

T.C.
GÜMÜŞHANE ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ

İŞLETME ANA BİLİM DALI

MALİ TABLOLARDAKİ HİLENİN ÖNLENMESİ VE TESPİTİNDE ADLİ
MUHASEBECİLİK BECERİLERİNİN AHP YÖNTEMİYLE SEÇİMİ:
TÜRKİYE VE İRAN ÖRNEĞİ

DOKTORA

Farideh NIYAZI

OCAK-2025
GÜMÜŞHANE



**T.C.
GÜMÜŞHANE ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ**

İŞLETME ANA BİLİM DALI

**MALİ TABLOLARDAKİ HİLENİN ÖNLENMESİ VE TESPİTİNDE ADLİ
MUHASEBECİLİK BECERİLERİNİN AHP YÖNTEMİYLE SEÇİMİ:
TÜRKİYE VE İRAN ÖRNEĞİ**

**SELECTION OF FORENSIC ACCOUNTING SKILLS IN PREVENTING AND
DETECTING FRAUD IN FINANCIAL STATEMENTS WITH AHP METHOD:
THE CASE OF TURKIYE AND IRAN**

DOKTORA

Farideh NIYAZI

**OCAK-2025
GÜMÜŞHANE**



**T.C.
GÜMÜŞHANE ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ**

İŞLETME ANA BİLİM DALI

**MALİ TABLOLARDAKİ HİLENİN ÖNLENMESİ VE TESPİTİNDE ADLİ
MUHASEBECİLİK BECERİLERİNİN AHP YÖNTEMİYLE SEÇİMİ:
TÜRKİYE VE İRAN ÖRNEĞİ**

**SELECTION OF FORENSIC ACCOUNTING SKILLS IN PREVENTING AND
DETECTING FRAUD IN FINANCIAL STATEMENTS WITH AHP METHOD:
THE CASE OF TURKIYE AND IRAN**

DOKTORA

Farideh NIYAZI

Danışman: Doç. Dr. Büşra TOSUNOĞLU

**OCAK-2025
GÜMÜŞHANE**

BİLİMSEL ETİĞE UYGUNLUK BEYANI

Doktora Tezi olarak hazırlamış olduğum “**Mali Tablolardaki Hilenin Önlenmesi ve Tespitinde Adli Muhasebecilik Becerilerinin AHP Yöntemiyle Seçimi: Türkiye ve İran Örneği**” isimli bu tezimin, tamamen kendi çalışmam olduğunu, her alıntıya kaynak gösterdiğimi, alıntı yaptığım tüm çalışmaları kaynakçada belirttiğimi ve Gümüşhane Üniversitesi’nin lisanslı kullanıcısı olduğum intihal yazılım programı ile Lisansüstü Eğitim Enstitüsü’nün belirlediği kıstaslara uygun olarak raporladığımı taahhüt ederim. Tezimin kâğıt ve elektronik kopyalarının Gümüşhane Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü arşivinde saklanması için izin verdiğimi onaylarım.

Lisansüstü Eğitim ve Öğretim Yönetmeliği’nin ilgili maddeleri uyarınca gereğinin yapılmasını arz ederim.

08/01/2025

Farideh NIYAZI

TEŞEKKÜR

Çalışmanın amacı, mali tablolarındaki hilenin önlenmesi ve tespitinde adli muhasebecilik becerilerinin AHP yöntemiyle seçimidir. Bu doğrultuda büyük bir özveriyle ve engin bilgisiyle çalışmalarımı yönlendiren danışmanım Doç. Dr. Büşra TOSUNOĞLU 'ya en içten teşekkürlerimi sunarım. Tez çalışmamda değerli katkılarını esirgemeyen ve bana kılavuzluk eden değerli tez jürisi hocalarıma, Doç. Dr. Gül YEŞİLÇELEBİ, Dr. Öğr. Üyesi Tuğçe ŞİMŞEK, Doç. Dr. Neriman YALÇIN ve Doç. Dr. Ersin KORKMAZ'a teşekkür ederim. Çalışmanın uygulama kısmında desteğini ve emeğini asla esirgemeyen Prof. Dr. İskender PEKER'e, çalışmanın İran ile ilgili kısmında desteğini ve emeğini asla esirgemeyen Doç. Dr. Mansur GERGEZ'e teşekkür ederim. Çalışmanın uygulama kısmında ihtiyaç duyduğum bilgilere ulaşma noktasında her türlü kolaylığı sağlayan kurum ve kuruluşlara teşekkür ederim. Hayatım her aşamasında özellikle tez sürecinde her zaman yanımda olan sevgili eşim Dr. Muhammed MAGHAMINIYA, değerli oğullarım Dr. Ferit ve Hamed'e ve sabrın bir sembolü olan ve bu sürecin sonlarına doğru rahmet rahmana kavuşan biricik anneme ve sevgili babama sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

Farideh NIYAZI
GÜMÜŞHANE – 2025

ÖZET

Bu çalışmanın amacı, mali tablolardaki hilenin önlenmesi ve tespitinde adli muhasebecilik becerilerinin Analitik Hiyerarşi Prosesi (AHP) yöntemiyle seçimidir. Bu amaç doğrultusunda Türkiye ve İran'da faaliyet gösteren 26 akademisyen bilirkişilere adli muhasebecilik becerilerinin önem sıralamasına uzman görüşleri doğrultusunda ele alınmıştır. İlgili literatür incelenerek adli muhasebe becerilerine ilişkin kişisel, temel ve teknik beceri ile ahlaki değer boyutları ve bu boyutların alt boyutları tespit edilmiştir. Oluşturulan değerlendirme formu toplam beş matristen oluşmaktadır. Elde edilen veirler, AHP yöntemiyle analiz edilmiştir.

Çalışma sonuçlarına göre; Türkiye ve İran'da faaliyet gösteren akademisyen bilirkişilerin adli muhasebecilik becerilerinin ana kriterlerine ilişkin önem sıralamasında ilk sırayı teknik beceri almakta olup her iki ülke için de farklılık bulunmamaktadır. Ana kriterlerden teknik beceriyi sırasıyla temel ve kişisel beceri ile ahlaki değer takip etmekte olup benzer şekilde her iki ülke için de söz konusu sıralama değişmemektedir. Çalışmada ayrıca ana kriterlerin alt kriterlerine ilişkin önem sıralaması ele alınmış olup her iki ülke açısından kişisel beceriye ait alt kriterlerin önem sıralamasında ilk sırayı analitik düşünce, temel beceriye ilişkin önem sıralamasında ilk sırayı denetleme ve teknik beceriye ilişkin önem sıralamasında ise ilk sırayı mali tabloları analiz ve yorumlama almaktadır. Üç ana kritere ilişkin alt kriterlerin önem sıralamasında ilk sırada yer alan kriter her iki ülke açısından farklı olmasa da diğer kriterlerin önem sıralamasında farklılıklar bulunmaktadır. Ana kriterlerin sonuncusu olan ahlaki değere ilişkin önem sıralamasında da her iki ülke açısından ilk sırayı güvenilirlik almaktadır.

Anahtar Kelimeler: Adli muhasebe, Adli muhasebe becerileri, Mali tablolar, Analitik hiyerarşi prosesi.

SUMMARY

The purpose of this study is to select forensic accounting skills in preventing and detecting fraud in financial statements using the Analytical Hierarchy Process (AHP) method. For this purpose, a survey was conducted on 26 academic experts operating in Turkey and Iran regarding the importance of forensic accounting skills. By examining the relevant literature, personal, basic and technical skills and moral value dimensions and sub-dimensions of these dimensions were determined regarding forensic accounting skills. The survey form created consists of a total of five matrices. The obtained data were analyzed using the AHP method.

According to the results of the study; Technical skills take the first place in the importance ranking of the main criteria of forensic accounting skills of academic experts operating in Turkey and Iran, and there is no difference for both countries. Technical skills are followed by basic and personal skills and moral values, respectively, and similarly, the ranking does not change for both countries. The study also examined the importance ranking of the sub-criteria of the main criteria, and for both countries, the first place in the importance ranking of the sub-criteria of personal skills is analytical thinking, the first place in the importance ranking of basic skills is auditing, and the first place in the importance ranking of technical skills is financial statement analysis and interpretation. Although the first place in the importance ranking of the sub-criteria of the three main criteria is not different for both countries, there are differences in the importance ranking of the other criteria. In the importance ranking of the last of the main criteria, moral value, for both countries, reliability is the first place.

Keywords: Forensic accounting, Forensic accounting skills, Financial statement, Analytical hierarchy process.

İÇİNDEKİLER

KABUL VE ONAY	III
BİLİMSEL ETİĞE UYGUNLUK BEYANI.....	IV
TEŞEKKÜR.....	V
ÖZET.....	VI
SUMMARY	VII
İÇİNDEKİLER	VIII
TABLolar DİZİNİ	XI
ŞEKİLLER DİZİNİ.....	XII
EKLER DİZİNİ.....	XIII
SİMGELER VE KISALTMALAR DİZİNİ	XIV
1. GİRİŞ	1
2. ADLİ MUHASEBE VE ADLİ MUHASEBECİLİK MESLEĞİ	3
2.1. Adli Muhasebe Kavramı, Tarihsel Gelişimi ve Önemi.....	3
2.1.1. Adli Muhasebe Kavramı	3
2.1.2. Adli Muhasebenin Tarihsel Gelişimi	4
2.1.3. Adli Muhasebenin Önemi ve Ortaya Çıkış Sebepleri	6
2.2. Adli Muhasebeciliğin Çeşitli Boyutlarla Ele Alınması	7
2.2.1. Adli Muhasebecilik Mesleği	7
2.2.2. Adli Muhasebecilik Mesleğinin Nitelikleri	8
2.2.3. Adli Muhasebeciliğin Faaliyet Alanları	9
2.2.4. Adli Muhasebecilik mesleğinin Diğer Mesleklerle Karşılaştırılması	12
2.2.4.1. Adli Muhasebecilik Mesleğinin İç Denetçilik Mesleği İle Karşılaştırılması	12
2.2.4.2. Adli Muhasebecilik Mesleğinin Bağımsız Denetçilik Mesleği İle Karşılaştırılması.....	13
2.2.4.3. Adli Muhasebecilik Mesleğinin Bilirkişilik Mesleği İle Karşılaştırılması	14
2.2.5. Adli Muhasebecilerin Kullandıkları Teknikler	15
2.2.5.1. Yazılı İfade Alma Tekniği	15
2.2.5.2. Sorgulama Tekniği	15
2.2.5.3. Doğrulama Tekniği	16
2.2.5.4. Yeniden Hesaplama Tekniği	16
2.2.5.5. Analitik İnceleme Tekniği	17
2.2.5.6. Fiziki İnceleme Tekniği	17

2.2.5.7. Belge İnceleme Tekniği	18
2.3. Adli Muhasebenin Diğer Disiplinlerle İlişkisi	18
2.3.1. Adli Muhasebe ve Muhasebe İlişkisi	18
2.3.2. Adli Muhasebe ve Denetim İlişkisi	19
2.3.3. Adli Muhasebe ve Kriminoloji İlişkisi.....	20
2.3.4. Adli Muhasebe ve Hukuk İlişkisi	20
2.3.5. Adli Muhasebe ve İstatistik İlişkisi.....	21
2.4. Türkiye ve İran'daki Adli Muhasebe Uygulamaları	21
2.4.1. Türkiye'deki Adli Muhasebe Uygulamaları	21
2.4.2. İran'daki Adli Muhasebe Uygulamaları	24
3. FİNANSAL TABLO HİLELERİ.....	26
3.1. Hile Kavramı ve Hileli Finansal Raporlama	26
3.2. Hile Grupları	27
3.2.1. Çalışan Hileleri.....	27
3.2.2. Yönetim Hileleri.....	28
3.2.3. Yatırım Hileleri	28
3.2.4. Satıcı Hileler.....	29
3.2.5. Müşteri Hileleri	29
3.3. Hileye Başvurma Nedenleri	29
3.3.1. İşletme Çalışanları Açısından Hile Nedenleri.....	29
3.3.2. İşletme Tepe Yönetimi Açısından Hile Nedenleri	30
3.4. Hile Yapanların Karakteristik Özellikleri	30
3.5. Hilenin Önlenmesinde Etkin Yöntemler	31
3.5.1. Örgüt Kültürü ve Etik Değerler.....	31
3.5.2. Hile ile Mücadele Süreçlerinin ve Kontrollerinin Değerlendirilmesi	33
3.5.3. Hile ile Mücadele Süreçlerinde Uygun Bir Gözetim Sürecinin Geliştirilmesi	34
3.6. Mali Tablo Hileleri	36
3.6.1. Hasılat ile İlgili Hileler	37
3.6.1.1. Satış İle İlgili Hileler.....	38
3.6.1.2. Tahsilat İle İlgili Hileler.....	38
3.6.2. Varlıkların Değerlendirilmesi İle İlgili Hileler	39
3.6.3. Stok ve İmalat İle İlgili Hileler	39
3.6.3.1. Stok İle İlgili Hileler	40
3.6.3.2. İmalat İle İlgili Hileler	40
3.6.4. Borçlar ve Giderler İle İlgili Hileler.....	41

3.6.4.1. Borçlar İle İlgili Hileler.....	41
3.6.4.2. Giderler İle İlgili Hileler	41
3.6.5. Dönemsellik İle İlgili Hileler	42
3.7. Mali Tablolarda Hile Denetimin Önemi ve Amacı.....	42
3.8. Adli Muhasebe Kapsamında Hilelerin Denetimi	44
4. LİTERATÜR ARAŞTIRMASI	46
4.1. Adli Muhasebeye İlişkin Uluslararası Literatür	46
4.2. Adli Muhasebeye İlişkin Ulusal Literatür	49
5. MALİ TABLOLARDAKİ HİLENİN ÖNLENMESİ VE TESPİTİNDE ADLİ MUHASEBECİLİK BECERİLERİNİN ÖNEM DÜZEYLERİNİN AHP YÖNTEMİYLE SEÇİMİNE İLİŞKİN BİR UYGULAMA	53
5.1. . Araştırmanın Amacı, Metodolojisi ve Bulguları.....	53
5.1.1. Araştırmanın Amacı.....	53
5.1.2. Araştırmanın Metodolojisi	53
5.1.2.1. Örneklem Süreci	53
5.1.2.2. Veri Toplama Yöntem ve Aracı	55
5.1.2.3. Araştırmanın Analiz Yöntemi	55
5.1.2.4. Araştırmanın Bulguları	58
5.1.2.4.1. Araştırmanın Ön Bulguları	58
5.1.2.4.2. Araştırmanın Temel Bulguları	64
5.1.2.4.2.1. İran'daki Adli Muhasebecilik Becerilerinin Önem Sıralamasına İlişkin Analiz Bulguları.....	65
5.1.2.4.2.2. Türkiye'deki Adli Muhasebecilik Becerilerinin Önem Sıralamasına İlişkin Analiz Bulguları.....	67
5.1.2.4.3. Mali Tablolardaki Hilenin Önlenmesi ve Tespitinde İran ve Türkiye'deki Adli Muhasebecilik Becerilerinin Önem Sıralaması Karşılaştırması	69
6. SONUÇ VE DEĞERLENDİRME	75
KAYNAKÇA.....	81
EKLER.....	92
ETİK KURUL KARARI	95
ÖZGEÇMİŞ	96

TABLÖLAR DİZİNİ

Tablo 1. Araştırmaya katılanların demografik özellikleri itibariyle dağılımı	54
Tablo 2. Karşılaştırmalarda kullanılan önem dereceleri.	56
Tablo 3. İkili karşılaştırma ve oluşturulan a matrisi	56
Tablo 4. Rastgele değer indeksi	58
Tablo 5. Adli muhasebecilik becerilerine ilişkin ana ve alt kriterler	59
Tablo 6. Ana kriterlere ilişkin değerlendirme matris örneği.....	60
Tablo 7. Ana kriterlere ilişkin değerlendirme matris örneği.....	60
Tablo 8. Adli muhasebe becerilerine ilişkin ana kriterlerin değerlendirme matrisi.....	61
Tablo 9. Simetrik değerlerin hesaplanmasına ilişkin matrisi	61
Tablo 10. Ana kriterlere ilişkin normalize edilmiş matris	62
Tablo 11. Matrislere ilişkin kriter ağırlıkları	62
Tablo 12. Ana kriterlere ilişkin tutarlı matrisi	63
Tablo 13. Ham oran matris sonuçları.....	63
Tablo 14. “ λ max” değeri sonucu.....	63
Tablo 15. Ana kriterlere ilişkin ahp skor matrisi	65
Tablo 16. Kişisel beceriye ait alt kriterlerin AHP skor matrisi.....	65
Tablo 17. Temel beceriye ait alt kriterlerin AHP skor matrisi.....	66
Tablo 18. Teknik beceriye ait alt kriterlerin AHP skor matrisi.....	66
Tablo 19. Ahlaki değere ait alt kriterlerin AHP skor matrisi	66
Tablo 20. Ana kriterlere ilişkin AHP skor matrisi	67
Tablo 21. Kişisel beceriye ait alt kriterlerin AHP skor matrisi.....	67
Tablo 22. Temel beceriye ait alt kriterlerin AHP skor matrisi	68
Tablo 23. Temel beceriye ait alt kriterlerin AHP skor matrisi	68
Tablo 24. Ahlaki değere ait alt kriterlerin AHP skor matrisi.....	69
Tablo 25. Ana kriterlerin önem sıralaması.....	69
Tablo 26. Kişisel beceri kriterinin alt kriterlerinin önem sıralaması	70
Tablo 27. Temel beceri kriterinin alt kriterlerinin önem sıralaması	71
Tablo 28. Teknik beceri kriterinin alt kriterlerinin önem sıralaması	72
Tablo 29. Ahlaki değer kriterinin alt kriterlerinin önem sıralaması	73

ŞEKİLLER DİZİNİ

Şekil 1. İran ve Türkiye açısından ana kriterlerin önem sıralaması	70
Şekil 2. İran ve Türkiye açısından kişisel beceri alt kriterlerinin önem sıralaması önem sıralaması	71
Şekil 3. İran ve Türkiye açısından temel beceri alt kriterlerinin önem sıralaması önem sıralaması	72
Şekil 4. İran ve Türkiye açısından teknik beceri alt kriterlerinin önem sıralaması önem sıralaması	73
Şekil 5. İran ve Türkiye açısından ahlaki değer alt kriterlerinin önem sıralaması önem sıralaması	74

EKLER DİZİNİ

Ek 1. Tezde Kullanılan Değerlendirme Formu	91
--	----



SİMGELER VE KISALTMALAR DİZİNİ

ACFE	: Association of certified fraud examiners
AICPA	: American institute of certified public accountants
ÇUEHY	: Çalışma usul ve esasları hakkında yönetmeliği
FBI	: Federal araştırma bürosu
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
IFAC	: International federation of accountants
INTOSAI	: International organization of supreme audit institutions
İSMMM	: İstanbul serbest muhasebeci ve mali müşavirler odası
IRS	: Internal revenue service
KPMG	: Klynveld peat marwick goerdeler
KGK	: Kamu gözetimi kurumu
RCMP	: Royal canadian mounted police
SPK	: Sermaye piyasası kurulu
SMMM	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
TDS	: Türkiye denetim standartları
TFR	: Türkiye finansal raporlama standartları
TMS	: Türkiye muhasebe standartları
UFRS	: Uluslararası finansal raporlama standartları
YMM	: Yeminli mali müşavir
USİUD	: Uluslararası suiistimal inceleme uzmanları derneği

1. GİRİŞ

Son yirmi yılda, gerek hükümetler gerekse standart belirleyici kuruluşlar tarafından, finansal tabloların kalitesini artırmaya yönelik önemli adımlar atılmıştır. Bu çabalar, finansal bilgilerin gerçeğe uygun, güvenilir ve karşılaştırılabilir olmasını sağlamayı hedeflemektedir. Özellikle, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) gibi standartların benimsenmesi, finansal raporlamada şeffaflık ve doğruluğu artırmıştır. Bu gelişmeler, finansal tablo kullanıcılarının daha sağlıklı kararlar almasına katkı sağlamaktadır.

Günümüzde teknolojik gelişmelerle birlikte ticari faaliyetlerin küreselleşmesi ve çeşitlenmesi, mali suçların ve hilelerin artmasına neden olmaktadır. Bu durum, üst düzey yöneticiler, muhasebeciler ve çalışanlar tarafından gerçekleştirilebilecek hilelerin tür ve sayısında önemli bir artışa yol açmıştır. Artan bu hile eylemleri, kurumsal faaliyetleri, finansal tabloların sonuçlarını ve ülke ekonomisini etkilemektedir. Mevcut denetim ve raporlama sistemleri, hilelerin önlenmesi ve tespitinde yetersiz kalmakta, daha gelişmiş teknik ve becerilere sahip sistemlere ihtiyaç duyulmaktadır. Bu durum, hile ve yolsuzlukların önlenmesi ve tespitinde önemli bir role sahip olan ve muhasebe alanında gelişmiş bir kavram olan adli muhasebecilik mesleğinin ortaya çıkmasına neden olmuştur.

Adli muhasebe, mali konuları içeren uyuşmazlıkların çözümü ve işletmelerde meydana gelen hilelerin tespiti için kanıt niteliği taşıyan tüm unsurları bir araya getirerek, analiz ve değerlendirmeler sonucunda bu olaylarla ilgili gerekli bilgileri elde etmeyi amaçlar. Bu nedenle, adli muhasebe; muhasebe, finans, denetim, kantitatif yöntemler ve hukuk alanlarında özel araştırma ve inceleme becerilerinin uygulanmasını içerir. Bu alanda uzman kişiler; mali ve ticari davalar, kişisel tazminat davaları, rüşvet, yolsuzluk ve hileli işlemler gibi davaların çözüme kavuşturulabilmesi için özel eğitim, bilgi, beceri ve deneyime sahip olmalıdır. Adli muhasebecilik mesleği; dava desteği, uzman tanıklık ve hile denetçiliği olmak üzere üç farklı uygulama alanına sahiptir. Adli muhasebeciler, uzman tanıklık uygulama alanında, dava esnasında konuyla ilgili gerekli kanıtları toplayıp değerlendirerek hâkimlere destek sunarlar. Dava destek uygulama alanında ise, dava öncesinde veya dava sürecinde, dava konusuyla ilgili olarak avukatlara danışmanlık yaparlar. Hile araştırmacılığı boyutunda ise, hileli işlemlerin tespiti ve önlenmesi için işletmelere gerekli desteği sağlarlar. Böylece, adli

muhasebeciler, hile tespiti ve önlenmesine yönelik olarak işletmelere ve hukuki uşmazlıklara ilişkin davalarda hâkim ve avukatlara çeşitli hizmetler sunmaktadır. Adli muhasebe ve adli muhasebecilik mesleğinin öneminin artmasıyla birlikte, literatürde bu konuyla ilgili eğitim, uygulama ve mesleğe yönelik çeşitli kriterlerin incelendiği birçok çalışmaya rastlamak mümkündür. Literatür araştırmaları, adli muhasebeciliğin yeni bir meslek olmasına rağmen, hileli işlemlerin önlenmesi ve tespitinde, denetimin yetersiz olduğu durumlarda ihtiyaç duyulan bir sistem olduğunu ve özellikle çeşitli eğitimlerle desteklenip geliştirilmesi gerektiğini vurgulamaktadır. Ancak, hilenin önlenmesi ve tespitinde adli muhasebecilik becerilerinin belirlenmesi ve seçilmesine yönelik ulusal çalışmalara rastlanmamıştır.

Ayrıca adli muhasebecilik becerilerin değerlendirilmesinde ülkelerarası karşılaştırmaların yapıldığı çalışmaların eksikliği de literatürde bir boşluk olarak düşünülmektedir. Bu noktadan hareketle çalışmanın amacı Türkiye ve İran açısından mali tablolardaki hilenin önlenmesi ve tespitinde adli muhasebecilik becerilerinin AHP yöntemiyle seçimidir. Bu çerçevede çalışma beş bölümden oluşmaktadır.

Birinci bölüm çalışmanın giriş kısmını oluşturmakta olup ikinci bölümde adli muhasebe kavramı detaylı olarak ele alınmış ve adli muhasebenin önemi, tarihsel gelişimi, adli muhasebecilik mesleğinin nitelikleri ve faaliyet alanları, kapsamlı bir şekilde ele alınmıştır. Ayrıca adli muhasebecilik mesleğine de bu bölümde yer verilmiştir.

Üçüncü bölümde, mali tablolarda hile kavramı ve hile denetiminin önemi, amacı adli muhasebe kapsamında hilelerin denetimi konularına ilişkin detaylı bilgilere yer verilmiştir.

Dördüncü bölümde, adli muhasebeye ilişkin uluslararası ve ulusal literatür ayrı ayrı ve kapsamlı bir şekilde ele alınmıştır.

Beşinci bölümde ise mali tablolardaki hilenin önlenmesi ve tespitinde adli muhasebecilik becerilerinin AHP (Analitik Hiyerarşi Prosesi) yöntemiyle önem sıralamasına ilişkin uygulama ve yapılan analiz sonucunda elde edilen bulgular ayrıntılı bir şekilde ele alınarak sonuçlar yorumlanmıştır. Ayrıca bu bölümde bulgulara ilişkin gelecekte yapılabilecek çalışmalara ilişkin bazı önerilerde bulunulmuştur.

2. ADLİ MUHASEBE VE ADLİ MUHASEBECİLİK MESLEĞİ

2.1. Adli Muhasebe Kavramı, Tarihsel Gelişimi ve Önemi

Bu bölümde, adli muhasebe kavramı tarihsel gelişimi ve önemi hakkında detaylı bilgi verilecektir.

2.1.1. Adli Muhasebe Kavramı

Muhasebenin bir özel alanı olan adli muhasebe, mali hile ve diğer ekonomik suçların tespiti ve önlenmesiyle ilgilenen uzmanlık alanı olarak tanımlanmaktadır (Dhar ve Sarkar, 2010). Muhasebe kayıtları ile ilgili yapılan denetimin sonucunda bir hilenin olup olmadığını araştırmak, muhasebenin bir parçasını oluşturmaktadır (Aracı vd, 2019). Bir muhasebe uzmanlık alanı olan adli muhasebe, dava mahkemeye intikalinden önce veya dava sürecinde olaylar üzerinde kapsamlı araştırmaların yapılmasını sağlamaktadır (Bhasin, 2007). Adli muhasebecilik mesleği hukuki uyuşmazlıkların çözümüne yönelik, muhasebe, denetim ve araştırma yeteneklerinden yararlanarak, yasalar ve mali olaylar arasında bir köprü görevini yerine getirmektedir (Aksu vd, 2008). Adli muhasebeciler sayıların ötesine geçerek, diğer muhasebecilere göre etkili bir şekilde hile ve denetimi üzerine faaliyet göstermektedir (Kıllı vd., 2017).

Adli muhasebe sisteminin esas Amerika Birleşik Devletleri kaynaklı olmasıyla beraber, Avrupa Birliği ülkeleri ve Kanada ülkesinde de uygulanmaktadır. Adli muhasebe kavramı, 1946 yılından itibaren ilgi odağı haline gelmiş olup ilerleyen süreçte denetim faaliyetleri ve finansal tablo sunumu için de kullanılmıştır (Ramaswamy: 2007). Adli muhasebe kavramına ilişkin literatürde çeşitli tanımlar bulunmakta olup bu tanımlar;

Amerikan Yetkili Kamu Muhasebeciler Birliği (AICPA)'ne göre sertifikalı kamu muhasebecilerinin araştırma becerileri ve sahip olduğu uzmanlık bilgisi ve uygulanmasını içeren hizmetler olarak tanımlanmaktadır.

Adli muhasebe, çeşitli uyuşmazlıkların çözümüne yönelik kullanılacak tüm kanıt niteliğindeki unsurları toplamak, analiz etmek, değerlendirmek ve sonuçları anlaşılır hale getirerek kamuoyu ile paylaşmak amacıyla muhasebe, finans, denetim, kantitatif yöntemler ve hukuk alanlarında özel araştırma ve inceleme becerilerinin uygulanmasını içermektedir (Watters ve Diğ., 2007).

Başka bir tanıma göre hukuk mahkemesine, ekonomik suç işleyenlere karşı bilgi ve kanıt toplama ve sunma bilimi olarak ifade edilmektedir (Stanbury vd., 2010). Adli muhasebe, muhasebe bilgisi ve araştırma yargıya dayalı sorunların tespit ve çözümüne ilişkin kullanılan uygulamaları bir bütünü Bu sistem mali sorunların çözümü ve hilelerleri tespiti için gerekli delillerin toplanması ve belirlenmesinde muhasebeyi farklı teknik ve yöntemlerle bir araç olarak kullanan bir bilim dalıdır (Max vd., 2006).

Adli muhasebe, hukuk, ticari, finans, muhasebe sistemlerinin işleyişine ilişkin güçlü bir anlayışı ve bilgi içeren bir disiplindir (Thornhill, 1995).

Literatürde adli muhasebe kavramına ilişkin farklı tanımlar bulunmasına rağmen genel olarak adli muhasebe, mali ve ticari işlemlerle ilgili hukuki uyumsuzlıklara çözüm aramaya yönelik çeşitli araştırma, inceleme ve sorgulama teknikleri kullanarak muhasebe, hukuk, istatistik, psikoloji, kriminoloji vb. birçok farklı disiplinlerle ilişkili olan bilim dalı veya uzmanlık alanı şeklinde tanımlanmaktadır.

2.1.2. Adli Muhasebenin Tarihsel Gelişimi

Adli muhasebe günümüzde yeni bir kavram olarak tanımlansa da çalışmalar yeni bir uygulama alanı olmadığını göstermektedir. Örneğin 16. yüzyıl'da Avrupada olduğu gibi İngiltere'de de uzman tanıkların olduğuna ilişkin belgelerin bulunduğu tespit edilmiştir. Bu belgelerin önemli bir kısmı, 1720 yılında İngiltere'de South Sea Şirketinde ortaya çıkan muhasebe hilelerinden dolayı kurulan mahkemeye ait olduğu görülmektedir. (Jacqueline, 2008). Ayrıca belgelenen ilk adli muhasebe davası da 1817 yılında Kanada'da Meyer ve Sefton davasında, iflas eden mal sahibinin mallarının değerlendirilmesi konusunda bir uzman muhasebecinin, hesapları incelemek için görevlendirilmiş ve tanık olarak mahkemeye çağırılmasına ilişkindir (<http://www.cga-pdnet.org>).

Adli muhasebe kavramı, bugünkü anlamı ile 1824' de ilk kez İskoçyalı James McClelland adlı bir muhasebecinin, mahkeme ve mali davalarda, uzman tanık olarak bir tanıtımır reklamda çıkmasıyla literatüre girmiştir (Ramaswamy, 2007). Söz konusu reklam afişinde yer alan “finansal tabloların hazırlanması, ihtilaflı hesapların raporlanması ve mahkemede savunma yapılması” açıklamaları muhasebe mesleğinin sadece muhasebe işlemlerinin kaydı ve raporlanmasından ibaret olmadığını yazılı olarak da vurgulayan ilk metindir (Çabuk vd., 2012).

1854 yılında Edinburgh Muhasebeciler Topluluğu, muhasebenin sadece mali işlemlerin yanı sıra hukuk alanındaki işlemleri de kapsadığını beyan ederek muhasebe ve hukuk arasında bir ilişkinin var olduğuna dikkat çekmiştir (Şen: 2019).

Adli muhasebeciler ilk başlarda Amerikan İç Gelirler Servisi (IRS)'ne bağlı olarak çalışmış olup 1927 yılında, Amerika Birleşik Devletleri'nde Federal Araştırma Bürosu (FBI) ajanı olan Eliot Ness, Amerikan İç Gelirler Servisi'nde muhasebeci olan Elmer Iwey ile iş birliği yaparak, Al Capone vergi kaçakçısını yakalamayı başarmışlardır (Crumbley vd., 2007).). İkinci dünya savaşı (1939 – 1945) sürerken federal araştırma bürosu, finansal suçların takip ve tespiti için 500'den fazla adli muhasebe uzmanlarını bünyesinde çalıştırmaya yönelik bir takım karar almışlardır (Ramaswamy, 2007). Ayrıca, 1946 yılında muhasebeci olan Maurice E. Peloubet adli muhasebe kavramını “Adli Muhasebe: Bugünün Ekonomisindeki Yeri” başlıklı makalesinde kullanmıştır. (Crumbley, 2001). 1960' lı yıllarında Kanada'da organize suçların artmasıyla ve ona bağlı olarak borsa dolandırıcılıklarından kaynaklı ekonomik ve politik patlamanın da zorlamasıyla ilk uzman ekonomik suç birimi olan Royal Canadian Mounted Police (RCMP) kurulmuştur (Williams, 2002). Bu karmaşık olaylar sonucunda eldeki verilerin analiz edilmesi için muhasebe bilgisi ve uzmanlığına olan ihtiyaç giderek artmış olup, polis ve muhasebeci işbirliğine zemin hazırlamıştır. Bu işbirliği, 1975'te Don Holmes ve Bob Lindquist adlı iki muhasebecinin “Lindquist-Holmes” adli muhasebe şirketini kurmalarıyla, kurumsallaşmaya giden ilk adım olmuştur. Bu ilk adli muhasebe şirketinin inceledikleri olaylar çoğunlukla polislerden elde edilen dosyalardan oluşmaktaydı (Kuloğlu, 2007).

20. yüzyılın başlangıcında adli muhasebecilik meslek olarak, İngiltere ve Amerika Birleşik Devletleri'nde yaygın hale gelmiş olup muhasebecilerin vermiş olduğu hizmet içerisinde dava desteği gibi hizmetlerin de büyük bir paya sahip olduğu da söylenebilmektedir (Şen, 2019).

1980'ler ve sonrasında yaşanan Enron, Worldcom ve Xerox gibi şirket skandalları ile denetim şirketlerine olan güven ciddi sarsıntılara uğramış ve böylece hem paydaşlar hem de diğer ilgili taraflar bu durumdan olumsuz etkilenmiştir (Kurt, 2013). 1980'li yılı itibarı ile adli muhasebe konusu ile ilgili birçok kitap ve makale yayınlanmaya başlamış olup ilk adli muhasebe kitabı “Forensic Accounting: The Accountant as an Expert Witness” adıyla Francis C. Dykeman tarafından yazılmıştır. Bu kitap on iki bölümden oluşmakta olup, yargı süreci başta olmak üzere, adli muhasebeyi de kapsayan çeşitli konuları da içermektedir. 1987 yılında ise Kalman A. Barson tarafından muhasebeci ile ilgili çeşitli teknikler, raporlanmamış gelirlerin tespit edilmesi ve aile içi davalarında araştırmacı muhasebecilik ile ilgili konuları içeren “Investigative Accounting” adlı kitap yazılmıştır (Pehlivan, 2010). 1997 Amerikan adli muhasebeciler kurulu'nun (ABFA) faaliyete girmesi ve 1990'lı yıllarda uluslararası adli denetçiler Amerikan koleji'nin

(ACFEI) kurulmasıyla birlikte adli muhasebecilik mesleğinin uygulama alanı bulmuştur. Yaşanan tüm bu olaylar sonucunda adli muhasebenin önemi ve gerekliliği artmış ve 2002 yılında Sarbanes Oxley yasası yürürlüğe girmiştir (Atmaca vd., 2012). Bu yasanın yürürlüğe girmesiyle birlikte şirketlerde bir denetim komitesinin kurulması zorunlu hale gelmiş olup adli muhasebeciler; denetim, araştırma ve soruşturma yeteneklerini ortaya koyarak şirketlerin yöneticileri ve denetim komiteleri üyelerine özel olarak danışmanlık hizmeti sunma imkânına sahip olmuşlardır. Ayrıca adli muhasebeciler Amerikan Sermaye Piyasası Kurulu'nun verdiği yetki ile de denetim komitesinde görev alabileceklerdir (Pazarçeviren, 2005).

2.1.3. Adli Muhasebenin Önemi ve Ortaya Çıkış Sebepleri

Dünyada teknolojik gelişmelere bağlı olarak mali sistemlerde yaşanan değişimler, mali suçların niteliği ve suçlu profili daha karmaşık bir hale getirmiştir. Bu karmaşıklık, yargı mensupları ve suç bilimi araştırmacılarının suç faaliyetlerinin çözümünde yetersiz olmalarına neden olmakla birlikte (Toraman vd., 2009) klasik denetim yöntemleriyle tespit edilmesi ve önlenmesi de giderek zor bir hale gelmiştir. (Pehlivan, 2010). Bu nedenle suç faaliyetlerinin çözümü için birtakım yeniliklere ihtiyaç duyulmaktadır. Ancak her yenilik sağladığı avantajların yanı sıra olumsuz durumları da beraberinde getirmektedir. Söz konusu olumsuz durumları kendi lehine çeviren kötü niyetli çıkar grupları her zaman olmuştur. Kötü niyetli grupların yapmış oldukları hile ve yolsuzlukların tespiti ve ortaya çıkarılması teknik bilgi birikimine sahip, tecrübeli ve uzman kişilere ihtiyacı ortaya çıkarmaktadır. Bu ihtiyaçla birlikte muhasebe ve denetçilerden beklenen hizmetin niteliği de değişmiştir (Kaya, 2005). Söz konusu bu değişimle birlikte detaycı, hassas, sezgisel ve analitik gibi özel becerileri gerektiren adli muhasebe sisteminin önemi de ortaya çıkmıştır. Bu gelişmelerle birlikte denetçiler ve denetleme komitelerin hileli işlemleri ortaya çıkarma ve tespit etme konusunda yetersiz olması ve malî müfettişlerin sorunları sadece tek açıdan ele alması gibi faktörlerin adli muhasebenin ortaya çıkmasındaki en önemli etkenlerdendir (Owojori ve Asaolu, 2009). Adli muhasebecilik mesleğinin ortaya çıkış sebepleri aşağıdaki şekilde özetlenebilmektedir (Bozkurt, 2000; Uslu ve Topçuoğlu, 2011);

- İç denetimin ortaya çıkan hile ve yolsuzlukları tespit ve ortaya çıkarmadaki yetersizliği,
- Mali suçların artması ile birlikte sorunların çözümü için uzman görüşüne ihtiyaç duyulması,
- İşletmelerin büyümesi ile tehdit unsurların artması,

- İşletmeye bağlı kişiler tarafından yapılan (beyaz yakalı suçlar) yolsuzlukların çeşitliliğinin artması ve çözülmemesi,
- Konu ile ilgili avukat ve muhasebecilerin bilgilerinin yeterli olmaması,
- Etik dışı davranışların artması ve muhasebe öğretisinin sorunları çözmede yetersizliği,
- Hukuk fakültelerindeki mali konular ile ilgili eğitimlerinin yetersiz kalması, hile ve hataların ortaya çıkarılmasındaki eksikliklerdir.

2.2. Adli Muhasebeciliğin Çeşitli Boyutlarla Ele Alınması

2.2.1. Adli Muhasebecilik Mesleği

Adli muhasebecilik mesleği, hukuk mahkemesinin kuralları çerçevesinde mali uyuşmazlıkların çözümüne yönelik analitik ve araştırmacı becerilerin uygulanması olarak tanımlanmaktadır (Huber, 2012 Adli muhasebe alanında uzman kişiler, mali ve ticari davalar, kişisel tazminat davaları, rüşvet, yolsuzluk ve hileli işlemlere ilişkin davalarda görev almaktadır. Bu yüzden mali uyuşmazlıkların çözümlenebilmesi ve hilelerin ortaya çıkarabilmeleri için özel eğitim, bilgi, beceri ve deneyime sahip olmaları gerekmektedir. (Keleş vd., 2014). Adli davalarda muhasebeden, denetlemeden ve araştırma yeteneklerinden faydalanmayı ifade eden adli muhasebecilik mesleği; mahkeme ve diğer yargı işlemleri için yapılan uzmanlık alanları çalışmalarında, avukatlar ve hakimlere gerekli bilgileri toplayarak, muhasebe ve hukuk sistemi ile bir köprü kurmayı hedeflemektedir (Pazarçeviren, 2005). Bu alanda uzman kişiler, geleneksel denetim anlayışından farklı olarak, sorunların çözülmesi ve sonuçlanması için detaylı bir şekilde dokümanları incelemeye çalışırlar. Adli muhasebeciler, olaylar ile ilgili verileri, dolandırıcılık suçuna konu olabileceği şüphesiyle soruştururlar. Adli muhasebeciler, yalnızca sayılara değil, bu sayıların arka planlarındaki gerçekleri de ortaya çıkarmaya çalışmaktadırlar (Keleş vd., 2014).

Adli muhasebecilik mesleği; dava desteği, uzman tanıklık ve hile denetçiliği olmak üzere üç farklı uygulama alanı bulunmaktadır. Adli muhasebeciler hukuki uyuşmazlıklara ilişkin davalarda hâkim ve avukatlara; hile tespiti ve önlenmesine yönelik ise işletmelere çeşitli hizmetler sunmaktadırlar. Günümüzde ticari işlemlerin karmaşık bir hal almasıyla birlikte hile ve yolsuzlukların yapıldığı yöntemler de artmaktadır. Bu hile ve yolsuzlukların tespit ve önlenmesinde işletmelerin muhasebecilerden bekledikleri hizmet yetersiz kalmış ve muhasebe de yeni bir sistem olan adli muhasebecilik mesleği geliştirilmiştir (Kaya, 2005). Özellikle 1980'li yıllardan

sonra büyük ve tanınmış şirketlerin yaşadıkları yolsuzluk skandalları, sunulan finansal tablolar ve mali raporlara olan güvenin azalmasına ve bu alanda yeni düzenlemelerin yapılması gerektiğini ortaya koymuştur (Akyel, 2009).

Teknolojik gelişmelerle birlikte siber suçları ve internet korsanların sayısı da artış göstermektedir. Bu suçlara karşı gelişmiş güvenlik gereksinimi ve bu tür adli soruşturmaları yürütmek için ihtiyaç olan uzmanlar da adli muhasebecilerin önemini giderek artırmaktadır (Pazarçeviren, 2005) Günümüzde hata ve hilelerin ortaya çıkarılmasında, mali tabloların amaca ve standartlara uygun olarak düzenlenmesini engellemede ve yönetimin yaptığı illegal işlemlerin tespit edilmesinde muhasebe eğitimi yetersiz kalmaktadır (Cherly vd., 2005). Bu yetersizlik, muhasebe eğitiminden ziyade, muhasebenin genel yapısından kaynaklanmaktadır. Çünkü klasik tanımına göre muhasebe; belgeleri kaydetme, sınıflama ve analiz etme işlemidir ki nasıl yerine getireceğini belirleyen çeşitli kurallar mevcuttur. Bu kurallar, hata veya hileli işlemlerin nasıl ortaya çıkarılacağı konusunda kılavuzluk yapmamaktadır. Hal bu ki mali nitelikli işlemlerde yapılan manipölasyonların ortaya çıkarılması ileri düzeyde uzmanlık gerektirmektedir. Bu uzmanların yetiştirilmesinde üniversitelerin büyük ölçüde payları vardır (Usul, 2011). Özetle adli muhasebecilik mesleğinin gerekliliği aşağıdaki gibi sıralanabilmektedir (Bozkurt, 2016).

- Küreselleşmenin etkisiyle ticari işlemlerin giderek karmaşıklaşması bireyler ve kurumların mali olaylara ilişkin mahkemelere başvurma oranların artması,
- Bireyler, kurumlar ve devlet arasındaki ilişkilerde sorunların giderek derinleşmesi,
- Teknolojik gelişmeler sonucunda yeni hile yöntemlerin ortaya çıkmasıyla yolsuzlukların ortaya çıkartılması ve önlenmesinin zorlaşması,
- Yargı mensuplar ve avukatların ticari davaların çözümünde yetersizliği, adli muhasebeciler gibi uzman kişilere olan ihtiyacın artmasıdır.

2.2.2. Adli Muhasebecilik Mesleğinin Nitelikleri

Adli Muhasebecilik, daha önce de belirttiğimiz üzere bir çok disiplinleri de içeren, kapsamlı ve geniş bir soruşturma sahasına sahiptir. Adli muhasebeciler denetçi ve muhasebecilerin aksine sayıların ötesine geçerek, muhasebe bilgisinin yanı sıra elde ettikleri detaycı, hassas ve sorgulama gibi becerileri, yargıya intikal etmiş sorunların çözümünde de kullanılmaktadırlar. Bir adli muhasebeci olayları derinden inceleyerek ve analizler yaparak bir olayı gerçekleri ile birlikte ortaya çıkarmaya çalışmaktadır (Keleş ve Keleş, 2014). Bu yüzden adli muhasebeciler muhasebe bilgilerinin yanında bir takım

özel beceri ve niteliklere sahip olmaları gerekmektedir. Bu bilgi ve beceriler; ısrarcı olmak, , farklı sektörlerde muhasebe ve denetim alanlarında iş deneyimi, meraklı , sözlü ve yazılı iletişim, takım ruhu, esnek ve uyumlu, sağduyu, bağımsız ve tarafsız, sabırlı şeklinde sıralamak mümkündür. (Kuloğlu, 2008).

Adli muhasebeciler görevlerini daha iyi bir biçimde yerine getirebilmeleri için yukarıda belirtilen kişisel özelliklere yanı sıra, hukuk, psikoloji, muhasebe ve denetim alanlarında da yeterli bilgi sahibi olmaları gerekmektedir (Şenel, 2020). Adli muhasebeciler; hilenin tespiti ve olayların çözümünde, muhasebe, denetim, mali suçlar, toplumsal beceriler, hukuk, psikoloji, iletişim, bilgisayar, suç bilimi gibi uzmanlık gerektiren becerilere sahip olmak zorundadır (Pehlivan, 2010). Ayrıca yasalar, kurallar ve düzenlemeleri sistematik ve güncel olarak araştırmalı ve olayların ve hilelerin gerçek yüzünü ortaya çıkarmak için meraklı ve şüpheli yönlerini geliştirmelidir. Adli muhasebeciler olayların ve sayıların görünen tarafından çok, arka plandaki ve herkesin göremediği öğelerle ilgilenen profesyonellerdir. Aynı zamanda, adli muhasebeciler hazırlanan finansal raporları kolay kabul etmeyen, şüphe ile bakan, sorgulayan ve araştıran kişilerdirler (Şahin, 2011).

Adli muhasebecinin, vergi mevzuatı ve hile uygulamalarına aşina olması, taşıması gereken özelliklerin başında gelmese bile, bu özellikler adli muhasebecinin taşıması gereken önde gelen niteliklerdir. O zaman adli muhasebeciler, kapsamlı ve iyi bir muhasebe bilgilerinin yanı sıra, vergi uygulamaları ve vergi mevzuatı hususunda bilgi ve deneyim sahibi olmalı ve hile ve hileli muhasebe uygulamaları ile ilgili yetenek ve becerilerini geliştirmelidirler (Bekçioğlu vd., 2013). Bir adli muhasebeci, muhasebeci olduğu kadar bir parça da dedektif olmalı ve hazırladığı rapor, profesyonelce ve objektif kanıtları içermelidir. Dedektifin ise, tanıklarla görüşmek, kanıtları toplamak ve incelemek hususunda bilgili ve tecrübeli olmaları gerekmektedir. Adli muhasebeciler hile tespiti ve olayları çözme noktasında analiz etme ve doküman inceleme becerisi de olmalıdır (Lundelius, 2003).

2.2.3. Adli Muhasebeciliğin Faaliyet Alanları

Adli muhasebecilerin geniş bir faaliyet alanları bulunmaktadır. Bu uzman kişiler, yatırımcıların yanlış karar vermelerine yönelik, işletme yönetici ve personeli tarafından finansal raporlama sürecinde yapılan hilelerin araştırılmasında, rüşvet vs., suç araştırmalarında, yasal olmayan ödemelerin ispat edilmesinde, ortaklar ve hissedarlar arasındaki uyuşmazlıklarda, kredi kart dolandırıcılığı, mali yolsuzlukları, elektronik fon aktarım işlemlerinde, kara para aklama suçları, bilgisayar üzeride yapılan hilelerin

önlenmesi ve tespiti gibi teknik konularda faaliyet yapabilecekleri gibi bu konularla ilgili yeni uygulanabilir hukuki ve teknik düzenlemeler önerebilmektedir (Rezaee vd.,1996).

Adli muhasebeciler işletme sahipleri, paydaşları, yöneticileri, çalışanları ve işletme ile ilgilenen kişi ve kuruluşları tarafından gelebilecek taleplerin değerlendirilmesinde üç temel faaliyet alanından yararlanmaktadır. Bu alanlar; a) dava desteği, b) idari destek ve c) uzman tanıklıktır (Akyel, 2009).

a) *Dava desteği*; Adli muhasebeciler, dava öncesinde veya dava sürecinde ilgili avukatlara veya yargı mensuplarına çeşitli mesleki bilgi ve deneyimlerin aktarılması konusunda hizmet vermektedir (Terzi, 2012). Avukatlar görüşlerini şekillendirmek veya görüşlerine dayanak oluşturmaya yönelik yeterli uzmanlık bilgisine sahip olmadığından adli muhasebecileri tarafından sunulan hizmetlere ihtiyaç duymaktadır. Avukatların dava öncesi veya sürecinde adli muhasebecilerden alacakları temel hizmetler vardır. Dava desteği, hukuki bir yardım niteliğinde, gelir iyileştirmeleri, değerlendirme, kalkınma ve mali analiz gibi birçok konuyla ilgilidir. Bu tarz hizmeti sunan bir adli muhasebeci, sigorta talepleri, borç davaları, hisse senedi anlaşmazlıkları, telif hakkı, mal talebi ve nafaka talebi gibi pek çok hukuki konuda avukatlarla birlikte çalışır (Chew, 2002). Adli muhasebecilerin dava destek danışmanlığının alanına her türlü yolsuzluk davaları, işletme değerlemeleri, işletmelerle ilgili ayrılma veya birleşme davaları, anlaşmalardan doğan sorunlar, iflas davaları, hasar ve zarar tahminleri, markalar, hak ve patentler ile ilgili sorunlar, sigorta anlaşmazlıkları, boşanmalarla ilgili mali anlaşmazlıklar ve işletmeler arası sorunlar gibi pek çok konular girmektedir (Bozkurt 2000).

b) *Hile denetçiliği*; hile ve usulsüzlüklerin önlenmesinde ve tespitinde bu hile ve usulsüzlüklerin kimler tarafından nasıl yapıldığı ve bu hilelerin kimleri etkilediğinin incelenmesi gerekmektedir. Hile denetiminde, her işlem şüpheli olarak görülmekle hileli ve usulsüz gibi görünen işlemlerin kesin bir biçimde hileli olduğu söylenemeyebilir. Hile denetimi yürüten hile denetçiler sürecinde hile ve usulsüzlükle ilgili tek bir faktör yerine birden fazla faktör dikkate alınarak yaptıkları incelemelerden sonra uyguladığı yöntemler doğrultusunda elde ettiği kanıtların sonucuna göre hazırladığı raporu yayınlamaktadır (Terzi, 2012). Hile denetimi, denetçinin mali tablolarla ilgili bir görüşü beyanı olmadığında ve hile olabileceği şüphesini taşıyan işlemler söz konusu olduğunda yapılmaktadır. Bu yüzden hile denetimine adli muhasebeciliğin faaliyet alanının kapsayan hile denetçiliği, araştırmacı muhasebecilik de denilmektedir (Doğan, 2017). Adli muhasebeci, araştırmacı muhasebecisi veya hile denetçisi, şüpheli durumları ispat etmek veya aydınlığa kavuşturmak için konu ile ilgili iddiaları araştırır. (Toraman,

2009). Son yıllarda yöneticiler ve diğer paydaş gruplar gibi avukatlar da mali incelemelerde, danışmanlık konularında ve finansal uyumsuzluklarda hile denetçilerine ve hile denetçiliği mesleğine, bağlı hale gelmişlerdir (Renick, 2007). Mesleğin bu uygulama alanında adli muhasebeci mali bilgilerinin doğruluğunu detaylı belge ve dokümanlar ile kim, neden, ne zaman, nasıl ve niçin gibi sorular ile açıklığa kavuşturmaya çalışmaktadır (Thomas, 2006). Adli muhasebeciler hile denetçileri hizmeti altında, işletmede kimler tarafından ve nasıl hile yapıldığını tespit edebilmektedirler. Özellikle işletme tepe yönetimi tarafında, borsada hisse senedi fiyatlarını arttırmak, daha fazla kredi alma imkanını sağlamak, hisse başına olan karı artırmak, kar dağıtımını azaltmak, az vergi ödemek gibi değişik sebeplerle işletmenin finansal tablolarını farklı bir şekilde göstererek yapılan muhasebe hilelerinin tespitinde önemli bir role sahiptirler. (Bozkurt, 2000). Adli muhasebe, genel olarak basit bir hile araştırmacılığından farklılık göstermektedir. Hile araştırmacılığı, hile ve yolsuzluğu arayıp, bulup, engellemeyi amaçlarken bir adli muhasebeci, bir hile ya da yolsuzluk kanıtı ve şüphesi elde edildikten sonra görevlendirilebilir (Albrecht vd, 2003). Bu uzman kişiler genel olarak, rüşvet, yolsuzluk veya zimmete para geçirerek yapılan hileli işlemler ile varlıkları suiistimal etmelerini önlemek için bütün imkanlarını kullanırlar. Ayrıca bu kişiler kamu ve özel kurum ve kuruluşları, stok hileleri, çalışan hileleri ve bilgisayar üzerinde yapılan hilelerine yönelik destek ve danışmanlık sağlayabilmektedirler (Toraman vd, 2009). Özellikle, bir adli muhasebeci, yargı makamları, emniyet teşkilatları ve ilgili kamu kurumlarına ile, rüşvet suçları, vergi kaçırma suçları, sigorta ve gayrimenkul hilelerinin tespitine yönelik konularda destek vermektedirler. Bu kişiler, muhasebe politikaları ve personel hareketleri hususunda işletmelere öneriler vererek iç kontrol sisteminin etkinliğine de katkıda bulunmaktadır (Aktak, 2021).

c) *Uzman tanıklık*; Amerikan Yetkili Kamu Muhasebeciler Birliği (AICPA)'ne göre uzman şahit; bir konunun aydınlatılması veya konu ile ilgili teknik, bilimsel veya özel bir fikir verme noktasında destek verebilecek, gerekli bilgi, yetenek, deneyim ve eğitime sahip kişidir (Cole, 2008). Mesleğin bu uygulama alanında adli muhasebeci “uzman şahit” sıfatıyla hâkimlere, jüri üyelerine ve avukatlara, dava konusu ile ilgili teknik bilgileri veren bir uzman gibi hizmet vermektedir (Kaya, 2005). Uzman şahitlik faaliyet alanları incelendiğinde, mahkemeye intikal eden olayların, doğru ve sağlıklı bir biçimde çözümlenebilmesi için önemli olduğu belinmektedir (Çankaya vd. 2009). Toplumda mali ve ekonomikselsel davaların giderek artması ve dava konularının da karmaşık hale gelmesi ile uzman şahitlik alanına olan ihtiyacı gün geçtikçe artmaktadır.

Adli muhasebecilerin konu ile ilgili bilgileri, yetenekleri, tecrübeleri ve eğitimleri bu davaların çözümünde önemli bir role sahiptir. Uzman şahit olarak adli muhasebecinin, dava konusunu araştırarak, bilgi toplamak, bilgileri yorumlayarak bir kanıya varmak ve araştırma ve analizler sonucuna bağlı görüşlerini mahkemede hâkim ve avukata sunmak gibi birtakım sorumlulukları bulunmaktadır (Robert, 1999). bu sorumlulukları yerine getirmesinde adli muhasebeciler, bağımsız, objektif, tarafsız ve güvenilir olmalarının yanı sıra teknik konuları da açık ve anlaşılacak bir şekilde açıklayarak sunabilmelidir (Pazarçeviren, 2005). Uzman tanıklık olarak faaliyet gösteren adli muhasebeci araştırma ve soruşturma aşamasında topladığı belge ve dokümanları aşıklayıcı bir delil olarak sunabilmeli dir. Adli muhasebecinin olay ve olgulara bütünü ile yorumlama kabiliyeti yanında, ortaya çıkartılan ve delil olarak kullanılacak belge ve dükümanları ve onların doğru ve birincil anlamları konusunda yeterli ve geniş bir bilgiye sahibi olmas gerekmektedir. (Thornhill, 1995).

2.2.4. Adli Muhasebecilik Mesleğinin Diğer Mesleklerle Karşılaştırılması

Adli muhasebenin diğer bilimlerle de ilgilendiği ifade edilmekte olup bazı meslek gruplarıyla çok yakından ilgili ve olduğu belirtilmektedir. Bu meslek gruplardan, iç denetçi, bağımsız denetçi, geleneksel muhasebeci ve bilirkişilik başlığı altında söz etmek mümkündür.

2.2.4.1. Adli Muhasebecilik Mesleğinin İç Denetçilik Mesleği İle Karşılaştırılması

Adli muhasebenin, denetim ile çok yakın ilişki içinde olduğu ve benzer ve farklı pek çok yönleri vardır Denetçi bir işletmenin, mali tablolarda hata, hile, yolsuzluk olup olmadığını ve bu tabloların genel kabul edilmiş ilgili muhasebe standartlarına uygun hazırlanıp hazırlanmadığı araştırır (Türedi, 2007). Adli muhasebeci, denetçilere göre daha şüpheli yaklaşımla mali tabloların gerçeği yansıtır, yansıtmadığından çok derinlere inerek işletme faaliyetleri ile ilgili hukuki sorun teşkil edebilecek hile, yolsuzluk ve suiistimalleri araştırarak adaletin yerine getirilmesini sağlamaya çalışır (Pamukçu, 2017).

Adli muhasebeci ile iç denetçi arasındaki farkları aşağıdaki şekilde sıralanabilmektedir (Bozkurt, 2000a):

- İç denetçi bir kurumun faaliyetlerini o kuruma değer katmak için bağımsız ve objektif bir şekilde incelerken adli muhasebeci kuruma değer katmak amacıyla değil adaletin yerine getirilmesini sağlamak için inceler.

- İç denetçi şirkete bağlı, bağımsız konusunda zorlanır ve şirket yönetim kuruluna karşı sorumludur. Adli muhasebeci daha objektif ve tarafsız olarak , anlaşma yaptığı avukat veya haksızlığa uğradığını düşünen kişi veya mahkemelere karşı sorumludur.
- İç denetçi daha önce belirlenmiş denetim plan ve programlarına göre ve belirlenen tarihler doğrultusunda faaliyetini sürdürürken, adli muhasebeci, araştıracağı konuların ve karşılaşacağı olayların kapsamı çok geniş olduğundan sistematik bir çalışma planı yoktur ve duruma göre hareket etmektedir.
- İç denetim faaliyeti genelde sürekli olarak yürütülmesi gerekirken adli muhasebeciler ise olaylar ve dosyalara göre çalışmış olup, sorunların çözümü ile ilgili hukuki sürecin bitmesiyle adli muhasebecinin görevi de sona erecektir.
- İç denetçiler muhasebe kayıtları, faturalar, cari hesap dokümanları, mali raporlar gibi klasik muhasebe bilgilerinden yararlanırken adli muhasebeciler kanıt toplama da bu belgeler dışında, e-posta kayıtları, şirket içi yazışmalar, fotoğraflar, kamera kayıtları gibi çok daha geniş çapta araştırmalar yapmaktadırlar. Çalışma sırasında iç denetim ekibi uzman iç denetçilerden oluşurken, adli muhasebecilerin ekibi tek bir uzmanlık dalında olmayıp, çeşitli alanlarda uzman kişilerden yararlanmaktadırlar.

2.2.4.2. Adli Muhasebecilik Mesleğinin Bağımsız Denetçilik Mesleği İle Karşılaştırılması

Adli muhasebe, denetim ile çok yakın ilişki ve benzerlik içinde olsa da yöntem ve teknikleri açısından birbirinden farklılıkları da mevcuttur. Adli muhasebe bağımsız denetimi içine alan bir kavram olup, hilenin ortaya çıkarılması ve önlenmesin de bağımsız denetim tekniklerinden, adaletin yerini bulması amacıyla yürütülen çalışmalardır. Bağımsız denetim ilgili döneme ait mali tabloların gerçeğe uygun hazırlanıp hazırlanmadığı hakkında görüşünü beyan eder ve hata, hile, yolsuzluk ve eksikleri olup olmadığını araştırır (Kılıçbey, 2017). Adli muhasebeci ise çok geniş bir dönemi kapsayarak işletmenin tüm faaliyet dönemleriyle ilgili hata, hile ve yolsuzlukları araştırır ve finansal tablolarda ve mevcut muhasebe kayıtlarında hileli işlemler ve yolsuzlukları kanıtlar ile destekleyerek adalete yardımcı olmaktadır. Bu bağlamda adli muhasebe, bağımsız denetimin daha geniş bir araştırma faaliyetidir (Pamukçu, 2017). Bağımsız denetçiler mali tablolardaki hata, hile ve yolsuzlukları bulmak için denetim politikaları ve tekniklerinden yararlanarak genel kabul görmüş denetim standartları çerçevesinde finansal tablolar hakkında görüşlerini ifade ederken

adli muhasebeciler daha şüpheli bir bakış açısıyla bir dedektif gibi sorular sorarak mali tabloların dışında da daha detaylı incelemeler yaparak yapılan suçla ilgili tüm belge, doküman ve kanıtları toplamaya çalışırlar (Golden vd., 2006).

Adli muhasebeci bağımsız denetçilerden farklı olarak suç bilimi, psikoloji, hukuk, yazı bilimi, muhasebe, denetim ve finans gibi birçok alanda bilgi sahibidir ve muhasebe işlemlerinin bütün yönüyle ayrıntılı bir araştırma yapmaktadır. Adli muhasebe uzmanları, kara para aklama, zimmete para geçirme ve sigorta dolandırıcılığı gibi çeşitli mali ve ticari uyuşmazlıklar sonucu yargı sistemine intikal eden sorunların çözülmesinde etkili olarak görev almaktadır (İSMMMO, 2013).

2.2.4.3. Adli Muhasebecilik Mesleğinin Bilirkişilik Mesleği İle Karşılaştırılması

Bilirkişilik adli muhasebeciliğin önemli bir koludur. Adli muhasebe uygulamalarının gelişmiş olduğu ülkelerde uyuşmazlığa düşen taraflar, uyuşmazlık konusu mahkemeye intikal etmeden önce bilirkişilerin görüşlerine başvurabilmekte ve böylelikle uyuşmazlıklar daha erken bir sürede çözümlenebilmektedir Ancak Türkiye hukukunda bilirkişiyi hakim tayin etmektedir (Terzi ve Gülten, 2014).

Adli muhasebecinin denetçilerden farkları olduğu gibi bilirkişiden de farklılıkları bulunmaktadır. Bilirkişiler, Bilirkişiler, genel kabul görmüş denetim ve araştırma tekniklerinden yararlanarak mali konularla ilgili, mahkemeye dava konusu olan uyuşmazlıklar ile ilgili rapor yazabilmekte olup, uzmanlık gerektiren konularda yardımcı olmaktadır (Terzi vd., 2014). Adli muhasebeci uzmanı ise işletme faaliyetleri ile ilgili hukuki sorun doğurabilecek hile, yolsuzluk ve suiistimalleri çok daha geniş bir alanı kapsayacak şekilde araştırır ve yazı tekniği ve soruşturma gibi hukuk ve kriminoloji bilimlerini de kapsayan çok daha geniş tekniklerden yararlanmaktadır (Gülten, 2010).

Olayla ilgili, bilirkişiler tarafından hazırlanan raporlar, yazılı olarak mahkemelere sunmaktadır. Fakat yazılı raporlarda, çok fazla teknik terim ve kavramların kullanılması, bazı ifadelerin karmaşık ve yanlış anlaşılması, dilbilgisi kurallarının yanlış kullanılması, o yüzden raporları mahkemeler tarafından yanlış anlaşılmasına yol açabilmektedir (Öğüç). Adli muhasebeciliğin uzman şahitlik faaliyet alanı sözlü ifadeyi de içermektedir. Böylece savcı, hâkim veya avukatların yazılı olarak sunulan raporlarda şepheye düşüklerinde veya net bir şekilde anlaşılmamış kısımları uzman şahitlerden açıklamasını isteyerek, adaletin yerine gelmesini sağlamaktadır (Bilen vd., 2019). Bilirkişilik Yönetmeliği md. 56'ya göre "bilirkişiye görev veren merci, rapordaki

eksikliği veya anlaşılabilirliği gidermesi için yeni sorular yönelterek bilirkişiden ek rapor talep edebilmektedir”. İhtiyaç duyulması halinde bilirkişinin görüşü sözlü olarak da alınabilmektedir. Hukuk Muhakemeleri Kanunu md. 293’e göre ise “ taraflar dava konusu olayla ilgili olarak uzman görüşüne başvurabilmektedir; ancak ayrıca süre talebinde bulunulamamaktadır”. Hâkim, kendisinden rapor alınan uzman kişinin duruşmada dinlenmesine karar verme yetkisine sahiptir. Bu durumda hâkim ve taraflar, uzmana gerekli soruları sorabilmektedir. Dolayısıyla bilirkişi duruşmada sözlü olarak görüş bildirmeyerek sadece hâkim ve savcıya sözlü olarak bilgi aktarabilmekte olup uzman olarak bilgisine başvurulmuş kişi ise duruşmada sözlü olarak tüm taraflara görüş bildirebilmektedir (Öğünç, 2020).

2.2.5. Adli Muhasebecilerin Kullandıkları Teknikler

Adli muhasebe uzmanları, soruşturma faaliyetlerini uzman ve profesyonel bir şekilde gerçekleştirebilmek için teknik yeterlilik, eğitim ve tecrübeye sahip olmaları gerekmektedir (Şahin, 2011). Adli muhasebeci olayı açıklığa kavuşturmak için çalışmalarında birçok inceleme ve sorgulama tekniği kullanmaktadır. Bu teknikler yazılı ifade alma, sorgulama ve doğrulama, görüşme, yeniden hesaplama, analitik inceleme, fiziki inceleme (gözlem) ve belge inceleme şeklinde ifade edilebilir.

2.2.5.1. Yazılı İfade Alma Tekniği

Bir olayda soruşturulması gereken kişilerin sayısı fazla ise yazılı ifade alma tekniğinin kullanılması daha fayda sağlayacaktır. Bu genellikle insanların yazılı ifadelerinde sözlü ifadelerine göre daha doğruyu ifade ettikleri varsayımıyla, soruları geçiştirmeye imkân vermemek için yapılır. Bu yöntemde kişilerin yazılı ifadeleri alınırken olayı çarpıtmaması ve gereksiz detaylara girip asıl sorunun cevaplanmaması gibi konulardan sakınılarak istenenlerin eksiksiz bir şekilde elde edilmesi hedeflenmektedir. Bununla birlikte konunun önem derecesine göre olayın detaylandırması istenebilir. Bazen yazılı ifadesi alınan kişiler konuyu dağıtarak asıl soruya cevap vermeden başka konulara değinmesi de şüphelerin artmasına neden olabilecektir (Balcı, 2014).

2.2.5.2. Sorgulama Tekniği

Bu teknik herhangi bir mali suç ile ilgili soruşturmada şüpheli edilen kişiyle soru cevap şeklinde yürütülen bir çalışmadır. Adli Bu teknikte mali suçu işlediği zan edilen kişi ile yapılan soruşturma, soru cevap şeklinde yürütülmektedir. Adli muhasebe uzmanı

sorgulama teknikleri hakkında bilgi sahibi olmalı ve hukuki yaptırımlarımız kalmaması için sorgulama esnasında ahlak ve yasadışı davranışlardan uzak durarak belirlenmiş çerçeveler kapsamında hareket etmesi gerekmektedir. Adli muhasebeci tarafından sözlü ifadesi alınan kişinin doğrudan sorguya odaklanması ve gerçekleri söylemesi için ifade aldığı fiziki şartların sağlanması, dikkat dağıtacak nesnelerden uzak ve sade olması gerekmektedir (Çeliker, 2018).

2.2.5.3. Doğrulama Tekniği

Bu teknik, adli muhasebecilerin sıklıkla kullandıkları tekniklerden biridir. Bu teknikte amaç soruşturma sonucunda elde edilen bilgi ve belgeleri ilgili kişi, işletme veya kurum tarafından doğrulanmasıdır. Her zaman herkesin doğruyu söylemeyeceği gibi her belgede gerçek değildir ve onaylanmadığı takdirde güvenilmemesi gerekmektedir. Bu yüzden bu tekniğin temeli bir bilgi veya belge ilgili kişiler veya işletmeler tarafından onaylanmadığı sürece şüphe ile bakılarak, doğru kabul edilmemelidir ilkesine dayanır (Kepekçi, 1998). Örneğin cari hesapların karşı firmanın cari hesaplarıyla aynı olup olmadığı, bilgilerin örtüşüp örtüşmediği kontrol edilir. Ya da işletmenin mal satış faturasının kesildiğinin işletme muhasebe kayıtlarında mal girişi olarak gözükmemesi durumunda ciddi bir problem olduğunun bir göstergesidir (Balcı, 2014).

2.2.5.4. Yeniden Hesaplama Tekniği

Yeniden hesaplama; adli müşavirlerin inceledikleri uyuşmazlık olayın kapsamını ortaya çıkarmak maksadıyla daha önce geleneksel muhasebe tarafından yapılmış olan tüm hesaplamaları tekrar yaparlar. Böylelikle yapılan hesaplamalarda matematiksel hataların olup olmadığını veya varsa hataların boyutunu ortaya çıkarmak için kullanılır. Matematiksel somut kanıtlar, müşteri işletmenin kayıtlarının yapmış olduğu hesaplamaların yeniden yapılmasını kapsar (Balcı, 2014). Adli muhasebecinin araştırmaya konu olan olayı açığa kavuşturulması için daha önce yapılmış muhasebe kayıtların tekrar gözden geçirerek incelenmesidir. Böylece adli muhasebeci yapılmış olan mali işlemlerin kayıtların da veya hesaplamaların da hata ve hile olup olmadığını, var ise boyutunu ortaya koymaya çalışır (Çeliker, 2018). Bu tekniğe karşılıklar, amortismanlar ve kâr paylarının yeniden hesaplanması gibi kalemler örnek verilebilir (Erkan, 2016).

2.2.5.5. Analitik İnceleme Tekniği

Bu teknikte işletme ile ilgili finansal olup olmadığına bakılmaksızın elde edilen her türlü bilgi ve veriler arasında mantıklı ilişkiler kurarak, mali tablolardaki yanlış ve hataları saptamaya çalışmaktadır (Çalış, 2011). Analitik işlemler, basit karşılaştırmalardan, üst seviye istatistik tekniklerin kullanıldığı karmaşık analizlere kadar sıralanabilmektedir (Soyer, 2005). Diğer tekniklere nazaran hem az maliyetli hem de zamandan açısından kısa zamanda doğru ve güçlü sonuçları sağlar. Bu teknik, muhasebe işlemlerinde mantıksal ilişki aramaktadır. Örneğın gelir tablo kalemlerinden olan brüt satış kar oranı beklenilenden daha farklı bir tutar çıkması durumunda adli muhasebe uzmanı, araştırma işlemlerini genişleterek muhasebe kayıtlardaki satışlar ve stok kalemlerini inceler Analitik inceleme tekniğinde niye, niçin, ne sebeple gibi sorulara cevap bulmaya çalışılır (Selimoğlu vd., 2014).

2.2.5.6. Fiziki İnceleme Tekniği

İnceleme tekniği muhasebe belge ve kayıtlardaki fiziki kıymetlerin gerçekten var olduklarının görülmesi ve varlığı saptanan kıymetlerin ilgili işletmeye ait olduğunun resmî belge ve kayıtlarla doğrulanması işlemidir. Adli muhasebe uzmanları bu teknikten yararlanarak hukuki dava sürecine giren mal varlıkların, iddia edildiğı veya muhasebe belge ve kayıtlarında gösterildikleri cins, miktar ve değerlerin doruluğunu gözle görerek incelerler. Bu tekniği diğer tekniklere nazaran daha güvenilir olsa da %100 doğru sonuç sağlayacağı anlamına gelmemektedir (Terzi vd., 2014)..

İşletmeler varlıklarını başka işletmelere kira veya ödünç verdikleri durumda adli muhasebeci uzmanı tarafından yapılan fiziki inceleme her hangi bir destek sağlayamaz. Uzmanlık gerektiren bu teknikte adli muhasebecinin tek başına, kendine göre fiziki incelemelerde bulunması kesin sonuç alacağı anlamına gelmeyebilir (Çömlekçi, 2004).

İşletmeler varlıklarını başka işletmelere kira veya ödünç verebilmektedirler. Böyle durumlarda adli muhasebecinin fiziki inceleme yapması hiçbir anlam ifade etmeyebilir. Uzmanlık gerektiren bu teknikte adli muhasebecinin tek başına, kendine göre fiziki incelemelerde bulunması kesin sonuç alacağı anlamına gelmeyebilir (Çömlekçi, 2004).

2.2.5.7. Belge İnceleme Tekniği

Belge inceleme, i veya dış kaynaklı tutulan kayıt ve belgelerin incelenmesini ifade eder. Bu tekniğin fatura, makbuz, sözleşme veya iptal edilen ekler gibi belgelerin incelenmesinde kullanılması yuğundur (<http://www.denetim24.com>, Erişim: 23/11/2023) Adli muhasebeciler belgeleri incelerken, o belgelerin sahte olmadığı ve içindeki bilgilerin güvenilir olmasına dikkat etmelidirler. Bunun için de inceledikleri belgelerin üzerindeki mühür ve imzaların sahte olup olmadığı veya işletmeye ait olup olmadığını tespit etmeleri gerekmektedir (Kütük, 2008). Adli muhasebeciler belgelerin sahte olup olmadığı tespiti için grafoloji (yazı bilimi) uzmanlarından da yardım alabilmektedir.

2.3. Adli Muhasebenin Diğer Disiplinlerle İlişkisi

Bgne kadar kabul edilmiş net bir tanımı olmayan adli muhasebe, finans disiplini yanısıra, ticaret ve hukuk sisteminin işleyişi ve dolandırıcılık bilgisine ilişkin, kapsamlı bilgi, beceri ve anlayışi iermektedirn (Kuloğlu, 2008). Adli muhasebe alanında faaliyet eden uzmanlar, istatistik, psikoloji, bilgisayar teknolojileri gibi değişik alanda gerekli bilgi ve beceriye sahip olmaları gerekmektedir. Böylece bu bilgi ve becerileri, araştırma ve analiz yetenekleriyle ile bütünleştiğinde bu uzman kişiler hile ve yolsuzlukları tespit konusunda hem denetçi hem de bir dedektif olarak görevlerini yerine getirmektedirler.(Thornhill, 1995). Bu nedenle günümüzde giderek karmaşık hale gelen, kara para aklama, zimmete para geçirme, rüşvet, sigorta dolandırıcılık bilgisi, ticaret ve hukuk sisteminin işleyişine ilişkin geniş bir bilgi ve anlayışi kapsamaktadır (Kuloğlu, 2008). Adli muhasebe mesleği, muhasebe bilgisinin yanı sıra istatistik, psikoloji, hukuk, bilgisayar teknolojileri vb. pek çok farklı alanda bilgi sahibi olmaları ve bu bilgileri araştırma ve analiz yetenekleriyle birlikte hem bir denetçi hem de bir dedektif olarak hile ve yolsuzlukları daha kolay tespit etmektedirler (Thornhill, 1995). Bu nedenle günümüzde giderek karmaşık hale gelen rüşvet, kara para aklama, zimmet, sigorta suçlarından kaynaklı hile ve yolsuzlukların araştırılmasında adli muhasebe hizmetlerine duyulan ihtiyaç artmaktadır (Grippe– Ibex, 2003).

2.3.1. Adli Muhasebe ve Muhasebe İlişkisi

İşletmelerin varlıkları ve kaynakları üzerinde değişiklik yaratan, para ile ifade edilebilen mali nitelikli işlemleri kaydeden, sınıflandıran ve analiz ederek, yorumlayan ve sonuçları ilgili kişi ve kuruluş ve kurumlara raporlayarak bir bilgi sistemidir. Bu açıklamadan da anlaşıldığı gibi muhasebe para ile ölçülebilen işlemlerle ilgilenmektedir

(Yükçü, 2015). Adli muhasebe ise sayıların ötesine geçerek, kayıtların ve yorumların görünmeyen taraf ve arka planıyla ilgilenir. Bu sebeple adli muhasebecilerin, kapsamlı bir muhasebe bilgisine sahip olmaları gerekmektedir. Adli muhasebeciler iyi bir muhasebeci olurken her muhasebeci adli muhasebeciliği iyi bir şekilde yapamaz (Digabriele, 2008).

Küreselleşme, ticari ve ekonomi alanında da gelişmeler ile teknolojik gelişmelerin yardımıyla işletmelerde daha az personel ile daha ayrıntılı ve kısa süre de daha fazla muhasebe kayıtlarının tutulmasına imkân sağlanmıştır. Bu gelişmelerle birlikte personel ya kendi ya da üst yönetimin isteği ile finansal tablo kullanıcıları yanıltmak için yapılan hilelerde de dikkat çekecek bir artış gerçekleşmiştir. Bu durum sadece finansal tablo kullanıcılarını etkilemeyip, ülke ekonomisini de etkilemektedir. Bu durumdan mağdur olanların, yabancı ortaklar ve uluslararası kuruluşlar ile yaptıkları baskısı sonucunda, muhasebe ve denetim ile ilgili yeni standartlar ve uygulamalar getirilmiş, muhasebe mesleğine ait yeni faaliyet alanlarını ortaya çıkmıştır (Şahin, 2011). Muhasebeciler, muhasebe kayıtlarında bulunan sayı ve olayların gerçek ve doğru bir şekilde anlayabilmek için adli muhasebeye ihtiyaç duyarlar (Kaya, 2005).

2.3.2. Adli Muhasebe ve Denetim İlişkisi

Finansal faaliyet ve olayların genel kabul görmüş muhasebe standartlarına ve gerçeğe uygun olarak raporlanıp raporlanmadığını, mali tabloları ve muhasebe kayıtlarını inceleyerek sonuçlarını ilgi duyanlara iletmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve değerleyen sistematik bir süreçtir (Pamukçu, 2017). Adli muhasebe, denetim ile çok yakın bir ilişki içinde bulunmaktadır. Bir adli muhasebeci denetimde de olduğu gibi mahkemeye konu olan olayda tüm alternatifleri değerlendirerek ayrıntılara dikkat ederek denetim yapmaktadır (Özkul vd., 2009). Adli muhasebe denetim de olduğu gibi finansal raporlamanın usul ve yasalara uygun olarak hazırlanmasını sağlar. Muhasebe denetçisi ve adli muhasebeciler işletmenin içinde bulunduğu durumu, muhasebe belge ve kayıt sistemi, işletme faaliyetlerinin hileli işlemlerden ne derece ve nasıl etkilediği gibi konularda bilgi edinmeleri gerekmektedir. (Lawrence, 2006). Her ne kadar denetim ve adli muhasebe temelini aynı kavramlar oluştursa da iki faaliyet arasında farklılıklar vardır. Mali tablolar ile ilgili bir görüş bildirmek adli muhasebeci uzmanlarının faaliyet alanlarını kapsamayıp, mahkemelere, mali uyuşmazlıkların çözümü konusunda gerekli desteği sağlamaktadırlar. Adli muhasebe araştırmalarında ve sorunların çözümünde diğer bilim dallarından yararlandığı gibi denetim disiplinindeki, araştırma ve kanıt toplama yöntem ve tekniklerini de kullanmaktadır (Pamukçu, 2017).

2.3.3. Adli Muhasebe ve Kriminoloji İlişkisi

Kriminoloji, adli muhasebe de olduğu gibi disiplinler ve birden çok bilim dalının etkileşim içinde olduğu bir çalışma alanıdır. Bu araştırmaların ve çalışmaların arka planında teorik bir bilim olan ceza hukukunun yanında, sosyoloji, psikiyatri ve psikoloji, antropoloji, etiyoloji (karşılaştırmalı biyolojik davranış araştırması), kriminal pedagoji, matematik ve istatistik alanları da önemli rol oynar (Yumak, 2015). Kriminoloji, bir toplumda “gerçekte” meydana gelen suçların neler olduğunu, hangi sıklıkla ve kimler tarafından işlendiğini araştırmaktadır (Topçuoğlu, 2014).

Bir işletmenin muhasebe kayıtlarında ve dolayısıyla mali tablolarında yapılan yasal olmayan düzenlemeler, hileler, maskelemeler, yolsuzluk küçük bir kesim için fayda sağlarken önemli bir kesim için zararlara neden olmaktadır. dışı eylemlerin küçük ölçekte yatırımcılar, satıcılar, çalışanlar, borç verenlere zarar verirken, büyük ölçekte kamuoyu ve devlete olumsuz yönde etkili olmaktadır (Bozkurt, 2000).İşletmelerde yapılan bu tür hileler, muhasebe suçları olarak adlandırılmaktadır. Suç bilimi, muhasebe ve hesap işlemlerinde suç eyleminin gerçekleştiğini tam olarak ispat etmesi için adli muhasebecilerin bilgi ve becerilerine ihtiyaç duyulmaktadır (Gülten ve Kocaer, 2011).

2.3.4. Adli Muhasebe ve Hukuk İlişkisi

Bilindiği üzere adli muhasebe esas olarak hukuk ve muhasebe bilimlerinin kesiştiği noktadır. Hukuk da toplumsal hayatı düzenleyen, etkileyen kurallar bütünü olarak tanımlanmaktadır. Buna göre bir adli muhasebe uzmanı muhasebe ve finans bilgisine ek olarak hukuk ile ilgili bilgileri de öğrenmeleri gerekmektedir. Muhasebe alanında hukuken korunması gereken menfaatlerin artmasıyla birlikte kanun koyucunun müdahalesi de artmaktadır (Karayalçın, 1988).

Günümüzde, ticari uyuşmazlıklar ve davaların giderek artmasıyla birlikte, alacaklılar haklarını ispat etmek için ticari defterlere ve muhasebe kayıtlarına ve dayanağı olan belgelere daha çok başvurmak zorunda kalmaktadırlar (Altuğ, 19992). Bu nedenle muhasebe ile hukuk arasındaki ilişkinin giderek artması kaçınılmaz olmuştur. Örneğin bir ceza veya medeni hukuku davalarında; muhasebe yönünü ile ilgili, davacı veya hâkimin çok az bilgi sahibi olduğu durumlarda mahkeme için çalışabilmektedir (Thornhill, 1995). Burada adli muhasebeci kendisini avukat, hâkim veya savcı yerine koymaması gerekir. Çünkü adli muhasebecinin görevi, esas olarak muhasebe ve denetim uzmanı olarak adaletle gerçeği bulmasına yardımcı olmaktır (Özdoğan, 2019).

2.3.5. Adli Muhasebe ve İstatistik İlişkisi

Adli muhasebe, istatistik bilimi ile de yakından ilişki içindedir. . İstatistik bilimi frekans ve standart sapma analizleri, örnekleme yapılacak birimlerin seçilmesi ve benford yasası gibi uygulamaları ile özel bir öneme sahiptir. Adli muhasebe mensupları için sayıların ötesinde, sayıların etkisi önemlidir. Adli muhasebecilerin karşılaştıkları hukuksal vakaların çözümünde İstatistiksel pek çok yasa, kural ve yöntem ile yardımcı olmaları nedeniyle bu bilimle ilgili temel yasalar ve analiz tekniklerine ilişkin bilgi olmaları gerekmektedir (Gülten vd., 2010).

Adli muhasebeciler çalışma alanları çok geniş ve kapsamlı olup, bazen çok karmaşık olayları çözmek zorundadırlar. Bu tür olayların incelerken karmaşık veriler ve istatistiksel tablolarla karşılaştıklarında adli muhasebeciler bu verileri değerlendirmeleri için az de olsa istatistik bilgiye sahip olması gerekmektedir. Bu bilimde kullanılan pek çok yöntem ve teknikler adli muhasebecilere olayların çözümünde yardımcı ve yol gösterici olmaktadır (Terzi vd., 2014). Buna göre adli muhasebeciler istatistik analizleri ve teknikleri yeterli düzeyde bilmeleri lazım, aksi durumda sonuçlara ulaşmaları ve olayları çözüme kavuşturmaları konusunda zorlanabilirler (Gülten ve Kocaer, 2011).

2.4. Türkiye ve İran'da Adli Muhasebe Uygulamaları

Çalışmanın bu bölümünde Türkiye ve İran'daki Adli Muhasebe sisteminin mevcut yapısından ve işleyişinden bahsedilecektir.

2.4.1. Türkiye'deki Adli Muhasebe Uygulamaları

Adli muhasebe dünyada 1980'li yıllardan itibaren yoğun olarak uygulanmaya başlamış olup, hile denetimi, davalara verilen danışmanlık ve teknik destekler, işletme değerlemeleri gibi faaliyetlerin de ortaya çıkmasında önemli rol oynamıştır. Günümüze kadar önemini artan bir ivmeyle koruyan adli muhasebe konusunda gelişmiş ülkelerde ciddi çalışmalar yapılırken Türkiye'de konuyla alakalı 2000'li yılların başlangıcı itibariyle akademik çalışmalar başlamış olup hızlı bir şekilde artış göstermektedir. Adli muhasebecilik mesleğini ABD ve Kanada gibi gelişmiş ülkeler de en az lisans derecesinde bir eğitim şartı, mesleğe yönelik standartlar ve etik kuralların varlığı, bir eğitim sertifikası, her ülke mevzuatına göre yasal dayanağının bulunması gibi dikkat çekici özelliklere sahip olmasından dolayı bir meslek haline gelmiştir (Akgül, 2019).

Türkiye'deki adli muhasebe mesleğinde gerek eğitim gerekse de mesleki uygulamalar açısından yukarıdaki şartların büyük bir kısmı sağlanamamakla birlikte yasal mevzuatın da bu konuda yetersiz kalması nedeniyle mesleki olarak gerekli ilgiye

sahip olmadığı görülmektedir. Bu eksiklere Türkiye'de dava destek danışmanlığı ve hile denetçiliği ile ilgili önemli derecede düzenleme yapan kuruluş ve meslek unvanları mevcuttur. Ayrıca bu meslekle ilgili mevcut kanunlarda bir düzenleme olmamasına rağmen bu mesleğin kapsamına giren arabulucu, uzlaştırmacı, bilirkişi ve kamu denetçiliği gibi birçok konuda düzenlemeler olduğu görülmektedir (Sert, 2019). Bu şekilde adli muhasebecilere olan ihtiyaç değişik şekillerde karşılanmaya çalışılmaktadır. Örneğin, davalar sırasında bilirkişiler yazılı görüşlerin alınması, mali polis uygulamaları vasıtasıyla suça karşı uzmanlaşma sağlanması ve avukatların dava hazırlıkları sırasında adli muhasebecilerden hizmet alması gibi durumlar gözlenmektedir (Balcı, 2014).

Türkiye’de 2007 yılında merkezi Teksas’ta bulunan ACFE’nin Türkiye temsilcisi olarak faaliyet gösteren “Uluslararası Suiistimal İnceleme Uzmanları Derneği” (USİUD), Türkiye kanunları çerçevesinde kurulup tescili yapılmıştır. USİUD, suiistimalleri inceleme faaliyetlerinde, meslek mensuplarının yetiştirilmesinde, konu ile ilgili etik ve hukuk düzeninin oluşturulması ve geliştirilmesinde büyük yararlar sağlamaktadır. USİUD, bu uzmanlık alanının bir meslek olarak kabulü için gereken reklam çalışmalarını yürütmekle birlikte, bu işi meslek olarak öğrenmek isteyen kişilerin eğitimi için de faaliyetlerde bulunmaktadır. Dernek, “Suiistimale Karşı Birlikte Mücadele Ediyoruz” anlayışıyla yolsuzluk mağduru olan kamu ve özel sektör kuruluşlarına, ülkeye ve topluma büyük yararlar da bulunmaktadır (Kılıçbey, 2017). 2009 yılında İstanbul Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası (İSMMM) tarafından, “Bağımsız Adli Muhasebe Uzmanı Programı” adı altında düzenlenen eğitim program ile 35 Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) eğitim görmüş olup sertifika sahibi olmuşlardır. Daha sonra, 2011 yılında hile denetimi ve adli muhasebecilik üzerine pek çok kuruluşlar faaliyet göstermeye başlamışlardır. Bunlardan ilki Fraud Research Corporation (Uluslararası Hile Denetimi ve Danışmanlık Hizmetleri A.Ş.) olup hile ve yolsuzlukların önlenmesine kurumsal bir çözüm sunmak amacıyla hizmet vermeye başlamıştır (Çabuk ve Yücel, 2012). 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Malî Müşavirlik ve Yeminli Malî Müşavirlik Kanunu, muhasebeciler ve denetçilere yön veren en önemli düzenlemedir. Bu kanunda mesleğe ilişkin birtakım standartlar, belirlenerek, Yeminli Mali Müşavirler (YMM) ile Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlere (SMMM) bağımsız danışmanlık, bilirkişilik ve tahkim konularında yetkiler verilmiştir. Bu yetki, YMM ile SMMM’lerin bilirkişilik, bağımsız danışmanlık ve tahkim konularında kısıtlı olsa da bir adli muhasebecilik hizmetinde bulunabileceklerini göstermiştir (Elitaş, 2012). Kanunun konu ile ilgili hükümleri şöyledir:

Madde 2 – A) Muhasebecilik ve mali müşavirlik mesleğinin konusu: Gerçek ve tüzelkişilere ait teşebbüs ve işletmelerin;

a) Genel kabul görmüş muhasebe prensipleri ve ilgili mevzuat hükümleri gereğince, defterlerini tutmak, bilanço, kar zarar tablosu ve beyannameleri ile diğer belgelerini düzenlemek ve benzeri işleri yapmak.

b) Muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek veya bu konularda müşavirlik yapmak.

c) Yukarıdaki bentte yazılı konularda, belgelerine dayanılarak, inceleme, tahlil, denetim yapmak, mali tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim, bilirkişilik ve benzeri işleri yapmak”. Bu yasa maddelerine ek olarak, Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin (ÇUEHY) 18’nci maddesi de SMMM’lerin faaliyet konularını aynen şu şekilde ifade edilmiştir:

a) Gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin, genel kabul görmüş muhasebe prensipleri ve ilgili mevzuat hükümleri gereğince defterlerini tutmak, malî tablolar ve beyannameleri ile diğer belgelerini düzenlemek ve benzeri işlerini yapmak,

b) Gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin, muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek veya bu konularda müşavirliklerini yapmak,

c) Yukarıdaki bentte yazılı konularda, belgelerine dayanılarak, inceleme, tahlil, denetim yapmak, malî tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim, bilirkişilik, değerlendirme, derecelendirme ve benzeri işleri yapmak,

c) İlgili mevzuatın öngördüğü işler ile resmî mercilerce belirlenecek işleri yapmaktır.

6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunun (HMK) 293. maddesine göre ise de “Bilirkişilik” ve “Uzman Görüşü” kavramları birbirinden ayrılmıştır. Bu maddeye göre taraflar, dava konusu olayla ilgili olarak, uzman kişilerden bilimsel konularda fikir alabilmektedirler. 102 sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu (Yeni TTK) muhasebe ve denetimin üzerine durması adli muhasebe mesleğinin önünü açmasına imkân sağlamıştır. İlgili maddeler de adli muhasebe kavramı kullanılmamış olsa da bahsedilen denetimin türlerinin adli muhasebe ile benzerliğinden adli muhasebe mesleğini kısmen de olsa barındırmaktadır. Bu Kanunda, işlem denetimi, özel denetim ve bağımsız denetim olmak üzere üç tür denetim olduğunu belirtilmiştir. . ilgili kanun ayrıntılı bir şekilde incelendiğinde adli muhasebe niteliklerini içerdiği görülmektedir. Bununla

birlikte 30 Haziran 2012 tarihli ve 28339 sayılı Resmî Gazete’de yayınlandığına göre; 6335 kanunun 40. Maddesinde işlem denetçiliği yapılan atıflar ile birlikte kaldırılmıştır (Kurt, 2013).

Dünyada olduğu gibi Türkiye’de hata ve yolsuzlukların tespit ve önlenmesi için adli muhasebeye ihtiyaç duyulmaktadır. Bu gereklilikten hareketle, adli muhasebe mesleğinin altyapısı yasal düzenlemeler ile kısa sürede hazır hale getirilmelidir. Adli muhasebe mesleğinin tam olarak hayata geçmesi için en azından bazı şartların yerine getirilmesi gerekmekte olup bu şartlar (Gülten, 2010);

- Mesleki yeterlilik derecesine kadar eğitim verilmesi,
- Tanımlanmış mesleki standart, ilke ve etik kuralların belirlenmesi ve
- Mesleğin varlığını tanımlanması için yasalarca kanunlaştırılmasıdır.

Türkiye’de hâlihazırda adli muhasebe ile ilgili Karadeniz Teknik Üniversitesi ve İstanbul Aydın Üniversitesi gibi birkaç üniversitede lisansüstü ders programlarında eğitim verilmektedir Bunun dışında devlet tanımlı ve YÖK onaylı özel kuruluşlar da sertifikalı adli muhasebe eğitimi verebilmektedirler. Bu eğitimler “*Adli Muhasebe ve Hile Denetimi, Adli Bileşim Uzmanlığı, Adli Psikoloji Uzmanlığı, Adli Trafik Uzmanlığı ve Adli Mimarlık Uzmanlığı*” konularını içermektedir.

2.4.2. İran’daki Adli Muhasebe Uygulamaları

İran’da adli muhasebe sistemi akademik çalışmaların dışında herhangi bir yasa veya altyapı hazırlığına sahip değildir. Bilindiği üzere adli muhasebeciler, ticari ve mali faaliyetlerde yapılmış olan hile ve yolsuzlukların önlenmesi ve tespiti için faaliyet göstermektedir. Bunun için de muhasebe, denetim, hukuk, psikoloji gibi birçok bilim dalında bilgili olmaları gerekmektedir. İran’da ise yasa ve düzenlemelerde böyle bir sistemin ve yapının olmadığı, bu görevlerin bir kısmı muhasebe ve denetim uzmanı olan kişiler tarafından bilirkişi unvanı altında yapıldığı söylenebilmektedir. Bu bilirkişiler, adli muhasebe alanında gerekli eğitim ve iş deneyimine sahip olmayıp, sadece dava mahkemeye intikal ettikten sonra mali zarar tespiti için devreye girmektedir. Bu durumda meslek mensupları, adli muhasebecinin asıl görevi olan hile tespitinden uzak kalmaktadır. Eğitim açısında ele alındığında ise özel ve kamu kuruluşları tarafından herhangi bir adli muhasebe eğitimi verilmemektedir. Üniversitelerde ise adli muhasebe eğitimi ile ilgili bir ders programı bugüne kadar bulunmamaktadır (Vadizadeh, 2021). Söz konusu bu eksiklik, bilimsel çalışmalarda sıklıkla ifade edilmektedir. Örneğin; Diyaneti Diylemi (2017) çalışmasında, İran’daki üniversitelerde lisans ve lisansüstü

programlarda adli muhasebe eğitimini incelemiştir. Araştırma sonuçlarına göre adli muhasebe müfredatı oluşturulurken farklı alanlardan yararlanmalıdır

Aminian'ın (2022) İran'daki adli muhasebe uygulamalarıyla ilgili çalışmasında, uygun platform ve altyapı eksikliğinin adli muhasebenin uygulanmasındaki temel zorluklardan biri olduğu belirtilmiştir. Ayrıca, adli muhasebenin uygulama alanında etkili olan faktörler; hedefler ve misyonlar, adli muhasebe standartları, mesleki beceriler, akademik eğitim, yasal düzenlemeler ve organizasyonlarda adli muhasebeci gerekliliği olarak tespit edilmiştir.

3. FİNANSAL TABLO HİLELERİ

Hile ve yolsuzluklar her alanda olduğu gibi muhasebe alanında da kendini göstermektedir. Muhasebe hileleri, hataların aksine çıkar elde etmek için bilinçli, isteyerek ve önceden planlayarak yapılmaktadır. Bu yüzden muhasebe alanında hilelerin ortaya çıkarılması da son derece güçtür. Bu doğrultudan hareketle bu bölümde hile kavramı detaylı bir şekilde ele alınmaktadır.

3.1. Hile Kavramı ve Hileli Finansal Raporlama

Türkçe sözlükte hile, “çıkar sağlamak amacıyla bir mala değersiz bir şey karıştırmak” şeklinde tanımlanmıştır (TDK, 2011). Hile, dolandırıcılık, sahtekârlık, zimmete geçirme, suiistimal etme, rüşvet, alma, kötü amaçla kullanım, gerçekleri saptırma gibi değişik davranışlarla, karşı tarafı kandırarak maddi veya manevi bir yarar sağlamak için yapılan her türlü eylemlerdir (Bozkurt, 2009). Literatüre bakıldığında hileye ilişkin pek çok tanımın varlığından bahsetmek mümkündür. Hile, işletme varlıkları ile ilgili bilgileri gerçeği yansıtmayacak şekilde mali tablolara yanlış ve eksik olarak aktarılması olarak tanımlanmaktadır (Kaval, 2005). Hilenin diğer bir açıklaması ise, belirli bir amaç için muhasebe işlem ve kayıtları sırasında belgelerin bilerek ve isteyerek tahrif edilmesidir (Ertikin, 2017).

Muhasebe hilesi, işveren kuruluşun varlık veya kaynaklarının çalışanlar tarafından kasıtlı olarak kötüye kullanılması yoluyla kişinin mesleğini kendi çıkarları için kullanması olarak tanımlanmaktadır (Howard, vd., 2006). Muhasebe hilesi, işletme kaynakları veya varlıkları isteyerek veya kasıtlı olarak suiistimal edilmesi, yanlış yönlendirilmesi, çalınması, veya çalışanları tarafından kendi çıkarları ve menfaatleri için kullanımı şeklindeki eylemler olarak tanımlanmaktadır (Abdioğlu, 2007). Yukarıdaki tanımların hepsinin ortak noktası, hileyi bilinçli olarak ve işletme varlıklarının kötüye kullanımıdır (Kula, 2008).

Türkiye’de SPK denetim hakkında Seri: X, No: 22, 12.06.2006 tarihinde yürürlüğe giren “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ” ile hile ve usulsüzlüklere geniş bir yer verilmiştir. Tebliğe (Kısım:6, Madde:4) göre, “hile ve usulsüzlük işletme yönetimindekiler ile yönetimden sorumlu kişilerin, işletme çalışanlarının veya üçüncü şahısların kasıtlı olarak adil veya yasal olmayan bir menfaat sağlamak amacıyla aldatma içeren davranışlarda bulunmalarını ifade etmektedir” (SPK Tebliğ, Kısım 6, Madde). Hilenin arkasında, kişi veya işletmelerin varlıklarını kötüye

kullanarak aldatılması yatmaktadır. Buna göre hile eyleminin içerdiği bazı özellikler şu şekildedir(Bozkurt, 2009);

- Hile, hileyi yapan kişi tarafından gizlice sürdürülen bir eylemdir.
- Hile, hileyi yapan kişinin kendi menfaati doğrultusunda yapılmaktadır.
- Hile, bilinçli ve kasıtlı olarak ve bir amaç doğrultusunda meydana gelmektedir.
- Hilede, her durumda hile eyleminde bulunan kişi, hile sonucunda mağdur kişi/kişileri aldatmaktadır.
- Hilede, hile eylemi sonucunda mağdur kişi ya da işletme zarar görmektedir.

“Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ” 6. Kısım 7. Maddesi hileli finansal raporlama şu şekilde açıklanmıştır; hileli finansal raporlama, kasıtlı olarak, finansal tablolarda olması gereken tutarların veya açıklamaların yer almaması veya yanlış beyan edilmesi suretiyle finansal tablo kullanıcılarının yanıltılmasıdır”.

3.2. Hile Grupları

İşletmelerde gerçekleşen hileler incelendiğinde, farklı kişiler ve amaçlarla ortaya çıktığı düşünülse de esasında menfaat ve çıkar elde etmek üzere varlıkların kötüye kullanımı yatmaktadır. Hile eylemi bir insan tarafından gerçekleştirildiğinden çeşitli gruplara ayrılmaktadır. Bu hile grupları; çalışan tarafından yapılan hileler, yönetim tarafından yapılan hileler, satıcı hileleri, yatırım hileleri, ve müşteri hileleri olarak sınıflandırılmakta olup alt başlıklar halinde açıklanmaktadır (Singleton vd. 2006).

3.2.1. Çalışan Hileleri

Bir işletmede görevini yerine getirmek için yeterli beceriye veya bir pozisyon için yeterli niteliklere sahip olmayan bir çalışan, zorunlu kılınmış performans hedeflerine ulaşmak veya performans beklentilerine uyuyormuş gibi görünmek için hile yapma konusunda baskı hissedebilmektedir. Gerçekçi olmayan performans hedeflerine bağlı abartılmış ikramiyeler, çalışanları ikramiye elde etmek için hileli planlara katılmaya motive edebilmektedir. Bir çalışan, çalıştığı işletmeden memnun değilse ve kendini mutsuz hissediyorsa, işletmeye karşı bir hile eyleminde bulunabilir veya başka birini hile yapmaya teşvik edebilmektedir (Uncitral, 2013).

Son yıllarda, çalışanlar tarafından yapılan hilelerin önemli ekonomik ve sosyal sonuçları olduğu için çalışan hilelerinin azaltılması denetçilerin, işletme sahiplerinin, hissedarların ve akademisyenlerin ilgi odağı olmuştur. Çalışan hileleri, doğrudan veya dolaylı olarak iki şekilde yapılabilmektedir (Mengi ve Yılmaz, 2013). Doğrudan

gerçekleşen hile eylemlerinde üçüncü bir taraf olmayıp varlık doğrudan işletme çalışanının adı ve hesabına intikal edilmektedir. Dolaylı olarak gerçekleşen hileli eylemlerde ise, üçüncü bir şahıs vasıtasıyla çalışan, işletmeye bağlı satıcılara veya müşterilere bir fayda sağlayarak onlardan rüşvet almaktadır. Örneğin, satıcılardan yüksek fiyatla mal alınmakta, mallar eksik teslim edilmekte veya hiç alınmamakta ya da düşük kaliteli mal alınmaktadır. Müşterilere düşük fiyatla mal satılmakta veya fazla mal teslimatı yapılabilir (Kaval, 2008)

3.2.2. Yönetim Hileleri

Yönetim, sıklıkla muhasebe kayıtlarını doğrudan veya dolaylı olarak manipüle etme ve hileli mali bilgiler sunma konumunda olduğundan, hile yapma konusunda benzersiz bir yeteneğe sahiptir. Hileli finansal raporlama genellikle, yönetimin bir takım kontrollerini göz ardı etmesini içermektedir. Kasıtlı bir hile olarak tanımlanan yönetim hileleri, yatırımcıların ve alacaklıların yanıltılması üzerine mali tabloların olduğundan farklı biçimde ve yanlışlıklar içerecek biçimde hazırlanmaktadır (Lessambo, 2014).

Yönetim hilelerinde manipüle edilmiş mali tabloların sunulmasındaki amaç, açıklanan karların duruma göre gerçek dışı ve farklı biçimde gösterilmesidir. Örneğin yüksek gösterilen kar rakamları, işletmenin hisse senetlerinin üzerinde etki yaratacaktır (Albrecht v.d, 1995).

3.2.3. Yatırım Hileleri

Yatırım hileleri birçok şekilde ortaya çıkmakta ve genellikle kişileri kandırarak gerçekte var olmayan bir şirkete veya hizmete büyük meblağlarda para aktarmaya ikna edilmesi işlemi olarak tanımlanmaktadır (Mengi vd., 2013). Yapılan bir araştırma sonuçlarına göre, kişilerin özellikle yaşlıların yatırım hilelerine maruz kalarak varlıklarını kaybetme nedenlerinin başında kişilerin yatırım mantığını algılayamaması, açgözlülük nedeniyle yüksek getiri beklentisinde olmaları, yatırımcının daha fazla gelir veya faydalar elde etmeye yönelik beklentileri bulunması, yapılacak yatırımlara ilişkin gerçek dışı garantiler verilmesi, yatırımcının hızlı karar almasının gerekliliği, riskin düşük olduğunun belirtilmesi, yatırımcının geleceğini güvence altına almak istemesi ve yatırımın getirisinin yüksek olacağının vaat edilmesi gelmektedir. Özellikle yatırım firmasının piyasada önceden güven sağlaması, yatırım hilelerini gerçekleştirilmesini kolaylaştırmaktadır. Yaşlılara yönelik yapılan yatırım hilelerinden en etkili neden ise

bu kişilerin birikimlerinin bulunması, genellikle yalnız olmaları, çabuk etkilenmeleri ve karşılıklılarına güven duymalarıdır (Chamberlain,1998).

3.2.4. Satıcı Hileleri

Satıcı hileleri, işletmeye mal veya hizmet satan kişiler tarafından gerçekleştirilmekte ve mal veya hizmet satın alan kişi/işletmelerin mağdur olduğu hilelerdir. Bu tür hilelerde satıcı işletmeye ürünleri daha yüksek fiyat ve kalitesiz mal satabileceği gibi eksik teslim edebilmekte veya malları hiç teslim etmeyebilmektedir (Albrecht, 1995).

3.2.5. Müşteri Hileleri

Müşteri hileleri, hile eylemi mal veya hizmet satın alan müşteri tarafından gerçekleştirilmekte olup mal veya hizmeti satan taraf zara görmektedir. Bu tür hilelerde satıcılar, müşteriler tarafından ödemeleri gereken tutarın altında ödeme yapabilmek için kandırılmaktadır (Mengi vd., 2013). Satıcının sattığı mal ve hizmet karşılığında müşteriden karşılıksız bir çek alması örneğinde olduğu gibi satıcının mal veya hizmeti teslim etmesiyle birlikte eline gerçek anlamda nakit para geçmemesi ve dolayısıyla mağdur olmasına ilişkin bir hile türüdür.

3.3. Hileye Başvurma Nedenleri

Hileye başvurabilmek için kişinin bazı yetkinliklere sahip olması gerekmektedir. Hile başvurma nedenleri çalışan ve işletme sahipleri açısından iki kategoride incelenebilmekte olup alt başlıklar halinde detaylı ele alınmaktadır.

3.3.1. İşletme Çalışanları Açısından Hile Nedenleri

Hilelerin nedenleri, işletmede iç kontrol sisteminin zayıf olması veya çeşitli baskılar (borcu nedeniyle tehdit alması vb) altında olmalarıdır (Arzova, 2003). Literatürde çok rastlanan teorilerden birisi de 1950 yılında Amerikalı sosyolog Donald Cressey tarafından geliştirilen hile üçgeni teorisidir. Bu teori, bireyleri hileli ve etik olmayan algılanan baskı, fırsat ve meşrulaştırma olmak üzere bir takım faaliyetlerde bulunmaya iten faktörlerin incelemesi sonucunda ortaya çıkmıştır. Hile üçgeni teorisinde oluşturan üç unsurun üzerine ek bir unsur dikkate alarak hem hile önlemeyi hem de tespit etmeyi iyileştirmek için geliştirmesi gerektiğine öne süren çalışmalar da mevcuttur (David vd., 2004). Hile yapan kişinin yeteneği olmadıkça hile eylemi başarılı bir şekilde gizlenemeyeceğini ve diğer üç unsurun varlığında bile kişisel

özellikler ve yetenekler hilenin gerçekleşip gerçekleşmemesinde önemli bir rol sahiptir. (Abdullahi vd, 2015).

3.3.2. İşletme Tepe Yönetimi Açısından Hile Nedenleri

Bu tür hilelerin nedenleri, işletme tepe yöneticileri veya işletme sahipleri tarafından yapılan hileler, kişisel özellikler ve yapma biçimi açısından diğer hile türlerinden farklılık göstermektedir. Tepe yöneticiler ortaklara işletmenin mali yapısını daha iyi göstermek için defter kayıtları ve finansal tablolar üzerinde gerçek dışı düzenlemeler yaparak hile eylemini gerçekleştirmektedir (Bayraklı vd., 2012). Yöneticiler, hileyi genelde işletmelerin menfaati doğrultusunda yapmakta olup işletme sahipleri ise borsada hisse senedi fiyatlarını yükseltmek, daha fazla kredi alabilmek, hisse başına kâr artırmaya yönelik mali tablolar üzerinde hile yapabileceği gibi, az kâr payı dağıtmak, vergi kaçırmak gibi amaçlarla işletmenin mevcut durumunu olduğundan daha iyi veya daha kötü göstererek hileye başvurmaktadır (Kaval, 2008).

3.4. Hile Yapanların Karakteristik Özellikleri

Hile işletmenin büyüklüğü, faaliyet alanı ve zaman dilimine bakılmaksızın her işletme için kurumsal bir problem halini almıştır. İşletmenin konumu, izlediği politikası, çalışanlara karşı davranışları, hile eyleminde bulunan kişilerin sosyolojik ve psikolojik özellikleri de hilenin ortaya çıkmasında etkilidir. Hindistan'daki Pricewaterhouse Coopers Ekonomik Suç Araştırması 2005 yılında yaptığı araştırmada, hile yapanların genelde orta yaşlarda (31-40), erkek ve eğitimli olduğu tespit edilmiştir. Araştırma sonucuna göre bu durum, yıllarca çalışmanın getirdiği bir güvene dayanan, orta düzey yöneticilerin şirketteki bazı kontrolleri aşabilmeleri ile ilgili olduğu ifade edilmiştir (Global Economic Crime Survey, 2005). Konu ile ilgili literatüre bakıldığında hile yapanların, erkek, zeki, bencil, meraklı, risk alan, kural tanımaz, güvenilir, çalışkan, stresli, aç gözlü, finansal ihtiyaç, hoşnutsuz veya şikayetçi, aşırı mürşif, satıcılar/tedarikçiler ile yakın ilişkili ve başarısızlıktan korkmama gibi özelliklere sahip oldukları görülmektedir.

ACFE tarafından hazırlanan ve uluslararası boyutta hile yapanların özelliklerinin incelendiği çalışma sonuçlarına göre, faillerin kişilik özellikleri açısından birçok yönden farklılık tespit edilmiştir. Bu kapsamda çalışanların hile yapma istekleri, cinsiyet, yaş, medeni durum, eğitim seviyesi, pozisyon, işletmede çalışma süreleri, çalıştıkları departman ve bulunduğu bölgeye göre farklılık gösterdiği tespit edilmiştir

(ACFE, 2020). Bu raporda işletmeyi hile yaparak en çok zarara uğratanların, erkek, lisansüstü eğitime sahip, evli ve 50 yaş üstü, üst yönetimler olduğu ifade edilmiştir

3.5. Hilenin Önlenmesinde Etkin Yöntemler

Yatırımcıların işletmeye olan güvenini zedeleyen ve kurumsal başarısızlığa yol açabilen hile ve yolsuzluk, halkın piyasalara olan güvenini zayıflatmakta ve işletmenin itibarını azaltarak toplum üzerinde uzun vadeli olumsuz etkilere neden olmaktadır. İşletmelerin hile ve yolsuzluk risklerini azaltma ve önlemeye yönelik izledikleri plan ve politikaları, işletme faaliyetlerinin sürdürebilmesi, hedeflerine ulaşılabilmesi ve hissedarların korunması için hayati önem taşımaktadır. Bir işletmenin kurumsal yönetim yapısı da, hilenin önlenmesi ve tespit edilmesinde etkilidir (Audit committees' role in fighting fraud, 2022). Konu ile ilgili literatüre bakıldığında, işletmeler genelde hilenin önlenmesine yönelik her hangi bir çaba harcamadıkları ve hile eylemi gerçekleştikten sonra gerekli adımların atıldığı görülmektedir. Bu durum, işletmeleri telafisi güç hatta imkânsız olan zararlara sokmaktadır. Örneği 2007 yılında KPMG tarafında yapılan bir araştırma sonuçlarına göre, işletmelerin %16'sı hile sonucunda meydana gelen zararlarını karşıladıklarını, %34'ünü ise karşılamaya çabaladıklarını ancak zor ve uzun bir yargı süreci ile karşı karşıya kaldıklarını ve %50 si de hiçbir şekilde zararlarını karşılamadıkları ifade edilmiştir (KPMG, Profile of a Fraudster Survey, 2007). Hilenin önlenmesinin önemine ilişkin yukarıda ifade edilenlerden hareketle hilenin önlenmesine ilişkin etkin yöntemler alt başlıklar halinde sunulmaktadır.

3.5.1. Örgüt Kültürü ve Etik Değerler

Örgüt kültürü ve etik değerler, işletmelerde çalışanların davranışlarına temel teşkil eden ahlak ilkeleri ve etik kuralların belirlendiği örgüt kültürünün işletme içinde oluşturulmasını ifade etmektedir. Günümüzde işletmelerde etik bir örgüt kültürünü oluşturabilmek için, dürüstlük, saygı ve sorumluluk gibi temel etik değerlerin ortaya çıkarılması son derece önemlidir (Çatır, 2019). Etik örgüt kültürü, yöneticilerin ve çalışanların etik davranmalarını ve etik karar vermelerine yönelik sağlanacak bir ortamı ifade etmektedir. Böylece örgüt kültürü, muhasebe hilelerinin önlenmesinde tüm kademelerde doğruluk, dürüstlük ve etik değerlerin benimsenmesini sağlayacaktır. İşletmelerde böyle bir yapının oluşturulabilmesi için dikkat edilmesi gereken önemli hususlar şunlardır (Schwartz, 2013)

Üsluba önem vermek; yöneticiler tarafından belirlenen üslup ve davranışlarda etik ve dürüstlük benimseniyorsa çalışanlar da aynı değerleri benimsemeye daha fazla meyilli olacaktır. Bununla birlikte, üst yönetim sadece sonuca odaklanarak etik değerleri göz ardı ederse, ona göre çalışanlar da kuruluş içinde etik değerlerin önceliği olmadığını düşündükleri için hile yapmaya daha yatkın olacaktır. Etik konularını önemseyen ve çaba sarf eden işletmeler, ticari faaliyette bulundukları müşteri, tedarikçi ve çalışan seçimi noktasında uzun vadeli faydayla karşılaşacaktır (Sengur, 2012). Yönetim, çalışanlarından kendi davranışlarının dışında bir davranış beklememekle birlikte yönetim, kendi davranışlarıyla sahtekârlık, şüpheli veya etik olmayan davranışların hoş görülemeyeceğini de göstermelidir. Toplum, güvenilir ve yüksek etik kültüre dayalı bir işletmeyi fark ettiği gibi, etik dışı ve hileli uygulamalara sahip işletmeleri de fark etmektedir (CIMA, 2008).

Kurumsal davranış kurallarının oluşturulması; davranış kuralları, özellikle etik olmayan davranışları azaltmayı hedefleyen bir politika veya prosedürdür. Dürüstlük, şeffaflık ve yardım kültürü oluşturulması, yeterince açıklanmış ahlak kurallarını gerektirmektedir. İyi açıklanmış ahlak kuralları, neyin kabul edilebilir neyin kabul edilemez olduğunu ortaya koymaktadır. Bu noktada şirketler, bir davranış kuralları oluşturmalı ve tüm çalışanlara imzalatarak dağıtılmalıdır (Albrecht v.d, 2001). Ancak sadece bu davranış kurallarına sahip olmak yeterli olmayıp sık sık ilgililere iletilmelidir (Sengur, 2012). Böylece bu kuralların şirket için de önem taşıdığı izlenimi oluşacaktır.

Hile yapanlara karşı tutarlı ve caydırıcı ceza vermek; hilenin ortaya çıkması durumunda hile yapanlara karşı etkin politika ve prosedürler oluşturularak cezalandırılmalı, aksi durumda bir kişinin etik dışı davranma olasılığı daha yüksek olabilmektedir (Terzi, 2012). Böylece hileli davranışlar hoş görülmemeli, aksine her zaman kötülenmeli ve kınanmalıdır (Sengur, 2012). Bir işletme içindeki tutumlar genellikle yüksek veya düşük hile riski ortamının temelini oluşturmaktadır. Etik olmayan küçük uygulamaların göz ardı edilebileceği durumlarda (ör. Küçük çaplı hırsızlık, harcama dolandırıcılıkları), üst yönetim tarafından işlenen daha büyük dolandırıcılıklara da benzer şekilde müsamahakâr bir şekilde davranılabilmektedir. Bu ortamda, ya tek bir büyük dolandırıcılık yoluyla ya da birçok küçük dolandırıcılığın birleşmesiyle işletmenin tamamen iflas etme durumu oluşabilmektedir (CIMA, 2008).

İşe alınması düşünülen kişiler hakkında özgeçmiş araştırması yapmak; işletmeler, özellikle güvenilir pozisyonlar için, dürüstlük açısından şüphe uyandıran kişiler için istihdam veya terfi ettirme şansını en aza indiren etkili politikalara sahip olmalıdır (Sengur, 2012).

Olumlu bir çalışma ortamı yaratmak; işletme tarafından çalışanlara pozitif ve uygun çalışma ortamını hazırlamak, işletmeye olan bağlılık ve güvenlerini artırmaktadır. Böylece çalışanlar, kendilerini güvende ve değerli hissetmekte olup bu durum işletmeye karşı herhangi bir hile eyleminde bulunmamalarını sağlamaktadır (Terzi, 2012).

Çalışanlar ve yönetim için dolandırıcılık eğitimi; çalışanların hileye karşı işletme prosedürleri hakkında neyin doğru neyin yanlış olduğu ve bir hata ve hile sonucu nelere mal olacağına konularında eğitilmesi gerekmektedir (Sengur, 2012).

3.5.2. Hile ile Mücadele Süreçlerinin ve Kontrollerinin Değerlendirilmesi

Bir işletmenin hileyi ve beraberinde oluşacak zarar ve kayıpları önlemek için birtakım tedbirler alması gerekmektedir bunlar tedbirler;

Hile riski değerlendirmesi yapmak; hile risk değerlendirmesi, kuruluş hedeflerine ulaşılmasına yönelik riskleri belirlemek ve değerlendirmek için güçlü ve tekrarlanan bir süreci içermektedir (COSO, 2011). Hile risk değerlendirmesinde, çeşitli hile ve yolsuzluklardan kaynaklanan hileli raporlama da olası varlık kayıpları ve zararlar göz önünde bulundurulur. Hile risk değerlendirme, hileli raporlamaya ve işletmelerin varlıklarının korunmasına ilişkin riskler hakkında yönetimin yaptığı değerlendirmeyi kapsamaktadır. Böylece yönetim, işletme amaçlarına ulaşmasını doğrudan etkileyen olası yolsuzluk fiillerini de değerlendirmektedir (<https://teolupus.com>, Erişim: 05/01/2023). Hile riski değerlendirmesi ile işletme, meydana gelebilecek herhangi bir hileler karşısında ne kadar dirençli veya ne kadar savunmasız olduğunu tespit edilebilmektedir (<https://www.karde-as.com>, Erişim:05/01/2023). Hile risk değerlendirmesi neticesinde hilelere ilişkin kırmızı bayrak kontrollerinin, işletmede meydana gelen hilelerin tespitini artırdığı gözlemlenmiştir.

Uygun önleyici ve tespit edici hile denetim birimlerinin ve iç kontrollerin uygulanması ve izlenmesi (Sengur, 2012); hilenin tespit ve önlenmesinde işletmede özel hile denetim birimlerinin kurulması önemlidir. Özel bir hile inceleme birimine sahip işletmelerde daha yüksek tutarlarda hile tespit edildiği görülmektedir. Bir meslek olarak ele alınırsa özel hile inceleme uzmanları, hile ile ilgili belirtileri ve ipuçlarını iyi analiz edebilen, hile inceleme konusunda kendini geliştirmiş kimselerdir. Hile riski değerlendirmesi yapıldıktan sonra işletme için belirlenen riskleri azaltmak için gerekli olan süreçleri, kontrolleri ve diğer prosedürleri belirlemek çok önemlidir (Yılmaz, 2018).

Hile riskini azaltmak veya ortadan kaldırmak için kurumun faaliyet ve süreçlerinde değişiklik yapılması; kurumun faaliyet ve süreçlerinde değişiklikler yapılarak belirli hile riskinin azaltılması veya ortadan kaldırılması mümkündür. İyi bir kontrol sistemine sahip olmak, aynı tür dolandırıcılıkların gelecekte meydana gelmesini önlemek için gerekli kontrol faaliyetlerinin uygulanmasıyla birlikte, tüm hilelerin ve neden meydana geldiklerinin açık bir şekilde çalışılacağı anlamına gelmektedir (Sengur, 2012). Örneğin, işletmelerde ihbar hattı oluşturulması hile riskini azaltmaktadır. İhbar hattı sayesinde çalışanlar arasında hile gibi etik olmayan davranışların ihbarı zamanında yapılacak bu durum hilenin önlemesine katkı sağlayacaktır.

3.5.3. Hile ile Mücadele Süreçlerinde Uygun Bir Gözetim Sürecinin Geliştirilmesi

Bir işletmede hilenin önlenmesinde en etkili olan yöntemlerden biri de o işletmede etkili bir gözetim süreçlerinin geliştirilmesidir. Bu süreçler;

Etkili denetim komitesi; şirket bünyesinde Sermaye Piyasası Mevzuatı, Şirket Esas Sözleşmesi ve Sermaye Piyasası Kurulu Kurumsal Yönetim ilkelerinde yer alan düzenleme, hüküm ve prensipler kapsamında kurulan denetim komitesi, yönetim kurulunun finansal ve operasyonel görev ve sorumluluklarını sağlıklı bir biçimde yerine getirmesini sağlamaktadır. Yönetim kuruluna bağlı olarak görev yapan bu komite, en az iki bağımsız üyeden oluşmakta ve ile kamuya açıklanmasını, muhasebe ve iç kontrol sisteminin işleyişi ve etkinliğini gözetiminin sağlamasını amaçlamaktadır (<https://arguden.net>, Erişim 06/01/2023). Denetim komitesi üyelerinin, finansal konularda ehil olmaları ve şirketin bilanço, gelir tablosu ve nakit akım tablosu gibi temel mali tablolarını anlayıp yorumlayabilecek finansal bilgiye sahip olmaları gerekir. En az bir denetim komitesi üyesinin finansal konularda uzman olması gerekmektedir.

İç kontrol; iç kontrol, bir kuruluşun faaliyetlerinin etkili ve verimli olduğuna, finansal raporlarının güvenilir olduğuna ve yasal uyumluluk hedeflerini karşıladığına dair makul güvence sağlamak için tasarlanmış bir süreçtir. İç kontrol, bir şirketin süreçlerini verimli ve etkili bir şekilde yürütmesine yardımcı olan herhangi bir kural, politika, prosedür ve bir yönetim beyanı gibi bir mekanizma olmaktadır. Doğru iç kontroller, iş sürekliliğini sağlamaya, maliyetli hataları, usulsüzlükleri ve dolandırıcılığı önlemeye ve mali tabloların ve muhasebe kayıtlarının bütünlüğünü korumaya yardımcı olmaktadır (<https://reciprocity.com>, Erişim: 06/01/2023). İç kontrol sistemi, işletme faaliyetlerinin sağlıklı bir şekilde yürütülmesine mani olan muhtemel hata, hile ve

noksanlıkların engellenebilmesi için işletme yönetimi tarafından belirlenen ve uyulması gerekli kurallardan oluşmaktadır (Alptürk, 2008). İç kontrol, kurallara, düzenlemelere ve kurumsal politikalara uyarken riskleri yöneterek kurumun hedeflerine ulaşmasını desteklemek için kullanılmaktadır. Bu nedenle kuruluş, iç kontrolü risk yönetiminin bir parçası haline getirmeli ve her ikisini de genel yönetim sistemine entegre edilmelidir (IFAC, 2011). IFAC (International Federation of Accountants), raporunda etkin bir iç kontrol sisteminin özelliklerini şu şekilde açıklamıştır (IFAC, 2011);

- İç kontrol sistemi, işletmenin kurumsal yönetimi ve risk yönetimi ile uyum içinde olmalı ve işletmeye amaçlarına ulaşmasında destek vermelidir.
- İç kontrol sistemi ile işletme içinde yönetim kurulu ve denetim komitesi gibi görev ve sorumluluklar açıklanarak koordine edilmelidir.
- İç kontrol sistemi ile çalışanların performansı, işletmenin amaçlarına ulaşmasındaki etkileri değerlendirmelidir.
- İç kontrol sistemi ile yeterli yetkinliğe sahip kurullar tarafından sorumlulukların yerine getirildiği bir ortam oluşturmalıdır.
- İç kontrol sistemi, yönetim organı ve yönetimin benzer şekilde iyi yönetişim, risk yönetimi ve iç kontrol konularında örnek teşkil etmesi gerekmektedir.
- İç kontrol sistemi kurmak isteyen işletmeler veya üst yönetim, her şeyden önce işletmenin finansal ve muhasebe risklerini belirlemelidir. Daha sonra, bu riskleri ortadan kaldırmak veya asgariye indirmek için politikalar ve prosedürler oluşturulmalı ve ilgili personele iletilerek personel bilgilendirilmelidir (Kepekçi, 2004). Etkin bir iç kontrol sisteminin oluşturulması ile birlikte işletmeyle uyumlu etik ilke ve kurallar ile politikaların belirlenmesi ve çalışanlar tarafından benimsenmesi, açık ve kurumsal yönetim anlayışı ile hilen eyleminin gerçekleşme ihtimalini azaltacaktır (Yükçü vd, 2020).

İç denetim; iç denetim, bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmaya yönelik bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetim, kurumun risk yönetim, kontrol ve yönetişim süreçlerinin etkinliğini artırmak ve geliştirmek amacına yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım öne sürerek kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olmaktadır (İSMMMO,2015). İç denetim, iç kontrol sisteminin etkinliğini ölçmeye ve değerlendirmeye yönelik yönetime sunulan bağımsız bir hizmettir. (Corporate Governanc, 2022) İç denetçiler, iç kontrol sisteminin etkinliğini sürekli değerlendirerek, güçlü ve zayıf yönleri hakkında bilgi vererek, geliştirilmesi için tavsiyeler de bulunmaktadır. Böylece iç denetim, iç kontrolün etkinleşmesinde önemli rol oynamaktadır (INTOSAI GOV 9100, 2004).

Bağımsız Denetim; “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliği” Madde 4’in a bendine göre bağımsız denetim; işletmelerin kamuya açıklanacak veya kurulca istenecek yıllık finansal tablo ve diğer finansal bilgilerinin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla bağımsız denetim standartlarında öngörülen gerekli tüm bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak, defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanması sürecidir olarak tanımlanmaktadır.

Türkiye’de Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu’nun düzenleyip yayınladığı Türkiye Muhasebe Standartları (TMS), Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) ve Türkiye Denetim Standartları (TDS) ile belirli bir düzen kazanmıştır. Bağımsız denetim süreci, bağımsız denetçiler tarafından yürütülmekte olup bağımsız denetçiler, yeminli mavi müşavirlik veya serbest muhasebeci mali müşavirlik statüsünde olan ve Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yetki verilmiş kişilerdir. (Yükçü vd, 2020). Bağımsız denetim faaliyetleri doğrudan hilenin önlenmesine yönelik bir faaliyet olmayıp, hile eyleminin önlenmesi sürecine katkı sağlamaktadır. Bağımsız denetim faaliyeti sonucunda denetçinin hazırladığı raporda işletmeye ait finansal tabloların hata ve hileden kaynaklı önemli yanlışlıklarının bulunmadığına dair bir makul güvence sunulmaktadır (Kati, 2021).

3.6. Mali Tablo Hileleri

Finansal tablolarda hileleri, işletmelerin, kredi kuruluşları ve yatırımcılar gibi finansal tablo kullanıcılarını yanlış yönlendirmek veya aldatmak amacıyla bilerek yanlış finansal raporlar hazırlanarak, yayınlanmasını ifade etmektedir. Finansal tablolarda varlıkların yanlış tahsisi ve hileli finansal raporları olmak üzere iki çeşit hile ile karşılaşılabilir.

Mali tablolar, bir işletmenin finansal durumunun ve nakit akışlarının gerçeği yansıtacak şekilde hazırlanarak kullanıcılarına sunulması gerekmektedir. Gerçeğe uygun sunum, finansal tablolarda yer alan tüm bilgilerin ve diğer olayların, borçlar, öz kaynaklar, gelir ve giderlerle alakalı tanımlara ve muhasebeleştirme kriterlerine uygun, UFRS ve TFRS de yer alan tüm bölümlere uyarak hazırlanıp sunulmalıdır (Uyar v.d, 2011). Finansal bilgilerinin temelini oluşturan mali tablolar, bilanço, gelir tablosu, nakit akım tablosu, fon akım tablosu, öz kaynak değişim tablosu ve kar dağıtım tablosundan oluşmaktadır. Bilanço ve gelir tablosu bu finansal tablolar içerisinde en önemli bilgi

kaynağı ve temel finansal tablolar olarak tanımlanmaktadır. Finansal tablolar aracılığı ile sunulan bilgilerin güvenilirliği, bilgiyi sunan ile kullanıcısı arasında çıkar anlamında bir farklılık söz konusu olduğun zaman hileli finansal raporlama otaya çıkmaktadır (Köse vd, 2016). Hileli finansal tablolar, yatırımcılar ve kredi kuruluşları başta olmak üzere finansal tablo kullanıcılarını aldatmak ya da yanlış yönlendirmek amacıyla kasıtlı olarak hazırlanması ve yayınlanmasını ifade etmektedir (Ata v.d, 2009). Finansal tablo hileleri genelde üç yöntem ile yapılabilmektedir. Bu yöntemler (Wells, 2004):

Muhasebe Sistemi ile Oynamak: Bu yöntemde, muhasebe sistemi isteklerine göre geliştirme aracı olarak kullanılır. Örneğin, gelirleri amaç doğrultusunda, yüksek veya düşük göstermek için geçersiz borç ödenekleri, aşırı ve eskimiş stok ödenekleri ayırırlar. **Muhasebe Sistemini Yıpratma:** bu yöntem de ise, muhasebe sisteminde raporlanmış sonuçlara yanlış ve hayali bilgiler ilave edilerek muhasebe sistemini manipüle edilmektedir.

Muhasebe Sistemi Dışında Yollara Başvurmak: bu yöntemde hile yapan kişiler, istedikleri finansal raporları sadece bir bilgisayar kullanarak diledikleri şekilde üretmektedirler.

Büyük ve küçük işletmeler farklı amaçlarla aktiflerini ve karlarını olduğundan daha farklı göstermektedirler (Can ve Bengü, 2009). Halka açık olmayan küçük işletmeler vergi sorumluluğundan kaçmak için varlıklarını ve karlarını olduğundan daha düşük göstermek için çabalamaktadırlar. Halka açık büyük işletmeler ise tam aksine daha fazla kaynak ve sermaye toplamak ve kredi almak için aktiflerini daha fazla ve karlarını da olduğundan daha yüksek gösterecek muhasebe uygulamalarına başvurabilirler (Yılmaz, 2009). Bunların dışında hasılat, tahsilat gibi tüm kalemlerde yapılabilecek hileli raporlamalar aşağıda açıklamaya çalışılacaktır.

3.6.1. Hasılat İle İlgili Hileler

Hasılat, mal veya hizmet sunumundan kaynaklanan varlıklardaki artış veya yükümlülüklerdeki azalmadır. Hasılat, işletmenin satış, ücret, faiz, temettü, lisans ücreti ve kira gibi olağan faaliyetleri neticesinde ortaya çıkmaktadır (Yıldırım, 2019). Tahakkuk esasına göre, gelirler tahsil edilmeden, tutar ve mahiyet olarak kesinleşmesi ile gelir olarak kaydedilir. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun (GVK) 39. maddesine göre hasılat, tahsil olunan paralarla tahakkuk eden alacakları ifade etmektedir.

İnsanlar genelde küçük bir işletmenin başarısını başka hiçbir bilgiye gerek duymadan yalnız hasılat tutarı ile değerlendirebilmektedir. Böyle önemli bir gösterge olması sebebi ile de hile eyleminde bulunanların hile yapmak için sıkça başvurdukları

kalemler arasında yer almaktadır. Hasılatla ilgili hileler alacaklar, iadeler, satış ve fatura işlemleri gibi para giriş ve çıkış olan işlemler üzerinde yapılmaktadır. Aşağıdaki özelliklerden herhangi biri mevcutsa, yönetimin hasılatla ilişkin hile motivasyonuna sahip olduğu düşünülebilmekte olup bu özellikler (Yıldırım, 2019);

- Yönetimin hedeflenen gelire bağlı ikramiye veya hisse senedi opsiyonlarına sahip olması,
- Yönetimin, agresif muhasebe politikalarını uygulayarak şirketin hisse senedi fiyat düzeyini koruma yönünde hareket etmesi,
- Yönetimin gerçek dışı hedeflere ulaşma yolunda üçüncü taraflara (müşteriler, analistler, kredi verenler vb.) bilgilendirmede bulunması ve
- Gelir ve kazancı artırma yönünde üst yönetimden gelen baskılardır.

3.6.1.1. Satış İle İlgili Hileler

Satış hileleri oldukça kapsamlı ve geniştir. Satış hileleri, anlaşılandan daha düşük kaliteli mal gönderme, işletmeye sahte ve yüksek faturalama yapılması, faturada belirtilen malın eksik gönderilmesi, sipariş veya sevk edilmemiş mallar için fatura düzenleme gibi şekillerde gerçekleştirilebilir. (Mengi, 2013) Böylece gerçekte olmayan bir satış gelir olarak kaydedilir veya satış süreci tamamlanmadan gelir daha erken kaydedilebilir (Mulford v.d, 2002). Malların teslim edilmemesi veya hizmetlerin sunumu yapılmadan gerçek bir müşteri için sahte bir fatura düzenlenir ama bu fatura ilgili müşteriye gönderilmez. Bu durumu gizlemek için hileli işlem bir sonraki dönemin başında satış kaydının tersine yapılması ile yok edilebilir ancak bir dahaki dönemde gelirin düşmesine neden olacağından diğer sahte satışlar gelecek dönemler de devam ettirilebilir. Diğer bir yöntem de gerçek müşteriye gerçek satış üzerinden daha yüksek miktarda satış yapılması şeklinde faturalar yapay bir şekilde şişirilerek ya da değiştirilerek gerçekleştirilebilir (Rezaee, 2005; ACFE, 2011).

3.6.1.2. Tahsilat İle İlgili Hileler

Tahsilat hilelerinde, hile yapanlar doküman veya imza taklidi ile uğraşmadan, nakit. Örneğin, bir kasiyeri, kasadaki nakit paralardan küçük miktarlarda, belirli zaman aralığıyla zimmetine geçirmesi vs. (Kılıç vd.2021). Tahsilat hileleri, kayıt öncesi ve sonrası olmak üzere iki kısma ayrılmaktadır (Demir Yürek, 2010).

Kayıt öncesi hırsızlık, işlemler muhasebeleştirilmeden paranın çalınması durumu vardır. Bu tür hırsızlığın, direk bir denetim izi olmadığından ortaya çıkarılması izi güçtür ve sadece, muhasebe kayıtları esaslı bir şekilde incelenerek, analiz edilmesi

durumunda ortaya çıkarılabilir. Tahsilat ile ilgili olarak müşteri tarafından iade edilen malların kabul edilmesi ancak kayıtlarını geciktirerek dönem sonu geçtikten sonra kaydedilmesi, banka gönderimlerinin tahsilat gibi gösterilmesi ve ilgili taraflardan yapılan nakdin manipölasyonları örnek olarak verilebilir (Albrecht v.d, 2012,)

3.6.2. Varlıkların Değerlendirilmesi İle İlgili Hileler

Varlıklar, finansal durum tabloların en başlarında yer alan ve ilk göze çarpan grup olmasından dolayı mali tablolardan faydalanan için dikkatle incelenen bir gruptur. Varlıkların kötüye kullanılması, bir işletmenin varlıkları, çalışanlar tarafından etik dışı eylemlerle elde edilmesi veya amaç dışı usulsüz olarak kullanımınıdır. Varlıklarla ilgili hile değişik şekillerde gerçekleşebilmektedir. Varlıkların kötüye kullanılması işletmenin maddi duran varlıklarının çalınması, zimmete para geçirme, varlıkların kişisel amaç için kullanımı gibi değişik şekillerde gerçekleşebilmektedir (Doğan v.d, 2017). Varlıklarla ilgili değerlerin olduğundan daha yüksek gösterilmesi değişik şekillerde ortaya çıkabilmektedir. Bu hile türünde alacaklar, stoklar ve duran varlıklar gibi varlıkların değerindeki oynamalar, giderlerin aktifleştirilmesi ve şüpheli alacak karşılıkları, itfa ve amortisman gibi düzenleyici hesaplardaki oynamalar yoluyla finansal tablolarda kâr ve öz kaynak yüksek raporlanmaktadır. Bu durum bankalar ve kredi kuruluşları gibi işletmenin borçları karşılama gücünü esas alan mali tablo kullanıcılarının aldatılmasına neden olmaktadır. Varlıklarla ilgili hilelerin diğer bir çeşidi de varlıkların değerlendirme işlemleri ile ilgilidir. İşletmelerin varlıklarındaki değer düşüklükleri işletmenin kârını düşürmektedir. Bu yüzden işletmeler de hileli yollara başvurabilmektedir (Terzi, 2012). Bazı durumlarda işletmelerde başvurulmuş hileli işlemlerin amacı varlıklarını değerli göstermekten ziyade söz konusu varlıklarını gerçek değerlerinden de düşük şekilde raporlamaktır (Türedi v.d,).

3.6.3. Stok ve İmalat İle İlgili Hileler

Stok hileleri, üst düzey yöneticiler tarafından finansal tablolar üzerinde yapılan manipölasyonlar ve hem çalışanlar tarafından gösterilen etik dışı davranışlar sonucunda ortaya çıkan kapsamlı bir hile türlerindendir. Bu tarz hileler stokların olduğundan daha yüksek ve maliyetlerin daha düşük gösterilmesi veya stok maliyeti daha düşük gösterecek stok değerlendirme yöntemlerini uygulanmasıyla mümkün olmaktadır.

Yöneticiler şirketinin imajını güçlü kılmak, yüksek kâr göstermek, prim ve teşvik almak, belirlendiği hedeflere ulaşmak veya kredi alma imkânı sağlamak gibi pek çok sebeple bu tür hilelere başvurabilmektedir. (Sadique, 2016). İmalat işletmelerinde

muhasebe süreçlerinin karmaşık olması, muhasebe işlemlerinden kaynaklı tahmin ve esnekliklerin olması bu tür işletmelerde hata ve hile eylemler ile sıklıkla karşılaşılmasına neden olmaktadır (Karahana v.d, 2019).

3.6.3.1. Stok İle İlgili Hileler

Stok hileleri hem çalışanlar tarafından varlıkların kötü kullanımı hem de yöneticiler tarafından mali tablo hileleri grubunda yer almaktadır. Mali tablo hileleri genelde işletme lehine yapılmış hileler olarak sınıflandırılmış olsa da, stokların olduğundan daha yüksek gösterilmesi bazen yöneticilerin işletme aleyhine yapıldığı hileler grubunda da görülmektedir. Çoğu zaman stokların olduğundan daha yüksek gösterilmesi yönetim tarafında yapılan hileleri gizlemek için de kullanılabilir. Mali tablolar üzerinde yapılmayan ve çalışanlar tarafından stokların çalınması ve benzeri hileler de stok hileleri türündendir. Özellikle çalınan, değerli olan stoklar için kolaylıkla kara borsa bulunması veya satışlarının kolaylıkla sağlanması, çalışanların stok hilelerine başvurmalarını önemli ölçüde arttırmaktadır (O’Gara, 2004). Yöneticiler belirlenmiş olan işletme hedeflerine ulaşmak, yüksek karlılığa erişmek, bütçelerini tutturabilmek ve kredi veren kuruluşlardan kredi alabilmek, için bu hile türüne başvurumaktadırlar. Yöneticiler stok maliyetleri azaltılması ve stokların arttırılması gibi yöntemlerle stoklarını olduğundan daha yüksek gösterebilmektedirler. Çalışanlar da işletmeye ait, kullandıkları ve çaldıkları malları fark edilmemesini sağlamak için stok sayılarıyla oynamaktadırlar. Bu şekilde olduğundan daha yüksek gösterme yöntemiyle, finansal tablolar da hile yapılarak, gerçek değerinden saptırılmış olacaktır (Arabacı, 2019).

KGK 2018 yılında yayınlanan Yıllık İnceleme Raporuna göre incelenen denetim dosyalarının %53’ünde stoklar ile ilgili eksiklikler tespit edilmiştir. Fiziki stok sayımlarında yapılması gereken faaliyetler arasında “Mevcudiyetinin tespit edilmesi ve durumun değerlendirilmesi amacıyla stokların tetkik edilmesi ve test sayımlarının yapılması” yer almaktadır (Yiğitler v.d, 2020).

3.6.3.2. İmalat İle İlgili Hileler

İşletmelerin sağlıklı bir şekilde planlama yapabilmeleri, maliyetlerin doğru tespit edilmesine bağlıdır. Özellikle imalat işletmelerinde üretim maliyetin güvenilir bir şekilde hesaplanması ve denetimi önemli bir sorun oluşturmaktadır. Bu tür maliyetlerin doğru tespit edilememesi, ürününün satış fiyatından bütçeye kadar birçok finansal kararı olumsuz etkileyecektir. Bu durum işletmelerin belirlediği hedeflerinden sapmalara ve alınan kararların olumsuz sonuçlara yol açacaktır (Çalış, 2013).

İmalat işletmelerinde ham madde nihai ürün halini alana kadar farklı aşamalardan geçmektedir. Bu aşamaların her birisinde, farklı çalışan ve birim amirlerin dahil olmasıyla birlikte hileli bir işlem yapılma ihtimali de, üretim maliyetleri açısından bir risk oluşturmaktadır (Kılıç, 2021). Böylece üretim maliyetlerini etkileyen unsurlar üzerinde yapılan hileler de asla göz ardı edilmemelidir. Üretim maliyetleri olduğundan daha farklı raporlanarak, mamul maliyeti daha yüksek veya daha düşük gösterilip çalışan hilesi ya da finansal tablo hilesi yapılabilir. Bu durum işletme yönetiminin ve finansal tablo kullanıcılarının ve işletme ile ilgili karar vericilerin, kararlarını olumsuz yönde etkileyebilecektir (Çalış, 2013).

3.6.4. Borçlar ve Giderler İle İlgili Hileler

Yöneticiler işletmenin çıkarları doğrultuda borçlar ve giderler üzerinde oynamalar yapabilmektedirler. Denetçiler bu hesap grupları ile ilgili çok hassas olmadıkları için de hile yapmaya niyetli olan kişiler bu kalemler üzerinde rahatça hile yapabilmektedirler. Bu grup hesap içerisinde, borçların olduğundan daha düşük, giderlerin ise olduğundan daha az gösterilmesi durumu ile daha çok karşılaşılmaktadır.

3.6.4.1. Borçlar İle İlgili Hileler

İşletmeler, kredi veren kuruluşlardan daha çok kredi alabilmek için bazen ödenmesi ile zorunlu olduğu yükümlülüklerini gizleyerek daha iyi borç oranların sağlayabilirler. İşletmeler bütün borçları finansal durum tablosunda göstermeleri gerekmektedir. Finansal oranların daha iyi çıkması ve işletme yöneticilerinin başarılı gösterilmesi için bir kısım borçların gizlenmesi, önemli kur artışlarına rağmen değerlemeye alınmamaları kabul edilemez ve hile olarak değerlendirilir (Taştan, 2018).

3.6.4.2. Giderler İle İlgili Hileler

İşletmeler karlarını daha yüksek göstermek için pek çok yola başvurabilmektedirler. Bunu işletmenin gelirleri, giderlerle veya her ikisini kullanarak da yapabilirler. Yani bir işletme karını olduğundan yüksek veya düşük göstermek isterse bunu farklı kalemleri kullanarak gerçekleştirebilmektedir. Mesela giderleri daha sonraki döneme aktarmak Karı yüksek göstermenin yollarından biridir. Giderleri cari dönemden sonraki döneme aktarma yolları aşağıda sıralanmaktadır (Schilit, 2002).

- Giderlerin uygun olmayan şekillerde aktifleştirilmesi,
- Uzun dönemli amortisman ayrılması,
- Varlıkların karşılıklarının azaltılması,

- Muhasebe politikalarını değiştirerek, cari harcamaların bir önceki dönemlere aktarılması,
- Değer kaybeden varlıkların zarar olarak kayıt edilmemesi,
- Gelecek dönem giderlerinin cari yıla kaydırılması ve
- Giderlerin ve bazı pasif kalemlerin kaydedilmemesi yoluyla gelirin yüksek gösterilmesidir.

3.6.5. Dönemsellik İle İlgili Hileler

Dönemsellik kavramı işletmenin süreklilik kavramına göre sınırsız kabul edilen ömrünün, belli dönemlere bölünmesi ve her dönemin faaliyet sonuçlarının diğer dönemlerden bağımsız olarak saptanmasıdır. Gelir ve giderlerin tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilmesi, hâsılat, gelir ve karların aynı döneme ait maliyet, gider ve zararlarla karşılaştırılması bu kavramın gereğidir (muhasebe sistemi uygulama. genel tebliği sıra No: 1). Muhasebede sistemin de bu dönem kavramı ile kastedilen genellikle bir yıldır. Dönemler birbirlerinden bağımsız olarak değerlendirilir ve her dönem sonunda gelir ve giderler karşılaştırılarak hesaplanır ve ilgili döneme kar veya zarar olarak kaydedilir. Dönemsellik ilkesinin esnetilerek veya çarpıtılarak işletmenin karlılığını doğrudan etkilediği için, sıklıkla kullanılan bir muhasebe ilkesi olarak nitelendirilmektedir (Genç vd, 2018). Dönemsellik ilkesi ile ortaya çıkarılabilecek değişiklikler, gelirin ve/veya giderin tahakkuk etmeden muhasebeleştirilmesi ve gelirin ve/veya giderin zamanında tahakkuk ettirilmemesi şeklinde ikiye ayrılmaktadır (Stolowy vd, 2000, Amat vd., 1999).

3.7. Mali Tablolarda Hile Denetimin Önemi ve Amacı

Hile denetimi, işletme finansal tablolarındaki bilgilerin doğru ve gerçeği yansıtır yansıtmadığını anlamaya yönelik makul bir güvence sağlamak amacıyla gerçekleştirilen sistematik bir süreçtir. Finansal tablolarda hile ve hataların ortaya çıkartılmasında ve manipölasyonların önlenmesinde etkin bir denetim sistemiyle beraber verimli bir iç kontrol sistemi de büyük önem taşımaktadır (Aksoy, 2006) İşletmelerde ortaya çıkan hile ve manipölasyonlar, işletmelerin mali durumu ve faaliyet sonuçları gerçeğe uygun olarak raporlanmaması, dolayısıyla yatırımcıların doğru yatırım kararları vermelerini engelleyerek zarar görmelerine neden olmaktadır. Böylece hile ve manipölasyonlar neticesin de, hem yatırım yapılan işletme hem de yatırımcılar önemli kayıplara uğrayarak tüm ekonominin zarar görmesine neden olmaktadır (Doğan v.d, 2017). Hile denetimi ile bağımsız denetim amaç yönünden farklılık göstermektedirler. Bağımsız

denetimin de amaç, mali tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilke ve standartlarına uygunluğu hakkında görüş beyan ederken hile denetiminde ise hileli işlemlerin ortaya çıkarılması hedeflemektedir. Bağımsız denetçi cari yıla ait mali tablo kalemlerini ilgilendiren işlemleri incelerken hile denetçisi ise hile belirtisi ve soruşturma amacına uygun olarak şekillendirmektedir (Demir, 2014). ACFE'nin son yıllarda yayımladığı raporlar da, tespit edilen hilelerin %10-%12'sinin finansal denetim sırasında ortaya çıktığı belirtilmiştir. Bunun nedenini de hile denetiminin odağının, finansal denetime göre farklı olduğu ve yapılan testlerin de farklılaşması olarak göstermiştir (Pearson ve Singleton 2008). Finansal tablo hilelerine yönelik denetim süreci yürütülürken özellikle son dönemde bilgi teknolojileri destekli yapay sinir ağı ve veri madenciliği gibi tekniklerden de yararlanılmaktadır (Coakley vd, 2000). Hilenin tespit ve önlenmesinde denetçilerin sorumlulukları yanı sıra üst yönetim ve işletme çalışanları gibi taraflara da birtakım sorumluluklar düşmekle birlikte çeşitli uluslararası kuruluşlar tarafından oluşturulan yasal düzenlemeler de bu konu da etkili olmaktadır (Gündüz, 2018). Bazen güvenlik ve tedbirler ne kadar alınırsa alınsın hilenin önlenmesi pek mümkün değildir. Bu yüzden yönetimin tüm düzenleme ve önlemleri yerine getirdiğini sanarak rahat olmaması, daima tedbirli ve hileli eyleme hazır durumda olmaları gerekmektedir. (Ataman v.d, 2017).

Hile denetçilerinin işletmede hilenin neden, nasıl ve kimler tarafından gerçekleştirildiği hakkında bilgi sahibi olmaları gerekmektedir. Hile denetimini zorunlu kılan faktörlerin en başında; işletmelerin, devletin, yargı mensupları ve mahkemelerin teknolojik gelişmelerin hızına ayak uydurabilmeleri, ileri düzeyde yapılan mali hata ve hileleri ortaya çıkarabilecek uzmanlara olan ihtiyaçları gelmektedir (Yang v.d, 2017). Büyüyen işletmelerin iş hacmindeki artışlar ve teknolojik gelişmelere bağlı olarak muhasebe süreçleri gittikçe karmaşık bir hal almakta ve hatta riski de artmaktadır. finansal tabloları hazırlayan şirket yöneticileri ile finansal tablo kullanıcıları aralarındaki çıkar çatışması ve finansal tablolarda mevcut bilgilerin karar vericileri doğrudan etkileyebileceği bir diğer sebepler sayılabilir. Bu iki grup arasındaki çıkar çatışması, finansal tabloların hata veya hileli olarak hazırlama riskini de artırmaktadır (Doğan, 2017, Fido, 2016).

Hile denetiminde hileli görünen işlemlerin hiçbirine kesin gözü ile bakılmaz ve şüphe ile yaklaşılmaktadır. İşletmelerin yaptığı işlemlerin şüpheli olup olmadıklarını hakkında genel bir görünüm sunan bazı proaktif yöntemler vardır (Terzi, 2012). Proaktif hile denetimi de henüz herhangi bir hile tespiti yapılmamış işletmelerde önce hile belirtilerinin varlığının araştırılmasına yönelik bir denetim yaklaşımıdır. Hile denetim

süreci içerisinde hem iç denetçi hem de bağımsız denetçiler tarafından hile ve usulsüzlükle ilgili tek bir faktör yerine birden fazla faktör dikkate alınarak incelemeler yapılmaktadır (Terzi, 2012). Bugün teknoloji ve ekonomik gelişmelerle birlikte mali tablo hilelerine karşı stratejilerin geliştirilmesi ve uygun kontrollerin yapılması kaçınılmaz bir hale gelmiştir. 2012 yılında Sertifikalı Yolsuzluk Denetçileri Derneği tarafından yapılan bir araştırma raporunda hileye karşı hileye karşı kontrol sistemleri olmayan işletmelerin, hile kontrol sistemleri olan işletmelerden yaklaşık % 45 daha büyük kayıplar yaşadıkları ifade edilmiştir. Bu nedenle her şirketin özellikle mali tablolarındaki hilenin önlenmesi için hile kontrolleri ve stratejileri geliştirmeleri önemlidir (Mohamed v.d, 2015). SAS No:99, hile ile ilgili önemli bir hata veya yanlışlık riskinin olup olmadığı konusunda denetçinin yeterli düzeyde bilgi toplama ile yükümlü olduğunu belirtmektedir. Bu sebeple, denetim faaliyeti yürütülürken aşağıdaki konulara dikkat edilmesi gerekmekte olup bu konular (Terzi, 2015);

- İşletme içinde yönetimin ve diğer ilgililerin araştırılması,
- Planlama ve denetim aşamalarında analitik inceleme prosedürlerinin uygulanması ve sonuçlarının incelenmesi,
- Hile risk faktörlerinin değerlendirilmesi ve
- Diğer belirli bilgilerin değerlendirilmesidir.

3.8. Adli Muhasebe Kapsamında Hilelerin Denetimi

Muhasebe biliminin yeni bir dalı olan adli muhasebenin hile tespiti ve önlenmesindeki rolü oldukça önemlidir. Adli muhasebenin diğer hizmetleri; adli bilişim analizi, aile hukuku, değerlendirme, finansal tablolarındaki yanlışlıkların beyanı, ekonomik zarar ve iflasların hesaplamaları ve yeniden yapılanmayı içermektedir (Davis v.d, 2009). Özellikle, dolandırıcılık ve yolsuzluğun artması, ticari küreselleşme, yeni ve karmaşık mevzuat, tartışmalı ortam ve işletmelerde teknolojinin kullanımındaki büyüme ve gelişmeler sonucunda, adli muhasebe hizmetlerine olan talep gelecek yıllarda daha da artacaktır (Wells, 2005). Adli muhasebe uzmanları varlıkların kötüye kullanmak, zimmete para geçirmek, rüşvet, yolsuzluk gibi hileli işlemler önlemek için faaliyette bulunmaktadır. Ayrıca bilgisayar hileleri, stok hileleri ve çalışan hilelerine yönelik özel ve kamu kurum ve kuruluşlarına hizmet sağlamaktadır. (Bilen v.d, 2019)

Adli muhasebenin bir uygulama alanı olan hile denetimi, işletmelerde hilelerin ortaya çıkarılması ve önlenmesi amacıyla hizmet vermektedir. Hile denetimi alanında faaliyet gösteren adli muhasebeci, hilelerin önlenmesi ve ortaya çıkarılmasında sahip olduğu gerekli mesleki bilgi, beceri ve tecrübelerden yararlanarak, işletmelere hileden

kaynaklanan zarar ve kayıpların önlenmesine yönelik büyük destek sağlamaktadır. Son yıllarda yolsuzluk yöntemleri ve çeşitlerinin artmasıyla birlikte yöneticiler ve işletme sahipleri gibi avukatlar da finansal araştırmalarda ve mali uyuşmazlıklarda hile denetçilerinden yararlanmaktadır (Renick, 2007). Adli muhasebe de amaç, denetim alanındaki yetersizlik neticesinde artış gösteren muhasebe skandallarının önüne geçilmesini sağlamaktır. Mali uyuşmazlık ve hileli işlemler sonucunda taraflardan birinin davayı mahkemeye intikal etmesi ile birlikte, adli muhasebe herhangi bir usulsüzlük olup olmadığı konusunda yargı mensupları ve hukukçulara gerekli desteği sağlamaktadır (Özdoğan, 2019). İşletmenin mali durumunun gerçeğinden farklı gösterilmesi sonucu paydaşlar, potansiyel yatırımcılar, devlet ve bankalar olumsuz etkilenmektedir. Bu nedenle hile denetiminde faaliyet gösteren adli muhasebe uzmanları, tüm şüpheli işlemleri ayrıntıları ile birlikte inceleyerek hileli işlemler varsa ortaya çıkarmaya çalışmaktadır (Apostolou ve Crumbley, 2008).



4. LİTERATÜR ARAŞTIRMASI

Adli muhasebe konusuna ilişkin ilgili literatür incelendiğinde gerek uluslararası gerekse ulusal pek çok çalışmanın varlığından bahsetmek mümkündür. Bu nedenle ilgili literatür uluslararası ve ulusal olmak üzere iki alt başlık halinde sunulmaktadır.

4.1. Adli Muhasebeye İlişkin Uluslararası Literatür Araştırması

Rezaee, Lander, Reinstein (1992) çalışmalarında, adli muhasebe hizmetlerini incelemişlerdir. Çalışmada, 128 adli muhasebe hizmetinin gerekliliği ve önemini açıklayarak mevcut kanun ve düzenlemelere uygun bir şekilde adli muhasebe uygulamalarının yaygınlaştırılması için belirlenmesi gereken planlamaları değerlendirmişlerdir.

Mohd ve Mazni (2007) çalışmalarında, Malezya'daki adli muhasebe mesleğinin mevcut durumunu incelemişlerdir. Çalışma sonuçlarına göre, Malezya'daki adli muhasebe uygulanabilirliğinin tam olarak yerleşmediği ve üniversitelerin aracılığı ile bu alanın geliştirilmesi gerekliliği söylenebilmektedir.

Digabriele (2008) çalışmasında, akademisyen ve denetçilerin adli muhasebe ile ilgili algıları ölçmeyi amaçlamıştır. Çalışma sonuçlarına göre, denetim sürecinde adli muhasebe sisteminin önemli bir yere sahip olduğu ve denetçilerin adli muhasebe için gerekli olan nitelik ve becerilere sahip olmaları durumunda mesleklerinde fark yaratabilecekleri söylenebilmektedir.

Digabriele (2008), çalışmasında adli muhasebe becerilerini incelemiştir. Çalışma sonuçlarına göre adli muhasebe becerilerinin tümdengelimle analiz, eleştirel düşünme, yapılandırılmamış problem çözme, araştırma esnekliği, analitik düşünce, sözlü iletişim, yazılı iletişim, belirli yasal bilgi ve soğukkanlılık olduğu söylenebilmektedir.

Gray (2008) çalışmasında, adli muhasebe ile denetim arasındaki farklılıkları incelemiştir. Çalışma sonuçlarına göre, adli muhasebecilik mesleğinin denetim mesleğinden tamamen bağımsız bir meslek olduğu tespit edilmiştir.

Zysman (2008) çalışmasında, yetenekli bir adli muhasebecinin sahip olması gereken özellikleri incelemiştir. Çalışma sonuçlarına göre, ısrarcı, yaratıcı, meraklı, duyarlı, etkili iletişim, güvenli ve değerlendirici gibi özellikler adli muhasebecinin sahip olması gereken özellikleri oluşturmaktadır. Ayrıca bir adli muhasebeci tüm alternatifleri değerlendirmeye açık, en ince ayrıntıları ve aynı zamanda büyük resmi görebilme gibi özelliklere de sahip olması gerektiği çalışma sonuçlarında ifade edilmektedir.

Davis ve diğerleri (2010) çalışmalarında, adli muhasebe becerilerini incelemişlerdir. Çalışma sonuçlarına göre, Araştırma sonuçlarında, adli muhasebe

becerilerinin üç ana boyutu olarak kişisel, temel ve teknik beceri, bu üç kritere ilişkin ise alt kriterleri tespit etmişlerdir.

Digabriele (2010) çalışmasında, Nijerya'daki avukat ve akademisyenler üzerine adli muhasebe becerilerine ilişkin görüşlerde farklılıklar olup olmadığını incelemiştir. Çalışma sonuçlarına göre, eleştirel düşünme, problem çözme, analitik düşünce, hukuk bilgisine aşina ve soğukkanlılık becerilerin önemli olduğu konusunda hemfikir oldukları tespit edilmiştir.

Okoye (2010) çalışmasında, Nijerya'daki akademisyen, adli muhasebe uygulayıcıları ve adli muhasebe hizmeti kullanıcılarının, adli muhasebe becerilerine ilişkin görüşlerini incelemiştir. Çalışma sonuçlarına göre adli muhasebecilerin özel becerilere sahip olması ve adli muhasebe eğitiminde ders müfredatlarının geliştirilmesi gerektiği söylenebilmektedir.

Okunbur ve Obarettin (2010) çalışmalarında, Nijerya'da farklı sektörlerde faaliyet gösteren şirketlerin adli muhasebe uygulamalarını incelemiştir. Çalışma sonuçlarına göre adli muhasebe hizmetlerinin hile ve yolsuzlukların önlenbilmesinde etkin olarak kullanılamadığı söylenebilmektedir.

Ramazani ve Rafiei Atan (2010) çalışmalarında, İran şirketlerinde muhasebecilerin ve denetçilerin suiistimal önleme ve tespit yöntemlerini ne ölçüde kullandıklarını ve bu yöntemlerin etkinliğine ilişkin algılarını incelemiştir. Çalışma sonuçlarına göre, güvenlik duvarı, virüs ve parola koruması, iç kontrol sisteminin etkin kullanımı gibi yöntemlerin dolandırıcılıkla mücadelede oldukça yaygın olarak kullanıldığı söylenebilmektedir. Ancak keşif örnekleme, veri madenciliği, dijital analiz yazılımları, yüksek etkinlik dereceleri almasına rağmen sıklıkla kullanılmamaktadır.

Okoye ve Okaro (2011) çalışmalarında, fayda-maliyet analizini göz önünde bulundurarak, bağımsız denetçilerin, adli muhasebe hizmetlerini denetim faaliyetlerinde kullanmaları durumunda hile ve yolsuzlukların tespitinde başarıya olan etkisini, incelemiştir. Çalışma sonuçlarına göre, adli muhasebe uygulamalarının bu başarıyı artıracığı söylenebilmektedir.

Klasum ve diğerleri (2011) çalışmalarında, adli muhasebeciler için gerekli islami bilgi ve ahlaki değerleri incelemiştir. Çalışma sonuçlarına göre, adli muhasebeciler için gerekli adalet, sabır, sadakat, disiplin, özveri, hesap verebilirlik, tutarlı, dürüstlük, samimiyet, minnettarlık ve temizlik gibi ahlaki değere ilişkin boyutlar tespit edilmiştir.

Bhasin (2013) çalışmasında, Hindistan'daki adli muhasebecilerin sahip olması gereken becerileri incelemiştir. Çalışma sonuçlarına göre, eleştirel düşünme, problem

özme, esneklik, analitik yeterlilik ve yasal bilgi becerilerinin adli muhasebe becerileri içerisinde önemli olduğu söylenebilmektedir.

Popoola ve diğlerleri (2013) alışmalarında, adli muhasebeciler ile denetçilerin hile tespitindeki performanslarının arasında fark olup olmadığını incelemişlerdir. Çalışma sonuçlarına göre, adli muhasebe bilgisine sahip kişilerin hile tespiti performansının denetim bilgisine sahip kişilerden daha yüksek olduğu söylenebilmektedir.

Gbegi ve Adebisi (2014) alışmalarında, adli muhasebe becerilerinin ve tekniklerinin Nijerya kamu sektöründe dolandırıcılığı ortaya çıkarmada ve azaltmada önemli bir etkiye sahip olduğunu tespit etmişlerdir.

Rahmani ve Racebdordi (2019) alışmalarında, İran’da adli muhasebe ile ilgili algıların ve hile ve yolsuzluğunun önlenmesi ve azaltılmasında adli muhasebenin etkisini incelemişlerdir. Çalışma sonuçlarına göre, gelecekte adli muhasebeye olan ihtiyaç ve önemin artacağı, üniversitelerde bu konunun gündeme getirilmesi gerekliliğı söylenebilmektedir. Ayrıca adli muhasebe eğitimi için üniversitelerin uygun bir ortam olduğu bu nedenle üniversitelerin ders müfredatlarının öğrenciler için detaylı hazırlaması gerekliliğı de çalışma sonuçlarında yer almaktadır.

Asaolu ve diğlerleri (2020), çalışmalarında adli muhasebe becerilerini incelemiştir. Çalışma sonuçlarına göre, denetim, soruşturma, görüşme becerileri, tahkim, arabuluculuk, dava becerileri, dürüstlük, doğruluk, iletişim becerileri önem olduğu söylenebilmektedir.

Perera vd. (2020) alışmasında, adli muhasebecilerin hile tespiti için gerekli beceri ve yeterliliklerini incelemiştir. Çalışma sonuçlarına göre hile risk değerlendirmesi, tümdengelim analizi ve teşhis becerilerinin en üst sıradaki beceriler olduğu, en düşük sıradaki becerinin ise pazarlama olduğu söylenebilmektedir.

Sumartono (2020) alışmasında, Endonezya’da adli muhasebecilerin becerilerinin kamu sektöründeki suiistimalin ortaya çıkarılmasındaki etkisini incelemiştir. Çalışma sonuçlarına göre adli muhasebecilerin soruşturma ve işle ilgili becerilerinin kamu sektöründe suiistimalin ortaya çıkarılmasında önemli rol oynadığı, finansal muhasebe becerilerinin ise adli muhasebecilerin kamu sektöründeki hileleri ortaya çıkarmasında anlamlı bir etkisi olmadığını söylenebilmektedir.

Halili Semerin (2021) alışmasında, İran’da adli muhasebecilik becerilerinin mali tabloların hile tespiti için bir model önerisinde bulunmuş ve muhasebe alanında uzman akademisyenler, bilirkişiler ve avukatlar üzerinde bir anket uygulaması gerçekleştirerek AHP yöntemi ile söz konusu becerilerin önem sıralamasını gerçekleştirmiştir. Çalışma

sonuçlarına göre, adli muhasebe becerilerinin hile tespitinde önemli etkisi olduğu ve temel beceri başta olmak üzere kişisel, teknik beceri ve ahlaki değerin adli muhasebe becerilerini oluşturduğu söylenebilmektedir.

Dominic ve diğerleri (2024) çalışmalarında, adli muhasebe becerilerinden kişisel, temel ve teknik becerilerin finansal hile ve dolandırıcılık tespiti ve kontrolü üzerindeki etkisini incelemişlerdir. Çalışma sonuçlarına göre, adli muhasebecilerin teknik beceri başta olmak üzere bu üç becerinin de finansal dolandırıcılık tespiti ve kontrolü üzerinde önemli bir etkiye sahip olduğu söylenebilmektedir. Ayrıca kişisel becerilerden keşif ve analiz, problem çözme ve etkili iletişim; temel becerilerden analitik düşünce, detaycı, hikâye anlatım, ayrıntı yönelimi, kişisel beceri ve finansal tablo bilgilerini analiz etme ve yorumlama, görüşme becerileri olduğu söylenebilmektedir.

4.2. Adli Muhasebeye İlişkin Ulusal Literatür Araştırması

Akyel (2009) çalışmasında, adli muhasebecilik ve Türkiye’de uygulanabilmesi için altyapı bileşenlerinin mevcut durumu, değerlendirilmesi ve öneriler başlığı altında, adli muhasebeciliğin Türkiye’de uygulanabilirliğini teorik olarak incelemiştir. Çalışma sonuçlarına göre, adli muhasebecilik eğitim programlarının geliştirilmesi gerekliliği söylenebilmektedir.

Pehlivan (2010) çalışmasında, Türkiye’deki adli muhasebe eğitiminin mevcut durumu akademisyenler açısından incelemiştir. Çalışma sonuçlarına göre, Türkiye’de adli muhasebe eğitimi ile ilgili oldukça sınırlı sayıda dersin olduğu, akademisyenlerin %61’inin adli muhasebe konusunda bilgi sahibi olduğu, %47’sinin ise muhasebe müfredatının adli muhasebe konularını kapsamaması gerektiğini ifade ettikleri söylenebilmektedir.

Elitaş vd. (2011) çalışmalarında, Türkiye’deki adli muhasebe ile ilgili farkındalıkları, akademisyenler açısından incelemiştir. Çalışma sonuçlarına göre, Türkiye’de adli muhasebe mesleğinin uygulanması için alt yapının uygun olduğu ancak konu ile ilgili seminer, yayın v.b. faaliyetlerle güçlendirilmesine yönelik kurum ve kuruluşlara ihtiyaç olduğu ve aynı zamanda sürdürülebilir bir başarı elde etmek için yükseköğretim kurumlarının eğitim programlarını gözden geçirmeleri gerektiği aksi durumda hile ile mücadele konusunda genel standartlara göre eğitilmiş muhasebeci ve denetçilerin yetersiz olacağı söylenebilmektedir.

Elitaş (2012) çalışmasında, adli muhasebecilik mesleğinin gerekliliği ve adli muhasebe eğitiminin içeriğini incelemiştir. Çalışma sonuçlarına göre, Türkiye’de iki

örnek dışındaki üniversitelerde adli muhasebe temalı ders olmadığı ve bu nedenle adli muhasebe eğitiminin ve mesleğinin gelişmesinin zor olacağı söylenebilmektedir.

Pehlivan ve Dursun (2012) çalışmalarında, Türkiye’deki adli muhasebe eğitimini akademisyenler açısından ele almıştır. Çalışmada sonuçlarına göre, adli muhasebe ile ilgili Türkiye’de yeterli bir eğitim altyapısının bulunmadığı, eğitim veren konumunda bulunan akademisyenlerin adli muhasebe eğitiminin müfredatına eklenmesi konusunda isteksiz oldukları söylenebilmektedir. Ayrıca çalışma sonuçlarında adli muhasebe eğitiminin Türkiye’de geliştirilmesine yönelik bazı önerilerde bulunulmuştur.

Kaya (2013) çalışmasında, adli muhasebecilik kavramının farkındalığını incelemiştir. Çalışmada sonuçlarına göre, Türkiye’de adli muhasebecilik mesleğinin uygulanabilmesi için gerekli alt yapının oluşmadığı ve ilgili kurumların vereceği eğitim ve seminerlerle bu mesleğe farkındalık yaratılabileceği söylenebilmektedir.

Karausta ve Dönmez (2013) çalışmalarında, Türkiye’de mesleki hilelerin varlığı ve adli denetime olan ihtiyacı SPK’dan yetki almış denetim firmaları açısından incelemişlerdir. Çalışma sonuçlarına göre, adli denetimi gerekli kılan nedenlerin Türkiye için de geçerli olduğu, Türkiye’de de mesleki hilenin var olduğu ve adli denetim uygulamasının işletmelerde yaşanması olası mesleki hilelerin önlenmesi ve tespit edilmesi konusunda etkili olabileceği söylenebilmektedir.

Çoban (2013) çalışmasında, adli muhasebede uzman tanıklık mesleğini hâkim, bilirkişi ve muhasebe meslek mensupları açısından ele almıştır. Çalışma sonuçlarına göre, bilirkişilik sisteminin eksik olduğu, muhasebe meslek mensuplarının uzman tanıklık mesleği için yeterli olmadıkları ve bu konuda iyi bir eğitim sayesinde uzman tanıklık mesleğinin verimli olacağı söylenebilmektedir.

Akın ve Onat (2015) çalışmasında, Batı Akdeniz Bölgesi’nde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarının adli muhasebe ile ilgili görüşlerini incelemişlerdir. Çalışma sonuçlarına göre, muhasebe meslek mensuplarının genel olarak adli muhasebecilik ile ilgili farkındalıklarının düşük olduğu bu kapsamda adli muhasebecilik mesleğinin gelişimi ve gündeme gelmesi için, mesleğe dair lisans ve lisansüstü eğitim programlarının açılması, mesleki yasalar ile birlikte desteklenmesi ve staj imkânlarının sağlanması gerektiği söylenebilmektedir.

Ciğer ve Topsakal (2015) çalışmalarında, Antalya İl’indeki muhasebe meslek mensubu ve avukatlar açısından adli muhasebe eğitiminin faydalarını ve engelleyicilerini belirlemeyi amaçlamışlardır. Çalışma sonuçlarına göre, muhasebe meslek mensuplarının, yolsuzluk, hile ve dolandırıcılık ile ilgili eğitimlerde kendilerinden destek alınması, üniversitelerde ise adli muhasebe eğitimi verilen

programların düzenlenmesi gerektiği avukatlar açısında ise adli muhasebecilerin, adli muhasebe ile ilgili bilgileri ölçülerek sertifika veya belge sahibi olmaları gerektiği söylenebilmektedir.

Meriç (2015) çalışmasında, bilirkişilik müessesesi ile ilgili sorunların muhasebeci bilirkişileri kapsayıp kapsamadığını büyükşehirlerdeki hâkimler ve bilirkişilik yapan SMMM'ler açısından incelemiştir. Çalışma sonuçlarına göre, bilirkişilik müessesesinde yaşanan problemlerin genel anlamda muhasebecileri kapsamadığı, adli muhasebecilerin ihtiyaç duyacağı bilgilerin, üniversitelerde açılacak yeni programlarla veya mevcut programları entegre ederek hem teorik hem uygulamalı olarak verilmesi gerekliliği söylenebilmektedir. Ayrıca adli muhasebecilik mesleği ile ilgili farkındalığın oluşturulması için uzman akademisyenler vasıtasıyla konferans, seminer ve eğitimlerin düzenlenmesi ve meslek ile ilgili mevzuatların etkili organlarca düzenlenmesi gerekliliği de çalışma sonuçlarında ifade edilmektedir.

Özdemir (2017) çalışmasında, vergi davalarında adli muhasebenin önemini incelemiştir. Çalışma sonuçlarına göre, vergi davalarında görevli hâkimlerin ve avukatların kurumlar vergisi, vergi cezaları, katma değer vergisi (KDV), gelir vergisi ve gümrük vergisi gibi dava türlerinde daha çok adli muhasebeci desteğine ihtiyaç duydukları söylenebilmektedir.

Aygün ve Çelikler (2018) çalışmalarında, adli muhasebe uygulayıcıların açısından adli muhasebe sistemini incelemişlerdir. Çalışma sonuçlarına göre, katılımcıların adli muhasebe konusundaki algı düzeylerinin düşük olduğu söylenebilmektedir.

Özdoğan (2019) çalışmasında, adli muhasebe ve denetimi farklılığını Sivas İl'inde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensupları ve akademisyenler açısından incelemiştir. Çalışma sonuçlarına göre, adli muhasebe mesleğinin, denetim, muhasebe ve muhasebe hilelerinin önlenmesin açısından önemli bir rolü olduğu ve Türkiye'de adli muhasebe mesleğine ihtiyaç duyulduğu söylenebilmektedir.

Erdoğan (2020) çalışmasında, hile denetçiliği ve hileli eylemleri vaka analizi yöntemi ile incelemiştir. Çalışma sonuçlarına göre, hile eylemlerinin ortaya çıkarılmasında adli muhasebe uygulamalarının etkin olduğu, hem eğitim programları hem de bağımsız denetim çalışmalarında adli muhasebe uygulamalarına yer verilmesinin önemli olduğu söylenebilmektedir.

Akatak (2021) çalışmasında, adli muhasebe kapsamında hilelerin incelenmesini adli muhasebe meslek mensupları, hukukçular ve akademisyenler açısından ele almıştır.. Çalışma sonuçlarına göre, Türkiye'de muhasebe hilelerinin önlenmesinde adli muhasebe mesleğine önemli ölçüde ihtiyaç duyulmakta olup, adli muhasebe için

gerekli altyapı ve eğitim olanaklarının yeterli olmadığı ve mesleğin gelişimi için yasal düzenlemelerin yapılması gerektiğini söylenebilmektedir.

Katı (2021), çalışmasında, adli muhasebe kapsamında muhasebe hata ve hilelerinin tespitini karara bağlanan dava dosyaların üzerinden içerik analizi yöntemi ile incelemiştir. Çalışma sonuçlarında, ilgili mahkeme süreçlerine ilişkin adli muhasebenin kullanılmamasından kaynaklı sorunlar tespit edilmiş ve bu sorunların çözümü için önerilerde bulunulmuştur.

Üçoğlu (2021) çalışmasında, yurt dışındaki üniversitelerin adli muhasebe ile ilgili yüksek lisanslarında yer alan dersleri içerik analizi yöntemi ile incelemiştir. Bu kapsamda ABD, Avustralya, Birleşik Krallık ve Kanada'da muhasebe yüksek lisans programları altında adli muhasebe alt uzmanlık alanı sunan 6 üniversite ve adli muhasebe yüksek lisans programı bulunan 17 üniversite olmak üzere toplam 23 üniversitenin müfredatı değerlendirilmiştir. Çalışma sonuçlarına göre, Türkiye'de gelecek yıllarda açılacak adli muhasebe yüksek lisans programında yer alması gereken 10 zorunlu ve 2 seçmeli ders ile derslerin asgari içerikleri ile ilgili bir müfredat modeli geliştirmiştir.

Literatür incelendiğinde adli muhasebe konusuna ilişkin gerek uluslararası gerekse ulusal pek çok çalışmanın varlığından bahsetmek mümkündür. Söz konusu literatüre bakıldığında genellikle adli muhasebe eğitime yönelik çalışmaların sıklıkla gerçekleştirildiği görülmektedir. Ayrıca adli muhasebe becerilerine ilişkin çalışmaların da literatürde yer aldığı görülmektedir. Bu çalışmanın literatürdeki çalışmalardan farkı önceki çalışmalarda kullanılan adli muhasebe becerilerine farklı boyutların eklenmesi ve ülkeler arası karşılaştırmanın yapılmasıdır.

5. MALİ TABLOLARDAKİ HİLENİN ÖNLENMESİ VE TESPİTİNDE ADLİ MUHASEBECİLİK BECERİLERİNİN ÖNEM DÜZEYLERİNİN AHP YÖTEMİYLE SEÇİMİNE İLİŞKİN BİR UYGULAMA

5.1. Araştırmanın Amacı, Metodolojisi ve Bulguları

Çalışmanın bu bölümünde, araştırmanın amacı, metodolojisi ve bulgularında detaylı bir şekilde bahsedilecektir.

5.1.1. Araştırmanın Amacı

Araştırmanın amacı, mali tablolardaki hilenin önlenmesi ve tespitinde adli muhasebecilik becerilerinin önem sıralamasını AHP yöntemi ile belirlemektir. Bu doğrultuda oluşturulan araştırma soruları aşağıdaki gibidir.

- Adli muhasebecilik becerilerinden kişisel, temel ve teknik beceri ile ahlaki değer olarak belirlenmiş ana kriterlerin hile tespiti ve önlenmesinde önem dereceleri ne şekilde belirlenmektedir?
- Adli muhasebecilerin kişisel becerileri boyutuna ilişkin alt kriterlerinin hile tespiti ve önlenmesinde önem dereceleri ne şekilde belirlenmektedir?
- Adli muhasebecilerin temel becerileri boyutuna ilişkin alt kriterlerinin hile tespitinde ve önlenmesinde önem dereceleri ne şekilde belirlenmektedir?
- Adli muhasebecilerin teknik becerileri boyutuna ilişkin alt kriterlerinin hile tespitinde ve önlenmesinde önem dereceleri ne şekilde belirlenmektedir?
- Adli muhasebecilerin ahlaki değer boyutuna ilişkin alt kriterlerinin hile tespitinde ve önlenmesinde önem dereceleri ne şekilde belirlenmektedir?

5.1.2. Araştırmanın Metodolojisi

5.1.2.1. Örnekleme Süreci

Araştırmanın evreni, Türkiye ve İran'da faaliyet gösteren, muhasebe alanında akademisyen bilirkişilik yetkisine sahip uzmanlardan oluşmaktadır. Araştırmanın amacı doğrultusunda çok kriterli karar verme yöntemlerinden biri olan AHP tercih edilmiştir. Bu bağlamda literatür incelendiğinde, AHP yönteminde 4, 5 ya da 7 katılımcı ile yapılan çalışmaların olduğu ayrıca 15 ya da 20 katılımcıyla da yapılan çalışmaların varlığında bahsetmek mümkün olup bu sayıların araştırma sonuçları için yeterli olacağı

belirtilmektedir (Jeou-Shyan vd., 2011). Bu doğrultuda araştırmada her bir ülkeden 13'er akademisyen bilirkişi olmak üzere toplam 26 katılımcı yargısal örneklem yöntemi ile belirlenmiştir. Araştırmaya katılanların demografik özellikleri Tablo 1'de sunulmaktadır.

Tablo 1. Araştırmaya katılanların demografik özellikleri itibariyle dağılımı

Cinsiyet	Frekans		Yüzde (%)	
	İran	Türkiye	İran	Türkiye
Kadın	2	4	20	40
Erkek	8	6	80	60
Yaş				
25-30	2	-	20	-
31-35	-		1	10
36-40	3	-	30	-
41-45	1	3	10	30
46 ve üstü	4	6	40	60
Mesleki Deneyim				
1-5	1	2	10	20
6-10	1	-	10	-
11-15	1	1	10	10
16-20	2	2	20	20
21 ve üstü	5	5	50	50

Tablo 1'e bakıldığında Araştırmaya katılan akademisyen bilirkişilerin cinsiyetlerine göre dağılımları, İran için %20'si (2 kişi) kadın, %80'i (8 kişi) erkek; Türkiye için ise %40'ı (4 kişi) kadın ve %60'ı (6 kişi) erkektir. yaş dağılımları incelendiğinde, İran'da katılımcıların %20'si (2 kişi) 25-30 yaş aralığında, %30'u (3 kişi) 36-40 yaş aralığında, %10'u (1 kişi) 41-45 yaş aralığında ve %40'ı (4 kişi) 46 yaş ve üstü olduğu; Türkiye'de ise katılımcıların %10'u (1 kişi) 31-35 yaş aralığında, %30'u (3 kişi) 41-45 yaş aralığında ve %60'ı (4 kişi) 46 yaş ve üstü olduğu görülmektedir. Meslekte çalışma sürelerine bakıldığında ise, İran için katılımcıların %10'u (1 kişi) 1-5 yıl arası, %10'u (1 kişi) 6-10 yıl arası, %10'u (1 kişi) 11-15 yıl arası, %20'si (2 kişi) 16-20 yıl arası ve %50'si de 21 yıl ve üstü; Türkiye için ise %20'si (2 kişi) 1-5 yıl arası, %10'u (1 kişi) 11-15 yıl arası, %20'si (2 kişi) 16-20 yıl arası ve %50'si de 21 yıl ve üstü tecrübeye sahip olduğu görülmektedir.

Araştırmanın örnekleme belirlenirken gerek analiz yöntemi açısından gerekse bu alanda uzman kişilerin sayısı açısından İran ve Türkiye'deki bilirkişiler dikkate alındığında her bir ülkeden 13 kişi olmak üzere toplam 26 kişi olarak belirlenmiştir. Örneklem yönteminin belirlenmesinde yargısal örnekleme yoluna başvurulmuştur.

5.1.2.2. Veri Toplama Yöntem ve Aracı

Bu araştırmada verilerin toplanmasında uzman görüşlerini içeren değerlendirme formu oluşturulmuştur. Araştırmanın örneklemini Türkiye ve İran'da faaliyet gösteren akademisyen bilirkişi uzmanlarından oluşmaktadır. Değerlendirme formu, matris şeklinde e-posta yolu ile katılımcılara ulaştırılmıştır. Bu aşamada dikkat edilmesi gereken husus bu matrisin tutarlı sonuçlar verebilmesi için katılımcıların bu konuda uzman ve bilgili olmaları gerekmesidir. Bu nedenle Türkiye ve İran'da sayıları adli muhasebe ile ilgili akademisyen bilirkişiler seçilmiştir. Değerlendirme formu, 1 ana kriterlere ait ve 4 alt kriterlere ait 5 matristen oluşmaktadır.

5.1.2.3. Araştırmanın Analiz Yöntemi

1977 yılında Thomas L. Saaty tarafından geliştirilen ve çok kriterli karar verme tekniklerinden olan Analitik Hiyerarşi Prosesi (AHP) ikili karşılaştırma, karmaşıklığın hiyerarşik yapılandırılması, ağırlıkları türetmede özvektör ve tutarlılığın ölçümü gibi daha önceden bilinen ayrı konsept ve teknikten oluşmaktadır (Yaralıoğlu, 2001). Saaty bu konsept ve tekniklere birtakım yenilikler ekleyerek parçalarının toplamından daha güçlü bir süreç oluşturmuştur (Dyer vd., 1992). Bu teknikte, bir problemi çözmeye yönelik kriterler arasında sıralama yapılırken, her bir ölçüt için de ayrı ayrı değerlendirme yapılmaktadır. Kriterler, ikili karşılaştırma matrisi oluşturularak uzman görüşlerine alınarak önem derecesine göre ikili karşılaştırılarak sıralanır. AHP'nin diğer çok kriterli karar verme tekniklerine göre daha avantajlı olma sebebi, kullanım kolaylığı, nesnel yargıların yanı sıra öznel yargıları da bünyesinde barındıran karmaşık karar verme problemlerinde başarı ve güvenle uygulanabilir olmasıdır (Yıldırım ve Önder, 2015). AHP yöntemi 4 adımdan oluşmakta olup bu adımlar (Alkay vd., 2014);

1. Adım: Karar Verme Probleminin Tanımlanması

Bu adımda, problem ve hedefin tanımı yapılarak gerekli olan kriterler ve alt kriterler alanında uzman kişilerin görüşleri alınarak belirlenmektedir.

2. Adım: İkili Karşılaştırma Matrisinin Oluşturulması

AHP'de önemli olan bu adım, belirlenen karar kriterlerinin derecelendirilmesini içermektedir. İkili karşılaştırma matrisinde kriterlerin kuvvetini belirlerken Saaty (1990) tarafından geliştirilmiş 1-9 skalası kullanılmakta olup bu skala Tablo 2'de sunulmaktadır (Bahar ve Özyörük, 2005).

Tablo 2. Karşılaştırmalarda kullanılan önem dereceleri

Önem	Tanım	Açıklama
1	Eşit öneme sahip	Her iki seçenekte eşit değerde öneme sahiptir.
3	Biraz Önemli	Bir ölçüt diğerine göre biraz daha önemli sayılmıştır.
5	Fazla Önemli	Bir ölçüt diğerine göre çok daha önemli sayılmıştır.
7	Çok Fazla Önemli	Ölçüt diğer ölçüte göre kesinlikle çok daha önemli sayılmıştır.
9	Şon Derece Önemli	Bir ölçütün diğerine göre son derece önemli olduğu çeşitli bilgilere dayandırılmıştır.
2,4, 6,8	Ara Değer	İki öge arasındaki tercihte yukarıdaki açıklamalarda bulunan derecelerin ara değerleridir.

Belirlenen kriterler (Kn) ışığında, önem dereceleri tablosuna göre uzman görüşleri derecelendirilerek (n×n) formatında ikili karşılaştırma matrisi tablo oluşturulmakta olup Tablo 3'te sunulmaktadır. Bu matrise ise A matrisi denilmektedir.

Tablo 3. İkili Karşılaştırma ve Oluşturulan A Matrisi

	K1	K2	K3	...	Kn	
K ₁	a ₁₁	a ₁₂	a ₁₃	...	a _{1n}	a ₁₁ ... a _{1j} ... a _{1n}
K ₂	a ₂₁	a ₂₂	a ₂₃	...	a _{2n}	⋮ ⋮ ⋮
K ₃	a ₃₁	a ₃₂	a ₃₃	...	a _{3n}	a _{i1} ... a _{ij} ... a _{in}
...	...	...	...	...	...	⋮ ⋮ ⋮
K _n	a _{n1}	a _{n2}	a _{n3}	...	a _{nn}	a _{n1} ... a _{nj} ... a _{nn}

A matrisindeki a değerleri, i kriterinin j kriterine göre önem derecesini göstermektedir. Oluşturulan bu matrisin köşegeni üzerinde bulunan değerler bu bölgede i ve j kriterleri ile aynı olması nedeniyle 1 sayısı ile ifade edilmektedir.

3. Adım: Kriterlerin Ağırlıklarının Hesaplanması

İkili karşılaştırma matrisinin oluşturulmasından sonra her kriterin tüm kriterler arasındaki ağırlıklarının dağılımlarının yüzde olarak belirlenmesi gerekmektedir. Bu nedenle karşılaştırma matrisini oluşturan her eleman, bulunduğu sütunun toplamına bölünerek B sütun vektörü elde edilmektedir. Söz konusu bu denklem aşağıdaki gibidir.

$$b_{ij} = \frac{a_{ij}}{\sum_{i=1}^n a_{ij}} \quad B_i = \begin{bmatrix} b_{11} \\ b_{21} \\ \dots \\ b_{n1} \end{bmatrix}$$

Yukarıda ifade edilen adımlar diğer kriterler için de tekrarlandığında kriter sayısı (n) kadar B sütun vektörü elde edilecektir.

$$C = \begin{bmatrix} b_{11} & b_{12} & \dots & b_{1n} \\ b_{21} & b_{22} & \dots & b_{2n} \\ \dots & \dots & \dots & \dots \\ b_{n1} & b_{n2} & \dots & b_{nn} \end{bmatrix}$$

Kriter ağırlıklarının belirlenmesi amacıyla, C matrisindeki her bir satırda bulunan elemanın aritmetik ortalaması alınarak W sütun ağırlık vektörü elde edilmektedir. Oluşturulan sütun vektörünün her bir değeri kriterlerin sırasıyla yüzdelik olarak ağırlıklarını vermektedir (k, 2001).

$$W_i = \frac{\sum_{j=1}^n c_{ij}}{n}$$

4. Adım: Tutarlılıkların Hesaplanması

AHP’de tutarlılık, tercihler arasında geçişli olma ve tercihlerin önem ilişkilerini ifade etmektedir. Geçişli tercih denince eğer A, B’ye tercih ediliyor ve B de C’ye tercih ediliyor ise o zaman A, C’ye tercih edilmektedir. Tercihin önem ilişkisinde ise eğer A B’den iki kez önemli ise ve B’de C’den üç kez önemli ise A, C’den altı kez önemli olmaktadır. Genelde karar verici bu tarz ilişkiyi göz ardı edebilmekte olup bu ilişkinin ihlal edilmesi, tutarsızlığa sebep olabilmektedir (Vila ve Beccue, 1995).

Göreceli ağırlıkların doğruluğunu ve öznel görüşlerin tutarlılıklarını sağlamak için Tutarlılık Oranı (CR) ve Tutarlılık İndeksi (CI) olmak üzere iki katsayı kullanılmaktadır. CI değeri, A matrisinin temel öz değeri olan λ ile hesaplanmaktadır (Yıldırım ve Önder, 2015). λ değeri elde etmek için A matrisi ile W matrisi çarpıtılıp her bir satır elemanı kendi içinde toplanarak D sütun vektörü elde edilmektedir. Elde edilen D sütun vektörü, her bir elemanı W ağırlık matrisinin karşılıklı elemanlarına bölünmesi ile E matrisi elde edilmektedir (Formül: 4.7). Bu E değerlerinin aritmetik ortalaması alınarak λ temel değeri bulunarak (Formül 4.8), daha sonra ise CI değeri formül (4.9) kullanılarak hesaplanmakta olup hesaplamalara ilişkin formüller aşağıdaki gibidir.

$$E_i = \frac{d_i}{w_i} \quad (i = 1, 2, 3, \dots, n) \quad (\text{Formül: 4.7})$$

$$\lambda = \frac{\sum_{i=1}^n E_i}{n} \quad (\text{Formül: 4.8})$$

$$CI = \frac{\lambda - n}{n - 1} \quad (\text{Formül: 4.9})$$

Sonucun güvenilir olması için CR değerinin 0,1'den küçük olması gerekmektedir (Ishizaka ve Nemery, 2013). Ayrıca tutarlılık oranı (CR) aşağıdaki formül yardımıyla hesaplanmaktadır.

$$CR = \frac{CI}{RI} \quad (\text{Formül: 4. 10})$$

Bu formüldeki (RI) rastgele değer indeksi, kriter sayılarına (n) göre farklılık göstermekte olup söz konusu değerler Tablo 4'te sunulmaktadır (Saaty, 1980).

Tablo 4. Rastgele değer indeksi

n	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
RI	0	0	0.58	0.9	1.12	1.24	1.32	1.41	1.45	1.49	1.51	1.48	1.56	1.57	1.59

CR değerinin 0.10'dan küçük olması, verilerin tutarlı olduğunu 0.10'dan büyük olması ise verilerin tutarsız olduğunu ve bu verilerin uzmanlar tarafından yeniden değerlendirilmesi gerektiğini göstermektedir.

5.1.2.4. Araştırmanın Bulguları

5.1.2.4.1. Araştırmanın Ön Bulguları

Çalışmanın araştırma problem başlığı mali tablolardaki hilenin önlenmesi ve tespitinde adli muhasebecilik becerilerinin sıralanması belirlenmesidir. Söz konusu bu problem cümlesi 13 adım ile analiz edilmiş olup bu adımlar sırasıyla;

1.Adım; Çalışmanın birinci adımında ilk olarak ilgili literatür yardımıyla adli muhasebe becerileri tespit edilmiştir. Adli muhasebe becerilerine yönelik dört ana kriter tespit edilmiş olup her bir ana kriterin alt kriterleri de analiz kapsamına dahil edilmiştir. Ana kriterlerden kişisel, temel ve teknik beceriler ve bu becerilerin alt kriterleri Davis ve diğerleri (2010), ana kriter ahlaki değer ve bu kriterin alt kriterleri ise Kalsum ve Ab Aziz (2014)'in çalışmalarından yararlanılarak oluşturulmuştur. Çalışmanın analiz kısmına geçmeden önce söz konusu çalışma yazarlarından izin alınmıştır. Bu doğrultuda adli muhasebecilik becerilerine ilişkin ana ve alt kriterler Tablo 5'te sunulmaktadır.

Tablo 5. Adli muhasebecilik becerilerine ilişkin ana ve alt kriterler

Ana Kriterler		Alt Kriterler
K1	Kişisel Beceri	Analitik Düşünme
		Değerlendirici
		Hikaye Anlatım
		Ekip ruhu
		Detaycı
		Meraklı
		Duyarlı
K2	Temel Beceri	Denetleme
		Etkili İletişim
		Doküman İncelemesi
		Keşif ve Analiz Etme
		Problem Çözme
K3	Teknik Beceri	Mali Tabloları Analiz ve Yorumlama
		Hile Yöntemlerine Aşına
		Uzmanlaşma
		Uyuşmazlıkları Çözme
		İz Sürme
		Hukuk Bilgisine Sahip Olma
K4	Ahlaki Değer	Bağımsız ve Tarafsız Olma
		Adaletli Olma
		Şeffaflık
		Dürüstlük
		Motivasyon
		Güvenilir Olma

Tablo 5’e bakıldığında adli muhasebecilik becerilerine ilişkin dört ana kriter ve bu kriterlerin alt kriterleri bulunmaktadır. Ana kriterlerden *kişisel beceri*; adli muhasebecilerin analitik düşünme, değerlendirici, ekip ruhu, detaycı, meraklı, duyarlı gibi kişilik olarak yeteneklerini, *temel beceri*; denetleme, etkili iletişim, doküman incelemesi, keşif ve analiz etme gibi alan yetenekleri, *teknik beceri*; mali tabloları analiz ve yorumlama, hile yöntemlerine aşına, uzmanlaşma, uyuşmazlıkları çözme gibi üstün uzmanlık bilgileri içeren becerileri, *ahlaki değer* ise, bağımsız ve tarafsız olma, adaletli olma, şeffaflık, dürüstlük, motivasyon gibi etik ve ahlaki değerlerini içermektedir.

2. Adım; Verilerin matrislere uzmanlar tarafından yalın ve anlaşılabilir şekilde girilebilmesi için ana ve alt kriterlere ait matris yapısı sade bir şekilde oluşturulmuş olup Tablo 6’da sunulmaktadır.

Tablo 6. Ana kriterlere ilişkin değerlendirme matris örneği

Ana Kriterler	Kişisel Beceri	Temel Beceri	Teknik Beceri	Ahlaki Değer
Kişisel Beceri	1			
Temel Beceri	*	1		
Teknik Beceri	*	*	1	
Ahlaki Değer	*	*	*	1
Toplam	*	*	*	*

3. ve 4. Adım; Hazırlanan ana kriterlere ait bir adet matris ve alt kriterlerine ait 4 adet matrisi içeren değerlendirme formu, adli muhasebe alanında bilirkişilik yapan akademisyenlere sunulmuştur. Bu aşamada dikkat edilmesi gereken husus, bu matrisin tutarlı sonuçlar verebilmesi için katılımcıların bu konuda uzman ve bilgili olmaları gerekmektedir. Bunun için sayıları az olsa bile adli muhasebe alanında bilir kişilik yapan akademisyenler seçilmiş olup Türkiye (13 katılımcı) ve İran'da (13 katılımcı) faaliyet gösteren toplam 26 katılımcıya değerlendirme formu matris şeklinde gönderilmiş ve gerekli durumlarda online iletişime geçilerek konu ile ilgili açıklamalar yapılmıştır.

Katılımcıların her bir kritere ilişkin önem derecelendirmeleri ilgili matriste kıyaslamalar satırın sütuna göre önemine göre değerlendirilmekte olup bir örneği Tablo 7'de sunulmaktadır.

Tablo 7. Ana kriterlere ilişkin değerlendirme matris örneği

Ana Kriterler	Kişisel Beceri	Temel Beceri	Teknik Beceri	Ahlaki Değer
Kişisel Beceri	1	1/5		
Temel Beceri	*	1		8
Teknik Beceri	*	*	1	
Ahlaki Değer	*	*	*	1
Toplam	*	*	*	*

Tablo 7'ye göre, matriste 8 olarak girilen değer ana kriterler açısından temel beceri kriterinin, ahlaki değere göre çok fazla önemli (çok üstünlük) olduğunu göstermektedir. 1/5 olarak girilen değer ise temel becerinin kişisel beceriye göre fazla önemli (fazla üstünlük) olduğunu ifade etmektedir. Söz konusu bu değerler, Tablo 1' de belirtilen standart tercih tablosundan seçilmekte olup karar vericiler en yakın ve tutarlı sonuçlar elde edilebilmek için matrise ara değerler de girebilmektedir.

5. Adım; Matrislerin simetrik değeri 1/veri şeklinde elde edilerek köşegenin sol alt kısmında hesaplanmış olup Tablo 7'de sunulmaktadır. Verilen örnekte ana kriterler açısından kişisel beceri, temel beceriye göre puanı (1/5) ise, temel beceri, kişisel

beceri'ye göre puanı 5 olarak değerlendirilmektedir. Benzer şekilde aynı kriter açısından temel beceri, ahlaki değere göre puanı 8 ise, ahlaki değer, temel beceriye göre puanı 1/8 olarak değerlendirilmekte olup katılımcıların adli muhasebe becerilerinin ana boyutlarının önem sıralamasına verdikleri puan matrisi Tablo 8'de sunulmaktadır.

Tablo 8. Adli muhasebe becerilerine ilişkin ana kriterlerin değerlendirme matrisi

Ana Kriterler	Kişisel Beceri	Temel Beceri	Teknik Beceri	Ahlaki Değer
Kişisel Beceri	1	$\frac{1}{4}$	$\frac{1}{8}$	4
Temel Beceri	4	1	$\frac{1}{2}$	8
Teknik Beceri	8	2	1	9
Ahlaki Değer	$\frac{1}{4}$	$\frac{1}{8}$	$\frac{1}{9}$	1

6. Adım; 26 katılımcının, her bir kriter için doldurdıkları matrislerden normalizasyon matrisleri elde edilir. Bu şekilde, her bir kriter için 26 matris doldurmuş olup toplam 130 matris elde edilmiştir. Yukarıda açıklanan bütün adımlar, her matris için tek tek uygulanmıştır. Bunun için her bir katılımcının doldurduğu matrisi Excel programında dizayn edilerek tek tek normalize edilmiş, kriter ağırlıkları, λ değerleri ölçülerek tutarlılık oranı (CR) 0.10'dan küçük olan matrisler araştırmaya dahil edilmiş olup simetrik değerlerin hesaplanmasına ilişkin matris Tablo 9'da sunulmaktadır.

Tablo 9. Simetrik değerlerin hesaplanmasına ilişkin matris

Ana Kriterler	Kişisel Beceri	Temel Beceri	Teknik Beceri	Ahlaki Değer
Kişisel Beceri	1	$\frac{1}{4}$	$\frac{1}{8}$	4
Temel Beceri	4	1	$\frac{1}{2}$	8
Teknik Beceri	8	2	1	9
Ahlaki Değer	$\frac{1}{4}$	$\frac{1}{8}$	$\frac{1}{9}$	1
Toplam	13.25	3.38	1.74	22

Tablo 9'a bakıldığında, örneğin, $\frac{1}{4}$ değer, kişisel beceri-temel beceri ikili karşılaştırma da katılımcı tarafından tercih edilen değer olup, temel becerinin kişisel beceriye göre fazla önemli (5 puan) olduğunu ifade etmektedir. Bununla birlikte tabloda yer alan her bir değer bu şekilde elde edilmiş olup yeni bir matris oluşturulmuştur. Bu aşamadan sonra AHP adımları bu tablodaki değerler üzerinden yapılmaktadır.

7. Adım; Normalizasyon tablosunda yer alan her bir değer; simetrik değerlere ilişkin tabloda oluşturulan her bir hücrenin bulunduğu sütunun toplamına oranını ifade etmektedir. Örneğin; normalizasyon tablosunda 1.satır ve 1. sütunun kesişim değeri olan 0,08 değeri, simetrik değer matrisindeki 1.satır ve 1. Sütunda yer alan 1 değerinin, sütun toplamı olan (13.25) değerine oranına eşittir (işlemlerin tamamının yorumlama kolaylığı sağlaması için virgülden sonraki iki basamak dikkate alınmıştır). Yine normalizasyon

tablosunda 1.satır ve 2. Sütunun kesişim değeri olan 0,07 değeri; simetrik değer matrisinde 1.satır ve 2. sütunda yer alan 1/4 değerinin sütun toplamı olan 3,38 değerine oranına eşittir. Kriter adedince doldurulan tüm matrislerde bu normalizasyon tabloları oluşturulmuş ve her bir hücre değerinin sütun içerisindeki ağırlıkları tespit edilerek Tablo 10’da sunulmaktadır.

Tablo 10. Ana kriterlere ilişkin normalize edilmiş matris

Ana Kriterler	Kişisel Beceri	Temel Beceri	Teknik Beceri	Ahlaki Değer
Kişisel Beceri	0.08	0.07	0.07	0.18
Temel Beceri	0.30	0.30	0.29	0.36
Teknik Beceri	0.60	0.59	0.58	0.41
Ahlaki Değer	0.02	0.04	0.06	0.05

8. *Adım*; Göreli ağırlık (Weights- W) Matrisinin bulunması işlemidir. Bir önceki adımda oluşturulan normalizasyon matrisi, tablodaki her satırın geometrik ortalaması alınarak, ana kriterler için 1×4 kriter ağırlığı matrisi (Weights) elde edilmektedir. Bu matris Tablo 11’de sunulmakta olup değerler, geometrik ortalama (W) sütununda yer almaktadır.

Tablo 11. Matrislere ilişkin kriter ağırlıkları

Ana Kriterler	Kişisel Beceri	Temel Beceri	Teknik Beceri	Ahlaki Değer	G.O (W)
Kişisel Beceri	0.08	0.07	0.07	0.18	0.10
Temel Beceri	0.30	0.30	0.29	0.36	0.31
Teknik Beceri	0.60	0.59	0.58	0.41	0.55
Ahlaki Değer	0.02	0.04	0.06	0.05	0.04

Tablo 11’e bakıldığında, ağırlık matrisinde yer alan ve ilk satır değeri olan 0.10 değeri; normalizasyon matrisinin ilk satırının tüm öğelerinin geometrik ortalamasıdır. Benzer şekilde sırasıyla ikinci satır değeri olan 0.31 değeri; normalizasyon matrisinin ikinci satırının tüm öğelerinin geometrik ortalamasıdır.

9. *Adım*; Matrisin tutarlığının değerlendirilmesi işlemidir. Bu işlem, hesaplanan kriter ağırlıklarının analizde kullanıma uygunluğunun tespit edilebilmesi için yapılmaktadır. Tutarlığın değerlendirilmesi için katılımcılar tarafından doldurulan ve Tablo 8’de oluşturulan matrisler ile Tablo 10’da hesaplanan kriter ağırlık (W) matrisleri çarpılarak satırların toplamı ve alınmış Tablo 12’de sunulmaktadır.

Tablo 12. Ana kriterlere ilişkin tutarlılık matrisi

Ana Kriterler	Kişisel Beceri	Temel Beceri	Teknik Beceri	Ahlaki Değer	Toplam Değer
Kişisel Beceri	0.10	0.08	0.07	0.17	0.42
Temel Beceri	0.40	0.31	0.27	0.33	1.31
Teknik Beceri	0.81	0.62	0.55	0.37	2.35
Ahlaki Değer	0.03	0.04	0.06	0.04	0.17

10. Adım; Ham Oran Matrisi (R) hesaplanması işlemidir. Bu işlem, 9. Adımda elde edilen her bir toplam değer her bir kriter ağırlığı (W) matrisindeki değere bölünmesini içermekte olup işlem sonucu değerler Tablo 13’de sunulmaktadır.

Tablo 13. Ham oran matris sonuçları

Ana Kriterler	Tutarlılık	GO(W)	HOM (R)
Kişisel Beceri	0.42	0.10	4.20
Temel Beceri	1.31	0.31	4.22
Teknik Beceri	2.35	0.55	4.27
Ahlaki Değer	0.17	0.04	4.25

11. Adım; “ λ max” değerinin hesaplanması işlemidir. Bu adımda, en büyük öz değer olarak ifade edilen λ max değeri hesaplanmaktadır. Bu değer sonraki aşamada elde edilecek ve nihai tutarlılık oranının (CR) tespit edildiği denklemin ana girdisini oluşturmaktadır. λ max değeri, bir önceki adımda elde edilen R matrisine ait değerlerin aritmetik ortalamasına eşit olup Tablo 14’te yer alan formül yardımıyla hesaplanmaktadır.

Tablo 14. “ λ max” değeri sonucu

R
$\lambda \text{ max} = \text{ORT} \begin{bmatrix} 4.20 \\ 4.22 \\ 4.27 \\ 4.25 \end{bmatrix} \quad \lambda \text{ max} = \frac{4.20+4.22+4.27+4.25}{4} = 4.23$

12. Adım; Tutarlılık göstergesi olan (CI) hesaplanması işlemidir. Bu adımda, katılımcı tarafından doldurulan matrislerin tutarlılıklarının tespit edildiği denklemin ana bileşeni olan tutarlılık göstergesi (CI) aşağıdaki formül yardımıyla hesaplanmaktadır.

$$(CI) = \frac{\lambda \text{ max} - n}{n-1}$$

Formülde yer alan λ max değeri 11. adımda hesaplanmış olup (Tablo 13), (n) değeri ise kriter sayısını ifade etmektedir. Bu çalışmada araştırmaya ilişkin 4 ana kriter

olduğu için formüldeki n değeri 4 olacaktır. Formüle göre (CI) değeri aşağıdaki gibi hesaplanmaktadır.

$$(CI) = \frac{4.23 - 4}{3} = 0.07$$

13. Admı; $\frac{CI}{RI}$ değerinin hesaplanması işlemidir. Temel tutarlılık oran denklemi olan $\frac{CI}{RI}$ değeri bulmak için CI değeri önceki adımda (12. adım) hesaplanmış olup, bu denklemin diğer bileşeni olan Rasallık İndeksi (RI), kriter sayısına göre belirlenmiş sabit bir değeri ifade etmekte olup AHP yönteminde kullanılan standart değerleri içermektedir (Tablo 3). Söz konusu bu standart değerlerden kriter sayısına karşılık gelen değer analizde RI'yi oluşturmaktadır. Bu çalışmada 4 ana kriter kullanıldığı için 4'e karşılık gelen RI değeri kullanılmış olup olarak 0.07 sonucuna ulaşılmıştır (CI/RI). Bu oranının 0.10'dan küçük olması beklenmekte olup bu değeri aşan matrisler analize dâhil edilmemektedir.

Yukarıda anlatılan tüm adımlar, araştırmanın başında ana ve alt kriterler için oluşturduğumuz matrislerin tutarlı olup olmadığının test edilmesi sürecini izah etmektedir. Bu süreç elde ettiğimiz bütün matrislerin her birine tek tek uygulanmıştır. Yalnızca tutarlı olan matrislerin analize dâhil edilmesi yoluyla, analitik ve sistematik bir AHP modelinin oluşturulması hedeflenmiştir. Tutarlı olmayan matrisler ise analize dâhil edilmemiştir.

5.1.2.4.2. Araştırmanın Temel Bulguları

Araştırmanın temel amacı mali tablolardaki hilenin tespiti ve önlenmesinde adli muhasebe becerilerinin önem sıralamasını belirlemektir. Bu doğrultuda 1 ana ve 4 alt kriterlere ilişkin 5 matris oluşturularak Türkiye ve İran'da faaliyet gösteren akademisyen bilirkişi yetkisine sahip uzmanlarının adli muhasebe becerilerinin önem sıralamasına ilişkin görüşleri alınmıştır. Çalışmanın analiz kısmında Türkiye ve İran'da faaliyet gösteren 26 akademisyen bilirkişi görüşlerine yer verilerek tutarlı matrisler elde etmek hedeflenmiştir. Her bir katılımcı tarafından doldurulan matrisler, yukarıda anlatılan 13 adımdan oluşan tutarlılık testine tabi tutulmuştur. Tutarlılık testi sonucunda 20 ana ve 80 alt kriterlere ait toplam 100 tutarlı matris elde edilmiştir. Türkiye ve İran'dan 3'er olmak üzere toplam 6 katılımcı tarafından doldurulan matrislerin ise tutarlı olmadığı tespit edilmiş ve analize dâhil edilmemiştir (CI/RI<0.01). Her iki ülke toplam 20 akademisyen bilirkişinin konuya ilişkin değerlendirmeleri dikkate alınmıştır. Araştırmanın temel bulgularında adli muhasebe becerilerinin önem sıralaması İran ve

Türkiye’de ayrı başlıklar halinde ele alınmış olup sonuç kısmında karşılaştırmalı değerlendirmesi yapılmıştır.

5.1.2.4.2.1. İran’daki Adli Muhasebecilik Becerilerinin Önem Sıralamasına İlişkin Analiz Bulguları

Hem ana ve hem alt kriterlere ait tüm matrisler için ayrı ayrı hesaplanan ağırlık matrislerin geometrik ortalamaları hesaplanmıştır. Ana kriterlere ait matrislerin her biri için uygulamış olduğumuz AHP analiz yönteminin 13 adımı sonucunda 10 adet tutarlı matris ve 10 kriter ağırlığı (w) elde edilmiştir. Her kriter için elde edilen 10 kriter ağırlığının geometrik ortalaması hesaplanmış ve $0.07 < 0.10$ tutarlığı da test edilmiş olup Tablo 15’te sunulmaktadır.

Tablo 15. Ana kriterlere ilişkin AHP skor matrisi

Kriterler	W1	W2	W3	W4	W5	W6	W7	W8	W9	W10	G.O.
Kişisel	0.10	0.09	0.08	0.10	0.12	0.10	0.07	0.09	0.08	0.08	0.10
Temel	0.40	0.29	0.33	0.31	0.28	0.31	0.32	0.47	0.35	0.42	0.34
Teknik	0.46	0.58	0.54	0.55	0.56	0.55	0.55	0.40	0.52	0.45	0.51
Ahlaki	0.04	0.05	0.05	0.04	0.04	0.04	0.06	0.05	0.05	0.05	0.05

Adli muhasebe becerilerinin dört ana kriterinden birisi olan *kişisel beceriye* ait alt kriterlerinin önem sıralamasına ilişkin 10 adet tutarlı matris 10 kriter ağırlığı (W) elde edilmiştir. Her kriter ağırlığının geometrik ortalaması hesaplanmış ve test edilmiş ($0.02 < 0.10$) olup Tablo 16’de sunulmaktadır.

Tablo 16. Kişisel beceriye ait alt kriterlerin AHP skor matrisi

Kriterler	W1	W2	W3	W4	W5	W6	W7	W8	W9	W10	G.O.
Analitik Düşünme	0.30	0.32	0.31	0.37	0.38	0.31	0.23	0.32	0.32	0.32	0.31
Değerlendirici	0.14	0.13	0.15	0.09	0.08	0.08	0.14	0.10	0.11	0.11	0.12
Hikâye Anlatım	0.03	0.05	0.05	0.07	0.04	0.04	0.05	0.05	0.05	0.07	0.04
Ekip Ruhu	0.01	0.02	0.02	0.01	0.02	0.01	0.02	0.02	0.01	0.02	0.02
Detaycı	0.16	0.23	0.16	0.22	0.23	0.27	0.20	0.24	0.22	0.19	0.21
Meraklı	0.20	0.15	0.16	0.14	0.16	0.15	0.17	0.15	0.20	0.20	0.17
Duyarlı	0.15	0.13	0.13	0.13	0.11	0.14	0.19	0.14	0.12	0.13	0.13

Adli muhasebe becerilerinin dört ana kriterinden birisi olan *temel beceriye* ait alt kriterlerinin önem sıralamasına ilişkin 10 adet tutarlı matris 10 kriter ağırlığı (W) elde edilmiştir. Her kriter ağırlığının geometrik ortalaması hesaplanmış ve test edilmiş ($0.02 < 0.10$) olup Tablo 17’de sunulmaktadır.

Tablo 17. Temel beceriye ait alt kriterlerin AHP skor matrisi

Kriterler	W1	W2	W3	W4	W5	W6	W7	W8	W9	W10	G.O.
Denetleme	0.40	0.55	0.48	0.43	0.45	0.35	0.49	0.35	0.42	0.43	0.44
Etkili İletişim	0.03	0.05	0.03	0.03	0.03	0.03	0.03	0.03	0.03	0.03	0.03
Doküman İncelemesi	0.25	0.16	0.23	0.25	0.23	0.3	0.26	0.26	0.32	0.34	0.25
Keşif ve Analiz Etme	0.17	0.16	0.22	0.24	0.24	0.27	0.26	0.31	0.19	0.19	0.23
Problem Çözme	0.15	0.07	0.03	0.05	0.05	0.05	0.06	0.05	0.06	0.04	0.05

Adli muhasebe becerilerinin dört ana kriterinden birisi olan *teknik beceriye* ait alt kriterlerinin önem sıralamasına ilişkin 10 adet tutarlı matris 10 kriter ağırlığı (W) elde edilmiştir. Her kriter ağırlığının geometrik ortalaması hesaplanmış ve test edilmiş ($0.06 < 0.10$) olup Tablo 18’de sunulmaktadır.

Tablo 18. Teknik beceriye ait alt kriterlerin AHP skor matrisi

Kriterler	W1	W2	W3	W4	W5	W6	W7	W8	W9	W10	G.O.
Mali Tablo Analiz ve Yorumlama	0.46	0.40	0.40	0.39	0.38	0.40	0.42	0.39	0.39	0.42	0.41
Hile Yöntemlerine Aşına	0.21	0.24	0.27	0.27	0.27	0.26	0.26	0.27	0.26	0.19	0.25
Uzmanlaşma	0.15	0.16	0.17	0.14	0.18	0.19	0.16	0.18	0.19	0.19	0.17
Uyuşmazlıkları Çözme	0.05	0.05	0.05	0.05	0.06	0.06	0.05	0.06	0.07	0.07	0.05
İz Sürme	0.09	0.09	0.08	0.12	0.08	0.07	0.08	0.07	0.05	0.07	0.08
Hukuk Bilgisine Sahip Olma	0.03	0.05	0.03	0.04	0.03	0.03	0.03	0.03	0.04	0.05	0.04

Adli muhasebe becerilerinin dört ana kriterinden birisi olan *ahlaki değere* ait alt kriterlerinin önem sıralamasına ilişkin 10 adet tutarlı matris 10 kriter ağırlığı (W) elde edilmiştir. Her kriter ağırlığının geometrik ortalaması hesaplanmış ve test edilmiş ($0.04 < 0.10$) olup Tablo 19’da sunulmaktadır.

Tablo 19. Ahlaki değere ait alt kriterlerin AHP skor matrisi

Kriterler	W1	W2	W3	W4	W5	W6	W7	W8	W9	W10	G.O.
Bağımsız ve Tarafsız Olma	0.04	0.05	0.09	0.07	0.08	0.06	0.06	0.06	0.07	0.08	0.09
Adaletli Olma	0.05	0.07	0.08	0.07	0.05	0.06	0.05	0.06	0.06	0.06	0.06
Şeffaflık	0.22	0.21	0.18	0.20	0.2	0.18	0.21	0.22	0.27	0.27	0.21
Dürüstlük	0.25	0.24	0.16	0.20	0.17	0.18	0.29	0.27	0.24	0.23	0.22
Motivasyon	0.21	0.19	0.12	0.07	0.05	0.06	0.05	0.05	0.04	0.04	0.08
Güvenilirlik	0.22	0.23	0.37	0.40	0.45	0.46	0.33	0.34	0.32	0.33	0.34

5.1.2.4.2.2. Türkiye’deki Adli Muhasebecilik Becerilerinin Önem Sıralamasına İlişkin Analiz Bulguları

Hem ana ve hem alt kriterlere ait hazırladığımız tüm matrisleri İran’da olduğu gibi Türkiye içinde bu konuda uzman ve bilirkişilik yapan akademisyenleri seçip onlin olarak iletişime geçerek matrislerin doldurulması istenilmiştir. Uzman kişiler tarafından doldurulan matrislerin her birisi için uygulanan AHP adımları sonucunda tutarlı olan matrisler analize dâhil edilmiştir. Hem ana ve hem alt kriterlere ait tüm matrisler için ayrı ayrı hesaplanan ağırlık matrislerin geometrik ortalamaları hesaplanmıştır. Adli muhasebe becerilerinin dört *ana kriterlerinin* önem sıralamasına ilişkin 10 adet tutarlı matris 10 kriter ağırlığı (W) elde edilmiştir. Her kriter ağırlığının geometrik ortalaması hesaplanmış ve test edilmiş ($0.01 < 0.10$) olup Tablo 20’de sunulmaktadır.

Tablo 20. Ana kriterlere ilişkin AHP skor matrisi

Kriterler	W1	W2	W3	W4	W5	W6	W7	W8	W9	W10	G.O.
Kişisel B.	0.11	0.17	0.10	0.36	0.28	0.28	0.20	0.35	0.23	0.15	0.21
Temel B.	0.44	0.36	0.47	0.39	0.18	0.18	0.22	0.24	0.27	0.40	0.32
Teknik B.	0.37	0.38	0.36	0.15	0.45	0.46	0.48	0.24	0.42	0.38	0.38
Ahlaki D.	0.08	0.09	0.06	0.10	0.09	0.08	0.11	0.18	0.08	0.06	0.09

Adli muhasebe becerilerinin dört ana kriterinden birisi olan *kişisel beceriye* ait alt kriterlerinin önem sıralamasına ilişkin 10 adet tutarlı matris 10 kriter ağırlığı (W) elde edilmiştir. Her kriter ağırlığının geometrik ortalaması hesaplanmış ve test edilmiş ($0.04 < 0.10$) olup Tablo 21’de sunulmaktadır.

Tablo 21. Kişisel beceriye ait alt kriterlerin AHP skor matrisi

Kriterler	W1	W2	W3	W4	W5	W6	W7	W8	W9	W10	G.O.
Analitik Düşünme	0.27	0.21	0.33	0.30	0.34	0.31	0.23	0.22	0.30	0.21	0.27
Değerlendirici	0.31	0.31	0.19	0.23	0.19	0.27	0.29	0.27	0.23	0.32	0.26
Hikâye Anlatım	0.04	0.04	0.04	0.05	0.06	0.06	0.06	0.05	0.04	0.04	0.04
Ekip Ruhu	0.02	0.02	0.03	0.03	0.02	0.03	0.03	0.03	0.03	0.05	0.03
Detaycı	0.11	0.11	0.11	0.12	0.11	0.14	0.11	0.14	0.19	0.10	0.13
Meraklı	0.10	0.10	0.13	0.13	0.13	0.12	0.13	0.15	0.12	0.09	0.12
Duyarlı	0.15	0.21	0.17	0.14	0.14	0.08	0.15	0.13	0.11	0.19	0.14

Adli muhasebe becerilerinin dört ana kriterinden birisi olan *temel beceriye* ait alt kriterlerinin önem sıralamasına ilişkin 10 adet tutarlı matris 10 kriter ağırlığı (W) elde edilmiştir. Her kriter ağırlığının geometrik ortalaması hesaplanmış ve test edilmiş ($0.02 < 0.10$) olup Tablo 22’de sunulmaktadır.

Tablo 22. Temel beceriye ait alt kriterlerin AHP skor matrisi

Kriterler	W1	W2	W3	W4	W5	W6	W7	W8	W9	W10	G.O.
Denetleme	0.31	0.26	0.45	0.44	0.29	0.26	0.40	0.40	0.28	0.27	0.33
Etkili İletişim	0.11	0.08	0.06	0.07	0.07	0.04	0.05	0.08	0.07	0.07	0.07
Doküman İncelemesi	0.17	0.19	0.24	0.27	0.23	0.43	0.22	0.31	0.45	0.25	0.26
Keşif ve Analiz Etme	0.38	0.41	0.18	0.18	0.36	0.19	0.26	0.18	0.17	0.38	0.29
Problem Çözme	0.03	0.06	0.07	0.05	0.05	0.08	0.07	0.03	0.04	0.03	0.05

Adli muhasebe becerilerinin dört ana kriterinden birisi olan *teknik beceriye* ait alt kriterlerinin önem sıralamasına ilişkin 10 adet tutarlı matris 10 kriter ağırlığı (W) elde edilmiştir. Her kriter ağırlığının geometrik ortalaması hesaplanmış ve test edilmiş ($0.04 < 0.10$) olup Tablo 23'te sunulmaktadır.

Tablo 23. Teknik beceriye ait alt kriterlerin AHP skor matrisi

Kriterler	W1	W2	W3	W4	W5	W6	W7	W8	W9	W10	G.O.
Mali Tablo Analiz ve Yorumlama	0.42	0.41	0.40	0.38	0.40	0.36	0.46	0.31	0.36	0.40	0.39
Hile Yöntemlerine Aşına	0.13	0.22	0.07	0.25	0.22	0.23	0.27	0.33	0.28	0.26	0.22
Uzmanlaşma	0.22	0.13	0.18	0.12	0.16	0.10	0.10	0.15	0.16	0.15	0.14
Uyuşmazlık Çözme	0.06	0.07	0.05	0.06	0.06	0.04	0.06	0.05	0.06	0.04	0.06
İz Sürme	0.11	0.11	0.06	0.13	0.09	0.22	0.09	0.10	0.07	0.06	0.10
Hukuk Bilgisine Sahip Olma	0.06	0.06	0.24	0.06	0.07	0.06	0.04	0.06	0.07	0.09	0.08

Adli muhasebe becerilerinin dört ana kriterinden birisi olan *ahlaki değere* ait alt kriterlerinin önem sıralamasına ilişkin 10 adet tutarlı matris 10 kriter ağırlığı (W) elde edilmiştir. Her kriter ağırlığının geometrik ortalaması hesaplanmış ve test edilmiş ($0.02 < 0.10$) olup Tablo 24'te sunulmaktadır.

Tablo 24. Ahlaki değere ait alt kriterlerin AHP skor matrisi

Kriterler	W1	W2	W3	W4	W5	W6	W7	W8	W9	W10	G.O.
Bağımsız ve Tarafsız Olma	0.06	0.03	0.08	0.04	0.03	0.05	0.03	0.04	0.05	0.07	0.04
Adaletli Olma	0.04	0.08	0.11	0.06	0.04	0.04	0.05	0.08	0.09	0.09	0.07
Şeffaflık	0.28	0.18	0.21	0.19	0.17	0.21	0.18	0.19	0.24	0.22	0.21
Dürüstlük	0.27	0.35	0.19	0.41	0.11	0.12	0.14	0.37	0.26	0.29	0.23
Motivasyon	0.09	0.10	0.04	0.08	0.16	0.15	0.16	0.04	0.04	0.04	0.08
Güvenilir Olma	0.25	0.26	0.36	0.22	0.49	0.42	0.44	0.27	0.33	0.30	0.37

5.1.2.4.3. Mali Tablolardaki Hilenin Önlenmesi ve Tespitinde İran ve Türkiye'deki Adli Muhasebecilik Becerilerinin Önem Sıralaması Karşılaştırması

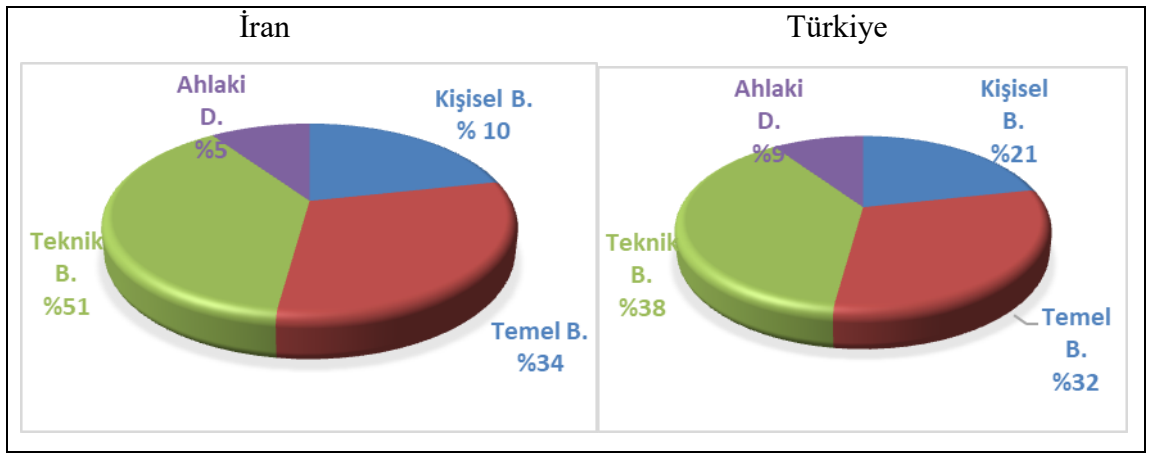
Çalışmanın bu bölümünde mali tablolardaki hilenin önlenmesi ve tespitinde adli muhasebecilik becerilerinin İran ve Türkiye açısından önem sıralamasının karşılaştırılması yer almaktadır. Adli muhasebeye ilişkin kişisel, temel, teknik beceri ve ahlaki değer kriterleri ve bu kriterlerin alt kriterlerinin AHP yöntemine göre önem sıralaması, alt başlıklar halinde sunulmaktadır.

Hile tespitinde adli muhasebe becerilerine ilişkin dört ana kriterin İran ve Türkiye karşılaştırması Tablo 25'te sunulmaktadır.

Tablo 25. Ana kriterlerin önem sıralaması

Kriterler	Kriter Ağırlığı		Önem Sırası	
	İran	Türkiye	İran	Türkiye
Kişisel Beceri	0.10	0.21	3	3
Temel Beceri	0.34	0.32	2	2
Teknik Beceri	0.51	0.38	1	1
Ahlaki Değer	0.05	0.09	4	4

Tablo 25'e bakıldığında, mali tablolarda hilenin önlenmesi ve tespitinde adli muhasebe becerilerinden temel beceri her iki ülke açısından da ilk sırayı almaktadır. Temel beceriyi sırasıyla teknik beceri, kişisel beceri ve ahlaki değer izlemektedir. Adli muhasebe becerilerinin önem sıralamasında her ülke için bir farklılık bulunmamaktadır. Ana kriterlere ilişkin sonuç grafikleri, İran ve Türkiye açısından Şekil 1'de sunulmaktadır.



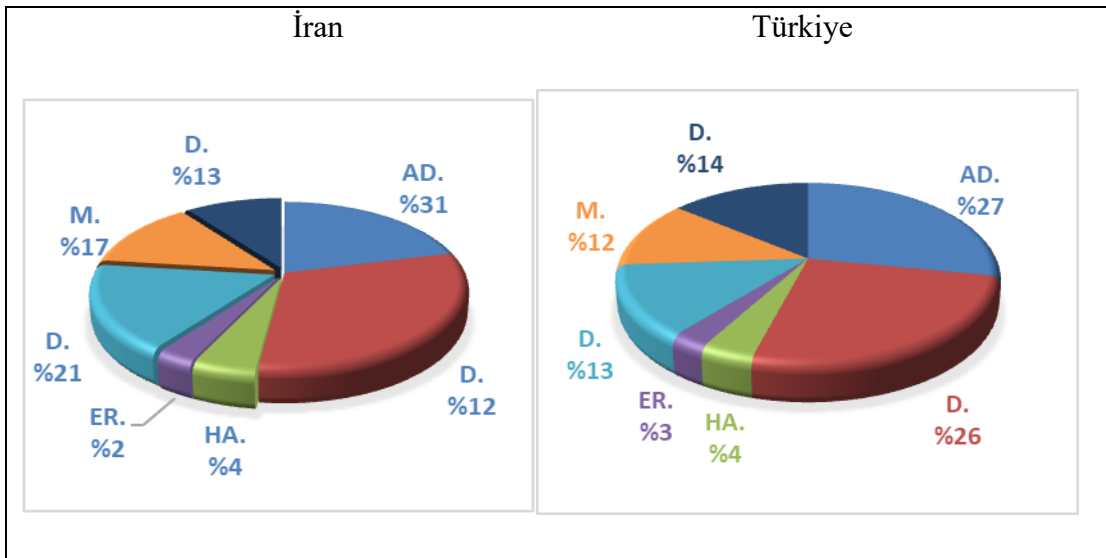
Şekil 1. İran ve Türkiye açısından ana kriterlerin önem sıralaması

Adli muhasebe becerilerinin ana kriterlerinin her biri alt kriterlere sahip ve söz konusu bu alt kriterlerin önem dereceleri de analizde tespit edilmiştir. Adli muhasebe becerilerinin ana kriterlerinden birisi olan kişisel becerinin alt kriterlerinin önem sıralamasının İran ve Türkiye açısından karşılaştırılması Tablo 26’te sunulmaktadır.

Tablo 26. Kişisel beceri kriterinin alt kriterlerinin önem sıralaması

Kriterler	Kriter Ağırlığı		Önem Sırası	
	İran	Türkiye	İran	Türkiye
Analitik Düşünme	0.31	0.27	1	1
Değerlendirici	0.12	0.26	5	2
Hikaye Anlatım	0.04	0.04	6	6
Ekip Ruhu	0.02	0.03	7	7
Detaycı	0.21	0.13	2	4
Meraklı	0.17	0.12	3	5
Duyarlı	0.13	0.14	4	3

Tablo 26’ya bakıldığında, adli muhasebe becerilerinin ana kriterlerinden kişisel becerilerin alt boyutlarının kriter ağırlıkları ve önem sıralamaları İran ve Türkiye açısından tespit edilmiş olup her iki ülke açısından da ilk sırayı analitik düşünme en son sırayı ise ekip ruhu almaktadır. Alt kriterlere ilişkin sonuç grafikleri, İran ve Türkiye açısından Şekil 2’de sunulmaktadır.



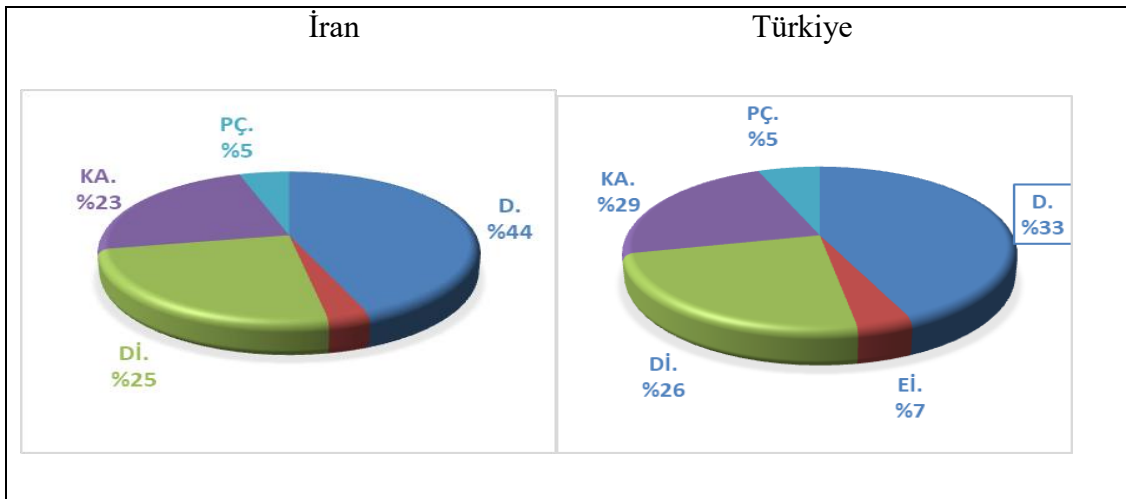
Şekil 2. İran ve Türkiye açısından kişisel beceri alt kriterlerinin önem sıralaması önem sıralaması

Adli muhasebe becerilerinin ana kriterlerinden birisi olan temel becerinin alt kriterlerinin önem sıralamasının İran ve Türkiye açısından karşılaştırılması Tablo 27’de sunulmaktadır.

Tablo 27. Temel beceri kriterinin alt kriterlerinin önem sıralaması

Temel Beceri Alt Kriterleri	Kriter Ağırlığı		Önem Sırası	
	İran	Türkiye	İran	Türkiye
Denetleme	0.44	0.33	1	1
Etkili İletişim	0.03	0.07	5	5
Doküman İncelemesi	0.25	0.26	2	3
Keşif ve Analiz Etme	0.23	0.29	3	2
Problem Çözme	0.05	0.05	4	4

Tablo 27’ye bakıldığında; adli muhasebe becerilerinin ana kriterlerinden temel becerilerin alt boyutlarının kriter ağırlıkları ve önem sıralamaları İran ve Türkiye açısından tespit edilmiş olup her iki ülke açısından da ilk sırayı denetleme en son sırayı ise etkili iletişim almaktadır. İran için ikinci önem sıralamasına doküman incelemesi sahipken Türkiye için keşif ve analiz etmedir. Alt kriterlere ilişkin sonuç grafikleri, İran ve Türkiye açısından Şekil 3’te sunulmaktadır.



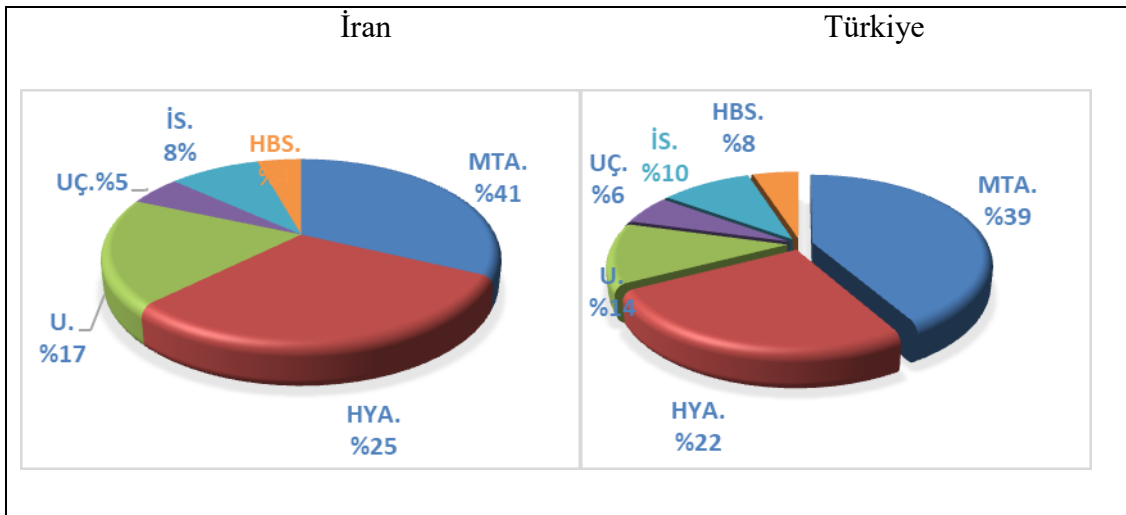
Şekil 3. İran ve Türkiye açısından temel beceri alt kriterlerinin önem sıralaması

Adli muhasebe becerilerinin ana kriterlerinden birisi olan teknik becerinin alt kriterlerinin önem sıralamasının İran ve Türkiye açısından karşılaştırılması Tablo 28’de sunulmaktadır.

Tablo 28. Teknik beceri kriterinin alt kriterlerinin önem sıralaması

Teknik Beceri Alt Kriterleri	Kriter Ağırlığı		Önem Sırası	
	İran	Türkiye	İran	Türkiye
Mali Tabloların Analiz ve Yorumu	0.41	0.39	1	1
Hile Yöntemlerine Aşına	0.25	0.22	2	2
Uzmanlaşma	0.17	0.14	3	3
Uyuşmazlıkları Çözme	0.05	0.06	5	6
İz Sürme	0.08	0.10	4	4
Hukuk Bilgisine Sahip Olma	0.04	0.08	6	5

Tablo 28’e bakıldığında; adli muhasebe becerilerinin ana kriterlerinden teknik becerilerin alt boyutlarının kriter ağırlıkları ve önem sıralamaları İran ve Türkiye açısından tespit edilmiş olup her iki ülke açısından da ilk sırayı mali tabloların analiz ve yorumu almaktadır. Birinci sırayı her iki ülke için sırasıyla hile yöntemlerine aşına olmak ve uzmanlaşma kriterleri takip etmektedir. En son sırayı ise İran için hukuk bilgisine sahip olmak, Türkiye için ise uyuşmazlıkları çözme almaktadır. Alt kriterlere ilişkin sonuç grafikleri, İran ve Türkiye açısından Şekil 4’te sunulmaktadır.



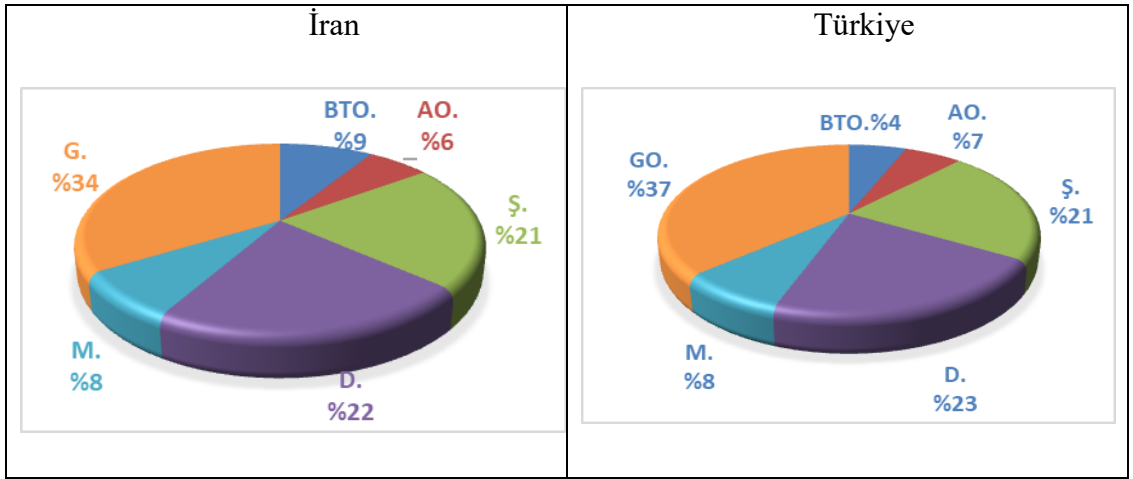
Şekil 4. İran ve Türkiye açısından teknik beceri alt kriterlerinin önem sıralaması

Adli muhasebe becerilerinin ana kriterlerinden birisi olan ahlaki değer alt kriterlerinin önem sıralamasının İran ve Türkiye açısından karşılaştırılması Tablo 29’da sunulmaktadır.

Tablo 29. Ahlaki değer kriterinin alt kriterlerinin önem sıralaması

Ahlaki Değer Alt Kriterleri	Kriter Ağırlığı		Önem Sırası	
	İran	Türkiye	İran	Türkiye
Bağımsız ve Tarafsız Olma	0.09	0.04	4	6
Adaletli Olma	0.06	0.07	6	5
Şeffaflık	0.21	0.21	3	3
Dürüstlük	0.22	0.23	2	2
Motivasyon	0.08	0.08	5	4
Güvenilir Olma	0.34	0.37	1	1

Tablo 29’a bakıldığında; adli muhasebe becerilerinin ana kriterlerinden ahlaki değer alt boyutlarının kriter ağırlıkları ve önem sıralamaları İran ve Türkiye açısından tespit edilmiş olup her iki ülke açısından da ilk sırayı güvenilir olma almaktadır. Birinci sırayı her iki ülke için sırasıyla dürüstlük ve şeffaflık kriterleri takip etmektedir. En son sırayı ise İran için adaletli olmak, Türkiye için ise bağımsız ve tarafsız olma almaktadır. Alt kriterlere ilişkin sonuç grafikleri, İran ve Türkiye açısından Şekil 5’te sunulmaktadır.



Şekil 5. İran ve Türkiye açısından ahlaki değer alt kriterlerinin önem sıralaması

6. SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Günümüzde teknolojik gelişmelerle birlikte ticari faaliyetlerde yaşanan küreselleşme ve işlem hacimlerin genişlemesi, hile yöntemlerinin çeşitlenmesini ve ona bağlı olarak finansal tablolarda yer alan bilgilerin de güvenilirliğinin ve şeffaflığının sorgulanmasını beraberinde getirmiştir. Artan bu hile ve yolsuzluklar şirketlere ve ülke ekonomilerine zarar verirken hukuk ve yargı sisteminin de mali konularda yetkin bilirkişilere ihtiyacını ortaya çıkarmıştır. Bu nedenle bir çok ülkede yasadışı hile ve usulsüzlüklerin ortaya çıkarılması ve önüne geçilmesi için denetim ile ilgili bir takım çalışmalar sonucunda mali işlemler ve finansal tablolarda yapılan hata, hile ve usulsüzlükleri tespit edecek, muhasebe ve hukuk bilgisine sahip, eğitilmiş ve uzman kişilere olan ihtiyaç bulunmaktadır. Bu durum muhasebe ve denetim alanında yeni bir meslek olan adli muhasebecilik mesleğinin ortaya çıkmasına neden olmuştur.

Adli muhasebecilik mesleği, mahkemeye intikal etmiş davaların, münazaraların ve nihayetinde uyuşmazlık çözümünün temelini oluşturacak bir muhasebe sistemini içermektedir (Zysman, 2004). Bu sistem, yasal amaçlar için kanıt olarak kullanılması amaçlanan bilgilerin sağlanmasıyla ilgili bir uzmanlık alanı olarak da tanımlanmaktadır. Adli muhasebe meslek mensupları, zimmete para geçirme gibi mali dolandırıcılık iddialarını araştırarak, kayıp ve zararları tahmin ve karmaşık mali işlemleri analiz etme kabiliyetine sahip olmakla birlikte mali suçların tespit ve çözümü noktasında şirketlere, avukatlara, yargı sistemine ve hükümete büyük avantaj sağlamaktadırlar (Coenen, 2005). Adli muhasebecilerin işlerinde başarılı olmaları, gerekli finansal raporlama sistemleri, muhasebe ve denetim standartları ve prosedürleri, delil toplama ve soruşturma teknikleri ve dava süreçleri hakkında yeteri kadar bilgi ve beceriye sahip olmalarının yanı sıra (Crumbley, Lester ve Stevenson, 2005), adli hassas, detaycı, tarafsız, problem çözme yeteneği, güçlü anlatım ve yazılı iletişim becerilerine de sahip olmaları gerekmektedir (Torpe, 2009). Ayrıca adli muhasebeciler hileli veya yasadışı faaliyetleri tespit etmek için yasal bir dava veya sorunla ilgili finansal işlemleri de incelemeleri gerekmektedir.

Bu doğrultuda çalışmanın amacı, mali tablolardaki hilenin tespiti ve önlenmesinde adli muhasebecilik becerilerinin önem sıralamasının AHP yöntemi ile gerçekleştirilmesidir. Bu amaç doğrultusunda ilk olarak adli muhasebe becerilerine ilişkin dört ana kriter ve her bir kriterin alt kriterleri belirlenmiştir. Ana kriterlerden

kişisel, temel ve teknik beceri David vd. (2010) ve ahlaki değer kriteri ise Kalsum ve Ab Aziz (2014) çalışmalarından yararlanılmış olup ilgili yazarlardan boyutların kullanımına ilişkin izinler alınmıştır. Ana ve alt kriterlerin önem sıralamasına ilişkin matrisler oluşturularak İran ve Türkiye’de faaliyet gösteren 26 akademisyen bilirkişiye sunulmuştur. Her bir katılımcının doldurduğu matrisler Excel programında dizayn edilerek tek tek normalize edilmiş, kriter ağırlıkları, λ değerleri ölçülerek tutarlılık oranı (CR) 0.10’ dan küçük olan 20 katılımcıya ait matrisler araştırmaya dahil edilmiştir. Her bir ülkeden 3 katılımcıya ait matris toplam 6 tutarlı olmayan matris araştırmaya dahil edilmemiştir. Araştırmanın analiz kısmında ilk olarak adli muhasebe becerilerinin ana ve alt kriterlerine ilişkin önem sıralaması İran ve Türkiye açısından ayrı ele alınmış daha sonra iki ülkeye ilişkin karşılaştırmalar yapılmıştır. Analiz sonuçlarına bakıldığında;

Adli muhasebe becerilerinin kişisel, temel, teknik beceri ve ahlaki değer kriterlerinin her iki ülke açısından önem sıralaması sonuçlarına göre ilk sırayı *teknik beceri* alırken bu kriteri sırasıyla *temel beceri*, *kişisel beceri* ve *ahlaki değer* takip etmektedir. Analiz sonuçlarına bakıldığında adli muhasebe becerileri ana kriterlerinin önem sıralamasında her iki ülke için de farklılığın olmadığı görülmektedir. Çalışmanın bu sonuçları Halili semerin (2021) ve Dominic vd. (2024) yapmış olduğu çalışma sonuçlarıyla benzerlik göstermektedir. Her iki ülkede de teknik beceriler en öncelikli beceri olarak öne çıkmaktadır. Bu becerilerin temelini oluşturan unsurlar arasında mali tabloların analiz ve yorumlanması, hile yöntemlerine aşinalık, uyuşmazlıkların çözülmesi ve ilgili hukuk bilgilerine aşina olma yer almaktadır. Adli muhasebe mesleği, bu teknik bilgi ve becerilerin etkin bir şekilde uygulanmasını gerektirir. Adli muhasebecilerin sağlıklı sonuçlara ulaşabilmesi ve uzmanlık seviyesine ulaşabilmesi için, mali tabloları organize bir biçimde analiz ve yorumlama, hile yöntemlerine aşina olma, uyuşmazlıkları çözebilme ve ilgili hukuk bilgilerine hakimiyet gibi becerilere sahip olmaları büyük önem taşır. Adli muhasebe mesleği, üç ana uygulama alanına sahiptir: dava desteği; mahkeme aşamasına gelmiş bir suçun ortaya çıkmasından başlayıp dava boyunca ilgili kişilere adli muhasebeci tarafından sağlanan destektir. Hile denetçiliği; hileli işlemlerin tespiti ve önlenmesi amacıyla yapılan denetim faaliyetlerdir. Uzman Şahitlik (Bilirkişilik) ise mahkemelerde uzmanlık alanında görüş bildirme ve teknik analizler sunma. Örneğin, bir adli muhasebeci, dava desteği kapsamında mali davalarda, dava ve uyuşmazlıkların çözülmesinde topladığı gerekli kanıt ve bilgileri doğru bir şekilde analiz ve yorumlayarak hâkim ve avukatlara destek olabilir.

Bu süreçte, mali tabloları iyi analiz ve yorumlayabilme, hile yöntemlerine aşina olma, uyumsuzlukları çözebilme ve ilgili hukuk bilgilerine hakimiyet gibi teknik bilgi ve beceriler büyük önem taşır. Bu nedenle, adli muhasebecilerin bu yönleriyle kendilerini güçlendirmeleri ve sürekli olarak mesleki gelişimlerine yatırım yapmaları gerekmektedir. Araştırmada ayrıca her bir ana kriterin alt kriterlerine ilişkin önem sıralaması da İran ve Türkiye açısından ele alınmış olup analiz sonuçlarına sırasıyla bakılacak olursa;

Kişisel beceriye ait alt kriterlerinin önem sıralaması her iki ülke için ilk sırayı *analitik düşünce* almaktadır. Çalışmanın bu sonuçları Davis vd. (2010) ve Salleh (2014)'ün çalışma sonuçlarıyla benzerlik göstermekle birlikte önem sıralamasında yer alan boyutlara ilave olarak Digabriele (2008)'e göre tümdengelimli analiz, eleştirel düşünme, yapılandırılmamış problem çözme, araştırma esnekliği, analitik düşünce, sözlü iletişim, yazılı iletişim, belirli yasal bilgi ve soğukkanlılık da kişisel becerilerin alt boyutlarını oluşturmaktadır. Hem İran ve hem Türkiye için kişisel beceri açısından, analitik düşünce ilk sırada olması, mali konulardaki karmaşıklık nedeni, problemlerin tümdengelim yöntemi ile küçük parçalara ayırarak, verilerden önemli bilgiler çıkarılması ve yaratıcı çözümler geliştirilmesindeki rolüdür. O zaman bir adli muhasebeci olayları en ince ayrıntıları ile birlikte analiz ve değerlendirebilmesi için analitik düşünme becerisine sahip olmalı bu yönü ile kendini geliştirmesi gerekmektedir. Adli muhasebeci karşılaştığı olaylara geleneksel bir muhasebeci bakış açısından farklı bakmak durumundadır. Bu nedenle analitik düşünceye sahip olabilmelidir. Adli muhasebeci işbirliğine sıcak bakmayan bireylerle görüşmeler yapabilme ve bu bireylerden gerekli bilgileri alabilme yeteneğine sahip olabilmelidir. Her iki ülke için analitik düşünce önem sıralaması bakımından ilk sırayı alsa da diğer kriterlerin önem sıralamasında farklılıklar bulunmaktadır. İran için adli muhasebecilik becerilerinin önem sıralaması detaycı, meraklı, duyarlı, değerlendirici, hikaye anlatım, ekip ruhu iken Türkiye için değerlendirici, duyarlı, detaycı, meraklı, hikaye anlatım, ekip ruhudur. Zysman'a (2008) göre yetenekli bir adli muhasebeci ısrarcı, yaratıcı, meraklı, duyarlı, etkili iletişim, güvenli, ve değerlendirici gibi bir takım kişisel özelliklere sahip olmalıdır. Bir adli muhasebeci tüm alternatifleri değerlendirmeye açık olmalı, en ince ayrıntıları ve aynı zamanda büyük resmi görebilmelidir. Ayrıca, bir adli muhasebeci etkili bir şekilde dinleyebilmeli ve açık ve etkili bir şekilde iletişim kurabilmelidir.

Temel beceriye ait alt kriterlerin önem sıralamasında ilk sırayı her iki ülke içinde

denetleme almaktadır. Çalışmanın bu sonuçları Davis vd.(2010), Salleh (2014) ve Halili (2021)'nin çalışma sonuçlarıyla benzerlik göstermektedir. Adli muhasebeci hukuk ve muhasebe bilgisinin yanı sıra denetim bilgisine de sahip olması gerekmektedir. Adli muhasebecilik faaliyetleri temelini şüphencilik olduğu düşünülürse finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe standartları çerçevesinde hazırlanıp hazırlanmadığının incelenmesi, kanıtların toplanması ve muhasebe kayıtlarının incelenmesi denetim kavramını gündeme getirmektedir. Adli muhasebeci çalışmalarında diğer bilimlerle birlikte denetim biliminden de oldukça faydalanarak hileli durumların tespiti gerçekleştirilmektedir. Her iki ülke için denetleme önem sıralaması bakımından ilk sırayı alsa da diğer kriterlerin önem sıralamasında farklılıklar bulunmaktadır. İran için denetleme kriterini sırasıyla doküman incelemesi, keşif ve analiz etme, problem çözme ve etkili iletişim kriteri, Türkiye için ise keşif ve analiz etme, doküman incelemesi, etkili iletişim ve problem çözme kriteri takip etmektedir. Adli muhasebeciler, araştırmacı muhasebeci olmaları nedeni ile hem hile ortaya çıkmadan önce hem de hile yapıldıktan sonra tespiti aşamasında kimler tarafından ve ne şekilde yapılabileceği konusunda iyi bir bilgi ve denetleme becerisine sahip olmaları gerekmektedir.

Adli muhasebe ve hile denetimi hizmetleri, işletmelerin hileli faaliyetleri tespit etmelerinde, yasal ve etik standartlara uyum sağlamalarında ve finansal güvenilirliklerini korumalarında kritik bir rol oynamaktadır. Bu uzmanlar, detaylı incelemeler ve analizler yaparak şirketlerin finansal durumlarını güvence altına almakta ve yasal süreçlerde ihtiyaç duyulan belgeleri ve kanıtları toplamalarına destek olmaktadır. Ayrıca, şirketlerin etkili ve güçlü bir iç kontrol sistemi oluşturmalarına yardımcı olmakta ve hilelerin önlenmesine yönelik stratejiler geliştirmelerine katkı sunmaktadır. Etkili iç kontrol sistemlerinin hayata geçirilmesi, şirketlerin risk değerlendirme ve izleme süreçlerini geliştirmelerine olanak tanır. Bu sayede, adli muhasebeciler iş deneyimleri, denetim bilgileri ve diğer yetkinlikleriyle şirketlere finansal risklerin belirlenmesi, dolandırıcılıkların tespiti ve önlenmesi konularında destek sağlayabilir.

Adli muhasebeciler, inceledikleri belgelerin orijinalliğini ve içerdikleri bilgilerin güvenilirliğini titizlikle değerlendirmelidir. Bu doğrultuda, belgelerdeki mühür ve imzaların sahte olup olmadığını ya da belgelerin işletmeye ait olup olmadığını tespit etme sorumluluğuna sahiptirler. Bu nedenle, doküman incelemesi, keşif yapma ve analiz etme yetenekleri, adli muhasebecilerin sahip olması gereken

önemli beceriler arasındadır.

Teknik beceriye ait alt kriterlerin önem sıralamasında ilk dört sıra her iki ülke içinde aynı olup sırasıyla *mali tabloları analiz ve yorumlama*, *hile yöntemlerine aşina olma*, *uzmanlaşma* ve *iz sürme* almaktadır. Sadece uyumsuzlukları çözme ve hukuk bilgisine sahip olma alt kriterlerinin önem sıralaması her iki ülke için farklılaşmaktadır. Çalışmanın bu sonuçları temel beceri sonuçlarında da olduğu gibi Davis vd.(2010), Salleh (2014) ve Halili (2021)'nin çalışma sonuçlarıyla benzerlik göstermektedir. Hilelerin tespiti ve ortaya çıkarılmasında öncelikli olarak mali ve finansal tablolardaki bilgilerin sağlıklı sonuçlar verip vermediğinin tespiti oldukça önemlidir. Adli muhasebe mesleğinin ortaya çıkış nedenlerinden birisi olarak yorumlanan hileli durumların tespiti ilk olarak işletmelerin mali tablolarından başlamaktadır. Bu nedenle iyi bir adli muhasebecinin mali tabloları analiz ve yorumlama yeteneğine sahip olması beklenmektedir. Her iki ülke için önem sıralamasında ilk dört sırayı alan kriterlerin birbirleriyle ilişkili oldukları da açıktır. Mali tablolardaki hileli durumların tespiti, hile yöntemlerine aşina olmayı, bu konuda uzmanlaşmayı ve yeteri kadar iz sürebilme yeteneğine sahip olmayı getirmektedir.

Ahlaki değere ait alt kriterlerin önem sıralamasında ilk üç sıra her iki ülke içinde aynı olup sırasıyla *güvenilirlik*, *dürüstlük* ve *şeffaflık* almaktadır. İlgili literatür incelendiğinde ahlaki değer kriterinin adli muhasebe becerilerinde çok fazla dikkate alınan bir boyut olmadığı tespit edilmiştir. Ancak araştırmaya katılan akademisyen bilirkişiler bu kriterin, mali tabloları analiz ve yorumlama ile mali dolandırıcılık ve hile tespitinde adli muhasebeciler için önemli olduğunu belirtmişlerdir. Adli muhasebeciler hileli durumları ortaya çıkarma noktasında gizli ve hassas finansal bilgilere ulaşabilmekte olup bu bilgilerin dışarıya sızdırılmaması açısından güvenilir olmaları gerekmektedir. Bu nedenle güvenilirlik kriteri, adli muhasebe mesleği için temel taşlarından biridir. Ayrıca adli muhasebeciler, araştırma sonucunda elde ettikleri bilgi ve verileri olduğu gibi ve doğru bir şekilde ilgili kişi ve kuruluşlara sunmaları için dürüst ve şeffaf olmaları da gerekmektedir.

Bu çalışmanın sonuçlarına göre, analitik düşünce, denetim, mali tabloların analiz ve yorumlanması, hile yöntemlerine aşinalık, uzmanlaşma ve iz sürme gibi kriterler açısından Türkiye ve İran'ın aynı önem sıralamasına sahip olduğu tespit edilmiştir. Bu durum, farklı kültür ve dillere sahip olmalarına rağmen, iki ülkenin adli muhasebe alanında ortak bir dilde birleştiğini göstermektedir.

Adli muhasebe alanında etkili bir şekilde faaliyet göstermek isteyen uzmanların, belirtilen becerilerini güçlendirerek kendilerini geliştirmeleri gerekmektedir. Bu alanda eğitim vermek isteyen üniversitelerin ise müfredatlarında tespit edilen bu kriterlere ağırlık vermeleri önemlidir.

Bu çalışmada mali tablolarda hilenin tespiti ve önlenmesine yönelik adli muhasebe becerilerinin önem sıralaması AHP yöntemiyle gerçekleştirilmiştir. İran ve Türkiye’de faaliyet gösteren akademisyen bilirkişilerin görüşleri doğrultusunda gerçekleşmesi araştırmanın kısıtlarını oluşturmaktadır. Bununla birlikte ilgili literatür doğrultusunda adli muhasebe becerilerine ilişkin farklı boyutların önem sıralamasının yapılması, farklı ülkelerin analizde yer alması gelecek çalışmalara öneri niteliği taşımaktadır.



KAYNAKÇA

- Abdioğlu, H. (2007). Hilelerin önlenmesi ve ortaya çıkarılmasına yönelik proaktif yaklaşımlar. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 22, Mayıs, 119-138.
- Abdullahı, R., Noorhayati, M. (2015). Finance and management sciences. *International Journal of Academic Research in Accounting*, 5 (4), 38–45.
- ACFE (Association of Certified Fraud Examiners), (2020). *Report to The Nation on Occupational Fraud and Abuse*, <https://www.acfe.com/report-to-the-nations/2020>, Erişim: 12/12/2022.
- Akatak. A. (2021). *Adli muhasebe kapsamında hilelerin incelenmesi üzerine bir araştırma*. yayımlanmamış doktora tezi, Dicle Üniversitesi, Diyarbakır.
- Aksoy, T. (2006). *Tüm yönleriyle denetim*. Yetkin Yayınları, 2. Baskı, Ankara.
- Aksu, İ., Uğur, A., Çukacı, Y, C,. (2008). Adli muhasebe ve adli muhasebecilik mesleğinin bir kolu olarak bilirkişilik. *Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, 9, 63-71.
- Akyel, N. (2009). *Adli muhasebecilik ve Türkiye’de uygulanabilmesi için altyapı bileşenlerinin mevcut durumu, değerlendirilmesi ve öneriler*. Yayımlanmış doktora tezi, Sakarya Üniversitesi, Sakarya.
- Albrecht, W.S., Searcy, D.C. ;(2001). Top 10 reasons why fraud is increasing in the U.S. *Strategic Finance*, (82),11.
- Albrecht, W. S. ve Albrecht, C. (2003). Forensic accounting in the reckoning. *Accounting World*, February.
- Alptürk, E., (2008). *Muhasebe ve vergi boyutlarında iç denetim rehberi*. Maliye ve Hukuk Yayınları: Ankara.
- Altuğ, O. (1999). *Muhasebe & Hukuk İlişkileri*. Türkmen Kitabevi: İstanbul.
- Arabacı, S., Akdemir, Ç., Doğan, S., Tarhan Mengi, B. (2019). Stok yönetiminde ERP’nin hileyi önlemeye yönelik kullanılması ve bir uygulama. *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 4(3), 444-458.
- Amat, O., Blake, J. and Dowds, J., (2009). The Ethics of Creative Accounting. <http://www.econ.upf.edu/docs/papers/downloads/349.pdf>, Erişim Tarihi: 05.11.2022
- Aminian, A. ve Tahriri, A. (2022). İran’da adli muhasebe kalitesi ilgili bir model oluşturulması (ISM) modeli. *Muhasebe ve Denetim Dergisi*, 11 (3), 274-253

- Apostolou, N., Crumbley, L.D. (2008). Auditors' responsibilities with respect to fraud: a possible shift?. *The CPA Journal*, February, 32 – 37.
- Aracı, H., Çevik, Ö. (2019). Adli muhasebe: adli muhasebecilik mesleği yetkinlikleri, önemi ve Türkiye'deki yeri. *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, 26(3), 801-803.
- Ataman, B., Aydın, R. (2017). Hile denetimi ve denetçilerin hile tespitine yönelik bir araştırma. *Marmara Business Review*, 2 (1).
- Atmaca, M., Terzi, S. (2012). *Adli muhasebe uygulamalarının muhasebe meslek mensupları açısından değerlendirilmesine yönelik bir araştırma*. 1. Baskı, Yayılım Yayıncılık: İstanbul.
- Balcı, M. (2014). *Adli muhasebe, uygulamaları ve günümüzdeki durumu*. Yayımlanmamış yüksek lisans tezi, İstanbul Kültür Üniversitesi, İstanbul.
- Bayrak, N. (2016). *Adli muhasebecilik mesleği ve Türkiye'de uygulanabilirliğinin tespitine yönelik bir araştırma*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Niğde Üniversitesi, Niğde.
- Bekçioğlu, S., Coşkun, A., Gümüş, U. T. (2013). İşletmelerde hile ve yolsuzlukların önlenmesinde farklı bir yaklaşım: adli muhasebe. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Temmuz, 1-16.
- Bilen, A., Akatak, A. (2019). Adli muhasebe uygulama alanları ile adli muhasebe kapsamında hile ve yolsuzlukların incelenmesi. *Artuklu Kaime Uluslararası İktisadi ve İdari Araştırmalar Dergisi*, 2(2), 164-175.
- Bhasin, M. (2007). Forensic accounting: a new paradigm for niche consulting. *Accounting and Auditing*. January, 1000-1010.
- Bozkurt, N. (2009). *İşletmelerin kara deliği hile çalışan hileleri*. Alfa Basım Yayım Dağıtım: İstanbul.
- Bozkurt, N. (2000). Muhasebe ve denetim mesleğinde yeni bir alan adli muhasebecilik. *Yaklaşım Dergisi*. 8 (94), 55-61.
- Carol, M. J, Iris, N. N. (2012). Fraud insights derived from stories of auditors of financial institutions. *Journal of Forensic & Investigate Accounting*, 4(2), 206-243.
- Chamberlain, P. L. (1998). *An Analysis of Investment Fraud Directed At the Elderly*. Walden University, Doctor of Philosophy Thesis.
- Chew, W. (2002). An overview of forensic accounting and the role of forensic accountants in investigations. *Accounting World, KPMG Press*.
- CIMA. (2008), Fraud risk management: a guide to good practise.

- Coakley, J. R. ve Brown, C. E. (2000). Artificial Neural Networks In Accounting And Finance: Modeling Issues. *International Journal Of Intelligent Systems in Accounting, Finance & Management*, 9 (2), 119-144
- Coenen, T.L. (2005). Forensic accounting a new twist on be accounting tracy sequence
- Cole, N. (2008). Money laundering: forensic accounting as an expert witness. The Institute of Chartered Accountants of Nigeria 38th Annual Accountants' Conference, Abuja,Nigeria.
- COSO. (2011). Internal Control Framework: Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. New York. NY
- Crumbley, D.L ve Smith, G.S. (2009). How divergent are pedagogical views toward the fraud/forensic accounting curriculum?. *Global Perspectives on Accounting Education*, 6,1-24.
- Çabuk, A., Yücel, E., (2012). Adli muhasebecilik mesleği ve Türkiye’de uygulanabilirliğine yönelik bir araştırma. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 54, 27-50.
- Çalış, Y. E., (2011), Bağımsız denetim sürecinde analitik inceleme prosedürler. *denetim makale*, 8, 31-40.
- Çankaya, Fve Gerekan, B. (2009). Hile denetçiliği mesleği ve sertifikalı hile denetçiliği mesleki standartları ve ahlak kuralları. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 9(28), 93-108.
- Çatıkkaş, Ö. Çalış, Y. (2010). Hile denetiminde proaktif yaklaşımlar. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 45, 146-156.
- Çeliker, F. (2018). *Adli muhasebe ve ilgili tarafların algı düzeyleri*. Yayımlanmamış yüksek lisans tezi, Yüzüncü Yıl Üniversitesi, Van.
- Davis, C. Farrell, R., Ogilby, S. (2010). Characteristics and skills of the forensic accountant. <http://thefraudgroupllc.com/tools/library/documents/forensic.pdf>.
- Demir, Ş. (2014). Muhasebe hataları ve hileleri ile bunlara dair yaptırımların yasal mevzuat kapsamında değerlendirilmesi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, (1),169-193.
- Dhar, P., Sarkar, A. (2010). Forensic accounting: an accountant’s visio. *Vidyasagar University Journal of Commerce*, 15, 93-104.
- Digabriele, J. (2008). An empirical investigation of the relevant skills of forensic accountants. *Journal of Education for Business*, 331-338. Doi.org/10.3200/JOEB.83.6.331-338.

- Digabriele, J. (2010). An Empirical investigation of the relevant skills of forensic accountants. *Journal of Education For Business*, 83 (6), 331-338.
- Doğan, S. Kayakıran, D. (2017). İşletmelerde hile denetiminin önemi. *Maliye Finans Yazıları*, 108, 167-187.
- Dominic, E. S., Omoye, A. S., Odubuasi, A. C. (2024). Characteristics and skills of forensic accountants for effective financial fraud control in Nigeria. *European Journal of Accounting, Auditing and Finance Research*, 12 (7), 98-117.
- Dönmez, A. Çavuşoğlu, K. (2015). Hilelerin ortaya çıkarılması bakımından bağımsız denetim ile adli muhasebenin karşılaştırılması. *Journal Of Accounting, Finance And Auditing Studies*, 1(3), 34-67.
- Dyer, R. F., Forman, E. H., Mustafa, M. A. (1992). Decision support for media selection using the analytic hierarchy process. *Journal of Advertising*, 21(1): 59-70
- Ertekin, K. (2017). Hile Denetimi: Kırmızı Bayraklar Tespiti için Kullanılan Proaktif Yaklaşımlar. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı 75, ss. 71-94
- Gamlath M. M. S., Mohd, S. A. Y., Khatibi, A S. M., Ferdous Azam Isuri Dharmaratne, (2018). The new fraud triangle theory - integrating ethical values of employees. *International Journal of Business, Economics and Law*, 16 (5), 52-57.
- Genç, M. ve Köse, Y. (2018). *Yaratıcı muhasebe uygulamaları ve Türkiye'de bağımsız denetçinin sorumluluğu*. Akademisyen Kitapevi, Ankara:
- Gülten, S. Kocaer, İ. (2011). *Adli muhasebe uygulamaları*. 1. Baskı, Ofset Yayıncılık, Ankara.
- Gündüz, Ç. (2018). İşletmelerde finansal tablo hileleri ve hile denetimi. *Anka e-Dergi*, 3(2), 12-24.
- Golden, T.W., Skalak, S.L., Clayton, M. M. (2006). A guide to financial accounting investigation. *canada: John Wiley & Sons, Inc.*
- Grippio Frank J., Ibex J.W.T. (2003). Introduction to forensic accounting. *National Public Accountant*, June, 4-5.
- Halili samerin, F. (2022). *Mali tablolarındaki hile tespitiinde adli muhasebe becerilerinin belirlenmesi*. Yayımlanmamış doktora tezi, Nur üniversitesi, İran.
- Hao, X., Analysis of the necessity to develop the forensic accounting in china. *International Journal of Business and Management*, 5 (5), 185-187).
- Hooper, M. J., Pornelli, C. M. (2010). Detering and detecting financial fraud: A platform for action.

- Houck, M. M., Jo Kranacher ,M., Morris,B., Riley, R.A, Robeitson, J., Wells, J.T, (2006). Forensic accounting as an investigative tool: developing a model curriculum for fraud and forensic accounting. *The CPA Journal*, 76 (8), August.
- Intosaı Gov 9100 (2004). Guidelines for international control standarts for the public sector. INTOSAI Professional Standards Committee Secretariat, Copenhagen K, Denmark.
- Ishizaka, A. ve Nemery, P. (2013). Multi criteria decision analysis: methods and software. John Wiley & Sons, UK.
- Jacqueline D'Ath, (2008). Forensic accounting is here to stay”, *Chartered Accountants Journal*, 87 (3), April.
- Jeff Buckstein, Forensic accounting, part 1: far from a recent phenomenon. http://www.cga-pdnet.org/Non_VerifiableProducts/ArticlePublication/ForensicAccounting/ForensicAccounting_p1.pdf.
- Kalsum, S., Noni, A. R., Usha, R. (2011). Essential traits, relevant skills and ethical values of public sector forensic accountants: an empirical survey. *IPN Journal* 1 (1), 1-22.
- Kalsum, S., Noni, A. R., Usha, R. (2010). Traits and relevant skills of the forensic accountant: empirical survey of public sector organisations, *IPN Journal*, 1 (1), 1-8.
- Karayałın, Y. (1988). *Muhasebe hukuku*. Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, 2. Baskı, Cebeci Ankara.
- Kaya, U. (2005). Muhasebe mesleğinde adli muhasebe uzmanlığı ve Türkiye açısından gerekliliğı. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 7 (1), 49 – 64.
- Kaval, H. (2005). *Muhasebe Denetim*, Gazi Kitap evi, Ankara.
- Keleş, D. Keleş, Ü. (2014). Adli muhasebecilik mesleğı ve Türkiye’deki uygulamaları. *Gümüşhane Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Elektronik Dergisi*. 5(9).
- Kepekçi, C. (2004). Bağımsız Denetim. Avcıol Basım Yayın, İstanbul.
- Kıracı, M. (2005). Hile riski değerlemesinin ve hileleri bulmanın denetimin etkinliğindeki rolü ve Türkiye'deki denetim firmalarına yönelik bir araştırma. *Muhasebe ve Denetime Bakışı*, Ocak, 103-126.
- Kılıçbey, Emel. (2017). *Muhasebe Meslek Mensuplarının Adli Muhasebeciliğe Yönelik Algılarının Farklı Değıkenler Açısından Değılendirilmesi: Kars Ardahan Ve Iğdır Örneğı*. Kafkas Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Kars.

- Kula, V. (2008). Hileli finansal raporlama yaklaşımlarını belirleyen teşvikler/baskılar ve fırsatlar. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 25, 63-82.
- Kuloğlu, G., Aktaş, H. (2008). Adli muhasebe ve adli muhasebecilik mesleği. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, Mayıs, 101-120.
- Kurt, A. (2013). *6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu perspektifinde adli muhasebecilik mesleğine bakış*. 18 Mart Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek lisans tezi, Çanakkale
- Lessambo, F. I., (2014). The international corporate governance system. Management Fraud, <https://link.springer.com>, Erişim:07/12/2022
- Lundelius, C. R. (2003). Financial reporting fraud: A practical guide to detection and internal control. American Institute of Certified Public Accountants, Inc. New York.
- Mengi, T., Yılmaz, B., Türkmen, S. (2013). Yatırım hileleri. *Öneri Dergisi*, 10(39), 31-39.
- Mohamed, N., ve Handley-Schachler, M. (2015). Roots of responsibilities to financial statement fraud control. *Procedia Economics and Finance*, (28), 46-52.
- Mulford, C.W. ve Comiskey, E.E. (2002). the financial numbers game - detecting creative accounting practices. John Wiley & Sons, Inc. New York.
- O’Gara, John D. (2004). Corporate fraud: case studies in detection and prevention. John Wiley&Sons.
- Okoye, E. I. Ve Cletus O. A. (2009), Forensic accounting in developing economies - problems and prospects. *The University: Advanced Research Journal*, 1(1), 1-13
- Okoye, E. ve Ndah, E.N. (2019). Forensic accounting and fraud prevention in manufacturing companies in nigeria. *International Journal of Innovative Finance and Economic Research*, 7(1), 107-116.
- Owojori, A.A. ve Asaolu, T. O. (2009). The role of forensic accounting in solving the vexed problem of corporate world. *European Journal Of Scientific Research*, 29 (2),184-186.
- Öğünç, H. (2020). Türkiye’de bilirkişilik kanunu açısından adli muhasebe ihtiyacına yönelik bir değerlendirme. *MAKÜ-Uyg. Bil. Dergi*, 4(2), 414-430.
- Özdoğan, S. (2019). *Muhasebe meslek mensuplarının ve akademisyenlerin adli muhasebe mesleğine bakış açılarının değerlendirilmesine ilişkin bir araştırma:*

- Sivas örneği*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Cumhuriyet Üniversitesi, Sivas.
- Özkul, F., Pektekin, P. (2009). Muhasebe yolsuzluklarının tespitinde adli muhasebecinin rolü ve veri madenciliği tekniklerinin kullanılması. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 11 (4), 57-88.
- Pamukçu, A., (2017). Adli muhasebe ve bağımsız denetim sürecine etkisi. *Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi*, 48 (12), 227-244.
- Pazarçeviren, S.Y. (2005). Adli muhasebecilik mesleği. *ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, 2005, 1(2), 1-19.
- Pehlivan, A., (2010). *Adli muhasebe eğitimi ve Türkiye’de adli muhasebe eğitiminin geliştirilmesine yönelik bir araştırma*. yayınlanmamış doktora tezi, Atatürk Üniversitesi, Erzurum.
- Rahman, A., Deliana, D., Rihaney, N. (2020). Detection of financial statement fraud triangle (fraud triangle) in lq45 companies listed in indonesia stock exchange. *International Journal of Technical Vocational and Engineering Technology*, 2(1), 70-78.
- Ramaswamy, V. (2007). New frontiers: training forensic accountants within the accounting program. *Journal of College Teaching & Learning*, 4 (9). 31–38.
- Ranallo, L. F. (2006). Forensic investigations and financial audits: compare and contrast, A Guide To Forensic Accounting Investigation. Ed. Thomas Golden Steven S. Skalak-Mona Clayton, *John Wiley & Sons, Inc, USA*, p.109-118.
- Recommendations Position paper, (2022). Audit committees’ role in fighting fraud. Corporate Governance. November.
- Renick, M.J. (2007). A phased engagement approach to forensic accounting. *The CPA Journal*, June, 77(6), 62-65.
- Rezaee, Z. ve Burton, E. J. (1997). Forensic accounting education: insights from academicians and certified fraud examiner practitioners. *Managerial Auditing Journal*, 12 (9), 479–489.
- Rezaee, Z. (2005). Causes, consequences, and deterrence of financial statement fraud. *Critical Perspectives On Accounting*, 16, 277-298.
- Rezaee, Z. Daniel Lo, Michael H. Suen A. (2016). Forensic accounting education and practice: insights from china. *Journal of Forensic & Investigative Accounting*, 8(1), 106-119.

- Robert R. S. (1999). How to be an effective expert witness, the practical litigator. Philadelphia, Nov, 10(6), 7-10.
- Rokosu, J., Samuel, F. (2015). An empirical evaluation of forensic accounting education in nigerian tertiary institutions. *SSRN Electronic Journal*, Retrieved from <https://ssrn.com/abstract=2661812>.
- Said, J., Alam, M., Ramli, M., Rafidi, M. (2017). Integrating ethical values into fraud triangle theory in assessing employee fraud: evidence from the malaysian banking industry. *Journal of International Studies*, X (2), 170-184.
- Selimoğlu, S., Uzay, Ş., Uyar, S., Özbirecikli, M., Arsoy, A., Başar, B. (2014). *Muhasebe denetimi ve mali analiz*. 4. Baskı, Anadolu Üniversitesi Yayınları: Eskişehir.
- Schilit, H.M. (2002). Financial shenanigans. McGraw Hill Companies. 2.Edition.
- Schwartz, M. S. (2013). Developing and sustaining an ethical corporate culture: The core elements. *Business Horizons*, 56(1), 39-50
- Silverstone, H., Sheetz, M., Pedneault, S. ve Rudewicz, F. (2006). Forensic accounting and fraud investigation for non-experts, Second Edition, *John Wiley & Sons, Inc.*, New Jersey.
- Singleton, T. W., Singleton, A. J., Bologna, G. J. ve Lindquist, R J., (2006). Fraud auditing and forensic accounting. 3rd Edition, John Wiley & Sons., New York.
- Soyer, S. (2005). *Uluslararası denetim standartları*. Yüksek lisans tezi, Ankara Üniversitesi, Ankara.
- Söyer, <https://www.alomaliye.com>, (05/12/2022).
- SPK Tebliğ, Kısım 6, Madde:4, http://www.spk.gov.tr/teblig/files/SeriX_No22.pdf, (05/12/2022).
- Stanbury, J., Paley, M. C. (2010). Forensic futurama: why forensic accounting is evolvingâ. AICPA. Retrieved April 16.
- Subramaniam, N., Rae, K. (2016). Quality of internal control prcoedures: antecedents and moderating effect on organisational justice and employee fraud. *Managerail Auditing Journal*, 23(2), 104 – 124.
- Şahin, B. (2011). *Adli muhasebecilik mesleği ve 6102 sayılı Türk ticaret kanunu açısından incelenmesi*. Yüksek lisans tezi, Marmara Üniversitesi, İstanbul.
- Şeker, S. (2009). Muhasebe Hilesi Üzerine, *Yaklaşım Dergisi*, Nisan, 105-110.
- Şenel S. (2020). *Muhasebe skandalları ve adli muhasebe*. 1. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara.

- Şen, E. (2019). *Adli muhasebe kapsamında siber suçlar ve adli bilişim*. Yüksek lisans tezi, Marmara Üniversitesi, İstanbul.
- Tarhan Mengi, B. (2012). Hile denetiminde yetkinliklerin değerlendirilmesi. *Mali Çözüm Dergisi*, (114), 113-128.
- Tarhan, N. (2016). *Psikolojik savaş gri propaganda*. Timaş Yayınları:İstanbul.
- Taştan, H. (2018). *Adli muhasebe, İstanbul*: Okan Üniversitesi Yayınları.
- Terzi, S. (2012). Hile ve usulsüzlüklerin tespitinde veri madenciliğinin kullanımı. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 54, 51-64.
- Terzi, S., Gülten, S. (2014). *Adli muhasebe uygulamaları*. SMMMO: Ankara.
- Terzi, S. ve Şen, İ. K. (2015). Adli muhasebede hilelerin tespitinde yapay sinir ağı modelinin kullanımı. *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi*, 14, 477-490.
- Thornhill, W.T., (1995). Forensic accounting : how to investigate financial fraud. business one irwin professional accounting library, USA.
- Topçuoğlu, T. (2014). Kriminoloji için disiplin çağrısı. *Journal of Istanbul University Law Faculty*, 72(1), 363-381.
- Toraman, C. Abdioğlu, H. ve İşgüden, B. (2009). Aklama suçunun önlenmesine yönelik çabalar: adli muhasebecilik mesleği ve uygulamaları. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi*, 11(1); 17–55.
- Torpe, E.M. (2009).Careers in forensics: analysis, evidence and law. Occupational Outlook Quarterly (Spring).
- Türedi, H. (2007). *Denetim*. Celepler Matbaacılık, Trabzon.
- Türedi, H., Zor, Ü., Gürbüz, F. (2015). Risk odaklı iç denetim. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*,(66), 1-20. <https://doi.org/10.25095/mufad.396528>
- Ulucan Özkul, F., Almalı Özdemir, Z. (2011). *İşletmelerde hile riski yönetimi*. 1. Baskı, Beta Yayıncılık, İstanbul.
- United nations commission on international trade law, (2013). Recognizing and Preventing Commercial Fraud Indicators of Commercial Fraud, Prepared by the UNCITRAL Secretariat. United Nations, Newyork.
- Uşul, H. Topçuoğlu, M. (2011). Finansal manipülasyonların ortaya çıkarılması ve önlenmesinde adli muhasebenin önemi: Türk hukuk sisteminde var olması gerekliliği üzerine bir tartışma. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 16(3), 56-61.
- Vadizadeh, K. (2021). Adli muhasebeciler hâkimlerin gücü. *Denetim dergisi*,117

- Watters, M. Michael, K., Joseph, C., Gary. H, L. (2007). Cpa firms offering of forensic services surprisingly consistent over time: are cpa's missing out on a forensic accounting gold rush. *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, 11 (2), 89-95.
- Williams, James W. (2002). Playing the corporate shell game: The forensic accounting and investigation industry, law, and the management of organizational appearances, Toronto, Ontario.
- Yang, D. Jiao., H., Buckland, R. (2017). The determinants of financial fraud in Chinese firms: Does corporate governance as an institutional innovation matter?. *Technological Forecasting and Social Change*, 125, 309-320.
- Yaralıoğlu, K. (2001). Performans Değerlendirmede Analitik Hiyerarşi Prosesi. *Dokuz Eylül Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, 16(1), 129-142.
- Yıldırım, B. F., Önder, E. (2015). *Çok kriterli karar verme yöntemleri*. Bursa: Dora Basım Yayın Dağıtım.
- Yılmaz, G., Ataman, B., Ayboğa, H. (2018). Hile önlenme ve tespit etme yöntemlerinin etkinliğinin değerlendirilmesi: Türkiye araştırması. *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 3 (3), 646 – 664.
- Yumak, S. (2015). Kriminoloji ve ceza hukuku: hukuk fakültelerinde kriminoloji öğretiminin faydaları ve Türkiye'deki güncel durum. *TAAD*, Yıl:6, Sayı:22.
- Yükçü S. (2015). *Genel muhasebe*. 8. Basım, Altın Nokta Basım Yayın Dağıtım, İzmir.
- Yükçü, S., polat, T. B. (2020). Denetçinin bağımsız denetim mesleğine giriş ve çıkış süreci. *YMMO Dergisi*, 2 (2), 102-114.
- Zysman, A. (2004). Forensic accounting demystified, world investigators network standard practice for investigative and forensic accounting engagements.
- Zysman, A. (2008). *Journal of Forensic Accounting*. ifa.alliance@cica.ca.
- www.hrmars.com Fraud Triangle Theory and Fraud Diamond Theory. Understanding the Convergent and Divergent For Future Research (Erişim: 19/01/2022)..
- http://www.in.kpmg.com/pdf/KPMG_Profile_of_a_%20Fraudster_Survey%202007_Forensic.pdf (Erişim: 15/12/2022).
- https://www.researchgate.net/publication/275544163_Traits_Skills_and_Ethical_Values_of_Public_Sector_Forensic_Accountants_An_Empirical_Investigation (Erişim: 02/11/2023)

<https://www.scribd.com/document/771877285/1-Essential-Traits-Relevant-Skills-and-Ethical-Values-of-Public-Sector-Forensic-Accounting-Full-Article>
(Erişim:10/07/2024).

EKLER

Ek 1. Tezde Kullanılan Değerlendirme Formu

Sayın Katılımcı, Bu değerlendirme matrisi, Gümüşhane Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı “*Mali Tablolardaki Hilenin Önlenmesinde Adli Muhasebecilerin Becerilerinin AHP Yöntemiyle Seçimi: İran ve Türkiye Karşılaştırması*” isimli doktora tezi kapsamında hazırlanmıştır. Değerlendirme formunda yer alan matrislere verilen cevaplar tamamen bilimsel amaçlar için kullanılacak olup, bireysel düzeyde herhangi bir değerlendirme kesinlikle yapılmayacak ve kişilere ait bilgiler gizli tutulacaktır. Ayırdığınız zaman ve gösterdiğiniz ilgi için teşekkür eder, saygılar sunarız.

Danışman: Doç. Dr. Büşra TOSUNOĞLU
Doktora Öğrenci: Farideh NIYAZI

Ana Kriterlere Ait Alt Kriterlerin Belirlenmesi

	Ana Kriterler	Alt Kriterler
K1	Kişisel Beceri	Analitik Düşünme
		Değerlendirici
		Hikaye Anlatım
		Ekip ruhu
		Detaycı
		Meraklı
		Duyarlı
K2	Temel Beceri	Denetleme
		Etkili İletişim
		Doküman İncelemesi
		Keşif ve Analiz Etme
		Problem Çözme
K3	Teknik Beceri	Mali Tabloları Analiz ve Yorumlama
		Hile Yöntemlerine Aşına
		Uzmanlaşma
		Uyuşmazlıkları Çözme
		İz Sürme
		İlgili Hukuki Bilgisine sahip olma
K4	Ahlaki Değer	Bağımsız ve Tarafsız
		Adaletli
		Şeffaflık
		Dürüstlük
		Motivasyon
		Güvenilir

Sayın Katılımcı: Kıyaslama yapılırken, satırın sütuna göre önemi değerlendirilmektedir. Derecelenme girişi, köşegenin sağ kısmına yapılacaktır. Örneğin; “7” olarak girilen değer şunu ifade etmektedir; Ana kriterler açısından **Temel Beceri** kriteri, **Ahlaki Değere** göre çok önemlidir (çok üstünlük). “1/5” olarak girilen değer ise **Temel Becerinin**, **Kişisel Beceri**’e göre oldukça önemli (fazla

üstünlük) (yada **Kişisel Beceri**, **Temel Beceri** göre oldukça düşük öneme sahip) olduğunu ifade etmektedir. Buradaki değerler, aşağıdaki **Standart Tercih Tablosundan** seçilmektedir. Karar vericiler, matrise ara değerleri de girebilirler. Böylelikle gerçeğe en yakın ve tutarlı sonuçlar elde edilebilir.

(derecelenme 1-9 arasında bir değer verilebilir)

Ana kriterlerin Ait Değerlendirme Matrisi				
Ana Kriterler	1 Kişisel Beceri	2 Temel Beceri	3 Teknik Beceri	4 Ahlaki Değer
Kişisel Beceri	1	1/5	1/7	
Temel Beceri	*	1		7
Teknik Beceri	*	*	1	
Ahlaki Değer	*	*	*	1
Toplam	*	*	*	*

Ana kriterlerin Ait Değerlendirme Matrisi				
Ana Kriterler	Kişisel Beceri	Temel Beceri	Teknik Beceri	Ahlaki Değer
Kişisel Beceri	1			
Temel Beceri		1		
Teknik Beceri	*	*	1	
Ahlaki Değer	*	*	*	1
Toplam	*	*	*	*

Standart Tercih Tablosu						
Önem Değerleri	1	3	5	7	9	2,4,6,8
Değer Tanımları	Eşit öneme sahip	Biraz Önemli	Fazla Önemli	Çok Fazla Önemli	Son Derece Önemli	Ara Değer

Kişisel Becerilerin Alt Kriterleri İle İlgili Değerlendirme Matrisi							
Kişisel Beceri	Analitik düşünme	Değerlendirici	Hikaye anlatım	Ekip ruhu	Detaycı	Meraklı	Duyarlı
Analitik Düşünme	1						
Değerlendirici	*	1					
Hikaye Anlatım	*	*	1				
Ekip ruhu	*	*	*	1			
Detaycı	*	*	*	*	1		
Meraklı	*	*	*	*	*	1	
Duyarlı	*	*	*	*	*	*	1
Toplam	*	*	*	*	*	*	*

Temel Becerilerin Alt Kriterleri ile ilgili Değerlendirme Matrisi					
Temel Beceri	Denetleme	Etkili İletişim	Doküman İncelemesi	Keşif ve Analiz Etme	Problem Çözme
Denetleme	1				
Etkili İletişim	*	1			
Doküman İncelemesi	*	*	1		
Keşif ve Analiz Etme	*	*	*	1	
Problem Çözme	*	*	*	*	1
Toplam	*	*	*	*	*

Teknik Becerilerin Alt Kriterleri ile ilgili Değerlendirme Matrisi						
Teknik Beceri	Mali Tabloları Analiz ve Yorumlama	Hile Yöntemlerine Aşına	Uzmanlaşma	Uyuşmazlıkları Çözme	İz Sürme	İlgili Hukuki Bilgisine Sahip Olma
Mali Tabloları Analiz ve Yorumlama	1					
Hile Yöntemlerine Aşına	*	1				
Uzmanlaşma	*	*	1			
Uyuşmazlıkları Çözme	*	*	*	1		
İz Sürme	*	*	*	*	1	
İlgili Hukuki Bilgisine sahip olma	*	*	*	*	*	1
Toplam						

Ahlaki Değer Alt Kriterleri ile ilgili Değerlendirme Matrisi						
Ahlaki Değer	Bağımsız ve Tarafsız	Adaletli	Şeffaflık	Dürüstlük	Motivasyon	Güvenilir
Bağımsız ve Tarafsız	1					
Adaletli	*	1				
Şeffaflık	*	*	1			
Dürüstlük	*	*	*	1		
Motivasyon	*	*	*	*	1	
Güvenilir	*	*	*	*	*	1

ETİK KURUL KARARI



T.C.
GÜMÜŞHANE ÜNİVERSİTESİ REKTÖRLÜĞÜ
BİLİMSEL ARAŞTIRMA VE YAYIN ETİĞİ KURULU

Sayı : E-95674917-108.99-299256

Konu : Etik kurul onay

Sayın Doç. Dr. Büşra TOSUNOĞLU

Danışmanlığımı yaptığımız öğrenciniz Farişeh NİYAZI'nın "**MALİ TABLOLARDAKİ HİLENİN ÖNLENMESİNDE ADLİ MUHASEBECİLİK BECERİLERİNİN AHP YÖNTEMİYLE SEÇİMİ: TÜRKİYE VE İRAN KARŞILAŞTIRILMASI**" konulu etik kurul başvurusu; Gümüşhane Üniversitesi Bilimsel Araştırma ve Yayın Etiği Kurulu'nun **23/02/2022 tarih ve 2022/1 sayılı** toplantısında görüşülmüş olup, projenin yürürlükteki mevzuata uygun olduğuna oy birliği ile karar verilmiştir.
Bilgilerinize rica ederim.

Prof. Dr. Selçuk ALEMDAĞ
Kurul Başkanı

ÖZGEÇMİŞ

Farideh Niyazi, 2005-2012 yılları arasında İran'ın Bender Torkmen ilçe belediyesinde muhasebeci olarak görev yapmıştır. Lisans eğitimini İran'da Payamnur üniversitesi Goonbad-Ekavvus'ta tamamlamıştır. Yüksek lisans eğitimini Gümüşhane Üniversitesi'nde Sosyal Bilimler Enstitüsü, işletme bölümünde (2017) tamamlamıştır. Yabancı dil olarak Farsça ve İngilizce bilmektedir.

Bilimsel Faaliyetler:

Makale:

Tosunoğlu, B., Ertaş, F. C. ve Niyazi, F. (2024). Türkiye'de adli muhasebe eğitiminin güçlü ve zayıf yönleriyle değerlendirilmesi, *Mali Çözüm Dergisi*, 34(186), 1709-1728 .

Kitap bölümü:

N. (2020), Osmanlı'dan Cumhuriyet'e madencilik (1850-2000 yıllar arası), Osmanlı'dan Cumhuriyet'e ekonomi: öne çıkan sektörler, astana yayınları, Editör: K. Yılmaz Genç. Ekim, ss: 140-154

Yüksek lisans tezi: Belediyelerde bütçe saydamlığı: TR90 bölgesi belediyeleri üzerine bir uygulama.