur. Gelişmiş hile meta teorisinde, hilenin gerçekleşebileceği koşullar hile beşgeni teorisi ile açıklanırken, hileli eylemin sürdürülmesi için gerekli olan faaliyetler hile üçgeni ile açıklanmaktadır (Kazan, 2021: 254).

1.3.4. Hileli Finansal Raporlamanın Önlenmesi ve Tespiti

Hilenin önlenmesi konusu, tüm işletmeler için önem arz etmektedir. Bunun temel nedeni, bu aşamanın hile ortaya çıkmadan önce gerçekleştirilmesidir. Hile gerçekleştikten sonra hilenin ortaya çıkarılması zor ve çok maliyetli olduğu için işletmelerin hile gerçekleştirilmeden önce hile nedenlerinden “fırsat” etmenini kontrol altına almaları gerekmektedir. Bu noktada etkin bir iç kontrol sistemi ile birlikte etik değerlerin ve dürüstlüğün hakim olduğu bir davranış biçiminin yerleştirilmesi önemlidir (Khaligova, 2019: 21).

Hilenin önlenmesinde önemli olan hileyi yapan kişilerin tespit edilip yargılanması değil, hilenin gerçekleştirilmesine neden olan etmenlerin belirlenmesi ve ortadan kaldırılmasıdır. Hilenin önlenmesine yönelik işletmeler tarafından birtakım tedbirler alınmaktadır. Bu tedbirler hilenin gerçekleşmeyeceğini garantilememekte fakat hile riskinin azaltılmasında son derece önemli bir savunma mekanizması görevi görmektedir (Çetin, 2018: 79).

İşletmeler tarafından hilelerin önlenmesine yönelik alınan tedbirler aşağıda yer almaktadır (Çetin, 2018: 80):

- İşletmede dürüstlük, yardımlaşma ve dayanışmaya dayalı bir ortam yaratmak,
- Eleman seçiminde titiz davranmak,
- Pozitif çalışma ortamı yaratmak,
- İşletmede ödül ve ceza sistemi kurmak,
- İç kontrol sisteminin etkinliği sağlamak,
- Denetimin etkinliği sağlamak,
- İşletme içi ihbar hattı oluşturmak,
- İşletmede bilgi akış sistemi kurmaktır.

İşletmelerin hile oluşumunu önlemek amacıyla uyguladığı kontroller bazı durumlarda yetersiz kalabilmekte ya da ihlal edilebilmektedir. Hile yaşandığı anda ya da yaşandıktan sonra ortaya çıkartılması durumu, hilenin tespit edilmesi süreci olarak ifade edilebilmektedir (Çetin, 2018: 82).

Hilelerin ortaya çıkarılması ve önlenmesinde kullanılan belli başlı kontrol yöntemleri analitik inceleme yöntemleri, yeniden hesaplama yöntemi, fiziki sayım yöntemi, whistleblowing (bilgi ifşası, ihbar), checklist kullanımı, Benford Kanunu, veri analizi, çapraz denetim yöntemi, kırmızı bayraklar yöntemi şeklinde belirtilebilir. Söz konusu yöntemlerin açıklamalarına aşağıda özet olarak yer verilmiştir.

Analitik inceleme yöntemleri; mali tablolarda yer alan bilgilerin karşılaştırılması ve veriler arası ilişkilerin araştırılmasına dayanmaktadır. Tekniğin amacı, veriler arasında bulunan anlamlı ilişkileri doğrulamak ve veriler arasındaki doğal olmayan sapmaları tespit ederek ortaya çıkarmaktır (Küçük, 2008: 107). **Yeniden hesaplama yöntemi;** işletmenin geçmişte gerçekleştirilen muhasebe kayıtlarının, denetçi tarafından tekrar hesaplanarak doğruluğunun teyit edilmesidir (Ünen, 2019: 65). **Fiziki sayım yöntemi;** işletmenin mali tablolarında yer alan varlıkların, işlemede fiilen yer alıp almadığının sayım yoluyla tespit edilmesidir. Fiziki sayım yöntemi, gerçeğe ulaşma yolunda kesin kanıtlar elde etmek için yeterli bir yöntem değildir (Küçük, 2008: 116). **Whistleblowing (Bilgi İfşası, İhbar);** İngilizce’ de “ıslık çalma” anlamında kullanılmaktadır. İşletmede gerçekleştirilecek hile ve yolsuzluk eylemlerinin raporlanması veya açığa çıkarılmasıdır. Başka bir ifadeyle, çalışanın işletmede meydana gelen ya da gelebilecek hileli eylemleri ifşa etmesidir. Bu aşamada iç denetçinin çalışanlarla yakın temasta olması, durumu ciddiye alması ve işletmede etik davranış standartlarını oturtması büyük önem arz etmektedir. **Checklist kullanımı;** AICPA tarafından hazırlanmış olan kontrol listelerinin kullanımı olarak ifade edilebilmektedir. Hileli finansal raporlamanın ortaya çıkarılmasında yardımcı olabilecek bir diğer yöntemdir. Baskı/Tesvik unsuruna yönelik kontrol listesi, fırsat unsuruna yönelik kontrol listesi ve haklı gösterme unsuruna yönelik kontrol listesi olmak üzere üç unsura yönelik maddelerden oluşmaktadır (Doğan, 2018: 68-69). **Benford Kanunu;** sayı tekrarlarını inceleyerek veri setleri içerisinde yer alan anormal durumları tespit etmeye yarayan bir yöntemdir (Akkaş, 2007: 192). **Veri analizi;** araştırma sürecinde elde edilen veriler aracılığıyla yeni verilere ulaşma ve bu bilgileri araştırma sürecine dahil etme yöntemi olarak ifade edilmektedir (Kıracı, 2005: 111). **Çapraz denetim yöntemi;** muhasebe hesaplarının karşılıklı işleyiş kurallarına dayanarak, karşılıklı çalışan hesaplar belirlendikten sonra karşılıklı çalışmaması gereken hesapların kontrolü ile gerçekleştirilen araştırma yöntemidir (Üreten, 2016: 97). **Kırmızı bayraklar yöntemi;** hile varlığına yönelik şüphe uyandıran durumları bir başka ifadeyle hile belirteçlerini dikkate alarak araştırmalara yön verilen bir yöntemdir (Ertikin, 2017: 73).

Hileli finansal raporlamanın tespiti çok kolay bir işlem değildir ve genellikle iç denetim faaliyetleri ile değil, hile yapıldıktan sonra ortaya çıkartılmaktadır. Denetçinin hileleri ortaya çıkarmasının önünde bir takım engeller bulunmaktadır. Bu engeller, denetçinin sisteme ve denetime yönelik bilgi eksikliği, hile araştırmasına yönelik eğitim eksikliği, denetim programını yaratıcı düşünceye yer vermeden uygulaması ve denetçinin hile tespitinin çok zor olduğuna yönelik düşünceye sahip olması olarak sıralanabilmektedir (Karabınar ve Akyel, 2009: 700-701). Finansal

tablolarda yer alan hileleri tespit etmek ve olası hileleri önlemek, standart denetim prosedürlerinden çok daha fazlasını gerektirmektedir. Hilenin tespiti ve önlenmesindeki güçlük, yeni araç ve tekniklerin kullanımını gerekli kılmaktadır (Ata ve Seyrek, 2009: 158). Bu bağlamda kullanılabilecek unsurlardan biri olarak “adli muhasebecilik mesleği” ön plana çıkmaktadır.



İKİNCİ BÖLÜM

2. ADLİ MUHASEBECİLİK MESLEĞİ

2.1. Adli Muhasebe

2.1.1. Adli Muhasebenin Tanımı ve Önemi

Adli muhasebe terimi içinde bulunan adli kelimesi Türkçe’de adaletle ilişkili olay, obje, olgu, konu veya kavram anlamına gelir (Kızıl vd., 2019: 61). Adli muhasebe ise, önemli ölçüde muhasebe ile ilişkili olan hukuksal çatışma yaratabilecek bir konunun, kendine özgü araştırma, sorgulama ve analiz teknikleri kullanılarak ve çeşitli bilim dallarından yararlanılarak gerçeğin arandığı bir bilim dalı olarak tanımlanabilir (Gülten, 2010: 312). Esas kaynağını Amerika Birleşik Devletleri uygulamalarından alan adli muhasebe kavramının tüm dünyada geçerli olan, standart olarak nitelendirilebilecek bir tanımı bulunmamaktadır (Gülten, 2010: 312). Bu nedenle adli muhasebe ile ilgili olarak literatürde yer alan tanımlamalardan bazılarını aşağıda yer verilmiştir.

Crumbley ve Apostolou (2002: 15) tarafından “mevcut deliller kapsamında finansal konulardaki yeteneklerin ve araştırmacılık mantığının çözülmemiş sorunlara uygulanmasıdır” şeklinde tanımlanan adli muhasebe, Elitaş vd. (2011: 225) tarafından “finansal veriler yardımıyla işletmelerin yaşadığı hukuki sorunları çözmeye çalışan uzmanlık türüdür” olarak ifade edilmektedir. Benzer şekilde Çetin (2018: 5) adli muhasebeyi “hukuki bir çatışmada mağdur durumda olduğunu düşünenlere, avukatlar ile savcı ve hâkimlere karşı karşıya kaldıkları hukuki problemlerin çözülmesine dair muhasebe ağırlıklı olarak araştırmacı ve soruşturmacı bir bakışla yardım eden bilim dalıdır” olarak ifade etmektedir.

Adli muhasebe, genel itibarıyla yasal konulara yardımcı olmak için muhasebe denetimi ve soruşturma becerisinin bir bütün halinde kullanılmasıdır. Amacı, özel bilgi birikiminin ekonomik işlem kanıtlarına uygulanması ve uygun raporlamanın, hesap verebilirliğin veya idari işlemin değerlendirilmesinin sağlanmasıdır (Owojori ve Asaolu, 2009: 184). Soruşturma muhasebesi olarak da adlandırılan adli muhasebe (Köksal, 2015: 36), adli alanda kanıt niteliğindeki bilgi, belge ve dokümanları toplayarak analiz eden ve bu analizler sonucu yapılan değerlendirmeler ile sonuca ulaşmayı amaçlayan bir disiplindir (Toraman vd., 2009: 31). Başka bir ifadeyle, ticari faaliyetler sonucunda ortaya çıkmış hukuki ihtilafların çözümünde yargı organlarının kararlarına destek olmak

amacıyla temelde muhasebe ve hukuk gibi alanlarda kapsamlı bilgi birikimi ve bu bilgilerin uzmanlığa dayalı kullanılması anlayışına dayanmaktadır (Karacan, 2012: 107). Adli muhasebe; muhasebe, denetim, finans, sayısal yöntemler, davranış bilimleri, araştırma ve soruşturma gibi yeteneklerin kanıt toplama, analiz, sonuç değerlendirme ve raporlama aşamalarında kullanılması gibi hizmetleri kapsamaktadır (Köksal, 2015: 37).

Teknolojinin gelişimiyle birlikte, işlem hacmi büyük işletmelerin denetiminin güçleşmesi ve hile ve yolsuzluklardaki artışın beraberinde gelen skandallar, finansal hileleri ortaya çıkarabilmek için uzman kişi ve kurumlara gereksinim duyulduğunu gözler önüne sermiştir. Bu noktada muhasebe bilgisine ek olarak araştırma tekniklerini de kullanarak hilelerin nasıl gerçekleştirildiğinin tespitini mümkün kılan ve gereksinimleri karşılayan meslek adli muhasebedir (Bilen ve Akatak, 2019: 166). Adli muhasebe, içinde barındırdığı yüksek mesleki standartlar ve etik değerler ile toplumun güvenilir ve faydalı bilgi talebini yerine getirmektedir (Toraman vd., 2009: 20).

2.1.2. Adli Muhasebenin Tarihsel Gelişimi

Adli muhasebenin mevcut durumdaki önemi adli muhasebe disiplininin köklerinin 5000 yıldan daha eskiye dayandığı gerçeğinde gizlenmektedir. Dünyanın ilk muhasebecileri, Mezopotamya ve Mısır'da ticari işlemleri kil tabletlere veya papirüslere kaydederlerdi. Bir katip daha sonra orijinal belgeyi ince bir kil zarfın içine koyardı. Eğer bu kil zarf daha sonradan zarar görürse, bu durum soruşturma sebebiydi. Denetçiler tarafından bulunan herhangi bir usulsüzlük, para cezası, sakatlama ve hatta ölümle cezalandırılabilirdi. Bu nedenle Mısırlı muhasebeciler titiz kayıtlar hazırlamaya özen gösteriyorlardı (Oberholzer, 2002: 1). Kralın “Gözleri ve Kulakları” olarak adlandırılan kişiler tarafından eski Mısır hükümdarlarının tahıl, altın gibi değerli varlıkları korunur, izlenir, sayımları yapılırdı. Burada bir nevi adli muhasebecilik hizmeti verilmekteydi (Dönmez ve Çavuşoğlu, 2015: 47).

Bugünkü muhasebe mesleği 1800'lü yıllarda İskoçya'da ortaya çıkmıştır. Bu dönemde muhasebeciler ile avukatlar aynı kuruma bağlı çalışıyordu. Söz konusu iki meslek grubunun arasında yakın bir ilişki bulunuyordu. Aynı dönemde birçok avukat müvekkillerine muhasebe hizmeti de sunuyordu. Bu hizmetlerin içine uzman tanıklık görevini de eklemişlerdi (Oberholzer, 2002: 3).

1817 yılında Kanada'da Meyer ve Sefton davası olarak bilinen ilk adli muhasebe davası gerçekleşmiştir. Bu davada bir muhasebeci iflas eden mal sahibinin mallarının değerlendirilmesi için görevlendirilmiş ve mahkemede şahitlik yapmıştır. Ayrıca bu dava Diplomalı Araştırmacılar Birliği'nin kökeni olarak kabul edilmektedir (Yücel, 2011: 10).

1824 yılında bugünkü adli muhasebe uygulamalarının ilk örneklerine İskoçyalı muhasebeci James Mc.Clelland'ın kendi tanıtım reklamında rastlanılmaktadır. Burada finansal tabloların

hazırlanması, anlaşmazlıkların tespiti ve raporlanması, mahkemede savunma yapılması gibi ifadelere yer verilmesi, tanıtım reklamına muhasebenin kayıtlamadan ibaret olmadığını gösteren ilk metin olma özelliğini kazandırmıştır (Çabuk ve Yücel, 2012: 31).

Muhasebecilerin hizmetlerinin büyük bir bölümünün hukuk çalışması olması sebebiyle, 1854 yılında Edinburgh Muhasebeciler Topluluğu, muhasebe ile hukuk arasındaki ilişkiye dikkat çekmek amacıyla kraliyet fermanı hazırlanmasını istemiştir (Saçaklı, 2011: 50). 1898’de “Kanıt nasıl elde edilir ve sunulur?” adlı araştırma çalışmasıyla başlayan, 1920’de Al Capone’un bir adli muhasebeci tarafından yakalanması ve 1940’larda birçok muhasebecinin FBI’da “Özel Muhasebeci” olarak işe alınmasıyla birlikte devam eden bir süreç söz konusu olmuştur (Balcı, 2014: 7).

1946’da “Forensic Accounting-Adli Muhasebe” kavramına yazılı olarak çalışmalarında yer veren ilk kişi, bir muhasebecilik şirketi ortağı olan Maurice E. Peloubet adlı bir muhasebecidir. Peloubet, “Adli Muhasebe: Bugünün Ekonomisindeki Yeri” adlı çalışmada adli muhasebe araştırmalarında görevlendirildiğini açıklamış ve muhasebe literatürüne adli muhasebe kavramını kazandırmıştır (Oberholzer, 2002: 3).

1980’li yıllardan sonra adli muhasebe, ABD gibi gelişmiş ülkeler başta olmak üzere birçok ülkede yaygınlaşmaya başlamış ve muhasebe uzmanlık alanı haline gelmiştir. Gelişen ekonomi ve yasal düzenlemeler ile birlikte muhasebe mesleğinin ihtiyaçlarının değişmesi ve mevcut uzmanlık alanlarının yetersiz kalması, adli muhasebenin çok hızlı gelişim göstermesini sağlamıştır (Akın ve Onat, 2015: 35-36). Adli muhasebe ile ilgili 1980 yılı sonrasında yaşanan gelişmeler aşağıdaki şekilde sıralanabilmektedir (Ramaswamy, 2007: 32):

- 1982 yılında, Francis C. Dykman tarafından “Adli Muhasebe: Uzman Şahit Olarak Muhasebeci” adlı ilk adli muhasebe kitabı yayınlanmıştır.
- 1988 yılında, “Sertifikalı Hile Denetçileri Birliği” (ACFE-Association of Certified Fraud Examiners) kurulmuş ve aynı yıl, ana karakteri adli muhasebeci olan yeni bir dedektif romanı yayınlanmıştır.
- 1992 yılında, “Uluslararası Adli Denetçiler Amerikan Koleji” (ACFEI-American Collage of Forensic Examiners International) kurulmuştur.
- 1997 yılında, “Amerikan Adli Muhasebeciler Kurulu” (ABFA-American Board of Forensic Accounting) kurulmuştur.
- 2000 yılında, “Adli Muhasebe, Denetim, Hile ve Vergileme Dergisi” (The Journal of Forensic Accounting, Auditing, Fraud and Taxation) çıkarılmaya başlanmıştır.

21. yüzyılın başlarında gelişmiş ülkelerde meydana gelen küresel ölçekli muhasebe ve denetim skandalları güven unsurunu zedelemiş, sonrasında muhasebe ve denetim tüm dünyada önemli bir

gelişim ve değişim dönemi yaşamıştır. Bu dönem içinde muhasebe ve denetim yetkileri sorgulanmaya başlamıştır. Yine bu dönemde birçok yasal düzenleme getirilmiştir. Bu düzenlemelerin ortak bir amacı bulunmaktadır; o da muhasebe ve denetime olan güvenin yeniden elde edilmesidir (Balcı, 2014: 8). Bu düzenlemelerden biri olan SOX yasasının, adli muhasebenin mesleki olarak gelişiminin en önemli dönüm noktası olduğu ifade edilebilmektedir. SEC (Amerikan Sermaye Piyasası Kurulu) bu yasa ile denetim çalışmalarında adli muhasebecilik uygulamalarına yer verilmesi gerekliliği üzerinde durmaktadır (Çabuk ve Yücel, 2012: 31). 2009'da İstanbul Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası (İSMMMO) tarafından ilk defa “Bağımsız Adli Muhasebe Uzmanı Programı” düzenlenmiştir. Bu program aracılığıyla 35 Serbest Muhasebeci Mali Müşavir adli muhasebeci sertifikası almaya hak kazanmıştır (Çabuk ve Yücel, 2012: 37). Sertifika sahibi 35 Serbest Muhasebeci Mali Müşavir 2011'de bir araya gelerek hile ve yolsuzlukların önlenmesi amacıyla “Uluslararası Hile Denetimi ve Danışmanlık Hizmetleri A.Ş.” adı altında bir şirket kurmuştur (Bayrak, 2016: 15).

2.1.3. Adli Muhasebenin Ortaya Çıkış Sebepleri

Teknolojinin gelişmesiyle birlikte hukuka aykırı işlemlerin artması ve boyutlarının büyümesi, yeni beyaz yakalı suçlarını ortaya çıkarmaktadır. Bu yeni suç yöntemlerinde hilenin tespiti ve takibinde salt hukuki bilginin yetersiz olması, bu suçlarla mücadele eden kişilerin eskiye göre daha teknik ve özel bilgiyle donanımını zorunlu hale getirmektedir (Usul ve Topçuoğlu, 2011: 64). Bu noktada adli muhasebe ön plana çıkmaktadır. Adli muhasebenin temel amacı, gerçekleştirilen hilelerin tespiti ve gelecekte meydana gelebilecek hilelerin önlenmesidir. Adli muhasebenin bir diğer amacı ise mali nitelikli davalarda yargılama sürecinin doğru bir şekilde sonuçlanmasında avukat ve hakimlere bilgi sağlamaktır (Şahin, 2019: 6).

Muhasebe meslek mensubunun, muhasebe bilgisinin yetersizliği ve değişen yasalara göre sahip olduğu bilgileri güncellememesinden kaynaklı gerçekleşen hatalar, işletmeleri büyük mali kayıplara sürükleyebilmektedir. Buna ek olarak meslek mensuplarının, yeterli sorumluluk bilincine sahip olmaması ve etik ilkelere uygun hareket etmemesinden kaynaklı gerçekleştirdiği hileli işlemlerde mevcuttur (Şahin, 2019: 7-8). Bilindiği üzere, işinde uzman kişilerce yapılan birkaç değişiklik, işletmenin içinde bulunduğu durumu olduğu gibi değil de olması gerektiği gibi gösterebilmektedir. Enron, WorldCom, Parmalat vb. şirket skandalları bu duruma örnek olarak verilebilmektedir. Bu gibi hileli işlemler, şirket sahipleri ve yatırımcıların dışında çalışanlar, kredi kurumları, devlet gibi birçok kesimin de zarar görmesine neden olmaktadır. Hileli uygulamaların ortaya çıkarılmasında, neye ve nereye dikkat edilmesi gerektiği sorusuna ancak gerekli eğitimi alarak yetişmiş uzman kişiler cevap verebilmektedir. Burada adli muhasebe meslek grubu ön plana çıkmaktadır (Akyel, 2009: 71-72). Adli muhasebe meslek mensupları, hilelerin sebebini değil, nasıl yapıldığını araştırmaktadır. Söz konusu araştırma sürecinde, muhasebe bilgilerine ek olarak araştırma tekniklerini de kullanarak problemlerin çözümüne yardımcı olmaktadır (Çite, 2017: 72).

Adli muhasebenin ortaya çıkışında bir diğer etken mesleki uzmanlaşmadır. Her meslek mensubundan, ait olduğu meslek grubunun gerektirdiği konuları tüm detay ve incelikleri ile bilmesi beklenmektedir. Avukatlar ve hakimler hukuk alanında uzman kişilerdir ve bu kişilerden muhasebe, finans gibi başka alanlarda uzman olması beklenemez. Bu nedenle mahkemelere intikal eden ve muhasebe, finans gibi mali nitelikte olan davaların çözümünde, alanında uzman kişilerin desteğine ihtiyaç duyulmaktadır. Bu durum adli muhasebe mesleğine olan gerekliliği ortaya koymaktadır (Pamukçu, 2017: 231).

Adli muhasebe, diğer mesleklere ait bilgileri içinde barındırmakta ve birçok mesleğe destek hizmeti sağlamaktadır. Soruşturma ya da davalarda muhasebe, finansal yönetim, bilgi teknolojileri gibi alanlara yönelik uzman bilgisi ihtiyacını gidermektedir (Çabuk ve Yücel, 2012: 70). Ramaswamy (2007: 32)'e göre, adli muhasebeyi ortaya çıkaran sebepler aşağıda yer almaktadır.

- Durgun bir ekonominin beraberinde gelen sorunlar ve buna bağlı olarak işletmelerde yaşanan hileli eylemlerin artışı,
- Piyasaya güvenini yitiren yatırımcıların fazlaşması ve mali raporların uzun ve dikkatli bir şekilde kontrol edilme gerekliliği,
- Beyaz yaka suçlarındaki artış ve emniyet güçlerinin dolandırıcılığı tespit etmede yetersiz kalmasıdır.

2.1.4. Adli Muhasebenin Alanları

Adli muhasebe, yönetim, muhasebe ve finans gibi alanlarda teknoloji ve bilimin kullanımıyla yasadışı faaliyetlerin ortaya çıkarılmasıdır. Adli muhasebeyi, dava destek danışmanlığı, uzman şahitlik ve hile denetçiliği veya araştırmacı muhasebecilik olmak üzere üç alanda sınıflandırmak mümkündür (Rezaee vd., 2016: 107). Şekil 6'da adli muhasebe alanlarına yer verilmektedir.

Şekil 6: Adli Muhasebe Alanları



Kaynak: Rezaee vd., 2016: 107

Şekil 6'dan görüleceği üzere adli muhasebe alanları birbirleriyle ilişkili şekilde “Dava Destek Danışmanlığı”, “Uzman Şahitlik” ve “Hile Denetçiliği / Araştırmacı Muhasebecilik” olmak üzere üç alandan oluşmaktadır.

Dava destek danışmanlığı; taraflar arasında oluşturulan anlaşmaya aykırı bir davranış yapılması veya ihmal ya da ihlal sebebiyle ortaya çıkan finansal kaybın hesaplanabilmesi için adli muhasebeci tarafından sağlanan hizmettir (Karacan, 2012: 113). AICPA (American Institute of Certified Public Accountants) tarafından bu hizmet “Hiçbir avukatın diğerine sağlayamayacağı profesyonel destek” olarak nitelendirilmektedir.

Avukatların eğitim hayatlarında, çok az muhasebe eğitimi almış olmaları ya da hiç almamış olmaları, adliyeye intikal etmiş muhasebe ile ilgili konularda desteğe ihtiyaç duymalarına sebep olmaktadır. Bu noktada avukatların görüşünü şekillendirmek ve onların savunmalarına dayanak teşkil etmek için dava destek danışmanı tarafından verilen hizmete ihtiyaç duyulmaktadır. Adli muhasebecilerin avukatlara destek olduğu konular, gerekli verilerin ortaya konulması ve toplanan verilerin analiz edilmesi olmak üzere iki aşamada ifade edilebilmektedir. Adli muhasebeci, gerekli verilerin ortaya koyulması aşamasında; avukatların ihtiyaç duyacakları verilerin yeterli ve doğru şekilde tespiti ve sunumu konularında destek sağlamaktadır. Toplanan verilerin analizi aşamasında ise mahkemeye sunulacak finansal nitelikteki verilerin değerlendirilmesi ve elde edilen bulguların yorumlanması konusunda avukatlara yardımcı olmaktadır (Akyel, 2009: 141-142).

Adli muhasebecilerin dava destek konuları şu şekilde ifade edilebilmektedir (Pazarçeviren, 2005: 4):

- Şüpheleri ortadan kaldırmak ya da doğrulamak amacıyla gerekli belgelerin elde edilmesine yardımcı olmak,
- Maddi kayıpların gerçekleştiği alanlar, konular ve olayların başlangıç değerlemesini yapmak amacıyla ilgili belgeleri gözden geçirmek,
- Finansal kanıtlara yönelik sorulacak soruları belirlemek amacıyla gerçekleştirilen araştırma ve incelemelere yardımcı olmak,
- Sorulacak sorulara eklenecek hususlara ve finansal konuların anlaşılmasına yönelik yardımcı olmak ayrıca lehte veya aleyhte yapılmış ispatların gözden geçirilmesi amacıyla yapılacak inceleme ve denetlemelerde hazır bulunmak,
- Tartışma ve müzakerelerin sonuca bağlanması amacıyla yapılan iddialarla ilgili olayın güçlü ve zayıf yanlarının birlikte rapor edilmesi ve uzmanların zarar raporlarının karşılaştırılmasına yardımcı olmaktır.

Uzman şahitlik; olaya ilişkin bilgilerin toplanması, olayın teknik kapsamına göre açıklamasının yapılması, bulguların açık ve anlaşılır bir şekilde sunulması hizmetlerini kapsamaktadır (Toraman vd., 2009: 44). Başka bir ifadeyle, mahkemede duygusallıktan uzak, sakın ve objektif bir şekilde, muhasebe sorunlarına yönelik fikirler sunmaktır. Uzman şahitlik görevini yerine getiren meslek mensupları, yeterli uzmanlık bilgisi aracılığıyla taraflarca oluşan soru işaretlerinin, iletişim yoluyla giderilmesinde etkin rol oynamaktadır (Pazarçeviren, 2005: 9).

Hakimler, dava konusu olan ve yargıya taşınan ticari işlerde, hukuksal yönde uzman olup karar vericidirler. Ancak davayı oluşturan konunun büyük ölçüde ticaret ile ilgili olması durumunda, hukuk alanının dışında olan bu konuda hakimlerden yeterli bilgiye sahip olması beklenemez. Bu gibi durumlarda, hukuk eğitimi sürecine farklı bilimlerin de girmesi gerekir ki, bu eğitim programlarının özüne aykırıdır. Bu nedenle mesleki uygulamalarda karşılaşılan alan dışı konularda mutlaka o alanda uzman kişilerden destek alınmaktadır. Dolayısıyla yargı mensupları, ticari konulu davalarda deneyimli bir uzman tanığın görüşünden yararlanmaktadır (Çoban, 2013: 52).

Davalarda adli muhasebecilerden uzman şahit olarak faydalanılma sebepleri aşağıda yer almaktadır (Toraman vd., 2009: 44):

- Açıklanamayan konulara yönelik mantıklı bir açıklama getirebilmesi,
- Bulunduğu her davada aynı hassasiyeti gösteriyor olması,
- Sahip olduğu uzmanlık alanı sebebiyle güvenilir bir kişi olarak kabul edilmesidir.

Davalarda adli muhasebecilere uzman şahit olarak düşen birtakım görevler bulunmaktadır. Bu görevler aşağıda yer almaktadır (Kaya, 2013: 40):

- Dava konusu ile ilgili veriler toplamak,
- Toplanan verilerden bir sonuç elde ederek kanıya varmak,
- Kanıya varılan görüşü mahkemede ilgililere aydınlatıcı ve öğretici şekilde sunmaktır.

Hile denetçiliği veya araştırmacı muhasebecilik; iddiaları doğrulamak ya da çürütmek amacıyla araştıran ve kayıtlarda yer alan hileleri kanıtlayıcı belgeler yardımıyla ortaya çıkaran bir alandır. Bu alanda araştırmacı, farklı araç ve süreçler ile farklı davranış biçimleri sergilemektedir. Finansal bilginin doğruluğunu, kim, neden, ne zaman ve ne amaçla gibi sorulara cevap arayarak netleştirmektedir (Bilen ve Akatak, 2019: 168). Hile denetçiliği veya araştırmacı muhasebecilik bazı kaynaklarda hile, suiistimal ve yolsuzluk araştırmacılığı olarak da yer almaktadır (Kılıçbey, 2017: 14).

Her geçen gün artan ve zararı büyük boyuta ulaşan hilelerin önlenmesi ve tespit edilmesinde geleneksel muhasebeci ve denetçilerin yetersiz kalması yeni bir uzmanlık alanını zorunlu hale getirmiştir. Bu ihtiyaca istinaden “Hile Denetçiliği” veya “Araştırmacı Muhasebecilik” adı verilen uzmanlık alanı ortaya çıkmıştır (Bozkurt, 2000: 59). Denetçiler hileleri önlemek amacıyla her ne kadar faaliyette bulunsalar da bu işlemler görev alanlarının sadece bir bölümünü oluşturmaktadır. Hile denetçisinin ise tek ve esas görevi işletmelerde yaşanan hilelerin tespiti ve önlenmesidir. Dolayısıyla hile denetçisi hile ile ilgili oluşabilecek her işlemi incelemektedir (Çankaya ve Gerekan, 2009: 98). Hile denetçilerinin birtakım unsurlara sahip olması gerekmektedir. Bu unsurlara aşağıda yer verilmektedir (Akyel, 2009: 173):

- Hile denetçileri, standartları kendisi belirlemeli, yönetimin beklentilerine uygun olarak düzenlenen ve çalışanların uymak zorunda olduğu yönetmeliği uygulamalı ve bu yönetmelikten şirket çalışanlarının haberdar olmasını sağlamalıdır.
- Hile denetçileri, geçmişte yaşanan hile türlerine hakim olmalı ve gelecekte yaşanabilecek olası hileleri tahmin edebilmelidir.
- Hile denetçileri, şüpheli durumlarda iddiaları destekleyecek kanıtları elde etmede izlenebilecek en kısa yolu bilmelidir.
- Hile denetçileri, kanıtları elde etmek için bulunulan ortamı göz önünde bulundurmalı ve çalışanın motivasyonunu değerlendirmelidir.
- Hile denetçileri, hile varlığına dair bulguları değerlendirirken, muhasebe sisteminde ihmal ya da hata olup olmadığını tespit etmeli, hile oluşumuna yol açacak fırsatların varlığını değerlendirmelidir.

Hile denetçilerinin anlaşmazlık halinde yardımcı olabilecekleri işlemler aşağıdaki gibi ifade edilebilir (Pazarçeviren, 2005: 5):

- İşletmede meydana gelen çalışan hilelerini kanıtlamaya yönelik belge toplamak,
- İşletmenin mevcut durumunu inceleyerek gerçekleştirilecek işlemlere yönelik tavsiyelerde bulunmak,
- Varlıkların geri alınması ya da korunmasına yönelik destek sağlamak,
- Dava yoluyla varlıkların geri alınmasına yönelik yardımcı olmak.

2.2. Adli Muhasebecilik

2.2.1. Adli Muhasebeciliğin Tanımı ve Çerçevesi

Adli muhasebecilik, dokümanlar hakkında şüphe duyan, kayıtların görünen yüzünü kabul etmeyip gerçeği arayan kişiler tarafından, ilgili taraflarla detaylı mülakatlar yapılarak gerçeğin ortaya

ıkarılmasıdır. Adli muhasebecilik, ticaret ile ilgili konularda ortaya çıkan anlaşmazlıkların çözümünde adli yargı kurumlarının kararlarını destekleyerek, avukatlar ve muhasebeciler arasında bilgi alışverişinin sağlanmasında köprü görevi görmekte ve muhasebeye yeni bir bakış açısı sunmaktadır (Bekçioğlu vd., 2013: 4).

Dolandırıcılık müfettişı olarak da adlandırılan adli muhasebecilik (Aktaş ve Kuloğlu, 2008: 107), muhasebe, denetim ve araştırma yeteneklerinden oluşan bir sahayı ifade etmektedir (Pazarçeviren, 2005: 1). Başka bir ifadeyle, disiplinler arası bir hizmet türü olması sebebiyle mesleği icra edecek kişilerin yalnızca muhasebe alanıyla değil, diğer disiplinlerle ilgili de bilgi sahibi olması gerekmektedir (Bozkurt, 2000: 59). Okoye (2009: 41-42)'de adli muhasebecilerin iyi eğitilmiş, deneyimli ve bilgi açısından çok yönlü olması gerektiğini vurgulamakta ve özellikle muhasebe, denetim, finansal yönetim, hukuk gibi alanlar ile ilgili derinlemesine bilgi sahibi olması gerekliliğine değinmektedir.

Adli muhasebecilik, muhasebecilerden ve denetçilerden daha fazla bilgi birikimiyle birlikte, araştırma ve incelemelerde gerekli dikkati göstererek, bir dedektif gibi hareket etmeyi gerektirmektedir. Bu noktada meslek mensuplarının taşıması gereken birtakım özellikler bulunmaktadır. Bu özellikler şu şekilde ifade edilebilir (Bozkurt, 2000: 60):

- Meraklı olmak,
- Dirençli olmak,
- Yaratıcı olmak,
- Sezgi yeteneğine sahip olmak,
- Güvenilir olmak.

Adli muhasebecilik görevini yerine getirecek kişinin sahip olması gereken en önemli özellik, onun ünü ve temiz adıdır. Bu nedenle adli muhasebecinin bağımsız ve tarafsız oluşu en değişmez özelliği olmalıdır. Tüm bu karakteristik özelliklere ek olarak, etkili bir adli muhasebeci olabilmek için aşığıda yer verilen becerilere sahip olmak gerekmektedir (Aktaş ve Kuloğlu, 2008: 113):

- Uygun disiplinlerde ileri düzeyde eğitim ve öğretim geçmişı,
- Kamu ve özel sektörde işletme, muhasebe ve denetleme tecrübesi,
- İyi düzeyde sözlü ve yazılı iletişim becerisi,
- Sosyal becerilere sahip olması ve takım çalışması yeteneğidir.

Bu özellikler sayesinde adli muhasebeciler, daha derin ve ayrıntılı araştırmalar yaparak herhangi bir şüpheli faaliyeti inceleyip, çalışanların hile gerçekleştirme potansiyellerini değerlendirmektedirler (Balcı, 2014: 23-24).

2.2.2. Adli Muhasebecilik İlkeleri

Muhasebecilerin ve denetçilerin uymaları gereken ilkeler olduğu gibi, adli muhasebecilik görevini icra edecek meslek mensuplarının da birtakım ilkelere uymaları gerekmektedir. Bu ilkeler üç başlık altında incelenebilmektedir (Kaya, 2013: 49):

- Genel ilkeler,
- Bulguların elde edilmesi ile ilgili olan ilkeler,
- Bulguların değerlendirilmesi ile ilgili olan ilkelere.

Genel ilkeler, adli muhasebecilik görevini icra edecek meslek mensuplarında olması gereken özellikleri ifade etmektedir (Kaya, 2013: 49). Bu ilkeler, bağımsızlık ilkesi, mesleki eğitim ve tecrübe ilkesi, mesleki özen ve dikkat ilkesi olarak üç gruba ayrılmaktadır (Karacan, 2012: 118).

Bağımsızlık İlkesi: Muhasebe ve denetimde bağımsızlık sözcüğü, denetlenen işletmeye karşı tarafsız olma durumu anlamına gelmektedir. Aynı zamanda objektiflik olarak da ifade edilebilmektedir. Meslek mensuplarının yapacağı değerlendirmelerde bu ilkeye uymaları ve hiçbir kişi ya da kuruluşun etkisinde kalmamaları gerekmektedir (Bayrak, 2016: 30).

Mesleki Eğitim ve Tecrübe İlkesi: Adli muhasebecilik bir uzmanlık alanı olarak, gerekli teknik eğitim ve yeteneğe sahip olmayı gerektirmektedir. Mesleki yeterliliğin göstergesi eğitim düzeyidir. Bu mesleği icra edebilmek için gerekli alanlarda iyi bir eğitim almış olmak, staj yapmış olmak ve meslek odalarının yaptığı sınavlarda başarılı olmak gibi şartları sağlamak gerekmektedir (Karacan, 2012: 118).

Mesleki Özen ve Dikkat İlkesi: Bu ilke adli muhasebecilik görevini yerine getirirken ya da ilgili raporun hazırlanma aşamasında meslek mensubunun gereken dikkati ve özeni göstermesini ifade etmektedir. Meslek mensubu her ne kadar eğitilmiş, deneyimli ve bağımsız olsa da, mesleğin gerektirdiği özeni ve titizliği göstermediği sürece çalışmalarından başarılı bir sonuç alınamaz (Karacan, 2012: 119).

Bulguların elde edilmesi ile ilgili ilkeler, mesleğin nasıl yapılacağı ve nasıl yürütüleceği konularını içermektedir. Adli muhasebecilik mesleğinin iyi düzeyde icra edilmesi için konu ile ilgili tüm detaylar incelenmeli, bütünlük arz edebilecek parçalar birbirinden ayrılmalı, elde edilen bulgular yeterli sayı ve nitelikte kanıtlarla desteklenmelidir. Bulguların elde edilmesi ile ilgili ilkeler, planlama ilkesi, bütünlük ilkesi ve kanıt toplama ilkesi olarak üç gruba ayrılmaktadır (Karacan, 2012: 119).

Planlama İlkesi: Planlama genel itibariyle faaliyetin gerçekleştirilmesi için izlenecek yolun belirlenmesi olarak ifade edilebilmektedir. Adli muhasebecilikte planlama, meslek mensubunun amaçlarına ulaşmasında neyi, nerede, ne kadar zamanda, ne kadar maliyetle ve kimlerin yardımı ile yapacağını önceden belirlemesi faaliyetidir (Karacan, 2012: 119).

Bütünlük İlkesi: Meslek mensupları, üzerinde çalıştıkları konu ile ilgili her ayrıntıyı fark edebilmeli ve parçaların olayın bütününe ne derece önem arz ettiğini görebilmelidir. Çalışmalarında karşılaştığı her olaya şüpheyle yaklaşmalı, her noktaya dikkat ederek olay ile ilgisiz bilgi ve görüşleri rapor dışına alıp, ilgisiz görünen fakat olayın özünü ilgilendiren bilgileri de bütün içinde değerlendirmeyi bilmelidir (Gültekin, 2016: 18).

Kanıt Toplama İlkesi: Meslek mensupları araştırma ve incelemelerinde konu ile ilgili her türlü bilgi ve belgeyi derinlemesine incelemeli ve elde ettiği tüm kanıtları dosyalamalıdır (Gültekin, 2016: 19). Bu aşamada dikkat edilmesi gereken husus kanıtların yasal geçerliliğe sahip olmasıdır (Karacan, 2012: 120).

Bulguların değerlendirilmesi ile ilgili ilkeler, meslek mensubunun adli muhasebecilik görevini icra ederken görüşlerini açık, net ve eksiksiz bir şekilde sunmasını ve bilgi kullanıcılarının ihtiyaçlarını karşılamasını sağlamak amacıyla oluşturulmuş düzenlemelerdir. Bulguların değerlendirilmesi ile ilgili ilkeler tam açıklama ilkesi ve görüşün bildirilmesi ilkesi olarak iki gruba ayrılmaktadır (Karacan, 2012: 121).

Tam Açıklama İlkesi: Adli muhasebecilikte en önemli ilkelerden biridir. Adli muhasebeciliğe konu olan olayla ilgili bilgilerin, yeterli, açık ve anlaşılır olması gerektiğini ifade etmektedir (Karacan, 2012: 121). Başka bir deyişle söz konusu meslek mensubunun yaptığı tüm değerlendirmelerden sonra hazırlanan ve sunulan muhasebe raporu, ihtiyaca uygun, tam, geçerli ve tarafsız bilgilere yer vermeli ve hile hakkında tam bir açıklama getirmelidir (Bayrak, 2016: 33).

Görüşün Bildirilmesi İlkesi: Adli muhasebe meslek mensubu araştırmaları sonucunu raporlayabilmek için birden fazla teknikten yararlanmaktadır. Yazılı ve sözlü kaynaklardan elde ettiği olumlu ya da olumsuz tüm bilgiler ile değerlendirme yapmaktadır. Tüm bu değerlendirmeler sonrasında hazırlanan rapor görüşün bildirilmesi ilkesini kapsamaktadır (Bayrak, 2016: 33).

2.2.3. Adli Muhasebe Uygulamaları

2.2.3.1. Adli Muhasebe Uygulamalarında Kullanılan Teknikler

İşletmelerin işleyiş ve yapılarındaki eksikliklerden kaynaklanan birçok hile ve usulsüzlüklere rastlamak mümkündür. Bu nedenle adli muhasebeciler, işletmelerde meydana gelen hile ve

usulsüzlüklerin tespitine yönelik çeşitli yöntem ve teknikler uygulamaktadır. Bu yöntem ve teknikler, hile değerlendirme sorgulaması, çapraz denetim tekniği, kırmızı bayraklar, Benford Kanunu, net varlık yöntemi ve veri madenciliği olmak üzere altı grupta ele alınmaktadır (Toraman vd., 2009: 40). Söz konusu yöntem ve teknikler aşağıda kısaca ele alınmaktadır.

Hile değerlendirme sorgulaması; işletmenin herhangi bir çalışanına, yakalanmadan işletmenin nasıl dolandırılacağına dair sorulan sorulara alınan cevapların araştırılmasıyla gerçekleştirilen bir yöntem olarak ifade edilebilmektedir (Çankaya ve Gerekan, 2009: 99).

Çapraz denetim tekniği; muhasebe hesaplarının işleyiş kurallarına dayanılarak yapılan bir denetim tekniği olarak ifade edilebilmektedir. Öncelikle karşılıklı çalışan hesaplar belirlenmekte, sonrasında karşılıklı çalışmaması gereken hesapların aynı kayıt içinde yer alıp almadığına bakılmaktadır. Eğer bu hesaplara aynı kayıt içerisinde yer verilmiş ise anormal bir durumun varlığı söz konusudur ve incelenmesi gerekmektedir. Buna ek olarak hesaplar ve tutarlar arasındaki eşitsizlik de dikkate alınması gereken bir sorun olarak kabul edilmektedir (Fido, 2016: 67).

Kırmızı bayraklar; yöneticilerin, çalışanlar ya da üçüncü şahıslarla yaptıkları anlaşmalar dahilinde gizlemeye çalıştıkları hilelerin tespitinde, uyarıcı nitelik taşıyarak denetçiye alarma geçiren hile belirteçleri olarak ifade edilebilmektedir (Çatıkkaş ve Çalış, 2007: 192). Hile belirteçleri, muhasebe anormallikleri, iç kontrol zayıflığı, analitik anormallikler, aşırı yaşam biçimi ve olağan olmayan davranış biçimleridir (Arzova, 2003: 121).

Aşağıda hile belirteçleri ve açıklamalarına yer verilmektedir

• **Muhasebe Anormallikleri;**

- Zamanında, bütünüyle ve uygun biçimde kayıtlara alınmayan işlemlerin varlığı,
- Yetkisiz ve dayanaksız işlemlerin ve bakiyelerin varlığı,
- Sonuçları etkileyen son dakika düzeltmelerinin varlığı,
- Kayıp belgeler, belgeler üzerinde değişikliklerin varlığı,
- Orijinal belgelerin yerine fotokopi biçimindeki belgelerin varlığı,
- İşletme kayıtları ile doğrulama kayıtları arasında tutarsızlıkların varlığı,
- Mali tablolarda açıklanmayan değişimlerin varlığı.

• **İç Kontrol Zayıflığı**

- Varlıkların fiziksel korunmasının yetersizliği,
- Yetkilendirme ve belgelendirme sisteminin yetersizliği,
- Var olan kontrollerin yetersizliği.

- **Analitik Anormallikler**
 - Açıklanamayan stok noksanlıkları ve düzeltmelerinin bulunması,
 - Atık ve döküntülerdeki artışların bulunması,
 - Aşırı satın almalar, anlamsız gider ya da ödemelerin bulunması.
- **Aşırı Yaşam Biçimi**
 - Pahalı seyahatler ve çok pahalı eşya kullanılması,
 - Ev ikameti ve pahalı araba kullanılması,
 - Üst düzey sosyal kulüplere üyelik alınması.
- **Olağan Olmayan Davranışlar**
 - Şüphelinin olağan olmayan alınganlıklar ve şüpheler yaşaması,
 - Şüphelinin rahat bir görünüm sağlayamaması,
 - Şüphelinin aşırı sinirli ve sürekli düşünceli olması, sıkılgan davranışlar sergilemesi.

Benford Kanunu; rakamların ortaya çıkış sıklıkları ile gerçek bir muhasebe evreninde ortaya çıkan sıklıkların karşılaştırılmasıyla gerçekleştirilen bir yöntem olarak ifade edilebilmektedir. Frekansların Benford Kanunu'na uygun olmayan bir dağılımda oluşu, muhasebe hilesinin varlığına dayanak teşkil etmektedir (Akyel, 2009: 129). Benford Kanunu'nun temeli, 1881 yılında Simon Newcomb tarafından "Logaritma Yasası" adıyla yayınlanan makaleye dayanmaktadır. Makalede hesap makinesi yerine kullanılan logaritma cetvellerinin ilk sayfalarının, son sayfalara göre daha çok yıprandığı tespitine yer verilmiştir. Buradan hareketle, bir ile başlayan sayıların iki ile başlayan sayılardan daha çok, iki ile başlayan sayıların üç ile başlayan sayılardan daha çok yıpranmış olması gerektiği ifade edilebilmektedir (Akkaş, 2007: 192).

Net varlık yöntemi; "İşletmenin kontrol payının, işletmenin faaliyetleri ve aktifleri üzerindeki her türlü tasarrufa imkan verecek bir anlaşma ile satılması halinde, işletme değerinin hesaplanmasında kullanılması gereken yöntem" olarak ifade edilmektedir (Taner ve Akkaya, 2003: 2).

Veri madenciliği; büyük miktarda veriye dayanarak yeni bilgilere ulaşma ve bu bilgileri karar verme faaliyetlerinde kullanma süreci olarak ifade edilebilmektedir. Tek başına bir sonuca varmaktan ziyade, sonuca götürecek süreçte ihtiyaç duyulan bilgileri sağlayan bir tekniktir. Veri madenciliğinin temeli 1990'lı yıllara kadar uzanmaktadır (Altınsoy, 2011: 63).

Adli muhasebeciler, adli muhasebecilik mesleğine özgü tekniklerin yanında denetim alanına özgü teknikleri de kullanarak mesleki faaliyetlerini sürdürmektedir. Olaylara sebebiyet veren faktörleri tespit etmede bu tekniklerden de yararlanmaktadır. Bu teknikler; belge inceleme tekniği,

fiziki inceleme (gözlem) tekniği, analitik inceleme tekniği, yeniden hesaplama tekniği, doğrulama (teyit etme) tekniği, yazılı ifade alma tekniği ve sözlü ifade alma tekniğidir (Demir ve Yıldız, 2022: 129). Aşağıda bu tekniklere ve açıklamalarına yer verilmiştir.

Belge inceleme tekniği; belgenin orijinalliğinin ve güvenilirliğinin araştırılmasıdır. Muhasebe belgelerinde yer alan kayıtların gerçeği yansıtması ve usulüne uygun düzenlenmiş objektif belgelere dayandırılmış olması büyük önem arz etmektedir (Kütük, 2008: 114).

Adli muhasebecilerin mesleğini icra ederken gereksinim duydukları en temel kaynak belgelerdir. Önemli bir ispat aracı olan belgelerin gerçek olup olmadığı ve doğruluğunun tespit edilmesi gerekmektedir. Bu maksatla belge inceleme tekniği kullanılmakta ve belgelerin üzerinde bulunan iz, işaret, yazı, imza gibi ögeler incelenmektedir. Ruhsat, kimlik kartı, pasaport, fotokopi, kıymetli evraklar (çek, senet, bono), mektuplar (intihar, tehdit, şantaj) gibi üzerinde değiştirme, ekleme, çıkarma gibi tahrifatların yapıldığı ile ilgili şüphe duyulan her türlü evrak adli incelemeye konu olabilir (Işıldak, 2018: 33).

Fiziki inceleme tekniği; söz konusu varlıkların muhasebe kayıtlarında belirtilen cins, miktar ve değerde olup olmadığının araştırılmasıdır (Çeliker, 2018: 93). Fiziki inceleme tekniğinin aşamaları aşağıdaki gibi ifade edilebilmektedir (Saçaklı, 2011: 20):

- Fiziki olarak incelenecek varlık tespit edilir.
- Varlık sayımı yapılır ve kayıtlar ile karşılaştırılır.
- Varlığın kalitesi incelenir ve belirtilen kalitede olup olmadığı kontrol edilir.
- Varlığın sahte olup olmadığı incelenir.

Fiziki inceleme tekniği sonrasında edinilen bilgiler işletmedeki varlıklar ile ilgili doğrudan bilgi sağladığı için güvenilirliği yüksek bilgilerdir (Demir ve Yıldız, 2022: 130).

Analitik inceleme tekniği; cari yıla ait finansal ve finansal olmayan (müşteri sayısı, direkt işçilik saatleri) verilerin, önceki yıla ait veriler ile kıyaslanması sonucunda anlamlı ilişki olup olmadığının araştırılmasıdır (Erkan, 2016: 33). Bu teknikte amaçlanan, arasında anlamlı ilişki bulunan verilerin doğrulanması ve arasında olağandışı sapma bulunan verilerin ortaya çıkarılmasıdır (Demir ve Yıldız, 2022: 131).

Yeniden hesaplama tekniği; daha önce yapılmış olan kayıt ve hesaplamaların doğru olup olmadığının araştırılmasıdır. Bu noktada adli muhasebeci, geçmiş dönemde geleneksel muhasebe tarafından gerçekleştirilmiş olan kayıtları ve hesaplamaları tekrar gözden geçirerek doğruluğunu

teyit etmektedir. Kayıt ve hesaplamalarda hata ya da hile tespit edildiği durumlarda ise hata ya da hilenin boyutunu tespit etmektedir (Ünen, 2019: 65).

Doğrulama tekniği; bilgi ve belgelerin başka kişi ya da işletmeler tarafından onaylanıp onaylanmadığının araştırılmasıdır. Bu tekniğe göre, onaylanmamış tüm bilgi ve belgelere şüphe ile bakılmalı ve doğru kabul edilmemelidir. Doğrulama tekniği adli muhasebecilerin sıklıkla kullandığı bir tekniktir ve işletme verilerinin ilişkili olduğu karşı işletme verileri ile kıyaslanarak teyit edilmesine dayanır. Örneğin söz konusu işletme kayıtlarında mal satışı görülürken, satış yaptığı belirtilen işletme kayıtlarına bakıldığında mal alışı görülmemesi durumunda ciddi bir problem olduğu sonucuna varılmaktadır (Balcı, 2014: 30).

Yazılı ifade alma tekniği; olay ile ilişkisi olduğu düşünülen kişilerin olaya dair yazılı ifadelerinin araştırılmasıdır. Kişilerin yazılı anlatımda sözlü anlatıma göre yalan söyleme olasılıklarının daha az olduğu bilinmektedir. Soruşturulması gereken kişi sayısı çok olduğunda bu tekniğin kullanımı büyük fayda sağlamaktadır (Balcı, 2014: 30).

Sözlü ifade alma tekniği; olay ile ilişkisi olduğu düşünülen kişilere sorulan sorulara alınan cevapların araştırılmasıdır (Balcı, 2014: 30). Adli muhasebecinin sorgu tekniklerini iyi bilmesi, sözlü ifadesi alınan kişinin sorguya odaklanması ve doğruları söylemesinde büyük önem arz etmektedir. Ek olarak, ifade alınacak ortam dikkat dağıtacak unsurlardan arındırılmış olmalıdır (Çeliker, 2018: 95-96).

2.2.3.2. Adli Muhasebecilik Süreci

Her adli muhasebe görevi benzersiz olduğu gibi, adli muhasebe süreçleri de farklılık göstermektedir. Ancak genel itibarıyla adli muhasebe süreci Şekil 7’de belirtildiği gibi gerçekleşmektedir.

Şekil 7: Adli Muhasebecilik Süreci



Kaynak: Şahin, 2019: 20-21

Şekil 7’de görüldüğü üzere adli muhasebecilik sürecinin yedi aşaması bulunmaktadır. **Müşteriyle buluşma aşamasında,** mevcut durum tespit edilmekte ve taraflar arası sorunlar

belirlenmektedir. *Çatışmanın tespiti aşamasında*, uyuşmazlığa sebep olan konu veya konular belirlenmektedir. *Başlangıç araştırması aşamasında*, sorunun daha iyi anlaşılması adına bir ön araştırma yapılmaktadır. *Bir eylem planı hazırlanması aşamasında*, hedeflere ulaşmada etkili olacak bir yol izlenmesi için elde edilen verilere dayanarak bir plan yapılmaktadır. *Doğru kanıtların elde edilmesi aşamasında*, dokümanlar tespit edilmekte, kişi, kurum ve olayın gerçekleştiğine dair kanıt toplanmakta veya bilirkişi raporları incelenmektedir. *Analiz aşamasında*, elde edilen veriler analiz edilmekte, grafik ve tablolar aracılığıyla açıklanmaktadır. *Raporun hazırlanması aşamasında*, kanıtlar görevin niteliğine, araştırmanın kapsamına, uygulanacak yaklaşıma göre çeşitli bölümlere ayrılarak raporlama gerçekleştirilmektedir. Ayrıca raporda bulguları desteklemek amacıyla şekillere ve grafiklere yer verilmektedir.

2.3. Adli Muhasebecilik Mesleğinin Diğer Meslek Dalları ile İlişkisi

Adli muhasebecilik mesleği birçok meslek dalı ile karıştırılmaktadır. Bu bölümde adli muhasebenin bağımsız denetim, iç denetim, muhasebe ve bilirkişilik meslekleri ile olan farklılıkları ele alınacaktır. Ayrıca hukuk, psikoloji, kriminoloji ve grafoloji meslekleri ile adli muhasebecilik mesleğinin ilişkisine değinilecektir.

Bağımsız Denetçi – Adli Muhasebeci

Adli muhasebeci ile bağımsız denetçilerin faaliyetleri benzer olsa da rolleri ve beklentileri farklılık göstermektedir. Bağımsız denetçiler finansal tabloların doğruluğunu belirlemek amacıyla inceleme gerçekleştirmektedirler. Zamanın dar olması ve maliyet kontrolü gibi etkenlerden kaynaklı olarak hileli finansal raporlamanın ortaya çıkarılmasında etkili olan bireysel işlemlere daha yüzeysel bakmaktadırlar (Kasap, 2013: 126).

Aşağıda adli muhasebeci ile bağımsız denetçi arasındaki farklara yer verilmektedir (Dönmez ve Çavuşoğlu, 2015: 60-63):

- Denetçi, hata ve hileleri ortaya çıkarmak için kendi standartları çerçevesinde, belirli bir prosedüre dayanarak denetim yaparken, adli muhasebeci bütün hile yöntemlerini uygulayarak suç odaklı bir hile denetimi yapmaktadır.
- Denetçi, hazırladığı raporda ilgili işletmenin finansal tablolarının doğruluğu hakkında görüş beyan ederken, adli muhasebeci hile ve usulsüzlüklerin nasıl oluşturulduğunu, kimler tarafından gerçekleştirildiğini ve meydana gelen zarar boyutunu ortaya çıkarmaktadır.
- Denetçi, finansal tabloları inceleyerek yapılan hataları tespit ederken, adli muhasebeci bir dedektif gibi hareket ederek tablolarda görünenden çok görünmeyeni araştırmakta ve

şüpheli durumlarda kim, niçin, nerede, ne, nasıl, neden gibi sorular sorarak bilgi ve delil toplamaktadır.

- Denetçi, hile yapmayı düşünen kişiler için caydırıcı rol üstlenirken, adli muhasebeci hile iddialarını aydınlatıcı rol üstlenmektedir.
- Denetçi, iç kontrol sisteminden aldıkları evrakları incelerken, adli muhasebeci bu evrakları incelemeye ek olarak evraklar üzerinde yapılmış olabilecek hilelere karşıda inceleme yapmakta ve şüpheyile yaklaşmaktadır.
- İşletme personeli bağımsız denetim araştırmalarından haberdar iken adli muhasebecinin araştırmalarından haberdar değildir.

Yukarıda yer alan maddelere ek olarak, denetçi; işletmeye ait muhasebe kayıtları, faturalar gibi dokümanları incelerken, adli muhasebeci bu dokümanlara ek olarak şirket içi yazışma, fotoğraf, kamera kayıtları ve çalışan görüşlerine dayanarak da inceleme yapmaktadır (Akal, 2014: 59). Ayrıca denetçi; araştırma sonucunda oluşan görüşünü yazılı olarak bir rapor halinde açıklarken, adli muhasebeci yazılı raporun detaylarını mahkeme safhasında slayt ve tablolar aracılığıyla sözlü açıklayabilir (Akyel, 2009: 128).

Bağımsız denetçi ve adli muhasebeci ile ilgili verilen karşılaştırmalar Tablo 1’de özetlenmektedir.

Tablo 1: Bağımsız Denetçi ile Adli Muhasebecinin Karşılaştırılması

Karşılaştırma Kriteri	Bağımsız Denetçi	Adli Muhasebeci
• Odak Noktası	Muhasebe standartlarına uygunluk	Suç varlığı/yokluğu
• Görev Alanı	Standartlar çerçevesinde inceleme yapmaktadır.	Tüm hile inceleme yöntemlerini uygulamaktadır.
• Denetim Amacı	Finansal tabloların doğruluğunu ya da yanlışlığını tespit etmektir.	Finansal tabloların doğruluğunu ya da yanlışlığını tespit etmek ve varsa hata ve hilenin kimler tarafından, neden, nasıl gerçekleştirildiğini tespit etmektir.
• Denetim Yöntemi	Belgelere dayanarak sonuca varmaktadır.	Belgelere ek olarak çalışan görüşlerine başvurmakta ve şüpheli durumlarda sorgu yoluyla delil toplayarak sonuca varmaktadır.
• Belge Geçerliliği	Geçerli kabul eder.	Belge üzerinde değişiklik yapılmış olma ihtimalini değerlendirdikten sonra geçerli kabul eder.
• Yararlandığı Mesleki Bilgi	Muhasebe	Muhasebe, yazı bilimi, kriminoloji vb.
• Araştırma Sonuçları	Yazılı rapor halinde iletmektedir.	Yazılı rapora ek olarak, sözlü açıklama ve sunum şeklinde iletmektedir.

Kaynak: Dönmez ve Çavuşoğlu, 2015: 60-63 ve Akyel, 2009: 128

Tablo 1’den görüleceği üzere, bağımsız denetçi ile adli muhasebecinin görev kapsamlarında önemli farklılıklar bulunmaktadır. Adli muhasebeci, bağımsız denetçiye nazaran görevini hile odaklı yürütmekte ve incelemelerini bu hassasiyet doğrultusunda gerçekleştirmektedir.

İç Denetçi – Adli Muhasebeci

İç denetçi, işletmenin faaliyetlerini geliştirmek ve kuruma değer katmak amacıyla sistemli bir çalışma sürdürerek işletmede gerçekleşebilecek hilelerin tespit edilmesi ve tekrar yaşanmaması adına çalışmalar yapmaktadır. Buradan hareketle adli muhasebeci ve iç denetçinin görevlerinin benzer olduğu sonucuna varılabilmektedir. Fakat adli muhasebeci ile iç denetçinin birtakım görevleri paralellik göstermekle birlikte tamamen aynı değildir. İç denetçi ile adli muhasebeci arasında birçok fark bulunmaktadır (Gültekin, 2016: 43).

Aşağıda iç denetçi ile adli muhasebeci arasındaki farklara yer verilmektedir (Akal, 2014: 60-61).

- İç denetçi ile adli muhasebeci arasındaki en temel fark, iç denetçi şirkette oluşan ya da oluşabilecek olan hata, hile ya da işletme aleyhine olumsuz durumları tespit ederek, bu olumsuzluklara yönelik tedbir oluşturmayı amaçlamaktadır. Adli muhasebeci ise bu görevi işletme çıkarı için değil yalnızca adaletin tecelli etmesi amacıyla yapmaktadır.
- Adli muhasebeci tarafları tanımadığı için objektif ve tarafsız olarak bilgi edinebilmektedir. İç denetçi şirket içinde olduğu için şirket içi söylenti, dedikodu ve kişiler arası ilişkilerden etkilenebilmektedir.
- Müşteri açısından inceleme yapıldığında, iç denetçi şirket yönetimine karşı sorumlu iken adli muhasebeciler sözleşme yaptığı kişilere (avukat ya da mağdur kişi) veya mahkemelere karşı sorumludur.
- İç denetçi önceden planlanmış denetim plan ve programına göre işlerini sürdürürken, adli muhasebecinin herhangi bir plan ya da programı bulunmamaktadır. Adli muhasebecinin araştırma alanı oldukça geniş olduğu için standart bir program doğrultusunda ilerlemesi mümkün değildir. Şüpheleri doğrultusunda çalışmalarına yön vermektedir.
- İç denetçiler klasik muhasebe bilgilerinden (muhasebe kayıtları, faturalar gibi) yararlanarak görevlerini yerine getirirken, adli muhasebeciler muhasebe bilgilerine ek olarak şirket içi yazışmalar, şirket içi fotoğraf, kamera kayıtları gibi geniş araştırma kaynaklarından yararlanmaktadırlar.
- İç denetçinin denetim ekibini uzman iç denetçiler oluştururken, adli muhasebecinin denetim ekibinde birçok farklı meslek grubundan uzman araştırmacı yer alabilmektedir.

- İç denetçi araştırma sonucunu yazılı rapor haline getirerek ilgili kişilere iletmektedir. Adli muhasebeci yazılı rapora ek olarak sözlü açıklamada bulunmakta ve gerekli durumlarda grafik, tablo gibi materyaller oluşturarak sunum gerçekleştirmektedir.
- İç denetçiler sürekli olarak denetim görevini yerine getirmekte iken adli muhasebecilerin görevi olay bazlıdır ve sürekliliği yoktur.

İç denetçi ve adli muhasebeci ile ilgili verilen karşılaştırmalar Tablo 2’de özetlenmektedir.

Tablo 2: İç Denetçi ile Adli Muhasebecinin Karşılaştırılması

Karşılaştırma Kriteri	İç Denetçi	Adli Muhasebeci
• Denetim Amacı	Kuruma değer katmaktır.	Adaleti sağlamaktır.
• Denetim Yöntemi	Belgelere dayanarak sonuca varmaktadır.	Belgelere ek olarak çalışan görüşlerine başvurmakta ve şüpheli durumlarda sorgu yoluyla delil toplayarak sonuca varmaktadır.
• Objektiflik Düzeyi	Kısmen objektiftir.	Objektiftir.
• Müşteri Yapısı	Şirket yönetimine karşı sorumludur.	Sözleşme yaptığı kişilere (Avukat ya da mağdur olduğu düşünülen kişi vb.) karşı sorumludur.
• Çalışma Planı	Standart bir plana bağlı kalabilmektedir.	Şüpheleri doğrultusunda çalışma planı sürekli değişiklik göstermektedir.
• Denetim Ekibi	İç denetçilerden oluşmaktadır.	Çeşitli alanlarda uzman kişilerden oluşmaktadır.
• Görev Sürekliliği	Sürekli.	Görev bazlıdır.
• Araştırma Sonuçları	Yazılı rapor halinde iletmektedir.	Yazılı rapora ek olarak, sözlü açıklama ve sunum şeklinde iletmektedir.

Kaynak: Akal, 2014: 60-61

Tablo 2’den görüleceği üzere, iç denetçi ile adli muhasebeci arasında birçok fark bulunmaktadır. İç denetçi standart bir plan doğrultusunda ilgili kurum belgelerine dayanarak iş ve işlemlerin doğruluğunu ve düzenlemelere uygunluğunu incelemekte ve adli muhasebeciye göre daha yüzeysel bir araştırma yürütmektedir. Adli muhasebeci ise araştırmalarını tüm hile tespit yöntemlerini uygulayarak “hile varlığı” ya da “hile yokluğu” ile ilgili net bir görüşe varabilmek amacıyla detaylıca yürütmektedir. Adli muhasebeci adaletin tecelli etmesinde önemli rol üstlenmektedir.

Geleneksel Muhasebeci – Adli Muhasebeci

Adli muhasebecinin, geleneksel muhasebeciye göre daha yetenekli olduğu ifade edilebilmektedir. Söz konusu yetenekler hem nitel hem nicel özelliktedir. Adli muhasebeci, hile araştırmalarında rakamları incelemeye ek olarak hileli işlemin gerçekleştirilmesine fırsat tanıyan iç kontrollerin eksikliğini de belirlemeyi kapsamaktadır. Buradan hareketle adli muhasebeci finansal tablo incelemelerinde geleneksel muhasebeciye kıyasla daha aktif ve şüpheli bir inceleme gerçekleştirmektedir (Kasap, 2013: 126).

Aşağıda adli muhasebeci ile geleneksel muhasebeci arasındaki farklara yer verilmektedir (Pala, 2011: 45-46):

- Geleneksel muhasebeci işletmelerin mali tablolarını, yasal defterlerini, beyanname ve bildirelerini hazırlayıp ilgili birimlere iletmekle görevli iken adli muhasebeci işletme içerisinde gerçekleşen ya da gerçekleşmesi muhtemel hile ve yolsuzlukları araştırmaktadır.
- Geleneksel muhasebeci görevini yerine getirirken genel kabul görmüş muhasebe ilke ve standartlarını esas alırken, adli muhasebeci hukuk, grafoloji, kriminoloji gibi birçok uzmanlık alanından yararlanarak hile odaklı bir araştırma ile görevini yerine getirmektedir.
- Geleneksel muhasebeci defterini tuttuğu müşteriisine ve vergi ziyana sebep olduğu durumlarda ise vergi idaresine karşı sorumludur. Adli muhasebeci ise sözleşme yaptığı kişilere (avukat ya da mağdur olduğu düşünülen kişi veya kişiler) karşı sorumludur.
- Geleneksel muhasebeci için kanıtlar muhasebe belgeleri iken adli muhasebeci için kanıtlar muhasebe belgelerine ek olarak e-mail yazışmaları, video ve fotoğraflardır. Adli muhasebeci söz konusu kanıtlara ek olarak, araştırma yürütürken çalışan görüşlerine başvurmakta ve şüpheli durumlarda sorgu yoluyla delil toplayarak sonuca varmaktadır.
- Geleneksel muhasebeciler yasal bildirimleri kanunda belirtilen tarihlere göre yerine getirmekte iken adli muhasebeciler için herhangi bir tarih söz konusu değildir.
- Geleneksel muhasebeciler görevlerini yerine getirirken yalnızca uzman muhasebecilerden yararlanırken, adli muhasebeciler farklı uzmanlık alanlarından da yararlanmaktadır.
- Geleneksel muhasebeci çalışmalarının sonuçlarını yazılı bir rapor halinde iletmekte ve sözlü olarak açıklama yapmamaktadır. Adli muhasebeci ise çalışmalarının sonuçlarını hazırladığı yazılı rapora ek olarak sözlü ifade etmekte, gerekli durumlarda sunum ve grafikler ile açıklama yapmaktadır.

Geleneksel muhasebeci ve adli muhasebeci ile ilgili verilen karşılaştırmalar Tablo 3’te özetlenmektedir.

Tablo 3: Geleneksel Muhasebeci ile Adli Muhasebecinin Karşılaştırılması

Karşılaştırma Kriteri	Geleneksel Muhasebeci	Adli Muhasebeci
• Görev Tanımı	İşletmelerin mali tablolarını, yasal defterlerini, beyanname ve bildirimlerini hazırlayıp ilgili birimlere iletmektedir.	Gerçekleşen ya da gerçekleşmesi muhtemel hile ve yolsuzlukları araştırmaktadır.
• Görev Kapsamı	Genel kabul görmüş muhasebe ilke ve standartlarına uygun olarak görevini yerine getirmektedir.	Hukuk, grafoloji, kriminoloji gibi birçok uzmanlık alanına ait tekniklere dayanarak hileleri tespit etmektedir.
• Müşteri Yapısı	Müşterisi ve vergi idaresine karşı sorumludur.	Sözleşme yaptığı kişilere (Avukat ya da mağdur olduğu düşünülen kişi vb.) karşı sorumludur.
• Ekip	Uzman muhasebecilerden oluşmaktadır.	Çeşitli alanlarda uzman kişilerden oluşmaktadır.
• Çalışma Planı	Standart bir plana bağlı kalabilmektedir.	Şüpheleri doğrultusunda çalışma planı sürekli değişiklik göstermektedir.
• Araştırma Sonuçları	Yazılı rapor halinde iletmektedir.	Yazılı rapora ek olarak, sözlü açıklama ve sunum şeklinde iletmektedir.

Kaynak: Pala, 2011: 45-46

Tablo 3'ten görüleceği üzere, geleneksel muhasebeci ile adli muhasebeci başta görev tanımı olmak üzere pek çok yönde birbirinden ayrılmaktadır. Geleneksel muhasebeci görevini işletmenin finansal iş ve işlemlerini muhasebe ilke ve standartlarına uygun olarak yerine getirmek ve yazılı rapor ile sunmakla yükümlüyken, adli muhasebeci bu işlemlerin doğruluğunu ve işlemlere temel olan belgelerin orijinalliğini inceleyerek hile kontrolü yapmak ve yazılı rapora ek olarak gerekli durumlarda rapor sonuçlarını mahkeme safhasında sunmakla yükümlüdür.

Bilirkişi – Adli Muhasebeci

Bilirkişiler dava konusu teşkil eden mali uyuşmazlıklarda, uzmanlık gerektiren konularda mahkemenin bilgilendirilmesi için görevlendirilmekte ve davanın çözüme ulaştırılmasını sağlamaktadır. Adli muhasebeci ile bilirkişi arasında benzerlikler olduğu kadar farklılıklar da bulunmaktadır (Terzi ve Gülten, 2014: 37-38).

Aşağıda adli muhasebeci ile bilirkişi arasındaki farklara yer verilmektedir (Özkoç, 2005: 69):

- Bilirkişi, dava dosyasını genel kabul görmüş muhasebe ve araştırma teknikleri doğrultusunda incelemekte ve kanaat oluşturmaktadır. Sonuçlarını yazılı bir rapor halinde mahkemeye sunmaktadır. Adli muhasebeci ise dava dosyasına ek olarak, gerekli durumlarda işletme içi incelemelere başvurmakta ve araştırmasını bir dedektif gibi sürdürmektedir. Ulaştığı sonuçları yazılı rapora ek sözlü şekilde de açıklamaktadır.

- Bilirkişinin müşterisi mahkeme iken adli muhasebecinin müşterisi mahkemeye ek olarak özel araştırma isteyen mağdur işletmeler olabilmektedir.
- Bilirkişiler muhasebe kayıtları, faturalar gibi klasik muhasebe bilgilerinden faydalanarak, çok fazla araştırma yapmadan görüş bildirmektedir. Adli muhasebeciler ise kanıt toplama da sadece bu belgelerle yetinmemekte kriminoloji, grafoloji gibi alanlardan yararlanmakta ve araştırmalarında çok daha geniş kaynakları kullanmaktadır.

Bilirkişi ve adli muhasebeci ile ilgili verilen karşılaştırmalar Tablo 4’te özetlenmektedir.

Tablo 4: Bilirkişi ile Adli Muhasebecinin Karşılaştırılması

Karşılaştırma Kriteri	Bilirkişi	Adli Muhasebeci
• Görev Kapsamı	Genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uygunluğu denetlemektedir.	Hile araştırması yapmakta ve araştırmasını bir dedektif gibi sürdürmektedir.
• Araştırma Yöntemi	Dava dosyasına dayanarak araştırmalarını sürdürmektedir.	Dava dosyası, işletme içi incelemeler ve sorgu ile araştırmalarını sürdürmektedir.
• Müşteri Yapısı	Mahkemeye karşı sorumludur.	Sözleşme yaptığı kişilere (Avukat ya da mağdur olduğu düşünülen kişi vb.) karşı sorumludur.
• Araştırma Sonuçları	Yazılı rapor halinde iletmektedir.	Yazılı rapora ek olarak, sözlü açıklama ve sunum şeklinde iletmektedir.

Kaynak: Özkol, 2005: 69

Tablo 4’ten görüleceği üzere, bilirkişi ile adli muhasebeci arasında farklar bulunmaktadır. Adaletin tecelli etmesinde avukatların ve yargı mensuplarının ticari alanda yeterli bilgisinin olmayışı sebebiyle çözümleyemediği sorunlara açıklık getirilmesi amacı taşıyan bu iki meslek, görev kapsamı noktasında birbirinden ayrılmaktadır. Bilirkişi dava dosyasına dayanarak genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uygunluk denetimi gerçekleştirirken, adli muhasebeci dava dosyasına ek olarak gerekli durumlarda sorgulama yoluyla araştırmalarını sürdürmekte ve hile odaklı bir denetim gerçekleştirmektedir.

Aşağıda adli muhasebenin psikoloji, kriminoloji ve grafoloji ile olan ilişkisi ve açıklamalarına yer verilmektedir.

Adli Muhasebe – Psikoloji

Bilindiği üzere psikoloji insan davranışlarını inceleyen bir bilim dalıdır. Temelinde insan davranışları yer aldığı için adli muhasebe biliminde de göz ardı edilememektedir. Adli araştırmalarda psikoloji biliminden yararlanılmakta ve kişinin suç işlemeye yatkınlığının tespitinde psikolojik faktörler dikkate alınmaktadır. Örneğin bazı durumlarda suçlunun verdiği ifadeler çok tutarlı olsa

dahi, suçlunun jest ve mimiklerinden yalan söylediği anlaşılabilmektedir. Bu noktada adli muhasebeci, iyi bir psikoloji bilgisi ile suçlunun içinde bulunduğu ruh halini analiz etmekte ve olayların gerçek yüzünün ortaya çıkarılmasında önemli rol oynamaktadır (Şahin, 2019: 21).

Hile ile mücadelede, fırsat etmeninin yasalar ile ortadan kaldırılması mümkün iken kişilerin etik kurallara uygun davranması ve dürüst olmasının sağlanması tam olarak mümkün değildir. Bu nedenle adli muhasebecilerin psikoloji bilimine hakim olması ve bu süreçte gerçekleşen psikolojik durumları algılamasında büyük yarar vardır. Hile temelinde yatan psikolojik faktörler bilindiği takdirde, gelecekte oluşabilecek hileleri önleme imkanı da olacaktır (Ramamoorti, 2008: 522).

Adli Muhasebe – Kriminoloji

Kriminoloji, “suç ve suç davranışının çeşitli yönleri ile ilgili veri toplayan ve analiz eden disiplinler arası bir bilimdir” ve bireyi suç işlemeye iten motivasyonların, suç oranlarının ve belirli bir toplum, kültür ya da coğrafi bölgede gerçekleşen suç nedenlerinin incelenmesi çalışmalarını kapsamaktadır. Kriminolojik incelemelerin yasal ortama aktarımı adli muhasebe için önem arz atmaktadır (Curtis, 2008: 535). Adli muhasebeci, suçlu ve suçsuzun tespitinde kriminoloji biliminden yararlanmakta ve kriminoloji biliminde uygulanan birtakım teknikleri kullanmaktadır. Adli muhasebecinin suçu görebilme ya da önceden sezebilme yeteneği de suçun tespitinde önemli rol oynamaktadır (Develioğlu, 2015: 12-13). Suçun niteliği, nedenleri, ceza hukukuna etkisi ve adaletli bir cezalandırma yapılması konuları kriminolojinin adli olarak incelediği alanlar kapsamına girmektedir (Aytekin, 2022: 26).

Adli Muhasebe – Grafoloji

Grafoloji, Yunanca “graphein” ve “logos” sözcüklerinin birleşiminden oluşmuştur. El yazılarını inceleyerek, kişisel özellikler hakkında çıkarım yapan bir bilim dalıdır (Sarıyıldız, 2013: 84). Yazı bilimi olarak da bilinen grafoloji, kişinin jest ve mimiklerinden yola çıkılarak karakter analizi yapılabildiği gibi el yazıları aracılığıyla da kişilik özellikleri hakkında bilgi sahibi olunabileceğini savunmaktadır. Ek olarak kişinin yazısında kullandığı karakterlerin değişmez olduğu ve kişinin ruhsal, fiziksel özelliklerine ek olarak zeka yapısı ile ilgili de bilgi sunduğu belirtmektedir (Çeliker, 2018: 16). Adli araştırmalarda şekil, imza, yazı gibi unsurlardan yola çıkarak, belgelerin sahte olup olmadığının kontrolü ve belge üzerinde yer alan bu unsurların kime ait olduğunun tespitinde son derece önem arz etmektedir (Şahin, 2019: 22).

Adli muhasebe, hileli finansal raporlamanın tespitinde psikoloji, kriminoloji ve grafoloji gibi birçok alan bilgisinden yararlanmaktadır. Söz konusu alanların hileli finansal raporlamanın belirlenmesindeki yeri ve önemine ilişkin meslek mensuplarının yargılarına üçüncü bölümde değinilecektir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. HİLELİ FİNANSAL RAPORLAMA İLE MÜCADELEDE ADLİ MUHASEBENİN YERİ VE ÖNEMİ: MUHASEBE MESLEK MENSUPLARI ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

3.1. Genel Açıklama

Hile ve yolsuzlukların artmasına karşın geleneksel muhasebe ve denetim yöntemlerinin yetersiz kalmasının bir sonucu olarak adli muhasebe alanına gereksinim duyulmuştur. Adli muhasebe, hile ve yolsuzlukların önüne geçilmesi ve tespit edilmesinde geleneksel muhasebe ve denetime istinaden daha yetkindir (Pamukçu, 2017: 227). Bu yetkinlik adli muhasebenin birçok disiplini içinde barındıran bir alan olması ve mesleği icra eden meslek mensupları tarafından hile tespit yöntemlerinin ustalıkla kullanımını gerektirmesinden kaynaklanmaktadır. Adli muhasebenin içinde barındırdığı muhasebe, denetim, hukuk, matematik, istatistik, bilgi teknolojileri, grafoloji ve kriminoloji gibi birçok bilim dalına ait bilgi, meslek mensuplarının hile araştırmalarında çok yönlü düşünebilmelerini sağlamaktadır. Bu nedenle muhasebe ve denetim ile tespit edilemeyen hileler adli muhasebe ile tespit edebilmekte ve gelecekte oluşabilecek hilelere karşı önlem alınabilmektedir.

Çalışmanın bu bölümünde hileli finansal raporlama ile mücadelede adli muhasebenin yeri ve öneminin Samsun Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası'na kayıtlı meslek mensupları açısından incelemesi yapılmıştır. İnceleme “adli muhasebenin hileli finansal raporlamanın tespitindeki etkisi”, “adli muhasebenin hileli finansal raporlamanın önlenmesindeki etkisi” ve “adli muhasebede yararlanılan alanların hileli finansal raporlamanın belirlenmesindeki etkisi” olmak üzere üç aşamada ele alınmıştır. Bu doğrultuda anket çalışması oluşturulmuş ve meslek mensuplarına uygulanmıştır. Bölüm içeriğinde ilk olarak, konu ile ilgili literatür incelemesi yapılmıştır. Ardından araştırmanın amacı ve önemine değinilmiş, araştırmanın evreni ve örneklemini ile ilgili bilgilere yer verilmiştir. Daha sonra, araştırma yöntemi başlığı altında anket formunun hazırlanması aşamasına yer verilmiş ve araştırma hipotezleri açıklanmıştır. Son olarak, uygulanan anket sonucu ulaşılan veriler ile bu verilere ilişkin bulguların tablolar aracılığıyla sunumu ve değerlendirmesi yapılmıştır.

3.2. Literatür İncelemesi

Literatürde adli muhasebe üzerine birçok çalışmanın mevcut olduğu görülmektedir. Tablo 5'te söz konusu çalışmalara ve sonuçlarına değinilmiştir.

Tablo 5: Literatür

Yazar(lar)	Konu/Amaç	Örneklem	Yöntem	Yargı/Faktör/Tutum	Bağımsız Değişkenler	Bulgular
Yıl						
Köksal (2015)	Dijital ortamdaki finansal hilelere yönelik adli muhasebenin etkinliğini incelemek.	SMMM YMM Akademisyen Psikolog Kriminolog Avukat (190 kişi)	Anket Frekans Analizi Ki Kare Testi t- Testi ANOVA	Adli Muhasebe Bölümleri Finansal Hile Kontrolü İç kontroller Kaliteli Finansal Raporlama	Meslek Cinsiyet Medeni Durum Yaş Eğitim Durumu Deneyim Sertifikalar	Adli muhasebenin hile algılama aracı olduğu, hile fırsatlarını doğrudan azalttığı, iç kontrol sistemi ve kaliteli finansal raporlamada etkili olduğu yönündedir.
Akın ve Onat (2015)	Muhasebe meslek mensuplarının adli muhasebecilik mesleğine bakış açıları ve farkındalıklarını incelemek.	Batı Akdeniz Muhasebe Meslek Mensubu (92 Kişi)	Anket t- Testi ANOVA	Adli Muhasebecilik Gelişimi Adli Muhasebecilik Farkındalığı Adli Muhasebecilik Eğitimi	Cinsiyet Yaş	Adli muhasebeye yönelik bakış açılarının cinsiyet ve yaş değişkenleri bakımından farklılık gösterdiği yönündedir
Kavak (2016)	Hile denetiminde adli muhasebenin yerini incelemek.	Aydın Muhasebe Meslek Mensubu (193 kişi)	Anket Frekans Analizi Mann Whitney U testi Kruskall wallis	Hile Denetiminde Adli Muhasebeciliğe Yönelik Tutum	Cinsiyet Yaş Unvan Mesleki Kıdem Eğitim Düzeyi	Ticaret ile ilişkili davalar, belge, çek, senet dolandırıcılıkları, vergisel hilelerin ortaya çıkarılması ve önlenmesi gibi hususlarda adli muhasebenin etkili olacağı yönündedir.

Tablo 5: Literatür (Devamı)

Yazar(lar)	Konu/Amaç	Örneklem	Yöntem	Yargı/Faktör/Tutum	Bağımsız Değişkenler	Bulgular
Yıl						
Erkan (2016)	Muhasebeci ve hukukçuların adli muhasebeye bakış açılarını incelemek.	Antalya Isparta Burdur SMMM YMM Avukat Hakim Savcı (200 kişi)	Anket Frekans Analizi Ki Kare Testi Mann Whitney U Testi	Farkındalık Düzeyi İhtiyaç Düzeyi -Ekonomik Zararların Hesaplanması -Hile ve Yolsuzlukların Tespit Edilmesi -Hile ve Yolsuzlukların Engellenmesi -Varlıkların Değerlemesi -İflas, Tasfiye Yeniden Mevcut Durum Yeterliliği -Denetim Sistemi -Hukuksal Altyapı -Eğitim Sistemi Beklentiler -Eğitim -Mesleğin Yasal Kimlik Kazanması	Cinsiyet Unvan Eğitim Deneyim	Ekonomik zararın hesaplanması, hile ve yolsuzlukların tespit edilmesi, hile ve yolsuzlukların engellenmesi gibi konularda adli muhasebeye gereksinim duyulduğu yönündedir.
Kılıçbey (2017)	Muhasebe meslek mensuplarının adli muhasebeye yönelik algılarını incelemek.	Kars Ardahan İğdır Muhasebe Meslek Mensubu (56 kişi)	Anket Frekans Analizi t-Testi ANOVA LSD testi Dunnett's T3 Tamhane Testi	Adli Muhasebenin Meslek Olarak Algılanması Adli Muhasebenin Kapsamı Adli Muhasebe Gerekliliği Gelişim Sürecinde Adli Muhasebecilik Türkiye'de Adli Muhasebecilik	Cinsiyet Medeni Durum Yaş Mesleki Kıdem Eğitim Düzeyi Defter Sayısı Aylık Gelir Bilirkişilik Yapma Durumu	Denetimin adli süreçlerde yetersiz olduğu, hileli işlemlere yönelik iddiaların desteklenmesi veya reddedilmesi için gerekli belgelerin elde edilmesi ve belgelerde değişiklik yapıp yapılmadığının tespit edilmesinde adli muhasebeye gereksinim olduğu yönündedir.

Tablo 5: Literatür (Devamı)

Yazar(lar)	Konu/Amaç	Örneklem	Yöntem	Yargı/Faktör/Tutum	Bağımsız Değişkenler	Bulgular
Yıl						
Yılmaz vd. (2018)	Türkiye’de faaliyet gösteren işletmelerde hileyi önleme ve tespit etme mekanizmalarını ve hilekar profilini incelemek.	Uluslararası Suistimal İnceleme Derneği (288 Kişi)	Anket t-Testi Pearson Korelasyon Testi	Hilenin Önlenmesi Hilenin Tespit Edilmesi Hilekar Profili	Hile Sayısı Tespit Edilen En Yüksek Hile Tutarı Hilenin Ortaya Çıkarılma Süresi	Hilekar profilinin çoğunlukla erkek, lisans derecesi olan, 30’lu yaşlarda, 6-10 yıl arası deneyime sahip işletme çalışanı olduğu yönündedir.
Özdoğan (2019)	Muhasebe meslek mensuplarının ve akademisyenlerin adli muhasebeye bakış açılarını incelemek.	Sivas SMMM Akademisyen (149 kişi)	Anket Frekans Analizi t-Testi ANOVA Games Howel Testi TUKEY Testi	Denetim Açısından Önem Kanun ve Eğitim ile Destek Mesleğe Olan İhtiyaç Hile ve Yolsuzlukların Engellenmesindeki Gerekliklik Lisans Düzeyinde Ders Verilmesi Lisansüstü Düzeyinde Ders Verilmesi	Cinsiyet Yaş Mesleki Kıdem Eğitim Düzeyi Unvan	Hilelerin önlenmesine yönelik adli muhasebeye ihtiyaç olduğu, adli muhasebe mesleğinin kanunlar ve eğitimler ile desteklenmesi gerektiği yönündedir.
Karşlıoğlu ve Karavardar (2019)	Meslek mensuplarının adli muhasebeye yönelik farkındalık düzeylerini incelemek.	Trabzon Muhasebe Meslek Mensupları (253 Kişi)	Anket Frekans analizi Faktör analizi Bartlett testi Kaise-Meyer-Olkin (KMO) testi	Adli Muhasebe Farkındalığı	Mesleki Yeterlilik ve Adli Muhasebe Bilgisi Hukuki ve Teknik Altyapı Dava Destek Danışmanlığı Adli Yapı ile İlişki Bilirkişilik ile İlişki	Hile ve yolsuzlukların önlenmesinde denetim faaliyetlerinin yetersiz kaldığı ve muhasebe meslek mensuplarının adli muhasebeyi duydukları fakat konuya dair bilgilerinin az olduğu yönündedir.

Tablo 5: Literatür (Devamı)

Yazar(lar)	Konu/Amaç	Örneklem	Yöntem	Yargı/Faktör/Tutum	Bağımsız Değişkenler	Bulgular
Yıl						
Sert (2019)	Muhasebe ve hukuk meslek mensuplarının adli muhasebe ihtiyacını incelemek.	Sakarya Muhasebe Meslek Mensubu Avukat (218 Kişi)	Anket Frekans Analizi t-Testi ANOVA	Adli Muhasebe Farkındalık Düzeyi Adli Muhasebe Faaliyet Alanları Adli Muhasebecilerde Bulunması Gereken Bilgi ve Beceriler	Cinsiyet Yaş Eğitim Düzeyi Mesleki Deneyim Unvan Çalışma Durumu	Hilenin tespit ve önlenmesinde, muhasebe ve hukuk meslek mensupları tarafından ekonomik zararın hesaplanmasında, bilgisayar destekli adli incelemelerde adli muhasebeye gereksinim duyulduğu, adli muhasebe sisteminin varlığının caydırıcı etkisi olduğu yönündedir.
Kadooğlu Aydın vd. (2021)	Adli muhasebe uygulamalarına yönelik kısıtlayıcı faktörlere ilişkin bakış açılarını incelemek.	Şanlıurfa Muhasebe Meslek Mensubu (112 kişi)	Anket Kolmogorov Simirnov Shapiro-wilk Açıklayıcı Faktör Analizi Korelasyon Analizi ANOVA	Adli Muhasebe Yapısına Yönelik Kısıtlayıcı Faktörler Adli Muhasebenin Bilinirliği, Geliştirilmesi, Güven ve Güvencelere Yönelik Kısıtlayıcı Faktörler Adli Muhasebenin Akademik, Denetçi ve Paydaş Eğitimine Yönelik Kısıtlayıcı Faktörler Adli Muhasebenin Mesleki Örgütlerce Verilen Eğitimine Yönelik Kısıtlayıcı Faktörler	Cinsiyet Yaş Eğitim Düzeyi Mesleki Deneyim Aylık Gelir Düzeyi İlave Unvan	Meslek mensuplarının adli muhasebe uygulamalarına yönelik kısıtlayıcı faktörlere katılım sağladıkları yönündedir.
Salın (2022)	Adli muhasebenin bağımsız denetime katkısını incelemek.	Kocaeli Bağımsız Denetçi (126 Kişi)	Anket t- Testi ANOVA	Adli Muhasebe Farkındalık Bağımsız Denetime Katkı	Cinsiyet Çalışma Yılı Yaş	Mesleki tecrübeye sahip bağımsız denetçilerin yaşları arttıkça mesleki önem ve işlevlerindeki farkındalık düzeyinin azaldığı yönündedir.

Tablo 5: Literatür (Devamı)

Yazar(lar)	Konu/Amaç	Örneklem	Yöntem	Yargı/Faktör/Tutum	Bağımsız Değişkenler	Bulgular
Yıl						
Çil Koçyiğit vd. (2022)	Muhasebe-finance alanında görev yapan öğretim elemanlarının adli muhasebeye bakış açılarını incelemek.	Öğretim Elemanı (310 Kişi)	Anket Frekans Analizi Mann Whitney U Kruskal Wallis Çoklu Karşılaştırma Testi	Adli Muhasebe Farkındalık Düzeyi Adli Muhasebe İhtiyacı Adli Muhasebe Eğitimi Engelleyicileri	Cinsiyet Akademik unvan Eğitim Durumu İş Tecrübesi	Hile ve yolsuzlukların tespit edilmesi, engellenmesi, iflas, tasfiye gibi konularda adli muhasebeye gereksinim duyulduğu, muhasebe lisans, yüksek lisans ve doktora programlarında adli muhasebe derslerine yer verilmesi gerektiği yönündedir.
Ayaz (2022)	Avukatların ve muhasebe meslek mensuplarının adli muhasebeye ilişkin bilgi düzeylerini, adli muhasebe ihtiyacını ve adli muhasebecide bulunması gereken özellikleri incelemek.	Gaziantep Avukat Muhasebeci (666 kişi)	Anket Frekans Analizi, Mann-Whitney U Testi Kruskal-Wallis H Testi	Adli Muhasebe Yönelik Yargı Adli Muhasebeye Yönelik İhtiyaç	Cinsiyet Yaş Eğitim Düzeyi Mesleki Deneyim Çalışma Duruma	Ekonomik zararın hesaplanması, hile ve yolsuzlukların tespit edilmesi, bilgisayar destekli adli incelemeler gibi konularda adli muhasebeye gereksinim duyulduğu, adli muhasebecide bulunması gereken bilgi ve becerilerin kanun ve mevzuat bilgisi, hile tespit yöntemleri bilgisi, suç bilimi ve psikoloji bilgisi vb olduğu yönündedir.
Akyürek (2023)	Sigorta hilelerinin tespitinde adli muhasebenin yerini incelemek.	Hakim Avukat Akademisyen Sigorta Uzmanı (171 Kişi)	Anket Frekans Analizi T testi ANOVA Levene Testi Post-Hoc Testi Tamhane's T2 Testi	Sigorta Hileleri Adli Muhasebe	Cinsiyet Yaş Eğitim Meslek Mesleki Deneyim Hakem Sınıfı Hakemlik Sigorta Anlaşmazlığı Türü	Sigorta hilelerinin tespiti ve ekonomik zararın hesaplanmasında, iyi derecede suç bilimi, hukuk, psikoloji bilgisine gereksinim duyulduğu yönündedir.

Tablo 5'ten görüldüğü üzere, literatürde yer alan çalışmaların temelde adli muhasebeye yönelik farkındalık düzeyini ölçme, adli muhasebeye olan ihtiyacı tespit etme ve adli muhasebenin hilelere yönelik etkinliğini inceleme amacı taşıdığı ifade edilebilir. Son dönemde maliyeti büyük boyuta ulaşan ve dikkate alınması gereken bir hile türü olan hileli finansal raporlamayı ele alan ve hileli finansal raporlama ile adli muhasebe ilişkisini doğrudan inceleyen bir çalışmaya rastlanılmadığı belirtilebilir. Ek olarak, çalışmalar ve elde edilen bulgular göz önüne alındığında adli muhasebeye yönelik farkındalık olduğu fakat yeterli düzeyde bilgiye sahip olunmadığı görülmektedir. Bilgi eksikliğinin söz konusu alana yönelik yasal düzenlemelerin bulunmamasından ve eğitim programlarında adli muhasebe derslerine yer verilmemiş olmasından kaynaklandığı belirtilebilir. Katılımcıların her ne kadar adli muhasebe konusunda bilgi eksikliği olsa da, adli muhasebenin mevcut sürece hilenin önlenmesi, tespit edilmesi, ekonomik zararın hesaplanması gibi konularda katkıda bulunacağı yönünde düşünceye sahip oldukları görülmektedir.

Yukarıda ifade edildiği üzere akademik araştırmalar hilelerin önlenmesi ve tespitinde adli muhasebe mesleğinin önemine dikkat çekmektedir. Bu bağlamda öne çıkan hususlar:

- Muhasebe ile ilgili uyumsuzlukların çözümünde avukatların ve yargı mensuplarının konuyla ilgili bilgi düzeylerinin yetersiz olduğu ve adli muhasebe uygulamalarına gereksinim duyulduğu,
- Hilelerin tespit ve önlenmesinde denetim faaliyetlerinin yetersiz olduğu ve adli muhasebe uygulamalarına gereksinim duyulduğu,
- Adli muhasebe uygulamalarına yönelik muhasebe meslek mensuplarının yetersiz olduğu ve adli muhasebe eğitimine gereksinim duyulduğu,
- Hilenin tespitinde belgelerin temin edilmesi, güvenliğinin sağlanması, orijinalliğinin tespit edilmesi, incelenmesi, gerekli durumlarda elde edilen verilerin davada sunulması gibi hususlarda adli muhasebe uygulamalarına gereksinim duyulduğudur.

Bu çalışmanın literatüre katkısı, hileli finansal raporlama ile mücadelede adli muhasebenin yeri ve önemine yönelik Samsun ilinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarının tutumlarını belirleme, hileli finansal raporlamayı önleme, tespit etme ve bu süreçte yararlanılan alan bilgilerini inceleme bağlamında gelecekte yapılacak çalışmalara yol gösterici nitelikte olmasıdır.

3.3. Araştırmanın Amacı ve Önemi

Bu araştırmanın amacı, hileli finansal raporlama ile mücadelede adli muhasebenin yeri ve önemini Samsun ilinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarının görüşleri aracılığıyla incelemektir. Bu amaç doğrultusunda Samsun ilinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarının konuya ilişkin bakış açılarının tespitine yönelik bir anket uygulanmıştır.

İş yaşamındaki faaliyetlerin her geçen gün gelişme göstermesi ve çeşitlenmesi birçok konuda fayda sağlamakla birlikte, birçok işletmede hileli finansal raporlama gerçekleşmesine neden olmaktadır. Hileli finansal raporlamaların tespit edilememesi ya da ilerleyen dönemlerde tespit edilmesi birçok finansal bilgi kullanıcısının zarar görmesine sebep olmuştur. Bu durum gerçeği doğru şekilde yansıtan finansal raporlamanın önemini ortaya çıkarmıştır.

Hileli finansal raporlama ile mücadelede geleneksel muhasebe ve denetimin yetersiz kalması alternatif bir uzmanlık alanına ihtiyacı gündeme getirmiştir. Bu ihtiyacı karşılayan adli muhasebe alanıdır. Adli muhasebe ile işletmelerde meydana gelen hile ve yolsuzluklar tespit edilmekte ve engellenmektedir. Ek olarak mahkemeye intikal etmiş ticari anlaşmazlıkların çözümünde avukatlara ve yargı mensuplarına suçun aydınlatılmasına yönelik bilgiler sağlanmakta ve suça ilişkin gerekli açıklamalar yapılmaktadır. Buradan hareketle, adli muhasebe, hukuk ve muhasebe alanının entegrasyonu olarak ifade edilebilir (Demir ve Kaya, 2021: 113). Adli muhasebe; muhasebe ve hukuka ek olarak istatistik, bilgi teknolojileri, kriminoloji gibi birçok disiplini içinde barındırmakta ve hile tespitinde birçok yöntemden yararlanmaktadır. Bu nedenle, gerek içinde barındırdığı hile tespit yöntemleri ile gerekse sahip olduğu farklı uzmanlık bilgileri ile suçun tespit edilmesi bakımından önem arz etmektedir.

3.4. Araştırmanın Evren ve Örneklemi

Araştırmanın evrenini, Samsun Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası'na kayıtlı muhasebe meslek mensupları oluşturmaktadır. Söz konusu meslek mensubu sayısının 1027 kişi olduğu belirlenmiştir. Evreni temsil edecek olan minimum örneklem sayısı % 95 güvenilirlikle ve $\pm$ % 5 yanılma payı ile 280 kişi olarak aşağıdaki formül ile hesaplanmıştır.

$$n = \frac{Nt^2pq}{d^2(N - 1) + t^2pq}$$

Formülde yer alan n örneklem sayısını, N kitledeki birey sayısını, t güven düzeyinin tablo değerini, p inceleme yapılan olayın görülme sıklığını, q inceleme yapılan olayın görülme sıklığını ve d ise sapma miktarını başka bir ifadeyle örnekleme hatasını ifade etmektedir (Yazıcıoğlu ve Erdoğan, 2014: 88).

Araştırma kapsamında örnekleme yöntemi olarak basit tesadüfi (olasılığa dayanan) örnekleme tekniği kullanılmıştır. **Basit tesadüfi örnekleme**; tüm birimlerin eşit şansa ve olasılığa sahip olduğu, rastgele birimlerin seçildiği bir yöntemdir (Kılıç, 2012: 45). Anket uygulamasına toplamda 310 meslek mensubundan geri dönüş sağlanmıştır. Elde edilen veriler ile analiz gerçekleştirilmiştir.

3.5. Araştırmanın Yöntemi

Araştırmada hileli finansal raporlamada adli muhasebenin yeri ve önemini incelemek amacıyla birincil veri kaynağından veri elde edebilmek için anket çalışması yapılmıştır. Anket çalışması e-mail aracılığıyla gerçekleştirilmiştir.

3.5.1. Anket Formunun Hazırlanması

Çalışmanın amacına uygun literatür incelemesi yapılmış ve literatür incelemesine istinaden özgün formatta yeni bir anket hazırlanmıştır.² Anket, soru türleri açısından üç bölümde ele alınmıştır. Birinci bölümde demografik bilgilere, ikinci bölümde çalışmanın amacı doğrultusunda veri elde edilmesine yönelik yargısal ifadelerden oluşan kapalı uçlu sorulara yer verilmiştir. Son olarak anketin üçüncü bölümünde katılımcıların düşüncelerini ifade edebileceği açık uçlu tek bir soruya yer verilmiştir.

Anketin birinci bölümünde cinsiyet, yaş, eğitim düzeyi, meslekteki deneyim ve unvan olmak üzere beş demografik soruya yer verilmiştir. İkinci bölümde yer alan yargısal ifadeler, hileli finansal raporlama ile mücadelede adli muhasebenin yeri ve önemini, katılımcıların tutum, fikir ve algılarına dayanarak incelemeye yöneliktir. Bu bölüm kendi içerisinde adli muhasebenin hileli finansal raporlamanın tespitine etkisi, hileli finansal raporlamanın önlenmesine etkisi ve hileli finansal raporlamanın alan bilgileri aracılığıyla belirlenmesine etkisini tespit etmek amacıyla üç bölümde ele alınmıştır. Her bölüm kendi içerisinde 5 yargısal cümleden oluşmaktadır. Bu ifadeler 5'li Likert ölçeği yöntemi ile kesinlikle katılmıyorum (1), katılmıyorum (2), kararsızım (3), katılıyorum (4), kesinlikle katılıyorum (5) şeklinde cevaplanabilecek şekilde hazırlanmıştır.

Bilimsel araştırmanın değeri, söz konusu araştırma ile üretilen bilgilerin güvenilirlik ve geçerliliğinin ortaya koyulabilmesi ile sağlanmaktadır (Arslan, 2022: 395). Güvenilirlik, araştırmanın sağlamlığı, geçerlilik ise araştırmanın uygunluğu hakkında bilgi vermektedir. Söz konusu iki kavram araştırmanın bilimsel açıdan güçlü olabilmesi için gereklidir. Bu nedenle araştırma verilerine ilişkin güvenilirlik ve geçerlilik analizleri yapılmadan, analiz sonuçları tablolastırılmamalı, araştırma ile ilgili yorum yapılmamalı ve araştırma hipotezleri ile ilgili kabul ya da ret kararları verilmemelidir (Şencan, 2005: 1). Buradan hareketle anket aracılığıyla elde edilen veriler normallik, güvenilirlik ve geçerlilik düzeylerinin tespiti amacıyla analizlere tabi tutulmuştur.

Araştırmada 310 kişilik örneklem üzerinde normallik, güvenilirlik ve genel güvenilirlik testleri uygulanmıştır. Tablo 6'da normallik, Tablo 7'de güvenilirlik ve Tablo 8'de genel güvenilirlik test sonuçları gösterilmiştir:

² Anket formu ekte olup, Işıldak (2018: 87-88) ve Sert (2019: 163-164) çalışmalarından yararlanılarak hazırlanmıştır.

Tablo 6: Normallik Testi

<i>Hileli Finansal Raporlama ile Mücadelede Adli Muhasebe Faaliyetlerinin;</i>	Çarpıklık	Basıklık
Hileli Finansal Raporlamanın Tespitine Etkisi	-0,496	-0,305
Hileli Finansal Raporlamanın Önlenmesine Etkisi	-0,398	-0,530
Hileli Finansal Raporlamanın Alan Bilgileri Aracılığıyla Belirlenmesine Etkisi	0,450	-0,551

Tablo 6’da görüldüğü üzere, hileli finansal raporlama ile mücadelede adli muhasebe faaliyetlerinin hileli finansal raporlamanın; tespitine etkisi, önlenmesine etkisi ve belirlenmesine yönelik alan bilgilerinin etkisi incelenmiştir. Çarpıklık ile basıklık değerlerinin -2 ile +2 arasında değişmesi verilerin normal dağılım gösterdiğini ifade etmektedir (Şencan, 2005: 200-201).

Tablo 7: Güvenilirlik Testi

<i>Hileli Finansal Raporlama ile Mücadelede Adli Muhasebe Faaliyetlerinin;</i>	İfade Sayısı	Cronbach Alfa Değeri
Hileli Finansal Raporlamanın Tespitine Etkisi	5	0,874
Hileli Finansal Raporlamanın Önlenmesine Etkisi	5	0,870
Hileli Finansal Raporlamanın Alan Bilgileri Aracılığıyla Belirlenmesine Etkisi	5	0,826

Tablo 7’de görüldüğü üzere, hileli finansal raporlama ile mücadelede adli muhasebe faaliyetlerinin; hileli finansal raporlamanın tespitine etkisi 0,87 olarak, hileli finansal raporlamanın önlenmesine etkisi 0,87 olarak ve hileli finansal raporlamanın alan bilgileri aracılığıyla belirlenmesine etkisi 0,82 olarak tespit edilmiştir.

Tablo 8: Genel Güvenilirlik Testi

Cronbach Alfa Değeri	İfade Sayısı
0,909	15

Tablo 8’de görüldüğü üzere, 310 kişiden oluşan örneklem dahilinde gerçekleştirilen anketin genel Cronbach Alfa değeri 0,90 olarak tespit edilmiştir. Buradan hareketle, elde edilen güvenilirlik değerinin 0,81’den büyük olması anket sonuçlarının yüksek güvenilir olduğunu ifade etmektedir (Kılıç, 2016: 48).

3.5.2. Araştırmanın Hipotezleri

Araştırma aracılığıyla elde edilen anket sonuçlarının değerlendirilebilmesinde, araştırma temelinde yer alan problem sorusu “Muhasebe meslek mensuplarının demografik özelliklerine göre hileli finansal raporlama ile mücadelede adli muhasebenin yeri ve önemine yönelik yargıları farklılık

gösterir mi?” şeklindedir. Araştırma temelinde yer alan problem sorusuna ilişkin 12 hipotez oluşturulmuş ve bağımsız değişkenler aracılığıyla test edilmiştir. Unvan değişkeni, tek kişiden oluşması sebebiyle karşılaştırmalara dahil edilmemiştir. Söz konusu hipotezlere aşağıda yer verilmiştir.

- H₁:** Katılımcıların cinsiyetleri açısından hileli finansal raporlama ile mücadelede adli muhasebe faaliyetlerinin, hileli finansal raporlamanın *tespitine etkisi* ile ilgili yargılarında farklılık vardır.
- H₂:** Katılımcıların yaşları açısından hileli finansal raporlama ile mücadelede adli muhasebe faaliyetlerinin, hileli finansal raporlamanın *tespitine etkisi* ile ilgili yargılarında farklılık vardır.
- H₃:** Katılımcıların eğitim düzeyi açısından hileli finansal raporlama ile mücadelede adli muhasebe faaliyetlerinin, hileli finansal raporlamanın *tespitine etkisi* ile ilgili yargılarında farklılık vardır.
- H₄:** Katılımcıların meslekteki deneyimi açısından hileli finansal raporlama ile mücadelede adli muhasebe faaliyetlerinin, hileli finansal raporlamanın *tespitine etkisi* ile ilgili yargılarında farklılık vardır.
- H₅:** Katılımcıların cinsiyetleri açısından hileli finansal raporlama ile mücadelede adli muhasebe faaliyetlerinin, hileli finansal raporlamanın *önlenmesine etkisi* ile ilgili yargılarında farklılık vardır.
- H₆:** Katılımcıların yaşları açısından hileli finansal raporlama ile mücadelede adli muhasebe faaliyetlerinin, hileli finansal raporlamanın *önlenmesine etkisi* ile ilgili yargılarında farklılık vardır.
- H₇:** Katılımcıların eğitim düzeyi açısından hileli finansal raporlama ile mücadelede adli muhasebe faaliyetlerinin, hileli finansal raporlamanın *önlenmesine etkisi* ile ilgili yargılarında farklılık vardır.
- H₈:** Katılımcıların meslekteki deneyimi açısından hileli finansal raporlama ile mücadelede adli muhasebe faaliyetlerinin, hileli finansal raporlamanın *önlenmesine etkisi* ile ilgili yargılarında farklılık vardır.
- H₉:** Katılımcıların cinsiyetleri açısından hileli finansal raporlama ile mücadelede adli muhasebe faaliyetleri yürütürken, hileli finansal raporlamanın *belirlenmesinde yararlanılan alan bilgilerinin etkisi* ile ilgili yargılarında farklılık vardır.
- H₁₀:** Katılımcıların yaşları açısından hileli finansal raporlama ile mücadelede adli muhasebe faaliyetleri yürütürken, hileli finansal raporlamanın *belirlenmesinde yararlanılan alan bilgilerinin etkisi* ile ilgili yargılarında farklılık vardır.
- H₁₁:** Katılımcıların eğitim düzeyi açısından hileli finansal raporlama ile mücadelede adli muhasebe faaliyetleri yürütürken, hileli finansal raporlamanın *belirlenmesinde yararlanılan alan bilgilerinin etkisi* ile ilgili yargılarında farklılık vardır.

H₁₂: Katılımcıların meslekteki deneyimi açısından hileli finansal raporlama ile mücadelede adli muhasebe faaliyetleri yürütürken, hileli finansal raporlamanın **belirlenmesinde yararlanılan alan bilgilerinin etkisi** ile ilgili yargılarında farklılık vardır.

3.6. Araştırmanın Bulguları ve Bulguların Değerlendirilmesi

Çalışmanın bu bölümünde, Samsun ilinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensupları üzerine anket uygulaması gerçekleştirilmiştir. Anket uygulaması sonucunda elde edilen verilere, gerçekleştirilen analizler sonucu ulaşılan genel bulgulara ve açıklamalarına yer verilmiştir.

3.6.1. Demografik Bilgilere İlişkin Bulgular

Katılımcıların demografik özelliklerini belirlemek amacıyla anket formunda cinsiyet, yaş, eğitim düzeyi, meslekteki deneyim ve unvan olmak üzere beş demografik özelliğe yer verilmiştir. Uygulama sonucu elde edilen demografik değişkenlere ilişkin bulgular Tablo 9’da yer almaktadır.

Tablo 9: Anket Katılımcılarına Ait Demografik Özellik Bulguları

		n	%
Cinsiyet	Erkek	246	79,4
	Kadın	64	20,6
Yaş	26-31	5	1,6
	32-38	56	18,1
	39-45	75	24,2
	46+	174	56,1
Eğitim Düzeyi	Lisans	283	91,3
	Yüksek Lisans	18	5,8
	Diğer	9	2,9
Meslekteki Deneyim	1-5	15	4,8
	6-10	41	13,2
	11-15	75	24,2
	16+	179	57,7
Unvan	SM	1*	0,3
	SMMM	309	99,7

Not: * Tek kişi olduğu için karşılaştırmalarda kullanılmamıştır.

Tablo 9’da görüleceği üzere, cinsiyet değişkeni açısından değerlendirme yapıldığında katılımcılar, 246 (%79,4)’sı erkek, 64 (%20,6)’ü kadın olmak üzere 310 kişiden oluşmaktadır.

Yaş değişkeni açısından değerlendirme yapıldığında, katılımcılar 26-31 yaş aralığında 5 (%1,6) kişiden, 32-38 yaş aralığında 56 (%18,1) kişiden, 39-45 yaş aralığında 75 (%24,2) kişiden ve 46 ve üstü yaş grubunda 174 (%56,1) kişiden oluşmaktadır.

Eğitim düzeyi değişkeni açısından değerlendirme yapıldığında, katılımcılar lisans 283 (%91,3) kişiden, yüksek lisans 18 (%5,8) kişiden ve diğer eğitim düzeyinde 9 (%2,9) kişiden oluşmaktadır.

Meslekteki deneyim açısından değerlendirme yapıldığında, katılımcılar 1-5 yıl aralığında 15 (%4,8) kişiden, 6-10 yıl aralığında 41 (%13,2) kişiden, 11-15 yıl aralığında 75 (%24,2) kişiden, 16 yıl ve üstü deneyim düzeyinde 179 (%57,7) kişiden oluşmaktadır.

Unvan değişkeni açısından değerlendirme yapıldığında, katılımcılar SM unvanı 1 (%0,3) kişiden ve SMMM unvanı 309 (%99,7) kişiden oluşmaktadır.

Tablo 10'da "*hileli finansal raporlama ile mücadelede adli muhasebe faaliyetlerinin*" ana başlığı altında, hileli finansal raporlamanın tespit edilmesine etkisi, hileli finansal raporlamanın önlenmesine etkisi ve hileli finansal raporlamanın belirlenmesine yönelik yararlanılan alan bilgilerinin etkisi olmak üzere üç alt başlıkta toplam 15 yargısal ifadeye yer verilmiştir. Bu ifadelere ilişkin tanımlayıcı istatistiklerin aritmetik ortalama ve standart sapma değerleri söz konusu tabloda yer almaktadır.

Tablo 10: Yargısal İfadelere İlişkin Tanımlayıcı İstatistikler

<i>Hileli Finansal Raporlama ile Mücadelede Adli Muhasebe Faaliyetlerinin;</i>		Kişi Sayısı	Ort.	Std. Sap.
<i>Hileli Finansal Raporlamanın Tespit Edilmesine Etkisi (TE)</i>				
TE	Gerekli belgelerin elde edilmesi suretiyle hileli raporlamanın tespit edilmesine katkı sağlar.	310	3,53	1,08
TE	Gerekli belgelerin incelenmesi suretiyle hileli raporlamanın tespit edilmesine katkı sağlar.	310	3,66	1,08
TE	Hileli finansal raporlamaya ilişkin iddiaların desteklenmesi ya da çürütülmesi suretiyle hileli raporlamanın tespit edilmesine katkı sağlar.	310	3,54	1,02
TE	Analitik araştırma tekniği kullanarak işletme bilgilerinin, geçmiş dönem ve sektör bilgileri ile karşılaştırılması suretiyle hileli raporlamanın tespit edilmesine katkı sağlar.	310	3,55	1,16
TE	Fiziki araştırma tekniği kullanarak işletme bilançosundaki varlıkların, gerçeğe uygunluklarının araştırılması suretiyle hileli raporlamanın tespit edilmesine katkı sağlar.	310	3,62	1,12

Tablo 10: Yargısal İfadelere İlişkin Tanımlayıcı İstatistikler (Devamı)

<i>Hileli Finansal Raporlama ile Mücadelede Adli Muhasebe Faaliyetlerinin;</i>		Kişi Sayısı	Ort.	Std. Sap.
<i>Hileli Finansal Raporlamanın Önlenmesine Etkisi (ÖE)</i>				
ÖE	İş etiği bilinci oluşturması suretiyle hileli finansal raporlamanın önlenmesine katkı sağlar.	310	3,44	1,11
ÖE	İç kontrol sistemindeki zayıflıkları bildirmek suretiyle hileli finansal raporlamanın önlenmesine katkı sağlar.	310	3,53	1,05
ÖE	Hileli davranış için olası fırsat faktörünün engellenmesi suretiyle hileli finansal raporlamanın önlenmesine katkı sağlar.	310	3,48	1,10
ÖE	Hile denetimi bilinci oluşturması suretiyle hileli finansal raporlamanın önlenmesine katkı sağlar.	310	3,60	1,08
ÖE	Hileli davranış için olası girişimleri bildirmek suretiyle hileli finansal raporlamanın önlenmesine katkı sağlar.	310	3,51	1,14
<i>Hileli Finansal Raporlamanın Belirlenmesinde Yararlanılan Alan Bilgilerinin Etkisi (BE)</i>				
BE	Psikoloji ve davranış bilimlerinin öğretileri ışığında hileli finansal raporlamayı gerçekleştiren bireylerin belirlenmesinde katkı sağlar.	310	2,76	1,13
BE	Bilgi teknolojileri bilgisi aracılığıyla dijital ortamdaki hileli finansal raporlamanın belirlenmesinde katkı sağlar.	310	3,22	1,17
BE	Mevzuat bilgisi aracılığıyla ticari davalarda hileli finansal raporlamanın belirlenmesinde katkı sağlar.	310	3,22	1,25
BE	Grafoji bilgisi aracılığıyla hileli finansal raporlamanın belirlenmesinde katkı sağlar.	310	2,45	1,15
BE	Şüphe barındıran olgularla ilgili kriminoloji bilgisinden yararlanarak gerçekleştirilecek kapsamlı araştırma aracılığıyla hileli finansal raporlamanın belirlenmesine katkı sağlar.	310	2,62	1,25

Tablo 10’da görüldüğü üzere, hileli finansal raporlama ile mücadelede adli muhasebe faaliyetlerinin, hileli finansal raporlamanın tespit edilmesine ve önlenmesine etkisi başlıkları altında yer alan yargısal ifadelere katılımcılar tarafından verilen ortalama cevap “4-Katılıyorum” düzeyindedir. Hileli finansal raporlamanın belirlenmesinde yararlanılan alan bilgilerinin etkisi başlığı altında yer alan yargısal ifadelere ise katılımcılar tarafından verilen ortalama cevap “3-Kararsızım” düzeyindedir. Standart sapmalar açısından incelendiğinde ise, en düşük standart sapmaya sahip ifade 1,02 ile “Hileli finansal raporlamaya ilişkin iddiaların desteklenmesi ya da çürütülmesi suretiyle hileli raporlamanın tespit edilmesine katkı sağlar” ifadesi iken en yüksek standart sapmaya sahip ifade 1,25 ile “Mevzuat bilgisi aracılığıyla ticari davalarda hileli finansal raporlamanın belirlenmesinde katkı sağlar” ve “Şüphe barındıran olgularla ilgili kriminoloji bilgisinden yararlanarak gerçekleştirilecek kapsamlı araştırma aracılığıyla hileli finansal raporlamanın belirlenmesine katkı sağlar” ifadeleridir.

Adli muhasebe faaliyetlerinin hileli finansal raporlamanın tespit edilmesine etkisi ile ilgili yargılara katılımcıların verdiği cevaplar Tablo 11’de yer almaktadır.

Tablo 11: Meslek Mensuplarının Adli Muhasebe Faaliyetlerinin Hileli Finansal Raporlamanın Tespit Edilmesine Etkisi İle İlgili Yargılara Katılım Durumu

<i>Adli muhasebe faaliyetlerinin hileli finansal raporlamanın tespit edilmesine etkisi</i>	1		2		3		4		5	
	f	%	f	%	f	%	f	%	f	%
Gerekli belgelerin elde edilmesi suretiyle hileli raporlamanın tespit edilmesine katkı sağlar.	16	5,2	44	14,2	58	18,7	144	46,5	48	15,5
Gerekli belgelerin incelenmesi suretiyle hileli raporlamanın tespit edilmesine katkı sağlar.	14	4,5	37	11,9	55	17,7	138	44,5	66	21,3
Hileli finansal raporlamaya ilişkin iddiaların desteklenmesi ya da çürütülmesi suretiyle hileli raporlamanın tespit edilmesine katkı sağlar.	10	3,2	42	13,5	79	25,5	128	41,3	51	16,5
Analitik araştırma tekniği kullanarak işletme bilgilerinin, geçmiş dönem ve sektör bilgileri ile karşılaştırılması suretiyle hileli raporlamanın tespit edilmesine katkı sağlar.	13	4,2	56	18,1	62	20,0	106	34,2	73	23,5
Fiziki araştırma tekniği kullanarak işletme bilançosundaki varlıkların, gerçeğe uygunluklarının araştırılması suretiyle hileli raporlamanın tespit edilmesine katkı sağlar.	9	2,9	50	16,1	72	23,2	99	31,9	80	25,8

Tablo 11’de görüldüğü üzere, hileli finansal raporlama ile mücadelede adli muhasebe faaliyetlerinin hileli finansal raporlamanın tespitine etkisi ile ilgili “Gerekli belgelerin elde edilmesi suretiyle hileli raporlamanın tespit edilmesine katkı sağlar.” yargısına 144 (%46,5) kişi, “Gerekli belgelerin incelenmesi suretiyle hileli raporlamanın tespit edilmesine katkı sağlar.” yargısına 138 (44,5) kişi, “Hileli finansal raporlamaya ilişkin iddiaların desteklenmesi ya da çürütülmesi suretiyle hileli raporlamanın tespit edilmesine katkı sağlar.” yargısına 128 (41,3) kişi, “Analitik araştırma tekniği kullanarak işletme bilgilerinin, geçmiş dönem ve sektör bilgileri ile karşılaştırılması suretiyle hileli raporlamanın tespit edilmesine katkı sağlar.” yargısına 106 (34,2) kişi ve “Fiziki araştırma tekniği kullanarak işletme bilançosundaki varlıkların, gerçeğe uygunluklarının araştırılması suretiyle hileli raporlamanın tespit edilmesine katkı sağlar.” yargısına ise 99 (31,9) kişi katılıyor olarak cevap vermiştir. Katılımcıların büyük çoğunluğu hileli finansal raporlama ile mücadelede adli muhasebe faaliyetlerinin hileli finansal raporlamanın tespitinde etkili olduğu yönünde görüş bildirmiştir. Bu kapsamda hileli finansal raporlamanın tespitine ilişkin mevcut yöntemlerin söz konusu yargılar bağlamında eksikliği olduğunun düşünüldüğü, bu nedenle adli muhasebenin süreçte dahil edilmesinin fayda sağlayacağına dair görüş birliği olduğu şeklinde yorum yapılabilir.

Adli muhasebe faaliyetlerinin hileli finansal raporlamanın önlenmesine etkisi ile ilgili yargılara katılımcıların verdiği cevaplar Tablo 12’de yer almaktadır.

Tablo 12: Meslek Mensuplarının Adli Muhasebe Faaliyetlerinin Hileli Finansal Raporlamanın Önlenmesine Etkisi İle İlgili Yargılara Katılım Durumu

<i>Adli muhasebe faaliyetlerinin hileli finansal raporlamanın önlenmesine etkisi</i>	1		2		3		4		5	
	f	%	f	%	f	%	f	%	f	%
İş etiği bilinci oluşturması suretiyle hileli finansal raporlamanın önlenmesine katkı sağlar.	20	6,5	42	13,5	79	25,5	120	38,7	49	15,8
İç kontrol sistemindeki zayıflıkları bildirmek suretiyle hileli finansal raporlamanın önlenmesine katkı sağlar.	8	2,6	51	16,5	76	24,5	118	38,1	57	18,4
Hileli davranış için olası fırsat faktörünün engellenmesi suretiyle hileli finansal raporlamanın önlenmesine katkı sağlar.	13	4,2	49	15,8	85	27,4	102	32,9	61	19,7
Hile denetimi bilinci oluşturması suretiyle hileli finansal raporlamanın önlenmesine katkı sağlar.	11	3,5	43	13,9	71	22,9	118	38,1	67	21,6
Hileli davranış için olası girişimleri bildirmek suretiyle hileli finansal raporlamanın önlenmesine katkı sağlar.	17	5,5	47	15,2	69	22,3	114	36,8	63	20,3

Tablo 12’de görüldüğü üzere, adli muhasebe faaliyetlerinin hileli finansal raporlamanın önlenmesine etkisi ile ilgili “İş etiği bilinci oluşturması suretiyle hileli finansal raporlamanın önlenmesine katkı sağlar.” yargısına 120 (%38,7) kişi, “İç kontrol sistemindeki zayıflıkları bildirmek suretiyle hileli finansal raporlamanın önlenmesine katkı sağlar.” yargısına 118 (%38,1) kişi, “Hileli davranış için olası fırsat faktörünün engellenmesi suretiyle hileli finansal raporlamanın önlenmesine katkı sağlar.” yargısına 102 (%32,9) kişi, “Hile denetimi bilinci oluşturması suretiyle hileli finansal raporlamanın önlenmesine katkı sağlar.” yargısına 118 (%38,1) kişi ve “Hileli davranış için olası girişimleri bildirmek suretiyle hileli finansal raporlamanın önlenmesine katkı sağlar.” yargısına ise 114 (%36,8) kişi katılıyor olarak cevap vermiştir. Katılımcıların büyük çoğunluğunun adli muhasebe faaliyetlerinin hileli finansal raporlamanın önlenmesine etkili olduğu yönünde görüş bildirdiği görülmektedir. Buradan hareketle, hileli finansal raporlamanın önlenmesine ilişkin adli muhasebenin iç kontrol sistemindeki eksiklikleri gidererek hile riskini en aza indirdiği, meydana getirdiği denetim bilinciyle hilelere yönelik caydırıcı rol üstlendiği, iş süreçlerinde etik bilinç oluşturduğu ifade edilebilir.

Adli muhasebe faaliyetlerinde yararlanılan alan bilgilerinin hileli finansal raporlamanın belirlenmesine etkisi ile ilgili yargılara katılımcıların verdiği cevaplar Tablo 13’te yer almaktadır.

Tablo 13: Meslek Mensuplarının Adli Muhasebe Faaliyetlerinde Yararlanılan Alan Bilgilerinin Hileli Finansal Raporlamanın Belirlenmesine Etkisi İle İlgili Yargılara Katılım Durumu

<i>Adli muhasebe faaliyetlerinde yararlanılan alan bilgilerinin hileli finansal raporlamanın belirlenmesine etkisi</i>	1		2		3		4		5	
	f	%	f	%	f	%	f	%	f	%
Psikoloji ve davranış bilimlerinin öğretileri ışığında hileli finansal raporlamayı gerçekleştiren bireylerin belirlenmesinde katkı sağlar.	41	13,2	97	31,3	92	29,7	56	18,1	24	7,7
Bilgi teknolojileri bilgisi aracılığıyla dijital ortamdaki hileli finansal raporlamanın belirlenmesinde katkı sağlar.	21	6,8	78	25,2	67	21,6	101	32,6	43	13,9
Mevzuat bilgisi aracılığıyla ticari davalarda hileli finansal raporlamanın belirlenmesinde katkı sağlar.	27	8,7	75	24,2	70	22,6	78	25,2	60	19,4
Grafoloji bilgisi aracılığıyla hileli finansal raporlamanın belirlenmesinde katkı sağlar.	74	23,9	93	30,0	92	29,7	31	10,0	20	6,5
Şüphe barındıran olgularla ilgili kriminoloji bilgisinden yararlanarak gerçekleştirilecek kapsamlı araştırma aracılığıyla hileli finansal raporlamanın belirlenmesine katkı sağlar.	71	22,9	84	27,1	74	23,9	55	17,7	26	8,4

Tablo 13’te görüldüğü üzere, hileli finansal raporlama ile mücadelede adli muhasebe faaliyetleri yürütülürken hileli finansal raporlamanın belirlenmesinde yararlanılan alan bilgilerinin etkisi ile ilgili “Bilgi teknolojileri bilgisi aracılığıyla dijital ortamdaki hileli finansal raporlamanın belirlenmesinde katkı sağlar.” yargısına 101 (32,6) kişinin katıldığı görülürken, “Şüphe barındıran olgularla ilgili kriminoloji bilgisinden yararlanarak gerçekleştirilecek kapsamlı araştırma aracılığıyla hileli finansal raporlamanın belirlenmesine katkı sağlar.” yargısına 84 (27,1) kişinin katılmadığı görülmektedir. “Psikoloji ve davranış bilimlerinin öğretileri ışığında hileli finansal raporlamayı gerçekleştiren bireylerin belirlenmesinde katkı sağlar.”, “Mevzuat bilgisi aracılığıyla ticari davalarda hileli finansal raporlamanın belirlenmesinde katkı sağlar.”, “Grafoloji bilgisi aracılığıyla hileli finansal raporlamanın belirlenmesinde katkı sağlar.” yargılarına katılımcılar tarafından verilen cevaplar incelendiğinde ise genel itibarıyla bir kararsızlık yaşandığı görülmektedir. Söz konusu kararsızlığın adli muhasebeye ve ilgili alanlara yönelik bilgi eksikliğinden kaynaklandığı ifade edilebilir.

Öte yandan anket uygulaması ile elde edilen verilere ilişkin demografik değişkenler açısından anlamlı bir farklılık olup olmadığının incelenmesi amacıyla analizler gerçekleştirilmiştir. Araştırma hipotezleri, Bağımsız Örneklem t-Testi ve Tek Yönlü Varyans Analizi ile test edilmiştir. T-testi ve ANOVA, ortalamalar arasındaki farkın test edilmesinde araştırmalarda sıklıkla kullanılan tekniklerdir (Köse ve Öztemur, 2014: 404). **Bağımsız Örneklem t-Testi**; iki bağımsız grup arasındaki ortalamalarda istatistiksel olarak anlamlı bir fark olup olmadığının test edilmesinde kullanılan bir

araçtır. **Tek Yönlü Varyans Analizi**; ikiden fazla bağımsız grup arasındaki ortalamalarda istatistiksel olarak bir fark olup olmadığının test edilmesinde kullanılan bir araçtır (Salın, 2022: 40-41). Aşağıda yer alan başlıkta söz konusu analizlere ve açıklamalarına yer verilmektedir.

3.6.2. Bağımsız Örneklem t-Testi ve Tek Yönlü Varyans Analizi

Hileli finansal raporlama ile mücadelede adli muhasebenin yeri ve öneminin tespitine ilişkin dört demografik değişken cinsiyet, yaş, eğitim düzeyi ve meslekteki deneyim üzerinde anlamlı bir farklılık olup olmadığı Bağımsız Örneklem t-Testi ve ANOVA testi ile test edilmiştir. SM unvanı tek kişi olması sebebiyle beşinci demografik değişken olan unvan karşılaştırmalara dahil edilmemiştir. Veriler SPSS 26 ile analiz edilmiş olup anlamlılık düzeyi 0,05 alınmıştır. Farklı grupları belirlemek için Bonferroni düzeltmesi yapılmıştır. **Bonferroni düzeltmesi**; verilerin istatistiksel olarak anlamlı görünmesinde yanlışlık oranını azaltmak amacıyla uygulanan bir yöntemdir (Nosrati, 2010: 18).

Anket katılımcılarının hileli finansal raporlama ile mücadelede adli muhasebe faaliyetlerinin, hileli finansal raporlamanın tespit edilmesine katkısının yer aldığı ifadelerin, *cinsiyet* değişkenine göre farklılık gösterip göstermediğinin belirlenmesi için iki farklı ortalamanın karşılaştırılmasında kullanılan Bağımsız Örneklem t-Testi yapılmış ve sonuçlara Tablo 14’te yer verilmiştir.

Tablo 14: Hileli Finansal Raporlamanın Tespit Edilmesine Etkisi Açısından Cinsiyet Değişkenine Göre Farklılık Analizi Sonuçları (t-Testi)

<i>Hileli Finansal Raporlama ile Mücadelede Adli Muhasebe Faaliyetlerinin;</i>		Cinsiyet	Ort.	Std. Sap.	t	p
<i>Hileli Finansal Raporlamanın Tespitine Etkisi (TE)</i>						
TE1	Gerekli belgelerin elde edilmesi suretiyle hileli raporlamanın tespit edilmesine katkı sağlar.	Erkek	3,545	1,024	0,446	0,657
		Kadın	3,469	1,259		
TE2	Gerekli belgelerin incelenmesi suretiyle hileli raporlamanın tespit edilmesine katkı sağlar.	Erkek	3,683	1,033	0,692	0,490
		Kadın	3,578	1,245		
TE3	Hileli finansal raporlamaya ilişkin iddiaların desteklenmesi ya da çürütülmesi suretiyle hileli raporlamanın tespit edilmesine katkı sağlar.	Erkek	3,533	1,009	-0,317	0,751
		Kadın	3,578	1,081		
TE4	Analitik araştırma tekniği kullanarak işletme bilgilerinin, geçmiş dönem ve sektör bilgileri ile karşılaştırılması suretiyle hileli raporlamanın tespit edilmesine katkı sağlar.	Erkek	3,512	1,160	-1,081	0,280
		Kadın	3,688	1,139		
TE5	Fiziki araştırma tekniği kullanarak işletme bilançosundaki varlıkların, gerçeğe uygunluklarının araştırılması suretiyle hileli raporlamanın tespit edilmesine katkı sağlar.	Erkek	3,577	1,125	-1,200	0,231
		Kadın	3,766	1,095		

Tablo 14’te görüldüğü üzere, hileli finansal raporlama ile mücadelede adli muhasebe faaliyetlerinin hileli finansal raporlamanın tespitine etkisi başlığı altında yer verilen 5 ifadede (TE1, TE2, TE3, TE4, TE5) cinsiyete göre istatistiksel olarak 0,05 anlamlılık seviyesinde istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır. İstatistiksel olarak anlamlı olma, istatistiksel olarak güvenilir olma anlamına gelmektedir. Anlamlılık değerinin $p < 0,05$ olması, sonuçlar arasında istatistiksel olarak anlamlı bir fark bulunduğunu, $p > 0,05$ olması ise sonuçlar arasında istatistiksel olarak anlamlı bir fark bulunmadığını ifade etmektedir (Şencan, 2005: 16). Bu sonuca istinaden, “Katılımcıların cinsiyetleri açısından adli muhasebe faaliyetlerinin, hileli finansal raporlamanın tespit edilmesine etkisi ile ilgili yargılarında farklılık vardır.” olarak ifade edilen H_1 hipotezi reddedilmiştir.

Anket katılımcılarının hileli finansal raporlama ile mücadelede adli muhasebe faaliyetlerinin, hileli finansal raporlamanın tespit edilmesine katkısının yer aldığı ifadelerin, yaş değişkenine göre farklılık gösterip göstermediğinin belirlenmesi için uygulanan ANOVA sonuçları Tablo 15’te yer almaktadır.

Tablo 15: Hileli Finansal Raporlamanın Tespit Edilmesine Etkisi Açısından Yaş Değişkenine Göre Farklılık Analizi Sonuçları (ANOVA)

<i>Hileli Finansal Raporlama ile Mücadelede Adli Muhasebe Faaliyetlerinin;</i>		Yaş	Ort.	Std. Sap.	F	p
<i>Hileli Finansal Raporlamanın Tespit Edilmesine Etkisi (TE)</i>						
TE1	Gerekli belgelerin elde edilmesi suretiyle hileli raporlamanın tespit edilmesine katkı sağlar.	26-31	3,200	1,304	3,475	0,016
		32-38	3,929 ^a	0,951		
		39-45	3,373 ^b	1,194		
		46+	3,477 ^b	1,030		
TE2	Gerekli belgelerin incelenmesi suretiyle hileli raporlamanın tespit edilmesine katkı sağlar.	26-31	3,400	0,894	2,219	0,086
		32-38	3,964	1,128		
		39-45	3,493	1,107		
		46+	3,644	1,042		
TE3	Hileli finansal raporlamaya ilişkin iddiaların desteklenmesi ya da çürütülmesi suretiyle hileli raporlamanın tespit edilmesine katkı sağlar.	26-31	3,200	0,837	3,146	0,025
		32-38	3,911 ^a	0,959		
		39-45	3,480	0,978		
		46+	3,460 ^b	1,046		
TE4	Analitik araştırma tekniği kullanarak işletme bilgilerinin, geçmiş dönem ve sektör bilgileri ile karşılaştırılması suretiyle hileli raporlamanın tespit edilmesine katkı sağlar.	26-31	3,800	0,447	4,823	0,003
		32-38	4,054 ^a	1,119		
		39-45	3,360 ^b	1,111		
		46+	3,460 ^b	1,161		
TE5	Fiziki araştırma tekniği kullanarak işletme bilançosundaki varlıkların, gerçeğe uygunluklarının araştırılması suretiyle hileli raporlamanın tespit edilmesine katkı sağlar.	26-31	3,600	1,140	4,281	0,006
		32-38	4,071 ^a	1,006		
		39-45	3,400 ^b	1,065		
		46+	3,563 ^b	1,145		

Not: ^{a, b} Farklı harfli gruplar arasında anlamlı farklılık vardır.

Tablo 15’te görüldüğü üzere, hileli finansal raporlama ile mücadelede adli muhasebe faaliyetlerinin hileli finansal raporlamanın tespitine etkisi başlığı altında yer verilen 5 ifadenin yaş değişkenine göre değişimi değerlendirildiğinde; TE1 (F=3,475; p=0,016), TE3 (F=3,146; p=0,025), TE4 (F=4,823; p=0,003) ve TE5 (F=4,281; p=0,006) ifadelerine yönelik verilen cevaplar istatistiksel olarak anlamlı bir şekilde farklılaşmıştır. TE1, TE4 ve TE5 ifadelerinde 32-38 yaş grubunda yer alan katılımcıların ortalama cevabı 39-45 ve 46+ yaş gruplarından daha yüksek elde edilmiştir. Yani, TE1 ve TE4 ve TE5 ifadeleri için 32-38 yaş grubunda olanların, 39 ve üstü yaş grubunda olanlara göre ortalama cevabı daha yüksektir. TE3 ifadesi için 32-38 yaş grubunda olanların ortalama cevabı 46 ve üstü yaş grubunda olanlardan daha yüksek elde edilmiştir. Bu sonuca istinaden, “*Katılımcıların yaşları açısından adli muhasebe faaliyetlerinin, hileli finansal raporlamanın tespit edilmesine etkisi ile ilgili yargılarında farklılık vardır.*” olarak ifade edilen H₂ hipotezi kısmen kabul edilir.

Anket katılımcılarının hileli finansal raporlama ile mücadelede adli muhasebe faaliyetlerinin, hileli finansal raporlamanın tespit edilmesine katkısının yer aldığı ifadelerin, *eğitim düzeyi* değişkenine göre farklılık gösterip göstermediğinin belirlenmesi için uygulanan ANOVA testi sonuçları Tablo 16’da yer almaktadır.

Tablo 16: Hileli Finansal Raporlamanın Tespit Edilmesine Etkisi Açısından Eğitim Düzeyi Değişkenine Göre Farklılık Analizi Sonuçları (ANOVA)

<i>Hileli Finansal Raporlama ile Mücadelede Adli Muhasebe Faaliyetlerinin;</i>		Eğitim	Ort.	Std. Sap.	F	p
<i>Hileli Finansal Raporlamanın Tespit Edilmesine Etkisi (TE)</i>						
TE1	Gerekli belgelerin elde edilmesi suretiyle hileli raporlamanın tespit edilmesine katkı sağlar.	Lisans	3,502	1,066	1,174	0,310
		Yüksek Lisans	3,889	1,023		
		Diğer	3,667	1,414		
TE2	Gerekli belgelerin incelenmesi suretiyle hileli raporlamanın tespit edilmesine katkı sağlar.	Lisans	3,633 ^a	1,075	3,514	0,031
		Yüksek Lisans	4,278 ^b	0,669		
		Diğer	3,333	1,500		
TE3	Hileli finansal raporlamaya ilişkin iddiaların desteklenmesi ya da çürütülmesi suretiyle hileli raporlamanın tespit edilmesine katkı sağlar.	Lisans	3,527	1,032	0,378	0,686
		Yüksek Lisans	3,722	0,826		
		Diğer	3,667	1,118		
TE4	Analitik araştırma tekniği kullanarak işletme bilgilerinin, geçmiş dönem ve sektör bilgileri ile karşılaştırılması suretiyle hileli raporlamanın tespit edilmesine katkı sağlar.	Lisans	3,527	1,146	2,158	0,117
		Yüksek Lisans	4,056	1,110		
		Diğer	3,222	1,394		
TE5	Fiziki araştırma tekniği kullanarak işletme bilançosundaki varlıkların, gerçeğe uygunluklarının araştırılması suretiyle hileli raporlamanın tespit edilmesine katkı sağlar.	Lisans	3,608	1,100	1,342	0,263
		Yüksek Lisans	3,944	1,259		
		Diğer	3,222	1,394		

Not: ^{a, b} Farklı harfler arasında anlamlı farklılık vardır.

Tablo 16’da görüldüğü üzere, hileli finansal raporlama ile mücadelede adli muhasebe faaliyetlerinin hileli finansal raporlamanın tespit edilmesine etkisi başlığı altında yer verilen 5 ifadenin *eğitim düzeyi* değişkenine göre değişimi değerlendirildiğinde; TE2 ($F=3,514$; $p=0,031$) ifadesine verilen cevap istatistiksel olarak anlamlı bir şekilde farklılaşmıştır. Yüksek lisans mezunu olan katılımcıların TE2 ifadesine verdiği ortalama cevaplar, lisans mezunu olan katılımcılardan daha yüksektir. Bu sonuca istinaden, “*Katılımcıların eğitim düzeyi açısından adli muhasebe faaliyetlerinin, hileli finansal raporlamanın tespit edilmesine etkisi ile ilgili yargılarında farklılık vardır.*” olarak ifade edilen H_3 hipotezi kısmen kabul edilir.

Anket katılımcılarının hileli finansal raporlama ile mücadelede adli muhasebe faaliyetlerinin, hileli finansal raporlamanın tespit edilmesine katkısının yer aldığı ifadelerin, *deneyim* değişkenine göre farklılık gösterip göstermediğinin belirlenmesi için uygulanan ANOVA testi sonuçları Tablo 17’de yer almaktadır.

Tablo 17: Hileli Finansal Raporlamanın Tespit Edilmesine Etkisi Açısından Deneyim Değişkenine Göre Farklılık Analizi Sonuçları (ANOVA)

<i>Hileli Finansal Raporlama ile Mücadelede Adli Muhasebe Faaliyetlerinin;</i>		Deneyim	Ort.	Std. Sap.	F	p
<i>Hileli Finansal Raporlamanın Tespit Edilmesine Etkisi (TE)</i>						
TE1	Gerekli belgelerin elde edilmesi suretiyle hileli raporlamanın tespit edilmesine katkı sağlar.	1-5	4,067	0,594	1,392	0,245
		6-10	3,537	1,142		
		11-15	3,453	1,189		
		16+	3,514	1,035		
TE2	Gerekli belgelerin incelenmesi suretiyle hileli raporlamanın tespit edilmesine katkı sağlar.	1-5	4,133	0,743	1,021	0,383
		6-10	3,610	1,202		
		11-15	3,653	1,168		
		16+	3,637	1,032		
TE3	Hileli finansal raporlamaya ilişkin iddiaların desteklenmesi ya da çürütülmesi suretiyle hileli raporlamanın tespit edilmesine katkı sağlar.	1-5	4,067	0,594	1,767	0,154
		6-10	3,659	0,990		
		11-15	3,533	1,031		
		16+	3,475	1,046		
TE4	Analitik araştırma tekniği kullanarak işletme bilgilerinin, geçmiş dönem ve sektör bilgileri ile karşılaştırılması suretiyle hileli raporlamanın tespit edilmesine katkı sağlar.	1-5	4,267 ^a	0,704	3,111	0,027
		6-10	3,780	1,037		
		11-15	3,547	1,233		
		16+	3,436 ^b	1,156		
TE5	Fiziki araştırma tekniği kullanarak işletme bilançosundaki varlıkların, gerçeğe uygunluklarının araştırılması suretiyle hileli raporlamanın tespit edilmesine katkı sağlar.	1-5	4,133	0,915	2,023	0,111
		6-10	3,854	1,014		
		11-15	3,547	1,131		
		16+	3,547	1,143		

Not: ^{a, b} Farklı harfli gruplar arasında anlamlı farklılık vardır.

Tablo 17’de görüldüğü üzere, hileli finansal raporlama ile mücadelede adli muhasebe faaliyetlerinin hileli finansal raporlamanın tespit edilmesine etkisi başlığı altında yer verilen 5 ifadenin *deneyim* değişkenine göre değişimi değerlendirildiğinde; TE4 (F=3,111; p=0,027) ifadesine verilen cevaplar istatistiksel olarak anlamlı şekilde farklılaşmıştır. 1-5 yıl deneyimi olan katılımcıların TE4 ifadesine verdiği ortalama cevaplar 16 yıl ve üstü deneyimi olan katılımcılardan daha yüksektir. Bu sonuca istinaden, “*Katılımcıların meslekteki deneyimi açısından adli muhasebe faaliyetlerinin, hileli finansal raporlamanın tespit edilmesine etkisi ile ilgili yargılarında farklılık vardır.*” olarak ifade edilen H₄ hipotezi kısmen kabul edilir.

Anket katılımcılarının hileli finansal raporlama ile mücadelede adli muhasebe faaliyetlerinin, hileli finansal raporlamanın önlenmesine etkisinin yer aldığı ifadelerin, *cinsiyet* değişkenine göre farklılık gösterip göstermediğinin belirlenmesi için iki farklı ortalamanın karşılaştırılmasında kullanılan Bağımsız Örneklem t-Testi sonuçları Tablo 18’de yer almaktadır.

Tablo 18: Hileli Finansal Raporlamanın Önlenmesine Etkisi Açısından Cinsiyet Değişkenine Göre Farklılık Analizi Sonuçları (t-Testi)

Hileli Finansal Raporlama ile Mücadelede Adli Muhasebe Faaliyetlerinin;		Cinsiyet	Ort.	Std. Sap.	t	p
Hileli Finansal Raporlamanın Önlenmesine Etkisi (ÖE)						
ÖE1	İş etiği bilinci oluşturması suretiyle hileli finansal raporlamanın önlenmesine katkı sağlar.	Erkek	3,459	1,083	0,643	0,521
		Kadın	3,359	1,200		
ÖE2	İç kontrol sistemindeki zayıflıkları bildirmek suretiyle hileli finansal raporlamanın önlenmesine katkı sağlar.	Erkek	3,520	1,049	-0,391	0,696
		Kadın	3,578	1,066		
ÖE3	Hileli davranış için olası fırsat faktörünün engellenmesi suretiyle hileli finansal raporlamanın önlenmesine katkı sağlar.	Erkek	3,459	1,120	-0,666	0,506
		Kadın	3,563	1,037		
ÖE4	Hile denetimi bilinci oluşturması suretiyle hileli finansal raporlamanın önlenmesine katkı sağlar.	Erkek	3,654	1,049	1,643	0,101
		Kadın	3,406	1,178		
ÖE5	Hileli davranış için olası girişimleri bildirmek suretiyle hileli finansal raporlamanın önlenmesine katkı sağlar.	Erkek	3,512	1,135	-0,021	0,983
		Kadın	3,516	1,155		

Tablo 18’de görüldüğü üzere, hileli finansal raporlama ile mücadelede adli muhasebe faaliyetlerinin hileli finansal raporlamanın önlenmesine etkisi başlığı altında yer verilen 5 ifadenin (ÖE1, ÖE2, ÖE3, ÖE4, ÖE5) *cinsiyet* değişkenine göre istatistiksel olarak anlamlı değişim elde edilmemiştir (p>0,05). Bu sonuca istinaden, “*Katılımcıların cinsiyetleri açısından adli muhasebe faaliyetlerinin, hileli finansal raporlamanın önlenmesine etkisi ile ilgili yargılarında farklılık vardır.*” olarak ifade edilen H₅ hipotezi reddedilir.

Anket katılımcılarının hileli finansal raporlama ile mücadelede adli muhasebe faaliyetlerinin, hileli finansal raporlamanın önlenmesine etkisinin yer aldığı ifadelerin, *yaş* değişkenine göre farklılık gösterip göstermediğinin belirlenmesi için uygulanan ANOVA Testi sonuçları Tablo 19’da yer almaktadır.

Tablo 19: Hileli Finansal Raporlamanın Önlenmesine Etkisi Açısından Yaş Değişkenine Göre Farklılık Analizi Sonuçları (ANOVA)

<i>Hileli Finansal Raporlama ile Mücadelede Adli Muhasebe Faaliyetlerinin;</i>		Yaş	Ort.	Std. Sap.	F	P
<i>Hileli Finansal Raporlamanın Önlenmesine Etkisi (ÖE)</i>						
ÖE1	İş etiği bilinci oluşturması suretiyle hileli finansal raporlamanın önlenmesine katkı sağlar.	26-31	4,000	0,707	4,908	0,002
		32-38	3,857 ^a	1,119		
		39-45	3,160 ^b	1,128		
		46+	3,408 ^b	1,064		
ÖE2	İç kontrol sistemindeki zayıflıkları bildirmek suretiyle hileli finansal raporlamanın önlenmesine katkı sağlar.	26-31	3,800	0,837	2,684	0,047
		32-38	3,857 ^a	1,135		
		39-45	3,360 ^b	0,895		
		46+	3,494	1,074		
ÖE3	Hileli davranış için olası fırsat faktörünün engellenmesi suretiyle hileli finansal raporlamanın önlenmesine katkı sağlar.	26-31	3,600	0,548	2,132	0,096
		32-38	3,804	1,052		
		39-45	3,347	0,993		
		46+	3,431	1,160		
ÖE4	Hile denetimi bilinci oluşturması suretiyle hileli finansal raporlamanın önlenmesine katkı sağlar.	26-31	3,200	0,837	2,790	0,041
		32-38	3,964 ^a	1,078		
		39-45	3,493 ^b	1,045		
		46+	3,546 ^b	1,084		
ÖE5	Hileli davranış için olası girişimleri bildirmek suretiyle hileli finansal raporlamanın önlenmesine katkı sağlar	26-31	3,400	0,894	3,731	0,012
		32-38	3,964 ^a	1,044		
		39-45	3,453	0,990		
		46+	3,397 ^b	1,201		

Not: ^{a, b} Farklı harfli gruplar arasında anlamlı farklılık vardır.

Tablo 19’da görüldüğü üzere, hileli finansal raporlama ile mücadelede adli muhasebe faaliyetlerinin hileli finansal raporlamanın önlenmesine etkisi başlığı altında yer verilen 5 ifadenin (ÖE1, ÖE2, ÖE3, ÖE4, ÖE5) *yaş grupları* değişkenine göre değişimi değerlendirildiğinde; ÖE1 (F=4,908; p=0,002), ÖE2 (F=2,684; p=0,047), ÖE4 (F=2,790; p=0,041) ve ÖE5 (F=3,731; p=0,012) ifadelerine yönelik verilen cevaplar istatistiksel olarak anlamlı bir şekilde farklılaşmıştır. ÖE1, ÖE4 ifadelerinde 32-38 yaş grubunda yer alan katılımcıların ortalama cevabı 39-45 ve 46+ yaş gruplarından daha yüksek elde edilmiştir. Yani, ÖE1 ve ÖE4 ifadeleri için 32-38 yaş grubunda yer alan katılımcıların 39 ve üstü yaş grubunda olan katılımcılara göre ortalama cevabı daha yüksektir. ÖE2 ifadesi için 32-38 yaş grubunda olan katılımcıların ortalama cevabı 39-45 yaş grubunda olan katılımcılardan daha yüksek elde edilmiştir. ÖE5 ifadesi için 32-38 yaş grubunda olanların ortalama

cevabı 46 ve üstü yaş grubunda olanlardan daha yüksek elde edilmiştir. Bu sonuca istinaden, “Katılımcıların yaşları açısından adli muhasebe faaliyetlerinin, hileli finansal raporlamanın önlenmesine etkisi ile ilgili yargılarında farklılık vardır.” olarak ifade edilen H₆ hipotezi kısmen kabul edilir.

Anket katılımcılarının hileli finansal raporlama ile mücadelede adli muhasebe faaliyetlerinin, hileli finansal raporlamanın önlenmesine etkisinin yer aldığı ifadelerin, *eğitim düzeyi* değişkenine göre farklılık gösterip göstermediğinin belirlenmesi için uygulanan ANOVA Testi sonuçları Tablo 20’de yer almaktadır.

Tablo 20: Hileli Finansal Raporlamanın Önlenmesine Etkisi Açısından Eğitim Düzeyi Değişkenine Göre Farklılık Analizi Sonuçları (ANOVA)

<i>Hileli Finansal Raporlama ile Mücadelede Adli Muhasebe Faaliyetlerinin;</i>		Eğitim	Ort.	Std. Sap.	F	P
<i>Hileli Finansal Raporlamanın Önlenmesine Etkisi (ÖE)</i>						
ÖE1	İş etiği bilinci oluşturma suretiyle hileli finansal raporlamanın önlenmesine katkı sağlar.	Lisans	3,420	1,109	0,924	0,398
		Yüksek Lisans	3,778	1,003		
		Diğer	3,333	1,225		
ÖE2	İç kontrol sistemindeki zayıflıkları bildirmek suretiyle hileli finansal raporlamanın önlenmesine katkı sağlar.	Lisans	3,519 ^a	1,026	5,211	0,006
		Yüksek Lisans	4,111 ^b	1,023		
		Diğer	2,778 ^c	1,394		
ÖE3	Hileli davranış için olası fırsat faktörünün engellenmesi suretiyle hileli finansal raporlamanın önlenmesine katkı sağlar.	Lisans	3,463	1,079	2,927	0,055
		Yüksek Lisans	4,000	1,188		
		Diğer	3,000	1,414		
ÖE4	Hile denetimi bilinci oluşturma suretiyle hileli finansal raporlamanın önlenmesine katkı sağlar.	Lisans	3,572	1,081	1,452	0,236
		Yüksek Lisans	4,000	0,970		
		Diğer	3,778	1,202		
ÖE5	Hileli davranış için olası girişimleri bildirmek suretiyle hileli finansal raporlamanın önlenmesine katkı sağlar.	Lisans	3,488 ^b	1,134	3,167	0,044
		Yüksek Lisans	4,111 ^a	0,963		
		Diğer	3,111 ^b	1,269		

Not: ^{a, b, c} Farklı harfli gruplar arasında anlamlı farklılık vardır.

Tablo 20’de görüldüğü üzere, hileli finansal raporlama ile mücadelede adli muhasebe faaliyetlerinin hileli finansal raporlamanın önlenmesine etkisi başlığı altında yer verilen 5 ifadenin (ÖE1, ÖE2, ÖE3, ÖE4, ÖE5) *eğitim düzeyi* değişkenine göre değişimi değerlendirildiğinde; ÖE2 (F=5,211; p=0,006) ve ÖE5 (F=3,167; p=0,044) ifadelerine verilen cevaplar istatistiksel olarak anlamlı şekilde farklılaşmıştır. Yüksek lisans mezunu olan katılımcıların ÖE5 ifadesine verdiği ortalama cevaplar lisans ve diğer mezunu olan katılımcılardan daha yüksektir. ÖE2 ifadesi için ortalama cevaplar büyükten küçüğe yüksek lisans, lisans ve diğer şeklinde sıralanmaktadır. Bu sonuca istinaden, “Katılımcıların eğitim düzeyi açısından adli muhasebe faaliyetlerinin, hileli

finansal raporlamanın önlenmesine etkisi ile ilgili yargılarında farklılık vardır.” olarak ifade edilen H_7 hipotezi kısmen kabul edilir.

Anket katılımcılarının hileli finansal raporlama ile mücadelede adli muhasebe faaliyetlerinin, hileli finansal raporlamanın önlenmesine etkisinin yer aldığı ifadelerin, *deneyim* değişkenine göre farklılık gösterip göstermediğinin belirlenmesi için uygulanan ANOVA Testi sonuçları Tablo 21’de yer almaktadır.

Tablo 21: Hileli Finansal Raporlamanın Önlenmesine Etkisi Açısından Deneyim Değişkenine Göre Farklılık Analizi Sonuçları (ANOVA)

<i>Hileli Finansal Raporlama ile Mücadelede Adli Muhasebe Faaliyetlerinin;</i>		Deneyim	Ort.	Std. Sap.	F	P
<i>Hileli Finansal Raporlamanın Önlenmesine Etkisi (ÖE)</i>						
ÖE1	İş etiği bilinci oluşturma suretiyle hileli finansal raporlamanın önlenmesine katkı sağlar.	1-5	4,267 ^a	0,704	3,646	0,013
		6-10	3,610 ^b	1,046		
		11-15	3,333 ^b	1,234		
		16+	3,374 ^b	1,065		
ÖE2	İç kontrol sistemindeki zayıflıkları bildirmek suretiyle hileli finansal raporlamanın önlenmesine katkı sağlar.	1-5	4,333 ^a	0,816	3,589	0,014
		6-10	3,659 ^b	1,039		
		11-15	3,427 ^b	1,068		
		16+	3,480 ^b	1,040		
ÖE3	Hileli davranış için olası fırsat faktörünün engellenmesi suretiyle hileli finansal raporlamanın önlenmesine katkı sağlar.	1-5	4,133 ^a	0,743	2,782	0,041
		6-10	3,707	1,031		
		11-15	3,387 ^b	1,025		
		16+	3,413 ^b	1,155		
ÖE4	Hile denetimi bilinci oluşturma suretiyle hileli finansal raporlamanın önlenmesine katkı sağlar.	1-5	4,267	0,704	2,158	0,093
		6-10	3,488	1,165		
		11-15	3,627	1,063		
		16+	3,564	1,081		
ÖE5	Hileli davranış için olası girişimleri bildirmek suretiyle hileli finansal raporlamanın önlenmesine katkı sağlar.	1-5	4,200 ^a	0,941	3,108	0,027
		6-10	3,707	0,981		
		11-15	3,573	1,068		
		16+	3,385 ^b	1,191		

Not: ^{a, b} Farklı harfli gruplar arasında anlamlı farklılık vardır.

Tablo 21’de görüldüğü üzere, hileli finansal raporlama ile mücadelede adli muhasebe faaliyetlerinin hileli finansal raporlamanın önlenmesine etkisi başlığı altında yer verilen 5 ifadenin (ÖE1, ÖE2, ÖE3, ÖE4, ÖE5) *deneyim* değişkenine göre değişimi değerlendirildiğinde; ÖE1 (F=3,646; p=0,013), ÖE2 (F=3,589; p=0,014), ÖE3 (F=2,782; p=0,041) ve ÖE5 (F=3,108; p=0,027) ifadelerine yönelik verilen cevaplar istatistiksel olarak anlamlı şekilde farklılaşmıştır. 1-5 yıl deneyimi olan katılımcıların ÖE1 ve ÖE2 ifadelerine verdiği ortalama cevaplar 6-10, 11-15 ve 16 yıl ve üstü deneyimi olan katılımcılardan daha yüksektir. Buradan hareketle 1-5 yıl deneyimi olan

katılımcılar ile 6 yıl ve üstü deneyimi olan katılımcıların ÖE1 ve ÖE2 ifadelerine verdiği cevapların farklı olduğubelirtilebilir. ÖE3 ifadesi için 1-5 yıl deneyimi olan katılımcıların ortalama cevabı 11 yıl ve üstü deneyimi olan katılımcılardan daha yüksek, ÖE5 ifadesi için 1-5 yıl deneyimi olan katılımcıların ortalama cevapları 16 yıl ve üstü olan katılımcılardan daha yüksektir. Bu sonuca istinaden, “*Katılımcıların meslekteki deneyimi açısından adli muhasebe faaliyetlerinin, hileli finansal raporlamanın önlenmesine etkisi ile ilgili yargılarında farklılık vardır.*” olarak ifade edilen H₈ hipotezi kısmen kabul edilir.

Anket katılımcılarının hileli finansal raporlama ile mücadelede adli muhasebe faaliyetleri yürütülürken hileli finansal raporlamanın belirlenmesinde yararlanılan alan bilgilerinin etkisinin yer aldığı ifadelerin, *cinsiyet* değişkenine göre farklılık gösterip göstermediğinin belirlenmesi için iki farklı ortalamanın karşılaştırılması için uygulanan Bağımsız Örneklem t-Testi sonuçları Tablo 22’de yer almaktadır.

Tablo 22: Hileli Finansal Raporlamanın Belirlenmesinde Yararlanılan Alan Bilgilerinin Etkisi Açısından Cinsiyet Değişkenine Göre Farklılık Analizi Sonuçları (t-Testi)

<i>Hileli Finansal Raporlama ile Mücadelede Adli Muhasebe Faaliyetleri Yürütülürken;</i>		Cinsiyet	Ort.	Std. Sap.	t	P
<i>Hileli Finansal Raporlamanın Belirlenmesinde Yararlanılan Alan Bilgilerinin Etkisi</i>						
BE1	Psikoloji ve davranış bilimlerinin öğretileri ışığında hileli finansal raporlamayı gerçekleştiren bireylerin belirlenmesinde katkı sağlar.	Erkek	2,687	1,101	-2,183	0,030
		Kadın	3,031	1,208		
BE2	Bilgi teknolojileri bilgisi aracılığıyla dijital ortamdaki hileli finansal raporlamanın belirlenmesinde katkı sağlar.	Erkek	3,118	1,153	-2,943	0,003
		Kadın	3,594	1,151		
BE3	Mevzuat bilgisi aracılığıyla ticari davalarda hileli finansal raporlamanın belirlenmesinde katkı sağlar.	Erkek	3,122	1,229	-2,801	0,005
		Kadın	3,609	1,280		
BE4	Grafoloji bilgisi aracılığıyla hileli finansal raporlamanın belirlenmesinde katkı sağlar.	Erkek	2,390	1,169	-1,854	0,065
		Kadın	2,688	1,037		
BE5	Şüpheli barındıran olgularla ilgili kriminoloji bilgisinden yararlanarak gerçekleştirilecek kapsamlı araştırma aracılığıyla hileli finansal raporlamanın belirlenmesine katkı sağlar.	Erkek	2,528	1,244	-2,444	0,015
		Kadın	2,953	1,214		

Tablo 22’de görüldüğü üzere, hileli finansal raporlama ile mücadelede adli muhasebe faaliyetleri yürütülürken, hileli finansal raporlamanın belirlenmesinde yararlanılan alan bilgilerinin etkisi başlığı altında yer verilen 5 ifadenin (BE1, BE2, BE3, BE4, BE5) cinsiyet değişkenine göre değişimi değerlendirildiğinde; BE1 (t=-2,183; p=0,030), BE2 (t=-2,943; p=0,003), BE3 (t=-2,801; p=0,005) ve BE5 (t=-2,444; p=0,015) ifadeleri istatistiksel olarak anlamlı şekilde farklılaşmıştır. Söz konusu ifadeler için kadın katılımcıların ortalama cevabı erkek katılımcılardan daha yüksek elde edilmiştir. Bu sonuca istinaden, “*Katılımcıların cinsiyetleri açısından hileli finansal raporlama ile*

mücadelede adli muhasebe faaliyetleri yürütürken, hileli finansal raporlamanın belirlenmesinde yararlanılan alan bilgilerinin etkisi ile ilgili yargılarında farklılık vardır” olarak ifade edilen H₉ hipotezi kısmen kabul edilir.

Anket katılımcılarının hileli finansal raporlama ile mücadelede adli muhasebe faaliyetleri yürütürken, hileli finansal raporlamanın belirlenmesinde yararlanılan alan bilgilerinin etkisinin yer aldığı ifadelerin, yaş değişkenine göre farklılık gösterip göstermediğinin belirlenmesi için uygulanan ANOVA testi sonuçları Tablo 23’te yer almaktadır.

Tablo 23: Hileli Finansal Raporlamanın Belirlenmesinde Yararlanılan Alan Bilgilerinin Etkisi Açısından Yaş Değişkenine Göre Farklılık Analizi Sonuçları (ANOVA)

<i>Hileli Finansal Raporlama ile Mücadelede Adli Muhasebe Faaliyetleri Yürütülürken;</i>		Yaş	Ort.	Std. Sap.	F	P
<i>Hileli Finansal Raporlamanın Belirlenmesinde Yararlanılan Alan Bilgilerinin Etkisi</i>						
BE1	Psikoloji ve davranış bilimlerinin öğretileri ışığında hileli finansal raporlamayı gerçekleştiren bireylerin belirlenmesinde katkı sağlar.	26-31	2,800	0,837	9,357	< 0,001
		32-38	3,286 ^a	1,124		
		39-45	3,000	1,040		
		46+	2,483 ^b	1,100		
BE2	Bilgi teknolojileri bilgisi aracılığıyla dijital ortamdaki hileli finansal raporlamanın belirlenmesinde katkı sağlar.	26-31	4,000	0,000	17,389	< 0,001
		32-38	3,929 ^a	1,024		
		39-45	3,493 ^a	0,876		
		46+	2,845 ^b	1,190		
BE3	Mevzuat bilgisi aracılığıyla ticari davalarda hileli finansal raporlamanın belirlenmesinde katkı sağlar.	26-31	3,800	0,447	14,306	< 0,001
		32-38	4,089 ^a	1,066		
		39-45	3,240 ^b	1,206		
		46+	2,920 ^b	1,214		
BE4	Grafoloji bilgisi aracılığıyla hileli finansal raporlamanın belirlenmesinde katkı sağlar.	26-31	3,000	1,000	3,538	0,015
		32-38	2,804 ^a	1,227		
		39-45	2,533	1,082		
		46+	2,287 ^b	1,127		
BE5	Şüpheli barındıran olgularla ilgili kriminoloji bilgisinden yararlanarak gerçekleştirilecek kapsamlı araştırma aracılığıyla hileli finansal raporlamanın belirlenmesine katkı sağlar.	26-31	3,800 ^c	1,095	11,734	< 0,001
		32-38	3,321 ^a	1,114		
		39-45	2,680 ^b	1,286		
		46+	2,328 ^{b,c}	1,169		

Not: ^{a, b} Farklı harfli gruplar arasında ve ^c Aynı harfli gruplar arasında anlamlı farklılık vardır.

Tablo 23’te görüldüğü üzere, hileli finansal raporlama ile mücadelede adli muhasebe faaliyetleri yürütülürken, hileli finansal raporlamanın belirlenmesinde yararlanılan alan bilgilerinin etkisi başlığı altında yer verilen 5 ifadenin (BE1, BE2, BE3, BE4, BE5) yaş değişkenine göre değişimi değerlendirildiğinde; BE1 (F=9,357; p<0,001), BE2 (F=17,389; p<0,001), BE3 (F=14,306; p<0,001), BE4 (F=3,538; p=0,015) ve BE5 (F=11,734; p<0,001) ifadeleri istatistiksel olarak anlamlı

şekilde farklılaşmıştır. BE1 ve BE4 ifadelerinde 32-38 yaş grubunda yer alan katılımcıların ortalama cevabı 46 ve üstü yaş grubunda yer alan katılımcılardan daha yüksek elde edilmiştir. Yani, BE1 ve BE4 ifadeleri için 32-38 yaş grubunda olan katılımcıların 46 ve üstü yaş grubunda olan katılımcılara göre ortalama cevabı daha yüksektir. BE2 ifadesi için 32-38 ve 39-45 yaş grubunda olan katılımcıların ortalama cevabı 46 ve üstü yaş grubunda olan katılımcılardan daha yüksek elde edilmiştir. BE3 ifadesi için 32-38 yaş grubunda olan katılımcıların ortalama cevabı 39 ve üstü yaş grubunda olan katılımcılardan daha yüksek elde edilmiştir. BE5 ifadesi için 32-38 yaş grubunda olan katılımcıların ortalama cevabı 39 ve üstü yaş grubunda olan katılımcılardan ve 26-31 yaş grubunda olan katılımcıların ortalama cevabı ise 46 ve üstü yaş grubunda olan katılımcılardan daha yüksek elde edilmiştir. Bu sonuca istinaden, “Katılımcıların yaşları açısından hileli finansal raporlama ile mücadelede adli muhasebe faaliyetleri yürütürken, hileli finansal raporlamanın belirlenmesinde yararlanılan alan bilgilerinin etkisi ile ilgili yargılarında farklılık vardır” olarak ifade edilen H₁₀ hipotezi kabul edilir.

Anket katılımcılarının hileli finansal raporlama ile mücadelede adli muhasebe faaliyetleri yürütürken, hileli finansal raporlamanın belirlenmesinde yararlanılan alan bilgilerinin etkisinin yer aldığı ifadelerin, *eğitim düzeyi* değişkenine göre farklılık gösterip göstermediğinin belirlenmesi için uygulanan ANOVA testi sonuçları Tablo 24’te yer almaktadır.

Tablo 24: Hileli Finansal Raporlamanın Belirlenmesinde Yararlanılan Alan Bilgilerinin Etkisi Açısından Eğitim Değişkenine Göre Farklılık Analizi Sonuçları (ANOVA)

<i>Hileli Finansal Raporlama ile Mücadelede Adli Muhasebe Faaliyetleri Yürütülürken;</i>		Eğitim	Ort.	Std. Sap.	F	P
<i>Hileli Finansal Raporlamanın Belirlenmesinde Yararlanılan Alan Bilgilerinin Etkisi</i>						
BE1	Psikoloji ve davranış bilimlerinin öğretileri ışığında hileli finansal raporlamayı gerçekleştiren bireylerin belirlenmesinde katkı sağlar.	Lisans	2,717 ^a	1,110	4,295	0,014
		Yüksek Lisans	3,500 ^b	1,043		
		Diğer	2,556	1,509		
BE2	Bilgi teknolojileri bilgisi aracılığıyla dijital ortamdaki hileli finansal raporlamanın belirlenmesinde katkı sağlar.	Lisans	3,145 ^a	1,169	6,297	0,002
		Yüksek Lisans	4,000 ^b	0,767		
		Diğer	3,889	1,054		
BE3	Mevzuat bilgisi aracılığıyla ticari davalarda hileli finansal raporlamanın belirlenmesinde katkı sağlar.	Lisans	3,163 ^a	1,238	3,799	0,023
		Yüksek Lisans	3,833 ^b	1,295		
		Diğer	3,889	1,269		
BE4	Grafoloji bilgisi aracılığıyla hileli finansal raporlamanın belirlenmesinde katkı sağlar.	Lisans	2,389 ^a	1,100	10,638	< 0,001
		Yüksek Lisans	3,611 ^b	1,195		
		Diğer	2,111 ^a	1,364		
BE5	Şüphe barındıran olgularla ilgili kriminoloji bilgisinden yararlanarak gerçekleştirilecek kapsamlı araştırma aracılığıyla hileli finansal raporlamanın belirlenmesine katkı sağlar.	Lisans	2,541 ^a	1,221	8,739	< 0,001
		Yüksek Lisans	3,778 ^b	1,060		
		Diğer	2,667	1,414		

Not: ^{a,b} Farklı harfli gruplar arasında anlamlı farklılık vardır.

Tablo 24’te görüldüğü üzere, hileli finansal raporlama ile mücadelede adli muhasebe faaliyetleri yürütürken, hileli finansal raporlamanın belirlenmesinde yararlanılan alan bilgilerinin etkisi başlığı altında yer verilen beş ifade *eğitim düzeyi* değişkenine göre istatistiksel olarak anlamlı şekilde farklılaşmıştır. Lisans mezunu olan katılımcıların ortalama cevapları, yüksek lisans mezunu olan katılımcılardan daha düşük elde edilmiştir. Ayrıca BE4 ifadesinde yüksek lisans mezunu olan katılımcıların cevapları diğer mezun olan katılımcıların cevaplarından daha yüksek elde edilmiştir. Bu sonuca istinaden, “*Katılımcıların eğitim düzeyi açısından hileli finansal raporlama ile mücadelede adli muhasebe faaliyetleri yürütürken, hileli finansal raporlamanın belirlenmesinde yararlanılan alan bilgilerinin etkisi ile ilgili yargılarında farklılık vardır.*” olarak ifade edilen H₁₁ hipotezi kabul edilir.

Anket katılımcılarının hileli finansal raporlama ile mücadelede adli muhasebe faaliyetleri yürütürken, hileli finansal raporlamanın belirlenmesinde yararlanılan alan bilgilerinin etkisinin yer aldığı ifadelerin, *deneyim* değişkenine göre farklılık gösterip göstermediğinin belirlenmesi için uygulanan ANOVA testi sonuçları Tablo 25’te yer almaktadır.

Tablo 25: Hileli Finansal Raporlamanın Belirlenmesinde Yararlanılan Alan Bilgilerinin Etkisi Açısından Deneyim Değişkenine Göre Farklılık Analizi Sonuçları (ANOVA)

<i>Hileli Finansal Raporlama ile Mücadelede Adli Muhasebe Faaliyetleri Yürütülürken;</i>		Deneyim	Ort.	Std. Sap.	F	P
<i>Hileli Finansal Raporlamanın Belirlenmesinde Yararlanılan Alan Bilgilerinin Etkisi</i>						
BE1	Psikoloji ve davranış bilimlerinin öğretileri ışığında hileli finansal raporlamayı gerçekleştiren bireylerin belirlenmesinde katkı sağlar.	1-5	3,400 ^a	0,910	7,908	< 0,001
		6-10	3,146 ^a	1,131		
		11-15	3,013 ^a	1,072		
		16+	2,508 ^b	1,109		
BE2	Bilgi teknolojileri bilgisi aracılığıyla dijital ortamdaki hileli finansal raporlamanın belirlenmesinde katkı sağlar.	1-5	4,200 ^a	0,561	15,884	< 0,001
		6-10	3,707 ^a	1,055		
		11-15	3,587 ^a	0,960		
		16+	2,866 ^b	1,177		
BE3	Mevzuat bilgisi aracılığıyla ticari davalarda hileli finansal raporlamanın belirlenmesinde katkı sağlar.	1-5	4,267 ^a	0,704	12,875	< 0,001
		6-10	3,951 ^a	0,921		
		11-15	3,320 ^b	1,286		
		16+	2,927 ^b	1,227		
BE4	Grafoloji bilgisi aracılığıyla hileli finansal raporlamanın belirlenmesinde katkı sağlar.	1-5	3,133 ^a	1,302	4,440	0,005
		6-10	2,707	0,981		
		11-15	2,600	1,162		
		16+	2,274 ^b	1,131		
BE5	Şüphe barındıran olgularla ilgili kriminoloji bilgisinden yararlanarak gerçekleştirilecek kapsamlı araştırma aracılığıyla hileli finansal raporlamanın belirlenmesine katkı sağlar.	1-5	3,733 ^a	0,961	10,013	< 0,001
		6-10	3,146 ^c	1,131		
		11-15	2,720 ^b	1,247		
		16+	2,358 ^{b,c}	1,207		

Not: ^{a,b} Farklı harfli gruplar ve ^c aynı harfli gruplar arasında anlamlı farklılık vardır.

Tablo 25’te görüldüğü üzere, hileli finansal raporlama ile mücadelede adli muhasebe faaliyetleri yürütürken, hileli finansal raporlamanın belirlenmesinde yararlanılan alan bilgilerinin etkisi başlığı altında yer verilen 5 ifadenin (BE1, BE2, BE3, BE4, BE5) *deneyim* değişkenine göre değişimi değerlendirildiğinde; BE1 (F=7,908; p<0,001), BE2 (F=15,884; p<0,001), BE3 (F=12,875; p<0,001), BE4 (F=4,440; p=0,005) ve BE5 (F=10,013; p<0,001) ifadeleri istatistiksel olarak anlamlı şekilde farklılaşmıştır. BE1 ve BE2 ifadelerinde 1-15 yıl deneyimi olan katılımcıların ortalama cevabı 16 yıl ve üstü deneyimi olan katılımcılardan daha yüksek elde edilmiştir. BE3 ifadesinde 1-10 yıl deneyimi olan katılımcıların ortalama cevabı 11 yıl ve üstü deneyimi olan katılımcılardan daha yüksek elde edilmiştir. BE4 ifadesinde 1-5 yıl deneyimi olan katılımcıların ortalama cevabı 16 yıl ve üstü deneyimi olan katılımcılardan daha yüksek elde edilmiştir. BE5 ifadesinde 1-5 yıl deneyimi olan katılımcıların ortalama cevabı 11 yıl ve üstü deneyimi olan katılımcılardan, 6-10 yıl deneyimi olan katılımcıların ortalama cevabı 16 yıl ve üstü deneyimi olan katılımcılardan daha yüksek elde edilmiştir. Bu sonuca istinaden, “*Katılımcıların meslekteki deneyimi açısından hileli finansal raporlama ile mücadelede adli muhasebe faaliyetleri yürütürken, hileli finansal raporlamanın belirlenmesinde yararlanılan alan bilgilerinin etkisinin yer aldığı ifadelerinde farklılık vardır*” olarak ifade edilen H₁₂ hipotezi kabul edilir.

3.5.3. Hipotez Sonuçlarına Toplu Bakış

Hileli finansal raporlama ile mücadelede adli muhasebe faaliyetlerinin hilenin tespiti, hilenin önlenmesi ve hilenin belirlenmesinde yararlanılan alan bilgilerinin etkisi ile ilgili tüm ifadelerin ilgili değişkene göre istatistiksel olarak anlamlı farklılık gösterdiği durumda hipotez “Kabul” edilmiş, bazı ifadelerin anlamlı farklılık gösterdiği durumda hipotez “Kısmen Kabul” edilmiş, tüm ifadelerin anlamlı farklılık göstermediği durumda ise hipotez “Ret” edilmiştir. Araştırma hipotezlerinin kabul ve ret durumlarına ait sonuçlara Tablo 26’da yer verilmektedir.

Tablo 26: Hipotezlerin Kabul/ Ret Durumu

Hipotezler	Kabul/Ret
<i>Adli muhasebe faaliyetlerinin hileli finansal raporlamanın tespitine etkisi</i>	
H₁: Katılımcıların cinsiyetleri açısından adli muhasebe faaliyetlerinin, hileli finansal raporlamanın tespit edilmesine etkisi ile ilgili yargılarında farklılık vardır.	Ret
H₂: Katılımcıların yaşları açısından adli muhasebe faaliyetlerinin, hileli finansal raporlamanın tespit edilmesine etkisi ile ilgili yargılarında farklılık vardır.	Kısmen Kabul
H₃: Katılımcıların eğitim düzeyi açısından adli muhasebe faaliyetlerinin, hileli finansal raporlamanın tespit edilmesine etkisi ile ilgili yargılarında farklılık vardır.	Kısmen Kabul
H₄: Katılımcıların meslekteki deneyimi açısından adli muhasebe faaliyetlerinin, hileli finansal raporlamanın tespit edilmesine etkisi ile ilgili yargılarında farklılık vardır.	Kısmen Kabul

Tablo 26: Hipotezlerin Kabul/ Ret Durumu (Devamı)

Hipotezler	Kabul/Ret
<i>Adli muhasebe faaliyetlerinin hileli finansal raporlamanın önlenmesine etkisi</i>	
H₅: Katılımcıların cinsiyetleri açısından adli muhasebe faaliyetlerinin, hileli finansal raporlamanın önlenmesine etkisi ile ilgili yargılarında farklılık vardır.	Ret
H₆: Katılımcıların yaşları açısından adli muhasebe faaliyetlerinin, hileli finansal raporlamanın önlenmesine etkisi ile ilgili yargılarında farklılık vardır.	Kısmen Kabul
H₇: Katılımcıların eğitim düzeyi açısından adli muhasebe faaliyetlerinin, hileli finansal raporlamanın önlenmesine etkisi ile ilgili yargılarında farklılık vardır.	Kısmen Kabul
H₈: Katılımcıların meslekteki deneyimi açısından adli muhasebe faaliyetlerinin, hileli finansal raporlamanın önlenmesine etkisi ile ilgili yargılarında farklılık vardır.	Kısmen Kabul
<i>Hileli finansal raporlamanın belirlenmesinde yararlanılan alan bilgilerinin etkisi</i>	
H₉: Katılımcıların cinsiyetleri açısından hileli finansal raporlama ile mücadelede adli muhasebe faaliyetleri yürütürken, hileli finansal raporlamanın belirlenmesinde yararlanılan alan bilgilerinin etkisi ile ilgili yargılarında farklılık vardır.	Kısmen Kabul
H₁₀: Katılımcıların yaşları açısından hileli finansal raporlama ile mücadelede adli muhasebe faaliyetleri yürütürken, hileli finansal raporlamanın belirlenmesinde yararlanılan alan bilgilerinin etkisi ile ilgili yargılarında farklılık vardır.	Kabul
H₁₁: Katılımcıların eğitim düzeyi açısından hileli finansal raporlama ile mücadelede adli muhasebe faaliyetleri yürütürken, hileli finansal raporlamanın belirlenmesinde yararlanılan alan bilgilerinin etkisi ile ilgili yargılarında farklılık vardır.	Kabul
H₁₂: Katılımcıların meslekteki deneyimi açısından hileli finansal raporlama ile mücadelede adli muhasebe faaliyetleri yürütürken, hileli finansal raporlamanın belirlenmesinde yararlanılan alan bilgilerinin etkisi ile ilgili yargılarında farklılık vardır.	Kabul

Tablo 26’da görüldüğü üzere, H₁ ve H₅ hipotezleri reddedilmiştir. Bu durum, anket katılımcılarının söz konusu hipotezlere ilişkin tutumları açısından anlamlı farklılıklar bulunmadığı, benzer görüşlere sahip olduklarını göstermektedir. H₁₀, H₁₁, H₁₂ hipotezlerinin ise kabul edildiği görülmektedir. Bu durum, anket katılımcıların söz konusu hipotezlere ilişkin tutumlarında anlamlı farklılıklar bulunduğunu göstermektedir. Yine tablodan görüldüğü üzere, H₂, H₃, H₄, H₆, H₇, H₈, H₉ hipotezlerinin kısmen kabul edildiği görülmektedir. Bu durum anket katılımcılarının konuya ilişkin tutumları arasında kısmen anlamlı farklılıklar bulunduğunu göstermektedir. Başka bir deyişle söz konusu hipotezlere ilişkin bazı ifadeler arasında anlamlı farklılıklar bulunurken bazı ifadeler arası anlamlı farklılıklar bulunmamaktadır.

Literatüre yönelik anket ifadeleri karşılaştırmaları Tablo 27’da özetlenmektedir.

Tablo 27: Literatür Karşılaştırma (Anket)

<i>Sonuçlar</i>	<i>Hileli Finansal Raporlama ile Mücadelede Adli Muhasebe Faaliyetleri;</i>	<i>Benzerlik</i>	<i>Farklılık</i>
(+)	Gerekli belgelerin elde edilmesi suretiyle hileli raporlamanın tespit edilmesine katkı sağlar.	Kılıçbey (2017)	
(+)	Gerekli belgelerin incelenmesi suretiyle hileli raporlamanın tespit edilmesine katkı sağlar.	Kılıçbey (2017)	
(+)	Hileli finansal raporlamaya ilişkin iddiaların desteklenmesi ya da çürütülmesi suretiyle hileli raporlamanın tespit edilmesine katkı sağlar.	Köksal (2015) Ayaz (2022) Sert (2019) Kılıçbey (2017)	
(+)	İş etiği bilinci oluşturma suretiyle hileli finansal raporlamanın önlenmesine katkı sağlar.	Köksal (2015)	
(+)	İç kontrol sistemindeki zayıflıkları bildirmek suretiyle hileli finansal raporlamanın önlenmesine katkı sağlar.	Köksal (2015)	
(+)	Hileli davranış için olası fırsat faktörünün engellenmesi suretiyle hileli finansal raporlamanın önlenmesine katkı sağlar.	Köksal (2015)	
(±)	Psikoloji ve davranış bilimlerinin öğretileri ışığında hileli finansal raporlamayı gerçekleştiren bireylerin belirlenmesinde katkı sağlar.	Sert (2019)	Akyürek (2013)→(+) Ayaz (2022)→(+)
(+)	Bilgi teknolojileri bilgisi aracılığıyla dijital ortamdaki hileli finansal raporlamanın belirlenmesinde katkı sağlar.	Kılıçbey (2017) Erkan (2016)	Sert (2019)→(±) Ayaz (2022)→(±)
(±)	Mevzuat bilgisi aracılığıyla ticari davalarda hileli finansal raporlamanın belirlenmesinde katkı sağlar.	Erkan (2016)	Sert (2019)→(+) Ayaz (2022)→(+)
(-)	Şüphe barındıran olgularla ilgili kriminoloji bilgisinden yararlanarak gerçekleştirilecek kapsamlı araştırma aracılığıyla hileli finansal raporlamanın belirlenmesine katkı sağlar.		Akyürek (2013)→(+) Sert (2019)→(±) Ayaz (2022)→(+)

Tablo 27’de görüldüğü üzere, bu çalışmada yer alan hileli finansal raporlamanın tespiti ve önlenmesine yönelik anket sonuçları ile literatürdeki çalışmalar benzerlik göstermektedir. Ek olarak, bu çalışmada yer alan hileli finansal raporlamanın belirlenmesinde adli muhasebecinin yararlandığı alan bilgilerinin etkisini belirlemeye yönelik anket sonuçları ile literatürdeki çalışmalar büyük oranda farklılık göstermektedir.

Anket sonucu elde edilen verilere ilişkin değerlendirme yapıldığında, Köksal (2015) tarafından yapılan araştırma da, bu çalışmada yer alan hileli finansal raporlamanın tespit edilmesinde adli muhasebenin yerini belirlemeye yönelik “Hileli finansal raporlamaya ilişkin iddiaların desteklenmesi ya da çürütülmesi suretiyle hileli raporlamanın tespit edilmesine katkı sağlar.” yargısına benzer sonuç elde edilmiştir. Buna ek olarak, hileli finansal raporlamanın önlenmesinde adli muhasebenin yerini belirlemeye yönelik “İş etiği bilinci oluşturma suretiyle hileli finansal raporlamanın önlenmesine

katkı sağlar.”, “İç kontrol sistemindeki zayıflıkları bildirmek suretiyle hileli finansal raporlamanın önlenmesine katkı sağlar.” ve “Hileli davranış için olası fırsat faktörünün engellenmesi suretiyle hileli finansal raporlamanın önlenmesine katkı sağlar.” yargılarına benzer sonuçlar elde edilmiştir.

Kılıçbey (2017) tarafından yapılan araştırmada, bu çalışmada yer alan hileli finansal raporlamanın tespit edilmesinde adli muhasebenin yerini belirlemeye yönelik “Gerekli belgelerin elde edilmesi suretiyle hileli raporlamanın tespit edilmesine katkı sağlar.”, “Gerekli belgelerin incelenmesi suretiyle hileli raporlamanın tespit edilmesine katkı sağlar.” ve “Hileli finansal raporlamaya ilişkin iddiaların desteklenmesi ya da çürütülmesi suretiyle hileli raporlamanın tespit edilmesine katkı sağlar.” yargılarına benzer sonuçlar elde edilmiştir. Buna ek olarak, hileli finansal raporlamanın belirlenmesinde adli muhasebecinin yararlandığı alan bilgilerinin etkisini belirlemeye yönelik, “Bilgi teknolojileri bilgisi aracılığıyla dijital ortamdaki hileli finansal raporlamanın belirlenmesinde katkı sağlar.” yargılarına benzer sonuç elde edilmiştir.

Ayaz (2022) tarafından yapılan araştırmada, bu çalışmada yer alan hileli finansal raporlamanın tespit edilmesinde adli muhasebenin yerini belirlemeye yönelik “Hileli finansal raporlamaya ilişkin iddiaların desteklenmesi ya da çürütülmesi suretiyle hileli raporlamanın tespit edilmesine katkı sağlar.” yargısına benzer sonuç elde edilmiştir. Buna ek olarak, bu çalışmada yer alan hileli finansal raporlamanın belirlenmesinde adli muhasebecinin yararlandığı alan bilgilerinin etkisini belirlemeye yönelik, “Psikoloji ve davranış bilimlerinin öğretileri ışığında hileli finansal raporlamayı gerçekleştiren bireylerin belirlenmesinde katkı sağlar.”, “Bilgi teknolojileri bilgisi aracılığıyla dijital ortamdaki hileli finansal raporlamanın belirlenmesinde katkı sağlar.”, “Mevzuat bilgisi aracılığıyla ticari davalarda hileli finansal raporlamanın belirlenmesinde katkı sağlar.” ve “Şüphe barındıran olgularla ilgili kriminoloji bilgisinden yararlanarak gerçekleştirilecek kapsamlı araştırma aracılığıyla hileli finansal raporlamanın belirlenmesine katkı sağlar.” yargılarına farklı sonuçlar elde edilmiştir.

Erkan (2016) tarafından yapılan araştırmada, bu çalışmada yer alan hileli finansal raporlamanın belirlenmesinde adli muhasebecinin yararlandığı alan bilgilerinin etkisini belirlemeye yönelik, “Bilgi teknolojileri bilgisi aracılığıyla dijital ortamdaki hileli finansal raporlamanın belirlenmesinde katkı sağlar.” ve “Mevzuat bilgisi aracılığıyla ticari davalarda hileli finansal raporlamanın belirlenmesinde katkı sağlar.” yargılarına benzer sonuçlar elde edilmiştir.

Sert (2019) tarafından yapılan araştırmada hileli finansal raporlamanın tespitine yönelik “Hileli finansal raporlamaya ilişkin iddiaların desteklenmesi ya da çürütülmesi suretiyle hileli raporlamanın tespit edilmesine katkı sağlar.” yargısına benzer sonuçlar elde edilmiştir. Ek olarak, bu çalışmada yer alan hileli finansal raporlamanın belirlenmesinde adli muhasebecinin yararlandığı alan bilgilerinin etkisini belirlemeye yönelik, “Psikoloji ve davranış bilimlerinin öğretileri ışığında hileli finansal raporlamayı gerçekleştiren bireylerin belirlenmesinde katkı sağlar” yargısına benzer sonuçlar elde edilirken, “Bilgi teknolojileri bilgisi aracılığıyla dijital ortamdaki hileli finansal raporlamanın

belirlenmesinde katkı sağlar.”, “Mevzuat bilgisi aracılığıyla ticari davalarda hileli finansal raporlamanın belirlenmesinde katkı sağlar.” ve “Şüphe barındıran olgularla ilgili kriminoloji bilgisinden yararlanarak gerçekleştirilecek kapsamlı araştırma aracılığıyla hileli finansal raporlamanın belirlenmesine katkı sağlar.” yargılarına farklı sonuçlar elde edilmiştir.

Akyürek (2023) tarafından yapılan çalışmada bu çalışmada yer alan adli muhasebecinin yararlandığı alan bilgilerinin etkisini belirlemeye yönelik “Psikoloji ve davranış bilimlerinin öğretileri ışığında hileli finansal raporlamayı gerçekleştiren bireylerin belirlenmesinde katkı sağlar.” ve “Şüphe barındıran olgularla ilgili kriminoloji bilgisinden yararlanarak gerçekleştirilecek kapsamlı araştırma aracılığıyla hileli finansal raporlamanın belirlenmesine katkı sağlar.” yargılarına farklı sonuçlar elde edilmiştir.

Literatüre yönelik hipotez karşılaştırmaları Tablo 28’de özetlenmektedir.

Tablo 28: Literatür Karşılaştırma (Hipotez)

Hipotezler		Benzerlik	Farklılık
H1 (-)	Katılımcıların <i>cinsiyetleri</i> açısından adli muhasebe faaliyetlerinin, hileli finansal raporlamanın tespit edilmesine etkisi ile ilgili yargılarında farklılık vardır.	Sert (2019) Kılıçbey (2017) Ayaz (2022)	Köksal (2015)→(+)
H2 (±)	Katılımcıların <i>yaşları</i> açısından adli muhasebe faaliyetlerinin, hileli finansal raporlamanın tespit edilmesine etkisi ile ilgili yargılarında farklılık vardır.	Köksal (2015)	Sert (2019)→(-) Kılıçbey (2017)→(-) Ayaz (2022)→(+)
H3 (±)	Katılımcıların <i>eğitim düzeyi</i> açısından adli muhasebe faaliyetlerinin, hileli finansal raporlamanın tespit edilmesine etkisi ile ilgili yargılarında farklılık vardır.	Köksal (2015)	Kılıçbey (2017)→(-) Ayaz (2022)→(-)
H4 (±)	Katılımcıların <i>meslekteki deneyimi</i> açısından adli muhasebe faaliyetlerinin, hileli finansal raporlamanın tespit edilmesine etkisi ile ilgili yargılarında farklılık vardır.	Köksal (2015)	Ayaz (2022)→(+)
H5 (-)	Katılımcıların <i>cinsiyetleri</i> açısından adli muhasebe faaliyetlerinin, hileli finansal raporlamanın önlenmesine etkisi ile ilgili yargılarında farklılık vardır.	Özdoğan (2019)	
H6 (±)	Katılımcıların <i>yaşları</i> açısından adli muhasebe faaliyetlerinin, hileli finansal raporlamanın önlenmesine etkisi ile ilgili yargılarında farklılık vardır.		Sert (2019)→(-) Özdoğan (2019)→(-)
H7 (±)	Katılımcıların <i>eğitim düzeyi</i> açısından adli muhasebe faaliyetlerinin, hileli finansal raporlamanın önlenmesine etkisi ile ilgili yargılarında farklılık vardır.		Özdoğan (2019)→(-)
H8 (±)	Katılımcıların <i>meslekteki deneyimi</i> açısından adli muhasebe faaliyetlerinin, hileli finansal raporlamanın önlenmesine etkisi ile ilgili yargılarında farklılık vardır.		Özdoğan (2019)→(-)

Tablo 28’de görüldüğü üzere, analizler sonucu elde edilen bulgulara ilişkin hipotezlere yönelik değerlendirme yapılmıştır. Bu çalışmada yer alan H_1 hipotezine benzer şekilde Sert (2019), Kılıçbey (2017) ve Ayaz (2022) tarafından yapılan araştırmalarda hilelerin tespitine ilişkin cinsiyet değişkeni açısından istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık olmadığı sonucuna ulaşılmıştır. Söz konusu çalışmaların aksine Köksal (2015) tarafından yapılan çalışmalarda cinsiyet değişkenine göre istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık elde edilmiştir. H_2 ve H_6 hipotezlerinin aksine Sert (2019) tarafından gerçekleştirilen araştırmada hilelerin tespitine ilişkin yaş değişkeni açısından istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık olmadığı sonucuna ulaşılmıştır. Kılıçbey (2017) tarafından yapılan çalışmada, bu çalışmada kısmen kabul edilen H_2 , H_3 hipotezlerine yönelik istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık olmadığı sonucuna ulaşılmıştır. Köksal (2015) tarafından yapılan çalışmada, bu çalışmada yer alan H_2 , H_3 , H_4 , hipotezleri ile benzer sonuçlar elde edilmiştir. H_5 hipotezine benzer şekilde Özdoğan (2019) tarafından yapılan araştırmada, hilelerin önlenmesine ilişkin cinsiyet değişkeni açısından anlamlı bir farklılık olmadığı sonucuna ulaşılırken, bu çalışmada kısmen kabul edilen H_6 hipotezine yönelik istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık olmadığı sonucuna ulaşılmıştır. Ek olarak bu çalışmada kısmen kabul edilen H_7 ve H_8 hipotezlerine yönelik istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık olmadığı sonucuna ulaşılmıştır.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Geleneksel bakış açısıyla muhasebeciler ve denetçiler, hileli işlemlerin tespiti ve önlenmesi konusunda potansiyeli son derece yüksek meslekler olsalar da, pratikte söz konusu hileli işlemler karşısında etkinlikleri sınırlı kalmaktadır. Bu noktada adli muhasebe mesleği, her geçen gün artış gösteren hileli işlemler nedeniyle mağdur olan bireylerin yaşadığı sorunların çözümünde önemli rol oynayabilmektedir. Globalleşen dünyada teknolojinin sunmuş olduğu imkanlarla birlikte yenilenen ve gelişen finansal işlemler, geleneksel muhasebe anlayışının da değişmesini ve çağa ayak uydurmasını zorunlu hale getirmiştir. Bu karmaşık yapıda bilinçsizce meydana gelecek hataların yanında bilinçli şekilde yapılacak hileleri belirlemenin de zorlaşması, eski yöntemlerin yetersizliğini ortaya koymaktadır.

Hileli faaliyetlerin öngörülmesindeki başarısızlık ve iş dünyasının her gün yeni bir hile haberiyle sarsılması, bilgi kullanıcılarının doğru ve güvenilir finansal bilgiye gereksinimini zorunlu kılmıştır. Oluşan güvensizliğin giderilebilmesi ve finansal kararlarda etkinliğin sağlanabilmesi için yeni uzmanlık alanlarına ihtiyaç duyulmuştur. Bu ihtiyacı giderilmesinde, yaşanmış hileleri ortaya koyabilecek ve yaşanması muhtemel hileleri önleyebilecek olan adli muhasebe uzmanlığıdır.

Adli muhasebe uzmanlığı, özellikle yargı sürecindeki finansal nitelikli uyuşmazlıklara çözüm bulmak amacıyla, muhasebe, hukuk, istatistik gibi birçok bilim dalına ait bilgiden yararlanarak hile odaklı bir araştırma gerçekleştirmektedir. Bu nedenle gerçeklerin ortaya çıkarılması ve olası suçların azaltılmasında etkin rol oynamaktadır. Adli muhasebe uzmanlığının hile denetçiliği, uzman tanıklık ve dava destek danışmanlığı olmak üzere üç faaliyet alanı mevcuttur. Bu faaliyet alanları; işletme yönetimi ya da ilgililerinin isteği üzerine olası hileli işlemleri tespit edecek olan “Hile Denetçiliği”, hileli eylemleri kendine has özellikleri ve uzmanlık bilgisiyle inceleyerek tespit ettiği bulguları mahkemeye sunan “Uzman Tanıklık” hizmeti ve avukatların ya da hakimlerin finansal suçlar ile ilgili yeterli donanıma sahip olmaması sebebiyle iddialarına yada savunmalarına dayanak oluşturmalarında katkı sağlayan “Dava Destek Danışmanlığı”dır.

Adli muhasebe, sürekli olarak büyüyen ve karmaşık hale gelen iş dünyasında meydana gelen hileli finansal raporlamaların tespiti ve olası suçların en aza indirilmesinde, genel standartlara göre eğitilmiş muhasebeci, bağımsız denetçi ve bilirkişilere nazaran daha geniş kapsamlıdır. Rakamların ötesini irdeleyerek, hile ve suçları öngörme niteliğine sahiptir.

İşletmelerde meydana gelen hile türleri farklılık göstermekle birlikte maliyeti en üst safhada olan hile türü hileli finansal raporlamadır. Hileli finansal raporlamanın artışı ve işletme paydaşlarının uğradığı zararların büyük boyutlara ulaşmasıyla hileli finansal raporlama önemli bir sorun haline almıştır. Bu sorunun geleneksel muhasebe ve denetim yöntemleri ile giderilememesi, yeni hile tespit yöntemlerine ve bu yöntemleri uygulayacak yeni bir alana ihtiyacı ortaya çıkarmıştır. Bu noktada ön plana çıkan adli muhasebe uzmanlığının geleneksel muhasebe ve denetim yöntemlerine göre hilenin tespiti ve önlenmesine yönelik daha etkili teknikler uyguladığı ifade edilebilir. Literatürde adli muhasebe üzerine çalışmalar yer almakla birlikte, konuyu hileli finansal raporlama özelinde inceleyen, hileli finansal raporlamanın tespiti, önlenmesi ve adli muhasebe faaliyetleri süresince yararlanılan alan bilgilerinin etkisinin belirlenmesine yönelik bir araştırma tam olarak ele alınmamıştır.

Yukarıdaki esaslar ışığında ele alınan ve hileli finansal raporlamada adli muhasebenin yeri ve önemini tespit etmek amacıyla gerçekleştirilen bu çalışmada analiz süreci ve elde edilen bulgular aşağıdaki gibi özetlenebilir.

Samsun Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası'na kayıtlı meslek mensuplarına yönelik uygulanan bu araştırma 15 yargısal ifade ile 310 kişilik örneklem üzerinden gerçekleştirilmiştir. 15 yargısal ifade, adli muhasebe faaliyetlerinin hileli finansal raporlamanın tespit edilmesine etkisi, önlenmesine etkisi ve adli muhasebe faaliyetleri yürütülürken hileli finansal raporlamanın belirlenmesine yönelik yararlanılan alan bilgilerinin etkisi olmak üzere üç başlıkta ele alınmış ve elde edilen verilere yönelik analiz gerçekleştirilmiştir. Öncelikle anket ile elde edilen verilere yer verilmiştir. Katılımcıların adli muhasebe faaliyetlerinin hileli finansal raporlamanın tespitine etkisi ile ilgili “Gerekli belgelerin elde edilmesi suretiyle hileli raporlamanın tespit edilmesine katkı sağlar.”, “Gerekli belgelerin incelenmesi suretiyle hileli raporlamanın tespit edilmesine katkı sağlar.” ve “Hileli finansal raporlamaya ilişkin iddiaların desteklenmesi ya da çürütülmesi suretiyle hileli raporlamanın tespit edilmesine katkı sağlar.” yargılarına katıldıkları görülmüştür. Katılımcıların adli muhasebe faaliyetlerinin hileli finansal raporlamanın önlenmesine etkisi ile ilgili “İş etiği bilinci oluşturması suretiyle hileli finansal raporlamanın önlenmesine katkı sağlar.”, “İç kontrol sistemindeki zayıflıkları bildirmek suretiyle hileli finansal raporlamanın önlenmesine katkı sağlar.”, “Hileli davranış için olası fırsat faktörünün engellenmesi suretiyle hileli finansal raporlamanın önlenmesine katkı sağlar.”, “Hile denetimi bilinci oluşturması suretiyle hileli finansal raporlamanın önlenmesine katkı sağlar.” ve “Hileli davranış için olası girişimleri bildirmek suretiyle hileli finansal raporlamanın önlenmesine katkı sağlar.” yargılarına katıldıkları görülmüştür. Katılımcıların adli muhasebe faaliyetleri yürütülürken hileli finansal raporlamanın belirlenmesinde yararlanılan alan bilgilerinin etkisi ile ilgili ise “Bilgi teknolojileri bilgisi aracılığıyla dijital ortamdaki hileli finansal raporlamanın belirlenmesinde katkı sağlar.” yargısına katıldıkları görülürken, “Şüphe barındıran olgularla ilgili kriminoloji bilgisinden yararlanarak gerçekleştirilecek kapsamlı araştırma aracılığıyla hileli finansal raporlamanın belirlenmesine katkı sağlar.” yargısına katılmadıkları görülmüştür. Daha

sonra anket katılımcılarının demografik özellikleri ve anket ana başlıklarına yönelik oluşturulan hipotezler t-testi ve ANOVA testi ile analiz edilmiştir. Anket sonucu elde edilen verilerin analizi sonucu oluşan bulgular aşağıdaki şekilde özetlenmiştir.

Katılımcıların hileli finansal raporlama ile mücadelede adli muhasebe faaliyetlerinin;

- *Cinsiyet* değişkeni açısından, hileli finansal raporlamanın tespit edilmesine ve önlenmesine etkisi ile ilgili yargılarında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık olmadığı, hileli finansal raporlamanın belirlenmesine yönelik yararlandığı alan bilgilerinin etkisi ile ilgili yargılarında ise istatistiksel olarak kısmen anlamlı bir farklılık olduğu,
- *Yaş* değişkeni açısından, hileli finansal raporlamanın tespit edilmesine ve önlenmesine etkisi ile ilgili yargılarında istatistiksel olarak kısmen anlamlı farklılık olduğu, hileli finansal raporlamanın belirlenmesine yönelik yararlandığı alan bilgilerinin etkisi ile ilgili yargılarında ise istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık olduğu,
- *Eğitim düzeyi* değişkeni açısından, hileli finansal raporlamanın tespit edilmesine ve önlenmesine etkisi ile ilgili yargılarında istatistiksel olarak kısmen farklılık olduğu, hileli finansal raporlamanın belirlenmesine yönelik yararlandığı alan bilgilerinin etkisi ile ilgili yargılarında ise istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık olduğu,
- *Meslekteki deneyim* değişkeni açısından, hileli finansal raporlamanın tespit edilmesine ve önlenmesine etkisi ile ilgili yargılarında istatistiksel olarak kısmen anlamlı bir farklılık olduğu, hileli finansal raporlamanın belirlenmesine yönelik yararlandığı alan bilgilerinin etkisi ile ilgili yargılarında ise istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık olduğu tespit edilmiştir.

Genel itibarıyla muhasebe meslek mensuplarının hileli finansal raporlamanın tespiti ve önlenmesine yönelik yargılarda olumlu yaklaşımlar sergiledikleri, hileli finansal raporlamanın belirlenmesinde yararlanan alan bilgilerinin etkisi ile ilgili yargılarda ise kararsız kaldıkları gözlenmiştir. Literatürle karşılaştırıldığında; gerekli belgelerin elde edilmesi suretiyle hileli raporlamanın tespit edilmesi (Kılıçbey, 2017); hileli finansal raporlamaya ilişkin iddiaların desteklenmesi ya da çürütülmesi suretiyle hileli raporlamanın tespit edilmesi (Köksal, 2015; Ayaz, 2022; Sert, 2019; Kılıçbey, 2017) yargılarında benzer sonuçlar elde edildiği ifade edilebilir. Analiz sonucu elde edilen bulgular kapsamında hilelerin tespit ve önlenmesine ilişkin cinsiyet ve yaş değişkenleri açısından istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık olmadığı (Sert, 2019) literatür bağlamında diğer çalışmalarla benzerlik gösterdiği paylaşılabılır.

Araştırma bulguları kapsamında ortaya çıkan kararsızlığın sebebi olarak, adli muhasebe ile ilgili yeterli bilgi sahibi olunmaması düşüncesi paylaşılabilir. Bu kapsamda, söz konusu eksikliğin giderilmesine yönelik öneriler şu şekilde sıralanabilir;

- Adli muhasebeye yönelik yasal düzenlemeler getirilebilir,
- Adli muhasebe net olarak tanımlanabilir ve meslek mensuplarına konunun önemi açıklanabilir,
- Adli muhasebenin önemine dair kurs ve seminerler düzenlenebilir,
- Adli muhasebe lisans ve lisansüstü programlarına dahil edilebilir,
- Adli muhasebe eğitim programına yönelik teşvik edici çalışmalar yapılabilir.

Geleneksel muhasebe ve denetim anlayışından çok farklı olan adli muhasebe, içerisinde daha fazla uzmanlık barındıran bir alan olması sebebiyle hilenin tespitinde daha etkindir. Ülkemizde de bu alana olan ihtiyaç her geçen gün artmaktadır. Bu ihtiyacın giderilmesine yönelik yukarıda yer alan önerilerin dikkate alınması ve konu ile ilgili harekete geçilmesi yararlı olabilir.

Bu çalışmada Samsun Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası'na kayıtlı meslek mensupları üzerine bir araştırma yapılarak elde edilen veriler analiz edilmiş ve bulgular bu çerçevede değerlendirilmiştir. Farklı bölgelerde gerçekleştirilecek benzer çalışmalarda farklı sonuçlara ulaşılması muhtemeldir.

KAYNAKÇA

- Acar, İlhan (2022), **Hileli Finansal Raporlama: Muhasebe Manipülasyonu ile Karlılık Oranları İlişkisine Yönelik Ampirik Bir Araştırma**, Galatasaray üniversitesi-Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Akal, Candaş (2014), **Adli Muhasebe ve Adli Muhasebecilik Mesleğinin Ne Olduğu, Denetim Sektöründe Farkındalığı ve Geliştirilmesine Yönelik Öneriler Üzerine Bir Değerlendirme**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Haliç Üniversitesi-Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Akatak, Ahmet (2021), **Adli Muhasebe Kapsamında Hilelerin İncelenmesi Üzerine Bir Araştırma**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Dicle Üniversitesi-Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Akın, Osman ve Onat, Osman (2015), “Muhasebe Meslek Mensuplarının Adli Muhasebecilik Kavramına Bakış Açılarının Değerlendirilmesi”, **Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi**, 8 (1), 33-51.
- Akkaş, Murat Engin (2007), “Denetimde Benford Kanunu’nun Uygulanması”, **Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, 9(1), 191-206.
- Aktaş, Hüseyin ve Kuloğlu, Gökhan (2008), “Adli Muhasebe ve Adli Muhasebecilik Mesleği”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, 5 (25), 101–120.
- Akyel, Nermin (2009), **Adli Muhasebecilik ve Türkiye’de Uygulanabilmesi İçin Altyapı Bileşenlerinin Mevcut Durumu, Değerlendirilmesi ve Öneriler**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Sakarya Üniversitesi - Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Akyürek, Mustafa (2023), **Sigorta Hilelerinin Tespitinde Adli Muhasebenin Önemi: Sigorta Sektörüne Yönelik Bir Araştırma**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Karabük Üniversitesi-Lisansüstü Eğitim Enstitüsü.
- Alkan, Betül Şeyma (2018), “Muhasebe Teorisi ve Uygulamaları Açısından Muhasebe Bilgisinin Niteliksel Özellikleri”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, 20 (2018), 819-837.
- Altınsoy, Merve (2011), **Adli Muhasebecilik ve Türkiye’de Uygulanabilirliği**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Ticaret Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Arı, Mustafa (2007), **Finansal Raporlamaya Olan Güvenin Artırılmasına Yönelik Yaklaşımlar**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi-Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Arslan, Erdal (2022), “Nitel Araştırmalarda Geçerlilik ve Güvenilirlik”, **Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, (51), 395-407.

- Arzova, S. Burak (2003), “İşletmelerde Çalışanlar Tarafından Yapılan Hilelerin Kırmızı Bayraklar Yoluyla İzlenmesi”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, 20, 120-124.
- Aslanzade, Şahin (2017), “Çalışan Hileleri”, **İstanbul Aydın Üniversitesi Dergisi**, 9 (4), 61-75.
- Association of Certified Examiners (2006), Report to the Nation on Occupational Fraud & Abuse, <https://www.acfe.com/-/media/files/acfe/pdfs/2006-rttn.pdf>, (05.09.2023).
- Association of Certified Examiners (2022), “Occupational Fraud 2022: A Report To The Nations”, <https://Legacy.Acfe.Com/Report-To-The-Nations/2022/>, (05.09.2023).
- Ata, H. Ali ve Seyrek, İbrahim Halil (2009), “The Use of Data Mining Techniques in Detecting Fraudulent Financial Statements: An Application on Manufacturing Firms”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, 14 (2), 157-170.
- Ataman, Başak ve Aydın, Ruhan (2017), “Hile Denetimi ve Denetçilerin Hile Tespitine Yönelik Bir Araştırma”, **Marmara İşletme İncelemesi**, 2 (1), 1-23.
- Ayaz, Cebail (2022), **Meslek mensuplarının adli muhasebeye bakış açısı: Gaziantep ili örneği**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ardahan Üniversitesi-Lisansüstü Eğitim Enstitüsü.
- Aytekin, Muhammet İkbâl (2022), **Adli Muhasebe Kapsamında Uzman Tanıklık (Bilirkişi Tanıklığı), Dava Destekleri, Hile, Yolsuzluk ve Suistimal Denetçiliği: Karaman İlinde Bir Araştırma**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi-Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Balcı, Murat (2014), **Adli Muhasebe, Uygulamaları ve Günümüzdeki Durumu**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Kültür Üniversitesi-Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Bayrak, Nurten (2016), **Adli Muhasebecilik Mesleği ve Türkiye’de Uygulanabilirliğinin Tespitine Yönelik Bir Araştırma**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Niğde Üniversitesi-Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Bekçioğlu, Selim vd. (2013), “İşletmelerde Hile ve Yolsuzlukların Önlenmesinde Farklı Bir Yaklaşım: Adli Muhasebe”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, (59), 1-16.
- Bilen, Abdulkadir ve Akatak, Ahmet (2019), “Adli Muhasebe Uygulama Alanları ile Adli Muhasebe Kapsamında Hile ve Yolsuzlukların İncelenmesi”, **Artuklu Kaime Uluslararası İktisadi İdari Araştırmalar Dergisi**, 2 (2), 164-175.
- Bozkurt, Nejat (2000), “Muhasebe ve Denetim Mesleğinde Yeni Bir Alan “Adli Muhasebecilik”, **Yaklaşım Dergisi**, 8 (94), 56-61.
- Burmacı, Buse (2020), **Finansal Raporlamada Uluslararası Standartlara Geçiş ve Türkiye’deki İşletmeler Üzerine Etkisi: Ziraî İlaç Sektöründe Faaliyet Gösteren Firma Uygulaması**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Niğde Ömer Halis Demir Üniversitesi-Sosyal Bilimler Enstitüsü.

- Bushman, Robert M. ve Smith, Abbie J. (2001), “Financial Accounting Information and Corporate Governance”, **Journal of Accounting and Economics**, 32 (1-3), 237-333.
- Celayir, Duygu (2020), “Kaliteli Finansal Raporlamada Muhasebe Meslek Etiğinin Önemi”, **Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, 30 (1), 199-210.
- Crumbley, Donald Larry ve Nicholas Apostolou (2002), “Forensic Accounting: A New Growth Area Accounting”, **Ohio Cpa Journal**, 16 (3), 16-20.
- Curtis, George E. (2008), “Legal and Regulatory Environments and Ethics: Essential Components of a Fraud and Forensic Accounting Curriculum”, **Issues in Accounting Education**, 23 (4), 535-543.
- Çabuk, Adem ve Yücel, Elif (2012), “Adli Muhasebecilik Mesleğinin Türkiye’deki Gelişme Potansiyeline Yönelik Bir Araştırma”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, 56, 67-84.
- Çankaya, Fikret ve Gerekan, Bilal (2009), “Hile Denetçiliği Mesleği ve Sertifikalı Hile Denetçiliği Mesleki Standartları ve Ahlak Kuralları”, **Muhasebe ve Denetime Bakış**, (28), 93-108.
- Çatıkkaş, Özgür ve Ercan Çalış (2007), “İşletmelerde Muhasebe Hilelerinin Önlenebilmesi İçin Hile Belirtileri”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, 9 (2), 187-210.
- Çeliker, Fuat (2018), **Adli Muhasebe ve İlgili Tarafların Algı Düzeyleri**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Van Yüzüncü Yıl Üniversitesi-Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Çetin, Halil (2018), **Adli Muhasebe ve Çalışan Hileleri İle Hile Yapanların Karakteristik Özellikleri**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Aydın Üniversitesi-Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Çıtak, Nermin (2009), “Yaratıcı Muhasebe Hileli Finansal Raporlama Mıdır?”, **Mali Çözüm Dergisi**, (91), 81-112.
- Çil Koçyiğit, Seyhan vd. (2022), “Türkiye’de Muhasebe-Finansman Anabilim Dalında Görev Yapan Öğretim Elemanlarının Bakış Açısıyla Adli Muhasebe ve Adli Muhasebecilik Mesleği”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, 24 (Modavıca), 131-159.
- Çite, Ali (2017), **Adli Muhasebe ve Bağımsız Denetime Etkisi**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Arel Üniversitesi-Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Çoban, Yurdağül (2013), **Adli Muhasebede Uzman Tanıklık Mesleği: Muhasebe Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Karadeniz Teknik Üniversitesi-Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Demir, Berna (2010), “Muhasebe Bilgi Sistemlerinde Bilgi Kalitesi”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, (48) 142-153.

- Demir, Cumhuri ve Yıldız Abdunnur (2022), “Muhasebe Hata ve Hileleri ve Hilelerin Ortaya Çıkarılmasında Adli Muhasebecilik Mesleği”, **Birey ve Toplum Sosyal Bilimler Dergisi**, 12 (1), 91-141.
- Demir, Mehmet ve Arslan, Öznur (2018),”Finansal Raporlama Hilelerinin Saptanmasında Kullanılan Araçların Önem Derecelerinin Bağımsız Denetçilerin Bakış Açılıyla Değerlendirilmesi”, **Adıyaman Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, (30), 1099-1142.
- Demir, Özcan ve Kaya, Enes (2021), “Muhasebe Meslek Mensuplarının Adli Muhasebeye İlişkin Farkındalık Düzeylerinin İncelenmesi”, **Uluslararası Turizm, Ekonomi ve İşletme Bilimleri Dergisi (IJTEBS)**, 5 (2), 113-128.
- Develioğlu, Kadir (2015), **Adli Muhasebe ve Uygulamaları**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Okan Üniversitesi-Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Doğan, Tekin (2018), **Hileli Finansal Raporlamanın Önlenmesinde İç Kontrol Sistemi ve İç Denetimin Etkinliği ve Bir Uygulama**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Okan Üniversitesi-Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Dönmez, Adnan ve Çavuşoğlu, Kürşad (2015), “Hilelerin Ortaya Çıkarılması Bakımından Bağımsız Denetim ile Adli Muhasebenin Karşılaştırılması(The Comparison Of Independent Audit And Forensic Accounting In Terms Of Exposing Fraud)”, **Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies**, 1 (3), 34-67.
- Durak, Gürol ve Gürel, Eymen (2014), “Finansal Raporların Kalitesine Etki Eden Ülkeye Özgü Faktörler”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, (64), 95-110.
- Elitaş vd. (2011), “Stance of Accounting Instructors to Forensic Accountancy Profession: Example of Turkey”, **Published in: International Journal of Business and Social Science**, 10 (2), 224-241.
- Elitaş, Bilge Leyli (2013), “Muhasebe Manipülasyonu ve Muhasebe Bilgi Kalitesine Etkisi”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, (58), 41-54.
- Erdoğan, Murat ve Oruç Erdoğan, Eda (2021), “Hileli Finansal Raporlama Kapsamında Gelir Yaratıcı/ Gider Azaltıcı Faaliyetlerin İncelenmesi”, **Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, 8 (1), 457-478.
- Erkan, Ahmet (2016), **Muhasebeci ve Hukukçuların Bakış Açısından Adli Muhasebenin Değerlendirilmesine Yönelik Bir Araştırma**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi-Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Ersoy, Mehmet (2014), “Finansal Bilgilerin Yönetimi Sürecinde Muhasebe Bilgi Sistemi”, **Finansal Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi**, 3 (6), 9-21.

- Ertikin, Kıvanç (2017), “Hile Denetimi: Kırmızı Bayrakların Tespiti İçin Kullanılan Proaktif Yaklaşımlar”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, (75), 71-94.
- Fido, Esse Mohamud (2016), **Finansal Tablolarda Hile Denetimi ve Hileyi Önlemeye Yönelik Denetim Teknikleri: Türkiye ve AB Uygulamalarının Karşılaştırılması**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Selçuk Üniversitesi-Sosyal Bilimler Üniversitesi.
- Göçen, Ceren Ayça (2010), “Kurumsal Yönetim, iç Kontrol ve Bağımsız Denetim: Parmalat Vakası”, **Mali Çözüm Dergisi**, (97), 107-129.
- Gönen, Seçkin ve Kutay, Nilgün (2013), “Finansal Tablo Kullanıcılarının karar almalarında TMS 10 Raporlama Döneminden (Bilanço Tarihinden) Sonraki Olayların Önemi”, **Uluslararası Alanya İşletme Fakültesi Dergisi**, 5 (3), 39-46.
- Görgülü, Mehmet Emre vd. (2011), “Stance of Accounting Instructors to Forensic Accountancy Profession: Example of Turkey”, **International Journal of Business and Social Science, United States of America**, 2 (10), 224-241.
- Gray, Kenneth R. vd. (2007), “Financial Bubbles and Business Scandals in History”, **International Journal of Public Administration**, 30 (8-9), 859-888.
- Gültekin, Halil Erdem (2016), **Adli Muhasebe Türkiye Uygulamasına Eleştirel Yaklaşım: Suçlar ve Yetki Karmaşası**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Okan Üniversitesi-Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Gülten, Selçuk (2010), “Adli Muhasebe Kavramı ve Adli Müşavirlik Mesleği”, **Ankara Barosu Dergisi**, 68 (3), 311-319.
- Işıldak, Tuğçe (2018), **Muhasebe Meslek Mensupları Açısından Muhasebe Hata ve Hilelerinin Ortaya Çıkarılmasında Adli Muhasebecilik Mesleğinin Önemine Yönelik Bir Araştırma**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Balıkesir Üniversitesi-Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası (2019), **İlk Uygulama Yılında Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı**, İSMMMO Yayınları, Nr. 175, İstanbul.
- Kadooğlu Aydın, Gülden vd. (2021), “Adli Muhasebe Uygulamalarına Yönelik Kısıtlayıcı Faktörlerin Değerlendirilmesi: Şanlıurfa Muhasebe Meslek Mensupları Uygulaması”, **İşletme Araştırmaları Dergisi**, 13 (4), 3360-3374.
- Kamu Gözetimi Kurumu (2018), “Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve”, <https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/7890/TMS/TFRS-2018-Seti> (10.02.2023).
- Kandemir, Canol (2010), **Muhasebe Hilelerinin Ortaya Çıkarılmasında ve Önlenmesinde Bağımsız Denetimin Rolü ve Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Çukurova Üniversitesi-Sosyal Bilimler Enstitüsü.

- Karabınar, Selahattin ve Akyel, Nermin (2009), Hileler ve Muhasebe Denetimindeki Yeri, **1. Uluslararası Balkanlarda Tarih ve Kültür Kongresi**, 10-16.
- Karacan, Sami (2012), “Hukuk ile Muhasebenin Kesişme Noktası: Adli Muhasebe”, **Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi**, (8), 105-128.
- Karakelleoğlu, Mehmet İlker (2020), **Finansal Raporlama Kalitesine Etki Eden Muhasebe Kültürüyle İlişkili Faktörler**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi-Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Karshoğlu, İdris ve Karavardar, Alper (2019), “Adli Muhasebe Mesleğinin Muhasebe Meslek Mensupları Arasında Farkındalığı: Trabzon SMMMO Üyelerine Yönelik Bir Araştırma”, **Muhasebe ve Denetime Bakış**, 18 (56), 141-164.
- Kasap, Murat (2013), “Adli Muhasebecilik Mesleği ve Aklama Suçuyla Mücadele”, **Çankırı Karatekin Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, 3 (1), 120-132.
- Kavak, Aylin (2016), **Hile Denetiminde Adli Muhasebecilik Mesleğinin Rolü**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi-Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Kaya, Hatice Pınar ve Uzay, Şaban (2018), “Hileli Finansal Raporlama ve Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, 20, 721-740.
- Kaya, Zübeyde (2013), **Adli Muhasebecilik Kavramı Farkındalığı: Türkiye’de Muhasebe Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Afyon Kocatepe Üniversitesi-Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Kazan, Gülçin (2021), “Hile Üçgeni, Hile Elması ve Hile Beşgeni: Hile Eylemlerinin Nedenlerine İlişkin Teorilere Kavramsal Bakış”, **Muhasebe ve Denetime Bakış**, 20 (62), 245-258.
- Khaligova, Jamila (2019), **Hileli Finansal Raporlama ve Bağımsız Denetçilerin Mesleki Şüpheliği Üzerine Bir Araştırma**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Hacı Bayram Veli Üniversitesi-Lisansüstü Eğitim Enstitüsü.
- Kılıç, Selim (2012), “Örnekleme Yöntemleri”, **Journal of Mood Disorders**, 3 (1), 44-46.
- Kılıç, Selim (2016), “Cronbach’s Alpha Reliability Coefficient”, **Psychiatry and Behavioral Sciences**, 6 (1), 47-48.
- Kılıçbey, Emel (2017), **Muhasebe Meslek Mensuplarının Adli Muhasebeciliğe Yönelik Algılarının Farklı Değişkenler Açısından Değerlendirilmesi: Kars Ardahan ve Iğdır Örneği**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Kafkas Üniversitesi-Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Kızıl, Cevdet vd. (2019), “Adli Muhasebe ve Adli Muhasebecilik Mesleğine Genel Bir Bakış”, **Beykent Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, 12 (1), 58-70.

- Kıracı, Murat (2005), “Hile Riski Değerlemesinin ve Hileleri Bulmanın Denetimin Etkinliğindeki Rolü ve Türkiye’deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma”, **Muhasebe ve Denetime Bakış**, 4 (14), 103-126.
- Köksal, İbrahim (2015), **Dijital Ortamdaki Finansal Hile Kontrolünde Adli Muhasebe: Bağımsız Denetçiler Üzerinde Bir Araştırma**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dumlupınar Üniversitesi-Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Köse, İbrahim Alper ve Öztumur, Begüm (2014), “Kayıp Veri Ele Alma Yöntemlerinin T-Testi ve Anova Parametreleri Üzerine Etkisinin İncelenmesi”, **Abant İzzet Baysal Üniversitesi Eğitim Fakültesi Dergisi**, 14 (1), 400-412.
- Küçük, İsmail (2008), **Finansal Raporlamada Hile-Manipülasyonlar ve Önlenmesi**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi-Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Küçüksözen, Cemal (2004), **Finansal Bilgi Manipülasyonu: Nedenleri, Yöntemleri, Amaçları, Teknikleri, Sonuçları ve İMKB Şirketleri Üzerine Ampirik Bir Çalışma**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Ankara Üniversitesi-Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Küçüksözen, Cemal ve Küçükkocaoğlu, Güray (2005), Finansal Bilgi Manipülasyonu: İMKB Şirketleri Üzerine Ampirik Bir Çalışma, **Conference: 1st International Accounting Conference on the way to Convergence**, 1-58.
- Kütük, İlhan (2008), **Kamu ve Bağımsız Muhasebe Denetiminde Kanıt Toplama Teknikleri**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Trakya Üniversitesi-Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Mengi, Banu Tarhan (2012), “Hile Denetiminde Yetkinliklerin Değerlendirilmesi-Hile Karosu”, **Mali Çözüm Dergisi**, (114), 113-128.
- Nosrati, Mohammad (2010), **Çoklu Karşılaştırmalarda Düzeltme Yöntemleri Ve Karşılaştırılması**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Hacettepe Üniversitesi-Sağlık Bilimleri Enstitüsü.
- Oberholzer, Corné (2002), **Quality Management In Forensic Accounting**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Pretoria University-Gordon Institute Of Business Science.
- Okan Gökten, Pınar (2018), “Hileli Eylemlerin Nedenlerine İlişkin Paradigma Değişimleri: Üçgen, Elmas ve Diğerleri”, **İşletme Araştırmaları Dergisi**, 10 (3), 655-669.
- Okay, Suat (2011), **Muhasebe Hata ve Hilelerinin Meslek Etiği Açısından İrdelenmesi**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi-Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Okoye, Emmanuel Ikechukwu (2009), “The Role of Forensic Accounting in Fraud Investigation and Litigation Support”, **The Nigerian Academic Forum**, 17 (1), 39-44.

- Owojori, Anthony Adekunle ve Asaolu, Taiwo (2009), “The Role of Forensic Accounting in Solving the Vexed Problem of Corporate World”, **European Journal of Scientific Research**, 29 (2), 184-186.
- Öğütücü Şen, Fatma (2017), **Kurumsal Yönetişim ve Finansal Raporlama Kalitesi: Türkiye Örneği**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Gaziantep Üniversitesi-Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Özdemir, Fevzi Serkan (2011), **Finansal Raporlama Sistemlerinin Bilginin İhtiyaca Uygunluğu Açısından Değerlendirilmesi: İMKB Şirketlerinde Finansal Başarısızlık Tahminleri Yönüyle Bir Uygulama**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara Üniversitesi-Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Özdoğan, Sümeyye (2019), **Muhasebe Meslek Mensuplarının ve Akademisyenlerin Adli Muhasebe Mesleğine Bakış Açılarının Değerlendirilmesine İlişkin Bir Araştırma: Sivas Örneği**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Sivas Cumhuriyet Üniversitesi-Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Özkol, Ahmet Erdal (2005), “Bilirkişilik ve Adli Muhasebe”, **Muhasebe ve Bilim Dünyası Dergisi**, 7 (3), 69-80.
- Pala, Fahrettin (2011), **Adli Muhasebe Mesleği ve Türkiye’de Uygulanabilirliği**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Aydın Üniversitesi-Sosyal Bilimleri Enstitüsü.
- Pamukçu, Ayşe (2017), Adli Muhasebe ve Bağımsız Denetim Sürecine Etkisi, **Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi**, 12 (48), 227-244.
- Pazarçeviren, Selim Yüksel (2005), “Adli Muhasebecilik Mesleği”, **ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi**, 1 (2), 1-19.
- Ramamoorti, Sridhar (2008), “The Psychology and Sociology of Fraud: Integrating the Behavioral Sciences Component into Fraud and Forensic Accounting Curricula”, **Issues in Accounting Education**, 23 (4), 521-533.
- Ramaswamy, Vinita (2007), “New Frontiers: Training Forensic Accountants Within The Accounting Program”, **Journal Of College Teaching & Learning**, 4 (9), 31-38.
- Rezaee, Zabihollah vd. (2016), “Forensic Accounting Education and Practice: Insights From China”, **Journal of Forensic & Investigative Accounting**, 8 (1), 106-119.
- Saçaklı, Yeşim (2011), **Adli Muhasebecilik Perspektifinde Türkiye’deki Üniversitelerde Muhasebe Denetimi Eğitimi ve Öneriler**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Afyon Kocatepe Üniversitesi-Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Salın, Melek (2022), **Adli Muhasebenin Bağımsız Denetime Katkısının İncelenmesi**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Aydın Üniversitesi-Lisansüstü Eğitim Enstitüsü.

- Sarıyıldız, Alpay (2013), “**El Yazısı Bilimi (Grafoloji)’nin Türkçe Eğitimi Açısından Önemi**”, Türkiye Sosyal Araştırmalar Dergisi, 172 (172), 83-88.
- Sert, Begüm (2019), **Muhasebe ve Hukuk Meslek Mensuplarının Adli Muhasebe İhtiyacına Yönelik Değerlendirmeleri-Sakarya İli Örneği**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Sakarya Üniversitesi-Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Şahin, Başak (2019), **Adli Muhasebe Kapsamında Bilirkişilik Mesleğinin Tarihi Gelişimi Türk Hukuk Sisteminde Değerlendirilmesi ve Gelişim Önerileri**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İnönü Üniversitesi-Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Şencan, Hüner (2005), **Sosyal ve Davranışsal Ölçümlerde Güvenilirlik ve Geçerlilik**, 1. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Şengür, Dilek Evren (2010), **İşletmelerde Hile, Hilelerin Önlenmesi, Hileli Finansal Raporlama İle İlgili Düzenlemeler ve Bir Araştırma**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi-Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Tanç, Ahmet (2004), **Muhasebede Yapılan Yolsuzluklar ve Hileli Finansal Raporlama: Vak’a Analizleri**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Erciyes Üniversitesi-Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Taner Berna ve Akkaya G. Cenk (2003), “İşletme Değerini Belirleme Yöntemleri ve Farklı Sektörlerdeki İşletmeler Üzerine Bir Uygulama”, **Ege Akademik Bakış Dergisi**, 3 (1), 1-7.
- Terzi, Serkan ve Gülten, Selçuk (2014), “Mesleki İhtisas Eğitimleri, Adli Muhasebe Uygulamaları”, **ASMMMO**, Mayıs, 1-146.
- Toraman, Cengiz vd. (2009), “Aklama Suçunun Önlenmesine Yönelik Çabalar: Adli Muhasebecilik Mesleği ve Uygulamaları”, **Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, 11 (1), 17-55.
- Uçma, Tuğba (2011), “Hileli Finansal Raporlamada İç Denetçi ve Denetim Komitesi Sorumluluğunun Belirlenmesi: Bir Yapısal Eşitlik Modeli Uygulaması”, **Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi**, 4 (1), 1-32.
- Usul, Hayrettin ve Topçuoğlu Metin (2011), Finansal Manipülasyonların Ortaya Çıkarılması ve Önlenmesinde Adli Muhasebenin Önemi: Türk Hukuk Sisteminde Var Olması Gerekliği Üzerine Bir Tartışma, **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, 16 (3), 53-66.
- Ünen, Leyla (2019), **Adli Muhasebecilik Mesleği ve Farkındalığı: Kayseri’de Muhasebe Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Kayseri Üniversitesi-Lisansüstü Eğitim Enstitüsü.
- Ünlütürk, Alim Çağdaş (2020), **Finansal ve Finansal Olmayan Bilgilerin Şirket Raporlamalarında Bir Arada Kullanılması: Savunma Sanayi Şirketleri Üzerine Bir**

İnceleme, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Başkent Üniversitesi-Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Üreten, Buket (2016), **Hatalı ve Hileli Finansal Raporlamaya Muhasebe Meslek Mensuplarının Yaklaşımları Kırklareli İli Lüleburgaz İlçesi Örneği**, Trakya Üniversitesi-İşletme Anabilim Dalı.

Wolfe, David T. ve Hermanson, Dana R. (2004), “The Fraud Diamond: Considering the Four Elements of Fraud”, **The CPA Journal**, (2004), 38-42.

Yağbasan, Barış Yaşam (2010), **Yaratıcı Muhasebe ve Bir Uygulama**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Selçuk Üniversitesi-Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Yardımcıoğlu, Mahmut ve Ada Şebnem (2013), “Kronolojik Bir Sırayla Muhasebe ve Finansal Raporlamada Usulsüzlük ve Skandallar”, **Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, 3 (1), 43-55.

Yazıcı, Nusret (2018), “Hile Üçgeni: Fırsatların Önlenmesinde Kırık Camlar Teorisi”, **Üçüncü Sektör Sosyal Ekonomi**, 53 (3), 843-851.

Yazıcıoğlu, Yahşi ve Erdoğan, Samiye (2014), **SPSS Uygulamalı Bilimsel Araştırma Yöntemleri**, 4. Baskı, Detay Yayıncılık, Ankara.

Yılmaz, Gökhan vd. (2018), “Hile Önleme ve Tespit Etme Yöntemlerinin Etkinliğinin Değerlendirilmesi: Türkiye Araştırması”, **Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi**, 646-664.

Yücel, Elif (2011), **Adli Muhasebecilik Mesleği ve Türkiye'deki Gelişme Potansiyeline Yönelik Bir Araştırma**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Uludağ Üniversitesi-Sosyal Bilimler Enstitüsü.



EKLER

Ek 1: Araştırmada Kullanılan Bilgilendirilmiş Onam Formu

BİLGİLENDİRİLMİŞ ONAM FORMU

Sayın Yetkili;

Son yıllarda hileli finansal raporlamanın giderek artması ve büyük ekonomik kayıplara yol açması; hileye neden olabilecek hususların belirlenmesi, ortaya çıkarılması ve engellenmesini ihtiyaç haline getirmiştir. Söz konusu ihtiyaca cevaben, muhasebe ve denetim mesleğinin kapsamı genişleyerek adli muhasebe uygulamaları ortaya çıkmıştır. Bu bağlamda, hileli finansal raporlama ile mücadelede adli muhasebenin yeri ve önemini inceleyen bir araştırma yapmaktayız.

Araştırmamız boyunca, sizin açık kimliğinizi belirlemeye yönelik soruların bulunmayacağını (T.C. kimlik numarası, adı soyadı gibi) taahhüt ederiz. Sizden alınan bilgiler yukarıda belirtilen araştırma için kullanılacaktır ve asla üçüncü şahıslarla paylaşılmayacaktır.

Araştırmayı finanse eden herhangi bir kurum yoktur. Araştırmada yer almanız nedeniyle size herhangi bir ödeme yapılmayacaktır, herhangi bir finansal sorumluluk altına da girmeyeceksiniz.

Çalışmaya katılım gönüllülük esasına göre gerçekleşmektedir. Bu çalışmayı istediğiniz zaman ve herhangi bir neden belirtmeksizin yarım bırakma hakkınız bulunmaktadır. Ancak, çalışmayı eksiksiz olarak tamamlamanız araştırmamızın amacına ulaşması için büyük önem arz etmektedir.

Araştırma sonuçları yüksek lisans tez çalışmasında kullanılacak olup, bulguların alan yazına katkı sağlaması beklenmektedir.

Araştırma ile ilgili her türlü sorunuzu aşağıda belirtilen mail adresine yönlendirebilirsiniz.

Bilimsel bir çalışmaya vermiş olduğunuz destek için teşekkür ederiz.

Araştırma Ekibi

Prof. Dr. Abdulkerim DAŞTAN
Danışman

Dilay AÇAR
Yüksek Lisans Öğrencisi

“Bilgilendirilmiş Onam Formu’nu okudum. Araştırmaya gönüllü olarak katılmayı kabul ediyorum.”

☐ Evet

☐ Hayır

Ek 2: Araştırmada Kullanılan Anket Formu

ANKET FORMU

Sayın Yetkili;

Bu anket çalışması, Karadeniz Teknik Üniversitesi - Sosyal Bilimler Enstitüsü - İşletme Anabilim Dalı, Muhasebe Tezli Yüksek Lisans Programı'nda yürütülmekte olan **"Hileli Finansal Raporlama ile Mücadelede Adli Muhasebenin Yeri ve Önemi: Muhasebe Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma"** başlıklı yüksek lisans tez çalışmasında kullanılmak üzere hazırlanmıştır.

Anket uygulaması ile elde edilecek bilgiler bilimsel araştırma amacı dışında kesinlikle kullanılmayacaktır. Ankete katılarak çalışmaya yaptığınız katkıdan dolayı teşekkür ederiz.

Prof. Dr. Abdulkadir DAŞTAN
Danışman

Dilay AÇAR
Yüksek Lisans Öğrencisi

1- Lütfen uygun seçeneği işaretleyiniz.

Demografik Bilgiler

- 1 Cinsiyetiniz ☐ Kadın ☐ Erkek
- 2 Yaşınız ☐ 21-25 ☐ 26-31 ☐ 32-38 ☐ 39-45 ☐ 46 ve üstü
- 3 Eğitim Düzeyiniz ☐ Doktora ☐ Yüksek Lisans ☐ Lisans ☐ Diğer...
- 4 Meslekteki Deneyiminiz ☐ 1-5 yıl ☐ 6-10 yıl ☐ 11-15 yıl ☐ 16 yıl ve üstü
- 5 Unvanınız ☐ SM ☐ SMMM ☐ YMM

2- Lütfen aşağıdaki yargılara katılım düzeyinizi belirtiniz.

(1) Kesinlikle Katılmıyorum, (2) Katılmıyorum, (3) Kararsızım, (4) Katılıyorum, (5) Kesinlikle Katılıyorum		1	2	3	4	5
Hileli finansal raporlama ile mücadelede adli muhasebe faaliyetleri...						
1	Gerekli belgelerin elde edilmesi suretiyle hileli raporlamanın tespit edilmesine katkı sağlar.	☐	☐	☐	☐	☐
2	Gerekli belgelerin incelenmesi suretiyle hileli raporlamanın tespit edilmesine katkı sağlar.	☐	☐	☐	☐	☐
3	Hileli finansal raporlamaya ilişkin iddiaların desteklenmesi ya da çürütülmesi suretiyle hileli raporlamanın tespit edilmesine katkı sağlar.	☐	☐	☐	☐	☐
4	Analitik araştırma tekniği kullanarak işletme bilgilerinin, geçmiş dönem ve sektör bilgileri ile karşılaştırılması suretiyle hileli raporlamanın tespit edilmesine katkı sağlar.	☐	☐	☐	☐	☐
5	Fiziki araştırma tekniği kullanarak işletme bilançosundaki varlıkların, gerçeğe uygunluklarının araştırılması suretiyle hileli raporlamanın tespit edilmesine katkı sağlar.	☐	☐	☐	☐	☐

Ek 2 (Devamı):

<i>Hileli finansal raporlama ile mücadelede adli muhasebe faaliyetleri...</i>					
1	İş etiği bilinci oluşturma suretiyle hileli finansal raporlamanın önlenmesine katkı sağlar.	☐	☐	☐	☐
2	İç kontrol sistemindeki zayıflıkları bildirmek suretiyle hileli finansal raporlamanın önlenmesine katkı sağlar.	☐	☐	☐	☐
3	Hileli davranış için olası fırsat faktörünün engellenmesi suretiyle hileli finansal raporlamanın önlenmesine katkı sağlar.	☐	☐	☐	☐
4	Hile denetimi bilinci oluşturma suretiyle hileli finansal raporlamanın önlenmesine katkı sağlar.	☐	☐	☐	☐
5	Hileli davranış için olası girişimleri bildirmek suretiyle hileli finansal raporlamanın önlenmesine katkı sağlar.	☐	☐	☐	☐
<i>Muhasebe meslek mensupları tarafından hileli finansal raporlama ile mücadelede adli muhasebecilik faaliyetlerinin yürütülmesi; ...</i>					
1	Psikoloji ve davranış bilimlerinin öğretileri ışığında hileli finansal raporlamayı gerçekleştiren bireylerin belirlenmesinde katkı sağlar.	☐	☐	☐	☐
2	Bilgi teknolojileri bilgisi aracılığıyla dijital ortamdaki hileli finansal raporlamanın belirlenmesinde katkı sağlar.	☐	☐	☐	☐
3	Mevzuat bilgisi aracılığıyla ticari davalarda hileli finansal raporlamanın belirlenmesinde katkı sağlar.	☐	☐	☐	☐
4	Grafoloji bilgisi aracılığıyla hileli finansal raporlamanın belirlenmesinde katkı sağlar.	☐	☐	☐	☐
5	Şüphe barındıran olgularla ilgili kriminoloji bilgisinden yararlanarak gerçekleştirilecek kapsamlı araştırma aracılığıyla hileli finansal raporlamanın belirlenmesine katkı sağlar.	☐	☐	☐	☐

3- Eklemek istediğiniz başka bir husus var mıdır?

ÖZGEÇMİŞ

Dilay AÇAR, 2011 yılında İstiklal İlköğretim Okulu'nu; 2015 yılında Yeşilkent Anadolu Lisesi'ni; 2019 yılında da Karadeniz Teknik Üniversitesi - İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü'nü bitirdi. 2019 yılında Karadeniz Teknik Üniversitesi - Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Tezli Yüksek Lisans Programı'na başladı.

AÇAR, bekâr olup, İngilizce bilmektedir.

