

ADLİ MUHASEBE UYGULAMALARINI ETKİLEYEN FAKTÖRLER

Makale Bilgileri

Geliş Tarihi : 31.07.2023
Kabul Tarihi : 26.02.2024
Türü : Araştırma Makalesi
DOI Numarası : 10.55322/mdbakis.1335550

Doç. Dr. Utku ŞENDURUR*

Doç. Dr. Merve ACAR**

Bibliyografik Bilgiler

Şendurur, U., & Acar, M. (2024). "Adli Muhasebe Uygulamalarını Etkileyen Faktörler" *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi* (Yıl: 2024, Sayı : 72, Sayfa : 43-56) <https://doi.org/10.55322/mdbakis.1335550>

ÖZ

Adli muhasebe; muhasebe ve muhasebe denetiminin yasal sorunların çözümünde kullanılmasında şeklinde tanımlanabilir. Bu çalışmanın amacı, adli muhasebenin başarılı bir şekilde uygulanmasına etkili olan insani ve örgütsel faktörler hakkında ampirik kanıtlar sağlayarak adli muhasebe literatürünü zenginleştirmektir. Çalışmadaki veriler 133 akademisyene anket uygulanarak elde edilmiştir. Elde edilen veriler doğrulayıcı faktör analizi ve yapısal eşitlik modeli kullanılarak analiz edilmiştir. Çalışmada, iyi bir muhasebe eğitimi almış, mesleki deneyimi fazla ve bilgi teknolojisi çözümleri konusunda yetkin meslek mensuplarının adli muhasebe uygulamalarında başarılı olacağı sonucu ortaya çıkmıştır. Yaratıcı muhasebe uygulamalarının ise adli muhasebe uygulamalarına zarar verdiği görüşü hakimdir. Çalışma sonucunda ortaya konabilecek bir takım çözüm önerileri şu şekildedir: Adli muhasebe dersleri tüm üniversitelerin hem lisans hem de yüksek lisans programlarının müfredatlarına girebilir, üniversite öğrencilerine adli muhasebe stajı yaptırılabilir, üniversitelerde adli muhasebe vaka analizi dersi ile öğrencilerin daha mezun olmadan bir deneyim sahibi olmaları sağlanabilir, adli muhasebe sürecini daha etkin hale getirmek için işletmelerden muhasebe bilgi sistemleri, iş analitiği ve veri madenciliği gibi bilgi teknolojisi çözümlerini benimsemeleri istenebilir, işletmeler çalışanlarına

* Ağrı İbrahim Çeçen Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü, usendurur@agri.edu.tr, Orcid: 0000-0002-8303-4315

** Ankara Yıldırım Beyazıt Üniversitesi, İşletme Fakültesi, İşletme Bölümü, merve-hun@hotmail.com, Orcid: 0000-0001-5312-7935

hizmet içi eğitimle bilgi teknolojileri hakkında seminerler verebilir ve işletmeleri etik dışı ve zararlı olması nedeniyle yaratıcı muhasebe uygulamalarını kullanmaktan kaçınmaları gerekebilir.

Anahtar Kelimeler: Adli Muhasebe, İnsan Faktörleri, Örgütsel Faktörler, Yapısal Eşitlik Modeli

Jel Kodları: M40, M42

FACTORS AFFECTING FORENSIC ACCOUNTING PRACTICES

ABSTRACT

Forensic accounting; It can be defined as the use of accounting and accounting auditing in solving legal problems. The aim of this study is to enrich the forensic accounting literature by providing empirical evidence about the human and organizational factors that affect the successful application of forensic accounting. The data in the study were obtained by applying a questionnaire to 133 academicians. The obtained data were analyzed using confirmatory factor analysis and structural equation modeling. In the study, it was concluded that professionals who have a good accounting education, have more professional experience and are competent in information technology solutions will be successful in forensic accounting practices. The opinion that creative accounting practices harm forensic accounting practices is dominant. Some solution suggestions that can be put forward as a result of the study are as follows: Forensic accounting courses can be included in the curricula of both undergraduate and graduate programs of all universities, forensic accounting internship opportunities may be provided by universities, students can be provided with experience before they graduate with forensic accounting case analysis courses in universities, to make the forensic accounting process more effective, firms may be asked to adopt information technology solutions such as accounting information systems, business analytics and data mining, businesses may give seminars to their employees about information technologies with in-service training, and they may need to avoid using creative accounting practices because their businesses are unethical and harmful.

Keywords: Forensic Accounting, Human Factors, Organizational Factors, Structural Equation Model

Jel Classification: M40, M42

1. GİRİŞ

Dünyada hızla artan muhasebe hileleri ve bunların sebep olduğu maddi ve manevi kayıplar, muhasebe skandalları ve şirket iflasları, muhasebe hilelerini önlemede yeni ve yaratıcı yöntemlerin gerekliliğini ortaya çıkarmıştır. Bu yöntemlerden biri de adli muhasebe olmuştur. Adli muhasebenin uygulama alanları; dava destek danışmanlığı, uzman şahitlik ve hile denetçiliği şeklinde özetlenebilir (Bozkurt, 2000). Bu uygulama alanlarının adli muhasebeye daha iyi katkı sağlaması çok sayıda faktörün birleşimi ile olmaktadır. Bu faktörler örgütsel ve insan faktörleri şeklinde ikiye ayrılabilir (Alsheikh vd., 2023). Örgütsel faktörlere örnek olarak bilgi teknolojisi çözümleri (Pan & Seow,

2016) ve yaratıcı muhasebe uygulamaları (Bhasin, 2016) verilebilir. İnsan faktörleri ise bilgi (Nicolae & Diana, 2017) ve deneyim (Meservy vd., 2006) ile ilişkili olabilir (Alsheikh vd., 2023).

Adli muhasebenin başarılı bir şekilde uygulanmasını etkileyen örgütsel ve insan faktörlerini araştırmakla ilgilenen az sayıda çalışma vardır. Adli muhasebe ile ilgili önceki çalışmalar (Abu Saleem, 2019; Bhasin, 2016; DiGabriele, 2009; Hassani vd., 2018; Hegazy vd., 2017; Kadam, 2020; Meservy vd., 2006; Nicolae & Diana, 2017; O'Donnell, 2019; Thottoli vd., 2019; Alsheikh vd., 2023) bu çalışma için ana kaynak olmuştur. Bu nedenle, bu çalışmanın amacı, kavrayışlı eğitimsel ve yönetsel çıkarımlar sağlamak için adli muhasebenin başarılı bir şekilde uygulanmasına etkili olan faktörler hakkında ampirik kanıtlar sağlayarak adli muhasebe literatürünü zenginleştirmektir.

2. TEORİK ALTYAPI VE HİPOTEZLER

2.1. İnsan Faktörleri

Adli muhasebenin başarılı bir şekilde uygulanmasını etkileyen insan faktörlerinden olan bilgi, adli muhasebe eğitimi (AME) ile (Nicolae & Diana, 2017) yakından ilişkilidir (Alsheikh vd., 2023). Bir diğer faktör olan deneyim (DYM) adli muhasebenin başarılı bir şekilde uygulanması için oldukça değerli bir faktör olarak kabul edilir (Bhasin, 2016; Hegazy vd., 2017; Meservy vd., 2006; Alsheikh vd., 2023).

Literatürde AME'nin mutlaka eğitim müfredatına konulması gerektiğini belirten çok sayıda çalışma bulunmaktadır (Carnes & Gierlasinski, 2001; Rezaee vd., 2004; Meservy vd., 2006; Smith ve Crumbley, 2009; Bhavani & Mehta, 2018). Carnes ve Gierlasinski (2001)'nin çalışmalarına göre, muhasebe hizmeti alan işletmeler, hata ve hilelerin tespit edilmesi konusunda muhasebecilerin daha yetkin olmalarını istemekte ve üniversitelerden de bu yetkinlikte öğrenciler yetiştirmelerini talep etmektedirler. Rezaee vd. (2004), çalışmalarında akademisyenlere ve meslek mensuplarına AME hakkında görüşlerini sormuşlardır. Ortaya çıkan sonuçlara göre, önerilen adli muhasebe konularının çoğunluğunun, muhasebe müfredatına entegre edilmesinin önemli olduğu belirtilmiştir. Meservy vd. (2006)'nin çalışmalarında da önceki çalışmalara paralel olarak üniversitelerde öğrencilerin hile önleme ve tespit etme becerilerini zenginleştirmede AME müfredatının çok önemli olduğu sonucu ortaya çıkmıştır. Smith ve Crumbley (2009) çalışmalarında geleneksel muhasebe denetimi dersi ile AME'ni karşılaştırmış ve AME'nin daha iyi bir seçenek olduğu sonucuna varmışlardır. Bhavani ve Mehta (2018) tarafından adli muhasebe eğitimi üzerine yapılan bir çalışmada araştırmacılar, üniversitelerin adli muhasebe dersleri vermeleri gerektiğini belirtmişlerdir. Bu tür sonuçlar, muhasebecilerin ve denetçilerin adli muhasebe prosedürlerini nasıl uygulayacaklarını öğrenebilecekleri adli muhasebe eğitiminin önemini doğrulamaktadır. Bütün bu bilgiler ışığında, AME rolünü araştırmak için aşağıdaki hipotez geliştirilmiştir:

H1: *Adli muhasebe uygulamalarının başarılı bir şekilde uygulanmasında adli muhasebe eğitimi önemli bir rol oynamaktadır.*

Adli muhasebe uygulamalarının başarıya ulaşmasında bir diğer önemli faktör ise muhasebecilerin veya denetçilerin deneyimidir (Alsheikh vd., 2023). Okoye ve Ndidika (2009) çalışmalarında, adli muhasebe uygulamalarının başarı ile sonuçlanması ve muhasebe veya denetçilerin deneyimi arasında pozitif bir ilişki bulmuşlardır. McMullen ve Sanchez (2010), muhasebecilerin hile tespitindeki önceki deneyimlerini, adli muhasebe uygulamalarının başarıya ulaşması konusunda temel bir ön koşul olarak görmüştür.

Bhasin (2016), adli muhasebecilerin finansal kanıtların analizi, bilgisayarlı uygulamaların geliştirilmesi, bulgularının hazırlanması, iletilmesi ve suiistimal denetiminin ve tespitinin iyileştirilmesine yardımcı olma gibi faaliyetlerini gerçekleştirmek için uygun pratik deneyimlerle donatılması gerektiğini savunmuştur (Alsheikh vd., 2023). Literatüre bakıldığında, adli muhasebecilerin iş deneyimlerinin, adli muhasebe uygulamalarının başarılı bir şekilde uygulanmasını teşvik ettiği görülmüştür. Buna göre çalışmanın bir diğer hipotezi şu şekildedir:

H2: Adli muhasebe uygulamalarının başarılı bir şekilde uygulanmasında adli muhasebecilerin deneyimleri önemli bir rol oynamaktadır.

2.2. Örgütsel Faktörler

Bierstaker vd. (2006) çalışmalarında işletmelerin en çok kullandığı dolandırıcılık yöntemlerinin bilgi işlem teknolojileri üzerinden olduğunu, bunu da adli muhasebecilerin ortaya çıkardığını belirtmektedirler. Özkul ve Pektekin (2009) çalışmalarında, bilgi teknolojileri çözümlerinin (BTC) önemini vurgulayarak, teknolojinin kötü amaçlarla kullanıldığı durumlarda ortaya çıkan hileler ve bu hileleri tespit etme ve önlemede adli muhasebecilerin yararlanacağı veri madenciliği tekniklerine değinmişlerdir. Pan ve Seow (2016), 2004'ten 2014'e kadar adli muhasebe ile ilgili literatürü gözden geçirmişler ve adli muhasebecilerin bilgisayar dolandırıcılığının nasıl yürütüldüğüne dair gerekli bilgileri kazanması gerektiğini belirtmişlerdir. Hassani vd. (2018)'ne göre, bankaların dolandırıcılık tespitinde kullandığı veri madenciliği, adli muhasebeciler tarafından kullanılan yaygın tekniklerdir. Thottoli vd. (2019)'ne göre, BTC'nin adli muhasebe uygulamaları üzerinde önemli bir etkisi vardır. Günümüz dünyasında adli muhasebeciler, bilgisayar ve diğer tüm bilgi teknolojileri hakkında bilgi sahibi olmalıdır. Bu alanlarda birer uzman olmaları onlardan beklenmese de, bu teknolojiler hakkında da bir görüşe sahip olmaları gerekmektedir (Aktaş & Kuloğlu, 2008). Yukarıda belirtilen çalışmalara dayanarak, bilgi teknolojisi çözümlerinin adli muhasebecilerin görevlerini iyi yapmalarına yardımcı olduğu sonucuna varılmıştır. Bu sonuçlar, bilgi teknolojisi çözümlerinin adli muhasebenin uygulanması için önemli olduğunu göstermektedir. Sonuç olarak, çalışmanın üçüncü hipotezi şu şekildedir:

H3: Adli muhasebe uygulamalarının başarılı bir şekilde uygulanmasında bilgi teknolojisi çözümleri önemli bir rol oynamaktadır.

Adli muhasebenin ortaya çıkış nedenlerinden biri de yaratıcı muhasebedir. Dünya genelinde ortaya çıkan muhasebe skandalları sonucunda iç ve dış denetimdeki eksikliklerin ortadan kaldırılmasının yanı sıra, özellikle yaratıcı muhasebe uygulamalarının (YMU) ortaya çıkarılması ile birlikte, muhasebe işlemlerinin hukuki boyutuna daha fazla önem veren bir muhasebe dalına ihtiyaç olduğu belirlenmiştir (Akın ve Onat, 2015). Adli muhasebe bu ihtiyaç sonucunda ortaya çıkmış bir alandır. YMU işletmelerin, hisse fiyatlarını iyileştirmek gibi çeşitli uygulamalarla yatırımcıların veya finansal tablo kullanıcılarının kararlarını etkilemek için kullandıkları bir tür manipülatif muhasebe davranışını ifade eder. Aslında bu uygulamalar finansal raporlamada etik olmayan davranışlardır (Bhasin, 2016; Alsheikh vd., 2023). Etik kurallara paralel olarak şirketlerin fiilen yaptıklarının açıklanması gerektiğinden bu tür uygulamalara son verilmelidir. Bu nedenle, adli muhasebe bu amaca ulaşmak için esastır (Osazevbaru, 2012; Alsheikh vd., 2023).

YMU önüne geçmek için AMU'nun kullanılması son yıllarda artmaya başlamıştır. Selimoğlu ve Altunel (2019) çalışmalarında, Türkiye'de finansal tablo hileleri ve hile denetimi konularında yazılan lisansüstü tezleri incelemiş ve bu tezlerde genellikle adli muhasebe ve yaratıcı muhasebe konularının yoğun bir şekilde incelendiği ve tez çalışmalarının 2013 yılı ve sonrasında arttığı ortaya çıkmıştır. Rezaee vd. (2004)'ne göre YMU, adli muhasebede önemli bir konudur. Abu Saleem (2019), YMU'nı işletmelerin gerçek performansından ziyade kendi çıkarlarını eşleştirmek için kullandıkları bir muhasebe uygulaması olarak tanımlamış ve AMU'nun YMU'nı azaltılmasında önemli bir rol oynadığını tespit etmiştir. Aşağıdaki hipotez, yaratıcı muhasebenin adli muhasebe uygulamalarının başarılı bir şekilde uygulanmasını ne ölçüde engellediğini araştırmak için önerilmiştir:

H4: *Yaratıcı muhasebe uygulamaları, adli muhasebe uygulamalarının başarılı bir şekilde uygulanmasını engellemede önemli bir rol oynamaktadır.*

3. ARAŞTIRMA METODOLOJİSİ

3.1. Yöntem

Çalışma Alsheikh vd., (2023)'nin araştırmasındaki anket ve değişkenlerden yararlanılarak yapılmıştır. Çalışmanın amacı, adli muhasebe uygulamalarının başarılı bir şekilde uygulanmasını etkileyen faktörleri doğrulamak ve ilgili verileri çeşitli paket programlar yardımı ile tanımlayıcı istatistikler ve regresyon analizi gibi istatistiksel yöntemler kullanarak analiz etmektir. Çalışmada bu değişkenleri faktör olarak kullanılıp kullanılmayacağını ölçmek için ilk önce doğrulayıcı faktör analizi yapılmış, daha sonra yapısal eşitlik modeli kullanılarak model oluşturulmuştur. Model, her bir bağımsız değişkenin bağımlı değişken üzerinde önemli bir etkiye sahip olduğunun varsayıldığı dört hipotezi vurgulamaktadır. Çalışmanın etik ilkelere uygunluğu Ağrı İbrahim Çeçen Üniversitesi Bilimsel Araştırmalar Etik Kurulunun 28.03.2023 tarih ve 59 sayılı kararı ile onaylanmıştır.

3.2. Evren Örneklem

Bu çalışmanın örneklemini Türkiye'deki üniversitelerde eğitim veren ve alanı muhasebe olan 133 akademisyen oluşturmaktadır. Türkiye'deki üniversitelerde eğitim veren ve alanı muhasebe olan toplam 2021 akademisyen bulunmaktadır (Aslan vd., 2020). *Çalışmanın ana küntlesini 2021 kişi oluşturmaktadır.* Araştırmanın örneklemini Mason vd. (2003), çalışmasındaki formül¹ kullanılarak elde edilmiştir. Buna göre yüzde 95 güven aralığında evrenin 2021 kişi olduğu araştırmada, evrenin tümünü temsil etmesi için ihtiyaç duyulan sayı 333 olarak hesaplanmıştır. Tesadüfi örnekleme yöntemi ile seçilen 333 kişiyle çevrimiçi yapılan görüşmeler sonucu eksik veriler çıkarıldıktan sonra araştırmaya 133 kişi katılmıştır. Buna göre tüm evrenin yüzde40'ına ulaşılmıştır.

3.3. Veri Seti

Araştırmaya yönelik verilerin oluşturulmasında anket tekniğinden yararlanılmıştır. *Çalışmada, anket uygulanan bireylerin sosyo-demografik özelliklerini ortaya koymak için 3 soru; bağımsız değişkenleri içeren AME, DYM, BTC, YMU ve bağımlı değişkeni içeren başarılı adli muhasebe uygulamaları*

¹ $E_{vren} / (1 + (evren * 0.0025))$, Çalışmada evrenin tümünü yansıtmak için ihtiyaç duyulan örneklem sayısı $2021 / (1 + (2021 * 0.0025)) = 333$ kişi

(BAU) ile ilgili de 5'li likert ölçeği ile hazırlanan 17 soru yer almaktadır. 1-3 arasındaki sorular BTC, 4-6 arasındaki sorular YMU, 7-9 arasındaki sorular AME, 10-12 arasındaki sorular DYM, 13-17 arasındaki sorular ise BAU'nı ölçmek için oluşturulmuştur. Tablo 2'de bulunan ortalama puanlar bireylerin verdikleri cevaplara verilen puanların ortalaması ile hesaplanmıştır (kesinlikle katılıyorum:5, katılıyorum:4, kararsızım:3, katılmıyorum:2 ve kesinlikle katılmıyorum:1). Verilerin normal dağılıp dağılmadığının ortaya konması için yapılan normallik analizlerine göre verilerin normal dağıldığı söylenebilir (sig: 0.000). Anket güvenilirliği için yapılan Cronbach Alpha (α) analiz değeri ise 0.853'tür. Literatürde 0,7'nin üstündeki değer güvenilir, 0,8'in üstündeki değer ise yüksek güvenilir olarak kabul edilmektedir (Yıldız & Uzunsakal, 2018, s. 14-28). Bu çalışmadaki değer 0,8'inn üzerinde olduğundan, uygulanan bu anketin güvenilir olduğu görülmektedir.

4. BULGULAR VE YORUMLAR

Bu bölümde tanımlayıcı istatistikler, anket sorularına verilen cevaplara göre ortalama puanlar, doğrulayıcı faktör analizi ve yapısal eşitlik modeli sonuçlarına yer verilecektir.

Tablo 1. Tanımlayıcı İstatistikler

Değişkenler	Gruplar	Frekans	Yüzde (yüzde)
Cinsiyet	Erkek	81	60.9
	Kadın	52	39.1
Yaş	26-35	24	18.1
	36-45	62	46.6
	46 ve üzeri	47	35.3
Unvan	Öğr. Gör.	13	9.8
	Araş. Gör.	8	6
	Dr. Öğr. Üyesi	39	29.3
	Doç. Dr.	45	33.8
	Prof. Dr.	28	21.1

Tablo 1'de görüldüğü üzere, araştırmaya katılanların yüzde61'i erkek yüzde39'u kadın olmakla beraber yarısına yakını da (yüzde47) 36-45 yaş aralığındadır. Araştırmaya katılanların çok büyük bir bölümünü de (yüzde63) Doçent doktor ve Doktor öğretim üyesi unvanlı akademisyenlerden oluşmaktadır. Tablo 2'de anket soruları, ortalamalar ve değişkenler gösterilmiştir.

Tablo 2. Anket Soruları ve Ortalama Puanlar

Değişkenler	Sorular	Ortalama Puanlar
BTC	1. Bilgi teknolojisi uygulamaları hile tespitini geliştirmek için gereklidir.	4.46
	2. Şirketler muhasebe veri tabanlarını araştırmak için veri madenciliğini kullanabilir.	4.15
	3. Adli muhasebe uygulamaları için muhasebe bilgi sistemleri hayati öneme sahiptir.	4.34
YMU	4. Yaratıcı muhasebe uygulamaları etik değildir ve durdurulmalıdır.	3.21
	5. Muhasebe standartlarını takip etmek, adli muhasebe uygulamasını iyileştirir.	3.69
	6. Yaratıcı muhasebe uygulamaları, adli muhasebe uygulaması için zararlıdır.	3.01
AME	7. Muhasebe programları adli muhasebe ile ilgili dersleri içermelidir.	4.06
	8. Adli muhasebe müfredatı hile ile mücadele eğitimi ve uygulamasını içermelidir.	4.30
	9. Adli denetim muhasebe programlarında öğretilmelidir.	4.08
DYM	10. Muhasebe alanında deneyim, hilenin önlenmesine ve tespit edilmesine yardımcı olur.	4.26
	11. Vaka öğretimi, öğrencilere pratik deneyim hakkında iç gözü sağlar.	4.45
	12. Adli deneyim, adli muhasebe uygulamasının tamamlayıcı bir faktördür.	4.09
BAU	13. Adli muhasebeciler yeterli muhasebe becerilerine sahip olmalıdır.	4.58
	14. Adli muhasebeciler denetim faaliyetlerini yürütebilmelidir.	3.84
	15. Adli inceleme, adli muhasebeciler için vazgeçilmez bir ön koşuldur.	3.96
	16. Adli muhasebecilerin iletişim becerileri, başarıları için çok önemlidir.	4.15
	17. Adli muhasebecilerin hukuk ve bilişim gibi disiplinlerde bilgi sahibi olması gerekir.	4.40

Kaynak: Alsheikh vd., 2023

Anket sorularına verilen cevapların ortalamalarına bakıldığında akademisyenler YMU'nın adli muhasebe uygulamaları için zararlı olduğu görüşü hariç (3.01), diğer bütün sorulara yüksek oranda katılmışlardır (4 ve üstü). Yine akademisyenler yaratıcı muhasebenin etik olup olmadığı konusunda kararsız (3 ve civarı) kalmışlardır. Ortalama puanlara bakıldığında adli muhasebe uygulamalarının başarılı (BAU) olmasına etki eden faktörler olarak BTC, AME, DYM görülürken, katılımcılar YMU'nı başarılı bir adli muhasebe uygulaması için neredeyse engel olarak görmemektedirler.

4.1. Doğrulayıcı Faktör Analizi

Tablo 3. Doğrulayıcı Faktör Analizi Sonuçları

Faktörler	Sorular	Faktör Yükleri	AVE	CR
BTC	S1	0.841	0.57	0.722
	S2	0.801		
	S3	0.756		
YMU	S4	0.914	0.58	0.736
	S5	0.545		
	S6	0.905		
AME	S7	0.819	0.57	0.715
	S8	0.660		
	S9	0.809		
DYM	S10	0.794	0.55	0.701
	S11	0.561		
	S12	0.868		
BAU	S13	0.730	0.55	0.705
	S14	0.710		
	S15	0.723		
	S16	0.772		
	S17	0.727		

Not: Kaiser-Meyer-Olkin örnekleme yeterliliği ölçüsü (KMO) 0.5'ten büyüktür (0.854) Bartlett's küresellik testi anlamlılık derecesi=0.0000 (Sig. = 0.000). Tüm faktör yükleri 0.5'ten büyük ve ki-kare serbestlik derecesi oranı 3'ten küçüktür ($\chi^2/df = 2.15$). Karşılaştırmalı uyum indeksi (CFI) 0.92 (0.90'dan büyük) ve yaklaşık karekök ortalama hatası (RMSEA) 0.065'dir (0.08'den küçük).

Tablo 3'e bakıldığında bütün faktör yüklerinin 0.5'ten büyük olduğu ve Alsheikh vd. (2023)'nin çalışmalarıyla da uyumlu olarak beş faktörlü bir yapının ortaya çıktığı görülmüştür. Ayrıca, tüm ortalama varyans değerleri (AVE) 0.5'ten ve tüm birleşik güvenilirlik değerleri de (CR) 0.7'den büyüktür. Model uyum değerleri de literatürde belirtilen (Bouwstra vd., 2019) olması gereken değerlerdedir.

4.2. Yapısal Eşitlik Modeli (YEM)

Çalışmada pearson korelasyon katsayılarına, çoklu bağlantı endekslerine (VIF) ve toleransa (TOL) bakıldığında, bütün değişkenlerin birbirleriyle pozitif korelasyon gösterdiği VIF değerlerinin 10'dan küçük ve TOL değerleri 0.1'den büyük olduğu görülmüştür. Faktör ve korelasyon analizinden sonra değişkenler arasındaki nedensel ilişkilerin tespiti ve hipotezlerin test edilmesi için yapısal eşitlik modeli uygulanmıştır. Oluşturulan model için YEM tahminleri Tablo 4'deki gibidir:

Tablo 4. YEM Tahminleri

Uyum İndeksleri	Değerler
Ki kare χ^2/df	1.98
NNFI(>0.09)	0.98
CFI(>0.09)	0.97
IFI(>0.09)	0.97
GFI(>0.09)	0.89
NFI(>0.09)	0.97
RMSEA(<0.08)	0.061

Not: $0 < \chi^2/df < 2$ Mükemmel uyum, **NNFI:** Normalleştirilmemiş uyum indeksi, **CFI:** Karşılaştırmalı uyum indeksi, **IFI:** Artan uyum indeksi, **GFI:** Uyum iyiliği indeksi, **NFI:** Normalleştirilmiş uyum indeksi, **RMSEA:** Yaklaşık karekök ortalama hata

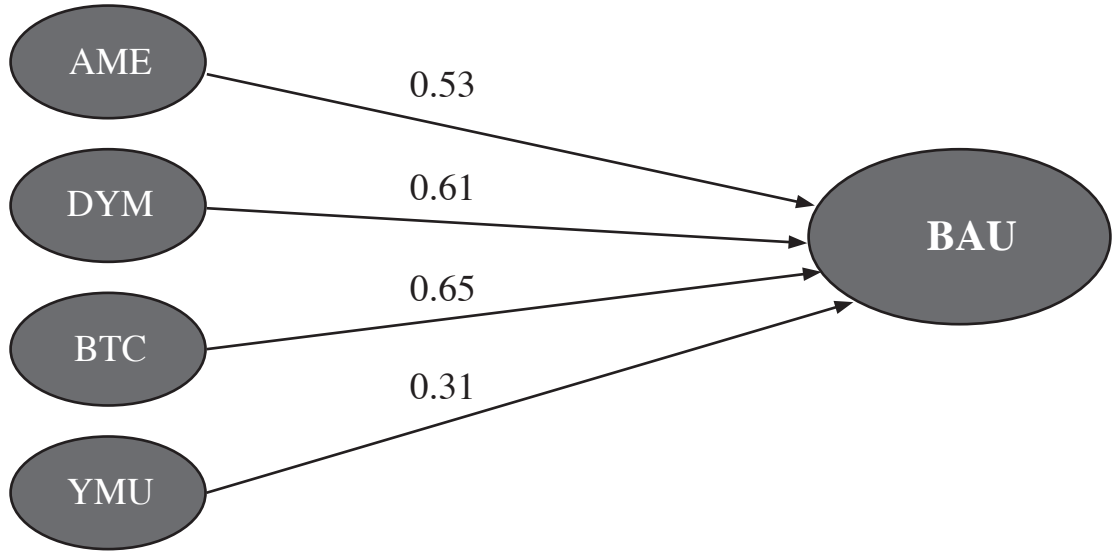
Tablo 4'te görüldüğü üzere araştırma modeli kabul edilebilir düzeydedir ve çalışmanın teorik çerçevesine uygun olduğu söylenebilir. Tablo 5'te ise modelde varsayılan tüm ilişkilerin YEM yol analizi sonuçlarına ait standartlaştırılmış yol katsayıları (r), değişkenlerin birbirlerini açıklama güçleri (r^2) ve anlamlılık düzeyleri gösterilmiştir.

Tablo 5. Model Katsayıları ve Anlamlılıkları

Hipotezler	R değerleri	R ² değerleri (yüzde)	Hipotez (Kabul/Red)
H1	0.53*	28.1	Kabul
H2	0.61*	37.2	Kabul
H3	0.65*	42.3	Kabul
H4	0.31*	9.61	Kabul

Not: r= İlişki yönü ve düzeyi, r^2 = Açıklama gücü, * $p < 0.05$ = Anlamlılık düzeyi

Çalışmanın YEM analizi sonuçlarına göre, AME, DYM ve BTC'nin başarılı adli muhasebe uygulamaları üzerinde ortanın üstü ve pozitif bir etkisi vardır. YMU'nun başarılı adli muhasebe uygulamaları üzerinde ise düşük düzeyde pozitif bir etkisi vardır. Modelde anlamlılık katsayıları da 0.05'in altında olduğundan (0.000), modeldeki tüm hipotezler kabul edilebilir. Şekil 1'de yol analizi sonuçları ve oluşturulan model gösterilmektedir.



Şekil 1. Yol Analizi Sonuçları

5. SONUÇ ve ÖNERİLER

Bu çalışmanın amacı, adli muhasebenin başarılı bir şekilde uygulanmasına etkili olan insani ve örgütsel faktörler hakkında ampirik kanıtlar sağlayarak adli muhasebe literatürünü zenginleştirmektir. Çalışmadaki veriler 133 akademisyene anket uygulanarak elde edilmiştir.

Çalışmada ortaya çıkan sonuçlara göre, tüm araştırma hipotezleri kabul edilmiştir. Bu sonuç adli muhasebe eğitimi ve adli muhasebeci deneyimi gibi insan faktörlerine ek olarak bilgi teknolojisi çözümleri ve yaratıcı muhasebe uygulamaları gibi örgütsel faktörlerin adli muhasebenin başarılı bir şekilde uygulanmasını önemli ölçüde etkilediği anlamına gelmektedir. Bu çalışmanın sonuçları adli muhasebe eğitiminin, mesleki deneyimin, bilgi teknolojisi çözümlerinin ve yaratıcı muhasebe uygulamalarının başarılı adli muhasebe uygulamalarının ortaya çıkmasında önemli bir rolü olduğunu söyleyen literatürdeki çalışmalarla da (DiGabriele, 2009; Efiang, 2012; Meservy vd., 2006; Okoye & Ndidika, 2009; Alsheikh vd., 2023; Hassani vd., 2018; Kadam, 2020; O'Donnell, 2019; Thottoli vd., 2019; Bhasin, 2016; Osazevbaru, 2012; Rezaee vd., 2004; Hegazy vd., 2017; McMullen & Sanchez, 2010) uyumludur.

Çalışmada, iyi bir muhasebe eğitimi almış, mesleki deneyimi fazla ve bilgi teknolojisi çözümleri konusunda yetkin meslek mensuplarının adli muhasebe uygulamalarında başarılı olacağı sonucu ortaya çıkmıştır. Yaratıcı muhasebe uygulamalarının ise adli muhasebe uygulamalarına zarar verdiği görüşü hakimdir. Her ne kadar yaratıcı muhasebe uygulamalarının adli muhasebe uygulamalarına zarar verdiği görüşü ortaya çıkmış ise de, çalışmada yapılan analizlere bakıldığında, bu oran literatürden farklı olarak diğer çalışmalara göre daha az çıkmıştır. Çalışmaya katılan akademisyenler bu konuda neredeyse kararsız olduklarını belirtmişlerdir. Çalışmadan ortaya çıkan sonuçlara göre bir takım çözüm önerileri aşağıdaki gibidir (Alsheikh vd., 2023) :

- Adli muhasebe dersleri tüm üniversitelerin hem lisans hem de yüksek lisans programlarının müfredatlarına girebilir.
- Üniversite öğrencilerine adli muhasebe stajı yaptırılabilir.
- Üniversitelerde adli muhasebe vaka analizi dersi ile öğrencilerin daha mezun olmadan bir deneyim sahibi olmaları sağlanabilir.
- Muhasebe ve denetim firmaları yeni mezun öğrencilere deneyim kazanmaları için uygun çalışma koşulları sağlayabilirler.
- Adli muhasebe sürecini daha etkin hale getirmek için işletmelerden muhasebe bilgi sistemleri, iş analitiği ve veri madenciliği gibi bilgi teknolojisi çözümlerini benimsemeleri istenebilir.
- İşletmeler çalışanlarına hizmet içi eğitimle bilgi teknolojileri hakkında seminerler verebilir.
- İşletmeleri etik dışı ve zararlı olması nedeniyle yaratıcı muhasebe uygulamalarını kullanmaktan kaçınmaları gerekebilir.

Bu çalışma bazı sınırlıklara sahiptir. Bunlardan ilki değişkenlerdir. Kavramsal modeli açısından bu çalışma, adli muhasebenin başarılı bir şekilde uygulanmasını etkileyen dört değişkenle (faktörle) sınırlandırılmıştır. Bu nedenle, ileriki araştırmalarda daha fazla değişken kullanılabilir. Araştırma verileri, akademisyenlerden oluşan ve evrenin yüzde40'ına ulaşan bir örneklemden toplanmıştır. Gelecekteki çalışmalarda meslek mensuplarının ve öğrencilerin de görüşleri alınabilir ve daha büyük örneklemeler kullanılabilir.

KAYNAKÇA

- Abu Saleem, K. S. A. (2019). The impact of audit committee characteristics on the creative accounting practices reduction in Jordanian Commercial Banks. *Modern Applied Science*, 13(6), 113-123.
- Akın, O., & Onat, O. K. (2015). Muhasebe meslek mensuplarının adli muhasebecilik kavramına bakış açılarının değerlendirilmesi. *Muhasebe Ve Vergi Uygulamaları Dergisi* 8(1).
- Aktaş, H., & Kuloğlu, G. (2008). Adli muhasebe ve adli muhasebecilik mesleği. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, (25), 101-120.
- Aslan, M., Mikail, E. R. O. L., & Öztürk, E. K. (2020). Türkiye’de yükseköğretimde muhasebe-finance eğitiminin öğretim elemanı yönünden incelenmesi. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 20(60), 117-132.
- Alsheikh, A. H., Alsheikh, W. H., & Kareem, H. M. (2023). Factors implanted in the successful implementation of forensic accounting: An empirical study on academicians and practitioners. *Humanities and Social Sciences Letters*, 11(1), 10-21.
- Bhasin, M. L. (2016). Survey of creative accounting practices: An empirical study. *Wulfenia Journal Klagenfurt*, 23(1), 143-162.
- Bhavani, G., & Mehta, A. (2018). Forensic accounting education in the UAE. *Accounting and Finance Research*, 7(1), 214-222.
- Bozkurt, N. (2000). Muhasebe ve denetim mesleğinde yeni bir alan adli muhasebecilik. *Yaklaşım Dergisi*, 8(94), 56-61.
- Bierstaker, J. L., Brody, R. G., & Pacini, C. (2006). Accountants’ perceptions regarding fraud detection and prevention methods. *Managerial Auditing Journal*, 21(5)
- Bouwstra, H., Smit, E. B., Wattel, E. M., van der Wouden, J. C., Hertogh, C. M., Terluin, B., & Terwee, C. B. (2019). Measurement properties of the barthel index in geriatric rehabilitation. *Journal of the American Medical Directors Association*, 20(4), 420-425.
- Carnes, K.C. & Gierlasinski, N.J. (2001). Forensic accounting skills: Will supply finally catch up to demand?. *Managerial Auditing Journal*, 16 (6). 378–382.
- DiGabriele, J. A. (2009). Implications of regulatory prescriptions and audit standards on the evolution of forensic accounting in the audit process. *Journal of Applied Accounting Research*, 10(2), 109-121.
- Efiong, E. J. (2012). Forensic accounting education: An exploration of level of awareness in developing economies-Nigeria as a case study. *International Journal of Business and Management*, 7(4), 1-9.
- Hassani, H., Huang, X., & Silva, E. (2018). Digitalisation and big data mining in banking. *Big Data and Cognitive Computing*, 2(3), 18-30.
- Hegazy, S., Sangster, A., & Kotb, A. (2017). Mapping forensic accounting in the UK. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 28, 43-56.
- Kadam, P. S. (2020). An overview of forensic accounting in India. *Studies in Indian Place Names*, 40(42), 208-216.
- Mason, R. L., Gunst, R. F., & Hess, J. L. (2003). *Statistical design and analysis of experiments: with applications to engineering and science*. John Wiley & Sons.
- McMullen, D. A., & Sanchez, M. H. (2010). A preliminary investigation of the necessary skills, education requirements, and training requirements for forensic accountants. *Journal of Forensic & Investigative Accounting*, 2(2), 30-48.
- Meservy, R. D., Romney, M., & Zimbelman, M. F. (2006). Certified fraud examiners: A survey of their training, experience and curriculum recommendations. *Journal of Forensic Accounting*, 7(1), 163-184.

- Nicolae, B., & Diana, D. (2017). The relevant skills for forensic accountants—can the Romanian accounting education programs offer them? *Ovidius University Annals: Economic Sciences Series*, 17(1), 419-423.
- O'Donnell, J. B. (2019). Are accounting information systems programs evolving to meet the needs of the accounting profession? An analysis of accounting information systems programs in 2005 and 2019. *The Journal of Applied Business and Economics*, 21(8), 81-91.
- Okoye, E. I., & Ndidika, A. L. (2009). The role of forensic accounting in fraud investigation and litigation support. *National Association of the Academics*, 17(1), 39-44.
- Osazevaru, H. O. (2012). Creative accounting and firm's market value in Nigeria. *Kuwait Chapter of the Arabian Journal of Business and Management Review*, 33(852), 1-13.
- Özkul, F. U. & Pektekin, P. (2009). Muhasebe yolsuzluklarının tespitinde adli muhasebecinin rolü ve veri madenciliği tekniklerinin kullanılması, *MODAV Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 4, 57-88.
- Pan, G., & Seow, P.-S. (2016). Preparing accounting graduates for digital revolution: A critical review of information technology competencies and skills development. *Journal of Education for Business*, 91(3), 166-175.
- Rezaee, Z., Crumbley, D. L., & Elmore, R. C. (2004). Forensic accounting education. *Advances in Accounting Education: Teaching and Curriculum Innovations*, 6, 193-231.
- Selimoğlu, S. & Altunel, M. (2019). Master/Phd theses prepared about financial statement fraud and fraud audit: Academic literature between 2008 and 2018. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Özel Sayı, 127-140.
- Smith, G. Stevenson and Crumbley, D. Larry. (2009). How Divergent are Pedagogical Views toward the Fraud/Forensic Accounting Curriculum?. *Global Perspectives on Accounting Education*, 6, 1-24.
- Thottoli, M. M., Thomas, K., & Ahmed, E. R. (2019). Qualitative analysis on information communication technology and auditing practices of accounting professionals. *Journal of Information and Computational Science*, 9(9), 529-537.
- Yıldız, D., & Uzunsakal, E. (2018). Alan araştırmalarında güvenilirlik testlerinin karşılaştırılması ve tarımsal veriler üzerine bir uygulama. *Uygulamalı Sosyal Bilimler Dergisi*, 1, 14-28.

