

**T.C.
ERZİNCAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI**

**ADLİ MUHASEBE KAPSAMINDA
YÖNETİM HİLELERİNİN İNCELENMESİ
VE BİR UYGULAMA**

Yüksek Lisans Tezi

Özcan TURGUT

**Danışman
Doç. Dr. Suat YILDIRIM**

Erzincan 2015

TEZ BİLDİRİMİ

“Adli Muhasebe Kapsamında Yönetim Hilelerinin İncelenmesi ve Bir Uygulama” isimli “**Yüksek Lisans**” tezim tarafımda intihal programı ile incelenmiştir. Buna göre tezimde bilimsel etik ihlali ve intihal olarak nitelendirilebilecek herhangi bir durum olmadığını taahhüt ederim.

Bu çalışmadaki tüm bilgilerin, akademik ve etik kurallara uygun bir biçimde elde edildiğini; aynı zamanda bu kural ve davranışların gerektirdiği gibi, bu çalışmanın özünde olmayan tüm materyal ve sonuçları tam olarak aktardığımı ve referans gösterdiğimi beyan ederim. 17/04/2015

Özcan Turgut

TEZ KABUL TUTANAĞI

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

Bu alışma, İşletme Anabilim Dalında jürimiz tarafından Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

JÜRİ

Danışman : Doç. Dr. Suat YILDIRIM

Üye : Yrd. Doç. Dr. Mehmet GÜNER

Üye : Yrd. Doç. Dr. Abdulkadir KAYA

ADLİ MUHASEBE KAPSAMINDA YÖNETİM HİLELERİNİN İNCELENMESİ VE BİR UYGULAMA

Özcan TURGUT

Erzincan Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü

Yüksek Lisans Tezi, Nisan 2015

Tez Danışmanı: Doç. Dr. Suat YILDIRIM

ÖZET

Yönetim hileleri özelde, işletmelere ve kar amacı gütmeyen organizasyonlara, genelde ise ülke ekonomisine olan etkileri nedeniyle önem arz etmektedir. Enron, Worldcom, Tyco, Adelphia, Parmalat, Global Crossing, AOL Time Warner, Vivendi gibi firmalarda yaşanan yönetim hilelerinin küresel piyasaları etkileyecek boyutlara ulaşmış olması, yönetim hilelerinin tespit ve önleme çalışmalarının hız kazanmasına neden olmuştur. Hileye karışan organizasyon yöneticilerinin demografik kriterlere göre analiz edilebilmesi ve risk gruplarının belirlenmesinin hile tespit sürecinin başlaması ve hile tespit sonuçlarının ne oranda gerçeği yansıttığının tahmini açısından fayda sağlayacaktır.

Çalışmanın amacı; Erzurum ilinde adli kapsamda yönetim hilelerini, demografik özellikler ile hile özellikleri arasındaki ilişki açısından incelemektir. Bu doğrultuda, hileye karışan yöneticilerin demografik özellikleri ile adli vaka boyutundaki yönetim hileleri arasındaki ilişkilerin tespit edilebilmesi için korelasyon, kümeleme analizi, hipotez testleri uygulanmıştır.

Çalışmada, hile tutarı ile hilekarların konumları, yaşları, deneyimleri, kişisel gelirleri ve hilekar sayıları arasında anlamlı ilişkiler bulunmuştur. Erzurum ilinde hilekar profilini, 41-45 yaş arası, 10 yıldan fazla kıdemli, üst yönetimdeki erkek yöneticiler oluşturmaktadır.

Hilekar profili ve hile ile hilekar arasındaki ilişkilerden, hilenin tespiti ile önlenmesinde faydalanılabileceği düşünülmektedir.

Anahtar Kelimeler: Hile, Yönetim Hileleri, Adli Muhasebe

MANAGEMENT FRAUD IN FORENSIC ACCOUNTING AND AN APPLICATION

Özcan TURGUT

Erzincan University, Institute of Social Sciences,

Department of Business

M.A. Thesis, April 2015

Thesis Supervisor: Assc. Prof. Dr. Suat YILDIRIM

ABSTRACT

Management fraud is considered very important due to its effects on financial structures of organizations and countries. Management frauds which has been experienced in the firms like Enron, Worldcom, Tyco, Adelphia, Parmalat, Global Crossing, AOL Time Warner have reached such dimensions which affects the global market has caused to the acceleration of detection and prevention activities of management fraud.

Analyzing managers who commit fraud according to certain criteria may have significant benefits to determine the starting point of fraud detection process and reliability of fraud detection results.

The purpose of this study is investigate management frauds in Erzurum according to relationship between demographic and fraud characteristics. For this purpose, correlation, clustering, hypothesis tests, between demographic characteristics of managers who committed fraud and management fraud was calculated.

There is a positive correlation between perpetrator' s position, ages, experiences, personal incomes, perpetrator numbers and the amount of fraud. Perpetrator' s profile in Erzurum consists of male top managers who are between 41-45 years old and have more than 10 years experience.

Perpetrator' s profile and relationship between perpetrator and fraud will be useful for detection and prevention of fraud.

Keywords: Fraud, management fraud, fraud analysis

ÖNSÖZ

Araştırmamın tüm aşamalarında desteğini esirgemeyen, tezimin tamamlanmasında ve kendimi geliştirmemde büyük katkısı olan kıymetli hocam ve danışmanım Sayın Doç. Dr. Suat YILDIRIM' a, çalışmamın her aşamasında büyük desteği olan Sayın Yrd. Doç. Dr. Mehmet GÜNER' e, Erzincan Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesinin değerli hocalarına ve uygulama aşamasında yardımlarını esirgemeyen Erzurum Adli Yargı Adalet Komisyonu Başkanı, Erzurum Cumhuriyet Başsavcı Vekili ve Erzurum Adliyesi personeline en içten teşekkür ve saygılarımı sunarım.

Özcan Turgut
Erzincan 2015

İÇİNDEKİLER

TEZ BİLDİRİMİ	I
TEZ KABUL TUTANAĞI.....	II
ÖZET	III
ÖNSÖZ.....	V
İÇİNDEKİLER	VI
TABLolar	XI
GRAFİKLER.....	XIII
ŞEKİLLER	XIV
KISALTMALAR CETVELİ	XV
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

HİLE KAVRAMI VE YÖNETİM HİLELERİ

I.HATA VE HİLE KAVRAMLARI	2
A.Hata Kavramı	2
B.Hata Türleri	3
1.Cebirsel Hatalar	3
2.Kasti Hatalar	3
3.Kayıt Hataları.....	4
4.Bilanço Hataları	4
5.Değerleme Hataları	4
C.Hile Kavramı	5
1.Muhasebe Hilesi	8
a)Türkiye’de Kullanılan Hile Kavramları	9
(1)Bilançonun Değiştirilmesi.....	9
(2)Bilanço Maskeleymesi	9

(3)Bilanço Süslemesi	9
(4)Finansal Bilgi Manipülasyonu	9
b)Uluslararası Alanda Kullanılan Hile Kavramları	10
(1)Yaratıcı Muhasebe	10
(2)Büyük Temizlik Muhasebesi.....	10
(3)Saldırgan Muhasebe	10
(4)Kar Yönetimi.....	11
(5)Karın İstikrarlı Hale Getirilmesi	11
D.Hilenin Unsurları	11
1.Hilekar	11
2.Kasıt.....	11
3.Zarar.....	12
4.Çıkar Sağlama.....	12
E.Hata ve Hile Farkı	12
F.Hile Teorileri	13
1.İşbirliği Teorisi	13
2.Hile Üçgeni	13
3.Baskı Unsuru.....	14
4.Fırsat Unsuru.....	15
5.Haklı Gösterme Unsuru	15
6.Hile Üçgenine Getirilen Eleştiriler	16
7.Hile Karosu (Fraud Diamond)	16
G.Hile Sınıflandırmaları	18
H.Yönetim Hileleri	19
1.Yönetim Hilesi Türleri.....	23
a)Yolsuzluk.....	23
(1)Rüşvet.....	23
(2)İrtikap	24
(3)Hileli İflas.....	25
2.Varlıkların Kötüye Kullanımı	26
3.Hileli Finansal Raporlama	26

a)Hileli Finansal Raporlamanın ortaya çıkış şekilleri.....	27
b)Hileli finansal raporlamanın nedenleri	28
c)Hileli Finansal Raporlama Karakteristikleri	30
İ.Hile Tespit Yöntemleri	31
1.Oran Analizi:.....	31
2.Benfort Yöntemi	32
3.Veri Madenciliği	34
4.Kümeleme (Clustering).....	34
5.Grafiksel Gösterim (Visualization).....	35
6.Öngörü Modellemesi (Predictive Modeling).....	35
7.Bağlantı Analizi (Link Analysis).....	35
8.Sapma Tespiti (Deviation Detection)	35
9.Bağımlılık Modellemesi (Dependency Modeling)	36
10.Özetleme (Summarization)	36
11.Karar ağaçları.....	36
12.Hile Tespit Yöntemlerinin Karşılaştırılması.....	37

İKİNCİ BÖLÜM

ADLİ MUHASEBE VE ADLİ MUHASEBECİLİK MESLEĞİ

I.ADLİ MUHASEBE	39
A.Adli Muhasebenin Tanımı	39
B.Adli Muhasebenin Diğer Denetim Yöntemlerinden Farkı.....	41
1.Adli Muhasebenin Denetimden Farkı.....	41
2.Adli Muhasebenin Dış Denetimden Farkı	41
3.Adli Muhasebenin İç Denetimden Farkı.....	42
II.ADLİ MUHASEBECİLİK MESLEĞİ	44
A.Adli Muhasebecilik Mesleğinin Tanımı	44
B.Adli Muhasebecilik Temel İlkeleri	45
1.Genel İlkeler	46
2.Mesleki Eğitim ve Deneyim İlkesi	46

3.Bağımsızlık İlkesi	46
4.Mesleki Dikkat ve Özen İlkesi.....	46
5.Bulguların Elde Edilmesi İle İlgili İlkeler	47
6.Planlama İlkesi.....	47
7.Bütünlük İlkesi.....	48
8.Kanıt Toplama İlkesi	48
9.Bulguların Değerlendirilmesi İle İlgili İlkeler	48
10.Tam Açıklama İlkesi.....	49
11.Görüş Bildirme İlkesi.....	49
C.Adli Muhasebecinin Özellikleri	49
1.Merak	49
2.Şüphe	50
3.Direnç.....	50
4.Üretkenlik	50
5.Analitik Düşünce	50
6.İletişim	50
D.Adli Muhasebecilik Çalışma Alanları.....	51
1.Dava Destek Danışmanlığı (Hukuki Destek).....	51
2.Uzman Tanıklık (Bilirkişi Tanıklığı).....	52
3.Araştırmacı Muhasebecilik (Hile Denetçiliği).....	54
E.Adli Muhasebecilik Süreci	55
1.Hizmet Talep Eden Taraf İle Görüşme.....	55
2.İhtilafa Düşen Tarafların Kontrolü	55
3.Ön Soruşturma	55
4.Eylem Planı Oluşturma.....	56
5.Delillerin Toplanması	56
6.Verilerin Analizi	56
7.Ekonomik Zararın Tespiti.....	56
8.Özetleme	57
9.Raporlama.....	57

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ERZURUM ADLİYESİ UYGULAMASI

I.ARAŞTIRMANIN AMACI.....	58
II.ARAŞTIRMANIN ÖNEMİ.....	58
III.ARAŞTIRMANIN KAPSAMI.....	59
IV.ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ.....	59
V.ARAŞTIRMANIN BULGULARI.....	59
1.Hile Tutarı ile Hileye Katılanların Organizasyondaki Konumları.....	66
2.Hileye Katılan Yöneticilerin Yaşları ile Hile Tutarları Arasındaki İlişki.....	69
3.Hileye Katılan Sayısı ile Adli Muhasebeden Faydalanma Miktarı Arasındaki İlişki	70
4.Hileye Katılan Yöneticilerin Gelirleri ile Hile Tutarları Arasındaki İlişki.....	71
5.Hile Tutarı ile Hileye Katılan Yöneticilerin Sayısı Arasındaki İlişki.....	73
6.Hilelerin Tespit Süresi ile Adli Muhasebe Uygulama Miktarı Arasındaki İlişki	74
7.Hile Tespit Süreleri Açısından Yönetim Hilelerinin Türü.....	76
8.Hile Tarihi Açısından Adli Muhasebe Uygulamaları	77
9.Yönetim Hilelerinin Tutarları Açısından Hile Türleri Arasındaki Fark	80
10.Hile Tutarı Açısından Çalışılan Sektörler Arasındaki Fark.....	81
11.Yöneticilerin Organizasyondaki Konumları Açısından Hile Türleri.....	82
12.Hileye Katılanların Meslekleri Açısından Zarara Uğrayan Kurumlar Arasındaki Fark	86
13.Hile Türleri Açısından Hileye Katılan Yöneticilerin Deneyimleri Arasındaki Fark	91
14.Hile Türleri Açısından Hileye Katılanların Gelirleri	93
15.Hile Türleri Açısından Zarara Uğrayan Kurumlara Dağılım.....	96
SONUÇ.....	100
KAYNAKÇA	104
EKLER	113

TABLolar

Tablo-1	Rüşvet Türleri ve Uygulanma Şekilleri
Tablo-2	Hileli Finansal Raporlamada Kullanılan Tekniklerin Sektörler Arası Dağılımı
Tablo-3	Benford Yasasına Göre Rakamların İlk Basamakta Yer Alma Olasılıkları
Tablo-4	Veri Madenciliği Yöntemlerinin Karşılaştırılması
Tablo-5	Hile İncelemesi ile Hile Denetiminin Karşılaştırılması
Tablo-6	Hile Tutarı ile Konum Arasındaki İlişki
Tablo-7	Hile Tutarı ile Yaş Arasındaki İlişki
Tablo-8	Hileye Katılan Sayısı ile Adli Muhasebe Uygulamaları Arasındaki İlişki
Tablo-9	Hile Tutarı ile Gelir Arasındaki İlişki
Tablo-10	Hile Tutarı ile Hileye Katılan Sayısı Arasındaki İlişki
Tablo-11	Hile Tespit Süresi ile Adli Muhasebe Uygulamaları Arasındaki İlişki
Tablo-12	Tespit Süresi Açısından Hile Türleri Arasındaki Fark
Tablo-13	Adli Muhasebe Uygulamaları Açısından Hile Tarihleri Arasındaki Fark
Tablo-14	Hile Tutarları Açısından Hile Türleri Arasındaki Fark
Tablo-15	Hile Tutarları Açısından Sektörler Arasındaki Fark
Tablo-16	Yöneticilerin Konumları Açısından Hile Türleri Arasındaki Farka Ait İlk Küme Merkezleri
Tablo-17	Yöneticilerin Konumları Açısından Hile Türleri Arasındaki Farka Ait Tekrarlama Tablosu
Tablo-18	Yöneticilerin Konumları Açısından Hile Türleri Arasındaki Farka Ait Küme Üyelikleri
Tablo-19	Yöneticilerin Konumları Açısından Hile Türleri Arasındaki Farka Ait Son Küme Merkezleri
Tablo-20	Yöneticilerin Konumları Açısından Meslekler Arasındaki Farka Ait İlk Küme Merkezleri
Tablo-21	Yöneticilerin Konumları Açısından Meslekler Arasındaki Farka Ait Tekrarlama Tablosu
Tablo-22	Yöneticilerin Konumları Açısından Meslekler Arasındaki Farka Ait Küme Üyeliği
Tablo-23	Yöneticilerin Konumları Açısından Meslekler Arasındaki Farka Ait Son Küme Merkezleri
Tablo-24	Hileye Katılanların Mesleklerinin Zarara Uğrayan Kurumlara Dağılımı Ait İlk Küme Merkezleri
Tablo-25	Hileye Katılanların Mesleklerinin Zarara Uğrayan Kurumlara Dağılımına Ait Tekrarlama Tablosu
Tablo-26	Hileye Katılanların Mesleklerinin Zarara Uğrayan Kurumlara Dağılımına Ait Küme Üyelikleri

Tablo-27	Hileye Katılanların Mesleklerinin Zarara Uğrayan Kurumlara Dağılımına Ait Son Küme Merkezleri
Tablo-28	Yöneticilerin Deneyim Miktarlarının Hile Türlerine Dağılımına Ait İlk Küme Merkezleri
Tablo-29	Yöneticilerin Deneyim Miktarlarının Hile Türlerine Dağılımına Ait Tekrarlama Tablosu
Tablo-30	Yöneticilerin Deneyim Miktarlarının Hile Türlerine Dağılımına Ait Küme Üyelikleri
Tablo-31	Yöneticilerin Deneyim Miktarlarının Hile Türlerine Dağılımına Ait Son Küme Merkezleri
Tablo-32	Yöneticilerin Gelir Gruplarının Hile Türlerine Dağılımına Ait İlk Küme Merkezleri
Tablo-33	Yöneticilerin Gelir Gruplarının Hile Türlerine Dağılımına Ait Tekrarlama Tablosu
Tablo-34	Yöneticilerin Gelir Gruplarının Hile Türlerine Dağılımına Ait Küme Üyelikleri
Tablo-35	Yöneticilerin Gelir Gruplarının Hile Türlerine Dağılımına Ait Son Küme Merkezleri
Tablo-36	Hile Türlerinin Zarara Uğrayan Kurumlara Dağılımına Ait İlk Küme Merkezleri
Tablo-37	Hile Türlerinin Zarara Uğrayan Kurumlara Dağılımına Ait Tekrarlama Tablosu
Tablo-38	Hile Türlerinin Zarara Uğrayan Kurumlara Dağılımına Ait Küme Üyelikleri
Tablo-39	Hile Türlerinin Zarara Uğrayan Kurumlara Dağılımına Ait Son Küme Merkezleri

GRAFİKLER

Grafik-1	Hileye Katılanların Cinsiyet Dağılımı
Grafik-2	Hileye Katılanların Cinsiyetine Göre Yönetim Kademeleri
Grafik-3	Hileye Katılanların Yönetim Kademeleri
Grafik-4	Yönetim Kademesine Göre Zarar Miktarı
Grafik-5	Cinsiyete Göre Zarar Miktarı
Grafik-6	Cinsiyet ve Yönetim Kademesine Göre Zarar Miktarı
Grafik-7	Hileye Katılanların Yaş Dağılımı
Grafik-8	Hileye Katılanların Yaşlarına Göre Zarar Miktarı
Grafik-9	Hileye Katılan Sayısına Göre Zarar Miktarı
Grafik-10	Hile Süresine Göre Zarar Miktarı
Grafik-11	Yönetim Hilelerinin Hile Türüne Göre Dağılımı
Grafik-12	Hile Türlerine Göre Zarar Miktarı
Grafik-13	Cinsiyete Göre Hile Türleri
Grafik-14	Zarara Uğrayan Kurumların Dağılımı
Grafik-15	Zarara Uğrayan Kurumlar ve Zarar Miktarı
Grafik-16	Hileye Katılanların Deneyim Sürelerine Göre Dağılımı
Grafik-17	Deneyim Sürelerine Göre Zarar Miktarı
Grafik-18	Hileye Katılanların Adli Geçmişi

ŞEKİLLER

Şekil-1	Finansal Hilelerin Tespitinde Veri Madenciliği Kullanımı
Şekil-2	Hile Denetimi Karar Ağacı
Şekil-3	Bağımsız Denetçilik İşlem Basamakları
Şekil-4	Hile Denetçiliği İşlem Basamakları
Şekil-5	Hile İnceleme Mekanizmaları
Şekil-6	Adli Muhasebecilik İşlem Basamakları
Şekil-7	Uzman Şahitlik Yetki ve Sorumlulukları
Şekil-8	Araştırmacı Muhasebecilik İşlem Basamakları

KISALTMALAR CETVELİ

SAS	: Bağımsız Denetim Standardı
GAAP	: Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
ACFE	: Sertifikalı Hile Denetçileri Kurumu
AICPA	: Amerika Sertifikalı Mali Müşavirler Kurumu
KPMG	: Uluslararası Denetim Firması (Klynveld Peat Marvick Goerdeler)
TCK	: Türk Ceza Kanunu
SEC	: Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu
CPA	: Sertifikalı Kamu Muhasebecisi

GİRİŞ

Gelişen teknoloji doğrultusunda artan beyaz yaka suçlarının tespiti ve kontrolünün eski yöntemlerle mümkün olmaması, hilenin ortaya çıkarılmasında gelişmiş yöntem ve tekniklerden yararlanan Adli Muhasebe kavramının önem kazanmasına sebep olmuştur. Hile denetiminde işlevsel bir konuma sahip olan ‘Adli Muhasebe’ alanı ülkemizde yeteri kadar tanınmamaktadır. (Karacan, 2012: 5) Finansal hile yapanlar aleyhine mali bilgileri toplayarak, hukuk mahkemesinde kabul edilebilecek bir formatta sunan bir bilim dalı (Manning, 2005: 5) olan Adli Muhasebe önceleri Uzman Tanıklık olarak ortaya çıkmış, artan ihtiyaç üzerine Dava Destek Danışmanlığı ve Hile Denetçiliği fonksiyonlarını kazanmıştır (Kaya, 2005: 51).

İşletme varlıklarının zarar görmesi yanı sıra büyük yatırımcıların ve diğer finansal tablo kullanıcılarının yanıltılması sonucu önemli miktarlarda zararların ortaya çıkmasına sebebiyet veren Yönetim Hileleri, yapılan hile türleri arasında en fazla etkiye sahip olanıdır. Ekonomik faaliyetlerin hacminin genişlediği 21. yüzyılda yaşanan mali skandallar, hile kavramına verilen önemi artırmış ve hile denetimi ve adli muhasebe kavramları ile ilgili çalışmalar yapılmaya başlamıştır (Varıcı, 2012: 125).

Bu nedenle, çalışmamızda; gerek küçük ve orta büyüklükteki işletmeler ve kurumlar ölçeğinde gerekse ekonomiye etkileri açısından bakıldığında büyük bir sorun olarak ortaya çıkan Yönetim Hileleri, hile ile mücadelede bilinen tekniklerin önüne geçmiş olan Adli Muhasebe kapsamında değerlendirilmiştir.

Çalışma üç ana bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde, hile kavramı açıklanarak, çalışmamızın konusunu oluşturan Yönetim Hileleri detaylı olarak değerlendirilmiştir. İkinci bölümde, hile denetiminde önemli rol oynayan ve günümüzde yasal altyapısı hızla oluşturulan Adli Muhasebe kavramı ele alınmıştır. Üçüncü bölümde ise, Yönetim Hilelerinin Adli Muhasebe kapsamında değerlendirilebilmesi için, Erzurum Adliyesi’ ne 2010-2014 yılları arasında intikal etmiş olan finansal nitelikli yönetim hilelerinin değerlendirildiği bir uygulama gerçekleştirilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

HİLE KAVRAMI VE YÖNETİM HİLELERİ

I.HATA VE HİLE KAVRAMLARI

A.Hata Kavramı

Hata, Türk Dil Kurumu Türkçe Sözlüğünde: İstemeyerek ve bilmeyerek yapılan yanlış, kusur, yanılma, yanılğı olarak tanımlanmaktadır. Borçlar Kanununda, gerçek hakkında bilinçli olmayan yanlış veya eksiklik hali olarak yer bulmaktayken, Vergi Usul Kanununda hataya vergi açısından bakılmıştır ve “Vergi hatası, vergiye müteallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır.” şeklinde tanımlamıştır. SAS 82 (Bağımsız Denetim Standardı)’ de ise hata; “mali tablolardaki kasıtlı olmayan yanlışlıklar” şeklindedir.

Literatürde hata; finansal tablolarda ve muhasebe kayıtlarında yapılan matematiksel yanlışlıklar ya da muhasebe ilkelerinin uygulanmasında gözden kaçma ve gerçek verilerin istem dışı yanlış beyanlarıdır (Çatıkkaş ve Çalış, 2007: 188).

Yanlış bilgi açıklaması veya hiç açıklanmama şeklinde ortaya çıkan ve finansal tablo kullanıcılarını etkileyen finansal tablo olaylarıdır (Kiracı, 2004: 7).

Yapılan işlemle ilgili mevzuatta yer alan kanun, kanun hükmünde kararname, tüzük, yönetmelik ve yönergelere, GAAP(General Accepted Accounting Principles) Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri, organizasyon politikaları ile doğruluğu konusunda yeterli karine oluşmuş diğer ilke ve prensiplere ters düşen fakat kasti olmayan tüm iş ve işlemlerdir (Kirik, 2007: 39).

İrade oluşumu veya beyanı esnasında dikkatsiz, tedbirsiz davranılması ya da vasıtada hata gibi iradi olmayan nedenlerle ve ikincil bir iradenin müdahalesi bulunmaksızın, gerçek iradeye muhalif iş ve işlemler hata olarak değerlendirilir. Ancak irade oluşumu veya beyanı sırasında, düşünce ve davranışın gerçeği yansıttığı konusunda şüphe var ise, bu durum gerçekleştirilen iş ve işlemi hata olmaktan çıkarır (Okay, 2011: 41).

SPK Seri: XI, No:25 sayılı Tebliğ'in 466'ncı maddesinde hata kavramı, "*Cari dönemde fark edilen, geçmiş dönem veya dönemlere ilişkin mali tabloların hazırlanması ve açıklanması esnasında mevcut ve dikkate alınmış olması beklenen güvenilir bilginin mali tablolar dışında bırakılması veya diğer raporlama yanlışlıklarının yapılmasını ifade eder.*" Şeklinde tanımlanmıştır. Aynı Tebliğin 473 ve 474'üncü maddelerinde ise hataların tespit edilmesi sonucu ne tür düzeltmeler ve bildirimler yapılması gerektiğini belirtir.

B.Hata Türleri

1.Cebirsel Hatalar

Gelir ve gider belgeleri kaydedilirken, muhasebe ile doğrudan ilgili olmayan işlem hatalarıdır (Kaval, 2005: 64).

Cebirsel hatalar, muhasebe defter ve belgelerinin işlem süreçlerinde yapılmak zorunda kalınan hesaplamalarda ortaya çıkmaktadırlar. Genellikle toplama ve çıkarma hataları olarak karşılaşırlar.

Genel yönetim giderleri hesabının alacak bakiyesi 2.470 TL yerine 2.740 TL olarak toplanır ve dönem kar zarar hesabına yanlış haliyle aktarılır ise bunun sonucunda dönem karı 270 TL fazla olarak hesaplanacak, vergi matrahının fazla çıkmasına neden olacaktır veya hesabın alacak bakiyesi 1.350 TL yerine 1.530 TL olarak toplanır ve dönem kar zarar hesabına yanlış haliyle aktarılır ise bunun sonucunda dönem karı 180 TL eksik olarak hesaplanacak, vergi matrahının eksik çıkmasına neden olacaktır (Bayraklı, Erkan ve Elitaş, 2012: 26).

2.Kasti Hatalar

Bilgisizliğe ve dikkatsizliğe bağlı ortaya çıkan muhasebe hataları süreklilik arz ederse ve çıkar elde etmeye yönelik olursa kasdi hata kapsamına girer ve hata olmaktan çıkarak muhasebe hilesi olur.

Bu noktada ortaya çıkan tutarsızlığın hata olarak mı hile olarak mı değerlendirileceği problemi ortaya çıkar ve hatanın kasıtlı olarak gerçekleştirildiğine yönelik somut delil ortaya konulamıyor ise hile olarak değerlendirmek mümkün değildir (Hesap Uzmanları Derneği, 2004: 152).

3.Kayıt Hataları

Bilgi teknolojilerinin çok büyük kolaylıklar sağlıyor olması yanında basit hataların yapılmasına da sebep olduğu bilinmektedir. Bu yüzden bilgi teknolojilerinden muhasebe süreçlerinde sıkça faydalanılıyor olması basit kayıt hatalarının da ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Örneğin, 391 Hesaplanan KDV yerine 191 İndirilecek KDV hesabına kayıt yapılma olasılığı bilgisayar ortamında oldukça yüksektir. Bu hata sonucunda ödenmesi gereken vergi tutarı yanlış hesaplanmış olacaktır.

Bunun yanı sıra klasik usullerle muhasebe süreçlerinin takip edildiği durumlarda da, hesapların borç ve alacak eşitsizliği, kayıtların nakli sırasında ortaya çıkan hatalar gibi kayıt hatalarıyla karşılaşmak da mümkündür (Kaval, 2005: 64).

4.Bilanço Hataları

Bilanço hataları birçok şekilde ortaya çıkabileceği gibi en sık karşılaşılan bilanço hataları iki şekilde ortaya çıkmaktadır.

1-) Bilançoda niteliği tam olarak anlaşılamayan hesapların bulunmasıdır. Ne ihtiva ettiği tam olarak anlaşılamayan geçici ve aracı hesaplar buna örnek gösterilebilir. İşletme ile ilgili analiz yapmak isteyen paydaşlar bu bilançolardan yola çıkarak doğru analizler ortaya koyamazlar. Bu hatalar kademeli olarak tek düzen hesap planı ve muhasebe standartları ile giderilmeye çalışılmıştır.

2-) Aktif hesaplar ile pasif hesapların karşılaştırılarak bu hesapların tek bir hesapta birleştirilmesi durumudur. Alacak ve borçlar tek bir hesapta birleştirilir. Bu durumun dönem sonuna herhangi bir etkisi olmamasına rağmen analistlerin isabetli analizler yapmasını engellemektedir (Bayraklı, Erkan ve Elitaş, 2012: 26).

5.Değerleme Hataları

Bilançonun aktif ve pasifinde bulunan kalemlerin değerlendirilmesi ile amortisman ve karşılık ayrılırken genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ve mevzuat hükümlerine uygun olmayan işlemlerin yapılması sonucu ortaya çıkan hatalardır. Bu hatalar dönem sonu durumunu doğrudan etkilemektedir (Bayraklı, Erkan ve Elitaş, 2012: 26).

Organizasyonların değerleme işlemlerini yaparken yanlış yöntem ve hesaplamalar kullanmaları sonucunda ortaya çıkan hatalardır (Kaval, 2005: 64).

C.Hile Kavramı

Hile sözlük anlamı ile, çıkar sağlamak için bir şeye değersiz bir şey katma veya birini aldatmak için yapılan düzen, dolap, oyun, ayak oyunu, alavere dalavere, desise, entrika olarak tanımlanmaktadır.

Hile, belirli bir amaçla kurum/kuruluşların işlem kayıt belgelerinin bilerek tahrip edilmesi (Özkul ve Pektekin: 2009, 63), kasıtlı olarak eksik veya yanıltıcı bir izlenim oluşturarak veya var olan eksikliği veya yanıltıcı durumu devam ettirerek, karşı tarafı irade beyanına yöneltmedir (Eren, 1999: 479). İnsanın ortaya çıkaracağı dürüst olmayan yöntemlerle gerçekleştireceği ve karşı taraf aleyhine sonuç doğuran olaylar da hilenin tanımını kapsamına girmektedir (Rezaee, 2002: 1).

Bu kavram yakın zamana kadar literatürde kasıtlı hatalar ya da usulsüzlük (irregularities) olarak yer almaktayken, artık çalışmalarda hile olarak kullanılmaktadır (Rezaee, 2002: 2).

Vona, hile için bankamatik (ATM) benzetmesini kullanarak her ikisinin de para çekmek için tasarlandığını belirtmektedir. Vona' ya göre hilenin bankamatikten farkı; bankamatiklerin kullanıcılarına bankalardan para çekme imkanı sağlaması, hilenin ise hileye karışanlara kurum ve kuruluşlardan para çekme imkanı sunmasıdır (Vona, 2008: 3).

Hile kavramı yolsuzluk, sahtekarlık ve usulsüzlüğü de bünyesinde barındırmaktadır (Çatıkkaş ve Çalış, 2007: 189). Hile yapan kişinin bilerek ve düşünerek hileli harekette bulunması ile arzulu ve istekli olarak, kendi çıkarı için muhatabını yanlış yönlendirmesi, hilenin dört unsurunu oluşturur (Saban, 2006: 60). ACFE, hilenin: gizli yapıldığı, çıkar amaçlı yapıldığı, kasdi nitelik taşıdığı ve sonucunda zarara sebebiyet verdiğini belirterek, hilenin unsurlarını ortaya koymuştur (ACFE, 2006: 6). Hile kasıtlı olarak yapıldığından, dikkatsizlik, unutkanlık, gözden kaçırma gibi nedenlerden kaynaklanan hata kavramından ayrı değerlendirilir (Çubukçu, 2009: 115).

Hile ile ilgili cevap bulunması gereken bazı sorular bulunmaktadır. Örneğin çalışanın herhangi bir ofis araç gerecini, çocuğunun okul projelerinde kullanmak üzere eve getirmesi hile kapsamında mıdır? Ya da bu çalışanın hırsızlık yaptığı anlamına mı gelir? Peki bu durum, çalışanın işyerinde harcadığı emek ve mesaiye karşılık olarak normal karşılanan bir uygulama mıdır?

Ya da bir işletmenin yükseliş trendini koruyabilmek için dönem kar veya zararlarını başka dönemlere aktarma yoluna gitmesi hile olarak mı değerlendirilir yoksa teknik olarak yanlış ama iş hayatında sıklıkla uygulanan kabul gören bir yöntem olarak mı? Son olarak, çocuklarının iyi bir okulda eğitim alması için maddi imkanı yeterli olmayan aile bireylerinin, maddi yardım başvurusunda bulunurken aile ekonomik durum bildiriminde bulunurken, gerçek banka ve yatırım hesap tutarlarını bildirmeyerek, çocuklarının maddi yardım almaya hak kazanmalarına ne demeliyiz? Bu aile hileye mi karışmıştır yoksa, aile bütçesine ciddi bir maddi destek sağlamak gibi özel bir sebepten dolayı sistemin gerektirdiği gibi davranmış olmalarından mı ibarettir (Pedneault, 2009: 2).

Yoksa bu söylediğimiz şeyler aynı kavramın farklı ifade şekilleri midir?

İşte tüm bu soruların cevabı, kim tarafından sorulduğuna ve soranların kişisel görüşlerine, değer yargılarına ve inanışlarına göre değişiklik gösterecektir.

Bu yüzden, hile ile ilgili konular hakkında tartışmaya ve fikir yürütmeye başlamadan önce şunu bilmeliyiz ki, tüm bu sayılanlarla tek bir şeyden bahsetmiş oluyoruz ki o da: “hile” dir.

Objektif ve savunulabilir bir hile tanımı için en iyi kaynakların başında gelen Black’s Law Dictionary’ de hile “gerçeğin bilinçli bir şekilde yanlış aktarılması veya bir başkasının zararına olacak şekilde maddi gerçeğin gizlenmesidir” şeklinde tanımlanmıştır (Pedneault, 2009: 3).

Hile sosyal ortamda yer alan, kurum ve kuruluşlar ile bireyler için birçok negatif etkisi olan, yaşayan bir olgudur. Aldatma ihtimali olan bir durumla karşı karşıya kaldığı zaman ortaya çıkıveren fırsatçı bir virüstür (Silverstone ve Sheetz, 2007: 3).

Hile, kişi, kurum veya kuruluşların menkul veya gayrimenkullerinden, mevzuata aykırı bir şekilde yararlanma ya da bu menkul veya gayrimenkulleri

sahiplenme şeklinde tanımlanabilir. Bununla birlikte, kurum veya kuruluşların varlık ve kaynaklarının; yönetici, hissedar ya da çalışanlar tarafından kasdi bir şekilde usulsüz kullanımı ve fayda teminidir (Pehlivanlı, 2011: 3).

Borçlar Kanunu hilenin tanımını açıkça yapmamakla beraber hilenin sonuçlarına yer vermiştir. Karşılıklı ilişkilerde bir tarafın hileye başvurmuş olması diğer taraf için sorumluluğu ortadan kaldıracı niteliktedir. Borçlar Kanunu bu durumu şu şekilde ifade etmektedir. *“Diğer tarafın hilesiyle akit icrasına mecbur olan tarafın hatası esaslı olmasa bile o akit ile ilzam olunmaz”* (Şimşek, 2001: 6). Kanun yalnızca hileyi değil hatayı da içermektedir.

Hile, var olmayan bir durumun varmış gibi gösterilmesi, var olan bir durumun gizlenmesi veya bilgi vermeden kaçınılması şeklinde gerçekleşebilir (Eren, 1994: 480). Hile kasıtlı olarak yanıltma amacını taşır. Hilenin yapılması ile karşı tarafın yanıltılmasının yanı sıra hileli işlem sonucunda karşı tarafın irade beyanı söz konusudur.

Hilenin varlığından bahsedilebilmesinin üç şartı vardır (Akyol, 1996: 278).

a) Hilekar, karşı tarafta yanlış bir kanı oluşturduğunu bilir.

b) Hilekar, karşı tarafın hileli durumun varlığından haberdar olmaksızın irade beyanında bulunacağını bilir.

c) Hilekar, karşı tarafın irade beyanında bulunmasını ister.

Ayrıca hile ile ortaya çıkan durum arasında bir ilişki olması gerekmektedir.

Vergi Usul Kanunu hileye tanımını kaçakçılık suçunun ele alındığı 359’ uncu maddede yer vermiştir. Bu maddede defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapılması suç olarak değerlendirilmiş ve gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar veya defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenler, defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar (Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge; gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu

mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belgedir.) da kaçakçılık suçunu işleyenler arasında sayılmıştır. Ayrıca usulsüzlük suçunun da hile kapsamında değerlendirilmesi gerektiği savunulmaktadır (Pamukçu, 2000: 7).

Sermaye Piyasası Kanunu defter ve kayıt tutmayanlar, defter ve kayıtlarda gerçeğe aykırı hesap açan veya kayıt tutanlar ve bunlarda her türlü muhasebe hilesi yapanlar için hapis cezasına hükmetmektedir.

1.Muhasebe Hilesi

Muhasebe hilesi kavramının çok geniş çerçevede ele alınıyor olması ve sınırlarının belirlenememesi nedeniyle literatürde kabul görmüş ortak bir tanımı bulunmamaktadır (Kaymak, 1996: 63).

Şayet vergi ile ilgili bir çalışma yapılacaksa, hile kavramı vergi hukukunun alanına giren kaçakçılık suçu kapsamında ele alınmaktadır. Muhasebe hilesi kavramına da bu açıdan yaklaşılmaktadır.

Vergi hukuku açısından muhasebe hileleri şu şekilde tanımlanmıştır.

“Gerek işletmeye gerekse işletmeyle ilgili üçüncü kişilere karşı yapılan her türlü bilinçli düzensizlik” (Şimşek, 2001: 17).

“Gayri meşru menfaat sağlamak amacıyla işletmeye ait muamele, kayıt ve hesapların değiştirilmesi ve tahrif edilmesi”(Kaymak, 1996: 96).

Uluslararası literatürde ise hata ve düzensizlikler olarak iki ayrı kavram kullanılmaktadır.

Bu doğrultuda bağımsız denetim standartlarına ilişkin SAS No:53 Bağımsız Denetim Standardı (Statement on Auditing Standards No:53)’ nda düzensizlik; *“bilinçli olarak mali tablolarda tutar veya açıklamalara yanlış olarak yer verilmesi veya hiç yer verilmemesi”* olarak tanımlanmıştır. Ayrıca muhasebe hilesine, SAS 82 ve 99’ da *“Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Suçun Değerlendirilmesi”* başlığı altında yer verilmiştir (Young, 2002: 4).

SAS 99 nolu standartta, suç “*finansal tablolarda önemli bir yanlışlığa yol açan kasıtlı eylem*” olarak tanımlanmıştır. Usulsüz ve hileli finansal raporlama ise “*tutarların veya bilgilerin finansal tablolarda kasdi yanlış gösterimi veya gösterilmemesi*” şeklindedir.

a)Türkiye’de Kullanılan Hile Kavramları

(1)*Bilançonun Değiştirilmesi*

Bilançonun, muhasebe ilkelerinden olan doğruluk ilkesi ile bağdaşmayacak bir şekilde, değiştirilerek düzenlenmesidir. Bilanço kalemlerine gerçekte var olmayan tutarların kaydedilmesi şeklinde ortaya çıkar. Genellikle şirketlerin durumunu olduğundan iyi göstererek finansman taleplerinin olumlu sonuçlanması amacıyla gerçekleştirilir (Türkan, 1999: 323-324).

(2)*Bilanço Maskeleyesi*

Bilançonun şirketin gerçek durumunu yansıtmadığı durumlardan biridir. Bilanço üzerinde, şirketin durumunu var olan durumdan kötü gösterecek değişiklikler yapılır. Şirketin istikrarlı bir yapıda olduğu izlenimi verilmek istendiği zaman başvuru durumudur. Dalgalı dönemlerde şirketler bilanço kalemlerini sonraki yıllara aktararak, şirketin istikrarını koruduğunu göstermeye çalışırlar (Gürbüz, 1995: 60).

(3)*Bilanço Süslemesi*

Bilançoda gerçekleştirilen hilenin var olan durumu olduğundan daha iyi göstermesidir. Genellikle halka arz edilmiş şirketlerde, borsa değerinin düşmesini engellemek için başvuru yöntemidir. Ayrıca şirket evlilikleri gibi birleşmelerde, şirketin durumunu iyi göstermek için de bu yöntem başvuru (Gürbüz, 1995: 60).

(4)*Finansal Bilgi Manipülasyonu*

Organizasyonların finansal durumu ile ilgili bilgilere ihtiyaç duyan iç ve dış paydaşlara, gerçeğe aykırı bilgi sunulması sonucunu doğuran iş ve işlemlere denir. Bu yöntemle, düzenleyici ve denetleyici otoriteler, müşteriler, yatırımcılar ve finans kuruluşları gibi dış paydaşlar ile şirket ortakları ve üst yöneticiler gibi iç paydaşların yanıltılması söz konusu olabilir (Küçüksozen, 2005: 58).

b)Uluslararası Alanda Kullanılan Hile Kavramları

Creative Accounting (yaratıcı muhasebe), **Window Dressing** (vitrin düzenlemesi), **Earning Management** (kar yönetimi), **Income Smoothing** (karın istikrarlı hale getirilmesi), **Agressive Accounting** (saldırgan muhasebe), **Cosmetic Effect** (kozmetik etki), **Fudge Figures** (uydurma muhasebe rakamları), **False Profits** (sahte karlar), **Accounting Gimmicks** (muhasebe yutturmacaları) ve **Big Bath Accounting** (büyük temizlik muhasebesi) gibi pek çok ifade finansal tabloların hileli olarak düzenlendiği durumlar için kullanılmakta olup bu terimlerden en çok karşılaşılanlar aşağıda detaylandırılmıştır.

(1)Yaratıcı Muhasebe

Yaratıcı muhasebe tanımı profesyonellerin piyasadaki gözlemlerine dayanmaktadır (Styolowy ve Breton, 2000: 44-45). Mulford ve Comiskey (2002), yaratıcı muhasebeyi; genel kabul görmüş muhasebe prensipleri içinde kalarak veya dışına çıkararak saldırgan muhasebe politikalarının uygulanması, hileli ve usulsüz finansal raporlama, kar yönetimi ve kara istikrar kazandırılması gibi finansal bilgilerin gerçeği yansıtmadığı durumlar olarak tanımlanmıştır (Mulford ve Comiskey, 2002: 51).

(2)Büyük Temizlik Muhasebesi

Gelecek dönem karına yansımaları gereken harcamaların miktarının düşük görünmesi için varlık ve kaynaklara mevcut dönemde yüksek tutarlı karşılık ayrılmasıdır (Mulford ve Comiskey, 2002: 51). Organizasyonlarda yönetim değişikliği gerçekleştiğinde eski yönetimin uyguladığı politikalar nedeniyle mevcut durumun kötü olduğu iddiasını öne sürmek üzere gerçekleştirilir (Styolowy ve Breton, 2000: 48).

(3)Saldırgan Muhasebe

Yüksek kar bildirimleri sağlayabilmek amacıyla muhasebe standartlarının sınırının aşılmasıdır. Bu şekilde finansal bilgi kullanıcıları yanıltılmaktadır (Mulford ve Comiskey, 2002: 3-26). Karın yüksek gösterilmesi amacıyla gerçekleştirildiği için Yaratıcı muhasebeden ayrı değerlendirilmektedir.

(4)Kar Yönetimi

Organizasyonlar ekonomik durumun gerektirdiği yöntem ve tahminleri seçmekle yükümlü olmalarına rağmen, zaman zaman bu durumu suistimal ederek yöntem ve tahminleri kendi amaçları doğrultusunda şekillendirmeleridir. Bu nedenle, kar yönetimi; yöneticiler tarafından finansal tabloların iç ve dış paydaşları yanıltıcı duruma getirilmesi olarak değerlendirilmektedir (Healy ve Wahlen, 1999: 366-368).

Değerleme ve stok yöntemlerinin seçimi, tahakkuk dönemlerinin belirlenmesi gibi kar yönetim yöntemleri bulunmaktadır. Finansal bilgi kullanıcıları organizasyonların gizli bilgilerine ulaşamayacağı için kar yönetimi uygulandığını anlamaları çok zordur. Muhasebe sistemine uygun olmayan kar yönetimi için kötü niyetli kar yönetimi (abusive earning management) ifadesi kullanılmaktadır (Mulford ve Comiskey, 2002: 59).

(5)Karın İstikrarlı Hale Getirilmesi

Karın istikrarlı hale getirilmesi uygulamasında kötü niyet unsuru tartışılan bir konu olmakla beraber, firma karındaki iniş çıkışları önlenmesi ve karın yüksek olduğu dönemlerden düşük olduğu dönemlere kaydırılması şeklinde gerçekleştirilmektedir. Kasıt unsuru içermektedir (Styolowy ve Breton, 2000: 37-38; Aktaran: Ulusoy, 2007: 26).

D.Hilenin Unsurları

1.Hilekar

Hileyi gerçekleştiren suçlu kişiyi ifade eder. Hile olayının gerçekleşmiş olmasından bahsedilebilmesi için hilenin bireysel veya bir grup hilekar tarafından gerçekleştirilmiş olması gerekmektedir.

2.Kasıt

Hilekarın hile yapmadaki isteği hile olayı için gerekli olan diğer bir şarttır. Bu unsur gerçekleşmeden hileden söz edilemez. Hata veya ihmal ile ortaya çıkan durumlar hile kapsamına girmemektedir. Ancak kasıtlı hataları bu durumdan ayırmak gerekmektedir. Hata sonucu gerçekleşmiş gibi gösterilmeye çalışılan durumlar hile kapsamında değerlendirilir.

3.Zarar

Hileli işlem sonucunda mutlaka ortaya zarar çıkması gerekmektedir. Herhangi bir zarar söz konusu olmadığı durumlarda cezai yaptırıma tabi tutulamayacağı gibi, hile olayının varlığından da söz edilemez.

4.Çıkar Sağlama

Hilekarın gerçekleştirdiği eylemin kendi lehine sonuç doğurması gerekmektedir. Çıkar söz konusu olmayan durumlarda hileden söz edilemez (Davia v.d., 1992: 49).

E.Hata ve Hile Farkı

Hile ve hata ayrımı yapılırken, olayın sorumlusunun niyetinin ne olduğu önem taşımaktadır, ancak niyet tespiti çok zor olduğu için, yapılan işlemin hata sonucu mu gerçekleştiğini yoksa hileli bir işlem mi olduğunu tespit etmek de zor bir işlemdir (SAS No.99: 279).

Louvaris ve Siegel, hile ile hata arasındaki en büyük farkın kasıt unsuru olduğunu, hileden söz edilebilmesi için dürüst olmayan bir çıkar elde edilmesinin gerekli olduğunu, hatada ise istemeyerek ortaya çıkan bir durum olması gerektiğini savunmuşlardır (Louvaris ve Siegel, 2006: 263).

Hata ve hile ayrımında Howard Davia' nın hile unsurları sınıflandırması dikkate alınarak oluşturulacak olursa;

Hilede mutlaka bir veya birden fazla hilekardan söz edilirken, hata gerçekleşmesi için mutlaka bir fail gerekmemektedir, otomasyon sistemlerine bağlı olarak da hata ortaya çıkması mümkün olmaktadır.

Hileyi, hilekarın bilerek ve isteyerek gerçekleştirdiği, hatayı ise hata yapanın farkında olmadan gerçekleştirdiği öne sürülmektedir.

Hilekarın eyleminin mutlaka kendi lehine bir sonuç doğurması gerekir, herhangi bir çıkar sağlanmadığı durumlarda, haksız kazançdan da bahsedilemeyeceği için hile gerçekleşmiş sayılmayacaktır (Davia v.d., 1992: 49).

F.Hile Teorileri

1.İşbirliği Teorisi

Bilgi çağında işbirliği yapmanın pek çok fayda sağlayacağı aşikardır. Ancak eski çağlarda yaşayan bir insan için, yaşadığı dönemin en makul davranışı hile yapmak olacaktır. İlkel çağlarda yaşayan bir insan için büyük bir avı yakalamaya çalışan arkadaşlarına yardım etmek, yiyecek elde etmek için mükemmel bir seçenek gibi görünebilir ancak arkadaşları avı yakalamak için çabalarken kendisinin gruptan kaçarak meyve toplamaya gitmesi grup için hem et hem de meyve yeme imkanı sunacaktır, bu da o kişiyi avantajlı konuma getirecektir. John Nash, hilebazların hileden yarar sağlamaya devam ettikçe hile yapacaklardır tezini savunmuştur ancak Martin Nowak ve Drew Fudenberg hile konusunda Nash Dengesi' nin her zaman geçerli olmayacağını iddia etmişlerdir.

Nowak ve Fudenberg' a göre, hilebazlar uzun süreli hile yapmayı sadece çok büyük gruplar içinde sürdürebiliyorlar, çünkü büyük topluluklar bireylere tanınmazlık perdesi sağlamaktadır. Grup küçüldükçe, üyelerin tit-for-tat (aynen karşılık verme) stratejisine yönelme isteği artacaktır yani, eğer a bireyi önceki sefer hile yaptı ise, bu sefer ben de yaparım, yapmadı ise ben de yapmam. Nowak ve Fudenberg'in buluşu, küçük ve tit-for-tat (aynen karşılık verme) stratejisini izleyen guruplarda zamanla işbirliği ortaya çıkacaktır. İlk karşılaşma sonrası bireyler akıllanırlar ve güven duydukları üyeler ile işbirliği yapmaya başlarlar. Bu tüm gurubu sarar ve sadece işbirliği yapanlar ayakta kalır (Imhof, Fudenberg ve Nowak, 2007: 1)

2.Hile Üçgeni

Hile Üçgeni ifadesi Donald.R.Cressey' in, hilenin gerçekleşmesi için gerekli olduğunu iddia ettiği üç unsurdan yola çıkarak Joseph T. Wells tarafından ortaya konulmuştur.

Donald R. Cressey' in ABD' de zimmet nedeniyle ceza almış 200 hükümlü üzerinde yaptığı araştırmada, hükümlülerin büyük bir bölümünün mali sıkıntıları nedeniyle hileye karıştığını, hile yapmak için karşılıklarına çıkan bir fırsatı

değerlendirdiklerini ve hileye karışmış olmalarının makul bir davranış olduğunu savunduklarını ortaya koymuştur (Wells, 2001: 89).

Bunun üzerine Donald.R.Cressey, hilekarların hileye karışma nedenlerini açıklamak üzere bir teori geliştirmiştir (Omar ve Din, 2010: 607). Cressey' in geliştirdiği teori, baskı, fırsat ve haklı gösterme gibi üç unsurdan oluşan hile üçgenidir.

SAS 99 da, hile üçgenini hileli finansal raporlama açısından değerlendirerek, hileli finansal raporlamanın gerçekleşmesi için üç durumun ortaya çıktığını belirtmiştir. Bunlar, hileyi gerçekleştiren kişinin karşılaştığı teşvik veya baskı, hileyi gerçekleştirmek için gerekli olan fırsat ve hilenin gerçekleştirilmesini haklı gösterecek mekanizmadır (Gramling ve Myers, 2003: 1).

3.Baskı Unsuru

Baskı unsuru hile üçgeninin ilk basamağı olup, hilekarların içerisinde bulunduğu maddi problemlerden kaynaklanabileceği gibi, hilekarların uygun olmayan sosyal yaşamlarından veya profesyonel meslek hayatlarından doğan sorunlar nedeniyle de ortaya çıkabilmektedir.

W.Steve Albrecht, Chat Albrecht ve Conan C.Albrecht de baskı unsurunun mali sıkıntılar nedeniyle veya mali temele dayanmayan sorunlar nedeniyle ortaya çıkabileceğini savunmuştur. Öyle ki üst düzey yöneticiler karıştıkları hile olaylarının ortaya çıkma ihtimalinin yüksek olduğu durumlarda bile güçlü baskı unsuruna yenik düşerek hileye karıştıkları görülmektedir. Üst düzey yöneticiler bu tür durumlarda görev yaptığı şirketlerin iyiliğini düşündükleri için hileye karıştıkları tezini savunmaktadırlar (Albrecht v.d., 2008: 3).

Herman Murdock finansal kaynaklı baskı unsurları olabileceği gibi, politik ve sosyal nedenli baskı unsurları olabileceğini belirtmiştir. Bu unsurların hilekarların mevki ve itibar olarak kendilerini istedikleri düzeyde görememeleri ile alakalı olduğunu iddia etmiştir (Murdock, 2008: 81).

4.Fırsat Unsuru

Hile üçgeninin ikinci kademesinde hissedar ve yöneticilerin müdahale imkanlarının en geniş olduğu fırsat unsuru yer almaktadır.

Organizasyonların bünyelerinde hile olaylarını azaltmalarının yolu hile olaylarının meydana çıkmasına neden olacak fırsatları ortadan kaldırmaktır. Bunun başarılabilmesi için, sağlıklı bir iç kontrol mekanizmasının kurulması, etik kuralların tam olarak belirlenmesi ve uygulanmalarının teşviki, etkin organizasyon birimlerinin kurulması, yetki ve sorumlulukların belirlenmesi, iş akış şemalarının oluşturulması gibi bir dizi önlemler alınabilir (Bozkurt, 2011: 116).

5.Haklı Gösterme Unsuru

Hile eylemini gerçekleştiren kişinin bu eylemini haklı gösterebilmesidir” (AICPA, 2002). Hilekarlar karışmış oldukları hile olaylarının makul olduğunu kanıtlayabilmek için bazı gerekçeler öne sürerler ve bu gerekçelerin geçerliliğine kendilerini inandırırılar (Bozkurt, 2009: 113-125).

Treadway Komisyonu tarafından 1987 yılında yayınlanan raporda, hile olaylarının çevresel, kurumsal veya kişisel fırsatlar nedeniyle ortaya çıktığı, bu fırsatların hile olaylarının baskı unsurunu oluşturduğu ve hile olayları için cesaret verici bir yönü olduğu belirtilmiştir (The Treadway Commission, 1987).

Ayrıca SAS No.99’ da, hile olaylarının gerçekleşebilmesi için üç unsurun biraraya gelmesi gerektiği, bunların ilkinin hileye karışanların karşılaştıkları baskı unsuru, ikincisi organizasyonlardaki kontrol mekanizmasında mevcut problemler, üçüncüsü ise hilekarların karşılaştıkları baskının kendileri açısından yeterli bir neden olarak algılanmasıdır.

Linda M. Lister, baskı unsurunu bir yangını başlatan ısı kaynağına benzetmiş, fırsat unsurunu ise alevlenmeyi sağlayan benzin olarak nitelendirmiş ve son olarak haklı gösterme unsurunu ateşin sürekliliğini sağlayan oksijene benzetmiştir. Lister’ in benzetmesinde, birinci unsur olan baskı unsurunun varlığı mutlaka hile olayının meydana geleceğini göstermez yani ısı kaynağının olması mutlaka bu kaynağın alev alacağı anlamına gelmez (Lister, 2007: 64-65).

6.Hile Üçgenine Getirilen Eleştiriler

Hile üçgeni, teorik ve uygulama açısından kabul görse de, eksiklikleri olduğu konusunda bazı iddialar yer almaktadır.

Baskı, fırsat ve haklı gösterme unsurlarına eşit ağırlık verilemeyeceği, her unsurun gücünün, etkisinin ve birbirleri ile olan ilişkilerinin tam olarak test edilmediği belirtilmiştir (Dellaportas, 2012: 4).

Bunun yanı sıra baskı, fırsat ve haklı gösterme unsurlarının tamamının bir arada bulunduğu bir ortamda hilenin gerçekleşmeme ihtimalinin de bulunduğudur, bu unsurların hilenin gerçekleştirilmesi için yeterli olmayacağıdır. Bu teoride hilekarların bireysel becerilerinin göz ardı edildiği iddia edilmektedir. Hilenin gerçekleştirilebilmesi için hilekarın bazı yetkinliklere sahip olması gerektiği, herkesin hile yapamayacağı belirtilmiştir (Kelly, 2012: 1-2).

Bireylerin yalnızca çevresel faktörlerin etkisiyle değil, kendi istek ve ihtiyaçları doğrultusunda hile olaylarına karışmaya başlamalarının ardından, hile üçgeninde bazı değişiklikler meydana gelmiştir (Goldmann, 2010: 21). Bu doğrultuda hile üçgeninde baskı olarak yer alan unsurun teşvik olarak güncellenmesi gerekmiştir (Wolfe ve Hermanson, 2004; Mengi, 2012: 114).

7.Hile Karosu (Fraud Diamond)

Hile üçgenine karşı geliştirilen, “hilekarları hileye yönlendiren baskı, fırsat ve haklı gösterme unsurlarının bulunduğu bir ortamda mutlaka hile gerçekleşir mi?” sorusu hile karosunun ortaya çıkmasına kaynak olmuştur.

Hile üçgeninde belirtilen unsurlar mevcut olsa dahi, her bireyin varolan fırsatları farkederek değerlendiremeyeceği, hilenin gerçekleştirilebilmesi için kişisel becerilerin de hile üçgeninde sayılan çevresel faktörler kadar etkili olduğu öne sürülmektedir.

Bu nedenle hile üçgeninde varolan unsurlara yetkinlik unsurunun da eklenmesi gerekmektedir (Olagbemi, 2011: 33). Kişisel becerilerin kıt oluşu hile oluşumunu engelleyecektir (Biegelman ve Bartow, 2012: 36), baskı, fırsat ve haklı gösterme

unsurlarının bir araya gelmesi hilenin ortaya çıkması için yeterli olmayacaktır (Pedneault v.d., 2012: 160).

Yetkinlik unsurunun ilave edilmesiyle birlikte hile üçgeninin hile karosuna dönüşmesine sebep olmuştur. Kişisel özelliklerin ve yetkinliklerin de en az baskı, fırsat ve haklı gösterme unsurları kadar önemli olduğu ortaya konmuştur.

Yetkinlik kavramı ingilizce “competency veya competence” kavramlarından dilimize çevrilmiştir. Yetkinlik, gözlemlenebilen becerilere bağlı olarak kabul edilebilir performans düzeyi’ dir (Berman, 1997: 16; Aktaran Güler, 2010: 3).

Yetkinlik çalışanların işlerini başarıyla gerçekleştirmelerine imkan tanıyan kişisel kabiliyet alanlarını tanımlamaktadır (Noe, 2008: 113). Yetkinlikler başarıma eğilimine ve eyleme dönük yetkinlikler, yardımlaşma ve hizmete dönük yetkinlikler, yönetsel yetkinlikler, bilişsel yetkinlikler ve kişisel etkililikle ilgili yetkinlikler olarak sınıflandırılabilir (Saruhan ve Yıldız, 2012: 148).

Fırsat unsuru hilenin ortaya çıkabilmesi için gerekli olan ilk unsurdur, teşvik ve haklı gösterme unsurları ise fırsat unsurunun değerlendirilmesi için gerekli olan yönlendirici unsurdur. Fakat bireyin ilk unsur olan fırsat unsurunu fark edebilmesi ve değerlendirebilmesi için belirli bir yetkinlik düzeyine sahip olması gerekmektedir (Wolfe ve Hermanson, 2004: 38-39).

Buradan çıkarılacak sonuç şudur ki, organizasyonlarda hile analizi yaparken dikkat edilmesi gereken en önemli unsurlardan biri de kişisel yetkinliklerdir (Rittenberg v.d., 2008: 347).

Hilekarlarda göze çarpan önemli yetkinliklerden birkaçı aşağıda verilmiştir (Wolfe ve Hermanson, 2004: 39-40).

1. İç denetimde yer alan ve hile için fırsat oluşturacak eksikliklerin görülebilmesi ve değerlendirilebilmesi açısından hilekarın belirli bir zeka seviyesine sahip olması gerekmektedir.

2. Hilenin gerçekleştirilebilmesi için hilekarın fayda maliyet analizi yapması gerekmektedir. Bu aşamada kendine aşırı güven duyan, ego sahibi hilekarlar

kusursuz bir plan yaptıklarını düşünürler ve gerçekleştirdikleri hilenin hiçbir zaman farkedilemeyeceğini düşünürler, bu durum ise hile kararı verirken göz önünde bulundukları hile maliyetini ihmal edilebilir düzeyde hesaplamalarına sebep olur.

3. Hilekarlar üstün ikna yeteneklerine sahiptirler ve ihtiyaç duydukları zamanlarda hile zincirine dahil edilmesi gereken bireylere karşı bu yeteneklerini kullanarak, hileye katılımı sağlarlar.

4. Hilekarlar maruz kalabilecekleri inceleme ve araştırma girişimlerine karşı kendilerini aklayıcı mekanizmaları düzenleme konusunda yetenek sahibidirler. Olayları kendi lehlerine gösterme konusunda yalan söyleyebilmek de dahil olmak üzere birçok aklayıcı çaba içerisine girebilmektedirler.

5. Hilenin gerçekleştirilebilmesi kadar sürdürülebilmesi de zor ve stres oluşturan bir süreçtir. Ancak hilekarlar bu stres düzeyine tahammül edebilecek niteliktedirler (Mengi, 2012: 120).

G.Hile Sınıflandırmaları

Literatürde kabul görmüş farklı kriterlere göre çeşitli hile sınıflandırmaları mevcuttur. Aşağıda bu sınıflandırmalar başlıklar halinde verilmiş olup, bu çalışmada ACFE tarafından yapılan hile sınıflandırması esas alınmıştır.

Stephen Pedneault' a göre Yönetim Hileleri ve Çalışan Hileleri olmak üzere temelde iki hile türü vardır (Pedneault, 2009: 3).

Jack Bologna ve Robert Lindquist' e göre;

- Organizasyon aleyhine, organizasyon içinden yapılan hileler.
- Organizasyon aleyhine, organizasyon dışından yapılan hileler.
- Organizasyon lehine yapılan hileler.

Dünya genelinde denetim, vergi ve danışmanlık gibi hizmetler veren küresel hacimli bir kuruluş olan KPMG' ye göre;

- Çalışan hileleri

- Tüketici hileleri
- Saticı hileleri
- Bilgi Teknolojileri hileleri
- Görevi kötüye kullanma
- Sigorta hileleri
- Hileli finansal raporlama

ACFE (Association of Certified Fraud Examiners) Sertifikalı Hile Denetçileri Kurumuna göre;

- Hileli raporlama, belge düzenleme ve kullanma
- Varlıkların kötüye kullanımı
- Yolsuzluk

Steve Albrecht' e göre;

- Çalışan hileleri
- Yönetim hileleri
- Yatırım hileleri
- Saticı (arz) hileleri
- Müşteri (talep) hileleri
- Diğer hileler (Aytaşkın, 2011; 5).

H.Yönetim Hileleri

Yönetim hilesi, yöneticinin finansal bilgilere hayali, sahte kayıtlar ekleyerek yanlış, kasdi düzenlemeler yapmasıdır (Kige ve Scheiner, 1994: 205).

Bu kavram ilk kez, Edwin H. Sutherland tarafından gündeme getirilmiştir. Bu kavram ortaya atılana kadar suçun, düşük gelir gruplarına ait “ fakirlikten ya da fakirlikle özdeşleştirilmiş kişisel ya da toplumsal özelliklerle, zaafarla, psikolojik

sapmalarla, kenar mahalle yasantısıyla ve yozlaşmış aile yapısıyla” ilgili olduğu öne sürülmüştür. Yönetim hileleri Sutherland tarafından “mesleğinde saygıdeğer ve yüksek bir mevkiye sahip olan bir kişinin yaptığı hileler” olarak tanımlamıştır (Silverstone ve Sheetz, 2007: 21).

Mesleki statüsü girişimci, uzman, yarı uzman olan kişilerin buldukları pozisyonun yetki ve fırsatlarından yararlanarak mali kazanç sağlamak amacıyla hile yoluna başvurmalarıyla işledikleri şiddet dışı suçlar da yönetim hileleridir

Reiss ve Biderman yönetim hilelerini “kişinin, mesleğinde sahip olduğu güç ve yetkiyi kötüye kullanmak suretiyle, yasadışı olarak ekonomik ya da politik çıkar sağlamak amacıyla işlediği suçlar olarak tanımlamaktadır (Siegel, 2001: 393).

Yönetim hileleri şiddet içermez, hile ve aldatmaya dayanır, para kazanmak için veya para kaybetmekten kaçınmak için ya da mevki elde etmek için yapılır.

Yönetim hileleri, kişisel hileler, mesleki hileler, şirket hileleri ve dolandırıcılık olmak üzere dört kategoride ele alınmaktadır (Krause, 2002: 7).

Yönetim hileleri genellikle kendisine güvene dayalı pozisyonlarda bulunan ya da işletme içerisinde pozisyonlarının avantajlarından istifade eden kişiler tarafından yapılır.

Yöneticiler tarafından işletmeye karşı, dış unsurlar tarafından işletmeye karşı ya da iç unsurlar tarafından işletme için yapılabilmektedir. Yöneticiler varolan sistemdeki zayıflıkları görür ve bu zayıflıkları kendi lehlerine kullanırlar. Zaman zaman organizasyonlar için konulan olağanüstü hedefler de hileye neden olabilmektedir. Bu durum hile üçgeninin haklı gösterme unsurunu oluşturmaktadır ve hilekarlar yaptıklarının bir hile değil haklı bir davranış olduğuna inanırlar (Coburn, 2006: 350-351).

Adi suçlar olarak da bilinen, adam öldürme, yaralama, hırsızlık, gasp gibi eylemler eğitim seviyesi düşük, alt gelir grupları tarafından işlenirken, nitelikli suçlardan sayılan, zimmete para geçirmek, rüşvet, irtikap, sahtecilik, dolandırıcılık, icra iflas kanununa muhalefet gibi suçlar, eğitim seviyesi yüksek, gelir basamağının orta ya da üst kademelerinde bulunan kişiler tarafından işlenmektedir (Benson ve Piquero, 2004: 148-165).

Düşük gelir gruplarında bulunanların suça daha yatkın olduğu iddia edilse de gelir durumu ile suç arasında doğrudan bir bağlantı kurulamamıştır. İngiliz bir şirketin bulguları, dolandırıcılıkların 1/3' ünü idarecilerin işlediklerini göstermiştir.

İngiltere menşeli bir güvenlik firmasının çalışmasına göre, yönetim hilelerine karışanların özellikleri şu şekildedir (Thornhill, 1995: 148-149).

- Organizasyon sahibine karşı öfke duymaktadırlar.
- Mevcut imkanlarından daha yüksek beklentilere sahiptirler.
- Yetki ve sorumlulukları tam olarak belirtilmemiştir.
- Etrafları tarafından saygısız olarak bilinirler.

Yönetim hilelerinin boyutları tam olarak bilinmemektedir. Birçok yönetim hilesi organizasyonların güvenilirliğini devam ettirmek ya da baskıya uğramamak için tespit edilen hilelerin bildirimini gerçekleştirmemektedirler, bu durum ise yönetim hilelerinin gerçek boyutunun tahminini güçleştirmektedir (Krause, 2002: 5).

Organizasyon bünyesinde meydana gelen yönetim hileleri tüm satışların %2' sine karşılık gelmektedir, ancak bu oranın gerçekte %20-30 civarında olduğu tahmin edilmektedir (Traub, 1996: 248).

Günümüze kadar yaşanmış olan en büyük banka soygununun miktarı, tespit edilen en büyük yönetim hilesinin %1'i kadardır. Bankalarda meydana gelen yönetim hileleri bankalara karşı yapılan şiddet suçlarının yaklaşık 50 katı kadardır (Thornhill, 1995: 147-148).

Yönetim hileleri genel olarak ihbar ya da iç ve dış denetimler aracılığıyla ortaya çıkarılmaktadır. Yönetim hileleri nitelikli hilelerden oluştuğu için hilenin gerçekleştirilmesi ile ortaya çıkarılması arasında uzun süreler olabilmektedir (Silverstone and Sheetz, 2004: 28).

Hile üçgeninde bahsedilen haklı gösterme unsuru hilekarların en olağandışı davranışını oluşturmaktadır. Hem normal bir şekilde davranıp, hem de hileye karışmak hilekarlar için normal bir davranış olarak algılanmaktadır. En çok karşılaşılan haklı gösterme yöntemi, ekonomik hilelerin kimseye zarar vermediği inancıdır.

Organizasyonlarda hisse sahibi olan yönetici hilekarlar, liberal ekonomiye müdahale olarak gördükleri mevzuat hükümlerine karşı hareket etmede hiçbir olağandışılık görmemektedir (Silverstone and Sheetz, 2004: 30; Aktaran Kuloğlu, 2007: 29).

Üst kademe yöneticilerin karıştıkları hile olayları çalışanların karıştıkları hile olaylarından anlamlı bir oranda fazladır. Şirketlerde meydana gelen hilelerin yarısından fazlası yöneticiler tarafından gerçekleştirilmektedir. (<http://www.yourpeoplemanager.com/common/print.aspx?a=b17c803.14.06.2005>)

En çok karşılaşılan yönetim hileleri, kişisel kullanım için alma, çıkar çatışması, harcama kayıtları, kardan hisse alma, gereksiz harcamalar, yanlış finansal tablolar, kredi kartı hileleri, satış ve bilgileri saptırma şeklinde olmaktadır (Cosserat, 1999: 83; Aktaran Küçük, 2008: 10).

Yönetim hileleri organizasyonlarda finansal işlemleri oluşturan, satış ve tahsilat, satınalma ve ödeme, ücretler, stoklar ve sermaye unsurları üzerinde ortaya çıkmaktadır (Silverstone ve Sheetz, 2007: 6).

Yönetim hileleri organizasyonların durumunu olduğundan daha iyi veya daha kötü göstermek amacıyla yapılmaktadır. İç paydaşlar olan ortaklar, yöneticiler ve çalışanlar ile dış paydaşlar olan müşteriler, finansörler, devlet ve halk, yönetim hilelerinden zarar gören grupları oluşturur (www.alomaliye.com.24.02.2011).

Zimmete geçirilen varlıkların ortaya çıkmasını önlemek, hissedarlar arasındaki çıkar çatışması, kar dağıtımını minimize etme, yolsuzlukların üzerini örtme ve vergi kaçırma gibi amaçlarla yönetim hileleri gerçekleştirilebilir (Hesap Uzmanları Derneği, 2004: 151).

Yönetim hileleri gerçekleştirilirken en sık karşılaşılan yöntemler şunlardır.

-Tahrif edilmiş evrak ve kayıtlar

-Önem arz eden mali nitelikli işlemlerin gizlenmesi

-Kullanılan yöntem ve tekniklerin tam olarak açıklanmaması, dönemler itibarıyla farklılık arz etmesi veya organizasyon lehine değiştirilmesi (Bekçioğlu, 2013: 10).

- Eksik gelir kaydı
- Kayıt dışı satışlar
- Dönemsellik ilkesinin ihlali
- Paravan şirketler aracılığıyla varlıkların aktarımı
- Kur farklarını hesaplara yansıtılmamak
- Vade farklarını hesaplara yansıtılmamak
- Faaliyet konusu dışında kalan gelirleri hesaplara yansıtılmamak
- Şirket kaynaklarının hissedarlar tarafından usulsüz olarak kullanımı (Tekin ve Çelikkaya, 2005: 230).
- Bilinçli yapılan matematiksel hatalar,
- Bilinçli yapılan mükerrer kayıtlar ya da, bazı tahsilat kayıtlarının atlanması,
- Banka ve havale giriş-çıkışlarında bilinçli olarak yapılan kayıt atlamaları,
- Kayıtlarla mali tabloların birbiri ile uyumlu olmamasına rağmen uyumlu gibi gösterilmesi (Güçlü, 2005: 75-76).

1.Yönetim Hilesi Türleri

a)Yolsuzluk

(1)Rüşvet

Rüşvet terim anlamına göre, bir kişinin yaptırmak istediği iş veya işlemle ilgili olarak, usulsüz bir şekilde kolaylık ve çabukluk sağlamak amacıyla, işi görecek olan kişiye veya bir aracıya mal veya para olarak çıkar sağlaması şeklinde tanımlanır.

Bir işi yapmakla mükellef olan kamu görevlisinin, iş yaptıran veya bu kişi ile ilgili başka bir kişiden, görevinin icrası ile ilgili bir iş veya işlem için haklı olmayan bir şekilde karşılıklı kabul etmesi de rüşvet kapsamına girmektedir (Toroslu, 2008: 291).

Rüşvet suçu TCK' nın kamu idaresinin güvenilirliğine ve işleyişine karşı suçların düzenlendiği bölümde yer almaktadır ve rüşvet suçunun uygulamada birçok farklı şekillerde ortaya çıkması mümkündür.

Aşağıdaki tabloda rüşvet suçunun türleri ve açıklamaları yer almaktadır (Bozkurt, 2011: 74).

Tablo 1. Rüşvet Türleri ve Uygulanma Şekilleri

Rüşvet Türü	Uygulanma Şekli
Nakit ve Çek	Doğrudan kişiye verilir, Rüşvet alanın borcunu kapatmak amacıyla 3.kişilere verilir, Rüşvet alana bir yarar sağlaması amacıyla 3.kişilere verilir, Rüşvet alanın ağırlanması amacıyla 3.kişilere verilir.
Ortaklık	Rüşvet verenin firmasından pay verilir, Halka arz edilmiş bir başka işletmeden hisse verilir.
Politik Katkı	Doğrudan veya dolaylı olarak sağlanabilir.
Gizli Bilgi	Rüşvet alanın işleminden kar elde etmesini sağlar.
Kredi Kartı	Rüşvet veren tarafından rüşvet alanın kullanımına verilir.
Evle İlgili Araçlar	Mobilya veya buna benzer eşyalar verilir.
Okul Ücreti	Rüşvet alanın çocukları için verilir.
Mücevherat	Rüşvet alana veya aile bireyelerine verilir.
Karşılıksız veya İskontolu Hizmetler	Rüşvet veren işletme tarafından sağlanan hizmetlerdir.
Hediye Çekleri ve Fişleri	Lüks mağazalarda kullanılır.
Gelecekte İşe Alma Sözü	Çalışanı yolsuzluğa itmek için kullanılır.
Rüşvet Alanın Bir Yakınının İşe Alınması	Yolsuzluğa iten diğer bir yoldur.
Şiddet Yoluyla Tehdit	Organize suçlarda kullanılır.
Karşılıksız Seyahat Olanakları	Rüşvet alan seyahate gönderilir.

Kaynak: Nejat Bozkurt,; *İşletmelerin Kara Deliği; Hile, Çalışan Hileleri*, İstanbul, 2011, s.74.

(2) İrtikap

İrtikap, bir memurun, memuriyet sıfatını veya memuriyetine ait görevini kötüye kullanarak, kendi lehine veya bir başkasının lehine menfaat temini için, muhatabını zorlaması, kandırması veya muhatabının yanılığısından yararlanması sonucu menfaat temin etmesidir (Yılmaz, 1996: 399). İrtikap suçunda, suça karışan

memur, hukuka aykırı olarak memuriyetten kaynaklanan konumunu kullanmaktadır. Bu nedenle görevini kötüye kullanmış olduğundan, irtikap suçu bir çeşit görevi kötüye kullanma suçunu oluşturur (Toroslu, 2008: 284).

Her ne kadar irtikap suçu ile rüşvet suçu sıklıkla birbirine karıştırılsa da, aşağıda irtikap suçu ve rüşvet suçu arasındaki farklar verilmiştir.

-İrtikap suçunda kamu görevlisi görevinin sağlamış olduğu nüfuz ve güveni köyüte kullanırken, rüşvet suçunda kamu görevlisinin görevinden kaynaklanan bir yetkiyi kötüye kullanması söz konusudur.

-İrtikap suçunda kamu görevlisi ile karşı tarafın iradeleri ortak bir noktada buluşmazken, rüşvet suçunda irade uyuşmasına bağlı sözleşme vardır.

-İrtikap suçunda suç konusu yararı sağlayan kişi mağdurdur, rüşvet suçunda ise söz konusu yararı sağlayan kişi faildir.

-İrtikap suçu tek failli bir suçtur, rüşvet suçu ise çok faillidir (Arı, 2010: 21).

(3)Hileli İflas

İflas müessesesinin asıl ortaya çıkış sebebi ticari bir ilişkide her iki tarafı korumaktır. Borçlunun kendi isteği ile veya borçlunun ödemededen kaçınmasını önlemek amacı ile alacaklının talebiyle gündeme gelebilmektedir (Kerwin, 1995: 84).

Borçlunun borcunu ödeyemeyecek duruma gelmesi sonucunda iflas kurumuna başvurulması ticari hayatın olağan akışına uygundur ancak borçlunun hileli davranarak varlıklarını gizleme yoluna gitmesi ve sonucunda borcunu ödemekten kaçınması sonucu iflasa başvurusu söz konusu olursa hileli iflas suçu ortaya çıkar.

Hileli iflasta mal varlığının başkalarının üzerine aktarımı gibi yöntemlerle gizlenmesi söz konusudur (Kerwin, 1995: 90).

Hileli iflastan doğrudan alacaklı etkilenmektedir. Hileli iflasa muhatap kalan alacaklı küçük ölçekli bir şirketlerin genelde kaybı karşılama güçleri yoktur. Büyük ölçekli şirketler ise haftalar, aylar, hatta yıllar süren çabalar sonucu kayıplarını

karşılıyabilecektir (Manning, 2005: 2). Amerika Birlesik Devletleri yasalarında hileli iflasın unsurları şöyledir (Kerwin, 1995: 84).

- Borçlunun varlıklarını gizlemesi
- Hesap ve bildirimlerde kasti yanlışlar
- Evrak tahrifatı
- Denetleyici ve düzenleyici kurum/kuruluşlarla resmi olmayan ilişkiler
- Kayıtların ibrazından imtina

Hileli iflasın en çok görüldüğü ve etkisinin büyük olduğu sektör bankacılık sektörüdür, mevzuatımızda taksirli iflas durumunda müflis için bir aydan iki seneye kadar hürriyeti bağlayıcı ceza öngörülmüştür, bu nedenle hileli iflas durumlarında da malvarlığını gizleyen müflisler kısa bir hükümlülük süresi sonucunda hürriyetine kavuşabilmekte, bu durum hileli iflasa karşı caydırıcı bir nitelik taşımamaktadır (Kuloğlu, 2007: 54).

2.Varlıkların Kötüye Kullanımı

Varlıkların kötüye kullanımı genellikle kurum ve kuruluşların varlıklarının çalınması şeklinde ortaya çıkmaktadır ve önemsenmeyecek düzeylerde meydana gelmektedir.

Varlıkların kötüye kullanımı, faturaların ele geçirilmesi, varlıkların çalınması veya şirketin hiç almadığı ürün veya hizmetlere ödeme yapmış gibi gösterilmesi şeklinde ortaya çıkabilir (Ulusoy, 2007: 43).

3.Hileli Finansal Raporlama

Finansal raporlamanın temelini oluşturan mali tablolar, işletmelerin varlıklar ve kaynaklarındaki değişimleri, faaliyet sonuçlarını, nakit akışlarını, bu bilgilere ihtiyaç duyan iç ve dış paydaşlara sağlayan raporlardır (Ataman, 2001: 168).

Hileli finansal raporlama kavramı ilk olarak Amerikan Yeminli Serbest Muhasebeciler Enstitüsü tarafından 1997 yılında SAS 82' de yer almıştır (Skousen, 2004: 4).

a)Hileli Finansal Raporlamanın ortaya çıkış şekilleri

1-) Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin (GAAP) kötüye kullanımı sonucu dönem karının olduğundan fazla gösterilmesi.

2-) Dönem kar veya zararının dönemler arası transferinin sağlanarak, organizasyonun dalgalı finansal yapısının gizlenmesi (Küçüksözen ve Küçükkocaoğlu, 2004: 5).

3-) Organizasyonların karşı karşıya kaldığı kriz durumlarında gelir arttırıcı tedbirlere başvurmak.

4-) Organizasyonun ana faaliyet konusu ile ilgili olmayan gelir veya giderlerin ana faaliyet konusuna aitmiş gibi gösterilmesi.

5-) Organizasyonun kısa vadeli yabancı kaynakları ile uzun vadeli yabancı kaynaklarının yer değiştirilerek olduğundan iyi bir durum sergilenmesi.

6-) Hayali işlemler aracılığıyla organizasyonun finansal yapısıyla ilgilenenlerin manipüle edilmesi (Küçük, 2008: 11)

Louvaris ve Siegel' e göre finansal tablo hilesi, organizasyonların finansal tablolarında kasıtlı olarak atlanan veya gerçekle çelişen kalemlerden oluşmaktadır. Finansal tablo hileleri organizasyon içerisinde olabileceği gibi organizasyona yakın olan organizasyon dışı birey ya da topluluklar tarafından da gerçekleştirilebilir. Bu nedenle hilenin gerçekleştirilmesinde birçok faktör olabileceği gibi, hileye karışması muhtemel olan birçok taraf vardır (Louvaris ve Siegel, 2006: 9).

Hileli finansal raporlamanın en çok karşılaşılan yöntemleri varlık ve gelirlerin gerçek değerinin üzerinde gösterilmesi veya kaynak ve giderlerin gerçek değerinin altında gösterilmesidir (Spathis, Doumpos ve Zopounidis, 2002: 3-4).

b)Hileli finansal raporlamanın nedenleri

1-) Yatırımcının beklentilerini karşılamak, organizasyonun içinde bulunduğu kriz ortamının ertelenmesi veya organizasyon için beklentiler nedeniyle, halka arz olmuş şirketlerin piyasa değerini yükseltme.

2-) Realize edilemeyecek bütçe talepleri veya yakın dönem mali hedefler nedeniyle piyasa değerinin düşmesinin istenmesi.

3-) Organizasyon için denetim mekanizmasının yetersizliği (Davia v.d., 1992).

Finansal raporlama hileleri her ne kadar beyaz yaka suçu olduğu için nitelikli suçlar kategorisinde değerlendiriliyor olsa da, organizasyon yöneticilerinin karışmış oldukları adi suçların ortaya çıkmasını engellemeye yönelik olarak da ortaya çıkmaktadır (Donald ve Glezen, 1994: 195-197)

Dechow vd. (1996), hileli finansal raporlamaların büyük bir bölümünün teknoloji alanında hizmet veren kurum ve kuruluşlarda ortaya çıktığını belirtmiştir.

Üç farklı sektörde faaliyet gösteren 66 şirketin hileli finansal raporlamada kullandıkları tekniklerin incelendiği bir çalışmanın sonuçları şöyledir (Beasley v.d., 2000: 447-450)

Tablo 2. Hileli Finansal Raporlamada Kullanılan Tekniklerin Sektörler Arası Dağılımı

	Teknoloji(25)	Sağlık(19)	Finans(22)
Uygunsuz Hasılat Kaydı	76*	58	41
Fiktif Kayıt	40*	26	9
Erken Kayıt	48*	37	9
Diğer	24	16	32
Varlıkların Fazla Gösterilmesi	24	47	59**
Mevcut Varlıkların Fazla Gösterilmesi	16	42	55**
Fiktif Kayıt	4	11	0
Gider Yerine Gelir Kaydı	8	5	5
Olduğundan Az Gider veya Borç Gösterimi	16	11	14
Zimmet	4	16	27**
Uygun Olmayan Kamuoyu Duyuruları	4	16	14
Diğer Çeşitli Teknikler	20	16	18

Not: Birden fazla teknik aynı anda kullanılabilirdi için, oranlar %100' ü aşmaktadır.

* Teknoloji>Finansal Hizmetler (p<0,05)

** Finansal Hizmetler>Teknoloji (p<0,05)

Kaynak:, Mark S. Beasley; Joseph V. Carcello; Dana R. Hermanson ve Paul D. Lapides, Fraudulent Financial Reporting: Consideration of Industry Traits and Corporate Governance Mechanisms, Accounting Horizons, 14 (4), s. 441–454.

Üç farklı sektörde faaliyet gösteren şirketlerin kullandıkları hile tekniklerine bakıldığında, uygunsuz hasılat kaydı türlerinden fiktif kayıt ve erken kayıt tekniklerinde teknoloji sektörü ile finans sektörü arasında anlamlı bir fark bulunmuştur.

Varlıkların olduğundan fazla bildirimini yöntemini ise finans sektörü teknoloji sektörüne göre anlamlı bir oranda daha fazla kullanmıştır. Yine zimmet olaylarında da finans sektöründe teknoloji sektörüne göre anlamlı bir farkla fazla kullanım söz konusudur.

Her üç sektör de hasılat ve varlıkların bildirimine ilişkin hilelere yoğun olarak başvurmuştur. Ancak teknoloji şirketleri hasılatla ilişkin teknikleri diğer tekniklere oranla daha fazla kullanmıştır. Finans sektöründeki şirketler ise varlıkların olduğundan fazla bildirimine ilişkin teknikleri sıklıkla kullanmıştır (Beasley v.d., 2000: 449)

Loebbecke (1989) de Beasley' in çalışmasına paralel olarak, finans sektöründe zimmet olayları ile sıklıkla karşılaştığı, bu durumun finans sektöründe faaliyet gösteren şirketlerin likiditesinin yüksek olması ile alakalı olduğu, ancak teknoloji sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin likidite oranlarının düşük olması ve bilgiye dayalı hizmet sunmaları nedeniyle zimmet olaylarına rastlanma sıklığının düşük olduğu ortaya konmuştur (Loebbecke v.d., 1989: 10; Aktaran, Küçük ve Uzay, 2009: 4)

c)Hileli Finansal Raporlama Karakteristikleri

Hileli finansal raporlamanın ortaya çıkarılma çalışmalarında faydalanılabilecek en önemli veriler kuşkusuz ki, daha önceki hileli finansal raporlama olaylarından elde edilen veriler sonucu ortaya konan istatistiklerdir. Bu istatistiki çalışmalar hileli finansal raporlama araştırmalarında çalışmaya nereden başlanacağını ve odaklanılacak risk gruplarını ortaya koymaktadır.

Hileli finansal raporlama karakteristiklerini oluşturmada faydalanılan çalışmalardan biri, SEC' in, hileli finansal raporlama olayına karışmış 200 firma üzerinde yaptığı çalışmadır. Çalışmada ortaya konan hileli finansal raporlama karakteristikleri aşağıda belirtilmiştir (Rezaee, 2002: 9).

1-) Hileli finansal raporlamaya katılan firmaların %83' ünde, tepe yönetimi hileli finansal raporlama faaliyetlerine doğrudan katılmıştır.

2-) Hileli finansal raporlama olaylarının büyük bir bölümü tek seferlik değil süreklilik arz eden olaylardır.

3-) Hileli finansal raporlama olaylarının %50' den fazlası gelir ve varlıkların olduğundan fazla gösterilmesine dayanmaktadır.

4-) Hileli finansal raporlamanın gerçekleştiği firmalarda komitelerin toplanma sayılarının yeterli değildir.

5-) Hileli finansal raporlamanın gerçekleştiği firmaların %65' inde denetim komitesi finansal eğitim seviyesi çok düşüktür.

6-) Hileli finansal raporlamanın gerçekleştiği firmalarda yönetim kurulunun %65' i içerden oluşmaktadır.

7-) Hileli finansal raporlamanın gerçekleştiği firmalarda yönetim kademesi büyük oranda akrabalardan oluşmaktadırdır.

8-) Hileli finansal raporlamalar nedeniyle ortalama 25 milyon dolar kayıp meydana gelmiştir.

9-) Hileli finansal raporlama hem ara tablolarıda hem de dönem sonu tablolarıda ortaya çıkmaktadır.

10-) Hileli finansal raporlamaya katılan firmaların yarısından fazlası büyük denetim firmaları tarafından denetlenmiştir.

11-) Hileli finansal tabloların gerçekleştiği dönemden önceki dönemlerde düzenlenen denetim raporlarının yarıdan fazlası olumlu görüş içermektedir.

12-) Hileli finansal raporlama olaylarına dış denetçilerin müdahil olması çok sık karşılaşılan bir durum değildir.

13-) Hileli finansal raporlamaya karıştığı tespit edilen firmalara işlem gördükleri borsalarda çeşitli müeyyideler, sahiplik yapısında değişiklikler, iflasa ve para cezalarına tabi tutulmuşlardır.

14-) Hileli finansal raporlamaya karışan üst kademe yöneticiler azledilmiş veya istifaya zorlanmışlardır.

15-) Hileli finansal raporlamaya karışan yöneticilerin büyük bir bölümü inkar yoluna giderek hürriyeti bağlayıcı cezadan kurtulmuşlardır (Rezaee, 2002: 9).

İ.Hile Tespit Yöntemleri

1.Oran Analizi:

Hileli işlemlerin tespitinde önemli yöntemlerden birisi oran analizidir. Finansal oranlar firmaların piyasa durumu hakkında bilgi verdiği gibi, hileli işlemler hakkında da aydınlatıcı fonksiyon sahibidir.

Hileli işlemlerin tespiti için kullanılabilecek çeşitli oranlar vardır.

Maksimum-minimum değerler oranı: Dönem içerisinde gerçekleştirilen rutin işlemlere ait tutarlar incelenir, en yüksek tutar en düşük tutara bölünerek maksimum-minimum değerler oranı bulunur, bu oranın normalde düşük olması beklenir, eğer bu

oranda olağandışı bir yükseklik tespit edilirse söz konusu kalem ile ilgili normal olmayan bir durumun varlığından söz edilebilir (Kırlıoğlu ve Ceyhan, 2014: 23).

Maksimum-ikinci değer oranı: Yine maksimum-minimum değerde olduğu gibi, bir kaleme ilişkin en yüksek değer, ikinci en yüksek değere bölünür ve sonucun düşük olması beklenir, sonucun olağandışı bir şekilde yüksek olması söz konusu kalemle ilgili normal olmayan bir durumun mevcudiyetini ortaya koyar.

Cari-önceki yıl oranı: Bir kalemle ilgili cari yıl değerlerinin bir önceki yıl değerlerine oranı incelenir ve bu oranın da düşük olması beklenir, bu oranın yüksek çıkması ise firmanın finansal raporlarında olağandışılık olduğunu ortaya koyabilir (Altıntaş, 2010, 152: 2).

2.Benfort Yöntemi

Simon Newcomb tarafından 1881 yılında ortaya konulan matematiksel formül, Mark Nigrini tarafından muhasebe hilelerinin ortaya çıkarılmasında kullanılmak üzere tasarlandı ve bu formül sayesinde

New York' ta yedi şirketin hile yaptığı tespit edildi. Benford Yasası' na göre rakamların belirli bir frekansa bağlı olarak ortaya çıkması gerekmektedir, şayet muhasebe işlemlerinde rakamlar bu yasaya bağlı olarak ortaya çıkmıyorsa, bu işlemlerin dışardan bir müdahale ile değiştirildiği ve olması gereken frekansın dışına çıktığı düşünülür. Bu şekilde muhasebe hilelerinin ortaya çıkarılması için belirli işlem basamakları vardır (Erdoğan, 2001: 7).

Öncelikle incelemeye tabi tutulacak muhasebe verilerinin seçilmesi gerekir, seçilen bu veriler benfort yasasına göre test edilerek olması gereken frekansın dışına çıkıp çıkmadığı anlaşılmaya çalışılır, test aşaması sonrası verilerin dağılımı benfort yasasına uyuyor ise herhangi bir olağandışılığın bulunmadığı, veriler benfort yasasına uymuyor ise işlemlerde bir olağandışılığın bulunduğu kanısına varılır, son aşama olarak ise, şayet işlemlerde olağandışılık var ise bunun firma veya ürün karakteristiklerine dayanıp dayanmadığı araştırılır, olağandışılığı açıklayacak bir durum söz konusu değil ise firma işlemlerinde mutlaka hile söz konusudur (Altıntaş, 2010; 3).

Benford, araştırmalarında basamaklara göre hangi rakamların yer alabileceğine dair bir istatistik ortaya koymuştur. Bu çalışmaya ilişkin ilk basamakta yer alabilecek rakamlara ait bulgular aşağıdaki tabloda verilmiştir.

Tablo 3. Benford Yasasına Göre Rakamların İlk Basamakta Yer Alma Olasılıkları

Rakamlar	İlk Basamakta Yer Alma Olasılığı
1	30,1
2	17,6
3	12,5
4	9,7
5	7,9
6	6,7
7	5,8
8	5,1
9	4,6

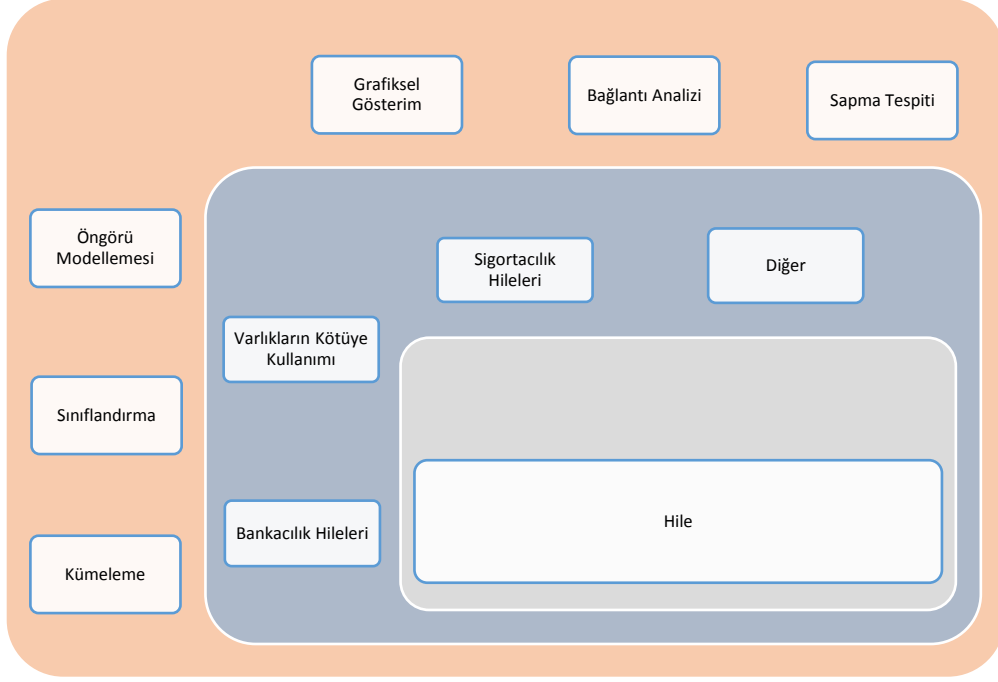
Kaynak: Melih Erdoğan, Muhasebe Hilelerinin Ortaya ıkarılmasında Benford Yasası, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Yıl:1, Sayı:3, 2001, s.2.

Benfort yasasının kullanıldığı alanlardan biri de veri kütlelerini kullanarak tahminde bulunmaktır. Elde bulunan veri setleri doğrultusunda söz konusu veri kaynağının ne şekilde eğilim göstereceği ve ileriye yönelik nasıl bir seyir izleyeceği tahmin edilerek birçok alanda öngörüde bulunulabilmektedir.

Ayrıca resim formatında olan belgelerin test edilmesi ve üzerinde herhangi bir oynama olup olmadığının tespiti için kullanılabilir. Muhasebe işlemlerine esas teşkil eden fatura, tahsil, tediye gibi belgeler resim özelliği taşıyabildiği için bu belgelerin tahrif edilip edilmediği ve gerçeği yansıtma düzeyini benfort yasası ile belirleyebilmek muhasebe hilelerinin ortaya çıkarılmasında çok büyük kolaylık sağlamaktadır (Hussain, 2010: 3).

3. Veri Madenciliği

Şekil 1. Finansal Hilelerin Tespitinde Veri Madenciliği Kullanımı



Kaynak: E.W.T. Ngai, v.d., The Application Of Data Mining Techniques İn Financial Fraud Detection: A Classification Framework And An Academic Review Of Literature, Decision Support Systems Journal, Volume:50, Issue: 3, 2011, s.5.

Veri madenciliği finansal hile tespitinde sıkça kullanılan yöntemlerden biridir. Veri madenciliğinin çalışma prensiplerinin belli başlıcaları şunlardır (Hormozi ve Giles, 2004: 63-65).

4. Kümeleme (Clustering)

Eldeki veriler belirli kriterlere göre ayrılır ve herbir kriter farklı bir kümeyi oluşturur. Benzer özellikteki verilerin kümelenmesi sonucu hiçbir küme grubu ile benzerlik göstermeyen veriler küme dışı kalır ve bu verilerin olağandışılık gösterdiği düşünülür ve küme dışı kalan bu verilerin tutarlı açıklamaları olmadığı takdirde hile belirteci olduğu ve bir hile olayı sonucunda ortaya çıktığı düşünülür (Alagöz, Öge ve Ortakarpuz, 2014: 3)

5.Grafiksel Gösterim (Visualization)

Üç boyutlu grafikler kullanılır ve grafik üzerinde verilerin dağılımı incelenir, şayet normal duruma uymayan veriler söz konusu ise grafik üzerinde bu verilerin dağılımı bozduğu tespit edilir ve dağılımı bozan verilerin sebebi araştırılır, hile olayına dayanıp dayanmadığı tespit edilir (Terzi, 2012: 55).

6.Öngörü Modellemesi (Predictive Modeling)

Eldeki veri setinden verilerin genel dağılımı ile ilgili bir kaniya varılır ve ileride elde edilecek verilerin genel tahmini yapılarak veri seti ile ilgili bir model ortaya konur. Ancak elde edilen veriler bu modele uymaz ya da büyük farklılıklar ortaya çıkar ise bu durumun ortaya çıkma sebepleri araştırılarak hile olayı tespit edilmeye çalışılır (Batty v.d., 2010: 5).

7.Bağlantı Analizi (Link Analysis)

Veri setinde bulunan her bir unsurun birbiri ile ilişkisine bakılır ve aralarındaki bağlantılar tespit edilmeye çalışılır. Şayet bir bağlantı tespit edilebilir ise, bu unsurların ilerideki kalemleri arasında da aynı bağlantının var olması beklenir. Bütün değişkenler sabit iken unsurlar arasında bağlantı olmaması veri setine dışardan müdahalenin varlığı için bir delil niteliğindedir ve hileli işlemin varlığını gösterir (Getoor, 2003: 4).

8.Sapma Tespiti (Deviation Detection)

Bir veri seti ile ilgili araştırma yapılırken, veri setinde normal dağılımdan sapmalar bulunması kaçınılmaz bir durumdur. Ancak bu sapmalar çeşitli formüller kullanılarak standardize edilmeye ve kabul edilebilir düzeye çekilmeye çalışılır. Tüm bu süreçlerden sonra yine de veri setinde homojenliği bozan bazı unsurlar var ise bunların normal kabul edilmesi mümkün değildir ve mutlaka olağandışı bir durumun varlığına işaretir (Arning, Agrawal ve Raghavan, 1996: 1).

9.Bağımlılık Modellemesi (Dependency Modeling)

Veri setini oluşturan değişkenler arasında bağımlılıklar oluşturularak verilerden çeşitli anlamlar çıkarılabilmektedir. Bu şekilde verilerin oluşumunda herhangi bir dış müdahale olup olmadığı tespit edilebilir (Titov ve Henderson, 2008:2).

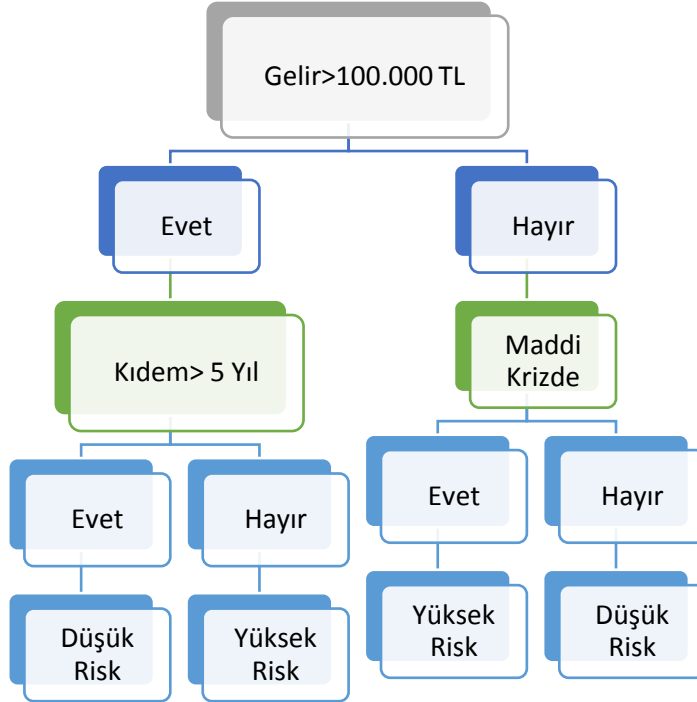
10.Özetleme (Summarization)

Veri setleri birçok veriyi barındırdığından, veri yığınları arasında hile tespiti için kullanılmayacak birçok veri demeti bulunmaktadır. Bu yüzden analiz süreçlerinin uzamasına sebep olacak gereksiz veri yığınları ayıklanarak veri özetleme yoluna gidilir (Tüzüntürk, 2010: 73).

11.Karar ağaçları

Muhasebe hilelerini tespit ederken en çok kullanılan veri madenciliği yöntemlerinden biri karar ağaçlarıdır. Karar ağaçları, belirlenmiş olan kriterlere sahip olan verilerin bir araya toplandığı somutlaştırma yöntemidir. Bu yöntemle veriler sınıflandırılmış ve analize hazır hale getirilmiş olur (Alkan, 2007: 21).

Şekil 2. Hile Denetimi Karar Ağacı



Kaynak: Serkan Terzi, Hile ve Usulsüzlüklerin Tespitinde Veri Madenciliğinin Kullanımı, Muhasebe ve Finansman Dergisi, 2012, s.58.

Yukarıdaki karar ağacında hileye karışma ihtimali olan kişiler arasında veri madenciliği yöntemleri kullanılarak bir sonuca varılmaya çalışılmıştır. Hile incelemesi yapılırken, hileye karışma ihtimalleri bulunan kişiler arasında bir ayrıma gidilebilmesi için, öncelikle kişinin gelir düzeyi sorgulanmıştır, kırılma noktası olduğu düşünülen 100.000 TL limit belirlenmiş ve karar ağacında kişinin gelir düzeyinin 100.000 TL' yi aşip aşmadığı sorgulanmıştır, şayet 100.000 TL' yi aşıyorsa ikinci basamağa geçilmiş ve kıdem durumu sorgulanmıştır, hileye karışma isteğini etkileyeceği tespit edilen kıdem durumunda kritik kıdem düzeyinin 5 yıl olduğu tespit edilmiş ve 5 yılın üzerinde kıdeme sahip olup olmadığı araştırılmıştır, şayet 5 yılın üzerinde kıdeme sahip ise bu kişinin hileye karışmış olma ihtimali düşüktür, ancak 5 yılın altında bir kıdeme sahip ise bu kişinin hileye katılmış olma ihtimali yüksektir. Tekrar birinci basamağa dönüldüğünde, kişinin gelirinin 100.000 TL' nin altında olması durumunda, kişinin borç batağında olup olmadığı araştırılmış ve borç batağında olması durumunda hileye karışmış olma ihtimalinin yüksek olacağı, borç yükü altında olmayan kişinin ise hileye karışmış olma ihtimalinin düşük olacağı değerlendirilmiştir (Alkan, 2007: 21).

12.Hile Tespit Yöntemlerinin Karşılaştırılması

Tablo 4. Veri Madenciliği Yöntemlerinin Karşılaştırılması

	Yapay Sinir Ağları	Genetik Algoritmalar	İstatistik Kökenli Yöntemler	Karar Ağaçları	Veri Görselleştirme
Yapılandırılma Kolaylığı	Düşük	Çok Düşük	Yüksek	Çok Yüksek	Orta
Esneklik	Yüksek	Orta	Orta	Düşük	Düşük
Otonomi	Yüksek	Yüksek	Düşük	Düşük	Çok Yüksek
Hesaplama Karmaşası	Çok Yüksek	Çok Yüksek	Orta	Düşük	Çok Yüksek
Açıklayabilirlik	Çok Düşük	Yüksek	Orta	Çok Yüksek	Çok Yüksek

Kaynak: Ali Alkan, Finansal Uygulamalarda Veri Madenciliği, TBD İstanbul Bilişim Kongresi, 2007, s.25.

Hile tespit yöntemlerinin çeşitli kriterlere göre değerlendirildiği yukarıdaki tabloda, yapay sinir ağları, genetik algoritmalar, istatistik kökenli yöntemler, karar

ağaçları ve veri görselleştirme yöntemlerinin, yapılandırma kolaylığı, esneklik, otonomi, hesaplama karmaşası ve açıklayabilirlik dereceleri açısından karşılaştırılması yapılmıştır. Tablodan görüleceği gibi her bir yöntemin olumlu ve olumsuz yönleri bulunmakta olup, hile tespit yöntemi seçilirken hile türünün göz önüne alınması gerektiği ve her hile türüne farklı tespit yöntemlerinin uygulanması sonucu ulaşmak adına kolaylaştırıcı olacağı açıktır (Alkan, 2007: 25).

İKİNCİ BÖLÜM

ADLİ MUHASEBE VE ADLİ MUHASEBECİLİK MESLEĞİ

I.ADLİ MUHASEBE

A.Adli Muhasebenin Tanımı

Dilimize İngilizce “forensic” kelimesinden geçen “adli” kavramı Türk Dil Kurumu sözlüğünde “Adaletle ilgili” olarak geçmektedir. Türkçe’de “adli” olarak adlandırılan “forensic” kelimesi sözlük anlamı bakımından, "mahkemeye ait", "adli davalarda bir standart olarak kabul edilme" biçiminde özetlenebilir (Bozkurt, 2000: 56).

ABD’ de ortaya çıkan Adli Muhasebe kavramının literatürde yer etmiş köklü bir tanımı olmamakla birlikte, çeşitli şekillerde tanımlanmaktadır.

Adli Muhasebe, muhasebenin, denetimin ve araştırma becerilerinin bir amaca yönelik olarak birleştirilmesi ve bir sonuca ulaşılması sürecidir (Chary, 2006: 274) ve muhasebe tekniği ve uzmanlık bilgisinin, hukuki muhalefetlerin tespit edilmesi ve çözüme kavuşturulması sağlayarak, muhasebe ve hukuk arasında bir bağ oluşturur (Houck v.d., 2006: 68). Adli Muhasebe, yönetsel anlamda mali işlem raporlaması ve işletme paydaşlarına yönelik finansal sunumlar üzerinde denetim faaliyetleri ile ilgili eleştirel bir düşünme sistemi oluşturur (Owojori ve Asaolu, 2009: 184).

Tablo 5. Hile İncelemesi ile Hile Denetiminin Karşılaştırılması		
	DENETİM	HİLE İNCELEMESİ
Zamanlama	Tekrarlayan (Tekrar Eden)	Tekrarlamayan (Tekrar Etmeyen)
	Denetim faaliyeti düzenli ve tekrarlayan bir şekilde yürütülür.	Suistimal incelemesi tekrarlanmayan bir faaliyettir. Bu faaliyet yalnızca yeterli dayanak olması halinde yapılır.
Kapsam	Genel	Özel
	Denetimin kapsamı finansal bilgilerin incelenmesidir.	Suistimal incelemesi özel iddiaların açıklığa kavuşturulması amacıyla yapılır.
Amaç	Görüş	Sorumlu/Sorumluları Tespit Etmek
	Denetim faaliyeti genellikle finansal tablolar veya ilgili bilgiler hakkında bir görüşe ulaşmak amacıyla yapılır.	Suistimal incelemesinin amacı suistimalin meydana gelip gelmediğini ortaya çıkarmak ve sorumluluları tespit etmektir.
İlişki	Kişiyeye Karşı Olmaması	Kişiyeye Karşı Olması
	Denetim sürecinin özelliği kişiyeye karşı olarak yürütülmemesidir.	Suistimal incelemesi, sorumlu bulma amacıyla yapıldığı için kişiyeye karşı olarak yürütülür.
Metodoloji	Denetim Teknikleri	Suistimal İncelemesi Teknikleri
	Denetim finansal bilgilerin incelenmesi ve destekleyici kanıt toplanması suretiyle yapılır.	Suistimal incelemesi (1) belge incelemesi; (2) devlete ait (veya kamuya açık) kayıtlar gibi dış ortamdan alınan bilgilerin gözden geçirilmesi; ve (3) mülakatlar ile yapılır.
Standart	Profesyonel Şüphencilik	Kanıt
	Denetçilerin denetim faaliyetlerinin yürütülmesinde Profesyonel şüphencilik ile hareket etmesi gerekir.	Suistimal incelemesi yapanlar bir 40uistimalin açığa kavuşturulmasında 40uistimalin kanıtlanmasına veya 40uistimalin ortaya çıkarılmasına yardımcı olacak kanıtların ele geçirilmesine çalışırlar.

Kaynak: Altıntaş, Nergis Nalan, Denetimde Hata-Hile, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 2010, s. 5.

B.Adli Muhasebenin Diğer Denetim Yöntemlerinden Farkı

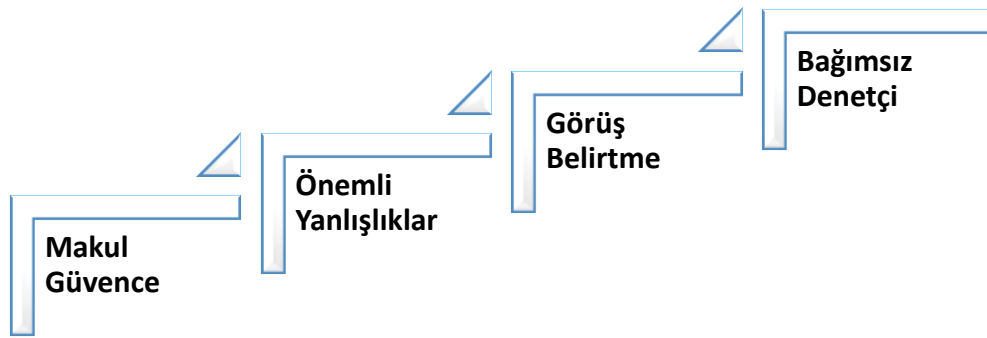
1.Adli Muhasebenin Denetimden Farkı

Adli muhasebe çalışanları hilenin olduğunu düşündükleri noktalara odaklanırlar ve kendi soruşturma tekniklerini kullanırlar. Sürekli istihdam edilmeleri gibi bir durum söz konusu değildir. Ayrıca genellikle beyaz yaka suçlarına odaklanırlar. Bu yönleriyle denetmenlerden ayrılırlar. Denetmenlerin denetim yaptıkları kurum kuruluşlarda devamlılık bulunmaktadır. Herhangi bir hile şüphesi üzerine değil aynı kuruluşlarda rutin olarak faaliyetlerini yürütürler (Louvaris ve Siegel, 2006: 6).

2.Adli Muhasebenin Dış Denetimden Farkı

Adli muhasebe ile dış denetimin farklarını çeşitli kriterlere göre ele almak mümkündür. Genel anlamda denetçiler mali tabloların ilgili dönemde firmaların mali durumlarını gerçeğe uygun olarak yansıtıp yansıtmadığı ile ilgilenirken, adli muhasebeciler doğrudan mali tablolara odaklanmak yerine firmaların genel anlamda iş ve işlemlerinde suiistimal olup olmadığı ile ilgilenirler (Karausta ve Dönmez, 2013: 64).

Şekil 3. Bağımsız Denetçilik İşlem Basamakları



Kaynak: Nejat Bozkurt, Adli Muhasebe, X. International Accounting Conference, 2013, s.11.

Kullanılan yöntem ve teknikler açısından incelendiğinde ise, denetçilerin genel kabul görmüş denetim teknikleri ile faaliyetlerini sürdürdükleri, adli muhasebecilerin

ise kriminal analizler, soruşturma teknikleri, hukuki yöntemler başta olmak üzere daha fazla adli teknik kullanarak faaliyetlerini sürdürürler. Muhatap olunan kitle açısından bakıldığında, denetçilerin faaliyetleri sonucu ortaya çıkan ürün kamu tarafından aydınlatıcı bilgi niteliğindedir ve düzenleyici ve denetleyici kurum kuruluşlara karşı sorumludurlar ancak adli muhasebede olayın doğrudan muhatabı olan hukukçular, mağdurlar ve mahkemelere karşı hesap vermek üzere çalışırlar (Çabuk ve Yücel, 2012: 77-80).

Çalışma takvimi açısından bakıldığında, denetimin belirli periyotlarla ve önceden belirlenmiş bir takvim doğrultusunda faaliyetlerini sürdürdüğü görülürken, adli muhasebecilikte belirli bir plan ve program oluşturmak, işin doğası gereği mümkün değildir. Bilgi kaynağı olarak da, denetçiler önceki periyodik denetim faaliyetlerinden elde edilen çıktıları kendi çalışmaları için kaynak olarak kullanabilirken, adli muhasebede önceden gelen bir bilgi kaynağı bulunmadığı gibi, olayın doğrudan taraflarından elde edilen bilgi ve belgeler de doğası gereği şüpheli olarak ele alınması gereken kaynaklardır (Varıcı, 2012: 10).

Çalışma ekibi açısından değerlendirildiğinde, denetim faaliyetleri yalnızca denetim alanında uzman ekip üyelerinden oluşur, ancak adli muhasebe yapısı gereği birçok alana hakimiyet gerektirdiği için, bütün uzmanlık alanlarını tek bir kişide toplamanın mümkün olmaması nedeniyle, hukukçu, kriminoloji uzmanı, mali uzman, istatistik uzmanı gibi bir çok alanda bilgi ve deneyime sahip uzmanlarla çalışmak zorundadır (Küçük, 2009: 155).

Raporlama faaliyetlerinde de denetim ve adli muhasebe arasında ciddi farklılıklar bulunmaktadır. Denetim faaliyetleri sonucu mutlaka yazılı rapora bağlanması gerekirken, adli muhasebe faaliyetleri sonucu adli muhasebe uzmanının mahkeme önünde yazılı ve görsel materyaller kullanarak sunum yapma ve bir nevi savunma faaliyeti içerisine girmesi söz konusudur (Gülten ve Kocaer, 2011: 32).

3.Adli Muhasebenin İç Denetimden Farkı

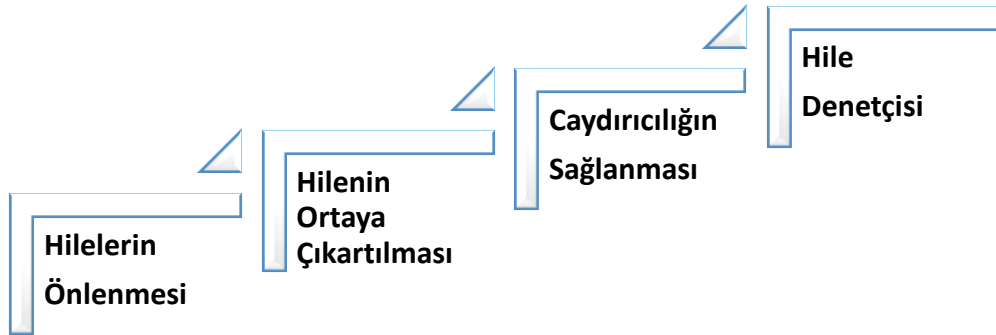
Adli muhasebe ile iç denetimin en büyük farklarından biri gerçekleştirilme amaçlarıdır. İç denetçi kurumun bir bireyi olarak kuruma değer katmak ve kurum

faaliyetlerini üst seviyelere taşımak için çaba harcarken, adli muhasebede böyle bir amaç güdülmesi söz konusu değildir, zira adli muhasebecinin faaliyetlerini yürüteceği kurum ile hiçbir bağı olmayıp, tarafsız bir şekilde lehte ve aleyhte delilleri toplamakla yükümlüdür (Pehlivanlı, 2011: 123-125).

İç denetçi firmanın bir bireyi olduğu için firma ile ilgili tüm bilgilere, firmanın bilgi ve belge akışına, rutin faaliyetlerine hatta üst yönetim politikalarına kadar detaylı bilgilere sahipken, adli muhasebe firma ile ilgili hiçbir bilgiye sahip değildir, kendi çabaları ile objektif bir şekilde bilgiye ulaşmaya çalışmaktadır (Varıcı, 2012: 9).

İç denetçiler çalışmaları sırasında sınırlı kaynaklardan bilgi derleme yetkisine sahiptirler, örneğin fatura, tahsil-tediye makbuzları, hesap ekstreleri gibi muhasebe birimi ile ilgili bilgi ve belgelerden faydalanırlar ancak adli muhasebe bu bilgi ve belgelere ek olarak, iç yazışmalar e-mail ve posta yazışmaları, dijital tüm veriler, kamera kayıtları v.b. özel bilgi niteliğinde olabilecek tüm verilere ulaşma yetkileri bulunmaktadır (Gülten ve Kocaer, 2011: 34).

Şekil 4. Hile Denetçiliği İşlem Basamakları



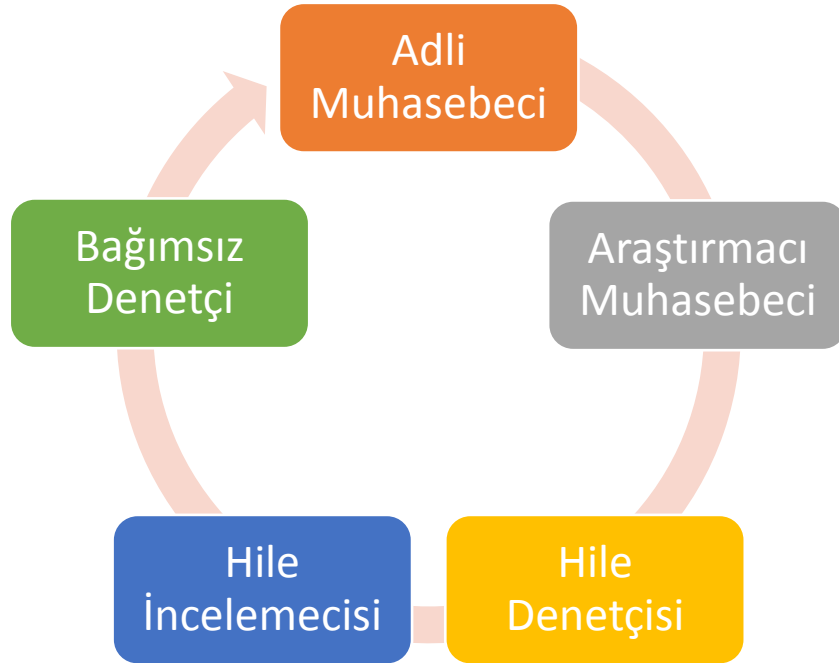
Kaynak: Nejat Bozkurt, Adli Muhasebe, X. International Accounting Conference, 2013, s.12.

II.ADLİ MUHASEBECİLİK MESLEĞİ

A.Adli Muhasebecilik Mesleğinin Tanımı

İşletmelerin günlük faaliyetlerini sürdürdüğü sırada, muhasebecilerin hile olaylarını ortaya çıkaran bilgi ve belgelere ulaşması sonucu işletme krizleri ve skandallar oluşmaktadır, bu nedenle muhasebe ile hukukun bağlantılı olma ihtiyacı doğmakta ve bu noktada adli muhasebeciler devreye girmektedir (Enyi, 2008: 3).

Şekil 5. Hile İnceleme Mekanizmaları



Kaynak: Nejat Bozkurt, Adli Muhasebe, X. International Accounting Conference, 2013, s.10.

Adli Muhasebeci, planlı bir şekilde; analiz, inceleme, soruşturma, denetleme veya sorgulama faaliyetlerini gerçekleştiren ve bilirkişilik çerçevesi içerisinde somut gerçeği bulmaya çalışan, Sertifikalı Kamu Muhasebecisi (CPA) için kullanılan bir terimdir. Adli Muhasebecilik, yargılama faaliyetleri kapsamında iddia makamına, yargılama konusu ile ilgili hizmet veren Dava Desteği; özellikle olayların ceza boyutuyla ilgili olarak usulsüzlüklerin tespiti yönünde hizmet veren hile denetçiliği veya araştırmacı muhasebecilik; bir de dava dosyaları ile ilgili karmaşık ve uzmanlık

gerektiren konularda inceleme yaparak kabul görülecek formatta rapora dönüştüren Bilirkişilik faaliyetleri olmak üzere üç şekilde icra edilir (Pazarçeviren, 2005: 2).

Adli Muhasebeci, üzerinde çalıştığı somut olayla ilgili olarak ihtiyaç duyacağı bilim dallarında araştırma ve inceleme yapabilecek kadar formasyona sahip; mali, sosyal ve hukuki konulardaki sorunları çözme yeteneği olan çok yönlü ve nitelikli meslek mensubudur. Bu noktada klasik muhasebeci ile adli muhasebecinin ayrımını belirtmek gerekmektedir. Zira adli muhasebeci, muhasebe bilgisini güncel olaylar ışığında kullanabilmelidir (Davis v.d., 2014).

Şekil 6. Adli Muhasebe İşlem Basamakları



Kaynak: Nejat Bozkurt, Adli Muhasebe, X. International Accounting Conference, 2013, s.15.

B.Adli Muhasebecilik Temel İlkeleri

Her meslekte olduğu gibi adli muhasebecilikte de, mesleğin etik değerlere uygun yürütülmebilmesi için belirli ilkelere dayandırılması kaçınılmazdır. Adli muhasebenin hukuk bazlı çalışmalar yürütmesi ve bulgularının mahkemelerce doğrudan davanın seyrini etkileyecek biçimde kullanılması nedeniyle, adli muhasebede ilkesel duruş daha da önem kazanmaktadır.

Adli muhasebe her ne kadar birçok uzmanlık alanı gerektiren bir alan olsa da, faaliyetlerinin temelini bir nevi denetim olarak adlandırmak mümkün olduğu için, genel anlamda denetim standartlarına uygun adli muhasebe ilkeleri olması kaçınılmazdır.

Adli muhasebecilik faaliyetlerini çeşitli aşamalarda değerlendirmek gerektiği için, adli muhasebe faaliyetleri uygulanırken göz önünde bulundurulacak ilkeleri de bu aşamalara göre belirlemek yerinde olacaktır.

1.Genel İlkeler

Adli muhasebe genel ilkeleri, adli muhasebe mesleğini yürütecek meslek mensupları ile ilgili standartları düzenlemektedir. Adli muhasebeci olarak nitelendirilebilmek için taşınması gereken standartlara değinmektedir (Aktaş ve Kuloğlu, 2008: 117-118).

2.Mesleki Eğitim ve Deneyim İlkesi

Adli muhasebecilik faaliyetleri uzmanlık gerektiren faaliyetlerdir ve teknik bilgi ve deneyim ile çalışmaların sürdürülmesi gerekmektedir. Adli muhasebecilik muhasebe bilgisinin yanı sıra birçok uzmanlık bilgisi gerektirdiği için, hukuk, maliye, işletme, iktisat gibi alanlarda sağlam bir eğitim altyapısına sahip olunması beklenir. Tüm bu eğitimlerin yanı sıra, mesleğe kabul edildikten sonra da meslek içi eğitimler ile sürekli güncelliği yakalamak ve klasik yöntemlere takılı kalmamak şarttır (Gülten ve Kocaer, 2011: 55).

3.Bağımsızlık İlkesi

Her meslekte olduğu gibi adli muhasebe mesleğinde de bağımsızlık, çalışmaların sağlıklı bir şekilde yürütülebilmesi için ve elde edilen bulguların tutarlı bir şekilde yansıtılabilmesi için gerekli unsurdur. Tüm süreçlerin sağlıklı yürütülmesi kadar, elde edilen sonuçların baskı altında kalmadan ve herhangi bir dış müdahale ile karşılaşmadan açıklanabilmesi adli muhasebe faaliyetlerinin verimi açısından son derece önemlidir. Adli muhasebe faaliyetleri sonucunda varılan kanaatin, muhatapların vereceği tepkiler ve kullanıcıların istekleri göz önüne alınmadan, objektif bir şekilde sunulması bağımsızlık ilkesinin en belirgin çıktısıdır (Şahin, 2011: 22).

4.Mesleki Dikkat ve Özen İlkesi

Adli muhasebe faaliyetlerinin, yapılan işin niteliği gereği uzun çalışma takvimlerini kapsayan bir sürece yayılması ve çok fazla miktarda veri yığınları ile karşı karşıya kalınıyor olması nedeniyle, meslek mensuplarının en küçük dikkatsizliği veya ihmali tüm çalışma faaliyetlerini sonuçsuz bırakabilecek veya çalışma takvimini gereksiz uzatabilecek sonuçlar doğuracağından, mutlak dikkat ve

itina ile çalışmaların sürdürülmesi gerekmektedir. Bilgi ve deneyim sahibi ve bağımsız bir meslek mensubunun, mesleki dikkat ve özeni göstermemesi mutlak başarısızlıkla sonuçlanan bir faaliyet yürütmesi anlamına gelecektir. Bu yüzden tüm ilkeler birbirini tamamlayıcı ve her biri en az bir diğeri kadar önem arz eden ilkelerdir (Altınsoy, 2011: 123).

5.Bulguların Elde Edilmesi İle İlgili İlkeler

Adli muhasebecilik doğrudan mahkemeler ve hukukçular ile ilişki halinde olması, adli muhasebe kapsamında gerçekleştirilecek faaliyetlerin tıpkı ceza, hukuk ve idare muhakemeleri kanunlarında olduğu gibi, hile soruşturması yapılırken belirli ilkelere göre hareket edilmesini zorunlu kılar. Zira elde edilen bilgi ve belgelerin ilerde mahkemeye delil olarak sunulacağı göz önünde bulundurulduğunda, bu bilgi ve belgeler elde edilirken belirli prosedürlere uygun hareket edilmesi gerekmektedir, aksi takdirde tüm süreçler tamamlansa ve hile tespit edilse dahi, elde edilen bulgular mahkeme önünde geçersiz olarak nitelendirilecektir. Bu nedenle bulgular elde edilirken bazı ilkeler göz önünde bulundurulmalıdır.

6.Planlama İlkesi

Adli muhasebe faaliyetlerin karmaşık süreçler içermesi nedeniyle yapılacak iş ve işlemlerin önceden belirli bir plan çerçevesine dahil edilmesi, zaten yeterince uzun bir çalışma takvimine sahip adli muhasebe faaliyetlerinin uzamaması için gereklidir.

Soruşturma işlemleri yürütülürken talep edilecek bilgilerin, incelenecek belgelerin, ifadesine başvurulacak kişilerin ve bu işlemlerle ilgili faaliyet takviminin oluşturulması gerekmektedir. Belirli bir plan çerçevesinde yürütülmediği takdirde, söz konusu işlemlerin tekrarlanması kaçınılmazdır, bu da adli muhasebe faaliyetleri çerçevesinde kolaylıkla katlanılamayacak kadar zaman harcanmasına neden olacaktır (Karacan, 2012: 15).

7.Bütünlük İlkesi

Adli muhasebe faaliyetleri görünürde olanı değil görünenin ardındakini tespit etme üzerine kurulu olduğu için, olayları birbiriyle ilişkili olarak ele almak ve tek tek bilgi ve belgelere odaklanmak yerine bütünü göz önünde bulundurmak ve parçaları birleştirerek sonuca vararak başarıya ulaşılabilecek bir alandır. Bu nedenle bulgular elde edilirken büyük resmi tamamlayabilecek her türlü delile ulaşılmaya çalışılmalı, konuyla uzaktan dahi ilgisi olduğu düşünülen hiçbir detay göz ardı edilmemelidir. Ancak bu bütünlük çerçevesinde sonuca ulaşılabileceği unutulmamalıdır (Aktaş ve Kuloğlu, 2008: 118-119).

8.Kanıt Toplama İlkesi

Hile, suiistimal veya yolsuzluk olduğuna inanıldığı durumlarda, somut olayla ilgili bir kanaate varmadan önce, belge ve bilgi incelemeleri, sayım-döküm, teyit etme, dijital incelemeler, analizler ve bu gibi delil elde etme yöntemleri etkin bir şekilde kullanılarak, olaya doğrudan veya dolaylı ışık tutabilecek tüm kanıtların elde edilmesi kaçınılmaz bir gerekliliktir. Zira her ne kadar incelemeci somut olayla ilgili hile, suiistimal veya yolsuzluk gerçekleştiği ile ilgili mutlak kanaate varmış olsa da, bu kanaatin mahkeme önünde savunulabilir bir kesinlikte ve güvenilirliğinden şüphe edilemeyecek ve her zaman doğrulanabilir nitelikte bilgi, belge ve her türlü kanıtlarla dellillendirilebilmesi gerekmektedir. Kişisel kanaatlerin ve soyut varsayımların mahkeme önünde hiçbir kanıtlayıcılığı olmayacağı açıktır (Göksu, 2011: 30).

9.Bulguların Değerlendirilmesi İle İlgili İlkeler

İnceleme yürütülen somut olayla ilgili adli muhasebe süreçleri sonucunda oluşan kanaatin kabul edilebilir bir formatta ve eksiksiz olarak sunulması ile ilgili düzenlemeleri içermektedir. Adli muhasebeciden, inceleme konusu olayla ilgili elde ettiği bilgi ve belgeleri açık, anlaşılır ve olayı aydınlatacak nitelikte, şüpheye yer bırakmayacak şekilde yazılı olarak, gerekirse sözlü sunum şeklinde sunulması beklenir.

10.Tam Açıklama İlkesi

Adli muhasebeci tarafından yürütülen çalışmalar sonucunda elde edilen bilgi ve bulguların sunumunda dikkat edilmesi gerekenler, tüm kullanıcıların aynı anlamı çıkarmalarını sağlayacak nitelikte olması ve karar verici konumunda olan kurum ve kuruluşların hüküm kurmalarına esas teşkil edebilmesidir. Sunulan raporların hükme esas teşkil edeceği göz önüne alındığında, adli muhasebecilerin sunduğu raporlar nedeniyle sorumlu oldukları ve ortaya koydukları tüm delillerin itiraz edilebilir nitelikte olması kaçınılmazdır. Bu nedenle hiçbir muğlaklık ve yoruma açık ibarenin yer almadığı, açık ve anlaşılır raporlar sunulmalıdır (Yıldırım, 2008: 32).

11.Görüş Bildirme İlkesi

Adli muhasebeci yürüttüğü çalışmalar neticesinde elde ettiği bilgi ve bulguları rapor halinde karar verici makamlara sunmanın yanısıra somut olayla ilgili kendi görüşünü de bildirmekle yükümlüdür. Karar veren makamların bu görüşe uyma zorunluluğu olmamakla birlikte, aleyhine rapor düzenlenen tarafın itiraz etmemesi halinde genellikle adli muhasebecilerin görüşleri doğrultusunda hüküm kurulduğu görülmektedir. Bu nedenle Bildirilen görüş doğrultusunda hüküm kurulma ihtimali dikkate alınarak titizlikle görüş ve kanaat sunulmalıdır (Karacan, 2012: 17).

C.Adli Muhasebecinin Özellikleri

Adli muhasebecilerin, muhasebe meslek mensuplarının taşıdığı özelliklerin yanı sıra adli muhasebecilik çalışma sisteminin gerektirdiği birçok farklı özelliğe sahip olmaları gerekmektedir.

Adli muhasebecilerde bulunması gereken özellikleri şöyle özetlemek mümkündür (Pazarçeviren, 2005: 10).

1.Merak

Adli muhasebe uygulamalarında birçok bilim dahından yararlanılıyor olması nedeniyle adli muhasebeci ilgili olduğu kriminoloji, hukuk, işletme, iktisat, muhasebe, yazı bilimi gibi alanlarda araştırma yapacak merak düzeyine sahip olması gerekmektedir (Göksu, 2011: 25).

2.Şüphe

Adli muhasebeye kaynak niteliği taşıyan bilgiler doğrudan hakkında araştırma yapılan firma tarafından sağlandığı göz önüne alındığında, adli muhasebecinin, kendi aleyhine araştırma yürütülen bir firmanın sunduğu bilgi ve belgeler üzerinde çalışırken bir dedektif titizliği göstermesi ve her bir bilgi ve belgeye şüphe ile yaklaşması kaçınılmazdır (Özkul ve Pektekin, 2009: 15).

3.Direnç

Adli muhasebecilik mesleğinin doğası gereği adli muhasebeciler birçok zorlukla karşılaşmakta hatta zaman zaman maddi manevi baskıya uğramaktadırlar. Adli muhasebeci, karşılaştığı tüm olumsuzluklara rağmen dirençli olmalı, mesleki çizgisinden ayrılmamalı ve çalışmalarını ısrarla sürdürmelidir (Bozkurt, 2000: 57).

4.Üretkenlik

Adli muhasebeci sonuca ulaşabilmek için elindeki kaynakları nasıl kullanacağı konusunda yeni fikirlere ve yeni yaklaşımlara açık olmalıdır. Bir başkasının niteliksiz veri olarak değerlendirebileceği bilgi ve belgeleri kendi perspektifinden yorumlayarak sonuca ulaştıracak kaynaklara dönüştürebilmelidir (Şahin, 2011: 21).

5.Analitik Düşünce

Adli muhasebeci her bir somut olayı ayrı değerlendirmeli ve her olayın kendine has özelliklerini farkedebilecek analitik düşünme yeteneğine sahip olmalıdır. Olayları tek yönlü incelemek yerine her bir olayın tüm yönlerini ele almalı ve kendisini sonuca götüreceği süreci kendisi oluşturmalıdır (Kaya, 2005: 11).

6.İletişim

Adli muhasebeci gerek araştırma sürecinde gerekse rapor ve görüşünü sunarken, neredeyse bütün süreçlerde iletişim becerilerini kullanmak zorundadır. İletişim becerileri gelişmemiş ve taraflara yaklaşım yöntemlerine hakim olmayan adli muhasebeciler her ne kadar mesleki anlamda yeterli bilgi ve donanıma sahip olsalar da, kendilerini sonuca götüreceği bilgi ve belgelere ulaşmada problemlerle karşılaşacaklardır ve bu durum adli muhasebe sürecini aksatacaktır. Adli muhasebeci olayın tüm taraflarını dikkatli ve ilgili bir şekilde dinlemeli, kendi kanaatini gerek

yazılı gerekse sözlü olarak güçlü bir şekilde ifade edebilmeli ve çalışmalarını süresince sağlıklı ilişkiler kurmalıdır (Akyel, 2009: 88).

Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri (CPA), adli muhasebecinin niteliklerini şöyle sıralamaktadır.

Faaliyetlerini meslek kuruluşlarına bağlı olarak yürüten,

Dürüstlük ilkesine aykırı her türlü iş ve işleminden kaçınan,

Hesap verebilirlik ilkesi doğrultusunda açık ve objektif bir çalışma şekli benimseyen,

Karmaşık veri yığınları ile başa çıkmayı becerebilen,

Fırsat ve tehditleri öngörebilen ve proaktif yaklaşım sergileyen profesyonellerdir (İbiş, 2002: 37).

Ayrıca adli muhasebe faaliyetlerinin disiplinlerarası yapısı nedeniyle, adli muhasebecilerin yoğun bir muhasebe bilgisi, istatistik, denetim, bilgi teknolojileri, adli bilimler, psikoloji, kriminoloji, araştırma yöntem ve teknikleri, işletme ve iktisat bilgisine sahip olması beklenir (Pazarçeviren, 2005: 11).

D.Adli Muhasebecilik Çalışma Alanları

1.Dava Destek Danışmanlığı (Hukuki Destek)

Dava destek danışmanlığı adli yargı kapsamındaki bir davanın yargılama süreci başlamadan önce veya yargılama sürecinde iken, müdafî veya vekile muhasebe desteği sağlanmasıdır.

Dava desteğinde somut olayla ilgili olan ekonomik durum tüm yönleriyle ortaya konmaya çalışılır, gerekli olduğu durumlarda yargılama makamına önerilerde bulunulur. Dava destek danışmanları hukuki ihtilafın doğrudan içinde bulunurlar ve sonuca ulaşılmasına katkıda bulunurlar (Owojori ve Asaolu, 2009: 184).

Yargılama aşamasında muhasebe ile ilgili olmak üzere birçok konuda hukuki destek alınabilir. Yolsuzluk, değerlendirme, tazminat hesabı, sigorta muhalefetleri, sözleşmeden kaynaklanan anlaşmazlıklar, marka, patent ve hak ihlalleri, şirket

evlilikleri veya bölünmeleri, icra iflas davaları, aile hukuku uyuşmazlıkları gibi birçok alanda dava destek danışmanlığı hizmetinden faydalanılabilir (Bozkurt, 2000: 57).

Adli muhasebe uyuşmazlıkların hukuki boyutundan çok, mali boyutu ile ilgilenmektedir. Adli muhasebeciler dava desteği verirken şu faaliyetleri yürütürler (Pazarçeviren, 2005: 4).

-Somut olayla ilgili kanaat ve görüş belirtmeye esas olacak şekilde bilgi ve belge toplanması,

-Toplanan belgelerin maddi gerçeği ortaya çıkaracak şekilde incelenmesi,

-Hile veya suistimal olayını aydınlatmak üzere taraflara hangi soruların ne şekilde sorulması gerektiğinin belirlenmesi,

-Tarafların sunmuş olduğu iddia ve delillerin geçerliliğinin incelenmesi ve gerekli görülmesi takdirde yapılacak itirazların belirlenmesi,

-Somut olayın karara bağlanması için ihtiyaç duyulan desteği sağlamak,

-Kanaat ve görüşün yazılı olarak sunulması yanısıra yargılama sırasında huzurda bulunmak (Heitger ve Heitger, 2008: 565; Aktaran: Bekçioğlu, 2013: 7).

2.Uzman Tanıklık (Bilirkişi Tanıklığı)

Uzman tanıklar yargılama aşamasında olan bir davada, kişisel fikirlerini dahil etmeden ve objektif olarak, somut uyuşmazlık ile ilgili teknik bilgi ve bulgularını ortaya koyar. Bu aşamada en önemli unsurlardan biri, elde edilen bilgi ve bulguların davanın veya ihtilaf konusu olayın tüm tarafları açısından anlaşılabilir bir düzeyde sunulmasıdır. Uzman tanıklar sorumlulukları altındaki bu faaliyetleri yerine getirirken, hiçbir tarafla yakınlık kurmamalı ve dış baskılardan kesinlikle etkilenmemelidirler. Tarafsızlıklarını kaybetme tehlikesi olması durumunda, usulüne uygun bir şekilde bunu rapor etmeli ve gerekirse kendilerine tevdi edilen görevi ifa edemeyeceklerini bildirmelidirler (Pazarçeviren, 2005: 10). Adli muhasebeciliğin en önemli uygulama alanlarından biri olan uzman tanıklık, ihtilafların çözümünde ve somut olayların hukuki sulha kavuşturulmasında büyük rol oynamaktadırlar (Çankaya ve Gerekan, 2009: 89). Uzman tanıklar şu görevleri ifa etmektedirler (Bozkurt, 2000: 58):

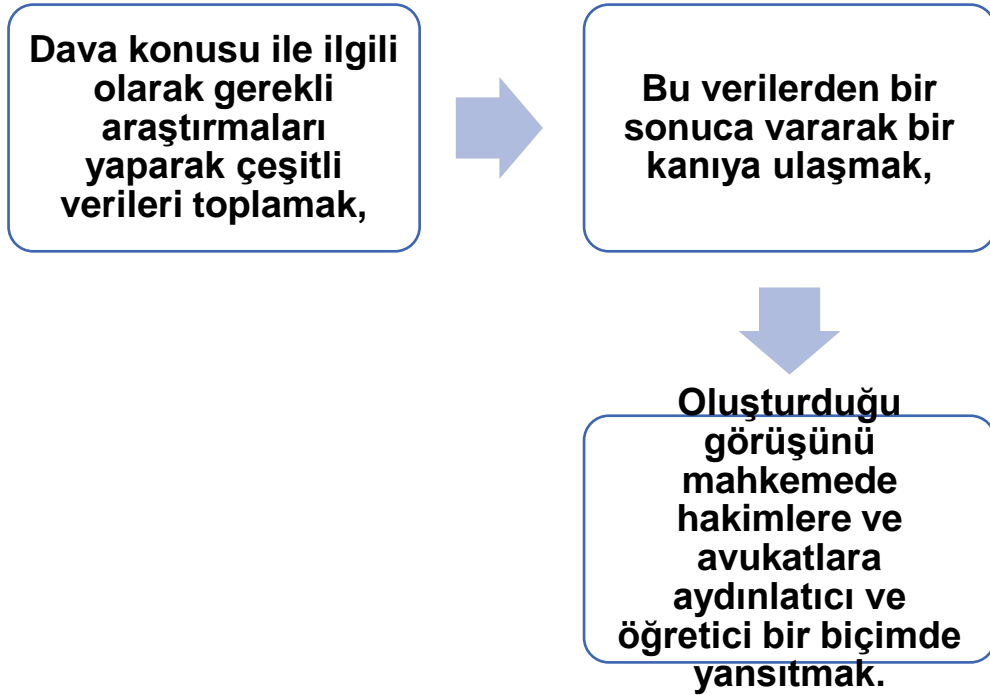
i) Somut olayla ilgili her türlü araştırma ve incelemeyi yapmak ve delilleri toplamak.

ii) Mevcut delilleri analiz ederek, olayın çözüme kavuşturulmasını sağlayacak bir sonuca ulaşmak.

iii) Söz konusu ihtilafla ilgili kendilerinde oluşan kanaati, mahkeme önünde savunulabilir bir formatta ve olayın taraflarının anlayabileceği şekilde sunmak.

Uzman şahitlik, hukuki ihtilafların çözümünde mahkemelerin en çok fayda sağladığı adli muhasebe alanıdır. Dava konusu olayla ilgili her türlü finansal bilginin toplanması, tasnifi, analizi, raporlaması ve ulaşılan kanaatin, olayın tüm taraflarının anlayabileceği bir üslupla mahkeme önünde savunulmasıdır. Bu nedenle uzman şahitlik, yargılamanın karar aşamasında mahkemeye büyük kolaylıklar sağlamak ve olayın teknik yönleri ile kararın gerekçesinin iddia ve savunma makamları tarafından anlaşılabilmesini sağlamaktadır (Heitger ve Heitger, 2008: 562-563; Aktaran: Bekçioğlu, 2013: 8).

Şekil 7. Uzman Tanıklık Yetki ve Sorumlulukları



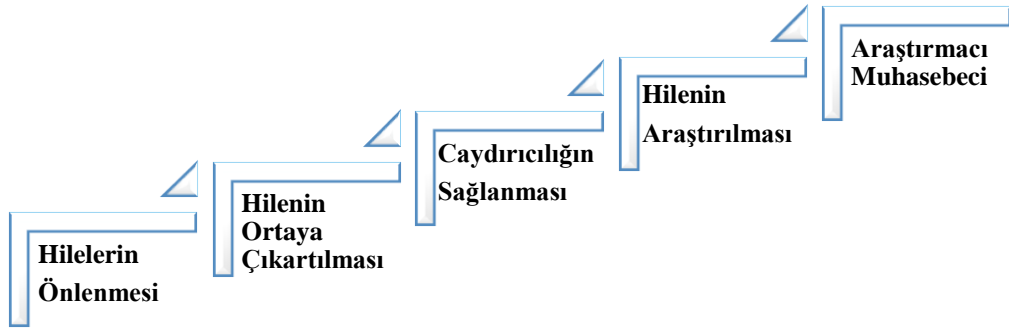
Kaynak: Nejat Bozkurt, Adli Muhasebe, X. International Accounting Conference, 2013, s.18.

3.Araştırmacı Muhasebecilik (Hile Denetçiliği)

Adli muhasebe mesleğinin bir diğer kolu, hile denetçiliği (fraud examination) veya araştırmacı muhasebecilik (investigative accounting) hizmetleridir.

Dava destek danışmanlığında, adli muhasebeciler avukatların isteği üzerine, uzman şahitlikte hakim, savcı veya mahkeme heyetinin isteği üzerine görev almakta iken, araştırmacı muhasebecilikte (hile denetçiliği) ise adli muhasebeciler firma sahiplerinin veya üst yönetimin talebi üzerine, henüz adli mercilere intikal etmemiş durumlarda görev alırlar. Şirket yöneticileri hile olayından şüphe ettikleri ve şirketin spekülasyonlar nedeniyle zarar görmemesini istedikleri durumlarda, olayı adli mercilere intikal ettirmek istemezler ve araştırmacı muhasebeciler ile çalışarak, şüphe duydukları olayların incelenmesini isterler. Bu şekilde adli muhasebeciler aracılığıyla hile veya suistimal olayları ortaya çıkarılmaya çalışılır (Albrecht ve Albrecht, 2003: 55).

Şekil 8. Araştırmacı Muhasebecilik İşlem Basamakları



Kaynak: Nejat Bozkurt, Adli Muhasebe, X. International Accounting Conference, 2013, s.14.

Araştırmacı muhasebecilik, şirket içi hırsızlıklar, gayrimenkul hileleri, sigorta hileleri ve rüşvet gibi olayları inceler (Pazarçeviren, 2005: 5). Araştırmacı muhasebeciler, söz konusu hile şüphesi ile ilgili tüm mali bilgileri, ayrıntılı bir şekilde, delilleriyle ortaya koymaya çalışmaktadırlar (Golden v.d., 2006: 22; Aktaran: Toraman vd., 2009: 39). Araştırmacı muhasebeciler kendilerine tevdi edilen görevi yerine getirirken şu faaliyetleri yürütürler (Pazarçeviren, 2005: 9).

-Varlığından şüphe duyulan hileli işlemleri, belgelere dayandırarak ortaya çıkarmak,

-Hileli işlem ile ilgili olarak yapılması gerekenleri öneri şeklinde sunmak,

-Hile olayı sonucunda yaşanan kayıpların telafisi ile ilgili eylem planı hazırlamak,

-İleriye dönük hileli işlemlerin önlenmesine yönelik tavsiye ve önerilerde bulunmak,

-Şayet hile olayı adli mercilere intikal ettirilecekse, bu konuda üst yönetime usul ve prosedürü açıklamak (Bekçioğlu, 2013: 9).

E.Adli Muhasebecilik Süreci

1.Hizmet Talep Eden Taraf İle Görüşme

Adli muhasebecilik hizmeti almak isteyen tarafların adli muhasebecilere ulaşması sonucu tevdi edilecek işin niteliği, tarafları ve eldeki veriler ile ilgili detaylı paylaşım toplantılarını kapsamaktadır. Adli muhasebecilik alanlarından dava destek danışmanlığı için, hizmet talep eden taraf olan davacı vekili veya davalı müdafii ile görüşülür. Uzman tanıklık için, hakim, savcı veya mahkeme heyeti ile görüşülür, araştırmacı muhasebecilik(hile denetçiliği) için ise şirket sahibi veya üst yöneticileri ile görüşülür (Pazarçeviren, 2005: 12).

2.İhtilafa Düşen Tarafların Kontrolü

Hile veya suistimal olayı ile ilgili tarafların belirlenmesi sürecidir. Adli muhasebe süreçlerinin sağlıklı yürütülebilmesi için bu aşama önem arz etmektedir. Tarafların doğru tespit edilmemesi adli muhasebe sürecinin uzamasına, emek ve mesai israfına yol açar (Okaye ve Akamobi, 2009: 6).

3.Ön Soruşturma

Olayın detaylarının anlaşılması ve bir sonraki aşama olan eylem planı hazırlanabilmesi için ön soruşturma yapılır. Ön soruşturma neticesinde adli muhasebe süreçlerinin devam ettirilip ettirilmeyeceğinin de kararı verilir. Şayet ilk ulaşılan veriler hile veya suistimal olduğu yönünde yeterli şüphe oluşturmuyor ise soruşturmaya devam edilmez (Grubor, Ristic ve Simeunovic, 2013: 2).

4.Eylem Planı Oluşturma

Ön soruşturma sonrası hizmet talep eden taraf ile birlikte, ne tür bir soruşturma yürütüleceği ve uygulanacak metodolojinin belirlenmesi için geniş çaplı bir plan oluşturulur. Eylem planı oluşturulurken, ileriye dönük olarak karşılaşılabilecek problemler ve alternatif planlar oluşturulur. Adli muhasebe süreçleri yürütülürken, zorunlu haller dışında oluşturulan eylem planına uygun hareket edilmesi gerekir. ([http://www.forensicaccounting.com/four\(5\).htm](http://www.forensicaccounting.com/four(5).htm).13.02.2015)

5.Delillerin Toplanması

Her bir somut olayın kendine has özellikleri dikkate alınarak, ne tür delillerden yararlanılacağı ve bu delillerin ne şekilde elde edileceği belirlendikten sonra, mahkeme önünde kabul edilebilir nitelikte ve usulüne uygun olarak delil toplanmaya çalışılır. Delil toplama aşaması sürecin sağlıklı yürütülmesi ve sonuca ulaştırılabilmesi için önemlidir. Usulüne uygun edle edilmeyen deliller mahkeme önünde hiçbir şekilde geçerli olmayacaktır (Pehlivanlı, 2011: 15).

6.Verilerin Analizi

Elde edilen bilgi ve belgelerden bir sonuç çıkarabilmek ve olayın tüm taraflarının anlayabileceği bir formata dönüştürmek için, verilerin analizi yapılır. Analizler yapılırken kullanılacak yöntem ve tekniklerin, herkesçe kabul edilebilir, evrensel formatlara uygun olması gerekmektedir. Ayrıca hangi analiz yöntemlerinin ne gerekçe ile seçildiğinin ve uygulama yöntemlerinin de özet olarak açıklanması gerekir (Grubor, Ristic ve Simeunovic, 2013: 2).

7.Ekonomik Zararın Tespiti

Hile veya suistimal olayı sonucu oluşmuş olan zararın tespiti için de, genel kabul görmüş ve teamüllere uygun tahmin yöntemleri kullanılır. Bu şekilde adli makamlar önünde hak iddiasında bulunulurken, karşılanması tazmini istenecek tutar tespit edilmiş olacaktır. ([http://www.forensicaccounting.com/four\(5\).htm](http://www.forensicaccounting.com/four(5).htm).13.02.2015)

8.Özetleme

Uzun iş ve işlem basamaklarından oluşan adli muhasebe sürecinin tüm detaylarının olayın taraflarına aktarılması mümkün değildir. Bu nedenle tüm teknik süreçler, olayın taraflarının anlayabileceği bir şekilde özetlenerek, tarafları sonuca götürmeye yarayacak delil niteliği kazanır (Pazarçeviren, 2005: 12).

9.Raporlama

Özetlenen veriler, son kullanıcıya sunulmak üzere yazılı formata dönüştürülür. Somut olayın kendine has özellikleri dikkate alınarak, mahkeme önünde sözlü savunma ve grafik-tablo gibi görselleştirme araçlarına da başvurulur, mahkeme önünde kabul edilebilir bir formatta sunulur (Okaye ve Akamobi, 2009: 6).

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ERZURUM ADLİYESİ UYGULAMASI

I.ARAŞTIRMANIN AMACI

Bu çalışmanın amacı, ekonomik açıdan önemli sorunlara yol açan yönetim hilelerinin, araştırmamızın modelinde belirlenen kriterlere göre analiz edilerek hileye karışanların demografik özellikleri ile yapılan hileler arasında genellenebilir bir ilişkinin bulunup bulunmadığının araştırılması ve anlamlı ilişkiler elde edilmesi halinde, elde edilen ilişkilerin hile tespiti ve önlenmesinde kullanılacak genellemelere dönüştürülmesidir.

II.ARAŞTIRMANIN ÖNEMİ

Amerika Birleşik Devletleri ve Avrupa’ da yaygın olarak kullanılan ve hilelerin tespiti ile önlenmesinde aktif rol oynayan Adli Muhasebecilik, ülkemizde henüz tam anlamıyla uygulamaya konulamamış ve uygulamada karşılaşılan sorunların çözümü noktasında gerekli yasal statüsüne kavuşmamıştır. Gelişmekte olan ülkeler kategorisinde, hızlı büyüme paternine girmiş olan ülkemizin, ekonomik anlamda genişlemesinin ve ülkemizde uluslararası arenada söz sahibi olan yerli yabancı ortak sermayeli büyük ölçekli şirketlerin var olması, beraberinde hile olaylarının da nicelik olarak artmasına ve nitelik olarak da çeşitlenmesine sebep olmuştur. Ancak bu paralelde hile ile mücadelede yeterli mesafe katedilememiş ve makro-ekonomik büyümenin yavaşlamasına ve krizlere sebep olabilecek çapta işletme çöküşleri yaşanmaya başlanmıştır.

Bu nedenle hayati önem arz eden, finansal hileler ve hile denetiminde adli muhasebe konularına akademik anlamda yönelmeye ve pratiğe yönelik çalışmalar ortaya konmasına çokça ihtiyaç vardır. Ancak literatürde karşılaşılan çalışmalardan da anlaşılacağı üzere, iç ve dış denetimde oluşmuş hantal yapı ve klasik anlayışlar, hile denetçiliğine güncel bir bakış getirmeye çalışan adli muhasebeye sıcak bakmamakta ve gereken önem ve hassasiyeti göstermemektedirler. Gerek bu noktada yanlış anlaşılmalarda ve kökleşmiş uygulamaları çağın gereklerine uygun formata kavuşturmak, gerekse muhasebecilik mesleğini hak ettiği konuma taşıyabilmek ve

hukuk muhasebe ilişkisi bağlamında adli muhasebenin önemini vurgulayabilmek adına çalışmamız önem arz etmektedir.

III.ARAŞTIRMANIN KAPSAMI

Araştırma Erzurum Adliyesinde 2010-2014 yılları arasında davası açılmış yönetici hilelerini kapsamaktadır. Araştırmada toplam 171 dava dosyasından hileye karışan 345 yöneticinin, deneyim, yönetim kademesi, kişisel gelir, yaş gibi demografik özelliklerine ilişkin veriler ile hile tutarı, hileye katılan sayısı, hile türleri gibi hileye ilişkin veriler elde edilmiştir.

IV.ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ

Araştırma verileri Erzurum Adliyesi'nde doküman inceleme sonucu veri toplama formu ile elde edilmiştir. Örneklem alma yöntemi olarak "Olasılık Dışı Homojen Örnekleme" seçilmiştir. Araştırma nicel verilere dayanmakta olup, deneysel olmayan betimsel (descriptive) ve korelasyonel (correlation) desen ile yürütülmüştür. Araştırmanın veri analizinde korelasyon, ANOVA, Mann Whitney U, Kümeleme analizleri kullanılmıştır.

V.ARAŞTIRMANIN BULGULARI

Araştırma bulguları, veri setlerinin özelliklerine göre en uygun istatistikî yöntem uygulanarak analiz edilmiş olup, yapılan analizler %95 güven aralığında gerçekleştirilmiştir.

Araştırmanın analiz kısmında SPSS 19 istatistik paket programı kullanılmıştır.

Hilekarların organizasyondaki konumları ile hile tutarı arasında ilişki olup olmadığının tespiti ve ilişki var ise ilişkinin yönü ve şiddetinin belirlenmesi amacıyla korelasyon uygulanmıştır. Hile tutarı ile konum değişkenleri kesiksiz (sürekli) değişkenler olduğu için korelasyon analizi uygulanması uygundur.

Hilekarların yaşları ile hile tutarları arasında ilişki olup olmadığının tespiti ve ilişki var ise ilişkinin yönü ve şiddetinin belirlenmesi amacıyla korelasyon uygulanmıştır. Yaş ile hile tutarı değişkenleri kesiksiz (sürekli) olduğu için korelasyon analizi uygulanması uygundur.

Hileye katılan hilekar sayısı ve adli muhasebe uygulama miktarı arasında ilişki olup olmadığının tespiti ve ilişki var ise ilişkinin yönü ve şiddetinin belirlenmesi amacıyla korelasyon uygulanmıştır. Hilekar sayısı ve adli muhasebe uygulama miktarı değişkenleri kesiksiz (sürekli) olduğu için korelasyon analizi uygulanması uygundur.

Hile tutarı ve hilekarların gelir düzeyleri arasında ilişki olup olmadığının tespiti ve ilişki var ise ilişkinin yönü ve şiddetinin belirlenmesi amacıyla korelasyon uygulanmıştır. Hile tutarı ve gelir düzeyi değişkenleri kesiksiz (sürekli) olduğu için korelasyon analizi uygulanması uygundur.

Hile tutarı ile hileye katılan sayısı arasında ilişki olup olmadığının tespiti ve ilişki var ise ilişkinin yönü ve şiddetinin belirlenmesi amacıyla korelasyon uygulanmıştır. Hile tutarı ve hileye katılan sayısı değişkenleri kesiksiz (sürekli) olduğu için korelasyon analizi uygulanması uygundur.

Hile tespit süresi ile adli muhasebe uygulama miktarı arasında ilişki olup olmadığının tespiti ve ilişki var ise ilişkinin yönü ve şiddetinin belirlenmesi amacıyla korelasyon uygulanmıştır. Hile tespit süresi ve adli muhasebe uygulama miktarı değişkenleri kesiksiz (sürekli) olduğu için korelasyon analizi uygulanması uygundur.

Hile tespit süreleri açısından, yönetim hilelerinin türü arasında fark olup olmadığının tespiti amacıyla ANOVA uygulanmıştır. Yönetim hilelerinin türü değişkeni bağımsız değişken, hile tespit süreleri ise bağımlı değişkenlerdir. ANOVA uygulanabilmesi için gerekli olan sayıtlar: Veri setlerinin normal dağılıma uyması ve varyansların homojen dağılmasıdır (Kalaycı, 2006: 133). Mevcut veri seti her iki sayıltıyı da karşıladığı için parametrik test olan ANOVA uygulanması uygundur.

Adli muhasebe uygulama miktarları açısından yönetim hilelerinin gerçekleştirilme tarihleri arasında fark olup olmadığının tespiti amacıyla ANOVA uygulanmıştır. Yönetim hilelerinin gerçekleştirilme tarihleri değişkeni bağımsız, adli muhasebe uygulama miktarları değişkeni ise bağımlı değişkenlerdir. ANOVA uygulanabilmesi için gerekli olan sayıtlar: Veri setlerinin normal dağılıma uyması ve varyansların homojen dağılmasıdır (Kalaycı, 2006: 133). Mevcut veri seti her iki sayıltıyı da karşıladığı için parametrik test olan ANOVA uygulanması uygundur.

Hile tutarları açısından hile türleri arasında fark olup olmadığının tespiti amacıyla ANOVA uygulanmıştır. Hile türleri bağımsız değişken, hile tutarları ise bağımlı değişkenlerdir. ANOVA uygulanabilmesi için gerekli olan sayıltılar: Veri setlerinin normal dağılıma uyması ve varyansların homojen dağılmasıdır (Kalaycı, 2006: 133). Mevcut veri seti her iki sayıltıyı da karşıladığı için parametrik test olan ANOVA uygulanması uygundur.

Hile tutarları açısından hileye katılanların çalıştıkları sektörler arasında fark olup olmadığının tespiti amacıyla Mann-Whitney U testi uygulanmıştır. Mann-Whitney U testi nonparametrik bir testtir. Veri seti normal dağılıma uymadığı zamanlarda uygulanır. T-Testinin nonparametrik karşılığıdır (Kalaycı, 2006: 99). Çalışılan sektörler bağımsız değişken, hile tutarları ise bağımlı değişkenlerdir. Veri seti normal dağılımı uymadığı için Mann-Whitney U testi uygulanması uygundur.

Hile türleri açısından hileye katılan yöneticilerin konumları arasında fark olup olmadığının tespiti ve yöneticilerin daha çok hangi hile türlerinde yığılma gösterdiklerinin tespiti amacıyla kümeleme analizi uygulanmıştır. Kümeleme analizinde kesikli (süreksiz) olan değişkenler için hiyerarşik olmayan kümeleme analizi ile benzerliğin ortaklık ölçümü yapılabilmektedir (Kalaycı, 2006: 357). Veri seti kesikli (süreksiz) değişkenlerden oluştuğu için hiyerarşik olmayan kümeleme analizi ile benzerliğin ortaklık ölçümü yapılması uygundur.

Hileye katılan yöneticilerin meslekleri açısından zarara uğrayan kurumlar arasında fark olup olmadığının tespiti ve hangi mesleklerin daha çok hangi kurumlarda yığılma gösterdiklerinin tespiti amacıyla kümeleme analizi uygulanmıştır. Kümeleme analizinde kesikli (süreksiz) olan değişkenler için hiyerarşik olmayan kümeleme analizi ile benzerliğin ortaklık ölçümü yapılabilmektedir (Kalaycı, 2006: 357). Veri seti kesikli (süreksiz) değişkenlerden oluştuğu için hiyerarşik olmayan kümeleme analizi ile benzerliğin ortaklık ölçümü yapılması uygundur.

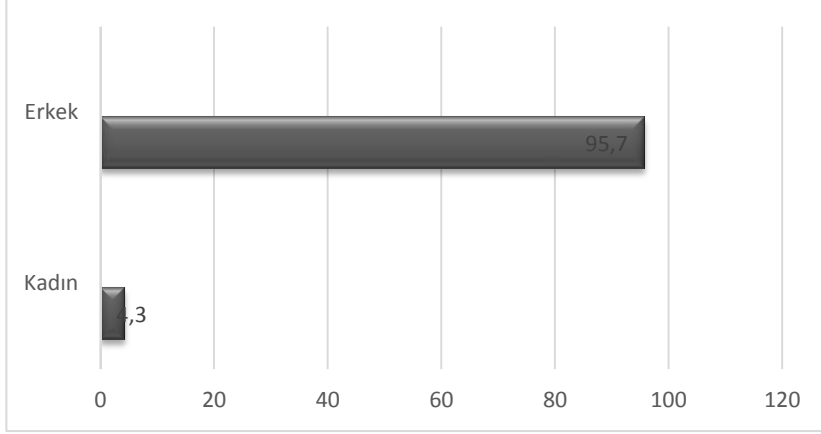
Hile türleri açısından hileye katılan yöneticilerin deneyim süreleri arasında fark olup olmadığının tespiti ve hangi hile türlerinin hangi deneyim sürelerinde yığılma gösterdiklerinin tespiti amacıyla kümeleme analizi uygulanmıştır. Kümeleme analizinde kesikli (süreksiz) olan değişkenler için hiyerarşik olmayan kümeleme

analizi ile benzerliğin ortaklık ölçümü yapılabilmektedir (Kalaycı, 2006: 357). Veri seti kesikli (süreksiz) değişkenlerden oluştuğu için hiyerarşik olmayan kümeleme analizi ile benzerliğin ortaklık ölçümü yapılması uygundur.

Hile türleri açısından hileye katılan yöneticilerin gelir düzeyleri arasında fark olup olmadığının tespiti ve hangi hile türlerinin hangi gelir düzeylerinde yığılma gösterdiklerinin tespiti amacıyla kümeleme analizi uygulanmıştır. Kümeleme analizinde kesikli (süreksiz) olan değişkenler için hiyerarşik olmayan kümeleme analizi ile benzerliğin ortaklık ölçümü yapılabilmektedir (Kalaycı, 2006: 357). Veri seti kesikli (süreksiz) değişkenlerden oluştuğu için hiyerarşik olmayan kümeleme analizi ile benzerliğin ortaklık ölçümü yapılması uygundur.

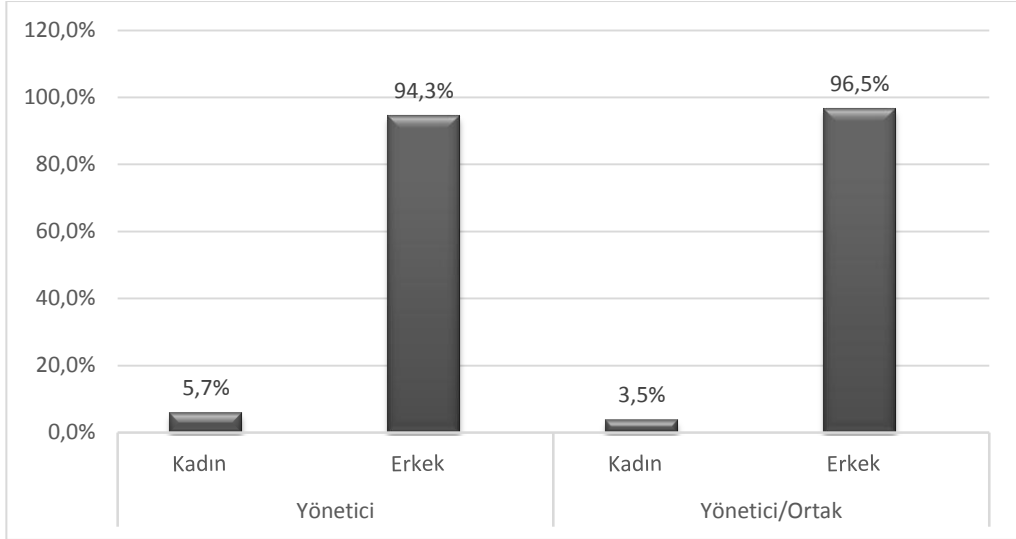
Hile türleri açısından zarara uğrayan kurumlar arasında fark olup olmadığının tespiti ve hangi hile türlerinin hangi kurumlara yığılma gösterdiklerinin tespiti amacıyla kümeleme analizi uygulanmıştır. Kümeleme analizinde kesikli (süreksiz) olan değişkenler için hiyerarşik olmayan kümeleme analizi ile benzerliğin ortaklık ölçümü yapılabilmektedir (Kalaycı, 2006: 357). Veri seti kesikli (süreksiz) değişkenlerden oluştuğu için hiyerarşik olmayan kümeleme analizi ile benzerliğin ortaklık ölçümü yapılması uygundur.

Grafik 1. Hileye Katılanların Cinsiyet Dağılımı



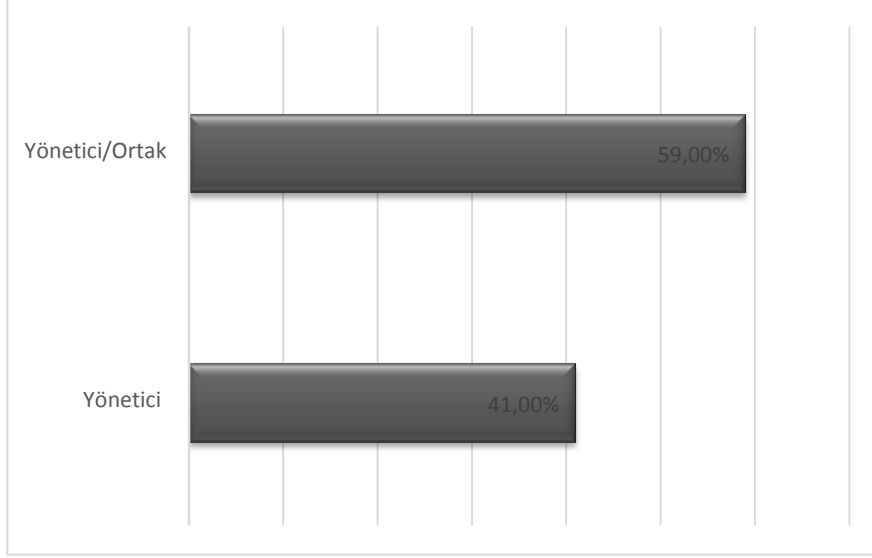
Grafik 1’ de hileye katılan yöneticiler cinsiyet kriterine göre incelenmiş ve hilekar yöneticilerin %95,7’ sini erkeklerin oluşturduğu görülmüştür.

Grafik 2. Hileye Katılanların Cinsiyetlerine Göre Yönetim Kademeleri



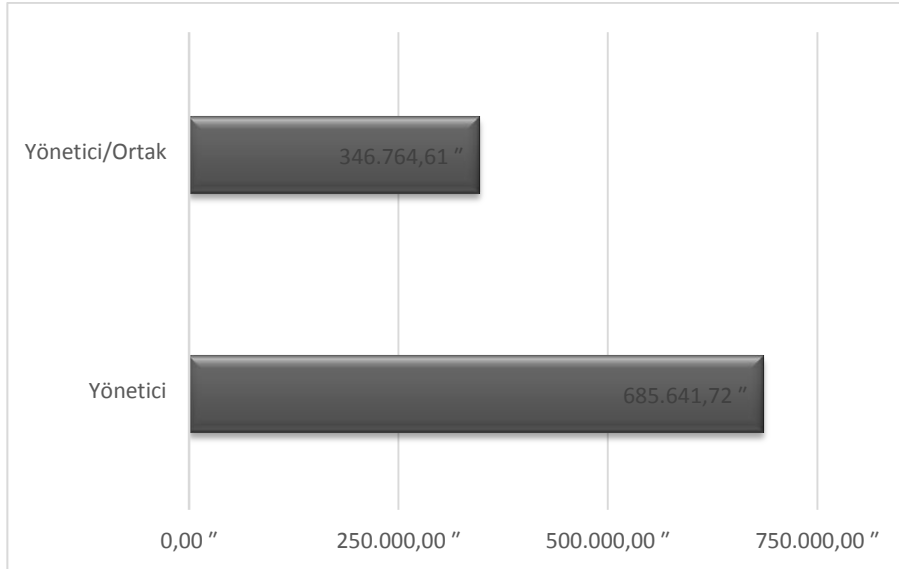
Grafik 2’ de hileye katılanların cinsiyetlerine göre yönetim kademeleri incelenmiş olup, gerek yöneticilerin gerekse yönetici ortakların yaklaşık %95’ lik kısmını erkekler oluşturmaktadır.

Grafik 3. Hileye Katılanların Yönetim Kademeleri



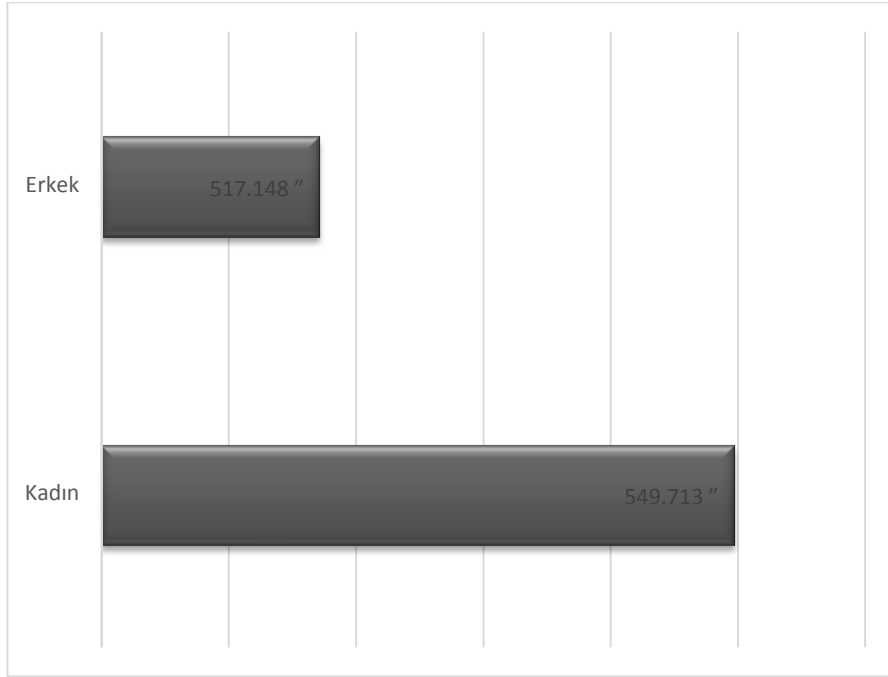
Grafik 3' te hileye katılanların yönetim kademelerine göre dağılımı incelenmiş olup, %59 oranla hileye katılanların çoğunluğunun yönetici ortaklardan oluştuğu görülmektedir.

Grafik 4. Yönetim Kademesine Göre Zarar Miktarı



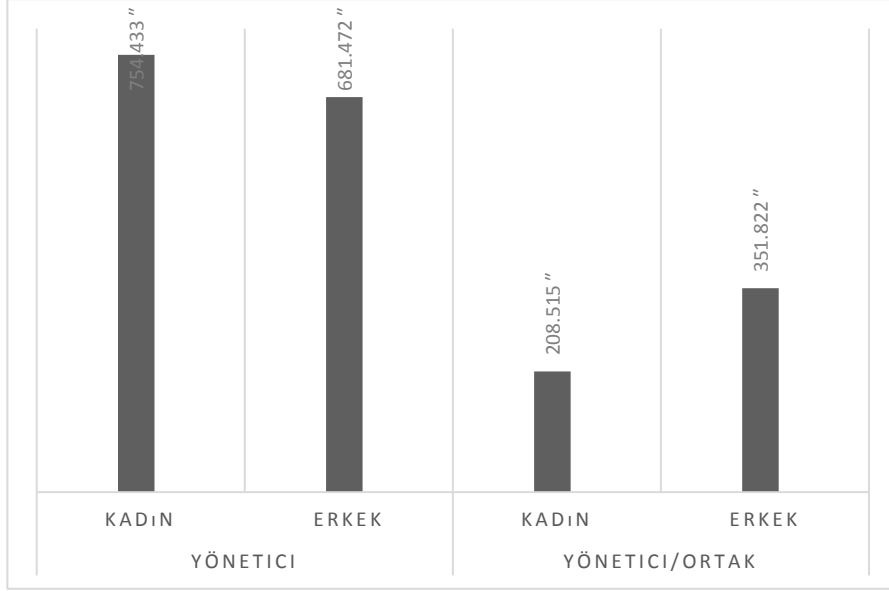
Grafik 4’ te hileye katılanların organizasyondaki konumlarına göre sebep oldukları zarar miktarları incelenmiş olup, yönetici ortakların hileye katılım miktarları çok fazla olmasına rağmen sebep oldukları zarar miktarı yaklaşık 350.000 TL’ dir, yöneticilerin ise hileye katılım miktarları az olmasına rağmen sebep oldukları zarar miktarı yaklaşık 700.000 TL’ dir. Yöneticiler, yönetici ortakların yaklaşık iki kadar zarara sebep olmuşlardır.

Grafik 5. Cinsiyete Göre Zarar Miktarı



Grafik 5’ te hileye katılan yöneticilerin cinsiyetlerine göre sebep oldukları zarar miktarları incelenmiş olup, erkek hilekarların sebep oldukları zarar miktarı yaklaşık 500.000 TL olup, kadın hilekarların sebep oldukları zarar miktarına yakın değerdedir.

Grafik 6. Cinsiyet ve Yönetim Kademesine Göre Zarar Miktarı



Grafik 6’ da hileye katılan yöneticilerin cinsiyetlerine ve organizasyondaki yönetim kademelerine göre sebep oldukları zarar miktarları incelenmiş olup, en yüksek zarar miktarı 754.433 TL ile yönetici kadınlara aittir. Yönetici ortak kadınlar ise 208.515 TL ile en düşük zarar miktarına sahiptir.

1.Hile Tutarı ile Hileye Katılanların Organizasyondaki Konumları

Hileye karışan yöneticilerin organizasyondaki konumları, organizasyonun türü ve hiyerarşik yapılanması göz önünde bulundurularak alt kademe yöneticiler, orta kademe yöneticiler ve üst kademe yöneticiler olarak belirlenmiş ve yönetim hileleri sonucunda ortaya çıkmış olan hile tutarı ile yönetim kademeleri arasında ilişki olup olmadığının tespiti için korelasyon analizi uygulanmıştır.

H₀: Hile tutarı ile hileye katılan yöneticilerin organizasyondaki konumları arasında anlamlı bir ilişki yoktur.

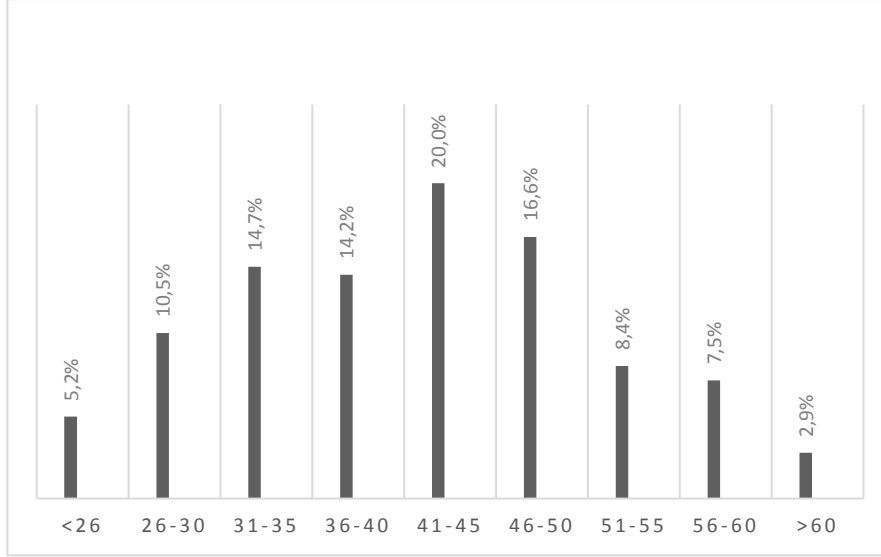
H₁: Hile tutarı ile hileye katılan yöneticilerin organizasyondaki konumları arasında anlamlı bir ilişki vardır.

Tablo 6. Hile Tutarı ile Konum Arasındaki İlişki

Korelasyon		
	Pearson Korelasyon Katsayısı	Sig. (Çift Kuyruklu)
Konum ve Hile Tutarı	-0,137	0,046

Hile tutarı ile hileye katılanların organizasyondaki konumları arasında negatif yönlü zayıf bir ilişki olduğu tespit edilmiş olup, korelasyon katsayısı ($r=-0,137$) bulunmuştur. Ayrıca ($p=0,046$) bulunmuş olup, $p<0,05$ olduğu için bulunan ilişki anlamlıdır. Bu sonuç doğrultusunda (H_1) hipotezi kabul edilmiştir. Organizasyondaki yönetim kademesindeki artış hile tutarında bir azalmaya neden olmaktadır. Yani yöneticilerin konumları arttıkça gerçekleştirilen hile tutarı azalmaktadır. Alt kademe yöneticilerin gerçekleştirdikleri hileler daha yüksek tutarlıdır. Bu sonucun ortaya çıkmasında, yönetim kademesindeki artışın yöneticilerin kuruma olan bağlılığını artırması, konumlarını kaybetme düşüncesiyle hileye daha şüpheli yaklaşım olmaları bunun yanı sıra üst kademe yöneticilerin maddi imkan ve özlük hakları bakımında hileye teşebbüslerini engelleyici mekanizmalarla korunuyor olmalarının etkili olduğu düşünülmektedir.

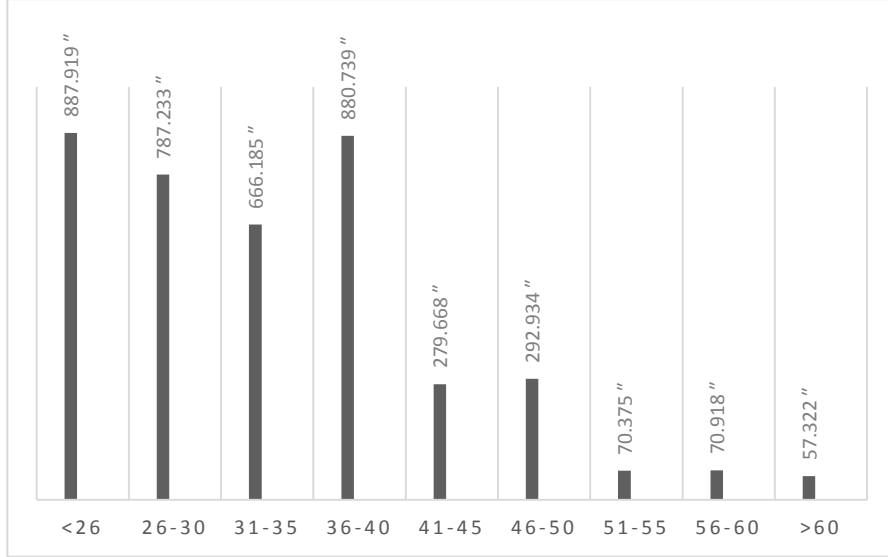
Grafik 7. Hileye Katılanların Yaş Dağılımı



Grafik 7’ de hileye katılan yöneticilerin yaş dağılımı incelenmiş olup, yöneticilerin yaş dağılımı normal dağılım eğrisi oluşturmuştur. En yüksek hileye katılım oranı 41-45 yaş aralığındadır.

Yaş faktörü genel anlamda insan davranışlarını etkilediği gibi hilekar davranışlarına da etki etmektedir. Yetişkin olarak değerlendirilen yaş grubunda önemli uyum sorunları bulunmaktadır. İlerleyen yaşla birlikte bu sorunların ortadan kalktığı ve tam anlamıyla kişiliğin oluştuğu, beklentilerin değiştiği ve yasa dışı yollara sapma arzusunun azaldığı görülmektedir (Akdeniz ve Üzümcü 2013: 126).

Grafik 8. Hileye Katılanların Yaşlarına Göre Zarar Miktarı



Grafik 8’ de hileye katılan yöneticilerin yaş dağılımına göre sebep oldukları zarar miktarları verilmiştir. En düşük hile tutarı 57.322 TL ortalama ile 60 yaş üzeri yöneticilere ait olup, en yüksek hile tutarı ise 887.919 TL ortalama ile 26 yaşın altındaki yöneticilere aittir.

Hileye katılanların yaşlarının artmasıyla birlikte hile tutarının düştüğü görülmektedir. Günümüzde hile olaylarının önemli bir bölümünün teknoloji ve bilgi düzeyiyle doğru orantılı olması ve Türkiye’ de ileri yaşlarda teknoloji kullanım oranı ve bilgiye ulaşım miktarının düşük olmasının, ileri yaşlarda sebep olunan zarar miktarının düşük çıkmasına sebep olduğu düşünülmektedir (Uslu v.d., 2012: 88).

2.Hileye Katılan Yöneticilerin Yaşları ile Hile Tutarları Arasındaki İlişki

Teknolojik gelişmelerin hile türü ve hile karakteristiklerini tamamen değiştirmiş olduğu çağımızda, teknolojik gelişmelere uyum ve aşinalık oranının en önemli göstergelerinden olan yaş kriteri doğrultusunda hile olaylarında ileri teknolojik yöntemlerin kullanımının hile tutarını etkileyebileceği düşünülerek, hileye katılanların yaşları ile hile tutarları arasında ilişki olup olmadığının tespiti için korelasyon analizi yapılmıştır.

H₀: Hileye katılan yöneticilerin yaşları ile hile tutarları arasında anlamlı bir ilişki yoktur.

H₁: Hileye katılan yöneticilerin yaşları ile hile tutarları arasında anlamlı bir ilişki vardır.

Tablo 7. Hile Tutarı ile Yaş Arasındaki İlişki

Korelasyon		
	Pearson Korelasyon Katsayısı	Sig. (Çift Kuyruklu)
Yaş – Hile Tutarı	-0,197	0,004

Hile tutarı ile hileye katılanların yaşları arasında negatif yönlü zayıf ilişki tespit edilmiştir. Korelasyon katsayısı ($r=-0,197$) bulunmuştur. Ayrıca ($p=0,004$) bulunmuş olup, $p<0,05$ olduğu için bulunan ilişki anlamlıdır. Bu sonuç doğrultusunda (**H₁**) hipotezi kabul edilmiştir. Yani hileye katılanların yaşları arttıkça hile tutarı azalmaktadır. Beyaz yaka suçlarının büyük oranda teknolojik temelli olması ve ileri yaşlarda teknoloji kullanım oranının düşük olması (Uslu v.d., 2012: 88) birlikte değerlendirildiğinde yaş kriterinde meydana gelen artışın hile tutarında azalmaya neden olduğu düşünülmektedir.

3.Hileye Katılan Sayısı ile Adli Muhasebeden Faydalanma Miktarı Arasındaki İlişki

Hilenin bireysel ya da örgütlü olma durumuna bağlı olarak hileye katılan sayısının değişmesi ile hile tespitinde adli muhasebeden faydalanma oranının değişip değişmediğinin tespit edilebilmesi için hileye katılan sayısı ile adli muhasebeden faydalanma miktarı arasında korelasyon analizi yapılmıştır. Hileye katılan kişi sayısı arttıkça hilenin birçok bileşeni bu artıştan etkileneceği için, doğrudan hile ile ilgili olan adli muhasebe uygulamalarının da etkilenmesi beklenmektedir.

H₀: Yönetim hilelerine katılan sayısı ile adli muhasebeden faydalanma miktarı arasında ilişki yoktur.

H₁: Yönetim hilelerine katılan sayısı ile adli muhasebeden faydalanma miktarı arasında ilişki vardır.

Tablo 8. Hileye Katılan Sayısı ile Adli Muhasebe Uygulamaları Arasındaki İlişki

Korelasyon		
	Pearson Korelasyon Katsayısı	Sig. (Çift Kuyruklu)
Adli Muhasebe - Hileye Katılan Sayısı	-0,261	0,030

Hileye katılan sayısı ile adli muhasebe uygulamalarının miktarı arasında negatif yönlü zayıf bir ilişki tespit edilmiştir. Korelasyon katsayısı ($r=-0,261$) olarak bulunmuştur. Ayrıca ($p=0,030$) olarak bulunmuş olup, aradaki ilişkinin anlamlı olduğunu göstermektedir. Bu sonuç doğrultusunda (**H₁**) hipotezi kabul edilmiştir. Hileye katılan sayısı arttıkça, adli muhasebeden faydalanma miktarı azalmaktadır. Bu sonucun ortaya çıkmasında, örgütlü ve çok katılımcı ile yapılan hilelerin tespitinin daha kolay olduğu, hile ile ilgili bir belirti tespit edildiğinde domino etkisi oluşturduğu ve birden fazla bağlantı içeren hilelerin gizlenmesi zor olduğu için adli muhasebe kullanım miktarını düşürdüğü sonucuna varılabilir.

4.Hileye Katılan Yöneticilerin Gelirleri ile Hile Tutarları Arasındaki İlişki

Yöneticilerin gerçekleştirmiş oldukları hile tutarı ile kişisel gelirleri arasında herhangi bir ilişki olup olmadığının tespiti için hile tutarı ve kişisel gelir arasında korelasyon analizi yapılmıştır. Hilenin sebeplerinden birinin de kişisel ihtiyaçlar olduğu düşünüldüğünde, kişisel ihtiyaçları karşılama kriteri olan kişisel gelir ile hile tutarı arasında ilişki olmasının kaçınılmaz olduğu düşünülmektedir.

H₀: Hileye katılan yöneticilerin gelirleri ile hile tutarları arasında anlamlı bir ilişki yoktur.

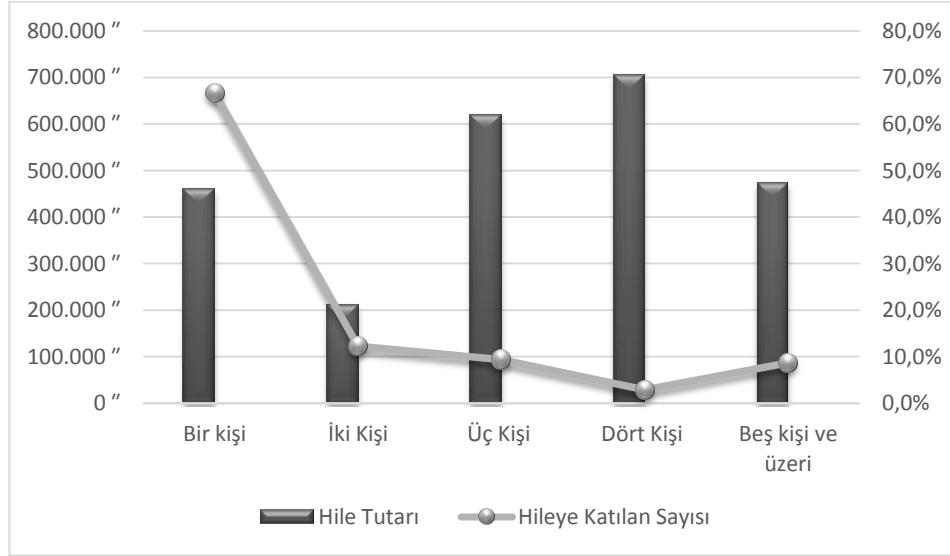
H₁: Hileye katılan yöneticilerin gelirleri ile hile tutarları arasında anlamlı bir ilişki vardır.

Tablo 9. Hile Tutarı ile Gelir Arasındaki İlişki

Korelasyon		
	Pearson Korelasyon Katsayısı	Sig.(Çift Kuyruklu)
Gelir - Hile Tutarı	0,169	0,018

Hile tutarı ile hileye katılanların kişisel gelirleri arasında pozitif yönlü zayıf bir ilişki tespit edilmiştir. Korelasyon katsayısı ($r=0,169$) olarak bulunmuştur. Ayrıca ($p=0,018$) olarak bulunmuş olup, aradaki ilişkinin anlamlı olduğunu göstermektedir. Bu sonuç doğrultusunda (**H₁**) hipotezi kabul edilmiştir. Kişisel gelir düzeyi arttıkça hile tutarında da artış olduğu gözlenmektedir. Bu sonucun ortaya çıkmasında, hile sonucu elde edilmiş olan haksız kazancın da kişisel geliri artırmasının etkili olduğu düşünülebileceği gibi, kişisel gelir düzeyi yüksek olan yöneticilerin sosyal konumlarında artış olabileceği, bunun sonucunda daha fazla gelire ihtiyaç duyabileceği ve bu durumun da hile tutarına yansiyebileceği de düşünülmektedir.

Grafik 9. Hileye Katılan Sayısına Göre Zarar Miktarı



Grafik 9’ da bireysel ya da örgütlü gerçekleştirilen hile oranlarını ve tutarlarını belirlemek için hileye katılan sayılarına göre hile oranları ve hile tutarları verilmiştir. Buna göre, yönetim hilelerinin yaklaşık %67 gibi bir bölümünün bireysel olarak gerçekleştirildiğini, yaklaşık %33’ lük bir oran ise örgütlü olarak gerçekleştirilmiştir. Hile tutarlarına bakıldığında ise, bireysel olarak gerçekleştirilen hile tutarı ortalamasının yaklaşık 450.000 TL olduğu, örgütlü olarak gerçekleştirilen hile tutarı ortalamasının ise yaklaşık 2.000.000 TL olduğu görülmektedir. Örgütlü hilelere katılanların mümkün olduğunca fazla kazanç elde etme istekleri bu nedenle yalnızca fazla gelir getirecek hilelere katılmaları ve yakalanma risklerinin düşük olması gibi nedenlerle örgütlü hilelerde frekanslar düşük ancak hile tutarları yüksektir (Gökpınar, 2005: 218).

5.Hile Tutarı ile Hileye Katılan Yöneticilerin Sayısı Arasındaki İlişki

Yöneticiler tarafından gerçekleştirilen hilelerde hileye katılan sayısı yani hilenin örgütlü mü yoksa bireysel mi yapıldığı ile hile tutarı arasında bir ilişki olup olmadığını tespit etmek üzere hile tutarı ile hileye katılan sayısı arasında korelasyon analizi yapılmıştır. Örgütlü olarak gerçekleştirilen hilelerde birden fazla katılanın tecrübesinden yararlanılabileceği, ayrıca hilenin gerçekleştirilmesi için ulaşılmaması gereken bilgilere ulaşımın daha kolay olması gibi avantajların hile tutarına

yansıyacağı, bunun yanı sıra örgütlü hareketlerin daha ağır yaptırımlara tabi olduğu ve sonuç açısından ağırlaştırıcı faktörler dezavantaj olarak göz önüne alındığında tutara nasıl etki edeceği tartışmalı bir durum ortaya çıkarabilecektir.

H₀: Hile tutarı ile hileye katılan yöneticilerin sayısı arasında anlamlı bir ilişki yoktur.

H₁: Hile tutarı ile hileye katılan yöneticilerin sayısı arasında anlamlı bir ilişki vardır.

Tablo 10. Hile Tutarı ile Hileye Katılan Sayısı Arasındaki İlişki

Korelasyon		
	Pearson Korelasyon Katsayısı	Sig.(Çift Kuyruklu)
Hile Tutarı-Hileye Katılan Sayısı	0,141	0,041

Hile tutarı ile hileye katılan sayısı arasında pozitif yönlü zayıf ilişki tespit edilmiştir. Korelasyon katsayısı ($r=0,141$) olarak bulunmuştur. Ayrıca ($p=0,041$) bulunmuş olup, aradaki ilişkinin anlamlı olduğunu göstermektedir. Bu sonuç doğrultusunda (**H₁**) hipotezi kabul edilmiştir. Hileye katılan sayısı arttıkça hile tutarı da artmaktadır. Bu durumda örgütlü hile olaylarında birden fazla kişinin bilgi ve tecrübesinden faydalanılıyor olması ve grup üyelerinin birbirlerinin hatalarını telafi etme imkanlarının bulunması hile tutarını arttırıcı etkiye sahiptir denilebilir.

6.Hilelerin Tespit Süresi ile Adli Muhasebe Uygulama Miktarı Arasındaki İlişki

Adli muhasebe uygulaması olan uzman tanıklık sisteminin Türkiye’ de halihazırda bilirkişilik olarak uygulanıyor olması dikkate alınarak, hile tespit süresi ile adli muhasebe uygulama miktarı arasında bir ilişkinin bulunup bulunmadığının tespiti için korelasyon analizi yapılmıştır. Adli muhasebe uygulamasının klasik muhasebenin ötesinde yöntemlerle çalışıyor olması ve teknolojik imkanlardan

yararlanma oranının yüksek olması nedeniyle hilenin tespitinde kolaylaştırıcı ve hızlandırıcı etkiye sahip olabileceği düşünülebilir.

H₀: Yönetim hilelerinin tespit süresi ile adli muhasebe uygulama miktarı arasında anlamlı bir ilişki yoktur.

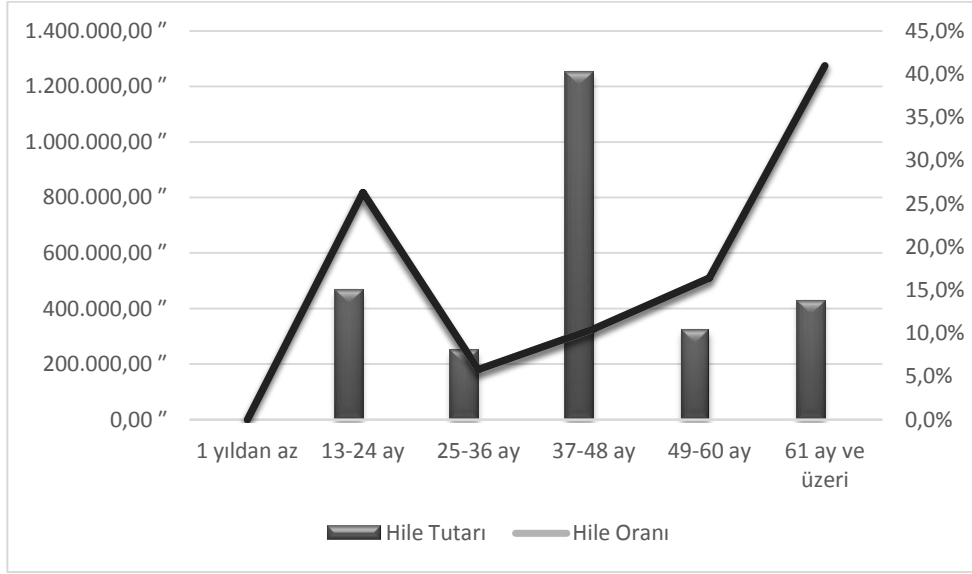
H₁: Yönetim hilelerinin tespit süresi ile adli muhasebe uygulama miktarı arasında anlamlı bir ilişki vardır.

Tablo 11. Hile Tespit Süresi ile Adli Muhasebe Uygulamaları Arasındaki İlişki

Korelasyon		
	Pearson Korelasyon Katsayısı	Sig.(Çift Kuyruklu)
Adli Muhasebe - Hile Tespit Süresi	0,311	0,000

Hile tespit süresi ile adli muhasebe uygulama miktarı arasında pozitif yönlü orta bir ilişki tespit edilmiştir. Korelasyon katsayısı ($r=0,311$) olarak bulunmuştur. Ayrıca ($p=0,000$) olarak bulunmuş olup, aradaki ilişkinin anlamlı olduğunu göstermektedir. Bu sonuç doğrultusunda (**H₁**) hipotezi kabul edilmiştir. Adli muhasebe uygulama miktarı arttıkça hile tespit süresi uzamaktadır. Bu sonucun ortaya çıkmasında, Türkiye’ de adli muhasebe kavramının henüz yasal statüye kavuşmamış olması ve belirli sınırlamalar nedeniyle adli muhasebecilik faaliyetlerinin tam anlamıyla gerçekleştirilememesi, hile denetçiliği ve dava destek danışmanlığının henüz ülkemizde uygulamaya konmamış olması gibi nedenlerle adli muhasebe uygulaması olan uzman tanıklık (bilirkişilik) faaliyetlerinin hile tespit süresini uzattığı sonucuna varılabilir. Bunun yanı sıra adli muhasebe uygulama prosedürlerinin de tam olarak belirlenmemiş olması nedeniyle uygulama aşamasında gecikmelere neden olduğu yorumu yapılabilir.

Grafik 10. Hile Süresine Göre Zarar Miktarı



Grafik 10' da hilenin gerçekleştirilme süresine göre ortaya çıkan zarar miktarı incelenmiş olup, en yüksek zarar miktarı 3-4 yıl arası süren hilelerde ortaya çıkmış olup, bu hileler toplam hilelerin %40' ını oluşturmaktadır.

7.Hile Tespit Süreleri Açısından Yönetim Hilelerinin Türü

Her bir hilenin kendine has özelliği olabileceği ve bu özellikler doğrultusunda tespitinin kolay veya zor olabileceği değerlendirildiğinde, yönetim hilelerinin tespit süresi açısından hile türleri arasında anlamlı bir fark olup olmadığının tespit edilmesi için, hile türü ile yönetim hilelerinin tespit süresi arasında ANOVA testi uygulanmıştır.

H₀: Hile tespit süreleri açısından yönetim hilelerinin türü arasında anlamlı bir fark yoktur.

H₁: Hile tespit süreleri açısından yönetim hilelerinin türü arasında anlamlı bir fark vardır.

Tablo 12. Tespit Süresi Açısından Hile Türleri Arasındaki Fark

Varyansların Homojenliği	ANOVA	
Sig.	F	Sig.
0,240	3,184	0,006

Değişkenlerin varyanslarının homojenliği incelendiğinde ($p=0,240$) olarak bulunmuş ve $p>0,05$ olduğundan yapılan analizin anlamlı olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Yönetim hilelerinin tespit süresi ile hile türleri arasında anlamlı bir ilişki olup olmadığının belirlenmesi için yapılan ANOVA testi sonucunda ($p=0,006$) olarak bulunmuş ve $p<0,05$ olduğundan yönetim hilelerinin tespit süresi ile hile türü arasında anlamlı bir ilişkinin varlığı tespit edilmiştir. Bu sonuç doğrultusunda (H_1) hipotezi kabul edilmiştir. Yani her bir hilenin kendine has özellikleri doğrultusunda farklı sürelerde tespit edilebileceği sonucuna varılabilir. Bu nedenle hile tespit süreleri incelendiğinde hilelerin ortaya çıkarılmasında harcanan emek ve mesainin ne ölçüde makul olduğu tespit edilebilir hatta hile tespitine başlamadan önce ne kadar sürede sonuçlandırılacağı öngörüsünde bulunulabilir, bu da hile tespiti açısından planlama kolaylığı ve öngörüde bulunma tutarlılığı sağlayabilecektir.

8.Hile Tarihi Açısından Adli Muhasebe Uygulamaları

Adli muhasebecilik sistemine geçiş sürecinde olan Türkiye’ de, hukuksal zeminin oluşturulması çalışmalarının hızla devam etmekte olması ve sistemin altyapısının hazırlanıyor olması, adli muhasebecilik uygulamalarının hız kazanacağı anlamına gelmekte olup, hile tarihine göre adli muhasebe uygulama miktarlarında da değişim gözlenebileceği öngörülmektedir. Adli muhasebe uygulama miktarı açısından hile tarihleri arasında fark olup olmadığının tespiti için ANOVA testi uygulanmıştır.

H₀: Yönetim hilelerinin gerçekleştirilme tarihleri açısından adli muhasebe uygulama miktarları arasında anlamlı bir fark yoktur.

H₁: Yönetim hilelerinin gerçekleştirilme tarihleri açısından adli muhasebe uygulama miktarları arasında anlamlı bir fark vardır.

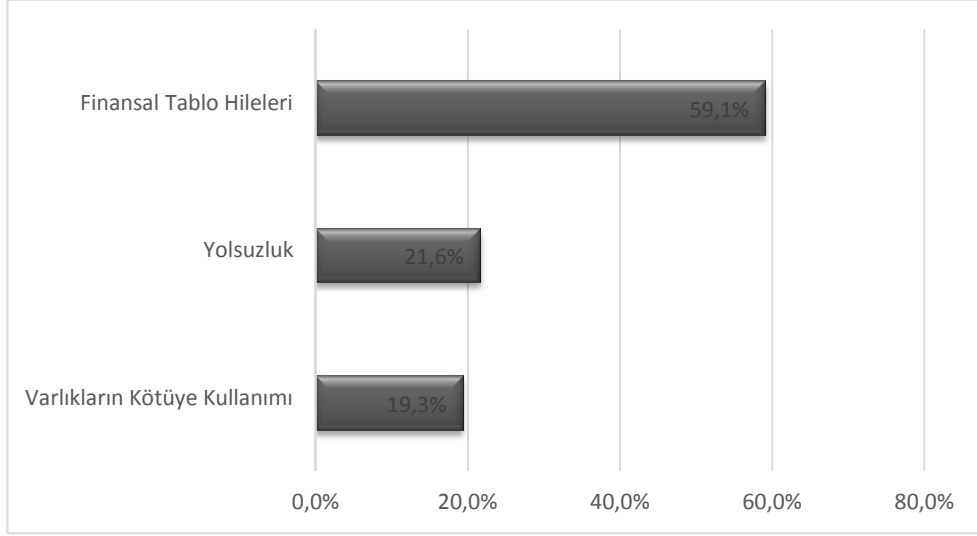
Tablo 13. Hile Tarihleri Açısından Adli Muhasebe Uygulamaları Arasındaki Fark

Varyansların Homojenliği	ANOVA	
Sig.	F	Sig.
0,953	11,312	0,001

Değişkenlerin varyanslarının homojenliği testinde ($p=0,953$) olarak bulunmuş olup $p>0,05$ olduğundan yapılan analizin anlamlı olduğu belirlenmiştir.

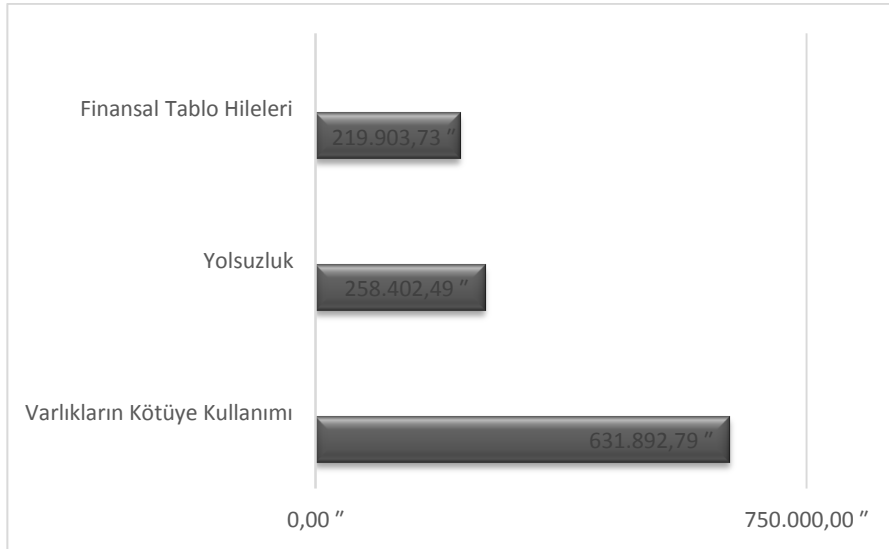
Yönetim hilelerinin tarihleri ile adli muhasebe uygulama miktarı arasında ilişki olup olmadığının tespiti için yapılan ANOVA testi sonucunda ($p=0,001$) olarak bulunmuş olup $p<0,05$ olduğu için, yönetim hilelerinin tarihleri ile adli muhasebe uygulama miktarı arasında anlamlı bir ilişkinin olduğu söylenebilir. Bu sonuç doğrultusunda (**H₁**) hipotezi kabul edilmiştir. Adli muhasebe ile ilgili akademik çalışmaların hızla artması, yasal altyapının oluşturuluyor olması ve meslek mensuplarının adli muhasebecilik algılarının değişmesi ile adli muhasebe uygulamalarının hızla artacağı ve meslek ile ilgili yasal düzenlemelerin biran önce sonuçlandırılması gerektiği, mesleğin yasal zeminde hak ettiği konuma kavuşturulması, asıl işlevini yerine getirir hale dönüştürülmesi gerektiğini göstermektedir.

Grafik 11. Yönetim Hilelerinin Hile Türüne Göre Dağılımı



Grafik 11’ de, yönetim hilelerinin hile türlerine göre dağılımı incelenmiş olup, en yüksek oran yaklaşık %60 ile finansal tablo hilelerine aittir, en az ise varlıkların kötüye kullanımı ile karşılaşılmıştır.

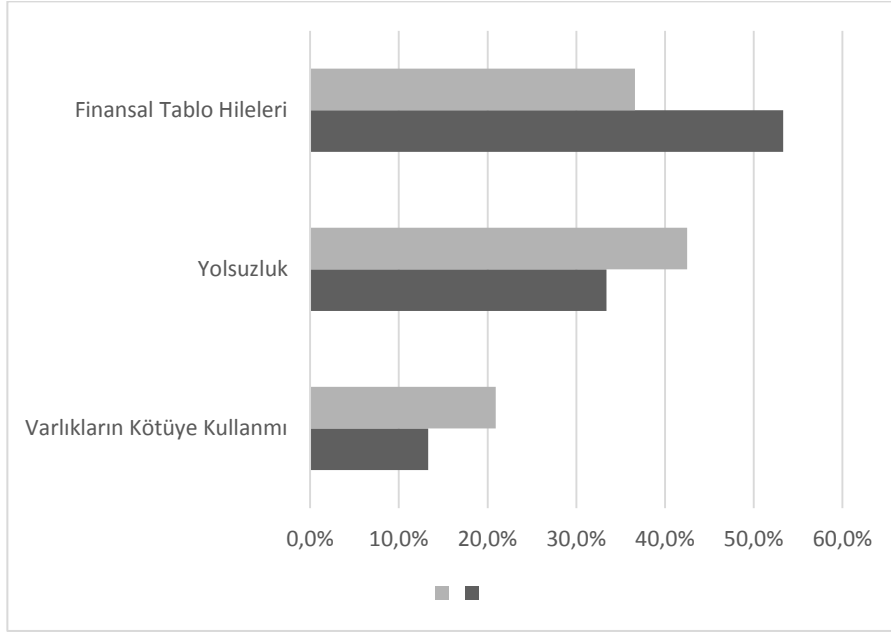
Grafik 12. Hile Türlerine Göre Zarar Miktarı



Grafik 12’ de hile türlerine göre zarar miktarı incelenmiş olup, finansal tablo hileleri ile çok yaygın olarak karşılaşıldığı ancak hile tutarı olarak yaklaşık 220.000 TL ile en düşük grubu oluşturduğu, varlıkların kötüye kullanımı ise en az rastlanan

hile grubu olmasına rağmen hile tutarı açısından yaklaşık 630.000 TL ile en büyük grubu oluşturmaktadır.

Grafik 13. Cinsiyete Göre Hile Türleri



Grafik 13' te hileye katılan yöneticilerin cinsiyetlerine göre karışmış oldukları hile türleri incelenmiştir. Finansal tablo hilelerine yaklaşık %50' lik oran ile en fazla kadın yöneticilerin karıştığı, yolsuzluk ve varlıkların kötüye kullanımında ise erkek hilekarların ağırlıkta olduğu görülmüştür.

9.Yönetim Hilelerinin Tutarları Açısından Hile Türleri Arasındaki Fark

Yönetim hilelerinin tutarları açısından hile türleri arasında farklılık olup olmadığını, yani farklı hile türüne göre hile tutarının değişiklik gösterip göstermediğinin tespit edilebilmesi için ANOVA testi uygulanmıştır.

H₀: Yönetim hilelerinin tutarları açısından hile türleri arasında anlamlı bir fark yoktur.

H₁: Yönetim hilelerinin tutarları açısından hile türleri arasında anlamlı bir fark vardır.

Tablo 14. Hile Tutarları Açısından Hile Türleri Arasındaki Fark

Varyansların Homojenliği	ANOVA	
Sig.	F	Sig.
0,232	5,931	0,000

Değişkenlerin varyanslarının homojenliği testinde ($p=0,232$) olarak bulunmuş olup $p>0,05$ olduğundan yapılan analizin anlamlı olduğu belirlenmiştir.

Yönetim hilelerinin türleri ile hile tutarları arasında ilişki olup olmadığının tespiti için yapılan ANOVA testi sonucunda ($p=0,000$) olarak bulunmuş olup $p<0,05$ olduğu için, yönetim hilelerinin türleri ile hile tutarları arasında anlamlı bir ilişkinin olduğu söylenebilir. Bu sonuç doğrultusunda (H_1) hipotezi kabul edilmiştir. Bu nedenle hile tespitinde bulunacak tutarların hile türü bazında gerçek durumu yansıtmayı yansıtmadığının kontrol edilmesi için bu istatistiksel analizin faydalı olacağı düşünülmektedir. Zira yöneticilerin gerçekleştirmiş oldukları hileler açısından, her bir hile türü farklı tutarlarda sonuçlar ortaya çıkarmaktadır. Hile türü, hilenin yapılış şekli gibi hile karakteristikleri arasına hile tutarının da dahil edilebileceği, bazı hile tutarlarının hile türünün tahmini için kullanılabilmesi sonucuna varılabilir.

10.Hile Tutarı Açısından Çalışılan Sektörler Arasındaki Fark

Yönetim hilelerinin tutarları açısından hileye katılan yöneticilerin buldukları sektörler arasında fark olup olmadığının tespit edilmesi amacıyla Mann-Whitney U testi uygulanmıştır. Kamu ve Özel sektör bazında, çalışma ve denetim usulleri, istihdam profili, özlük hakları gibi kriterler göz önünde bulundurulduğunda kamu ve özel sektör arasında çoğu alanda olduğu gibi hile tutarları açısından da fark olacağı düşünülmektedir.

H₀: Hile tutarı açısından hileye katılanların çalıştığı sektörler arasında anlamlı bir fark yoktur.

H₁: Hile tutarı açısından hileye katılanların çalıştığı sektörler arasında anlamlı bir fark yoktur.

Tablo 15. Hile Tutarları ile Sektörler Arasındaki Fark

Mann-Whitney U	Z	Sig.(Çift kuyruklu)
Çalışılan Sektör – Hile Tutarı	-2,419	0,016

Yönetim hilelerinin tutarları açısından hileye katılan yöneticilerin buldukları sektörler arasındaki farkın tespiti için yapılan Mann-Whitney U testi sonucunda ($p=0,016$) olarak bulunmuş olup, $p<0,05$ olduğu için yapılan test anlamlıdır. Bu sonuç doğrultusunda (H_1) hipotezi kabul edilmiştir. Kamu kesiminde bulunan yöneticilerin, özel kesim yöneticilerinden daha fazla tutarlı hilelere karıştıkları yorumu yapılabilir. Bu sonucun ortaya çıkmasında, kamu kesiminde istihdam edilen yöneticilerin özlük hakları ve iş güvencelerinin yüksek olması, işlerini kaybetme risklerinin düşük olması ve kamu kaynaklarının daha yüksek olması gibi faktörlerin etkili olduğu yorumu yapılabilir.

11.Yöneticilerin Organizasyondaki Konumları Açısından Hile Türleri

H₀: Hileye katılan yöneticilerin organizasyondaki konumları açısından hile türleri arasında fark yoktur.

H₁: Hileye katılan yöneticilerin organizasyondaki konumları açısından hile türleri arasında fark vardır.

Tablo 16. Yöneticilerin Konumları Açısından Hile Türleri Arasındaki Farka Ait İlk Küme Merkezleri

İlk Küme Merkezleri	Kümeler		
	1	2	3
Alt Kademe	,00	3,00	2,00
Orta Kademe	,00	5,00	,00
Üst Kademe	116,00	63,00	2,00

İlk küme merkezleri itibariyle alt kademe ve orta kademe yöneticiler ihale ve zimmet hilelerinin bulunduğu ikinci kümede yığılmış olup, üst kademe yöneticiler

vergi hilelerinin bulunduğu birinci kümede yığılmışlardır. Kümelerin tekabül ettiği hile türleri açısından son küme merkezleri ile benzerlik göstermekle beraber, her kümenin sahip olduğu gözlem sayısı açısından son küme merkezleri ile farklılık göstermiştir. Bu sonuç doğrultusunda (H_1) hipotezi kabul edilmiştir.

Tablo 17. Yöneticilerin Konumları Açısından Hile Türleri Arasındaki Farka Ait Tekrarlama Tablosu

Tekrarlama Tablosu	Küme Merkezlerindeki Değişimler		
	1	2	3
1	,000	16,985	7,685
2	,000	,000	,000

Kümeleme gerçekleştirilirken en sağlıklı sonuca ulaşılması ikinci tekrardan sonra gerçekleşmiş ve kümelere düşen gözlem sayısı optimum düzeye ikinci tekrarda ulaşmış ve üç küme oluşturulmuştur.

Tablo 18. Yöneticilerin Konumları Açısından Hile Türleri Arasındaki Farka Ait Küme Üyelikleri

Küme Üyelikleri	Hile Türü	Küme	Uzaklık
1	Vergi	1	,000
2	İhale	2	16,985
3	Zimmet	2	7,685
4	İrtikap	3	16,985
5	Rüşvet	3	8,807
6	Hileli İflas	3	4,589
7	Kredi	3	3,614

Analizde üç küme oluşturulmuş ve vergi hileleri tek başına 1 numaralı kümeye alınmış; ihale ve zimmet hileleri 2 numaralı kümeye alınmış; irtikap, rüşvet, hileli iflas ve kredi hileleri de 3 numaralı kümeye alınmıştır. Yani yönetim hileleri içerisinde alt kademe, orta kademe ve üst kademe yöneticilerin gerçekleştirmiş olduğu hilelerden vergi hileleri diğer hile türlerinden hiçbiri ile benzer özellik

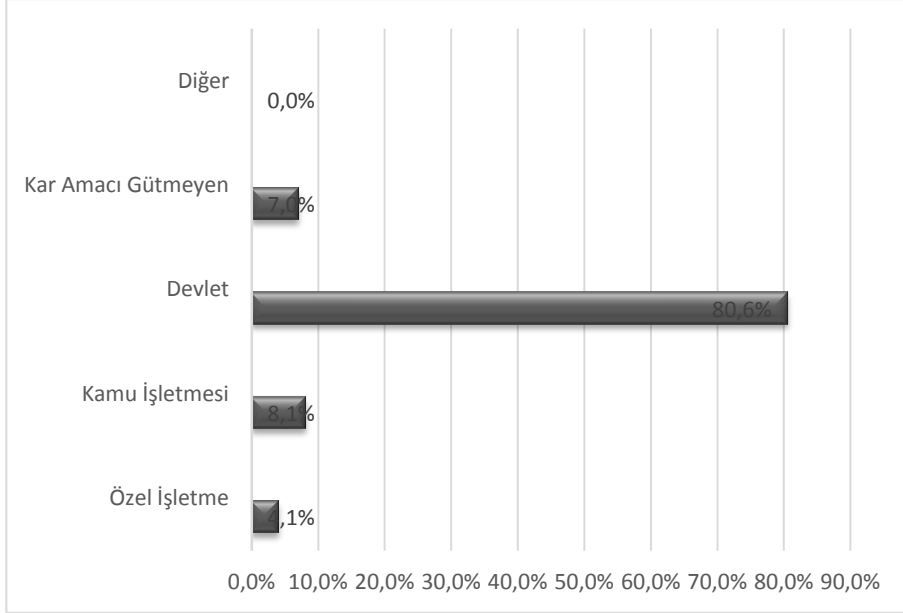
göstermemiştir; ihale ve zimmet hileleri kendi aralarında benzer özellikler gösterdikleri için aynı kümede yığılmışlardır; irtikap, rüşvet, hileli iflas ve kredi hileleri ise hileyi gerçekleştiren yöneticilerin bulunduğu yönetim kademesi açısından benzer özellikte oldukları için üçüncü kümede yığılma göstermişlerdir.

Tablo 19. Yöneticilerin Konumları Açısından Hile Türleri Arasındaki Farka Ait Son Küme Merkezleri

Son Küme Merkezleri	Kümeler		
	1	2	3
Alt Kademe	,00	1,50	,50
Orta Kademe	,00	14,50	,75
Üst Kademe	116,00	77,00	9,50

Üç değişkenin üç kümedeki ortalamalarına bakıldığında, alt kademe ve orta kademe yöneticilerin en çok ihale ve zimmet hilelerini gerçekleştirdikleri sonucuna ulaşılmıştır, bu sonucun nedeninin, alt kademe ve orta kademe bulunan yöneticilerin genellikle ücretle çalışan kişiler olduğu, organizasyonla aralarında istihdam ilişkisinin dışında herhangi bir bağ olmadığını bu nedenle genellikle kişisel çıkarı dayalı hileler olan ihale ve zimmet hilelerini gerçekleştirdikleri, burada asıl amacın şirketin çıkarını düşünmek değil, bireysel faydanın maksimizasyonu olduğu sonucuna varılabilir. Üst kademe yöneticilerin ise en çok vergi hilelerini gerçekleştirdikleri görülmektedir, bu sonuç da üst kademe yöneticilerin genellikle organizasyonlar ile hukuki bağlarının bulunmasının, organizasyon bünyesinde üst düzey yetki ve sorumluluk sahibi olmaları nedeniyle, hile olaylarından doğrudan etkilendiklerinin, bu nedenle de organizasyon finansal yapısını doğrudan etkileyen (olduğundan iyi veya kötü gösterme) vergi hilelerinde yığılma olduğunu söyleyebiliriz.

Grafik 14. Zarara Uğrayan Kurumların Dağılımı



Grafik 14’ te yönetim hilelerinin zarara uğrayan kurumlara göre dağılımı verilmiş olup, yaklaşık %80’ lik bir oran resmi kurumlarına aittir.

Grafik 15. Zarara Uğrayan Kurumlar ve Zarar Miktarı



Grafik 15’ te zarara uğrayan kurumlar açısından zarar miktarı incelenmiş olup, en fazla zarar 1 milyon TL ile kamu işletmelerine aittir.

12.Hileye Katılanların Meslekleri Açısından Zarara Uğrayan Kurumlar Arasındaki Fark

Yönetim hileleri açısından hileye katılan yöneticilerin mesleklerinin zarara uğrayan kurumlara yığılma durumunu tespit edebilmek için kümeleme analizi yapılmıştır.

H₀: Hileye katılan yöneticilerin meslekleri açısından zarara uğrayan kurumlar arasında fark yoktur.

H₁: Hileye katılan yöneticilerin meslekleri açısından zarara uğrayan kurumlar arasında fark vardır.

Tablo 24. Hileye Katılanların Mesleklerinin Zarara Uğrayan Kurumlara Dağılımına Ait İlk Küme Merkezleri

İlk Küme Merkezleri	Kümeleşmeler		
	1	2	3
Apartman Yöneticisi	,00	,00	,00
Banka Yöneticisi	,00	,00	,00
Belediye Yöneticisi	,00	,00	1,00
Emniyet Amiri	,00	,00	,00
Hastane Yöneticisi	,00	,00	,00
Hukuk Müşaviri	,00	,00	,00
İcra Müdürü	,00	,00	,00
İhale Komisyonu Üyesi	,00	,00	10,00
İl Genel Mec. Üyesi	,00	,00	5,00
İşletme Sahibi	,00	38,00	,00
Komutan	,00	,00	,00
Kooperatif Yöneticisi	,00	3,00	,00
Köy İhtiyar Hey. Azası	,00	,00	,00
Meslek Birliği Yöneticisi	10,00	1,00	,00
Milletvekili	,00	,00	1,00
Muhtar	,00	,00	,00
Diğer Kamu Kurum Yön.	2,00	,00	12,00
Okul Aile Birliği Yön.	,00	,00	,00
Spor Kulübü Yön.	,00	1,00	,00
Şirket Yöneticisi	,00	77,00	25,00
Vakıf Yöneticisi	,00	,00	,00

Kümeleme analizi sonucunda ilk küme merkezleri itibariyle, meslek birliği yöneticileri ile diğer kurum yöneticilerinin zarara uğrattığı kurumlar açısından benzer nitelikte oldukları bu nedenle 1 numaralı kümede yığılma gösterdikleri sonucuna ulaşılmıştır. İşletme sahipleri, kooperatif yöneticileri ve şirket yöneticileri ise kendi aralarında özdeş kurumları zarara uğrattığından 2 numaralı kümede yığılmışlardır, 3 numaralı kümede ise belediye yöneticileri, ihale komisyonu üyeleri, il genel meclisi üyeleri, diğer kamu kurumu yöneticileri ve şirket yöneticileri yığılma göstermişlerdir. Bu sonuç doğrultusunda (H_1) hipotezi kabul edilmiştir.

Tablo 25. Hileye Katılanların Mesleklerinin Zarara Uğrayan Kurumlara Dağılımına Ait Tekrarlama Tablosu

Tekrarlama Tablosu	Küme Merkezlerindeki Değişim		
	1	2	3
1	9,875	,000	,000
2	,000	,000	,000

Küme oluşturma aşamasında iki tekrar ile üç farklı küme oluşturulmuştur.

Zarara uğratılan kurumlardan hazine tek başına 2 numaralı kümeyi oluşturmaktadır, il özel idaresi de yine tek başına 3 numaralı kümeyi oluşturmuştur, bunun dışında kalan kurumlar ise 1 numaralı kümeyi oluşturmuşlardır.

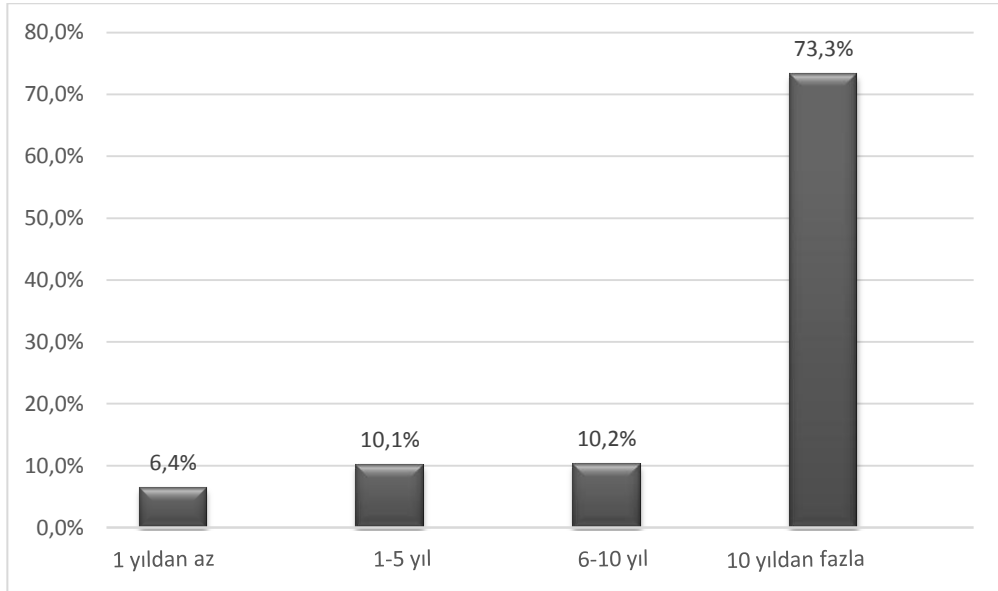
Tablo 27. Hileye Katılanların Mesleklerinin Zarara Uğrayan Kurumlara Dağılımına Ait Son Küme Merkezleri

Son Küme Merkezleri	Kümeler		
	1	2	3
Apartman Yöneticisi	,03	,00	,00
Banka Yöneticisi	,06	,00	,00
Belediye Yöneticisi	,00	,00	1,00
Emniyet Amiri	,03	,00	,00
Hastane Yöneticisi	,10	,00	,00
Hukuk Müşaviri	,03	,00	,00
İcra Müdürü	,10	,00	,00
İhale Komisyonu Üyesi	,23	,00	10,00
İl Genel Mec. Üyesi	,03	,00	5,00
İşletme Sahibi	,77	38,00	,00
Komutan	,06	,00	,00
Kooperatif Yöneticisi	,45	3,00	,00
Köy İhtiyar Hey. Azası	,13	,00	,00
Meslek Birliği Yöneticisi	,42	1,00	,00
Milletvekili	,00	,00	1,00
Muhtar	,10	,00	,00
Diğer Kamu Kurum Yön.	,97	,00	12,00
Okul Aile Birliği Yön.	,03	,00	,00
Spor Kulübü Yön.	,00	1,00	,00
Şirket Yöneticisi	1,94	77,00	25,00
Vakıf Yöneticisi	,03	,00	,00

Son küme merkezlerine bakıldığında ise, vakıf yöneticileri, okul aile birliği yöneticileri, muhtarlar, köy ihtiyar heyeti azaları, askeri komutanlar, icra müdürleri, hukuk müşavirleri, hastane yöneticileri, emniyet amirleri, banka yöneticileri ve apartman yöneticilerinin 1 no' lu kümede yığılma gösterdikleri, bu nedenle bu yöneticilerin hazine ve il özel idaresinde hile olaylarına karışmadıkları, bu kurumların zarara uğratılmasından sorumlu tutulamayacakları, 2 numaralı kümede ise işletme sahipleri, kooperatif yöneticileri, meslek birliği yöneticileri, spor kulübü yöneticileri ve şirket yöneticilerinin yığılma gösterdikleri, bu yöneticilerin hazinenin

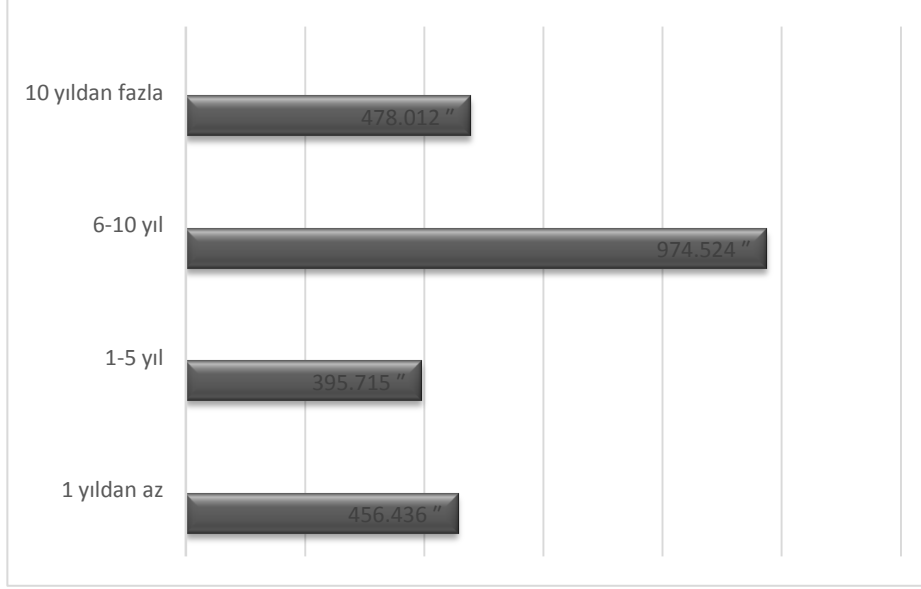
zarara uğratılmasından ağırlıklı olarak sorumlu olduğu, diğer kurumların zarara uğratılmasında ise anlamlı bir sorumluluklarının bulunmadığı, 3 numaralı kümede ise, belediye yöneticileri, ihale komisyonu üyeleri, il genel meclisi üyeleri, milletvekilleri ve diğer kamu kurumu yöneticilerinin yığılma gösterdikleri, bu nedenle 3 numaralı kümede yığılan yöneticilerin ağırlıklı olarak il özel idaresini zarara uğrattıkları, bu verilerin hile tespit çalışmalarında odaklanılması gereken kurum ve meslek eşleştirmeleri açısından önem arz ettiği düşünülmektedir.

Grafik 16. Hileye Katılanların Deneyim Sürelerine Göre Dağılımı



Grafik 16’ da hileye katılanların deneyim sürelerine göre dağılımları incelenmiştir. En düşük hileye katılım oranı %6,4 ile 1 yıldan az deneyim sahibi yöneticilerde ortaya çıkmıştır, en fazla hileye katılım oranı ise %73,3 oran ile 10 yıldan fazla tecrübe sahibi olan yöneticilere aittir. Yani hileye katılan yöneticilerin büyük bir bölümünün hileye karışmadan önce organizasyonda uzun süredir çalışıyor oldukları göz önüne alınırsa yöneticilerin işe art niyetli olarak başlamadıkları, kişisel gerekçeler ya da hedeflere ulaşma baskısı sonucu hileye katıldıkları anlaşılmaktadır (KPMG, 2013: 6).

Grafik 17. Deneyim Sürelerine Göre Zarar Miktarı



Grafik 17’ de deneyim sürelerine göre zarar miktarları incelenmiş olup, hileye katılan yöneticilerin deneyim süreleri ile hile tutarı arasında doğrusal bir ilişki olmadığı, en yüksek zarara 974.524 TL ortalama ile 6-10 yıl arası deneyime sahip olanların neden olduğu, en düşük zarara ise 395.715 TL ortalama ile 1-5 yıl arası deneyime sahip olanların neden olduğu görülmektedir. Bu sonucun ortaya çıkmasında, yönetim kademeleri arasında, denetim ve gözetim yetki ve sorumluluğunun devredilmiş olduğu yönetim kademesinde en yüksek tutarlı hilelerin gerçekleşiyor olmasının (KPMG, 2013: 7) etkili olduğu düşünülmektedir.

13.Hile Türleri Açısından Hileye Katılan Yöneticilerin Deneyimleri Arasındaki Fark

Yönetim hile türlerinin, hileye karışan yöneticilerin deneyim sürelerine göre ne şekilde yığılma gösterdiklerinin tespit edilmesi, yani hangi deneyim sürelerinde daha çok hangi hile türü ortaya çıktığının tespiti için, hileye karışan yöneticilerin deneyim süreleri ile hile türleri arasında kümeleme analizi yapılmıştır.

H₀: Hile türleri açısından hileye katılan yöneticilerin deneyimleri arasında fark yoktur.

H₁: Hile türleri açısından hileye katılan yöneticilerin deneyimleri arasında fark vardır.

Tablo 28. Yöneticilerin Deneyim Sürelerinin Hile Türlerine Dağılımına Ait İlk Küme Merkezleri

İlk Küme Merkezleri	Kümeler		
	1	2	3
1 Yıdan Az	7,00	1,00	1,00
1-5 Yıl Arası	7,00	8,00	,00
6-10 Yıl Arası	6,00	19,00	,00
10 Yıdan Fazla	51,00	87,00	3,00

İlk küme merkezlerine göre, bir yıldan daha az deneyim sahibi yöneticiler 1 no' lu kümede yığılmıştır, bir yıl ve üzerinde deneyime sahip olan yöneticiler ise 2 numaralı kümede yığılma göstermişlerdir. Bu sonuç doğrultusunda (**H₁**) hipotezi kabul edilmiştir.

Tablo 29. Yöneticilerin Deneyim Sürelerinin Hile Türlerine Dağılımına Ait Tekrarlama Tablosu

Tekrarlama Tablosu	Küme Merkezlerindeki Değişim		
	1	2	3
1	,000	5,895	5,596

Kümelemede tekrara gerek kalmadan, ilk seferde kümelere dağılan gözlem sayıları belirlenmiş olup, üç küme oluşturulmuştur.

Tablo 30. Yöneticilerin Deneyim Sürelerinin Hile Türlerine Dağılımına Ait Küme Üyelikleri

Küme Üyeliği	Hile Türü	Kümelere	Uzaklık
1	Zimmet	1	,000
2	Vergi	2	5,895
3	İhale	2	5,895
4	İrtikap	3	5,596
5	Rüşvet	3	9,634
6	Hileli İflas	3	4,617
7	Kredi	3	2,077

Yöneticilerin deneyim sürelerine göre değerlendirildiğinde, zimmet hileleri diğer hile türleri ile benzerlik göstermeyip tek başına 1 numaralı kümeyi oluşturmuş, vergi ve ihale hileleri benzer özellikler göstermiş ve 2 numaralı kümeyi oluşturmuşlardır, irtikap, rüşvet, hileli iflas ve kredi hileleri ise birlikte 3 numaralı kümeyi oluşturmuşlardır.

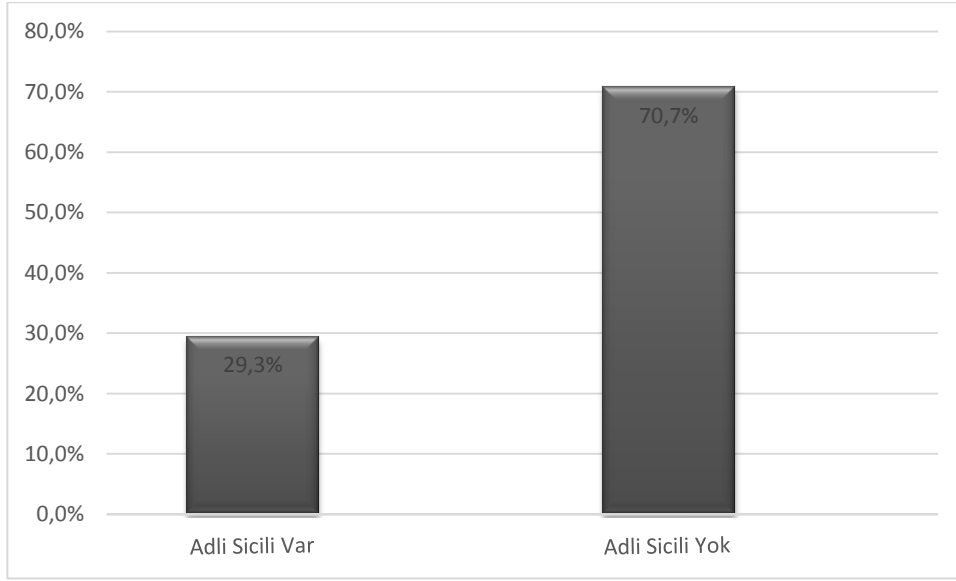
Tablo 31. Yöneticilerin Deneyim Sürelerinin Hile Türlerine Dağılımına Ait Son Küme Merkezleri

Son Küme Merkezleri	Kümelere		
	1	2	3
1 Yılda Az	7,00	4,50	1,00
1-5 Yıl Arası	7,00	10,50	,25
6-10 Yıl Arası	6,00	15,50	1,00
10 Yılda Fazla	51,00	85,00	8,50

Son küme merkezleri dikkate alındığında da, küme üyeliği açısından benzerlik göstermiş, ancak her kümeye isabet eden gözlem değerlerinde değişim olmuştur. Buna göre, bir yıldan az deneyime sahip yöneticiler yalnızca zimmet suçunun bulunduğu 1 numaralı kümeye dahil edilmiş, yani tecrübesiz sayılabilecek olan bir yıldan az deneyim sahibi yöneticilerin genellikle niteliksiz hile olarak değerlendirilen zimmet hilelerine başvurdukları, bilgi ve tecrübe gerektiren diğer hilelerden sorumlu

tutulamayacakları değerlendirilebilir, bir yıldan fazla deneyim sahibi olan diğer gruplar ise vergi ve ihale hilelerinin oluşturduğu 2 numaralı kümede yığılma göstermiştir. Bu sonuca göre, vergi ve ihale hilelerinin deneyim gerektirdiği, odaklanılması gereken grubun deneyim sahibi yöneticiler olduğu sonucuna varılabilir.

Grafik 18. Hileye Katılanların Adli Geçmişi



Grafik 18’ de hileye katılanların adli sicil kayıtları incelenmiş olup, hileye katılan yöneticilerin yaklaşık %70’ inin daha önceden herhangi bir suça karışmadığı görülmektedir.

14.Hile Türleri Açısından Hileye Katılanların Gelirleri

Hileye karışan yöneticilerin gelir gruplarına göre hangi hile türlerinde kümelendiklerini tespit etmek için gelir grupları ile hile türleri arasında kümeleme analizi yapılmıştır.

H₀: Hile türleri açısından hileye katılan yöneticilerin gelirleri arasında fark yoktur.

H₁: Hile türleri açısından hileye katılan yöneticilerin gelirleri arasında fark vardır.

Tablo 32. Yöneticilerin Gelir Gruplarının Hile Türlerine Dağılımına Ait İlk Küme Merkezleri

İlk Küme Merkezleri	Kümeler			
	1	2	3	4
0-1000 TL	51,00	27,00	2,00	28,00
1001-5000 TL	61,00	76,00	2,00	39,00
5001-10000 TL	3,00	8,00	,00	4,00
10001-50000 TL	1,00	4,00	,00	,00

İlk küme merkezlerine göre 1000 TL' nin üzerinde gelire sahip olan yöneticilerin hile türüne göre yapılan analizinde benzer özellik gösterdikleri ve 2 numaralı kümeyi oluşturdukları görülmektedir. 1000 TL ve altında gelire sahip olan yöneticiler ise diğer yöneticilerden ayrılarak 1 numaralı kümeyi oluşturmuştur. Bu sonuç doğrultusunda (H_1) hipotezi kabul edilmiştir.

Tablo 33. Yöneticilerin Gelir Gruplarının Hile Türlerine Dağılımına Ait Tekrarlama Tablosu

Tekrarlama Tablosu	Küme Merkezlerindeki Değişim			
	1	2	3	4
1	,000	,000	4,535	,000

Kümelemede tekrara gerek kalmadan üç küme oluşturulmuştur.

Tablo 34. Yöneticilerin Gelir Gruplarının Hile Türlerine Dağılımına Ait Küme Üyelikleri

Küme Üyeligi	Hile Türü	Küme	Uzaklık
1	Vergi	1	,000
2	İhale	2	,000
3	İrtikap	3	4,535
4	Rüşvet	3	8,400
5	Hileli İflas	3	4,070
6	Kredi	3	2,658
7	Zimmet	4	,000

Yöneticilerin kişisel gelir miktarlarına göre değerlendirildiğinde, vergi hileleri tek başına 1 numaralı kümeyi oluşturmuş, ihale hileleri 2 numaralı kümeyi oluşturmuş, irtikap, rüşvet, hileli iflas ile kredi hileleri 3 numaralı kümeyi oluşturmuş, zimmet hileleri ise yöneticilerin kişisel gelirlerine göre kümelendikleri hile türü açısından benzer özellik gösterdiklerinden 4 numaralı kümeyi oluşturmuştur.

Tablo 35. Yöneticilerin Gelir Gruplarının Hile Türlerine Dağılımına Ait Son Küme Merkezleri

Son Küme Merkezleri	Kümelere			
	1	2	3	4
0-1000 TL	51,00	27,00	4,50	28,00
1001-5000 TL	61,00	76,00	5,75	39,00
5001-10000 TL	3,00	8,00	,50	4,00
10001-50000 TL	1,00	4,00	,00	,00

Son küme merkezlerinde, ilk küme merkezlerine göre kümelere düşen gözlem sayıları açısından farklılık oluşmuştur. 1000 TL ve daha az kişisel gelire sahip yöneticiler vergi hilelerinde yığılma göstermişlerdir. Bu sonuç doğrultusunda, düşük

gelir gruplarındaki yöneticilerin kişisel çıkarları açısından bu tür hileleri gerçekleştirdikleri yorumu yapılabilir. 1000 TL üzerinde kişisel gelire sahip olan yöneticiler ise ihale hilelerinde yığılma göstermiştir. Yüksek gelir grubunda bulunan yöneticilerin nitelikli ve yetki sahibi yöneticiler olabileceği bu nedenle ihale hilelerinde yığılma gösterdikleri sonucuna varılabilir.

15.Hile Türleri Açısından Zarara Uğrayan Kurumlara Dağılım

Yönetim hilelerinde hile türlerinin hileden zarar gören kurumlarda yığılma durumunun tespit edilmesi için hile türü ile zarara uğrayan kurumlar arasında kümeleme analizi yapılmıştır.

H₀: Hile türleri açısından ve zarara uğrayan kurumlar arasında fark yoktur.

H₁: Hile türleri açısından ve zarara uğrayan kurumlar arasında fark vardır.

Tablo 36. Hile Türlerinin Zarara Uğrayan Kurumlara Dağılımına Ait İlk Küme Merkezleri

İlk Küme Merkezleri	Kümeler		
	1	2	3
Vergi	,00	,00	93,00
İhale	11,00	,00	,00
İrtikap	,00	,00	,00
Zimmet	,00	5,00	,00
Rüşvet	,00	,00	,00
Hileli İflas	,00	,00	2,00
Kredi	,00	,00	,00

Yönetim hilelerinden zarara uğrayan kurumlar açısından ilk küme merkezlerine bakıldığında, ihale hilelerinin tek başına 1 numaralı kümeyi oluşturduğu, zimmet hilelerinin 2 numaralı kümeyi oluşturduğu ve vergi hileleri ile hileli iflasın 3 numaralı kümeyi oluşturduğu görülmüştür. Bu sonuç doğrultusunda (**H₁**) hipotezi kabul edilmiştir.

Tablo 37. Hile Türlerinin Zarara Uğrayan Kurumlara Dağılımına Ait Tekrarlama Tablosu

Tekrarlama Tablosu	Küme Merkezlerindeki Değişim		
	1	2	3
1	,000	3,975	,000
2	,000	,000	,000

Kümelemede iki tekrar ile kümelere dağılan gözlem sayıları belirlenmiş olup, üç küme oluşturulmuştur.

Tablo 38. Hile Türlerinin Zarara Uğrayan Kurumlara Dağılımına Ait Küme Üyelikleri

Küme Üyeliği	Zarara uğrayan kurum	Küme	Uzaklık
1	İl Özel İdaresi	1	,000
2	Adliye	2	1,292
3	Yapı Kooperatifi	2	2,988
4	Elektrik Şirketi	2	1,028
5	Kamu Bankası	2	2,928
6	Belediye	2	1,132
7	Buz Pateni Federasyonu	2	1,241
8	Dsi Bölge Müdürlüğü	2	,561
9	İl Emniyet Müdürlüğü	2	,561
10	Meslek Birliği	2	3,975
11	Gıda Tar. ve Hay. İl Müd.	2	3,975
12	Gümrük Müdürlüğü	2	1,241
13	Halk Eğitim Müdürlüğü	2	1,434
14	İl Milli Eğitim Müdürlüğü	2	1,089
15	Yurtkur	2	1,241
16	İl Jandarma Komutanlığı	2	2,220
17	Karayolları Bölge Müd.	2	1,241
18	Kaymakamlık	2	,641

19	Valilik	2	1,241
20	Msb İç Ted Bölge Bşk.	2	1,241
21	Orman İşl. Müdürlüğü	2	1,584
22	Özel Banka	2	3,954
23	Ptt	2	2,014
24	İl Sağlık Müdürlüğü	2	,641
25	Sanayi ve Tic. İl Müd.	2	,963
26	Sosyal Yard. Day. Vakfı	2	1,089
27	Özel İşletme	2	1,542
28	Vakıflar Bölge Müdürlüğü	2	1,907
29	Trafik Şube Müdürlüğü	2	1,434
30	Trt İl Müdürlüğü	2	1,241
31	Ulaştırma Bakanlığı	2	1,434
32	Devlet Üniversitesi	2	,561
33	Hazine	3	,000

Yönetim hile türlerine göre zarar gören kurumların kümelere dağılımına bakıldığında, il özel idaresinin 1 numaralı kümede olduğu, hazinenin 3 numaralı kümede olduğu, diğer kurum ve kuruluşların ise 2 numaralı kümede olduğu görülmektedir.

Tablo 39. Hile Türlerinin Zarara Uğrayan Kurumlara Dağılımına Ait Son Küme Merkezleri

Son Küme Merkezleri	Kümeler		
	1	2	3
Vergi	,00	,03	93,00
İhale	11,00	,45	,00
İrtikap	,00	,13	,00
Zimmet	,00	1,06	,00
Rüşvet	,00	,19	,00
Hileli İflas	,00	,00	2,00
Kredi	,00	,23	,00

Son küme merkezlerine bakıldığında, ihale hilelerinin 1 numaralı kümeyi oluşturduğu, irtikap, zimmet, rüşvet ve kredi hilelerinin 2 numaralı kümeyi oluşturduğu, vergi ve iflas hilelerinin ise 3 numaralı kümeyi oluşturduğu görülmüştür. Yani, yöneticilerin yapmış olduğu ihale hileleri en fazla il özel idaresinde yığılmıştır ayrıca, yöneticilerin karışmış oldukları vergi hileleri ile hileli iflasların ise en fazla hazinede yığıldığını, bu nedenle il özel idaresi zararlarında ihale hilelerine karışmış yöneticilerin, hazine zararlarında ise vergi ve iflas hilelerine karışmış yöneticilerin risk grubu oluşturduğu değerlendirilmektedir.

SONUÇ

Günün teknolojik imkanlarından faydalanılarak gerçekleştirilen ve her geçen gün artan bir etkiye sahip olan yönetim hilelerinin tespitinde geleneksel yöntemlerle yapılan denetimlerden sağlıklı sonuçlar alınamaması, hile tespiti ve önlenmesinde etkinliğin ve verimliliğin sağlanması için yeni arayışlarla sonuçlanmıştır. Ülke ekonomisini etkileyebilecek güce sahip yönetim hilelerinin olumsuz etkilerinin denetim politikalarını yönlendirecek düzeye ulaşması nedeniyle yasal otoriteler tarafından hile tespiti ve önlenmesine yönelik kalıcı çözüm yolları aranmaya başlanmıştır. Hilenin tespit edilmesinin tek başına çözüm olmadığı, hile gerçekleşmeden önce tahmin edilebilmesinin ve engellenmesinin çok daha önemli olduğu gerçeğinden yola çıkarak, hile tahminini kolaylaştırıcı istatistiksel veriler ortaya konulmalıdır.

Bu noktada hile tespit ve önleme çalışmalarında; muhasebe, hukuk, istatistik gibi bilim dallarından faydalanarak, modern bir çalışma prensibi ortaya koyan adli muhasebe uygulamalarından faydalanmanın denetim faaliyetlerini bir adım öteye taşıyacağı açıktır.

Çalışmada hile olaylarına katılan yöneticilerin demografik özelliklerine göre risk grupları oluşturulması ve yığılma gözlenen gruplar baz alınarak hile tahminlerinde bulunulması için hile karakteristikleri ve hilekar özellikleri arasındaki ilişkiler incelenmiştir. İlişki varlığı, yönü ve şiddeti belirlenerek, hile tahmin politikaları üretilirken faydalanılabilecek analiz sonuçları elde edilmeye çalışılmıştır.

Bu kapsamda 2010-2014 yıllarını kapsayan yönetim hilesi davaları üzerinden yürütülen çalışma sonucu:

Hilekarların organizasyondaki konumları ile hile tutarı arasında ilişki olup olmadığının tespiti ve ilişki var ise ilişkinin yönü ve şiddetinin belirlenmesi amacıyla uygulanan korelasyon sonucunda; hilekarların organizasyondaki konumları ile hile tutarı arasında negatif yönlü zayıf bir ilişki olduğu tespit edilmiştir. Yöneticilerin konumları yükseldikçe gerçekleştirilen hile tutarı azalmaktadır.

Hilekarların yaşları ile hile tutarları arasında ilişki olup olmadığının tespiti ve ilişki var ise ilişkinin yönü ve şiddetinin belirlenmesi amacıyla uygulanan korelasyon sonucunda; hilekarların yaşları ile hile tutarları arasında negatif yönlü zayıf ilişki tespit edilmiştir. Yöneticilerin yaşları arttıkça hile tutarı azalmaktadır.

Hileye katılan hilekar sayısı ve adli muhasebe uygulama miktarı arasında ilişki olup olmadığının tespiti ve ilişki var ise ilişkinin yönü ve şiddetinin belirlenmesi amacıyla uygulanan korelasyon sonucunda; hilekar sayısı ile adli muhasebe uygulama miktarı arasında negatif yönlü zayıf bir ilişki tespit edilmiştir. Hileye katılan sayısı arttıkça adli muhasebeden faydalanma miktarı azalmaktadır.

Hile tutarı ve hilekarların gelir düzeyleri arasında ilişki olup olmadığının tespiti ve ilişki var ise ilişkinin yönü ve şiddetinin belirlenmesi amacıyla uygulanan korelasyon sonucunda; hile tutarı ile hilekarların kişisel gelir düzeyleri arasında pozitif yönlü zayıf ilişki tespit edilmiştir. Kişisel gelir düzeyi arttıkça hile tutarında da artış gözlenmektedir.

Hile tutarı ile hileye katılan sayısı arasında ilişki olup olmadığının tespiti ve ilişki var ise ilişkinin yönü ve şiddetinin belirlenmesi amacıyla uygulanan korelasyon sonucunda; hile tutarı ile hileye katılan sayısı arasında pozitif yönlü zayıf ilişki tespit edilmiştir. Hileye katılan sayısı arttıkça hile tutarı da artmaktadır.

Hile tespit süresi ile adli muhasebe uygulama miktarı arasında ilişki olup olmadığının tespiti ve ilişki var ise ilişkinin yönü ve şiddetinin belirlenmesi amacıyla uygulanan korelasyon sonucunda; hile tespit süresi ile adli muhasebe uygulama miktarı arasında pozitif yönlü orta dereceli ilişki tespit edilmiştir. Adli muhasebe uygulama miktarı arttıkça hile tespit süresi uzamaktadır.

Hile tespit süreleri açısından, yönetim hilelerinin türü arasında fark olup olmadığının tespiti amacıyla uygulanan ANOVA sonucunda; hile tespit süreleri açısından yönetim hilelerinin türü arasında anlamlı bir fark olduğu tespit edilmiştir. Yönetim hilelerinin kendine has özellikleri doğrultusunda farklı sürelerde tespit edilebileceği sonucuna varılmıştır.

Adli muhasebe uygulama miktarları açısından yönetim hilelerinin gerçekleştirilme tarihleri arasında fark olup olmadığının tespiti amacıyla uygulanan

ANOVA sonucunda; adli muhasebe uygulama miktarları açısından yönetim hilelerinin gerçekleştirilme tarihleri arasında anlamlı bir fark olduğu tespit edilmiştir.

Hile tutarları açısından hile türleri arasında fark olup olmadığının tespiti amacıyla uygulanan ANOVA sonucunda; hile tutarları açısından hile türleri arasında anlamlı bir fark olduğu tespit edilmiştir. Yöneticilerin gerçekleştirmiş oldukları hileler açısından, her bir hile türü farklı tutarlarda zararlar ortaya çıkarmaktadır.

Hile tutarları açısından hileye katılanların çalıştıkları sektörler arasında fark olup olmadığının tespiti amacıyla uygulanan Mann-Whitney U testi sonucunda; hile tutarları açısından hileye katılan yöneticilerin çalıştıkları sektörler arasında anlamlı bir fark olduğu tespit edilmiştir.

Hile türleri açısından hileye katılan yöneticilerin konumları arasında fark olup olmadığının tespiti ve yöneticilerin daha çok hangi hile türlerinde yığılma gösterdiklerinin tespiti amacıyla uygulanan kümeleme analizi sonucunda; hile türleri açısından hileye katılan yöneticilerin konumları arasında anlamlı bir fark bulunmuş olup, alt ve orta kademe yöneticilerin en çok ihale ve zimmet hilelerini gerçekleştirdikleri sonucuna ulaşılmıştır.

Hileye katılan yöneticilerin meslekleri açısından zarara uğrayan kurumlar arasında fark olup olmadığının tespiti ve hangi mesleklerin daha çok hangi kurumlarda yığılma gösterdiklerinin tespiti amacıyla uygulanan kümeleme analizi sonucunda, hileye katılan yöneticilerin meslekleri açısından zarara uğrayan kurumlar arasında anlamlı bir fark bulunmuş olup, işletme sahipleri, kooperatif yöneticileri, meslek birliği yöneticileri, spor kulübü yöneticileri ve şirket yöneticilerinin, hazinenin uğradığı zararda ağırlıklı olarak rol oynadıkları; belediye yöneticileri, ihale komisyonu üyeleri, il genel meclisi üyelerinin ise il özel idaresinin uğradığı zararlarda önemli rol oynadıkları görülmüştür.

Hile türleri açısından hileye katılan yöneticilerin deneyim süreleri arasında fark olup olmadığının tespiti ve hangi hile türlerinin hangi deneyim sürelerinde yığılma gösterdiklerinin tespiti amacıyla uygulanan kümeleme analizi sonucunda; hile türleri açısından hileye katılan yöneticilerin deneyim süreleri arasında anlamlı bir fark olduğu tespit edilmiş olup, bir yıldan az deneyim süresine sahip olan yöneticilerin

zimmet hilelerinde yığıldıkları, bir yıldan fazla deneyim süresine sahip yöneticilerin ise vergi ve ihale hilelerinde yığıldıkları görülmüştür.

Hile türleri açısından hileye katılan yöneticilerin gelir düzeyleri arasında fark olup olmadığının tespiti ve hangi hile türlerinin hangi gelir düzeylerinde yığılma gösterdiklerinin tespiti amacıyla uygulanan kümeleme analizi sonucunda; hile türleri açısından hileye katılan yöneticilerin gelir düzeyleri arasında anlamlı bir fark olduğu tespit edilmiş olup, 1.000 TL ve daha az kişisel gelire sahip olanların vergi hilelerinde yığılma gösterdiği, 1.000 TL üzerinde kişisel gelire sahip olanların ise ihale hilelerinde yığılma gösterdiği tespit edilmiştir.

Hile türleri açısından zarara uğrayan kurumlar arasında fark olup olmadığının tespiti ve hangi hile türlerinin hangi kurumlara yığılma gösterdiklerinin tespiti amacıyla uygulanan kümeleme analizi sonucunda; hile türleri açısından zarara uğrayan kurumlar arasında anlamlı bir fark olduğu tespit edilmiş olup, il özel idaresinde en fazla ihale hilelerinin yığıldığı tespit edilmiştir.

Ayrıca çalışmada; Erzurum ilinde hilekar profilini 41-45 yaş arası, 10 yıldan fazla kıdem sahibi, üst yönetimde bulunan, erkek yöneticilerin oluşturduğu ortaya konmuştur.

Çalışmada hile karakteristiklerinin ve hilekar profilinin ortaya konmuş olmasının hile tespit ve tahmin çalışmalarında en önemli aşama olan denetleme kararının verilmesi ve denetlenecek organizasyonun seçimi açısından yol gösterici olacağı düşünülmektedir.

KAYNAKÇA

- ACFE Report To The Nation On Occupational Fraud and Abuse, Austin USA, 2006.
- AGRAWAL, Anup ve CHADHA, Sahiba; “Corporate Governance and Accounting Scandals”, *Journal of Law and Economics*, Vol.XLVIII, October 2005.
- AKDENİZ, Sıdıka ve ÜZÜMCÜ, Adem; “Suç ve Sosyoekonomik Değişkenler Arasındaki Bağımlılık İlişkisi: Kars Cezaevi Üzerine Bir İnceleme”, *Kafkas Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, C.4, 2013.
- AKTAŞ, Hüseyin ve KULOĞLU, Gökhan; “Adli Muhasebe ve Adli Muhasebecilik Mesleği”, *Muhasebe ve Denetime Bakış*, S.25, 2008.
- AKYEL, Nermin; “Adli Muhasebecilik ve Türkiye’ de Uygulanabilmesi İçin Altyapı Bileşenlerinin Mevcut Durumu, Değerlendirilmesi ve Öneriler”, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2009.
- ALAGÖZ, Ali; ÖĞE, Serdar ve ORTAKARPUZ, Metehan; “Bir Kurumsal Zeka Teknolojisi Olarak Veri Madenciliği İle Muhasebe Bilgi Sistemi İlişkisi”, *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 2014.
- ALBRECHT, Conan C. ve Albrecht, W.S.; “Root Out Financial Deception”, *Journal of Accountancy*, 2003.
- ALBRECHT, Conan C.; “Fraud and Forensic Accounting In a Digital Environment”, *White Paper for The Institute for Fraud Prevention*, 2008.
- ALKAN, Ali; “Finansal Uygulamalarda Veri Madenciliği”, *TBD İstanbul Bilişim Kongresi*, 2007.
- ALTINSOY, Merve; “Adli Muhasebecilik ve Türkiye’ de Uygulanabilirliği”, İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, 2011.
- ALTINTAŞ, Nalan Nergis; “Denetimde Hata ve Hile”, *Sosyal Bilimler Dergisi*, 2010.
- ARI, Ahmet; “İrtikap Suçu”, Akdeniz Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, 2010.
- ARNING, Andreas; AGRAWAL, Rakesh ve RAGHAVAN, Prabhakar; *A Linear Method For Deviation Detection In Large Databases*, 1996.
- ATAMAN, Ümit; *Genel Muhasebe Uygulamaları*, Türkmen Kitabevi, 2001.
- AYTAŞKIN, Bülent; *Finansal Raporlamada Hile*, İstanbul, 2011.

- BATTY, Mike; TRIPATHI, Arun; KROLL, Alice; WU, Cheng Sheng Peter; MOORE, David; STEHNO, Chris; LAU, Lucas; GUSZCZA, Jim; KATCHER, Mitch; *Predictive Modeling For Life Insurance*, 2010.
- BAYRAKLI, Hasan Hüseyin; ERKAN, Mehmet ve ELİTAŞ, Cemal; *Muhasebe ve Vergi Denetiminde Muhasebe Hata ve Hileleri*, Bursa, 2012.
- BEASLEY, Mark S.; CARCELLO, Joseph V. ve HERMANSON, Dana R.; “Fraudulent Financial Reporting:1987-1997 An Analysis of U.S. Public Companies”, March, 1999.
- BEASLEY, Mark S.; CARCELLO, Joseph V.; HERMANSON, Dana R.; LAPIDES, Paul D.; “Fradulent Financial Reporting: Consideration of Industry Traits and Corporate Governance Mechanisms”, *Accounting Horizons*, 2000.
- BEKÇİOĞLU, Selim; COŞKUN, Ahmet GÜMÜŞ, Umut Tolga; “İşletmelerde Hile ve Yolsuzlukların Önlenmesinde Farklı Bir Yaklaşım: Adli Muhasebe”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Temmuz, 2013.
- BENSON, M. ve PIQUERO, N.; “White Collar Crime and Criminal Careers”, *Journal of Contemporary Criminal Justice*, C.2, 2004.
- BIEGELMAN, Martin T ve BARTOW, Joel T.; *Executive Roadmap to Fraud Prevention and Internal Control Creating A Culture of Compliance*, John Wiley and Sons., 2012.
- BOZKURT, Nejat; “Muhasebe ve Denetim Mesleğinde Yeni Bir Alan Adli Muhasebecilik”, *Yaklaşım Dergisi*, Yıl:8, S:94, Ekim, 2000.
- BOZKURT, Nejat; *İşletmelerin Kara Deliği; Hile, Çalışan Hileleri*, İstanbul, 2011.
- CHARY, T. Satyanarayana; “Forensic Accounting: The Panacea for Corporate Ills”, *The Management Accountant Journal*, Vol.41, No.4, April 2006.
- COBURN, Niall F.; “Corporate Investigations”, *Journal of Financial Crime*, Vol.13, 2006.
- COSSERAT, Graham W.; *Modern Auditing*, John Wiley and Sons Inc., 1999.
- ÇABUK, Adem ve YÜCEL, Elif; “Adli Muhasebecilik Mesleğinin Türkiye’deki Gelişme Potansiyeline Yönelik Bir Araştırma”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Ekim 2012.
- ÇUBUKÇU, Sezen; “Muhasebe Hilelerini Ortaya Çıkarmada Benford Modeli’ nin İlk İki Basamak Yaklaşımı ile Kullanılması”, *Muhasebe Öğretim Üyeleri Bilim ve Dayanışma Dergisi*, Temmuz-Eylül, 2009.
- DAVIA, R. Howard, v.d.; *Management Accountant’ s Guide to Fraud Discovery and Control*, John Wiley Sons Inc., 1992.

- DAVIS, Charles; FARRELL, Ramona ve OGILBY, Suzanne; “Characteristics and Skills of the Forensic Accountant”, <http://www.aicpa.org/InterestAreas/ForensicAndValuation/Resources/PractAidsGuidance/DownloadableDocuments/ForensicAccountingResearchWhitePaper.pdf>(21.03.2014)
- DECHOW, Patricia M.; SLOAN, Richard G. ve SWEENEY, Amy P.; “Causes and Consequences of Earnings Manipulation: An Analysis of Firms Subject to Enforcement Actions by the SEC” *Contemporary Accounting Research*, 1996.
- DELLAPORTAS, Steven; “Conversations With Inmate Accountants: Motivation, Opportunity and The Fraud Triangle”, *Accounting Forum*, 2012.
- DIGABRIELE, James A.; “An Empirical Investigation of the Relevant Skills of Forensic Accountants”, *Journal of Education for Business*, Vol:83, No:6, 2008.
- DONALD, H. Taylor ve GLEZEN, G. William; *Auditing*, John Wiley and Sons Inc., 1994.
- ELİTAŞ, Bilge Leyli; “Seçilmiş Örnekleriyle Adli Muhasebe Eğitimi ve Türkiye İçin Bir Değerlendirme”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Temmuz, 2012.
- ELİTAŞ, Cemal; *Muhasebe Hilelerinin Önlenmesinde Sarbanes-Oxley Yasası ve Alman On Adım Programının Karşılaştırılması: Türkiye İçin Yol Haritası*, Ankara, 2012.
- ENYI, Patrick; “Detecting Causes of Variances In Operational Outputs of Manufacturing Organizations: A Forensic Accounting Investigation Approach”, June 1, 2008.
- ERDOĞAN, Melih; ELİTAŞ, Cemal; ERKAN, Mehmet ve AYDEMİR, Oğuzhan; *Muhasebe Hilelerinin Denetiminde Benford Yasası*, Yalova, 2014.
- ERDOĞAN, Melih; “Muhasebe Hilelerinin Ortaya Çıkarılmasında Benford Yasası”, *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, 2001.
- GETOOR, Lise; *Link Mining: A New Data Mining Challenge*, 2003.
- GÖKPINAR, Mahmut; “Sosyal ve Kriminal Boyutlarıyla Organize Suç”, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, S.60, 2005.
- GÖKSU, Seyhan; “Adli Muhasebe Kapsamında Çalışan Hileleri ve Kars İlinde Adli Vakalar Analizi”, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, 2011.
- GRAMLING, Audrey A. ve MYERS, Patricia M.; “Internal Auditors’ Assessment of Fraud Implications for External Auditors Warning Signs: Implications for External Auditors”, *The CPA Journal*, June 2003.

- GRUBOR, Gojko; RISTIC, Nenad ve SIMEUNOVIC, Natasa; “Integrated Forensic Accounting Investigative Process Model In Digital Environment”, *International Journal of Scientific and Research Publications*, V.3, 2013.
- GÜÇLÜ, Faruk; *Muhasebe Denetimi*, Detay Yayıncılık, Ankara, 2005.
- GÜLTEN, Selçuk; “Adli Muhasebe Kavramı ve Adli Müşavirlik Mesleği”, *Ankara Barosu Dergisi*, Yıl:68, S.3, 2010.
- GÜLTEN, Selçuk ve KOCAER, İlyas; *Adli Muhasebe Uygulamaları*, Ankara, 2011.
- HEALY, P.M. ve WAHLEN, J.M.; “A Review Of The Earnings Management Literature And It’s Implications For Standard Setting” *Accounting Horizons*, 1999.
- HORMOZI, Amir M. ve GILES, Stacy; “Data Mining: A Competitive Weapon For Banking And Retail Industries”, *Information Systems Management*, 2004.
- HOUCK, M.M.; KRANACHER, M.J.; MORRIS, B.; RILEY, R.A.; ROBEITSON, J.J. ve WELLS, J.T.; “Forensic Accounting as an Investigative Tool: Developing a Model Curriculum for Fraud and Forensic Accounting”, *The CPA Journal*, Vol.76, No.8, 2006.
- HUSSAIN, Syed Azfar; “The Application of Benford’s Law in Forensic Accounting: An Analysis of Credit Bureau Data”, June, 2010. <http://ssrn.com/abstract=1626696>
- INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS; *Handbook of International Auditing, Assurance and Ethics Pronouncements Part I-II*, New York 2008.
- İBİŞ, Cemal; “Bilgi Çağında Muhasebecilik Mesleğinin Geleceği ve Yeni Muhasebeci Kimliği”, *XVII. Türkiye Muhasebe Kongresi*, İstanbul, 2002.
- IMHOF, Lorens A, FUDENBERG, Drew, NOWAK, Martin A; “Tit For Tat or Win-Stay, Lose-Shift”, *Journal of Theoretical Biology*, 2007.
- KALAYCI, Şeref; *SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri*, Asil Yayın Dağıtım, Ankara, 2006.
- KARACAN, Sami; “Hukuk İle Muhasebenin Kesişme Noktası”, *International Journal of Economic and Administrative Studies*, Yıl:4, S.8, 2012.
- KARAUSTA, Tamer ve DÖNMEZ, Adnan; “Mesleki Hile ve Bir Çözüm Önerisi Olarak Adli Denetim: Türkiye’ de SPK’ dan Yetki Almış Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma”, *Mali Çözüm Dergisi*, Ocak-Şubat, 2013.
- KAYA, Uğur; “Muhasebe Mesleğinde Adli Muhasebe Uzmanlığı ve Türkiye Açısından Gerekliliği”, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, C.7, S.1, Mart, 2005.

- KELLY, Lorinda; “Beyond The Fraud Triangle: A Diamond Approach” *Deloitte Frensic Focus*, June, 2012.
- KERWIN, Richard J.; “Bankruptcy Fraud”, *The Secured Lender*, 1995.
- KIGE, Jack E. ve SCHEINER, James H.; *Auditing*, Houghton Mifflin Company, 1994.
- KİRACI, Murat; Hile Riski Değerlendirmesinin ve Hileleri Bulmanın Denetimin Etkinliğindeki Rolü ve Türkiye’ de SPK’ dan Yetki Alan Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma”, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, 2004.
- KIRLIOĞLU, Hilmi; “Adli Muhasebecilik ve Türkiye’ de Uygulanabilmesi İçin Altyapı Bileşenlerinin Mevcut Durumu, Değerlendirilmesi ve Öneriler, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, 2009.
- KIRLIOĞLU, Hilmi ve CEYHAN, İsmail Fatih; “Mali Tablo Denetiminde Ön Analitik İnceleme Tekniği Olarak Veri Madenciliğinin Kullanımı: Borsa İstanbul Uygulaması” *Akademik Yaklaşımlar Dergisi*, C.5, S.1, 2014.
- KPMG; *Global Profiles Of The Fraudster*, 2013.
- KRAUSE, M. Scot; “Contemporary White Collar Crime Reseach: A Survey of Findings Relevent to Personel Security Research and Practice” *The Personel Security Managers Research Program*, 2002.
- KULOĞLU, Gökhan; “Adli Muhasebe Kapsamında Kredi Kartı Dolandırıcılıkları ve Türkiye Örneği”, Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, 2007.
- KÜÇÜK, Ergün; “Hileli Finansal Raporlamanın Oluşumu ve Doğurduğu Sorunlar”, Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, 2009.
- KÜÇÜK, İsmail; “Finansal Raporlamada Hile-Manipülasyonlar ve Önlenmesi” Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, 2008.
- KÜÇÜK, Ergün ve UZAY, Şaban; “Hileli Finansal Raporlamanın Oluşumu ve Doğurduğu Sonuçlar”, *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, S.32, 2009.
- KÜÇÜKSÖZEN, Cemal ve KÜÇÜKKOCAOĞLU, Güray; “Finansal Bilgi Manipülasyonu: İstanbul Menkul Kıymetler Borsası Üzerine Ampirik Bir Çalışma”, *Muhasebe Bilim Dünyası “1st International Accounting Conference On The Way To Convergence” 2004.*

- LISTER, Linda M.; "A Practical Approach to Fraud Risk", *Internal Auditor*, 2007.
- LOEBBECKE, James K.; EINING, Martha M; WILLINGHAN, John J.; "Auditors' Experience With Material Irregularities: Frequency, Nature and Detectability" *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 1989.
- LOUVARIS, Kimon ve SIEGEL, Joel; "Forensic Accounting: Investigative Problems and Methodologies", *The Management Accountant*, 2006.
- MANNING, George A; *Financial Investigation and Forensic Accounting*, Boca Raton, 2005.
- MENĐİ, Banu Tarhan; "Hile Denetiminde Yetkinliklerin Değerlendirilmesi-Hile Karosu", *Mali Çözüm*, Kasım-Aralık, 2012.
- MURDOCK, Herman; "The Three Dimensions of Fraud", *Internal Auditor*, 2008.
- NGAI, E.W.T; HU, Yong; WONG, Y.H.; CHEN, YIJUN; SUN, Xin; "The Application Of Data Mining Techniques In Financial Fraud Detection: A Classification Framework And An Academic Review Of Literature", *Desicion Support System Journal*, 2011.
- NOE, Raymond A; *Employee Training and Development*, New York, 2008.
- OKOYE, Emma I.; ve AKENBOR, Cletus O.; "Forensic Accounting In Developing Economies-Problems and Prospects", *Nnamdi Azikiwe University Advanced Research Journal*, Issue1, July-Sept., 2009.
- OKOYE, Emma I. Ve AKAMOBİ, Ndidika L.; "The Role of Forensic Accounting in Fraud Investigation and Litigation Support", *The Nigerian Academic Forum A Multi Disciplinary Journal*, Vol:17, No:1, November, 2009.
- OLAGBEMI, Felicia O.; *The Effectiveness of Federal Regulations and Corporate Reputation in Mitigating Corporate Accounting*, Xlibris Corporation, USA, 2011.
- OMAR, Normah Binti ve Din, Hesri Faizal Mohamad; "Fraud Diamond Risk Indicator: An Assesment of Its İmportance and Usage", *International Conference on Science and Social Research*, December, 2010.
- OWOJORI, A.A.ve ASAOLU, T.O.; "The Role Of Forensic Accounting in Solving The Vexed Problem Of Corporate World", *European Journal of Scientific Research*, Vol:29, No:2, 2009.
- ÖZKUL, Fatma Ulucan ve PEKTEKİN, Pınar; "Muhasebe Yolsuzluklarının Tespitinde Adli Muhasebecinin Rolü ve Veri Madenciliği Tekniklerinin Kullanılması", *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, S.4, 2009.
- ÖZKUL, Fatma Ulucan; *İşletmelerde Hile Riski Yönetimi*, İstanbul, 2011.

- PAZARÇEVİREN, Selim Yüksel; “Adli Muhasebecilik Mesleği”, *Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt 1, S.2, 2005.
- PEDNEAULT, Stephen; *Fraud 101: Techniques and Strategies for Understanding Fraud*, New Jersey 2009.
- PEDNEAULT, Stephen; *Anatomy of a Fraud Investigation*, New Jersey, 2010.
- PEDNEAULT, Stephen, v.d.; *Forensic Accounting and Fraud Investigation for Non-Experts*. New Jersey, 2012.
- PEHLİVANLI, Davut; *Hile Denetimi Metodoloji ve Raporlama*, İstanbul, 2011.
- RAZAE, Zabihollah; *Financial Statement Fraud Prevention and Detection*, 2002.
[http://www.google.com.tr/books?hl=tr&lr=&id=864wkkSHaqQC&oi=fnd&pg=PR3&dq=zabihollah+rezae+Financial+Statement+Fraud+%E2%80%93+Prevention+and+Detection&ots=IQ8grCiGCU&sig=YH10AMjS_W0q_jN8AJeRfDns83I&redir_esc=y#v=onepage&q&f=false\(10.02.2014\)](http://www.google.com.tr/books?hl=tr&lr=&id=864wkkSHaqQC&oi=fnd&pg=PR3&dq=zabihollah+rezae+Financial+Statement+Fraud+%E2%80%93+Prevention+and+Detection&ots=IQ8grCiGCU&sig=YH10AMjS_W0q_jN8AJeRfDns83I&redir_esc=y#v=onepage&q&f=false(10.02.2014))
- REZAE, Zabihollah; CRUMBLY, D. Larry ve ELMORE, Robert C.; “Forensic Accounting Education: A Survey Of Academicians And Practitioners”, *Advances in Accounting Education*, 2004.
- RAZAE, Zabihollah ve BURTON, E. James; “Forensic Accounting Education: Insights From Academicians And Certified Fraud Examiner Practitioners”, *Managerial Auditing Journal*, Vol:12, No:9, 1997.
- RITTENBERG, Larry E., SCHWIEGER, Bradley J. ve JOHNSTONE, Karla M.; *Auditing A Business Risk Approach*, USA, 2008.
- SABAN, Nihal; “Bir Analiz: Türk Hukukunda Hile Kavramının Unsurları”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, S.31, 2006.
- SARUHAN, Şadi Can ve YILDIZ, Müge Leyla; *İnsan Kaynakları Yönetimi*, İstanbul, 2012.
- SAS No:99; “Consideration of Fraud in a Financial Statement Audit”, *Journal of Accountancy*, Jan 2003.
- SIEGEL, Larry; *Criminology: Theories, Patterns and Typologies*, Wadsworth, 2001.
- SILVERSTONE, Howard ve SHEETZ, Micheal; *Forensic Accounting and Fraud Investigation for Non Experts*, New Jersey 2007.
- SKOUSEN, Christopher J.; “An Empirical Investigation Of The Relevance And Predictive Ability Of The SAS 99 Fraud Risk Factors”, Utah State University, Thesis Submitted For The Degree of Master, 2004.

- SPATHIS, Charalambos; DOUMPOS, Michael ve ZOPOUNIDIS, Constantin; “Detecting Falsified Financial Statements: A Comparative Study Using Multicriteria Analysis And Multivariate Statistical Techniques” *European Accounting Review, Taylor And Francis Journals*, Vol.11, 2002.
- ŞAHİN, Berca; “Adli Muhasebecilik Mesleği ve 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Açısından İncelenmesi”, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, 2011.
- TEKİN, Fazıl ve ÇELİKKAYA, Ali; *Vergi Denetimi*, Ankara, 2005.
- TERZİ, Serkan; “Hile ve Usulsüzlüklerin Tespitinde Veri Madenciliğinin Kullanımı”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Nisan, 2012.
- THORNHILL, William T.; *How To Investigate Financial Fraud*, USA, 1995.
- TITOV, Ivan ve HENDERSON, James; *A Latent Variable Model For Generative Dependency Parsing*, 2008.
- TORAMAN, Cengiz; ABDİOĞLU, Hasan ve İŞGÜDEN, Burcu; “Aklama Suçunun Önlenmesine Yönelik Çabalar: Adli Muhasebecilik Mesleği ve Uygulamaları”, *Afyon Kocatepe Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi*, Cilt.XI, S.I, 2009.
- TOROSLU, Nevzat; *Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler*, Ankara, 2008.
- TRAUB, Stuart; “Battling Employee Crime: A Review of Corporate Strategies and Programs”, *Crime and Delinquency*, 1996.
- TÜZÜNTÜRK, Selim; “Veri Madenciliği ve İstatistik”, *Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, C.29, 2010.
- ULUSOY, Sibel; “Finansal Tablo Hilelerinin Değerlendirilmesi ve Bu Kapsamda Hasılatın Kaydedilmesinde Özellikli Durumlar”, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, 2007.
- USLU, Tuna; ŞAHİN, Didem Rodoplu ve ÇAM, Deniz; “Yaş ve Kuşak Farklılıklarına Göre İnternet ve Bilgi Teknolojileri Kullanımının Düzeyi, Yarattığı Tekno-Politik Stres ve Sonuçları”, *The Journal of Knowledge Economy and Knowledge Management*, V.7, 2012.
- UZAY, Şaban; “10 Years Of Research On Auditing In Turkey: A Literature Review”, *The Balkan Countries’ First International Conference On Accounting And Auditing*, Mart 2007.
- WELLS, Joseph T; *Corporate Fraud Handbook*, Wiley, 2001.
- WOLFE, David T. ve HERMANSON, Dana R.; “The Fraud Diamond: Considering the Four Elements of Fraud”, *The CPA Journal*, 2004.

VARICI, İdris; “Hileli Finansal Raporlama Açısından Denetçinin Sorumluluğu: İmkb’ de Faaliyet Gösteren İşletmelerin Denetim Raporlarının İncelenmesi”, *Gümüşhane Üniversitesi Sosyal Bilimler Elektronik Dergisi*, S.5, Ocak, 2012.

VONA, Leonard W.; *Fraud Risk Assessment*, New Jersey 2008.

YILDIRIM, Mesut; “Banka Muhasebesi”, *Türkiye Barolar Birliği*, S.258, 2008.

YILMAZ, Ejder; *Hukuk Sözlüğü*, Ankara, 1996.

EKLER

T.C.
ERZURUM CUMHURİYET BAŞSAVCILIĞI
BAKANLIK MUHABERE BÜROSU

SAYI : B.M. 2014/2001
KONU : Tez Çalışması

21/03/2014


ERZİNCAN ÜNİVERSİTESİ REKTÖRLÜĞÜNE
(Öğrenci İşleri Dairesi Başkanlığı)
ERZİNCAN

İlgi : 17/03/2014 tarihli ve 93368059.302.08.01/355-2104 sayılı yazı;

İlgi tarihli ve sayılı yazı ile Üniversitesine bağlı Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Öğretim üyesi Doç.Suat YILDIRIM'ın danışmanlığında bulunan 107728007 numaralı yüksek lisans öğrencisi Özcan TURGUT'un, yüksek lisans tezine kaynak oluşturmak üzere Cumhuriyet başsavcılığımızda vaka analiz araştırmaları yapmasının uygun olduğu hususunda;

Bilgi ve gereği rica olunur.


Hasan KILIÇ
Cumhuriyet Başsavcısı Vekili


09 Mart 2014

T.C.
ERZURUM
ADLI YARGI İLK DERECE MAHKEMESİ
ADALET KOMİSYONU BAŞKANLIĞI

Sayı : 2014/4388 Muh
Konu : Dosya İnceleme İzin

21/07/2014

..... MAHKEMESİNE

Erzincan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü 107728007 nolu öğrencisi olan Özcan TURGUT'un, Yüksek Lisans Tez Çalışması kapsamında Mahkemenize ait gizlilik kararı olan dosyalar hariç olmak üzere Yüksek Lisans Tezinde kullanmak üzere ekli listede numaraları belirlenen dosyalardan bilgi ve evrak çıktısı alabilmesi için gerekli kolaylıkların sağlanması hususunda;

Bilgi ve gereği rica olunur.

Hüseyin ÖZTÜRK
Adalet Komisyonu Başkanı

NOT: Bu evrak elektronik imza ile imzalanmış ve DYS üzerinden gönderilmiştir, ayrıca fiziki olarak gönderilmeyecektir.

Adres : Adli Yargı İlk Derece Mahkemesi Adalet Komisyonu Başkanlığı
İrtibat :
Komisyon Kalemi : 0442 235 75 24 - 0442 235 75 35 - 1399 - 1198
Yazı İşleri Müdür V. : Hakan KÜÇÜKGÜL - 0505 943 96 66 - 0442 235 75 24 - erzurumkms@adalet.gov.tr

UYAP Bilişim Sisteminde yer alan bu dokümana <http://vatandas.uyap.gov.tr> adresinden NXSSX2j - BZNinWV - qFPSF81 - DRgmH8= kodu ile erişebilirsiniz.

**ERZURUM ADLİYESİ' NE İNTİKAL ETMİŞ FİNANSAL NİTELİKLİ
OLAYLAR VERİ TOPLAMA FORMU**

<u>Hile Yapanın Demografik Özellikleri</u>	
Mesleği	
Cinsiyeti	
Medeni Durumu	
Eğitim Durumu	
Yaşı	
Hileye Karışma Sayısı	
<u>Yapılan Hileye İlişkin Özellikler</u>	
Hile Türü	
Hile Tarihi	
Hilenin Tespit Şekli	
Hilenin Tespit Zamanı	
Hile Miktarı	
Hilenin Yapılış Şekli (Bireysel olup olmadığı)	
Zarara Uğrayan Kurum/Kuruluş/İşletme	