

**T.C.
KAYSERİ ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ
MUHASEBE VE FİNANS YÖNETİMİ ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE FİNANS YÖNETİMİ BİLİM DALI**

**MUHASEBE DERSİ ALAN YÜKSEKÖĞRETİM
ÖĞRENCİLERİNİN ADLI MUHASEBE KAVRAMINA
İLİŞKİN FARKINDALIĞI: KAYSERİ İLİ ÖRNEĞİ**

**Hazırlayan
Seçkin AKGÜL**

**Danışman
Doç. Dr. Semra AKSOYLU**

(Yüksek Lisans Tezi)

**Haziran 2019
KAYSERİ**

**T.C.
KAYSERİ ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ
MUHASEBE VE FİNANS YÖNETİMİ ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE FİNANS YÖNETİMİ BİLİM DALI**

**MUHASEBE DERSİ ALAN YÜKSEKÖĞRETİM
ÖĞRENCİLERİNİN ADLİ MUHASEBE KAVRAMINA
İLİŞKİN FARKINDALIĞI: KAYSERİ İLİ ÖRNEĞİ
(Yüksek Lisans Tezi)**

**Hazırlayan
Seçkin AKGÜL**

**DANIŞMAN
Doç. Dr. Semra AKSOYLU**

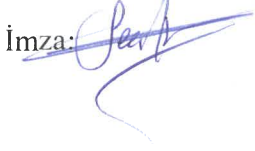
**Haziran 2019
KAYSERİ**

BİLİMSEL ETİĞE UYGUNLUK

Bu çalışmadaki tüm bilgilerin, akademik ve etik kurallara uygun bir şekilde elde edildiğini beyan ederim. Aynı zamanda bu kural ve davranışların gerektirdiği gibi, bu çalışmanın özünde olmayan tüm materyal ve sonuçları tam olarak aktardığımı ve referans gösterdiğimi belirtirim.

Adı-Soyadı: Seçkin AKGÜL

İmza:



T.C.
KAYSERİ ÜNİVERSİTESİ REKTÖRLÜĞÜ
Lisansüstü Eğitim Enstitüsü Müdürlüğü

Tez Başlığı: *Muhasebe Dersi Alan Yükseköğretim Öğrencilerinin Adli Muhasebe Kavramına İlişkin Farkındalığı: Kayseri İl'i Örneği*

Yukarıda başlığı gösterilen tez çalışmamın a) Giriş, b) Ana bölümler ve c) Sonuç kısımlarından oluşan toplam 103. sayfalık kısmına ilişkin, 25/06. / 2019 tarihinde **Turnitin** intihal programından aşağıda belirtilen filtreleme uygulanarak alınmış olan özgünlük raporuna göre, tezimin benzerlik oranı: % 16.. dır.

Uygulanan filtrelemeler:

- 1- Giriş dâhil
- 2- Ana Bölümler dâhil
- 3- Sonuç dâhil
- 4- Alıntılar dâhil/hariç
- 5- Kapak hariç
- 6- Önsöz ve Teşekkür hariç
- 7- İçindekiler hariç
- 8- Kaynakça hariç
- 9- Özet hariç
- 10- Yedi (7) kelimedenden daha az örtüşme içeren metin kısımları hariç

Kayseri Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü Tez Önerisi Hazırlama, Tez Yazma ve Teslim Yönergesini inceledim ve bu yönergede belirtilen azami benzerlik oranlarına göre tez çalışmamın herhangi bir intihal içermediğini, aksinin tespit edileceği muhtemel durumlarda doğabilecek her türlü hukuki sorumluluğu kabul ettiğimi ve yukarıda vermiş olduğum bilgilerin doğru olduğunu beyan ederim.

Gereğini bilgilerinize arz ederim. 25... / 06.. / 2019

Adı Soyadı : Seçkin AKGÜL
Öğrenci No : 4033931602
Anabilim Dalı : Muhasebe ve Finans Yönetimi Anabilim Dalı
Bilim Dalı : Muhasebe ve Finans Yönetimi Bilim Dalı
Program Adı : Yüksek Lisans

Danışman: Adı/İmza

Doç. Dr. Semra AKSOYLU



Öğrenci: Adı/İmza

Seçkin AKGÜL



YÖNERGEYE UYGUNLUK

“Muhasebe Dersi Alan Yükseköğretim Öğrencilerinin Adli Muhasebe Kavramına İlişkin Farkındalığı: Kayseri İli Örneği” adlı Yüksek Lisans Tezi, Kayseri Üniversitesi Lisansüstü Tez Önerisi ve Yazma Yönergesine uygun olarak hazırlanmıştır.

Tezi Hazırlayan

Seçkin AKGÜL



Danışman

Doç. Dr. Semra AKSOYLU



Muhasebe ve Finans Yönetimi ABD Başkanı

Doç. Dr. Semra AKSOYLU

KABUL VE ONAY SAYFASI

Doç. Dr. Semra AKSOYLU danışmanlığında Seçkin AKGÜL tarafından hazırlanan “Muhasebe Dersi Alan Yükseköğretim Öğrencilerinin Adli Muhasebe Kavramına Farkındalığı: Kayseri İli Örneği” adlı bu çalışma jürimiz tarafından Kayseri Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü Muhasebe ve Finans Yönetimi Anabilim Dalında yüksek lisans tezi olarak kabul edilmiştir.

13.06.2019

JÜRİ:

Danışman : Doç. Dr. Semra AKSOYLU
Üye : Dr. Öğr. Üyesi Hatice Pınar KAYA
Üye : Dr. Öğr. Üyesi Arzu MERİÇ



ONAY:

Bu tezin kabulü Enstitü Yönetim Kurulunun 10.07.2019 tarih ve 18 sayılı kararı ile onaylanmıştır.

10.07.2019
Prof. Dr. Hatice ERKEKOĞLU
Enstitü Müdürü



ÖNSÖZ/ TEŞEKKÜR

Çalışmada öncelikle adli muhasebe kavramına yönelik açıklamalar yapılarak adli muhasebe mesleğinin kapsamı ve gelişimi incelenmiştir. Daha sonrasında ise adli muhasebenin eğitimdeki farkındalığını ölçmek amacıyla Kayseri İli'nde muhasebe dersi alan yükseköğretim öğrencilerine anket uygulanmıştır.

“Muhasebe Dersi Alan Yükseköğretim Öğrencilerinin Adli Muhasebe Kavramına İlişkin Farkındalığı: Kayseri İli Örneği” adlı bu çalışma Kayseri Üniversitesi, Lisansüstü Eğitim Enstitüsü, Muhasebe ve Finans Yönetimi Anabilim Dalı'nda Yüksek Lisans Tezi olarak hazırlanmıştır.

Tez konusunun belirlenmesinden tezin son aşamasına gelene kadar bana yol gösteren, Tez Danışmanım Kayseri Üniversitesi Genel Sekreteri Doç. Dr. Sayın Semra AKSOYLU 'ya, yüksek lisans eğitimim süresince desteğini esirgemeyen Kayseri Üniversitesi Rektör Yardımcısı Prof. Dr. Sayın Derviş BOZTOSUN'a, yüksek lisans eğitimimde ve tezimde emeği geçen Öğr. Gör. Emre Hayri BARAZ'a ve Uygulamalı Bilimler Fakültesi'ndeki diğer hocalarıma teşekkür ederim.

Hayatımın her aşamasında bana maddi ve manevi destek olan, eğitim hayatım boyunca beni yüreklendiren, her zaman karşılaştığım sıkıntıları aşmamda yardımlarını, sevgi ve desteklerini hiç eksik etmeyen sevgili aileme ve desteklerini hep hissettiğim değerli dostlarıma sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

Seçkin AKGÜL

Kayseri, Haziran 2019

**MUHASEBE DERSİ ALAN YÜKSEKÖĞRETİM ÖĞRENCİLERİNİN ADLİ
MUHASEBE KAVRAMINA İLİŞKİN FARKINDALIĞI:
KAYSERİ İLİ ÖRNEĞİ**

Seçkin AKGÜL

**Kayseri Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Haziran
2019**

Danışman: Doç. Dr. Semra AKSOYLU

KISA ÖZET

Küreselleşme ile birlikte tüm dünya pazarlarının yoğun bir rekabet ortamı içinde olması özellikle sermaye piyasalarındaki şirketleri paniğe sürüklemektedir. İşletmeler en iyi olma yarışı içerisindeyken pek çok zaman çeşitli hile, yolsuzluk veya manipülasyonlara başvurabilmektedir. Gelişen teknoloji de bu konuda şirketlerin en önemli yardımcısıdır. Gün geçtikçe karmaşık hale gelen hile ve yolsuzluklar karşısında denetim mesleği de kurumsallaşma ve uzmanlaşma sürecine girmiştir ve bu süreçte meydana gelen en önemli gelişmelerden biri adli muhasebe kavramına olan farkındalığın artıp adli muhasebe mesleğine duyulan gerekliliğin ortaya çıkışıdır. Özellikle 21. yüzyılda yaşanan ve tüm denetim uygulamalarına yeniden yön veren küresel etkili şirket ve denetim skandalları adli muhasebe kavramının da ortaya çıkmasında etkili olmuştur.

Adli muhasebe, hukuk ve muhasebe bilimleri arasında bir köprü görevi üstlenerek daha çok şirketlerde yaşanan hile ve yolsuzlukların tespit edilmesi, önlenmesi ve caydırılması ile hile ve yolsuzluklara ilişkin başlatılan hukuksal süreçte etkin bir rol üstlenmektedir. Adli muhasebenin bu önemi doğrultusunda bu çalışmada öncelikle adli muhasebe kavramına yönelik açıklamalar yapılarak adli muhasebe mesleğinin kapsamı ve gelişimi incelenmiştir. Daha sonrasında ise adli muhasebenin gelişimi ve doğru bir mücadele kapsamında olması için asgari bir şart olan eğitim alanında hizmet verecek kişilerin bilimsel kurallara dayalı nitelikli bir uzmanlık eğitiminden geçmeleri artık zorunluluk halini almıştır. Bu zorunluluktan hareket edilerek bu çalışmada, önce adli muhasebe ve muhasebe mesleğine değinilip daha sonra Türkiye’deki mevcut eğitim durumu ele alınıp Kayseri ilinde muhasebe dersi alan yükseköğretim öğrencilerinin adli muhasebe kavramına farkındalığını tespit etmeye yönelik anket çalışması yapılmıştır. Bu anket sonucunda adli muhasebeye ilişkin farkındalığın yüksek olmadığı sonucuna ulaşılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Adli Muhasebe, Adli Muhasebe Mesleği, Adli Muhasebe Eğitimi.

**THE AWARENESS OF HIGHER EDUCATION STUDENT WHO TAKE THE
ACCOUNTING COURSE ON THE CONCEPT OF FORENSIC:
THE CASE OF KAYSERİ PROVINCE**

Seçkin AKGÜL

**Kayseri University, Institute of Graduate Education, Master's Thesis, June 2019
Advisor: Assoc. Prof Dr. Semra AKSOYLU**

ABSTRACT

The intense competition among the world markets following globalization causes a panic especially for free market companies. These companies sometimes apply to various frauds, embezzlements and manipulations in their competition to be the best. Developing technology is the primary contributor of these companies in such activities. However, auditing is also in a process of institutionalization and specialization against the gradually complexifying frauds and embezzlements. In this sense, one of the most significant developments has been the increased awareness towards forensic accounting and the emergence of the need for forensic accountancy. The global company and auditing scandals of especially the 21st century which reoriented all the auditing practices paved the way for the revival of forensic accounting.

Forensic accounting assumes a role as a bridge between law and accounting and plays an active part in the identification, prevention and deterrence of frauds and embezzlements in companies and in the judicial process enacted against frauds and embezzlements. In line with the importance of forensic accounting, this study explains forensic accounting concept and analyses the extent and development of forensic accountancy. Furthermore, it has been almost a necessity to receive a quality specialization training based on scientific rules for the people who desire to take part in the training industry, which is a must in order for forensic accounting to develop and properly fight.

Considering this necessity, this study firstly addresses forensic accounting and accountancy, and then tackles with the current condition of education in Turkey and provides a questionnaire in order to discover the awareness on accounting of the university students who receive accounting lessons in Kayseri. In consequence, it has been found out that the awareness concerning forensic accounting is not increased.

Key Words: Forensic Accounting, Forensic Accountancy, Forensic Accounting Training.

İÇİNDEKİLER

MUHASEBE DERSİ ALAN YÜKSEKÖĞRETİM ÖĞRENCİLERİNİN ADLİ MUHASEBE KAVRAMINA İLİŞKİN FARKINDALIĞI: KAYSERİ İLİ ÖRNEĞİ

Sayfa

BİLİMSEL ETİĞE UYGUNLUK.....	i
YÖNERGEYE UYGUNLUK.....	ii
KABUL VE ONAY SAYFASI.....	iii
ÖNSÖZ/ TEŞEKKÜR	iv
KISA ÖZET	vi
ABSTRACT	vii
İÇİNDEKİLER	viii
TABLolar DİZİNİ	xii
KISALTMALAR DİZİNİ	xiii
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

ADLİ MUHASEBE

1.1. ADLİ MUHASEBENİN KAVRAMSAL ÇERÇEVESİ	4
1.1.1. Adli Kavramı	4
1.1.2. Muhasebe Kavramı	5
1.1.3. Adli Muhasebe Kavramı	5
1.2. ADLİ MUHASEBENİN TARİHSEL GELİŞİMİ.....	6
1.2.1. Adli Muhasebenin Dünya'daki Gelişimi	6
1.2.2. Adli Muhasebenin Türkiye'deki Gelişimi	10
1.3. ADLİ MUHASEBENİN AMACI	11
1.4. ADLİ MUHASEBE KAVRAMININ ORTAYA ÇIKMA SEBEPLERİ	12
1.5. ADLİ MUHASEBE İŞLEMİNİN AŞAMALARI	14

1.5.1. Müşteri ile Buluşma.....	14
1.5.2. Çatışmanın Tespiti	14
1.5.3. Öncül (Başlangıç) Araştırma	15
1.5.5. Doğru Kanıtların Elde Edilmesi	15
1.5.6. Analiz.....	15
1.5.7. Raporun Hazırlanması	15
1.6. ADLİ MUHASEBE İLE İLGİLİ BİLİMLER.....	16
1.6.1. Adli Muhasebe ve Muhasebe Denetimi İlişkisi.....	16
1.6.2. Adli Muhasebe ve Hukuk İlişkisi	19
1.6.3. Adli Muhasebe ve Kriminoloji İlişkisi	21
1.6.4. Adli Muhasebe ve Sosyal Bilimler İlişkisi	22

İKİNCİ BÖLÜM

ADLİ MUHASEBE MESLEĞİ

2.1. ADLİ MUHASEBE MESLEĞİNİN KAVRAMSAL ÇERÇEVESİ.....	23
2.1.1. Adli Muhasebeci.....	23
2.1.2. Adli Muhasebecilik Temel Kavramları	24
2.2. ADLİ MUHASEBE MESLEĞİNİN İÇERİĞİ	26
2.3. ADLİ MUHASEBE MESLEĞİNİN GEREKLİLİĞİ.....	27
2.3.1. Adli Muhasebeye Duyulan Gerekliliğin Nedenleri	27
2.3.2. Adli Muhasebe Mesleğine Gerek Duyanlar	29
2.4. ADLİ MUHASEBE MESLEĞİ	33
2.4.1. Adli Muhasebecilerin Özellikleri	33
2.4.2. Adli Muhasebecilerin İlgi Alanları.....	35
2.4.3. Adli Muhasebecilerin Kullandıkları Teknikler.....	36
2.4.3.1. Yazılı İfade Alma Tekniği	37
2.4.3.2. Sorgulama Tekniği.....	37
2.4.3.3. Doğrulama Tekniği	38
2.4.3.4. Yeniden Hesaplama Tekniği.....	38
2.4.3.5. Analitik İnceleme Tekniği.....	38
2.4.3.6. Fiziki İnceleme Tekniği	39
2.4.3.7. Belge İnceleme Tekniği	39

2.4.4. Adli Muhasebecilerin Sağladığı Yararlar	39
2.5. ADLİ MUHASEBEDE MESLEKİ İLKELER	41
2.5.1. Bağımsızlık	41
2.5.2. Mesleki Yeterlilik	42
2.5.3. Mesleki Dikkat ve Özen	42
2.6. ADLİ MUHASEBE KAPSAMINDA YAPILAN FAALİYETLER	43
2.6.1. Dava Destek Danışmanlığı (Hukuki Destek)	44
2.6.2. Uzman Tanıklık (Bilirkişi Desteği)	44
2.6.3. Hile Denetçiliği (Araştırmacı Muhasebecilik).....	46
2.7. ADLİ MUHASEBE MESLEĞİNİN DİĞER MESLEKLERLE KARŞILAŞTIRILMASI	47
2.7.1. Adli Muhasebecinin Bağımsız (Dış) Denetçiden Farkı.....	47
2.7.2. Adli Muhasebecinin İç Denetçiden Farkı	48
2.7.3. Adli Muhasebecinin Geleneksel Muhasebeciden Farkı.....	49
2.7.4. Adli Muhasebecinin Bilirkişiden Farkı	51
2.8. ADLİ MUHASEBE MESLEĞİNİN TÜRKİYE’DEKİ MEVCUT DURUMU ..	52
2.8.1. Adli Muhasebe Mesleğinin Hukuk Sistemimizdeki Yeri	55
2.8.1.1. Adli Muhasebe Mesleğinin Türk Ticaret Kanunundaki Yeri	56
2.8.1.2. Adli Muhasebe Mesleğinin Borçlar Kanundaki Yeri	57
2.8.1.3. Adli Muhasebe Mesleğinin Türk Ceza Kanunundaki Yeri.....	58
2.8.2. Adli Muhasebe Mesleğinin Eğitimdeki Yeri	58

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

MUHASEBE DERSİ ALAN YÜKSEKÖĞRETİM ÖĞRENCİLERİNİN ADLİ MUHASEBE FARKINDALIĞI ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

KAYSERİ İLİ ÖRNEĞİ

3.1. LİTERATÜR.....	63
3.3. ARAŞTIRMANIN EVRENİ.....	66
3.4. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ VE KAPSAMI.....	66
3.5. ANKETİN GEÇERLİLİĞİ VE GÜVENİLİRLİĞİ	67

3.6. ARAŞTIRMANIN SONUÇLARI VE DEĞERLENDİRİLMESİ.....	67
3.6.1. Frekans Dağılımı ve Değerlendirilmesi.....	68
3.6.2. Katılımcıların Adli Muhasebe Kavramına İlişkin Farkındalık Düzeylerini Ölçmeye Yönelik Sonuçlar ve Değerlendirmeler.....	70
3.6.3. Adli Muhasebe ile İlgili Önermelere Verilen Cevapların Değerlendirmeleri	87
SONUÇ VE ÖNERİLER.....	100
KAYNAKÇA.....	102
EKLER.....	112
EK 1. ANKET FORMU.....	112
ÖZGEÇMİŞ.....	115

TABLOLAR DİZİNİ

Tablo 1. Muhasebe Denetimi İle Adli Muhasebe Arasındaki İlişki.....	19
Tablo 2. Güvenilirlik Testi.....	67
Tablo 3. Katılımcıların Demografik Özellikleri.....	68
Tablo 4. Katılımcıların Okudukları Üniversiteler ve Bölümleri.....	69
Tablo 5. Adli Muhasebe Kavramına İlişkin Farkındalık (Frekans Analizi)	70
Tablo 6. Varsayımlar ve Uygulanılacak Testler	72
Tablo 7. Adli Muhasebe Kavramını Duydum*Demografik Özellikler (Ki-Kare Testi).74	
Tablo 8. Adli Muhasebe Alanında Sertifika Almak İstiyorum*Demografik Özellikler..78	
Tablo 9. Adli Muhasebecilik Mesleğinde Kariyer Yapmak İstiyorum*Demografik Özellikler (Ki-Kare Testi)	81
Tablo 10. Adli Muhasebecilik Mesleğinin Geleceğin Önemli Mesleklerinden Birisi Olacağını Düşünüyorum* Demografik Özellikler (Ki-Kare Testi)	85
Tablo 11. Adli Muhasebe İle İlgili Önergeler.....	88
Tablo 12. Adli Muhasebe ile İlgili Önergelerin Frekans Analizi	89
Tablo 13. Cinsiyete Göre Analiz (t-Testi).....	91
Tablo 14. Yaşlara Göre Analiz (Kruskal Wallis Testi).....	93
Tablo 15. Öğrenim Durumuna Göre Analiz (Kruskal Wallis Testi).....	94
Tablo 16. Çalışma Durumuna Göre İnceleme (ANOVA)	96
Tablo 17. Hipotezler ve Hipotez Testlerine Ait Sonuçlar.....	97

KISALTMALAR DİZİNİ

ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
ACFE	: Association of Certified Fraud Examiners - Sertifikalı Hile Denetçileri Kurulu
ADR	: Alternative Dispute Resolution- Alternatif Uyuşmazlık Çözümü
AICPA	: American Institute of Certified Public Accountants - Amerikan Sertifikalı Serbest Muhasebecileri Enstitüsü
BDDK	: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu
CFA	: Certified Fraud Auditor - Sertifikalı Hile Denetçisi
CFE	: Certified Fraud Examiner) - Sertifikalı Hile Araştırmacısı
CPA	: Certified Public Accountant - Sertifikalı Kamu Muhasebecisi
FRC	: Fraud Research Corporation - Uluslararası Hile Denetimi ve Danışmanlık Hizmetleri
GANO	: Genel Ağırlıklı Not Ortalaması
HMK	: Hukuk Muhakemeleri Kanunu
IRS	: Internal Revenue Service - İç Gelir İdaresi
İKS	: İç Kontrol Sistemi
ISMMMO	: İstanbul Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası
KGMDSK	: Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
MBA	: Master of Business Administration- İşletme Yüksek Lisansı
RCMP	: Royal Canadian Mounted Police- Kanada Federal Polis Teşkilatı
SBE	: Sosyal Bilimler Enstitüsü

SEC	: U.S. Securities and Exchange Commission - Amerikan Sermaye Piyasası Kurulu
SMMM	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
TCK	: Türk Ceza Kanunu
TDS	: Türkiye Denetim Standartları
TESMER	: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Temel Eğitim ve Staj Merkezi
TİDE	: Türkiye İç Denetim Enstitüsü
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
TURMOB	: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
UDS	: Uluslararası Denetim Standartları
USİUD	: Uluslararası Suiistimal İnceleme Uzmanları Derneği
YÖK	: Yükseköğretim Kurumu

GİRİŞ

XX. yüzyılda gelişmesi durmak bilmeyen teknoloji sayesinde kullanmaya başladığımız yeni teknik-yöntemler, bizzat içinde bulunduğumuz toplumdaki yaşantımızı kolaylaştırmaktadır. Fakat bu kolaylıklar bizi toplumda bazı tehlike ve risklerle karşı karşıya bırakmaktadır. Bizlere beyaz yakalı suçlar adı altında tanıtılan ve şirketin üst düzey çalışanlarınca yapıldığı anlatılmaya çalışılan hileli işlemlerin sayıca artması ve emniyet güçlerinin suçluları yakalama konusunda yeterli olmamasının sonucunda; varlığı şart olan seçenek olarak git gide artan teknik ve yöntemlerin geliştirilmesi gerektiği gözler önüne serilmiştir (Ramaswamy, 2007, p. 32).

Artık toplum için şart olan bu yeni yöntem ve tekniklere katkı sağlamak için birçok araştırma yapılmıştır. Bu araştırmaların neticesinde 1900’lü yıllardan bu yana bilim adamlarında farkındalık yaratan adli bilimin önemi yadsınamaz. Suçluları yakalamada adli bilimlerin kayda değer katkılarının varlığı inkâr edilemez. Adli muhasebenin, şirketlerde olumsuz etkileri olan ve yatırımcının mağduriyetine neden olan birçok hileli işlemlerin tespitine, hileli işlemlerin sebep olacağı olumsuzlukların önüne geçebilecek yaklaşımların geliştirilmesine katkısı olmuştur. Bu katkısı ile de günümüze kadar önemi giderek artan bir bilim dalı halini almıştır (Pehlivan, 2010, s. 18). Adli muhasebenin de içinde yer aldığı adli bilimlerin esas amacı, bilimsel nitelikteki bilgi ve yetenekleri mahkeme süreci boyunca kullanarak, hukuki alanda boy gösteren kaçınılması güç yasal sorunların çözümüne yardımcı olmaktır. Çözümüne yardımcı olmak amacı ile de adli olayların kapsamındaki deliller elde edildikten sonra incelenmekte ve detaylı olarak açıklanmaktadır (Aktaş ve Kuloğlu, 2008, s. 106).

Toplumda hileli işlemlere şahit olmuş pek çok grup, hileli işlemleri fark etme, engelleme, mali raporlama ile alakalı güvence elde etme ve sosyal sorumluluk konularında muhasebecilerden var olandan daha fazla ilgi beklemektedir. Muhasebecilerden beklenen ilgi ise sadece muhasebe alanına dair bilgi ile olmaz. Güçlü bir muhasebe bilgisinin yanı sıra denetimi, hile denetimi bilgisini, risk değerlendirme

kabiliyetini ve hukuki çevreyi içeren temel bir bilgi topluluğunu da barındırmasını zaruri kılmaktadır (Crumbley vd., 2007, p. 2000).

Gelişmiş ülkelerde özellikle ABD’de adli muhasebenin öneminin eğitim içinde yadsınamaz olduğu kabul edilmiştir. ABD muhasebe eğitiminin gelişimi için gerekli olan tüm altyapı çalışmalarını tamamlayıp bu konuda önemli sayıda uzman yetiştirebilecek duruma gelmiştir. Bu durumu Türkiye için ele aldığımızda ise adli muhasebeye verilen önemin eğitim alanında dikkat çekmediğini ve adli muhasebenin eğitim alanında kayda değer bir alt yapı çalışmalarına rastlanmadığını görüyoruz. 1980’lerde başlayıp Kanada gibi diğer gelişmiş ülkelerde günümüze kadar önemi gittikçe artan gerek eğitim gerek programlarla desteklenen adli muhasebe meslek dalı Türkiye için aynı gelişim sürecinde değildir (Çabuk ve Yücel, 2012, s. 45).

Halkın kamuoyundan takip ettiği mali alandaki skandallar, geleneksel denetim yöntemleriyle ve muhasebeyle ilgili konularda okullar, programlar, seminerler aracılığıyla verilen eğitimin, kamuoyuna düşmüş skandalları önlemedeki yetersizliği adı altında adli muhasebecilerle ilgili bazı tartışmaları ortaya koymaktadır. Bu tartışmalarda özellikle adli muhasebecilerin sorumluluklarını yerine getirmediği ve bu beklentinin adli muhasebe eğitimden geçtiği öne sürülmektedir (Pearson ve Singleton, 2008, p. 545).

Günümüze doğru adli muhasebe alanının gerekliliğinin önemi kabul edilmiştir (Seda ve Kramer, 2008, p. 15) fakat bu gereklilik ülkemizde aynı boyutta değildir. Bunun sebebi ise adli muhasebe alanına yönelik çalışmaların ihtiyacı karşılayacak ölçüde olmamasıdır. Eğer adli muhasebe alanına yönelik faaliyet alanlarındaki çalışmalar artar ve mesleğe yönelik farkındalık arttırılırsa Türkiye için de adli muhasebe kavramının gerekliliği fark edilecek, bununla birlikte olumlu yönde gelişmeler yaşanacaktır.

Yukarıda üzerinde durulan sebepler doğrultusunda hazırlanmış olan bu çalışma, üç ana bölümden oluşmuştur. Birinci bölümde, adli muhasebeye ait kavramsal çerçeve üzerinde durulmuş, adli muhasebenin günümüze kadar olan gelişim sürecinden bahsedilmiştir. Bunun yanı sıra adli muhasebenin gelişimine katkı sağlayan sebeplere ve adli muhasebe ile yakından ilişkilendirilebilecek diğer bilim dallarına değinilmiştir.

İkinci bölümde ise, adli muhasebe uzmanlığı bir meslek olarak tanıtılmaya çalışılmış ve adli muhasebenin Türkiye’deki mevcut durumuna değinilip adli muhasebe eğitimi konusu incelenmiştir.

Son olarak, üçüncü bölümde ise, adli muhasebenin eğitimdeki yeri ve önemi düşünülerek, adli muhasebe dersi alan yükseköğretim öğrencileri kapsamında alan araştırmasına yer verilmiştir. Türkiye’deki adli muhasebe kavramına olan farkındalığı ölçmek ve eğitimde adli muhasebeye olan ihtiyacı ortaya koyup açıklamak amacıyla yapılmış olan anket çalışmasının sonuçları değerlendirilmiştir.



BİRİNCİ BÖLÜM

ADLİ MUHASEBE

1.1. ADLİ MUHASEBENİN KAVRAMSAL ÇERÇEVESİ

1.1.1. Adli Kavramı

Adli muhasebe kavramı çerçevesinde adı geçen adli kavramı, Türk Dil Kurumu Sözlüğünde “adaletle alakalı olan” anlamını taşımaktadır (Pehlivan, 2010, s. 4). Kamu alanına kadar intikal etmiş adli kavramı, en geniş anlamıyla ele alındığında hukuk bilimini içine alan konular için kullanılabilmektedir (Aktaş ve Kuloğlu, 2008, s. 102; Gülten ve Kocaer, 2011, s. 61). Bu bilgiler ışığında, adli bilimi tanımlamak istersek; insanoğlunun tabiat kanunlarını hukuk için kullanmasıdır diyebiliriz (Dursun ve Pehlivan, 2012, s. 130). Bu kanunları hukuk adına kullanan adli bilim adamları ise sadece hukukçular değil, grafoloji (imza ve yazı bilimi) uzmanları, adli tıp uzmanları, vb. kişilerdir (Gülten ve Kocaer, 2011, s. 11). Adli bilim adamlarının görevleri kapsamında, adli olaylarda kanıtları araştırmak, bunları açıklamak, neticesinde elde etmiş oldukları uzman fikir ve belgeleri hukuk mahkemelerindeki davaya konu ettiren birçok problemi çözüme kavuşturmak amacıyla bu bilgi setini sunmak yer alır (Aktaş ve Kuloğlu, 2008, s. 103).

Adli bilimlerin en kapsamlı amacı, bilimsel yolla elde edilmiş veriler ile beceri ve gerçeklerin, özellikle hukuk mahkemelerindeki süreç zarfında kullanılarak davaya konu teşkil eden yasal sorunların çözümü için yardımcı olmaktır.

1.1.2. Muhasebe Kavramı

Muhasebe kavramı sözlükteki anlamıyla “hesap işleriyle uğraşma” olarak bilinmektedir (tdk.gov.tr). Birçok kitabı açıklamada yer alan bir bilgi sistemi olarak tanımlanan muhasebe, bu bilgi sistemi içerisinde ilk olarak örgütün kaynaklarının nasıl oluştuğu, bu kaynakların hangi şekilde kullanıldığına kadar tüm detayıyla incelenir. Örgüt bu kaynakları işlemlerinin sonucu için kullanır ve bu işlem sonucu kaynaklardaki geri ve ileri yükselişleri, örgütün finansal halini ortaya koyan bilgileri üretip bunları ilgili kişi ve kuruluşlara iletir. (Bayrak, 2016, s. 5).

Muhasebe kavramını, bilimsel olarak göz önüne alıp da tanımlayabiliriz. Bir bilim dalı olarak muhasebe, şirketin elindeki aktif ve pasiflerde meydana gelen değişime sebep olan mali yapıdaki durumları ilk olarak ortak para cinsinden tanımlar. Sonraki aşamada bunları kaydeder, sınıflandırır, özetleyip rapor eder. Elde ettiği sonuçları analiz edip yorumlayarak şirket taraflarına şirketi ilgilendiren bilgileri bir sistem dâhilinde sunan bilim dalıdır (Bayrak, 2016, s. 5).

1.1.3. Adli Muhasebe Kavramı

Mahkemeye ait olaylara ilişkin olarak kullanılmakta olan adli muhasebe kavramı, “Forensic Accountant” teriminden çevrilmiş olarak dilimize geçmiştir (Pala, 2011, s. 3). Genellikle ceza ve medeni hukuk ile ilgili durumlarda meydana gelmiş hukuki alandaki problemleri çözüme kavuşturmada yardımcı olan adli muhasebe (Yücel, 2011, s. 14), var olan kanıtlar olarak ele alınan mali içerikli konulardaki becerilerin ve araştırmacılık fikrinin henüz çözüme kavuşturulmamış sorunlarına da uygulanmaktadır (Kaya, 2005, s. 51).

Amacı açısından baktığımızda ise adli muhasebe; araştırma dâhilinde, finansal, yasal ve sosyal içerikli sorunların çözümünü gerçekleştirebilmek amacıyla hukuksal ve muhasebesel alanda terimlerinden, ilkelerinden ve belirli tekniklerinden yararlanan bir hizmet çeşidi olarak tanımlanabilmektedir (Ulucan Özkul ve Pektekin, 2009, s. 62). Bir adli muhasebe kavramı sadece mahkemelere intikal etmemiştir. Mahkemelere intikal eden hukuki durumlarla alakadar bir muhasebe uzmanlığının yanı sıra şirket boyutunu da ilgilendiren hile, usulsüzlük, yolsuzluk gibi ortaya çıkmış sorunların tespiti, bu

sorunların önlenmesi ve çözüme kavuşturulmasıyla da yakından ilgilenmektedir (Kaya, 2005, s. 51-52).

Houck vd. adli muhasebeyi “*hukuki konularda yardımcı olmak için muhasebe, denetim ve soruşturma becerilerinin kullanılması*” olarak tanımlamıştır (Houck vd., 2006, p. 68). Crumbley ise adli muhasebe kavramını, üç katmandan oluşan bir düğün pastasına benzeterek açıklamıştır. Pastanın alttaki büyük tabakasını, sağlam bir muhasebe bilgisi; orta tabakasındaki katmanı denetim bilgisi, risk değerlendirmesi – risk kontrolü ve hilekârlık olarak değerlendirmiştir. En üstte yer alan küçük tabakayı ise hukuki alanla ilişkilendirip yasal ortamın temel bir anlayışı olarak değerlendirmiştir. Pastanın üstünde bulunan kremayı ise sözlü ve yazılı iletişim yeteneği ile ilişkilendirmiştir. Crumbley’e göre bu katmanların güçlü bir bağı bulunmaktadır. (Crumbley, 2001, p. 204).

Adli muhasebe en genel manada, hangi yöntemin olduğu önemli olmayan hukuki bir yöntem kullanılarak yapılmış muhasebe süreçlerinin bütün prosedürlerini kapsar. Böyle düşünüldüğünde de “forensic” kelimesinin (hukuka ilişkin ya da hukukta kullanılan) sözlükteki anlamıyla da uyumlu olduğunu görürüz (Oberholzer, 2002, p. 5).

Adli muhasebenin muhasebe, denetim ve araştırma yöntemlerindeki rolü önemlidir. Bu yöntemler dâhilinde yasal sorunların çözümünde aktif rol almalıdır. Çünkü adli muhasebecilik mesleği hukuki alandaki uyuşmazlıklarda yer alan taraflar tarafından iddia edilen noksanlıkların ölçümünü yapar. Bu ölçümü de uyuşmazlıkların mahkemeye geçişinden önce çözüme kavuşturulmasına destek vermek için yapar (Pehlivan ve Dursun, 2012, s. 130).

1.2. ADLİ MUHASEBENİN TARİHSEL GELİŞİMİ

1.2.1. Adli Muhasebenin Dünya’daki Gelişimi

Geçmişten günümüze muhasebe ile ilgili işlemlerin bir düzen içerisinde değil de karmaşık şekilde kaydedilmesi, düzen içerisinde kaydetmek gibi bazı gereklilikleri açığa çıkarmıştır. Muhasebe alanındaki düzensizlik sonucunda kayıtlardaki hile ve hatalar şirketlere ve müşterilere denetim yöntemlerinin geliştirilmesi gerektiğini hatırlatmıştır. Bu gereklilik denetim sonuçlarının mahkemeye intikali ihtiyacı ile birlikte adli muhasebeyi gelişmeye doğru teşvik etmiştir. İşletmelerdeki sürekli artış halinde

olan hata ve hileler dolayısıyla adli muhasebe önemli bir bilim haline gelmiştir (Çabuk ve Yücel, 2012, s. 28).

Adli muhasebe kavramını ilk kez İskoçyalı James Mc. Clelland isimli bir muhasebeci 1824 yılında düzenlemiş olduğu tanıtım reklamında ortaya koymuştur. Tanıtım reklamında kendini mahkeme ve tahkim işlerinde uzman bir tanık olarak görev yapan biri olarak tanıtmıştır (Ramaswamy, 2007, s. 32). Bu reklam için bir broşür hazırlatmıştır. Bu broşürde, “iş alanındaki anlaşmazlıklar ile ilgili gerçek olanı bulma, mahkemede hesap verme ve diğer kişilere yardımcı olma” gibi işlemlerin tanımlanmasına yer verilmiştir. Böylece broşürde adı geçen kavramlar ilk kez bir yazılı metin içerisinde yer almıştır ve bunun vasıtası ile söz konusu kavramlar ilk defa resmiyet kazanmıştır (Bayrak, 2016, s. 10).

Ancak, adli muhasebeyi bugünkü anlamda düşündüğümüzde, 1946 yılında Maurice E. Peloubet isimli kişinin, adli muhasebe terimini muhasebe literatürüne kazandırmış olduğunu görürüz (Pehlivan, 2010, s. 4). Peloubet, adli muhasebeye ilk kez yalnızca yasal olan davalarla alakalı işlemlerde yer vermesine karşın, zamanla yasal davaların dışında olarak kabul edilen finansal tabloların oluşturulması ve bu tabloların kontrolü gibi birçok prosedürler için de yer vermeye başlamıştır (Kaya, 2005, s. 51).

1940’lı yılların sonundan itibaren muhasebe literatüründeki akademik çalışmalarda bilirkişi desteği (uzman şahitlik) ile ilgili konular içerisinde adli muhasebe ifadelerine rastlanmıştır. 1951’de Iowa Law Review isimindeki derginin Kış sayısı, hukuk ve muhasebenin mevcut bağıını göz önüne çıkarmak için yayınlanmıştır. Yine o sene Kenneth W. Robinson ise, yayınladığı makalesinde muhasebecilerden ve avukatlardan bir ekip oluşturulması konusunda teşvikte bulunmuştur. Adı George B. Pearson olan hâkim de 1952 yılı içerisinde “Journal of AcDeğerancy” isimli derginin Temmuz sayısında “Uzman Tanıklık ile ilgilenmek isteyen Muhasebecilere On Uyarı” adlı bir makale yayınlamıştır. 1953’te Max Lourie, New York Yüksek Mahkemesi’nde avukat olarak görev yapmıştır. Max Lourie, adli muhasebe konusu ile ilgili yazmış olduğu makale ile New York Society’nin düzenlemiş olduğu makale yarışmasında adli ikincilik ödülüne sahip olmuştur (Crumbley vd., 2007, s. 1051).

Kanada’da 1960’lı yıllarda Kanada Federal Polis Teşkilatı (RCMP – Royal Canadian Mounted Police) kurulmuştur. Bu teşkilat ilk uzman ekonomik suç birimidir. Bu teşkilatı takiben eyalet ve şehir birimleri kurulmuştur. Bu ardı ardına gelen

birbirinden uzman kişilerden oluşan polis birimlerinin varlığı, mali suç yaklaşımı anlamında düşünce değişimini gerektirmektedir. Bu dikkat çeken oluşumlar ekonomik işlemleri hızlandırmış ve mali açıdan karmaşık sayılan olayların artmasına neden olmuştur. Bu artışlar da polis açısından, muhasebe alanında tecrübe ve uzmanlığa karşı talebin varlığını ciddi boyutta ortaya çıkarmıştır (Aktaş ve Kuloğlu, 2008, s. 109). Ayrıca Atlantic Acceptance, Kanada'daki firmaların finansal kuruluşları arasında en büyüğüdür. Bu kuruluş 1960 yılında 150 milyon dolar değerindeki borç yüzünden iflasa sürüklenmiştir. Sonrasında neden iflas ettiğini ve kuruluştaki iflasa sebebiyet verecek yolsuzlukları ortaya çıkarmak amacıyla iflas davası açılmıştır. Açılan bu iflas davasında adli muhasebe meslek kolu tam olarak günümüzdeki haliyle yer almıştır ve adli muhasebenin faaliyet alanına giren dava destek danışmanlığı (hukuki destek) uygulama alanı bulmuştur (Kurt ve Uçma, 2009, s 164).

Amerika Birleşik Devletleri'nde, sanayi devrimi ile bitmek bilmeyen, toplumdaki geniş kesimi mağdur bırakan mali skandallar, 1970'li yıllardan sonra daha da hız kazanmıştır. Bu skandallar nedeniyle "Hileli Mali Raporlama Ulusal Komisyonu" kurulmuştur. Bu skandallar iç denetimi artırma ihtiyacını doğurmuştur (Pehlivan, 2010, s. 6).

Adli muhasebe alanı 1980 senesinin ilk yıllarında ABD, Kanada gibi gelişmiş ülkelerin çoğu alanlarında ciddi bir yol kat etmiştir. İngiltere, Yeni Zelanda ve Avustralya gibi ülkelerde de yine 1980'li yılların başında muhasebe meslek mensupları adli muhasebe ile ilgili konulara özel ilgi göstermiştir. Özellikle Yeni Zelanda adli muhasebe alanındaki ilgisini özel uzmanlık alanına doğru ilerletmiştir (D'ath, 2008, p. 12).

Bu ilgi ve teşvikin yanı sıra yine bu tarihlerde literatürde birçok makale ve kitap içeriğinde adli muhasebeye yer verilmiştir. 1982 yılında ilk adli muhasebe kitabı Amerikan Price Waterhouse, muhasebe ve denetim firmasının emekli ortağı Francis C. Dykeman tarafınca kaleme alınmıştır. Kitabın ismi "Adli Muhasebe: Uzman Şahit Olarak Muhasebeci (Forensic Accounting: The Accountant as an Expert Witness)" idir. Kitap, on iki bölümden oluşmaktadır. Kitabın içeriğinde yargılama süreci ile ilgili geniş kapsamda yapılmış bir değerlendirmenin ardından, adli muhasebenin kapsamı dâhilindeki çeşitli konularla ilgili bilgiler verilmektedir. Bu kitabın yayınlanmasından 5 yıl geçtikten sonra Kalman A. Barson tarafından "Araştırmacı Muhasebecilik

(Investigative Accounting)” isimli bir kitap daha yazılıp adli muhasebenin literatürdeki yeri artırılmıştır. Kalman A. Barson, bu kitabında araştırmacı muhasebecilik teknik ve yöntemlerine, araştırmacı muhasebeciliğin boşanma davalarındaki yerine ve raporlanmamış gelirlerin tespit edilmesine değinmektedir (Pehlivan, 2010, s. 7).

1988 senesinde ise, Sertifikalı Hile Denetçileri Kurulu (ACFE) kurulmuştur. Kuruluşun amacı, finansal alandaki hile ve yolsuzluklarla mücadele etmektir. Bunlarla mücadele edecek olan adli muhasebecilerin uygulama konusunda tecrübeli olması gerekir. Bunun yanı sıra yasal değişkenler, kriminoloji ve hileli işlemlerle ilgili etik kurallara uyma şartına ve özel bir sınavdan geçilmesi şartına; hilenin tespit edilmesi, tanımlanması ve araştırılması da eklenmiştir. (Carnes ve Gierlasinski, 2001, p. 379). Bu mesleği icra eden çeşitli meslek mensubu vardır. Bunlar; muhasebeciler, denetçiler, hile araştırmacıları, avukatlar, kayıp önleme uzmanları, kriminologlar ve eğitimcilerdir. Bu kuruldaki sertifikalı hile denetçileri, kanıtları toplamak, raporlar hazırlamak gibi işlemlerde farklı şekillerde hile araştırma işine yardım etmektedirler (Carnes ve Gierlasinski, 2001, p. 379).

ABD’nde 1990-2000 yılları arasında gerçekleşen skandalın son dalgası da Sarbanes-Oxley Kanunu çıkarılmasına neden olmuştur. Bu kanun mali raporlama işlemi üzerine iç kontrollerle ilgili bir rapor hazırlama şartını da içerir. Kanun, şirketlere finansal raporlama ve ekonomik çevreye olan inancı aşılmasına rağmen kanunun faydaları henüz ölçülmemiştir. Sarbanes-Oxley Kanunu’nun asıl çıkarılma amacı, paydaşların; finansal piyasalara olan güveninin yanı sıra, devlet yöneticiliğine ve hazırlanan raporlara olan inancı şirketlere tekrar kazandırmaktır. Bu beklenen güveni kazanmak için de aslında denetim firmalarına ait olan görevlerin adli görevler kapsamında olduğu ve bu adli olayların da adli muhasebeciler tarafından çözümlenmesi gerektiği vurgulanmıştır (Erkan, 2016, s. 9). Ayrıca Kanunun 404. maddesinde geçen iç kontrolle ilgili rapor hazırlamanın yeni bir konu olduğunu ve ek bir maliyet gerektirdiğini vurgulamak gerekir. Kanunda adli muhasebeyi ilgilendiren hükümlerin yanı sıra diğer hükümlerin de denetime ve piyasalara olan güveni üzerindeki olumlu etkisini göz ardı etmemeliyiz (Arens ve Elder, 2006, s. 347). Sarbanes-Oxley Kanunundan sonra Amerikan Sermaye Piyasası Kurumu (SEC) tarafından yayınlanan kural ve düzenlemelerde “adli muhasebe“ terimi açık bir şekilde kullanılarak muhasebe

mesleği içinde adli muhasebe mesleğinin yeri sabitlenmiştir (Çabuk ve Yücel, 2012, s. 3).

1.2.2. Adli Muhasebenin Türkiye’deki Gelişimi

Türkiye’deki adli muhasebecilik alanındaki yaşanan faaliyetleri diğer gelişmiş ülkelerle kıyasladığımızda Türkiye’nin çok geri planda kaldığını görürüz. Gelişmiş ülkelerde adli muhasebe alanındaki faaliyetler 20. yüzyılda tam anlamı ile gerçekleşirken Türkiye’de 21. yüzyılın başlarında yer almaya başlamıştır. Literatürde bile 21. yüzyıldan öncesine ait adli muhasebecilik içerikli çalışmalara rastlanılmamıştır (Bayrak, 2016, s. 14). Türkiye’de 21. yüzyıldan önce literatür alanında çalışmalarla karşılaşılmasının temel sebebi, adli muhasebe alanının ihtiyaca uygun biçimde, temel ve sistem dolandırıcılığı ve uzman bilirkişilik modelinin ülkemizde gerçek manada sağlanamamasıdır. Çünkü Türkiye’de muhasebe alanında yasa çıkarıcı kurum ve kuruluşlar Avrupa’daki benzerlerine kıyasla daha yeni yeni oluşmuştur. Bu da Türkiye’de adli muhasebe disiplini konusunda eksikliği vurgulamaktadır (Kurt ve Elagöz, 2015, s. 228).

Son zamanlardaki gelişmelerle adli muhasebe bir disiplin haline gelmiş ve literatürde de ilgi çekmeyi başlamıştır. Tezlerde ve makalelerde çalışma konusu olarak adli muhasebe alanı tercih edilmiş ve gitgide ülkemizde yer edinmeye başlamıştır. Adli muhasebe alanının ülkemizdeki gelişim evresi şu şekildedir:

Türkiye’de 2007 senesinde Uluslararası Suistimal İnceleme Uzmanları Derneği (USİUD) kurulmuştur. Bu dernek 1988 yılında Amerika Birleşik Devletleri’nde kurulmuş olan Sertifikalı Hile Araştırmacı Kuruluşu (ACFE)’nin faaliyetlerini resmi temsilci olarak yürütmeye başlamış ve Türkiye’ye göre ACFE’nin mevzuatında yeniden düzenlemeler yapılarak resmi olarak kaydedilmiştir (Şahin, 2011, s. 96).

2009 yılında ise, İstanbul Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası (İSMMM) adli muhasebe konusunda geri planda kalmayıp ilk defa adli muhasebe eğitimi vermek amacıyla “Bağımsız Adli Muhasebe Uzmanı Programı”nı oluşturmuştur. Bu program sonrasında programa katılan Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) adaylarından 35’i adli muhasebeci sertifikası almıştır (Çabuk ve Yücel, 2012, s. 37).

2010 yılında iş kültürü ve ekonomi kapsamı dâhilinde “Turkishtime” adlı dergi, adli muhasebeyle ilgili incelemelerde bulunmuştur. Bu inceleme sonucu Türkiye’de bilindik olan pek çok şirket yöneticileriyle röportaj yapmıştır. Bu röportajda muhataplara “Adli muhasebeci ile çalışıyor musunuz?” diye sormuş ve olumlu cevaplar alamamıştır (Öztop, 2010, s. 87). İnceleme sonucu yapılan röportaj sayesinde önde gelen birçok şirketin bile adli muhasebeci ile çalışmadığı sonucunu vermiştir. Oysaki o dönemlerde adli muhasebeci sertifikası almış birçok kişi vardı. Fakat buna rağmen şirket sahipleri şirketlerinin bünyesinde adli muhasebeciyle çalışma gereği duymamış ve pek istekli davranmamışlardır.

2011 yılında önde gelen şirketlerin dikkatini çekemeyen adli muhasebe alanında tecrübeli ve profesyonel sayılabilecek, adli muhasebeci sertifikası almış 35 Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) meslek mensubu yan yana gelmiştir. Bu 35 kişinin bir araya gelmesi ile Uluslararası Hile Denetimi ve Danışmanlık Hizmetleri A.Ş. kurulmuştur. Bu şirketi kurmalarındaki amaç; hile denetimi, hile araştırmacılığı, iç denetim, iç kontrol, kurumsal yönetim, uzman şahitlik ve bilirkişilik konuları ile ilgili hizmet sunmaktır (Bayrak, 2016, s. 15).

2011 senesinde bilirkişilik ve uzman şahitlik konularında çalışmalar yapılmıştır. 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu (HMK) ile “Uzman Görüşü” ve “Bilirkişilik” terimleri ayrıştırılmıştır. Bu 6100 sayılı Kanun’un 293. maddesince taraflar, uzman kişilerden davaya konu olan durum hakkında bilimsel nitelikte fikir alabilmektedirler. Ayrıca hâkim, kendisinden rapor alınan uzman kişiyi ek süre talep etmeden davet ederek dinlenilmesine karar verebilmektedir. Mahkemeye davet edilen uzman kişi geçerli bir sebebi bulunmadığı sürece mahkemeye katılmak zorundadır (HMK, Md. 293).

1.3. ADLİ MUHASEBENİN AMACI

Hile ve usulsüz işlemler sonucunda meydana gelen finansal skandallar, şirketlerin yanı sıra ekonomik çevreyi de kritik boyutta zararlara uğratmıştır. Sertifikalı Hile Araştırmacıları Kuruluşu (ACFE) 2012 istatistiğine göre; şirketlerin hileli işlemlerden dolayı gelirlerinin ortalama %5’lik kısmını kaybetmekte oldukları belirtilmiştir (Erol, 2013, s. 204). Bu gibi durumlarda adli muhasebeci, hileli işlemleri (şirket yönetici ve çalışanlarının yapmış olduğu hileler, yatırımlarla alakalı yapılmış

hileler, ticari komisyon ve rüşvetler, banka işlemleri- kredi kartı-elektronik fon transferi ile alakalı yapılmış hileler, interneti ve bilgisayarı kullanarak yapılmış hileler vb.) saptayarak açığa çıkarıp bu hileli işlemlerin önlenmesini amaçlamıştır. (Al, 2014, s. 103).

2004 yılında Amerikan Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Enstitüsü (AICPA)’nın Adli Dava Hizmet Komitesi’nce yayınlanmış makalede adli muhasebenin amacı “dolandırıcılığa karşı mücadeledir” şeklinde belirlenmiştir (Bayrak, 2016, s. 17). Bu amaç doğrultusunda adli muhasebeci mücadele sırasında analiz yaparak inceleme, denetleme, soruşturma ve sorgulama işlemlerini iç içe yürütmelidir (Pazarçeviren, 2005, s. 2).

Adli muhasebenin bir diğer amacı ise; hukuk alanındaki işlerden sorumlu olan savcı, hâkim, avukat, emniyet güçleri ve hile yapılmış kişi ile muhasebe mesleğini icra edenleri aynı noktaya toplamaktır (Gülten, 2010, s. 312). Böylece muhasebe bilgisinin yanında hukuki bilgiye de ihtiyacı olan muhasebeciler ile muhasebe bilgisine ihtiyacı olan mahkemeler ile arasında bir bağ meydana gelmesini sağlamaktadır. Bu doğrultuda hareket edilip karşılıklı ihtiyaçlara cevap verilirse her iki tarafın da yararına bir durum olur. Farklı bir ifadeyle adli muhasebe, hukukçu ve muhasebecileri aynı noktaya toplayıp karşılıklı hizmet katkısı elde etmelerini sağlar. Bu katkılar da adli muhasebenin amacının doğru yolda ilerlediğini gösterir.

1.4. ADLİ MUHASEBE KAVRAMININ ORTAYA ÇIKMA SEBEPLERİ

Günümüze kadar gelişmesi hiç durmadan devam eden teknolojik araçlar sayesinde gelen yenilikler bir taraftan toplumdaki ve ekonomideki yaşamımızı zahmetsiz hale getirirken diğer taraftan toplumu riskler ve tehlikelerle karşı karşıya bırakır (Pehlivan, 2010, s. 9).

Günümüzde yaşanan yeniliklerden en önemlileri arasında internet önemli bir yer almıştır. İnternet dünya ticaret hacminin göz ardı edilemeyecek kadar büyük bir kısmını kapsamaktadır ve geleneksel ticaretin yerini almayı başarmıştır. Geleneksel ticaretin yerini internete bırakmasının sebebi, mal ve hizmet üretiminin, tanıtım ve satışının telekomünikasyon ağı kullanılarak yapılmasına yardımcı olan e-ticaret, bilgi ve iletişim teknolojisinde meydana gelen gelişmelerdir (Pehlivan, 2010, s. 9).

1980’li yıllardan itibaren otomasyon, birçok alanda olduğu gibi muhasebe alanında da yerini almaya başlamıştır. Bu otomasyon mali tabloların hızlı bir biçimde oluşturulma ihtiyacını doğurmuştur. Bu ihtiyacı muhasebe işlemlerinde artışlar ve muhasebe kayıtlarının denetimindeki boşluklar da zorunlu kılmıştır. Bu ihtiyaçlar doğrultusunda bilgisayar muhasebe alanında yer almaya başlamıştır. Bunun nedeni ise, şirketlerdeki artan ticari işlemler, muhasebe kayıtlarının hacmini de artırmış ve denetçiler artan bu muhasebe kayıtlarını incelemede yetersiz kalmıştır. Bu dönemde şirketler için önemli olan iç kontrol, örnekleme, ölçme riski gibi konular yine de çoğu şirketin denetim konusunda ucuz yöntemlere başvurmasına engel olamamıştır. Ahlaki davranıştan uzak yöneticiler de şirketlerini düşünmeyip modern kontrol yöntemlerini tercih etmemişler. Bütün bunlara rağmen daha duyarlı yöneticilerin varlığı sayesinde 1990’lı yıllarda örnekleme yaklaşımları ve modern risk kontrol teknikleri gelişmiştir. Bu uygulamalar asıl önemini 21. yüzyılın başlarında göstermeye başlamıştır (Crumbley vd., 2007, p. 1141).

Yaşanan tüm bu değişiklere sebep olan gelişmeler günümüzde bir yandan toplumun belli bir kısmı için faydalı olarak değerlendirilirken; bir yandan da tek amaçları fırsatları kendileri adına çıkar sağlamak için kullanan suçlular için suç aleti olarak görülmektedir. Bu yeni teknik ve yöntemleri kullanmaktan kaçınan suçluları geleneksel teknikleri kullanırken yakalamak ve bunları açığa çıkarıp suçlamak zamanla imkânsızlaştırmıştır. Bu imkânsızlık da suçların sadece uzman kişilerce açığa çıkarabileceği gerçeğini ortaya çıkarmış ve suçluları yargılama aşamasında yer alması gereken kişilerin muhasebe bilgisine sahip olması gerekliliğini zaruri kılmaktadır.

Adli muhasebeyi zaruri kılan diğer alanlara elektronik ticaret, bankacılık gibi alanları da örnek verebiliriz. Bu alanlarda işlenen suçların tespiti ve ortaya çıkan güvenlik boşluğunun örtülmesi için yeni yöntemler keşfedilmelidir.

Günümüzde artan teknolojik gelişmeler, yeni yöntem ve teknik ihtiyacını doğurmuştur. Bu ihtiyaca daha karmaşık hale gelen ticari işlemler, mahkemelere başvuran bireyler ve kamu kurumlarındaki sayı artışı sebep olmuştur. Bu artışlar da avukatlar ve mahkemelerin karşı karşıya kaldığı olaylarda uzman desteğine daha çok ihtiyaç duymasına sebep olmuştur (Pehlivan, 2010, s. 10).

İşletmelerdeki günden güne artan çalışan hileleri ve yolsuzlukları giderek şirket başarısızlıklarının oranını yükseltmektedir. Bu başarısızlıklara sebep olan durumların tanımlanması ve önüne geçilmesi için uzmanların yardımına gerek duyulmaktadır.

Bazı uzmanlara göre, adli muhasebeye olan ihtiyacı artıran, adli muhasebenin günümüzde popüler hale gelmesini sağlayan birçok sebep vardır. Bu sebeplerden bazıları; çok sayıda şirketi, ayrıntılı bir biçimde ve uzun bir süre mali raporlarını kontrol etmeye iten sorunlar, finansal piyasalardaki mücadeleler ve bu piyasalara güvenini yitirmiş yatırımcılardır. Ayrıca hileli işlemleri teşvik eden yapısıyla bugünkü ekonomi, beyaz yakalıların işlemiş olduğu suçlardaki bitmeyen artış ve hileleri açığa kavuşturmada emniyet birimlerinin karşı karşıya kaldıkları güçlükler adli muhasebeye olan ihtiyacı gerekli kılmaktadır (Ramaswamy, 2007, p. 32).

1.5. ADLİ MUHASEBE İŞLEMİNİN AŞAMALARI

Adli birimler için uygulanan beceriler; uzman muhasebecilerin uyguladığı farklı anlamdaki muhasebe mesleğinin dışında edinilmiş hukuki beceriler, adli teknoloji becerileri, araştırma ve analitik becerilerdir. Bu şekilde uygulama imkânı kazanmış birçok uzmanlık dalı iç içe geçerek adli muhasebe için kullanılmaktadır (Şahin, 2011, s. 24).

Her adli muhasebe yetkisi kendine özgü bir süreç içinde değerlendirilmektedir. Bu sebepten dolayı, adli muhasebecilik işleminde izlenecek yollar ve bakış açıları farklılık gösterecektir. Buradan yola çıkarak genel anlamda, adli muhasebe işleminin adımlarını aşağıdaki gibi açıklayabiliriz (www.forensicaccounting.com):

1.5.1. Müşteri ile Buluşma

Bu işlem, var olan durumun olaydaki ana sebeplerin ve meselelerin anlaşılıp yorumlanabilmesi için faydalıdır.

1.5.2. Çatışmanın Tespiti

Taraf olanlar dinlenir, deliller tek tek açığa çıkarılır, problem sorgulanır ve uyumsuz bir durum tespit edilmişse bu durumu denetlemek gerekir.

1.5.3. Öncül (Başlangıç) Araştırma

Ön araştırma yapmak, süreci (yapılması gereken işler, dava taslağı) planlamadan önce faydalı olacaktır. Bu öncül araştırma sorunun daha iyi bir şekilde anlaşılması açısından, sonraki planlara da örnek oluşturacaktır.

1.5.4. Bir Eylem Planı Hazırlanması

Bu işlemten önce müşteriyle görüşülerek öncül araştırma sonucunda elde edilmiş verileri, planın hedefleri ve bu hedefleri gerçekleştirmek için yararlanılacak yöntemi belirleyip ondan yararlanılmasını sağlar.

1.5.5. Doğru Kanıtların Elde Edilmesi

Bu adımda davanın özelliği esas alınmak şartıyla, belgelerin tespiti, aktifler, nicel veriler, kişiler ve kurumlar araştırılır. Sonra olayın gerçekleşip gerçekleşmediği konusunda delillerin veya uzman bilirkişi tarafından sunulan raporların araştırılması yer alır.

1.5.6. Analiz

Analiz davanın niteliği de göz önüne alınarak, aşağıdaki maddeleri kapsayabilir:

- Kanıtlar sonrası öğrenilmiş mali kaybın ölçülmesi,
- Yapılan işlemlerin özeti,
- Bilanço aktiflerinin incelenmesi,
- Iskonto oranlarını kullanarak şimdiki (cari) değerlerin tespiti,
- Analizin tablo ve grafiklerle ifade edilmesidir.

1.5.7. Raporun Hazırlanması

Rapor; görevin ne nitelikte, araştırmanın hangi kapsamda, uygulanacak yaklaşımın ne olduğuna, bulguların ya da yorumların sınırlarının neye göre belirlenmesi gerektiğine göre farklı bölümlere ayrıştırılıp hazırlanmalıdır. Bu rapordaki bulguları uygun bir şekilde destekleyip açıklanmak için grafiklere ve çizelgelere de yer verilmektedir.

Adli muhasebecilerden rapor istenmesinin çeşitli nedenleri vardır. Bunlar (Kılıçbey, 2017, s. 32):

- Mahkemenin duyduğu gereksinim için,
- Çözüm için,
- Yargının vereceği karar için,
- Jüriye kanıt sunmak için.

1.6. ADLİ MUHASEBE İLE İLGİLİ BİLİMLER

1.6.1. Adli Muhasebe ve Muhasebe Denetimi İlişkisi

Muhasebe, şirketlerdeki ölçme, değerlendirme ve iletişimde aracı olma gibi bazı özellikleri barındıran, şirketin finansal verileri toplayıp, bu verileri işleyip raporlayarak ilgili taraflara ulaştıran sistematik bir bilgi kaynağıdır (Büyükmirza, 2007, s. 4).

Muhasebe, geleneksel muhasebe sürecinde farklı alanlarda hizmet verebilmektedir. Bu alanlar: genel muhasebe, maliyet muhasebesi, yönetim muhasebesi, denetim vb. alanlardır. Bu alanların her birinin birbirinden farklı amacı vardır. Yönetim muhasebesinin amacı, şirketteki faaliyet kârlılığını izlemek ve bu karlılığı artırılabilmesi için elde ettiği bilgilerin işine yarayacak tarafları şirket bünyesinden anlamlı bilgilerle aydınlatmaktır (Pehlivan, 2010, s. 13). Adli muhasebe bu bahsedilen muhasebe alanlarından muhasebe denetimiyle daha iç içedir. **Muhasebe denetimi**, bir iktisadi döneme ya da birime ait olan sayısal verilerin, daha önceden saptanmış ölçülere uygun olup olmadığını tespit edip açıklama, bu uygunluk konusunda bir rapor tutmak amacıyla bağımsız uzman bir kişi vasıtasıyla yürütülen denetim kanıtı elde etme ve bu kanıtları değerlendirilmesini yapan bir çalışma alanıdır (Türedi, 2007, s. 18–19). Bu tanımla kısaca, muhasebe denetiminin, adli muhasebecinin araştırmadaki becerilerini kullanabilmesine destek olan bir alan olduğu söylenebilir. Geçmiş tarihte Amerika Birleşik Devletleri'nin karşı karşıya kaldığı Adelphia, World Com, Enron vb. mali alandaki skandallar, şirketlerde yaşanmış şüphe çeken olayların araştırılıp hilelerin tespitinde adli muhasebecilerden faydalanılması gerekliliğini ortaya koymuştur (Pehlivan, 2010, s. 14).

Muhasebe denetimi ve adli muhasebe arasındaki benzerlik ve farklılıklar aşağıdaki gibi ifade edilebilir (Pehlivan, 2010, s. 15):

- Muhasebe denetimi ve adli muhasebe, mali raporlamanın hukuki ilkelere uygun bir şekilde yapılmasını amaçlamaktadır.
- Muhasebe denetimi işlemlerinde ve adli muhasebe incelemelerinde, şirketin o anki durumu, kayıt sistemindeki düzeni ve doküman çeşitleri, hileli şekilde yapılan işlemlerin etkilerinin şirket faaliyetleri üzerinde ne derece olduğu konusundaki bilgisi yeterli düzeyde olmalıdır.
- Muhasebe denetimi mali tabloların genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uygunluğunu araştırırken, adli muhasebe, alanındaki incelemelerde varlıkların kötüye kullanımı ve hileli muhasebe işlemleri kapsamındaki suçlarla ilgilenir.
- Muhasebe denetim alanında yapılan çalışmalar sonucu değerlendirmedeki açıklamalar mali tabloların tamamı için yapılmaktadır. Adli muhasebe araştırmalarında ise şirket içindeki birey ve birimlerin üzerinden değerlendirilme yapılmaktadır.
- Muhasebe denetimi yaptığı bilimsel çalışmalar neticesinde, mali tablolarla alakalı görüşünü geniş ve sınırlı bir çerçevede sunarken, adli muhasebe araştırmaları neticesinde şüphe uyandıran bir sorunun detayı üzerinde durur.
- Muhasebe denetiminde kişilerin davranışlarıyla ilgilenilmez. Raporlama sisteminin güvenilir ve geçerli verileri içerip içermediğiyle ilgilenir. Adli muhasebe ise, incelemeleri sırasında şirket yönetiminin verdiği beyanın yanlışlığı ve bilinçli verilip verilmediği ile ilgilenir.
- Muhasebe denetimi ile ilgili çalışmalardan çoğunlukla çalışan kesimin de haberi olurken, adli muhasebe ile ilgili araştırmalarda çalışmanın amacı ve kapsamı ile ilgili çalışanların bilgisi yoktur.
- Muhasebe denetiminde hazırlanan çalışma planında önceki çalışmalar da dikkate alınır ve kümülatif bilgilerden faydalanılır, plan uzun vadede yapılır. Adli muhasebe araştırmalarında ise, daha öncesinde belirlenen bilgilerin bir kısmı önemsenir, araştırmanın planı düzenlenir, farklı sonuçlar bulduktan sonra tekrardan düzenlenir.

- Muhasebe denetiminde, şirket yönetimindeki kişilerin yaptığı açıklamaların bir kısmı bile olsa güvenilir bulunurken, adli muhasebede yönetimdekilerin beyanına güvenilirlik daha azdır.
- Muhasebe denetimi çalışmaları neticesinde bir fikir beyan edilirken, adli muhasebe araştırmaları neticesinde ihtimal olarak eşit sayılabilecek farklı sonuçlar elde edilebilir.
- Muhasebe denetimi bir düzen içerisinde yapılan ve devamlılık arz eden çalışmalarken, adli muhasebe araştırmaları düzenli olarak yapılmayan ve devamlılık arz etmeyen çalışmalardır.
- Muhasebe denetiminde resmi olarak kullanılan çalışma kâğıtlarında genellikle net bir şekil şartları istenmez. Adli muhasebe araştırmalarında ise delil niteliğinde olan belgeler hukuki kurallara uyacak net bir şekil şartları taşınmalıdır.
- Muhasebe denetimi çalışmalarının devamı için bir tazminat güvencesi gerekliliği olmasa da, adli muhasebe araştırmalarında zararları tazmin etme güvencesi vardır. Çünkü üçüncü şahısları ilgilendiren bilgilerin kullanıldığı belgeler bulunmaktadır.
- Muhasebe denetiminde işlem aşamalarını belirlemede, genel kabul görmüş denetim standartları esas alınırken, adli muhasebe araştırmalarında bilgi, beceri, tecrübe ve eğitim esas alınır.
- Muhasebe denetimi çalışmalarının neticesinde, olumlu-olumsuz ve şartlı görüş bildirilebilir veya görüş bildirmekten kaçınabilir. Adli muhasebe araştırmalarında ise, tekrar gözden geçirmek gerekli mi ona bakılıp gerekli ise nasıl yapmak gerektiğiyle alakalı bir görüş bildirilmez.
- Muhasebe denetimi, edinilen belge ve bilgilerin zıddını kanıtlayacak yeni bilgiler ve kuşku olmadığı sürece bu belge ve bilgilerin geçerli ve güvenilir olduğunu varsayar. Adli muhasebede ise şüphe kaçınılmazdır. Belgelerin üzerinde değişiklik veya tahrifatına sebep olacak bir şey yapılmış olabilme endişesi vardır.
- Muhasebe denetimi çalışmalarında daha fazla ilgi duyan kanıtlar kişisel düşünceleri destekleyen kanıtlarken, adli muhasebe araştırmalarında mahkemedeki bir savcı edasında tümü toplanıp muhafaza edilme yolu tercih edilen kanıtlardır.

- Muhasebe denetimindeki elde edilen bulguların sözlü şekilde sunumu çok nadir tercih edilirken, adli muhasebe araştırmalarında edinilmiş bulguların araştırmanın taraflarına sözlü şekilde sunumu daha sık tercih edilir.

Muhasebe denetimi ile adli muhasebe arasındaki ilişki Tablo 1.'de ayrıca gösterilmiştir:

Tablo 1. Muhasebe Denetimi İle Adli Muhasebe Arasındaki İlişki

	MUHASEBE DENETİMİ	ADLİ MUHASEBE
Görev Onayı ve Tanımı	Sözleşme metni ile sınırlı	Detaylı görev tanımı (Çalışmanın amacı, hareket noktası, süreç)
Taraflar arası İletişim	Genellikle, ön görüşme ve sonuçlar üzerinde son görüşme yapılır.	Sürekli iletişim vardır. (Bir sonraki adımda nasıl hareket edileceğinin belirlenmesi için)
Varsayım	Yönetimin bütünüyle dürüst olduğu varsayılır.	Yönetimin en azından bir bölümünün hatasız olmadığı varsayılır.
Çalışmanın Yöntemi	Mali tablolarda incelenmesi gerekli bölümlerde örnekleme yöntemi ile inceleme yapılır.	Tanımlanmış bölümde kapsamlı bir inceleme yapılır.
Rapor	Standart ifadelerin yer aldığı bütüne ait bir rapor yazılır.	Talep edilen kısımla ilgili tek bir rapor yazılır.
Period	Yıllık olarak tekrarlanır.	Yalnız bir defaya (istendiğinde) mahsustur.

(Kaynak: Pehlivan ,2010, s. 17).

1.6.2. Adli Muhasebe ve Hukuk İlişkisi

Hukuk, toplumsal hayatı iç içe geçiren kurallar bütünüdür. Hukuk; kişilerin karşılıklı ilişkilerinin, devletle olan ilişkilerinin ve devletlerin diğer devletler ile olan ilişkilerinin düzenlendiği kuralların bir düzen ve sıralamaya tabi tutulmasıdır (Adal, 1998, s. 61).

Ekonomik hayatın gelişmesiyle şirketlerin sayısı ve büyüklüğü artmıştır. Bu büyüme, mali anlamdaki birleşmeler, kişisel çıkarların ve kamusal çıkarın korunması

gerekliliği, hukuk kurallarının muhasebe alanını düzenlenmesi zaruri olarak gündeme taşımıştır. Hukuk kuralları tarafından korunmaya ihtiyacı olan menfaatler oranca arttıkça muhasebe alanındaki kanun koyucuların müdahalesi de giderek artmıştır. Muhasebe hukukunun oluşum sürecinde konusu geçen korunmaya ihtiyacı olan menfaatler ilk başta özel menfaatler (ticaretle uğraşanların ve şirket çevresinin menfaatleri vb.) ile kısıtlanmışken gün geçtikçe kamu menfaatinin de korunma ihtiyacı gündeme getirilmiştir (sigortalılar, tasarruf sahipleri vb.) (Karayalçın, 1988, s. 10).

Günümüze gelinceye kadar hukuk ve muhasebe arasındaki ilişki temel olarak dört evre geçirmiştir (Karayalçın, 1988, s. 10 – 11). Bunlar;

- Ticaretle uğraşanlar için defter tutma hukuku,
- Anonim şirketler için bilanço hukuku,
- Sermaye piyasasının giderek gelişmesi ile büyük şirketlerin kurulması,
- Uluslararası alandaki çalışmalar ve muhasebe alanını ilgilendiren kurallara uyumun sağlanması ve standartların oluşturulmasıdır.

Adli muhasebe, muhasebe ile alakalı hukuki problemleri içeren bir alandır. Bu nedenle, eğer ortada muhasebe ile alakalı bir sorun dava konusu ediliyorsa, iyi bir adli muhasebecinin muhasebenin dışında bilmesi gereken en önemli şey hukuki süreçtir. Bu yüzden adli muhasebecilerin; veriyi toplamada, bu verileri analiz etmede ve raporlamada işlemleri yerine getirirken tüm bu işlemleri hukuka uygun bir şekilde yapmaları gerekir.

Adli muhasebecilerin yeterli olarak bilgi sahibi olması gereken hukuk bilgisi yalnızca yargılama usulü ve temel ticaret hukuku ile sınırlandırılmaz. Adli muhasebeciler, diğer hukuk alanlarının yanı sıra özellikle ceza hukuku ile ilgili de bilgi sahibi olmalıdır. Bunun sebebi, adli muhasebecilerin, karşılaştıkları adli ve idari soruşturmalarda basamakları belirlemede beklenenden daha etkin biçimde görevlendirilebilmeleridir. Mesela bir adli muhasebeci soruşturma olayının başında görev alabilir, hukuki usulle orantılı bir dava dilekçesi hazırlanmasına yardımcı olabilir ve hem yargılama öncesinde hem de yargılama sırasında profesyonel bir destek sağlayabilir. Hatta adli muhasebeciler soruşturmayı kendi yürütebilir, bir kolluk kuvvetinin görevi ne ise onu yerine getirebilir. Örneğin; suçlamada bulunabilir, yeri geldiğinde tutuklayabilir. Bu yüzden adli muhasebecilerin sahip olacağı iyi bir hukuk

bilgisi hukuki sorunları çözüme kavuşturmada fayda sağlayacaktır (Pehlivan, 2010, s. 19-20).

Adli muhasebe ve hukuk iki noktada karşılaşmaktadır. **Birincisi** kanunların ihlali söz konusu olan durumlardaki beraber yargılama süreci; **ikincisi** de muhasebecilerin yaptığı çalışmaların etkilendiği takip edilmesi şart olan yasal süreçtir (Pehlivan, 2010, s. 20).

1.6.3. Adli Muhasebe ve Kriminoloji İlişkisi

Kriminoloji teriminin Türkçedeki karşılığı “suç bilimi” dir (<http://tdkterim.gov.tr/bts>). Amerikan kriminolojisinin duayeni dediğimizde akla gelen isim Edwin H. Sutherland’dır. Bu kişinin kaleme aldığı *Principles of Criminology* isimli yapıtında kriminoloji “suçu sosyal bir eylem olarak ele alan bilgilerin tümü” şeklinde tanımlanmaktadır. Kriminolojinin içeriğinde kanun yapma, kural ihlâl etme ve kural ihlâl edilmesi halinde tepki verme gibi süreçleri yer almaktadır. Bunun yanı sıra suça engel olmak ve bu suçun meydana gelmemesi için suçlularla ilgili gereken tüm tedbirleri almak için konuyla ilgili ilkeler ve diğer biçimlerdeki bilgilerin tümü yer almaktadır (Tutar, 2002, s. 1).

Kriminolojinin, başka bir ifadeyle suç biliminin Türkiye’deki duayeni ise Sulhi Dönmezer’dir. Bu kişi kriminolojiyi, “İnsanı doğru davranıştan saptıran davranış ve hareketleri sonucu suçu doğuran, suçu işleyen, amacı suçu kontrol etmek olan, süreçleri açıklayan ve suça sebebiyet veren faktörleri ortaya çıkarmak maksadıyla suç işleyen insana ait bilgileri bir bütün olarak ele alıp sentezleyen bir bilgi dalı” olarak tanımlamaktadır (Dönmezer, 1984, s. 8).

Kriminoloji biliminin, adli muhasebecilerin yaptığı araştırma sürecinde de etkisi vardır. Amerikan kriminoloji duayeni Edwin H. Sutherland “beyaz yakalılar suçu” kavramını 1949 yılında literatüre kazandıran isimdir. Beyaz yakalı suçlar adli muhasebenin de kapsamına girmektedir. Kriminolojiye ait bilgiler adli muhasebecilere hile denetimi ile ilgili konularda önemli ölçüde yardımcı olabilir. Mesela kriminoloji, çalıştıkları kurum aynı olan farklı özellikteki çalışanlar arasında, kişisel özellikleri göz önüne alınarak hangilerinin hileli işlemlere karışıp karışmayacağını ve çalışanı suç işlemeye iten nedenlerin neler olduğunu anlamak adına adli muhasebecilere önemli ölçüde yarar sağlamaktadır (Pehlivan, 2010, s. 22).

1.6.4. Adli Muhasebe ve Sosyal Bilimler İlişkisi

Muhasebecilik belli yönleriyle teknik bir meslek olarak değerlendirilmekteydi ve teknik bilimden yararlanmaktaydı. Fakat son zamanlarda adli muhasebe kavramının gündeme daha sık gelmesiyle, teknik bilimlerin yanı sıra sosyoloji, psikoloji ve bunları içine alan sosyal bilimlerden de yararlanmak durumunda kaldı. Bilhassa sosyal bilimlerin hile denetçiliğindeki yeri ve önemi inkâr edilemez. Çünkü sosyal bilimciler hileyi insan davranışı olarak bilir, anlamaya çalışır ve hem yönetici hem de denetçiler açısından tespit edip engel olmaya çalışırlar. Kişinin hile yapma arzusu en çok davranış bilimi ile ilgili sorunlar iken, kişinin arz ettiği hedeflerin yer aldığı örgütsel yapı, hilekâra engel olabilecek kişi ve mekanizmalar ise hukuki çerçeveye ilgili sorunlardır. Bu durum “hile üçgeni” ile de ifade edilmektedir. Bu üçgenin köşelerinde yer alan her unsur (baskı/motivasyon, fırsat, haklı gösterme) bir şekilde insan psikolojisiyle alakalıdır (Pehlivan, 2010, s. 22-23).

Eğer bir adli muhasebeci hileyle mücadele içinde ise bu süreçte karşı karşıya kalacağı psikolojik dinamikleri bilip yorumlaması gerekir. Hilenin temelindeki bu psikolojik etkenler bilinirse bu durum adli muhasebecilere hileli işlem öncesi tedbir alma fırsatı sunar. Ayrıca hile yapma fırsatı yasalarla da desteklenip ortadan kaldırılabilir (Şahin, 2011, s. 33).

İKİNCİ BÖLÜM

ADLİ MUHASEBE MESLEĞİ

2.1. ADLİ MUHASEBE MESLEĞİNİN KAVRAMSAL ÇERÇEVESİ

2.1.1. Adli Muhasebeci

İşletmelerde yaşanan finansal skandallar, muhasebecilerin görevlerini icra ederken hile ve diğer yasadışı faaliyetlerle ilgili bilgileri olmamasından dolayı ortaya çıkmaktadır. Adli muhasebecilik mesleği varlığını bu durumda ortaya koyar ve muhasebe ve hukuk arasında ilişki kurup muhasebe alanında yeni bir bakış açısı sunar (Pala, 2011, s. 28). Bu yeni bakış açısı ile muhasebe alanında kendine yer bulan bu mesleği profesyonel anlamda gelir elde etmek için uygulayan yeterli donanım ve becerilere sahip kişilere de “Adli Muhasebeci” adı verilmektedir (Gülten ve Kocaer, 2011, s. 13).

Adli muhasebeci, adli muhasebeyi ilgilendiren konularda yeterli bilgi setine sahip olup işletmecilik ve muhasebe bilgisi ile hukuk kurallarını araştırmacı bir mantık yolunu izleyerek sosyal, hukuki ve mali alandaki sorunlara doğru şekilde uygulayabilecek meslek mensubudur (Pehlivan, 2010, s. 24). Bu tanımdan yola çıkarak adli muhasebeciliğin bir meslek olarak kabul edilmesi için üç özel şart dikkat çekmektedir. Bu özel şartları aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (Bayrak, 2016, s. 6-7):

- Bu mesleği tercih eden kişiler yeterli düzeyde bir eğitim ve öğretim aşamasını tamamlamış olmalıdır.
- Bu mesleğin belirli bir ilke ve standartları, etik kuralları, sertifikasyon ve belgelendirme sürecinin bulunması gerekmektedir.

- Mesleğin icra edileceği ülkede meslek ile ilgili hukuksal bir dayanak, başka bir ifadeyle mesleğin yasalarla desteklenmiş olması gerekmektedir.

Robert R. Roche, bir adli muhasebecidir ve IRS (Internal Revenue Service - İç Gelir İdaresi)’den emekli olmuştur. Robert R. Roche için adli muhasebeciliğin tanımı şöyledir: “Kayıtların görünen değerini kabul etmeyerek arka planını araştıran, dokümanlarla ilgili şüphe duyan, gerçek niyeti inceleyen, bilirkişi raporu hazırlayıp sunan, birilerinin yalan söyleme ihtimalinin var olduğu anlarda ortaya çıkan, bireylerle mülakatlar esnasında detaycı davranarak gerçeği tüm ayrıntılarıyla açığa çıkaran kişidir” (Crumbley, 1995, p. 23).

2.1.2. Adli Muhasebecilik Temel Kavramları

Adli muhasebecilik temel kavramlarının bir yönüyle muhasebe ile hukukun temel kavramlarının birleşiminden oluştuğunu söyleyebiliriz. Bu temel kavramlar adli muhasebecinin faaliyetleri sırasında dikkat etmesi gereken hususlardan oluşmaktadır. Adli muhasebeci bu kavramları çalışmalarına uyarladığı takdirde daha verimli sonuçlar elde edecektir. Adli muhasebeciliğin temel kavramları şunlardır (Terzi ve Gülten, 2014, s. 55-60):

Sosyal Sorumluluk Kavramı: Bu kavram, sadece kişi ve grupların çıkarına yönelik değil toplumun da çıkarlarını ön planda tutan bir kavramdır. Çünkü adli muhasebeciler toplumun ortak çıkarı doğrultusunda kamu hizmeti sağlamaktadır. Adli muhasebecinin faaliyetleri kapsamında elde edeceği sonuçların doğru olması ve toplumu yanıltmaması önemlidir. Adli muhasebecinin toplumun vicdanını incitecek davranışlarda bulunmaması gerekmektedir.

Eşitlik Kavramı: Bu kavram dil, din, mezhep, felsefi düşünce, siyasi görüş vb. konularda ayırım yapmadan adli muhasebecinin görevini icra etmesini ifade etmektedir. Bu kavrama göre adli muhasebecinin sadece faaliyetlerini yerine getirmesi gerektiği, müşteri ya da karşı taraftaki insani farklılıklara göre araştırmasını yürütmemesi gerektiği vurgulanmaktadır.

Tarafsızlık ve Delile Bağlama Kavramı: Bu kavram, bir adli muhasebecinin görevi sırasında tarafsız ve bağımsız hareket etmesi gerektiğini göstermektedir. Ayrıca adli muhasebeci bu görevi esnasında adaleti unutmamalı ve çalışma sonucu elde ettiği

düşünceyi ileri sürerken herkesin kabul edeceği genel geçerli kanıtlardan faydalanmalıdır. Adli muhasebeci çalışmaları sonucunda elde etmiş olduğu deliller ışığında sadece kesin görüşünü bildirebilir. Aksi takdirde varsayımlarda bulunarak birini suçlayamaz ve hedef gösteremez. Adli muhasebeci elde etmiş olduğu deliller doğrultusunda gerçekleri ortaya koymalı ve tarafsız bir şekilde hareket etmelidir.

Tutarlılık: Bu kavram, bir adli muhasebecinin uygulamaları esnasında yararlandığı teknik ve yöntemlerle elde etmeyi amaçladığı neden ve sonuç için tutarlı davranması gerektiğini gösterir.

Özün Önceliği: Bu kavram, bir adli muhasebe alanında yapılan uygulamada kullanılan belge ve delillerin görünen gerçek anlamından ziyade gizlemiş olduğu gerçek anlamına öncelik vermesi gerektiğini gösterir. Adli muhasebecilik mesleğinin gereği olan şüphecilik, bu kavramın uygulanmasında önemlidir. Adli muhasebeci görünenden çok görünmeyenlerden şüphelenerek, durumun özüne inmektedir. Bu durum adli muhasebecinin olayın arkasındaki gerçekliğe ulaşmasını sağlayacaktır.

İhtiyatlılık: Bu kavram, bir adli muhasebecinin mesleğini icra ederken yeterli olmayan kanıtlar ile kimseyi kolaylıkla suçlamaması ve kanıtı olmayan bir suç ile itham etmemesi gerektiğini gösterir. Adli muhasebecinin aksi ispatlanmayıncaya kadar herkesin masum olduğunu bilmesi gerekmektedir. Adli muhasebeci kesin olmadığı durumlarda kimseyi suçlamamalı ve suçlu ithamında da bulunmamalıdır.

Şahsilik: Bu kavram, bir adli muhasebecinin bir başkasının işlemiş olduğu suçu diğerinin üzerine yüklememesi gerektiğini ifade eder. Bu sebepten ötürü adli muhasebeci taraf tutmak amacıyla kesinlikle başkasının işlemiş olduğu suçu bir başkasına yüklemeye çalışmamalıdır. Bu durum hem adaleti yanıltmaktadır hem de adli muhasebeciliğin temel kavramlarından olan sosyal sorumluluk kavramına ters düşmektedir.

Kanunlara Bağlılık: Adli muhasebecinin yürütmüş olduğu her faaliyeti kanunların gerektirdiği kapsamda yapması gerektiğini ifade etmektedir. Herkes gibi adli muhasebeciler de görevlerini icra ederken kanunlara bağlı kalmalıdır.

Şüphecilik: Adli muhasebeci doğrulanmamış her bilgiye şüphe ile yaklaşmalı ve elde etmiş olduğu belge, beyan ve ifadelerin dışında başka gerçeklerin de olma ihtimalini unutmamalıdır. Adli muhasebecilerin özellikle hile araştırmacılığı görevi

kapsamında şüpheli davranışları gerekmektedir. Çünkü şüphelilik adli muhasebecinin olayın farklı boyutlarını görmesini sağlayacaktır. Bu şüphelilik kavramının yanında ihtiyatlılık ve özün önceliği kavramlarını dikkate almalı ve bir adli muhasebeci elindeki bilgi ve delillerin doğru olduğunu ölçmeden kimseye suç yüklememelidir.

2.2. ADLİ MUHASEBE MESLEĞİNİN İÇERİĞİ

Zamanla gelişen teknoloji nedeniyle artan rekabet aynı oranda hile, hata ve usulsüzlükleri de gündeme getirmiştir. Bu artan hile ve usulsüzlükler de denetime olan ihtiyacı artırarak bu alanda değişimine ve gelişimine katkıda bulunmuştur. Ticaretin var olduğu bu hayatta varlığını gösteren değişimler başta ABD ve diğer gelişmiş ülkelerde ticaretin gelişimi doğrultusunda adli muhasebe mesleğinin de yaygınlaşmasına ön ayak olmuştur (Çayır, 2018, s. 12).

Ülkelerdeki yolsuzlukların yok edilme arzusu veya bu yolsuzlukları önleme çabaları hukuk ve muhasebe alanlarında güçlü bir ilişkiyi ve adli muhasebe mesleğine olan ihtiyacı zaruri kılmıştır. Geçmişten süregelen bu ihtiyaç günümüzde daha da artmaktadır (Kurt ve Elagöz, 2015, s. 218).

Adli muhasebe alanında birçok mesleği ilgilendiren çalışma konusu mevcuttur. Adli muhasebeciler ise bu çalışma alanları içerisinde kendilerine şu çalışma konularını bulmuştur (Bozkurt, 2000, s. 57):

- Adli bir olayda dava sürecinin başlama ve yargılama aşamasında avukatlara, hâkimlere ve savcılara gereken yardımcı yapmak.
- Davanın olumlu sonuçlanabilmesi için adli muhasebecilerin mesleki yeteneklerinden yararlanılmaktadır. Özellikle paranın da söz konusu olduğu mali alandaki davalarda inceleme sonucu ulaştıkları tüm verileri mahkeme heyetine sunarak adaleti davanın tüm taraflarına dağıtırlar.
- Adli muhasebeciler hile konusunda uzman oldukları için hileyle ilgili kanıtları ortaya çıkarıp bu hilenin olumsuz etkilerinin ne derece olduğunu tespit ederler. Ayrıca bu hileyi nasıl önleyecekleri konusunda cezai işlemler yaparlar.

- Adli muhasebeciler mahkemeye intikal eden olayların yanı sıra şirketlerin finansal anlaşmazlıklarında da hâkimlik görevi üstlenirler.
- Adli muhasebeciler, şirket birleşmelerinde her iki şirketin de mali kaynakları ile ilgili inceleme yapar ve şirketlerin gerçek değerleri ile ilgili bilgi verir.
- Kara para aklama konusu kapsamında şirketteki kişilerin hesap hareketlerini detaylı olarak inceleyerek, uluslararası terör olaylarındaki görevli kuruluşlara yardım ederler.
- Finansal piyasalarda haksız yere elde edilen gelirlerin önüne geçmek amacıyla bu olayları sonuçlandırma açısından yetkili kurumlara yardım ederler.
- Bazı kurumlar finansal manipülasyon yapmak ister ve tam bu aşamada adli muhasebeciler kendilerini hatırlatarak buna engel olabilir.
- Şirketler için vazgeçilmez olan yeniden yapılandırma konusunda yardım ederler.

Bahsetmiş olduğumuz bütün bu nedenler dolayısıyla gerek şirket grupları gerekse kanun koyucular adli muhasebecilere ihtiyaç duyarlar (Usul ve Topçuoğlu, 2011, s. 58). Bu konuya bir sonraki konuda ayrıntılı olarak değinilecektir.

2.3. ADLİ MUHASEBE MESLEĞİNİN GEREKLİLİĞİ

2.3.1. Adli Muhasebeye Duyulan Gerekliliğin Nedenleri

Küreselleşmenin artışı ile özellikle 1980'li yıllardan itibaren yaşanan muhasebe alanındaki skandallar denetimin yerini ve denetçinin sorumluluklarını ön plana çıkarmıştır. Muhasebe alanında yapılan hileler yöneticiler ve yatırımcıların yanı sıra personellere, kredi sağlayan kurumlara, denetim firmalarına ve devlete de ekonomik kayıplar yaşatmıştır (Pazarçeviren, 2005, s. 2).

Yaşanan şirket skandalları klasik anlamdaki muhasebenin ve muhasebe denetiminin çehresinin değişerek adli muhasebenin ortaya çıkmasına sebep olurken adli

muhasibeye duyulan gerekliliği daha başka unsurlarla da desteklemek mümkündür.

Bunlar:

- Küreselleşme,
- Farklı coğrafyalara yapılan yatırımların artması,
- Yatırımlar sonucunda artan sahtekârlık, yolsuzluk ve uyuşmazlıklar,
- İşletmelerde genel giderlerin azalması,
- İşletmelerin hiyerarşik yapısındaki katmanların ortadan kaldırılması,
- Bilişim teknolojilerinin kullanımının artması,
- Toplumdaki birey ve kurumların mahkemelere başvurma oranlarının sayıca artması,
- Ticari işlem karmaşıklılığının git gide artması,
- Toplumda, bireylerin ve kurumların devlet ile ilişkilerinin giderek sorun çıkarmaya başlaması,
- İşletme başarısızlıklarının artması ve büyük tutarlara ulaşması,
- Avukatların ve mahkemelerin karşı karşıya kaldığı olaylarda uzman desteğine olan ihtiyaçın artması,
- Siber suçlar ve internet korsancılığının git gide artmasıyla bunların sebebiyet verdiği daha gelişmiş güvenlik ihtiyaçı ve uzman kişiler ihtiyaçı,
- Finansal tablo kullananları yanıltıcı bulanık muhasebe (Fuzzy Accounting) ve yaratıcı muhasebenin varlığı doğrultusunda şeffaflıktan uzak bir takım uygulamaların da artması,
- Bilgi teknolojilerinde yaşanan hızlı değişime adapte olan muhasebe bilimi, diğital ortama geçiş ile işlemlerin güvenliğinin azalmasıdır.

Yukarıda belirtilen nedenlerle zaruri olarak varlık gösteren adli muhasebe mesleği, muhasebe uygulamalarının yapısında değişikliğe sebep olmuştur. Zamanla karmaşık hale gelen ekonomik yapıda bu meslek aracılıyla muhasebe alanındaki bilgi ve beceri, yasal sorunlar yönünden daha sık kullanılmak zorunda kalınmıştır (Bozkurt, 2000, s. 57). Bu sebepler dolayısıyla da günümüzün git gide karmaşık hale gelen ekonomik yapısındaki sorunların çözümü için adli muhasebe mesleğine verilen önem artmıştır (Çabuk ve Yücel, 2012, s. 72).

Adli muhasebe gerekliliği ile ilgili Sarbanes-Oxley Kanunu şirket yönetimi ile ilgilenen kişilere iç kontrol sistemlerini araştırma, denetleme ve mali tabloları onaylama yükümlülüğü getirmiştir. Bu noktada şirket yöneticileri adli muhasebecilerden yardım alacaklardır (Altınsoy, 2011, s. 112). Adli muhasebeciler, muhasebe, denetim ve hukuk bilgilerine dayanarak şirket yöneticilerine ve/veya denetim komitelerine danışmanlık hizmeti verebileceklerdir. Bu açıdan Amerika’da yürürlüğe giren ve tüm dünyayı da etkileyen yasa, adli muhasebecilere duyulacak gereksinimi arttırmıştır. Aynı zamanda 1988 yılında kurulan şirket Kessler International, gerek değişen çevre koşulları gerekse mali soruşturma kapsamında daha derinlere inmek için adli muhasebeciye ihtiyaç olduğunu belirterek adli muhasebecinin önemini ve yapmış olduğu işi özetlemiştir (Kessler International, <https://investigation.com>).

2.3.2. Adli Muhasebe Mesleğine Gerek Duyanlar

Bir önceki konuda bahsettiğimiz adli muhasebenin gereklilik nedenlerinden biri de diğer mesleklerle olan yakın ilişkisi ve çoğu mesleğe destek olmasıdır. Mahkeme kapsamında avukatlara, güvenlik kapsamında emniyet güçlerine, şirketler kapsamında ise yöneticilere destek olmaktadır. Ekonomik alanda işlenen suçlar doğrultusundaki bir soruşturma esnasında muhasebe-finance, bütçeleme, vergi mevzuatı, bilgi teknolojileri ve genel yönetim uygulamaları kapsamında adli muhasebe uzmanlarının bilgi birikimine özellikle ihtiyaç duyulmaktadır (Çabuk ve Yücel, 2012, s. 70).

Bahsedilen meslekler dışında daha birçok meslek, kurum ve kuruluşlar birbirinden farklı istek ve beklentilerle adli muhasebeciye ihtiyaç duymaktadırlar (www.forensicaccounting.com). Bu noktada bir adli muhasebeciye ihtiyaç duyabilecek meslek grupları aşağıdaki şekilde sıralanabilir (Pazarçeviren, 2005, s. 4).

- Avukatlar,
- Emniyet güçleri,
- Sigorta şirketleri,
- Bankalar,
- Mahkemeler,
- Birbirinden farklı iş kolunda hizmet veren iş âlemi,
- Hükümeti temsil edenler ve hükümete bağlı olan tüzel kuruluşlar.

Adli muhasebeciye ihtiyacı olan taraflardan ilk sırada yer alan avukatlar aşağıda belirtmiş olduğumuz nedenlerden dolayı ihtiyaç duyabilir (İKS İç Denetim, <http://adli-muhasebe.com/> ; Kocaer, 2012, s. 6):

- Karşı tarafın savunmasını çürütmeye yarayacak ve karşı tarafın savunmasında eksiklik bulanabilecek kanıt ve bilgileri toplama arzusu,
- Savunmasını yapacağı müvekkilinin suçsuzluğunu kanıtlayabilecek kanıt ve bilgileri elde etme arzusu,
- Savunduğu kişinin suçsuz bulunmasının mümkün olamayacağı hallerde kişiye uygulanacak yaptırımı minimuma düşürecek bilgi ve delilleri elde etme arzusu,
- Davayı ilgilendirecek savunmasını oluşturmasında muhasebe ağırlıklı hukuksal sorunları anlama isteği.

AICPA (Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü), davalardaki adli muhasebeci desteğini; *“Hiçbir avukatın bir diğer meslektaşına sağlayamayacağı oldukça profesyonel bir destek”* şeklinde açıklamıştır (Pazarçeviren, 2009, s. 2).

Adli muhasebeciye ihtiyaç duyabilecek olan taraflardan olan emniyet güçleri aşağıda belirtmiş olduğumuz nedenlerden dolayı ihtiyaç duyabilir (İKS İç Denetim, <http://adli-muhasebe.com/>; Kocaer, 2012, s. 6):

- Emniyet güçlerinin eğitim almış oldukları okullarda yeterli düzeyde muhasebe ve adli muhasebe eğitiminin verilmemesi, sürekli değişikliğe uğrayan mevzuat nedeniyle karşılaştıkları mali olaylara açıklık getirme isteği,
- Emniyet güçlerinin karşılaştıkları mali bir olayda kimin veya kimlerin suç işlediğini ya da ne amaçla ekonomik kazanca ya da kayba uğradığını belirleme isteği,
- Emniyet güçlerinin hileli iş ve eylemleri tespit etme isteği.

İtalyan asıllı olan mafya lideri AL CAPONE *“Yalnızca Bir Muhasebeci Tarafından Yakalanabilmiştir”* sloganı ile anılmaktadır. Bu slogan halen Amerika Birleşik Devletleri’nde kısa ve çarpıcı bir şekilde kullanılmaktadır. Bu durum adli muhasebecinin önemini ve emniyet güçlerinin muhasebesel analizlerin

derinleştirilmesinde adli muhasebecinin vereceği hizmetlere ihtiyaç duyduğunu göstermektedir (İKS İç Denetim, <http://adli-muhasebe.com/>).

Adli muhasebeciye ihtiyaç duyabilecek olan taraflardan olan sigorta şirketleri ise aşağıda belirtmiş olduğumuz nedenlerden dolayı ihtiyaç duyabilir (İKS İç Denetim, <http://adli-muhasebe.com/>; Kocaer, 2012, s. 6).

Sigorta şirketleri, aleyhleri yönünde yapılan mali nitelikte kabul edilen dolandırıcılık olaylarını açıklığa kavuşturmak için,

- Sigorta ödemeleri kapsamında meydana gelen zararın, mali nitelikteki kazanç ile kayıpların gerçeğe uygun bir şekilde tespit edilmesi,
- Şirket bilançosu, gelir tablosu gibi diğer mali nitelikteki tabloların ve muhasebe hesap kalemlerinin gerçeği yansıtıp yansıtmadığının tespit edilmesi gerekmektedir.

Avrupa ülkelerinde en çok adli muhasebeciye başvuran bankalar ise aşağıda belirtmiş olduğumuz nedenlerden dolayı ihtiyaç duyabilir (Kocaer, 2012, s. 6):

- Kredi işlemlerinde ve dolandırıcılık (kredi kartı dolandırıcılığı vb.) olaylarında,
- Bankacılık alanında sık yaşanan hile ve usulsüzlükler gibi olaylarının incelenip değerlendirilmesinde,
- Bankacılık kanunu kapsamında meydana gelen suçların ortaya çıkarılması ve muhasebe ağırlıklı mali olayların aydınlatılmasında adli muhasebe mesleğine ihtiyaç duyulmaktadır.

Adaletin sağlanması ve mahkeme işleyişinin hızlandırılması bakımından çok çeşitli uyuşmazlıklarda adli muhasebeciye ihtiyaç duyan mahkemeler ise aşağıda belirtmiş olduğumuz nedenlerden dolayı ihtiyaç duyabilir (İKS İç Denetim, <http://adli-muhasebe.com/> ; Kocaer, 2012, s. 6):

- Karşılaştıkları muhasebe ağırlıklı yargısal ihtilafların çözümünde davanın tüm boyutlarının aydınlatılması için,
- Tarafların iddia ettikleri muhasebesel ifadelerin doğruluk payının hangisinde olduğunu tespit etmek için,

- Bilirkişi müessesesinden farklı olarak uzman tanıklık hizmetleri kapsamında mahkemelerin sordukları sorulara direkt cevap vermesi ayrıca yazmış oldukları raporları görsel ve sözel sunum yaparak herkesin anlamasını sağlaması için adli muhasebecilere ihtiyaç duyulmaktadır.

Birbirinden farklı iş kolunda hizmet veren şirketler ise şu nedenlerden ötürü adli muhasebeciye ihtiyaç duyarlar (İKS İç Denetim, <http://adli-muhasebe.com/>; Kocaer, 2012, s. 7)

- Gerek şirket çalışanları gerekse şirket sahip ve ortakları ayrıca şirket yöneticileri tarafından şirkete karşı yapılan hilelerin tespit edilip önlenmesi ve bir daha yaşanmamasına yönelik tedbir almak istemesi,
- İşletmelerin de taraf olarak gösterildiği davalarda uzman tanıklık ile dava destek uzmanlık alanlarında hizmet vermesi adli muhasebe mesleğine olan ihtiyacı artırır.

Kamu kurumları ve hükümet temsilcileri ise şu nedenlerden ötürü adli muhasebeciye ihtiyaç duyarlar (Kocaer, 2012, s. 7):

- Partilerinde veya kamu kapsamında işletilen şirketlerde meydana gelen hile, usulsüzlük ve suiistimallerin incelenmesinde,
- Bir görevin kötü amaç için kullanıldığının belirlenmesinde ve ekonomik kökenli suçların aydınlatılmasında adli muhasebe mesleğine ihtiyaç vardır.

Adli muhasebe alanındaki uygulamalara gerek duyan kişiler veya kurumlar yalnızca yukarı kısımda belirtmiş olduğumuz kişi ve kurumlardan ibaret değildir. Adli muhasebe mesleği kapsamı bakımdan uygulama alanı fazla olması sebebiyle pek çok kişi, kurum ve kuruluş kendi talepleri çerçevesinde adli muhasebeciden bilgi isteyebilir, belge veya kanıt elde etmesini talep edebilir.

Son olarak çoğu alanda bilgi birikimine sahip olan bir adli muhasebeci pek çok uyuşmazlığın aydınlatılmasında diğer mesleklere katkı sağlarken kendisini o mesleğin yerine koyamaz. Mesela bir hâkim gibi karar veremez ve bir savcı gibi konuyla alakalı tarafları dolaysız suçlayamaz (Gülten ve Kocaer, 2011, s. 9).

2.4. ADLİ MUHASEBE MESLEĞİ

Adli muhasebe mesleği çoğu faaliyetle iç içedir. Bu yüzden her faaliyet alanı için kendi alanında uzmanlaşmış kişilerle dolu bir ekibe gereksinim duyar. Araştırdığı alanlardaki soruşturmaları da bu ekiple yürütmelidir. Bu ekip, soruşturmayı yürütebilecek teknik, yöntem, eğitim ve tecrübe konusunda yeterli olmalıdır (Thornhill, 1995, p. 36).

2.4.1. Adli Muhasebecilerin Özellikleri

Adli muhasebeciler, muhasebe kayıtlarında görüneni olduğu gibi kabul etmeyip olayın arka planını da incelerler. Bu da adli muhasebecilere elde ettiği dokümanları irdelerken şüpheyile yaklaşımları gerektiğini gösterir. Şüphe, oradaki niyetin gerçek olup olmadığına baktırır. O olayla ilgili bilirkişinin görüşü dikkate alınır fakat hazırlanan raporlar, kişilerin dürüst olmama ihtimali üzerine, taraflarla birebir görüşme yapıp gerçek ortaya çıkarılır (Crumbley, 2001, p. 23).

Adli muhasebecinin görevi görünmeyenleri görmek ve çözümlemek olduğu için geleneksel muhasebeciden, denetçiden farklı birçok özellikleri taşıması ve birçok konu hakkında yoğun bilgi sahibi olması gerekmektedir. Hile bilgisi, insan psikolojisi, finansal uzmanlık, ticaret hayatı ve hukuk bilgisi anlamında güçlü bilgi ve birikimi barındırması gerekmektedir (Oberholzer, 2002, p. 4).

Adli muhasebeciler ile ilgili tanımlardan da anlaşıldığı gibi adli muhasebecilerin tek yönlü bir kişi olmamaları, olaylara bir ajan veya dedektif gibi yaklaşımları gerekmektedir. Bu bağlamda yurtdışındaki bir çalışmada adli muhasebeciler ünlü dedektif filmi Sherlock Holmes'e benzetilmektedir (Pazarçeviren, 2005, s. 10). Bundan dolayı bir adli muhasebeci ele aldığı konuyu dikkatli inceleme gayretinde olmalı, mesleğini ilgilendiren gelişmelere karşı kapalı olmamalı, merakını ve şüphesini hep taze tutmalıdır. Bunların yanında bir adli muhasebecide bulunması gereken bazı kişisel özellikleri şöyle açıklayabiliriz (Bozkurt, 2000a, s. 60):

- **Meraklı olmak:** Bir adli muhasebeci mesleğine yönelik gelişmeleri takip etmelidir. Bu gelişmelerde merakını ve şüphesini taze tutmalıdır. Üstlendiği her görevde şüphesini canlı tutarak iddiaların gerçeklik durumunu incelemelidir.

- **Dirençli olmak:** İyi bir adli muhasebeci, karşı karşıya kaldığı tüm olumsuz durumlarda pes etmemeli, savunmasından vazgeçmemeli ve o durumun ispatı için çaba göstermelidir.
- **Yaratıcılık:** Adli muhasebecinin uyması şart olan ilke ve standartlar vardır. Bunları göz ardı etmeden yaratıcılığını ortaya koymalıdır.
- **Sezgi:** Adli muhasebeci savunmasını yapacağı her durumu hem genel ele almalı hem de detayına inip incelemelidir. Sezgileri güçlü olmalı, muhakeme yeteneği ve gücüne sahip olmalı, net, mantık ve analitik düşünce şekline sahip olmalıdır.
- **Güvenilirlik:** Güvenilir bir adli muhasebeci iyi bir dinleyici olmalıdır. Taraflar ile yazılı ve sözlü iletişimi güçlü, başarılı ve sağlıklı ilişkiler içinde olmalıdır.

Bunların dışında adli muhasebe mesleğini icra eden kişilerin özellikle “tarafsız” olması gerekir. Bir kamu hizmeti sunması ve doğru bir adalet sağlamada rol almasından ötürü tarafsızlık özelliği hep ön planda olmalıdır (<http://www.adli-muhasebe.com>).

ACFE, adli muhasebe mesleğini başarılı bir biçimde yönlendirerek mesleğe önderlik eden en önemli kurumların başında gelmektedir. ACFE, adli muhasebecilerde bulunması gereken karakteristik özelliklerin yanında bir takım nitelik ve yetkinliklere de dikkat ederek bu konuda adli muhasebecilere gerekli belgeleri sağlamaktadır. ACFE’de adli muhasebe mesleğini icra edebilmek için gerekli temel nitelikler arasında, üniversite bitirmiş olma, 2 yıllık dolandırıcılık ile ilgili deneyim (vergi dışında dolandırıcılık ile ilgili hesaplarda uzmanlık), bilgisayar bilgisi ve Sertifikalı Hile Araştırmacısı (CFE – Certified Fraud Examiner) ruhsatına sahip olma yer almaktadır (Akyel, 2009, s. 84). Adli muhasebeci bunların yanı sıra şüphelinin gerçek bir dolandırıcı olup olmadığını anlamak için psikolojiyle de iç içe olmalıdır (Şahin, 2011, s. 19).

Adli muhasebeciler bazı bilgi ve deneyimleri çerçevesinde sahip olması gereken özellikler şu şekildedir (AICPA, s. 13):

- Adli muhasebeci sahip olduğu bilgi birikimi sayesinde finansal tabloları rahatlıkla yorumlayıp sonuca ulaşır. Çünkü finansal tablo içine gizlenmiş kurumsal anlamda birçok hile vardır ve adli muhasebeci bunu tespit etmek zorundadır.
- Adli muhasebeci yaptığı çalışma esnasında hukuki işlemlere bütünüyle hâkim olmalıdır.

- Adli muhasebecinin yasalarla ilgili bilgisi yeterli düzeyde olmalıdır. Sonuca daha kolay ulaşması ve hazırladığı raporun güvenilirliği açısından suçun ne olduğunu ve bu suçun yasalarda nasıl yer aldığını bilmesi gerekir.
- Gelişen teknoloji bazı şirketlerce çıkarları lehine kullanılmaktadır. Mesela, kredi kartı vb. dolandırıcılıklar, bazı ürünlerin hayali pazarlanması gibi suç sayılan işlemlerin çoğu bilgisayar vasıtasıyla yapılmakta ve toplumu ve insanlığı aşağı çekmektedir. Bu aşamada adli muhasebecinin bilgisayar uygulamaları ile ilgili bilgi sahibi gerekliliği de ortaya çıkar.
- Adli muhasebeci araştırmaları esnasında şüphe uyandıran bazı durumlarda gerek duyduğu kişileri sorgulayabilir, arzu ettiği kanıtlara ulaşabilir. Sorgulama yeteneği doğuştan değil deneyim ile kazanılır.

2.4.2. Adli Muhasebecilerin İlgili Alanları

Adli muhasebeciler birbirinden farklı sektörler içinde geniş çaplı araştırmalar yaparak görevlerini icra ederler. Aşağıda adli muhasebecilerin araştırma yaptığı çeşitli alanlar ayrıntılı olarak açıklanmaktadır (Pazarçeviren, 2005, s. 11):

Ortaklık veya Hissedar Davaları: Bu davalarda uzun dönemler sonrası elde edilmiş kayıtların ve davayı ilgilendiren kar ve zararla alakalı konuların ayrıntılı analizleri yer alır.

Şahsi Yaralanma İddiaları/Motorlu Taşıt Kazaları: Adli muhasebecinin mali kayıp miktarının saptanması gereken taşıt kazaları ile ilgili fikrine de başvurulur. Ayrıca haksız işten çıkarma, tıbbi usulsüzlükler (görevi kötüye kullanma, bilinçli olarak yapılan yanlış teşhisler) ve bunların sonucunda meydana gelen mali anlamdaki kayıpların belirlenmesi gibi sorunları kapsar.

İşin Durması/Sigortadan İstenebilecek Diğer Tazminat Talepleri: Bir sigorta poliçesinin içeriği ve şartları doğrultusunda bazı değişikliklere yer verilir. Bu konuda adli muhasebeciye düşen, meydana gelen durumla ilgili hesaplama yöntemini araştırıp poliçenin ayrıntılı bir şekilde analizini gerçekleştirmektir. Adli muhasebecinin davanın karar aşamasında kendini hem sigorta şirketi hem de sigortalı olan kişinin yerine koyarak yardımcı olması beklenir. Bu gibi sorunlara; mal kaybı, işin durması ve işi icra edenin sadakatsizliğini örnek verebiliriz.

İşletme/İşgören Hile Soruşturmaları: Bu durumlarda öncelikle suçu ve suçluyu tanımlamak gerekir. Bu tanımlamayı yaparken hileye ve hilenin ne boyutta olduğuna yönelik detaylara dikkat etmek gerekir. Bunun için de çalışanla yapılan mülakat ve elde edilen tüm bilgiler iyi bir şekilde incelenmelidir.

Boşanmalarla İlgili Mali Anlaşmazlıklar: Avukatlar boşanma ile ilgili davalarda, varlıkların az borçların çok gösterilme ihtimalleri üzerine adli muhasebecinin araştırmalarına ihtiyaç duyarlar. Tarafların malvarlığının tespiti ve belirlenmesi konularında adli muhasebeci aktif rol oynar.

İşletmenin Mali Kayıplarına İlişkin Davalar: Bu davalarda adli muhasebecilerin görev alanında; şirket devir- birleşme -ayrılma ile ilgili konularda sözleşme ihlalleri, iflas davaları, istimlâk davaları, marka ve patent hakkının izinsiz ele geçirilmesi ile alakalı maddi ve manevi kayıplara sebebiyet verecek durumlar vb. davalar yer alır.

Mesleki İhmal: Bir adli muhasebeci mesleki ihmal sorununu teknik açıdan ele aldığında eğer davalı bir muhasebeci ise, genel kabul görmüş muhasebe standartları ve diğer standartların ihlalinin söz konusu olduğu söylenebilir. Ayrıca mesleki ihlal, kayıpların incelenip hesaplanması açısından da ele alınabilir.

Arabuluculuk ve Tahkim: Adli muhasebeciler adli nitelikteki sorunlarla yakın ilişkileri sebebiyle bu konuyla ilgili özel eğitim almışlardır. Alternatif Uyuşmazlık Çözümü (Alternative Dispute Resolution-ADR) adı altında bir servis kurmuşlardır. Bu servisin kurulma amacı arabuluculuk ve tahkim hizmeti vermektir. Ayrıca şirketler ile bireylere en kısa sürede küçük bir meblağ karşılığında uyuşmazlığın çözümünde yardımcı olmaktadır.

2.4.3. Adli Muhasebecilerin Kullandıkları Teknikler

Adli muhasebeciler faaliyetlerini yerine getirirken çeşitli teknikler kullanılmaktadır. Bu teknikler adli muhasebecilerin gerçeğe ulaşmasını ve sorunun sebebini bulmasını sağlamaktadır. Adli muhasebeciler çoğunlukla denetim alanındaki tekniklerden faydalanmaktadır (Oyedokun, 2016, p. 2). Bunlardan bazıları aşağıda açıklanmaktadır.

2.4.3.1. Yazılı İfade Alma Tekniği

Adli muhasebeciler en çok bu tekniğe başvurumaktadırlar. Soruşturma sırasında kişi sayısının çok olması durumunda yazılı ifade alma tekniği faydalı olmaktadır. Bu teknik ile sözlü anlatıma göre yazılı olarak yalan söylemenin daha zor olması sebebiyle gerçeğin ortaya çıkarılması ve soruşturmanın yönünün belirlenmesi amaçlanmaktadır. Yazılı anlatımda kişiler sıfırdan bir yalan söylemek yerine asıl olayı değiştirerek belli kısımları gizlemeye çalışırlar. Bu durumda gerçek olay ile anlatılan yalan ifadenin bazı bölümleri örtüşmektedir. Yazılı ifadelerde tırnak içerisine alınan ifadelerin genel olarak doğru olduğu kabul edilmektedir (Çite, 2017, s. 120).

Yazılı ifade alma tekniğinin esas amacı yazılı şekilde ifadede bulunacak kişileri etki altında bırakmamaktır. Adli muhasebeciler onlara sorular yöneltirken kesinlikle onları suçlar bir şekilde üslup takınmamalıdır (Bozkurt, 2010, s. 60). Adli muhasebecilerin bu tekniğe başvurmadaki bir diğer amaç; muhasebe ile ilgili bir problemi açığa çıkarabilmek için, olayın içinde olan kişilerden alınan yazılı ifadelerden sorumlu kişiyi saptayabilmektir. Yazılı ifade alma tekniğinin temeli insanların yazılı anlatımda sözlü anlatıma göre daha zor yalan söyledikleri varsayımıdır (Balcı, 2014, s. 30).

2.4.3.2. Sorgulama Tekniği

Olay içerisinde yer alan kişilerle yüz yüze soru-cevap şeklinde yürütülen tekniktir. Kolluk kuvvetleri tarafından şüpheli kişiye ön sorgu yöntemiyle sohbet ortamında sorular yönelterek bilgi toplama çalışmaları, adli muhasebeciler tarafından da kullanılmaktadır. (Develioğlu, 2015, s. 21).

Adli muhasebecinin bu teknik yardımı ile suçluyu tespit edebilmesi için öncelikle sorgu tekniklerini iyi bilmesi gerekmektedir. Adli muhasebecinin sorgulamayı yaptığı sırada sorgulamanın gerektirdiği çerçeve dâhilinde hareket etmesi gerekmektedir. Kötü davranma, yorma, cebir gibi yasak olan sorgulama tekniklerine kesinlikle başvurmaması gerekmektedir. Aksi takdirde hukuki yaptırımlarla karşı karşıya kalabilmektedirler.

Adli muhasebecinin sorgu ya da ifade aldığı ortamın fiziki olarak uygun olması gerekmektedir. Sorgu ya da ifade alınacak ortamın sade olması ve dikkat dağıtacak

unsurlardan arındırılması önemlidir. Buradaki amaç, sözlü ifadesi alınan kişinin doğrudan sorguya odaklanmasını sağlayarak, doğruları söylemesini sağlamaktır. Adli muhasebecinin bu tür teknik bilgileri bilmesi, olayda ilgisi bulunduğu düşünülen kişinin sorgulama yöntemi ile ortaya çıkarılmasını sağlayacaktır (Çeliker, 2018, s. 94-95).

2.4.3.3. Doğrulama Tekniği

Adli muhasebeciler tarafından sık olarak kullanılan teknik olan doğrulama tekniği, bilgi veya belgelere başka kişi ya da kurumlar tarafından doğrulanmadığı sürece şüpheyile bakılarak kabul edilmemesi ilkesine dayanmaktadır. Her belge ve bilginin doğru olması mümkün değildir. Doğrulama tekniğiyle ilgili kişi veya kurumların hesapları, belgeleri ve kayıtları ile eldeki verilerin örtüşüp örtüşmediği incelenmektedir (Çite, 2017, s. 120). Adli muhasebecinin sorunun çözümüne doğru bir şekilde gidebilmesi için araştırma sürecinde elde etmiş olduğu tüm bilgi ve belgeleri üçüncü kişilerden teyit etmesi gerekmektedir (Çeliker, 2018, s. 95).

2.4.3.4. Yeniden Hesaplama Tekniği

Bir adli muhasebeci araştırmakta olduğu uyuşmazlık durumunu ortaya çıkarmak için geleneksel muhasebe tarafından yapılmış hesaplamaları yeniden yapabilir. Bu da yapılan hesaplamalardaki sayısal hataların varlığını ve boyutunu tespit etmede adli muhasebecilere yardımcı olur (Erkan, 2016, s. 33). Amortismanlar, karşılıklar ve kar paylarının yeniden hesaplanması bu tekniğe örnek verilebilir (Çeliker, 2018, s. 94).

2.4.3.5. Analitik İnceleme Tekniği

Adli muhasebecinin geleneksel muhasebeden edinmiş olduğu bilgilerin tümünü mantıksal bir değerlendirmeden geçirmesi işlemidir. Bu teknik, verilerle bağlantılı ilişkilerin varlığını belirtmek ve bu veriler arasındaki olağandışı sapmaları tespit edip sunmaktır (Selimoğlu vd., 2014, s. 55). Bu teknik kapsamında, şirketin finansal olan ve olmayan (direkt işçilik saatleri ve müşteri sayısı gibi) verilerinin geçmişte elde edilmiş değerleri ya da işkolu verileriyle ilişkilendirilmesi ve açığa çıkan finansal sonuçların kullanılması yer alır (Erkan, 2016, s. 33). Analitik tekniğin esasında, ne için ve hangi sebeple gibi sorulara yanıt aramak yer alır. Diğer tekniklerden daha az maliyetli ve daha çok tasarrufludur (Balcı, 2014, s. 31).

2.4.3.6. Fiziki İnceleme Tekniği

Adli muhasebeciler bu teknik sayesinde hukuki uyuşmazlıklara konu edinilmiş varlıkların kayıtlarda gösterildiği değerde ya da iddia edilmiş değer, cins ve tutarda olup olmadığını inceler (Terzi ve Gülten, 2014, s. 48). Bu teknik birçok denetim tekniği içinde daha güvenilir olsa da, bu teknikten kesin bir sonuç beklenemez. Uzmanlık gerektiren bu teknikte adli muhasebecinin kendince araştırma yapması ya da varlıkları fiziki olarak görmesi kesin bir sonuç çıkartmaz (Çömlekçi, 2004, s. 6).

2.4.3.7. Belge İnceleme Tekniği

Adli muhasebecilerin araştırmaları sırasında elde ettiği belgelerin güvenilirliği ve üzerlerindeki imza, mühür vb. simgelerin sahte olup olmaması önemlidir. “Tarafsızlık ve belgelendirme” kavramınca gerçekleşen bütün kayıtların somut ve objektif belgelerle desteklenmesi gerekmektedir. Diğer önemli bir konu ise, ıslak imzalı belgeler fotokopi şeklinde elde edilmiş belgelere nazaran tercih edilmelidirler (Kepekçi, 2008, s. 88).

2.4.4. Adli Muhasebecilerin Sağladığı Yararlar

Adli muhasebeciler, geniş muhasebe bilgisinin yanında diğer birçok alandaki bilgileriyle, çoğu problemin çözümünde yardımcı olmaktadır. Hukuki anlamda dava desteği, uzman şahitlik, hile ve yolsuzlukların tespit edilmesinde ise hile araştırmacılığı görevini yerine getirmektedirler. Adli muhasebeci, olayların daha derin bir şekilde irdelenmesini ve çözümcü yollar üretilmesini sağlamaktadır. Adli muhasebe mesleği gerek hukuki anlamda olsun gerekse de şirket içi uyuşmazlıklarda olsun çeşitli öneriler ve çözümler getirmektedir. Adli muhasebeciler, tarafsız ve inandırıcı özellik, bilirkişi raporu ve endüstri bilgisi, işgücünün verimli kullanılması ve denetim veriminin artması gibi konularda yarar sağlamaktadırlar. Bu konular kısaca aşağıda açıklanmıştır (Gülaçtı, 2004, s. 66-67):

Tarafsız ve İnandırıcı Özellik: Adli muhasebeciler sahip oldukları özel bilgi ve tekniklerden dolayı, olayları araştırma ve açığa kavuşturma şekilleri açısından güven sağlamaktadırlar. Adli muhasebeci ile onun ekibinin kurmuş olduğu şirketin olaylara yaklaşımı daha profesyonel olduğu için müşterilerin bu mesleğe olan inandırıcılığı artmaktadır.

Adli muhasebecilerin bulunmuş oldukları koşul ve hizmet verdikleri taraflar ister kamu kurumu ister özel kurum olsun hiçbir zaman mesleğin asıl gerekliliği olan tarafsızlık ilkesini yitirmemeleri gerekmektedir. Tarafsız davranmayan bir adli muhasebeci toplum nezdinde de tüm güvenirliliğini ve mesleki itibarını kaybedecektir.

Bilirkişi Raporu ve Endüstri Bilgisi: Adli muhasebeci, herhangi bir şirketin karşı karşıya kaldığı hile suçuyla ilgilendiği zaman, o şirketin araştırma ekibine katılması için geniş ve derin bir endüstri bilgisine sahip olması gerekir (Pala, 2011, s. 33). İlgili konu hakkında yeterli düzeyde bilgi sahibi olamayan adli muhasebeci, olayı çözümlemede yetersiz kalacaktır. Ayrıca bazen mahkemeler herhangi bir konu hakkında bilirkişi raporu isteyebilmektedir. Mahkeme tarafından görevlendirilen adli muhasebeci kendini iyi geliştirememiş bir adli muhasebeci ise mahkemeye bilirkişi raporu sunamayacaktır.

İşgücünün Verimli Kullanılması: Adli muhasebeci şirketlerde işgücünün daha verimli bir şekilde kullanılmasını sağlamaktadır. İşletmede meydana gelen herhangi bir hile ya da yolsuzluk durumunda, şirketin bu hile ve yolsuzluğu açığa çıkarması zor iştir. Ayrıca şirketin hile ve yolsuzluğu ortaya çıkarmak için yeterli donanımına sahip çalışanları yoksa bu durum şirket için hem zaman kaybı hem de işgücü kaybı olacaktır. Herhangi bir adli muhasebeciyle anlaşılması durumunda, hem olay daha çabuk çözümlenecektir hem de şirket işgücü ve zaman kaybı yaşamayacaktır (Gülaçtı, 2004, s. 67). Dolayısıyla şirketin kadrosuna daha fazla zaman kazandırarak, yönetimin daha önemli ve acil talepleriyle ilgilenmesini sağlar (Pala, 2011, s. 33).

Denetim Veriminin Artması: Adli muhasebecilik mesleği şirketlerde meydana gelen hileleri derinlemesine irdeler ve hilenin ortaya çıkarılmasından ziyade, hilenin nasıl yapıldığı üzerinde daha çok durmaktadır. Çünkü hileye yol açan noksanlıklar ortaya çıkarıldığı zaman aynı hilenin bir daha gerçekleştirilmesi mümkün olmayacaktır.

İşletmelerde denetim işlemleri ya dışarıdan sağlanan hizmetlerle ya da şirketin görevli çalışanları tarafından gerçekleştirilmekteydi. Fakat geleneksel denetimde şirketlerin sadece finansal tabloları ve kayıtları incelemekte ve aksi bir durum söz konusu değil ise şirketin finansal tabloları denetimden başarı ile geçmekteydi. Oysaki hile ve yolsuzluklar yüzeysel inceliklerde saklı değildir aksine derinlemesine bir inceleme ile ortaya çıkarılabilmektedir. Adli muhasebeciler de geleneksel denetçilerin aksine görünmeyenlerle ilgilenip, bir dedektif gibi hile denetimi yapmaktadır. Adli

muhasebecinin denetim ve hile incelemelerinde görev alması, şirketlerde denetimi daha verimli ve daha güvenilir kılmaktadır.

2.5. ADLİ MUHASEBEDE MESLEKİ İLKELER

Adli muhasebecinin faaliyetini gerçekleştirirken mesleki bilgisinin yanında meslekteki etik kurallara uyarak, nitelikli bir kişiliğinin de olması gerekmektedir. Adli muhasebeciler de denetçi ve muhasebecilerin uyum sağlamakla sorumlu olduğu ilkelerin tümüne tam anlamıyla uymak zorundadır. Bahsedilen ilkelerin de mesleğin gereğini yerine getirme ve kaliteyi muhafaza etme gibi amaçları vardır (Atmaca ve Terzi, 2012, s. 29). Bu amaç doğrultusunda bu ilkeler hem bir adli muhasebecinin nasıl olması gerektiğini gösterirken hem de mesleği kimlerin icra edeceğini gösteren genel ilkelerdir. Bu ilkeler (Aktaş ve Kuloğlu, 2008, s. 117-118):

- Bağımsızlık,
- Mesleki yeterlilik,
- Mesleki dikkat ve özendir.

2.5.1. Bağımsızlık

Bu ilke, bir adli muhasebecinin faaliyet alanı ile ilgili karşılaştığı her olayda bütün kurum ve kuruluşlardan ve hazırlamış olduğu raporu talep edenlerden bağımsız olması şeklinde ifade edilmektedir (Karacan, 2012, s. 118).

Adli muhasebe mesleğini icra edenler soruşturma esnasında çalışma alanından bağımsız hareket etmelidirler. Adli muhasebeci yaptığı soruşturmayı içerden ya da kanuni durumlar vasıtasıyla dışarıdan aldığı taleple başlatabilir. Eğer kişi şirketin içinden biriye, adli muhasebecinin mesleğini bağımsız şekilde icra etmesi için açtığı soruşturma sürecince yönetime olan sorumluluğundan dolayı farklı bir bildirim kanalı konusunda kendisine yardımcı olunmalıdır. Bunun aksine adli muhasebeciye bağımsız ya da farklı bir kurum tarafından iş verildiyse, kusuru olabilecek herhangi alt seviyedeki kişiden en üst düzey yöneticiye kadar bildirim kanalı sorumluluğu verilmelidir (Kuloğlu, 2007, s. 26-27). Ya da adli muhasebeciye kanuni durumlar vasıtasıyla iş verilmişse, soruşturmanın gidişatı göz önünde bulundurularak bildirim kanalı ile ilgili sorumluluğunun kimde olacağı iş verilirken tanımlanmalıdır (Krstic, 2009, p. 298).

2.5.2. Mesleki Yeterlilik

Adli muhasebe mesleği uzman niteliğine sahip yeterli teknik eğitimi ve becerisi olan meslek mensuplarınca yerine getirilmelidir. Eğitim seviyesi mesleki yeterliğin bir göstergesi olabilir. Bu mesleği icra etmek için işletme, hukuk, maliye ve iktisat gibi alanlarda eğitim seviyesi iyi olmalı, yeterli süre bu alandaki uzman kişilerin yanında staj yapmalı ve meslek odaları tarafından yapılan sınavlarda yeterli başarıyı göstermelidir (Karacan, 2012, s. 118).

Adli muhasebeciler yürüttüğü çalışmalarda şüphe uyandırmamak için profesyonel davranmalıdırlar. Çünkü aldığı kararlar hem şirketleri hem de paydaşları etkilemektedir. Bir adli muhasebecinin yaptığı soruşturmayı tamamlamak için gerekli bilgi, beceri ve öğretilere sahip olması gerekir. Ayrıca soruşturmayı yürüttüğü ekipte bu yeterliliklere sahip kişilerden faydalanıp onları da işe katmalı ve bu yeterliliklere sahip olmalıdır. Eğer bir görevde birden çok adli muhasebeci varsa bu kişilerden teki “sorumlu kişi” ilan edilmeli ve sorumluluğu taşıyıp soruşturma sürecini tam kapsamıyla tüm yönlerini doğru şekilde tamamlamalıdır (Saçaklı, 2011, s. 57).

2.5.3. Mesleki Dikkat ve Özen

Bu ilke, bir adli muhasebecinin mesleğini yerine getirirken ve raporunu hazırlarken işine gereken dikkati vermesi ve özen göstermesi gerektiğini vurgular (Karacan, 2012, s. 119).

Adli muhasebecinin yürüttüğü çalışmaları başarıyla sonuçlandırması için mesleki yeterlilik ve bağımsızlık ilkelerinin yanı sıra mesleğine yönelik çalışmalarda dikkatli ve özenli davranmalıdır (Erkan, 2016, s. 17).

Yukarıda bahsedilen genel ilkelerin yanı sıra adli muhasebecilikte bulguların elde edilmesi ve değerlendirilmesi ile ilgili ilkeler de yer alır. Bulguların elde edilmesi ile ilgili ilkeler (planlama ilkesi, bütünlük ilkesi, kanıt toplama ilkesi vb.) mesleğin nasıl yapılacağı, ne şekilde yürütüleceği üzerinde dururken bulguların değerlendirilmesi ile ilgili ilkeler (tam açıklama ilkesi, görüş bildirme ilkesi vb.) adli muhasebecinin kanaat ve görüşlerinin eksiksiz bir biçimde sunulması üzerinde durur (Karacan, 2012, s. 119-121).

2.6. ADLİ MUHASEBE KAPSAMINDA YAPILAN FAALİYETLER

Adli muhasebeciler geniş faaliyet alanlarına sahiptirler. Genel anlamda adli muhasebe mesleğini icra edenler, mali raporlama aşamasında ve yatırım yapan kesimin doğru olmayan kararları üzerine yönetici ve çalışanlarca gerçekleştirilen hileli işlemlerin incelenmesinde yasadışı (rüşvet, vb.) para çıkışlarına sebep olan durumları açığa çıkarmada önemli rol oynamaktadırlar. Ayrıca suç bilimi kapsamındaki incelemelerde, ortaklar arası anlaşmazlıklarda, banka alanındaki yolsuzluklar, kredi kartı dolandırıcılığı ve elektronik fon transferi gibi bilgisayar destekli hileleri engellemede önemli rol oynarlar. Bu önemli rolleri vasıtasıyla hileleri önlemenin yanı sıra açığa çıkarmada da teknik konularda rolleri aktiftir. Adli muhasebeciler bu gibi durumlarda uygulanabilmesi mümkün hukuki ve teknik düzenlemeler önermek amacıyla faaliyet gösterirler (Rezaee ve Lander, 1996, p. 148).

Adli muhasebecilerin hukuki sistemdeki büyük payı inkâr edilemez. Adaletin sağlanması evresinde, boşanma davalarındaki mal paylaşımında gerekli net değerlerin hesaplanmasında, iflas halinde varlık değerlemelerinde, hile denetiminde, finansal tablo analizlerinde ve mali belgeler analizinde katkıda bulunmaktadır. Adli muhasebeci yardımına en çok hilenin incelenmesi ve soruşturulması aşamasında ihtiyaç duyulmaktadır (Pala, 2011, s. 26). Bu demek değildir ki adli muhasebecilik mesleği yalnızca hilelerin incelenme ve soruşturulma aşamasıyla sınırlı, bunların yanı sıra dava destek konuları ve uzman bilirkişilik ile de iç içedir (Atmaca ve Terzi, 2012, s. 32).

Bir adli muhasebeci mahkeme sürecinde o davanın avukatına hukuki anlamda destek olmak için dava desteği danışmanlığı yaparken heyetteki kişilerin düşüncelerine tam anlam kazandırmak için uzman tanıklığı yapar. Bunların yanı sıra şirket içindeki yönetici, paydaş ve dışarıdaki diğer kişiler tarafından yapılabilecek hata ve hilelerle alakalı isteklerin tanımlaması evresinde idari destek sağlamak için araştırmacı muhasebecilik görevini yerine getirir (Akyel, 2009, s. 139). Bunlar da bize adli muhasebecilerin çalıştıkları faaliyet alanlarını işaret eder. Bunlar (Elitaş, 2012, s. 158):

- Dava Destek Danışmanlığı (Hukuki Destek)
- Uzman Şahitlik (Bilirkişi Tanıklığı)
- Hile Denetçiliği / Araştırmacı Muhasebecilik (İdari Destek)

2.6.1. Dava Destek Danışmanlığı (Hukuki Destek)

Adli muhasebeciler dava desteği kapsamında avukatlara dava görülürken farklı şekillerde destek çıkar ve hizmet sunarlar. Örneğin, karşılıklı yapılan bir sözleşmeyle ilgili uyuşmazlığın anlaşmayı fesih edilmesi ile meydana gelen ekonomik değerdeki kaybın hesaplanması durumu. Adli muhasebecinin buradaki en önemli görevi mali boyutunu ele almaktır. (Pazarçeviren, 2005, s. 4). Bir diğer görevi de davaya bütün bilgileri elde edip bilgilerin analizinde yardımcı olmaktır (Pehlivan, 2010, s. 26).

Adli muhasebecilerin yukarıda bahsedilen durumlara ek olarak avukatlara yardımcı olduğu farklı konularda mevcuttur. Bunlar (Pala, 2010, s. 27):

- Savunma esnasında adı geçen muhasebe/finansman sorunlarının şekli ve bırakacağı etkileri ile ilgili bilgi vermede,
- Mahkemede avukatın müdafaası sırasındaki yanıtlarında konu edinilen muhasebe/finansman sorunlarına yanıt vermede,
- Davadaki gerçek ve uzman tanıklarca verilen ifadeleri değerlendirmede
- Avukatların ifade almak için hazırladığı sorulara yardım etmede,
- Avukatlara kesin çözüm elde etmek için yardımcı olacak gereken hizmeti vermede,
- Muhasebe alanına giren bir durumla ilgili kanıtın elde edilmesi, bu kanıtın çürütülmesi ve rapor özetlerinin hazırlanmasında,
- Son olarak, mahkeme kararını temyize götürecek durumların muhasebe alanıyla ilgili kısımlarında avukata dava destek danışmanlığı yapılmasında.

Mahkemeler aynı zamanda usulsüzlük davalarında, şirketlerde meydana gelen zararı kestirmek için de dava desteğine ihtiyaç duyarlar. Ayrıca yapılan anlaşma sonrası ortaya çıkan problemlerde, şirket bileşmeleri, fesih vb. davalarda, boşanma sonucu çıkan finansal anlaşmazlıklarda da adli muhasebecilerden dava desteği talep edilebilmektedir (Bozkurt, 2000b, s. 58).

2.6.2. Uzman Tanıklık (Bilirkişi Desteği)

Uzman tanıklıkla ilgili Amerikan Yetkili Kamu Muhasebeciler Birliği (AICPA)'nin tanımı, “bir konu hakkında bilimsel, teknik veya özel bir fikir verme ya da

bir konunun aydınlatılmasına katkıda bulunabilecek gerekli bilgi, beceri, tecrübe ve eğitime sahip kişi” şeklindedir (Toraman vd., 2009, s. 43).

Davaya konu olmuş bir olayda, davacı veya davalı taraftan bir uzmanın sahip olduğu kadar bilgi ve birikime sahip olması beklenemeyeceği gibi, görevi problemi açığa çıkarmak olan mahkeme üyelerinin de her konu için uzmanlık yapmasını bekleyemeyiz. Adli muhasebenin sunduğu profesyonel hizmetlerden olan uzman tanıklık, bir adli dava sürecinde, mahkemeye ait üyeler olan avukatlara ve diğer mahkeme mensuplarına davaya konu olmuş durumun teknik tarafı ile alakalı bilgiler sunan bir alandır (Aktaş ve Kuloğlu, 2008, s. 112).

Adli muhasebeciler uzman tanıklık faaliyeti sırasında hizmet sundukları taraflara karşı birtakım görevleri vardır. Bunlar (Bozkurt, 2000b, s. 58):

- Davaya konu olmuş olayla alakalı gereken inceleme yapıp farklı veriler toplamak,
- Her bir veriyle ilgili bir neticeye varıp bir düşünceye sahip olmak,
- Sahip olduğu bu düşünceyi mahkeme üyelerine sunarak onları aydınlatmaktır.

Adli muhasebecilerin uzman tanık sıfatıyla bu görevleri yerine getirirken mahkeme sürecinde, uymak zorunda oldukları bazı temel kurallar vardır. Bu temel kurallar (Gülten ve Kocaer, 2011, s. 129-131):

- Görüşünü bildirirken tarafsız olmak,
- Var olan gerçekleri göründükleri şekliyle yansıtmak,
- Net ifadelerde bulunmak,
- Olasılıktan uzak durmak,
- Açıklamalarında tüm detayına kadar inmek,
- Açıklamalarını düzen içerisinde yapmak,
- Yaptığı açıklamalarda tutarlı olmak, çelişkiye düşürmemek,
- Bir konudan diğerine atlamamak,
- Kendisine yöneltilen soruyu iyi idrak edip öyle yanıt vermek,
- Bilimsel delillere dayanan açıklamalar yapmak,
- Mahkemede sözlü şekilde yapılan açıklamaları tablo, şekil vb. görsel unsurlarla desteklemektir.

Ayrıca uzman tanıklık yapacak adli muhasebecinin ehliyetli ve uzman olduğu alanlara ait belgelere sahip olması gerekmektedir. Ayrıca adli muhasebecinin daha önceki deneyimleri ve saygınlığı davanın seyrini etkileyebileceği için bu kriterler büyük önem taşımaktadır (Kurt, 2013, s. 52).

2.6.3. Hile Denetçiliği (Araştırmacı Muhasebecilik)

Hileyi, şirketlerin muhasebe kayıtları, bilanço ve gelir tablosu üzerinde bilinçli şekilde oynanması şeklinde tanımlayabiliriz (Sürmen ve Yayla, 2007, s. 409). Hile denetçisini ise, hileyi denetleyebilmek amacıyla yeterli mesleki eğitimle belli bir tecrübeye ulaşmış uzman meslek elamanı şeklinde tanımlayabiliriz. Hile denetçileri, kamu ve özel sektördeki şirketler adına hileleri önleyebilmek amacıyla birçok hizmette bulunur (Carnes ve Gierlasinski, 2001, p. 379). Bu hizmetleri sunarken de çözümleyici ve araştırmacı özellikleriyle hareket etmelidirler. Araştırmacı özellikleri nedeniyle hile denetçilerine araştırmacı muhasebeci de diyebiliriz (Pehlivan, 2010, s. 29).

Araştırmacı muhasebecilerin uygulama alanı yoğun bir hizmet ve profesyonellik gerektirir. Bir araştırmacı muhasebeci; şirketin aktiflerini birçok usulsüz davranışla (bilgisayar, stok, personel vb. hileleri) kötü niyetle kullananların önüne geçmek için hem özel hem kamu alanına hizmet verir (Toraman vd., 2009, s. 40).

Bir hile denetçisinden (araştırmacı muhasebeci), mahkeme mensuplarınca birçok konuda yardım istenmektedir. Bu konular (Pazarçeviren, 2005, s. 9):

- Hileli işlem olarak şüphelenen her olayı delilleriyle sunmak,
- Var olan olayın analizine ilişkin öneriler sunmak,
- Varlıkların korunması adına yardımda bulunmak,
- Diğer konularda uzman olan kişilerle düzen içerisinde çalışmak,
- Varlıkların geri alınmasına yönelik dava açmada (adli kovuşturma davası gibi) yardımcı olmak.

Hile denetçiliği ile görevlendirilen adli muhasebeci, şirkette hileyi kimin yaptığı bu hileyi nasıl gerçekleştirdiği hususunda öngörülerde bulunarak doğruya ulaşmaya çalışmalıdır (Pazarçeviren, 2005, s. 5). Hile denetçisine göre; şirket yönetimi, şirketin finansal tablolarını olduğundan iyi göstererek, alabileceği kredi limitini artırmak, kıymetli menkullerin borsadaki değerini artırmak, şirket karını artırmak, kamuoyundaki

itibarını artırmak, ödediği vergiyi azaltmak gibi amaçlar gütmüştür (Bozkurt, 2000a, s. 16). Diğer hile yapan taraf olan şirket çalışanları ise, karşılaştığı zorluklar nedeniyle kendini baskı altında hissedip şirkette iyi bir iç kontrol yapısı olmadığı düşüncesiyle hile yapmışlardır (Arzova, 2003, s. 120).

2.7. ADLİ MUHASEBE MESLEĞİNİN DİĞER MESLEKLERLE KARŞILAŞTIRILMASI

2.7.1. Adli Muhasebecinin Bağımsız (Dış) Denetçiden Farkı

Muhasebe, finans, maliye literatüründe denetimi: “ *iktisadi faaliyet ve olaylara ilişkin iddiaların, önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçlarını ilgi duyanlara bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreç.*” şeklinde tanımlayabiliriz (Kaval vd., 2015, s. 3).

Bağımsız (dış) denetçilik mesleği ile adli muhasebecilik faaliyetlerini yürütmeleri bakımından birbirine yakın mesleklerdir. İki meslek grubu da çalışmalarında bazen aynı mesleki teknik ve bilgileri kullanabilmektedirler. Temel olarak iki meslek arasındaki farklar aşağıda şekildedir (Dönmez ve Çavuşoğlu, 2015, s. 60-63);

- Bağımsız (dış) denetimde denetime tabi olan şirket sayısı sınırlıyken adli muhasebecilikte böyle bir sınırlama yoktur,
- Bağımsız (dış) denetçi, hata ve hileleri araştırırken kendi standartlarına bağlı kalırken, bir adli muhasebeci şüphe duyduğu her durumu tüm ayrıntısına kadar inceleyip gereken her yöntemi dener,
- Bağımsız (dış) denetçi araştırma sırasında denetim standartları çerçevesinde harekete ederken adli muhasebeci bir standarda bağlı kalmaz ve diğer bilimlerdeki (hukuk, kriminoloji, yazı bilimi vb.) tekniklerden de faydalanır,
- Bağımsız (dış) denetçi denetlediği firmayı incelerken suçu odak almaz. Bir adli muhasebeci ise, araştırmalarını yaparken suçu odak alır ve yöntemlerini bu suça karşı belirler,
- Adli muhasebeci, bağımsız (dış) denetçiye göre araştırmalarında daha derine iner,

- Adli muhasebeci araştırmalarını tablo, şekil, belge vb. öğelerle desteklerken bağımsız (dış) denetçi sadece tabloları kullanır,
- Bağımsız (dış) denetçi; bazı kuruluşların (SPK, SEC, BDDK vb.) düzenlemelerinin uygunluğunu araştırırken, adli muhasebeci, hata, hile, usulsüzlük gibi suç öğeleri içeren durumları araştırır,
- Adli muhasebeci şüphelendiği bir olayda şüpheli şahıslara bir dedektif edasında (niçin, nerede, kim, ne, neden, nasıl vb.) sorular yönelterek de kanıtlar elde edebilirken, bağımsız (dış) denetçi yalnızca belgeler üzerinden bir neticeye ulaşmaya çalışır,
- Adli muhasebeci, hazırladığı raporu tüm detayları ile mahkemede sözlü olarak ifade eder. Hatta gerekirse tablo veya şekil gibi görsel öğelerle destekler. Bağımsız (dış) denetçi ise araştırmanın sonucundaki görüşünü yazılı şekilde sunar. Sözlü şekilde bir görüş bildirmez,
- Adli muhasebeci, hileli işlemleri ve mali suçların kimler tarafından ne şekilde meydana geldiğini, bunların oluşturduğu zararların neler olduğunu açıklar. Bağımsız (dış) denetçi ise, şirkete ait mali tabloların gerçekliği hakkında açıklama yapar,
- Adli muhasebeciler, iç kontrol sisteminde şirket içindeki yönetici ve çalışanlarca yapılabilecek hilelerin ve yolsuzlukların ihtimalleri üzerine olayları kuşkuyla inceler. Bağımsız (dış) denetçiler ise, iç kontrol sistemindeki belgeler üzerinden süreci inceler.

2.7.2. Adli Muhasebecinin İç Denetçiden Farkı

İç denetim mesleğine kalite ölçütleri kazandıran Türkiye İç Denetim Enstitüsü (TİDE) iç denetimi şu şekilde tanımlamıştır (TİDE, www.tide.org.tr): “İç denetim, bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onların değerini artırmak amacı güden bağımsız ve tarafsız bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetim, kurumun risk yönetimini, kontrol ve yönetim süreçlerini etkililiği açısından değerlendirmek ve geliştirmek amacı açısından sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun hedeflerine ulaşmasına yardımcı olur.”

Adli muhasebeci ile iç denetçi arasındaki farklılıklardan en önemlisi; iç denetçi, şirket içinde oluşmuş veya oluşma ihtimali yüksek olan ve şirketin aleyhinde sonuçlar

doğuracak tüm hileli işlemleri açığa çıkarıp gerekli tedbirleri almada yardımcı olur. Adli muhasebeci ise tüm bunları yalnızca şirketin lehine olsun diye yapmaz. Adli muhasebeciler için önemli olan adaletin yerini bulmasıdır. Adli muhasebe ve iç denetçi arasında bunun gibi birçok farklılık vardır. Bunlar (Akal, 2014, s. 61):

- Adli muhasebeci araştırmalarında hukuki olarak problem sayılan işlemleri kuruma değer katması amacıyla yapmaz. Tek amacı adaleti sağlamaktır. İç denetçi ise, yaptığı araştırmaları kuruma değer katmak amacı ile yapar. Bunu yaparken de bağımsızlığını ve tarafsızlığını korur,
- Adli muhasebeciler, ilgili tarafları tanımadığı için söylentilere karşı daha tarafsız ve bağımsız davranabilirken iç denetçiler, şirket içinden olduğu için söylentilere karşı duyarsız kalamayabilir,
- İç denetçi, çalışmalar sonucu sunduğu raporlarla ve özlük hakları ilgili konularda şirket yönetimine karşı sorumludur. Adli muhasebeci ise, mahkeme heyetine veya anlaşma yaptığı taraflara karşı sorumludur,
- İç denetçiler, yapacağı çalışmaların içeriğini daha öncesinde belirlediği plan ve programa göre yürütebilir. Fakat adli muhasebeciler, çok geniş kapsamda çalıştıkları için bir plan ve program içinde hareket edemezler,
- Adli muhasebeci ve iç denetçi elde ettiği sonuçları yazılı bir rapor haline getirir. Fakat adli muhasebeci bunu mahkemede sözlü olarak da ifade edebilirken iç denetçi için böyle bir şey söz konusu değildir,
- İç denetçi, kanıt elde ederken geleneksel muhasebe belgelerinden de (fatura, defter kayıtları, mutabakatlar, hesap özetleri vb.) yararlanır. Fakat bir adli muhasebeci, Bu belgelerin yanı sıra e-mail ve msn yazışmaları, fotoğraf, kamera kaydı gibi kanıt oluşturacak verilerden de yararlanır,
- Adli muhasebe ekibinde farklı alanlardaki uzmanlardan yer alabilirken iç denetçi ekibinde sadece uzman iç denetçiler yer alır,
- İç denetçiler sundukları hizmetleri devamlı yürütebilirken, adli muhasebeciler problem çözülünce hizmetini sonlandırır.

2.7.3. Adli Muhasebecinin Geleneksel Muhasebeciden Farkı

Muhasebe bilgi sisteminin bir parçası olan adli muhasebe, geleneksel muhasebenin mesleki bilgi ve tekniklerini kullanmaktadır. Ancak geleneksel

muhasebeci ile adli muhasebeci arasında her iki mesleğin işleyişi bakımından farklılıklar bulunmaktadır (Gülten ve Kocaer, 2011, s. 35-36):

- Geleneksel muhasebeci ile adli muhasebecinin görev tanımları farklılık göstermektedir. Geleneksel muhasebeci, şirketin mali ve hukuki yapısını doğruluk ve yasalar çerçevesinde inceleyip taraflara görüş bildirir. Bunları yaparken de şirketten bağımsız şekilde yapar. Yasalarla şirket arasında bir köprü gibi hareket eder. Adli muhasebeci ise şirkette meydana gelebilecek hileli işlem sayılabilecek tüm öğeleri inceler. Bir köprü görevi üstlenmez,
- Geleneksel muhasebeci çalışmalarını genel kabul görmüş muhasebe ilke ve standartları doğrultusunda gerçekleştirirken, adli muhasebeciler çalışmalarında çok daha geniş ve farklı teknikler kullanmaktadırlar,
- Geleneksel muhasebeci hizmet verdiği kuruma ve eğer bilinçli olarak vergi ziyaı suçuna sebebiyet verirse vergi kurumuna karşı sorumlu olurken adli muhasebeciler mahkeme heyeti ve sözleşme taraflarına karşı sorumludur,
- Geleneksel muhasebeciler, yasal tebligatlarını kanunlarla belirtilmiş mali takvimi dikkate alarak yerine getirirler. Adli muhasebeci için ise böyle bir prosedür yoktur.
- Geleneksel muhasebeci, yeni bir iş almadan önce daha önce bu işle ilgilenen meslektaşı ve müşterisi olacak şirket yönetici ile görüşüp ulaştığı bilgiler doğrultusunda yönünü çizer. Adli muhasebeci ise olay bazlı çalıştığı için yargısal olarak sorun yaratan kısımları çözer. Bu nedenle her şeye şüpheci bir bakış açısıyla yaklaştığından müşteri ile görüşerek elde ettiği bilgilere güvenmez,
- Adli muhasebe ekibinde farklı alanlardaki uzmanlarda yer alabilirken, geleneksel muhasebe ekibinde sadece uzman muhasebeciler yer alır,
- Adli muhasebeci ve geleneksel muhasebeci elde ettiği sonuçları yazılı bir rapor haline getirir. Fakat adli muhasebeci bunu mahkemede sözlü olarak da ifade edebilirken geleneksel muhasebeci için böyle bir şey söz konusu değildir,
- Geleneksel muhasebeci kanıt elde ederken geleneksel muhasebe belgelerinden de (fatura, defter kayıtları, mutabakatlar, hesap özetleri vb.) yararlanır. Fakat bir adli muhasebeci, bu belgelerin yanı sıra e-mail ve msn yazışmaları, faks, fotoğraf, kamera kaydı gibi kanıt oluşturacak verilerden de yararlanır.

2.7.4. Adli Muhasebecinin Bilirkişiden Farkı

Ülkemizde adli muhasebe mesleğinin henüz gelişmekte olduğu bu zaman diliminde bu alanda ortaya çıkan eksiklik “bilirkişi” aracılığıyla doldurulmaya çalışılmaktadır. Bu kavram farklı alanlarda farklı şekilde tanımlanmıştır. Ceza Usulü Muhakemeleri Kanunu’nun 63.maddesi ve Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu’nun 275. maddesine göre Bilirkişi: “Çözümü özel ya da teknik bir bilgiyi gerektiren hallerde başvurulacak kişidir” (Mevzuat Bilgi Sistemi, www.mevzuat.gov.tr).

Bilirkişiler mahkemeler tarafından görevlendirilen meslek mensuplarıdır. Bilirkişilerin görevlendirilmesindeki amaç, mahkemeye intikal etmiş olan muhasebe ile ilgili uyuşmazlıklar konusunda mahkemenin bilgilendirilmesi ve davanın çözümlenmesini sağlamaktır. Bilirkişiler uzmanlık gerektiren konularda mahkemelere yardımcı olmaktadır.

Adli muhasebecilik mesleğinin bilirkişilik mesleği ile benzerlikleri olduğu gibi farklılıkları da bulunmaktadır. Bu farklılıklar ise şöyledir (Terzi ve Gülten, 2014, s. 37-38):

- Bilirkişi, mahkemenin kendisine göndermiş olduğu dosyayı inceler ve görüşünü yazılı olarak iletir. Adli muhasebeci ise, şirketin faaliyetleri ile ilgili işlemlerde yasal sorunlara sebep olabilecek hata, hile ve usulsüzlükleri araştırıp görüşünü yazılı rapor haline getirir ve ayrıca mahkemede sözlü olarak da ifade eder,
- Bilirkişi, mahkemenin kendisine gönderdiği olayı rapor haline getirirken genel kabul görmüş denetim ve inceleme tekniklerinden faydalanır. Adli muhasebeci ise hukuk, kriminoloji ve yazı bilimi gibi farklı alanlardaki tekniklerden faydalanır,
- Müşteri açısından incelendiğinde bilirkişi, sadece mahkemeye karşı sorumluyken adli muhasebeciler mahkeme heyetine ya da sözleşme taraflarına karşı sorumludur,
- Bilirkişi, faaliyet alanı içerisinde sadece mahkeme ile karşılaşır. Mahkemeler bilirkişinin gelir elde ettiği müşteri sınıfındandır. Fakat bir adli muhasebecinin faaliyet alanı çok geniştir. Mahkemelerin yanı sıra firmalardan da gelir elde edebilir,

- Bilirkişi, kendisine gönderilen dosya ile alakalı görüşünü, öncesinde belirlemiş olduğu sürede bildirirken adli muhasebeci, çok geniş kapsamlı çalışma alanı olduğu için aldığı işi bir plan çerçevesinde yürütemez,
- Bilirkişi, kanıt elde ederken geleneksel muhasebe belgelerinden de (fatura, defter kayıtları, mutabakatlar, hesap özetleri vb.) yararlanır. Fakat bir adli muhasebeci, Bu belgelerin yanı sıra e-mail ve msn yazışmaları, faks, fotoğraf, kamera kaydı gibi kanıt oluşturacak verilerden de yararlanır.

2.8. ADLİ MUHASEBE MESLEĞİNİN TÜRKİYE’DEKİ MEVCUT DURUMU

Dünya’da ABD, Kanada ve bazı Avrupa ülkelerinde uzun yıllardan beri yaygın uygulama alanı bulan adli muhasebe mesleği, bu ülkelerde yasal anlamda gerekli altyapı hazırlıklarını tamamlayarak meslek statüsüne kavuşmuştur. Ülkemizde ise adli muhasebe mesleği gerek eğitim gerekse mesleğin uygulanmasını sağlayacak mevzuatın yetersiz olması ve meslekle ilgili herhangi bir çalışmanın şu ana kadar yapılmamış olması nedeniyle hak ettiği ilgiyi görememiştir. Fakat bütün bu eksiklere rağmen ülkemizde adli muhasebe mesleğinin uygulamalarından olan dava destek danışmanlığı ile hile denetçiliği ile alakalı düzenleme yapan kuruluşlar ve meslek unvanları bulunmaktadır. Ayrıca adli muhasebe mesleğiyle ilgili mevcut kanunlarımızda bir düzenleme bulunmamakla birlikte bu mesleğin kapsamına giren birçok konuda düzenlemeler olduğu görülmektedir. Ancak bütün bunlar ülkemizde adli muhasebe mesleğinin gelişiminin Avrupa’daki gelişimine benzer olmamakla birlikte çok geride kalmış olduğunu göstermektedir.

Adli muhasebe mesleğinin yasal düzenlemeler çerçevesinde faaliyette bulunmak zorunda olması ve ülkemizde bu anlamda yasal zemin eksikliğinin bulunması sebebiyle mevcut uygulamalar göz önüne alındığında bu eksiklik “bilirkişilik” uygulamalarıyla tamamlanmaya çalışılmaktadır (Karacan, 2012, s. 124). Muhasebe uzmanlarının, bilirkişi olarak görevlendirilmeleri durumunda aşağıda belirtilmiş olan konularla ilgili kendilerinden bilirkişi raporu istenmektedir (Akyel, 2009, s. 215):

- Tarafların defter ve belgelerinin incelenmesi,
- Diğer belgelerin incelenmesi,

- Ayın olan sermayenin ve devir alınacak şirketin değerinin tespiti,
- Ayın olarak konulacak demirbaşın değerinin tespiti,
- Sermayeye ilave edilecek ortak alacaklarının (ortaklara borçlar) tespiti,
- Bilanço usulü defter tutan şirketlerin sermaye şirketine dönüştürülmesi,
- Şirket birleşmelerinde yapılacak tespit,
- Şirketlerin nevi değiştirmesi halinde yapılacak tespit,
- Faaliyet tespiti,
- Tasfiye için tespit,
- Sermayenin azaltılması.

Ülkemizde muhasebe ile hukukun birleştiği noktada ortaya çıkan problemler bilirkişilik uygulamasıyla çözüme ulaştırılmaya çalışılmaktadır. Bilirkişiler ilgili yargı mercii tarafından görevlendirilen alanında uzman kişilerden oluşmaktadır. Fakat ülkemizde uygulanan bilirkişilik müessesesi adli muhasebeyle eş tutulabilecek kadar geniş kapsamlı değildir. Yargı mercileri tarafından görevlendirilen bilirkişilerin ilgili konuda çalışma yapmış olması ve belirli bir eğitim düzeyinde olması gibi genel kriterlere sahip olması yeterli iken adli muhasebeciler bu genel kriterlere sahip olmanın dışında bazı ilave özel kriterlere de sahip olması gerekmektedir. Adli muhasebe, muhasebe bilimi dışında diğer birçok bilim alanıyla da ilgili olmasından dolayı bilirkişilik uygulamasından daha kapsamlı olarak algılanması gerekmektedir (Karacan, 2012, s. 124).

Disiplinler arası çalışmayı gerektiren adli muhasebeye ülkemizde, şirketlerde yaşanan hile ve yolsuzluklara paralel olarak her geçen gün ihtiyaç duyulmak birlikte aşağıda belirtilen özel gerekçelerden dolayı da ihtiyaç hissedilmektedir (Kaya, 2005, s. 59-60):

Davalara etkin muhasebe desteği verilmemesi: Türkiye’de davaların ihtiyacı olan etkin muhasebe bilgi desteği bilirkişilikler tarafından verilmektedir. Fakat bu destek istenilen ihtiyacı karşılamamaktadır. Bu durum ve bunun yanı sıra mahkeme

heyetindekilerin muhasebe bilgisi konusunda davalardaki yetersizliği adli muhasebecilerin varlığını gerekli kılmıştır.

Muhasebecilerin etkin çalışmaması: Türkiye’de muhasebe mesleğini icra edenler, bilgisayarın yerinin günden güne artmasına rağmen yalnızca muhasebe defteri ve beyanname düzeni ile ilgilenir hale gelmiştir. Böylelikle yöneticiyi bilgilendirmede, rapor analiz edip yorumlamada eksik kalmışlardır. Bu durum da Türkiye’de rakamların arkasında kalan muhasebe ihtiyacının aktif bir rol oynamasına engel olmuştur.

Yukarıda belirtmiş olduğumuz nedenlerden dolayı adli muhasebe gerek muhasebe uygulayıcıları gerekse akademisyenlerin ilgi odağı haline gelmiş (Çabuk ve Yücel, 2012a, s. 37), konuyla alakalı makaleler, yüksek lisans ve doktora tezleri (YÖK, www.tez.yok.gov.tr) yazılarak farkındalık yaratılmaya ve ülkemizde adli muhasebenin gelişmesine katkı sağlanmaya çalışılmaktadır.

Türkiye’de 2007 senesinde kurulmuş olan Uluslararası Suiistimal İnceleme Uzmanları Derneği (USİUD) merkezi Teksas olan ACFE’nin temsilcisidir. Bu dernek Türkiye’deki yasalar çerçevesinde kurulmuş ve tescil edilmiştir. USİUD, suiistimal inceleme faaliyetlerinde, bu alanda çalışacak meslek mensubunun yetişmesinde, suiistimal inceleme faaliyetlerini kapsayacak etik ve hukuk düzeninin oluşturulmasında ve geliştirilmesi süreçlerinde ülkemiz için önemli katkı sağlamaktadır. Suiistimal inceleme uzmanlığının bir meslek olarak kabul edilmesi için gerekli olan tüm tanıtım faaliyetlerinde bulunarak bu mesleği icra etmek isteyenlere eğitim faaliyetleriyle destek vermektedir. USİUD “*Suiistimale Karşı Birlikte Mücadele Ediyoruz*” sloganıyla yolsuzluğa uğrayan özel sektör ve kamu kuruluşlarına, ülkeye ve topluma direkt veya dolaylı olarak katkı sağlamaktadır (USİUD, www.usiud.org).

Ayrıca ülkemizde adli muhasebe ve hile denetimi ile ilgili pek çok bağımsız firmalar oluşturulmuştur. 2009 senesinde İSMMM (İstanbul Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası) tarafınca ilk düzenlemeleri yapılan “*Bağımsız Adli Muhasebe Uzmanı Programı*” sayesinde 35 (SMMM) Serbest Muhasebeci Mali Müşavir sertifika almıştır. Bu 35 kişi tarafından 2011 senesinde hilelere, usulsüzlüklere engel olmak ve kurumsal anlamda çareler bulmak için Fraud Research Corporation (FRC) Uluslararası Hile Denetimi ve Danışmanlık Hizmetleri A.Ş oluşturulmuştur. Bu kuruluş sayesinde çalışmalarında adli muhasebe desteğine ihtiyaç duyan birçok firmaya örnek olunmuştur. “*Bağımsız Adli Muhasebe Uzmanlığı Programı*” ile SMMM’ nin çoğu unvanlarının

başına “*bağımsız adli muhasebeci*”, “*bağımsız adli muhasebe uzmanı*” ya da “*bağımsız adli müşavir*” unvanlarını eklemiş bu da Türkiye’de adli muhasebe mesleğine olan ilgiyi artırmıştır (Çabuk ve Yücel, 2012a, s. 37).

Türkiye için 3568 sayılı Meslek Yasası, denetçiler ve muhasebeciler adına mühim bir düzenlemedir. Bu yasa ile yüksek mesleki standartlar getirilmiş ve bazı faaliyet alanları kapsamında Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) ve Yeminli Mali Müşavirler (YMM) için bilirkişilik, bağımsız danışmanlık ve tahkim konularında yetkiler verilmiştir. YMM ve SMMM’ lere bu kanun çerçevesinde finansal alanlarda bilirkişilik, danışmanlık ve tahkim konularında sınırlı da olsa bir adli muhasebe hizmeti verebilecekleri belirtilmiştir (Elitaş, 2012, s. 160-161).

Ayrıca ülkemizde adli muhasebenin yasal zeminde tanınması ve uygulanması adına umut vaat eden gelişmelerde kabul edeceğimiz Yeni Türk Ticaret Kanunu’nun kabulüyle hayat bulmuştur. Denetim ve kurumsal yönetim ilkelerine göre uyarlanmış ve kanunda yer alan:

- Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS),
- Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS),
- Uluslararası Denetim Standartları (UDS),
- Basel-II Risk Yönetim Uygulamaları araştırıldığında denetim ile mali müşavirlik hizmet alanında adli muhasebeye olan ihtiyaç açığa çıkacaktır. Bu ihtiyaçlar dolayısıyla önemi anlaşılabilecek olan adli muhasebe mesleği ile ilgili gereken yasal altyapı oluşturulup gündeme düşecektir (Karacan, 2012, s. 125).

2.8.1. Adli Muhasebe Mesleğinin Hukuk Sistemimizdeki Yeri

Adli muhasebe mesleğinin ihtiyaç duyulmasına sebep olan temel unsurlar yapılan hile ve yolsuzluklardır. Bu konuda yasalarda gereken hükümler bulunmaktadır. Adli muhasebe mesleği yalnızca mahkemeye yansıyan olaylarla alakalı bir uzmanlık alanı değildir. Aynı zamanda şirket içinde yaşanan hileli işlemler ve usulsüzlükler gibi hukuka aykırı olan olayların kanıtlarıyla açığa çıkarılmasına da yardımcı olur. Türkiye’de kendine yeni yeni yer bulmaya başlayan bu mesleğin, var olan yasalarımızda

yeri henüz yoktur. Kendine yasalarımızda henüz bir yer bulamasa da adli muhasebe meslek koluna dâhil olabilecek çoğu alanda düzenlemeler mevcuttur (Kaya, 2005, s. 52).

2.8.1.1. Adli Muhasebe Mesleğinin Türk Ticaret Kanunundaki Yeri

Yeni Türk Ticaret Kanunu (TTK), 01 Temmuz 2012 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Bu kanunun maddelerine bakıldığında “Adli Muhasebe” kavramı kanunda yer almamaktadır. Ancak bu kanun, denetim üzerine kurulmuş bir kanun olması ve adli muhasebe mesleğinin birçok özelliğini içine alan düzenlemelerinin olması nedeniyle denetim alanında yeni ihtiyaçların ortaya çıkmasına ayrıca adli muhasebe mesleğinin gelişimini sağlayacak yasal altyapının oluşmasına olanak verecektir (Kurt, 2013, s. 142).

Yeni TTK, kabul edildiği ilk haliyle şirketlerin denetimini ayırt eden üçlü bir denetim şeklini öngörmekteydi. Bu üçlü denetimden kasıt işlem denetçisi, bağımsız denetçi ve özel denetçiliktir. Bunlar Yeni TTK ’da düzenlenmiştir, fakat işlem denetçiliği 6335 Sayılı Değişiklik Kanunu ile tamamen kaldırılmış ve Yeni TTK’ da işlem denetçisine ilişkin tüm atıflar kanundan çıkarılmıştır (Şahin, 2011, s. 64).

Yeni TTK’ dan işlem denetçiliğinin kaldırılmasıyla adli muhasebeciler gibi hile ve yolsuzlukların soruşturulmasında, şirket denetiminin yapılmasında ve buna benzer işlemler özel denetçi ile bağımsız denetçilerin vasıtasıyla sağlanması öngörülmektedir (Kılıçbey, 2017, s. 50).

Yeni TTK incelendiğinde adli muhasebe terimine rastlanmamaktadır, fakat özel denetimle alakalı maddelerde benzer özellikler göze çarpmaktadır (Kurt, 2013, s. 142). Yeni TTK’nin 207’nci maddesinde, risk oluşturabilecek bir hile söz konusu olduğunda şirkette payları bulunanların şirketin merkezi nereyse oradaki asliye ticaret mahkemesine başvuru yapmaları sonucu atayacakları özel denetçinin o sorunu çözmek için görevlendirileceğinden bahsedilmektedir (Türk Ticaret Kanunu [TTK], 2011: Madde 207). Yeni TTK 441. ve 442’nci Maddelerinde özel denetçinin şirketin çıkarlarını koruyarak bir dedektif gibi elde edilmiş bütün belge ve verileri araştırıp ulaştığı sonucu gereken taraflara rapor etmesi de(TTK, 2011: Madde 441-442), bir adli muhasebe alanına yönelik bir uygulama olarak kabul edilmelidir.

Kanunda belirtilen bir diğer denetim türü olan bağımsız denetim, Yeni TTK 397 ve 398’inci Maddelerine göre Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca (KGMDSK) yayınlanmış Uluslararası Denetim Standartlarıyla (UDS) uyumlu Türkiye Denetim Standartlarına (TDS) göre denetim yapılmasını öngörmektedir. Ayrıca şirketin ve topluluğun finansal tablolarıyla birlikte diğer finansal bilgilerinin gerçek durumu yansıtır yansıtmadığının eğer yansıtılmamışsa bunun nedenlerinin denetçilik mesleğinin etiğine uygun dürüstçe yapılması gerektiğini öngörmektedir (TTK, 2011: Madde 397-398). Bu maddelerde yer alan ifadelerde denetimin meslek etiğine bağlı ve dürüstçe yapılması adli muhasebe mesleğinin niteliklerine benzediği görülmektedir. Ayrıca denetimin Uluslararası Denetim Standartlarıyla (UDS) uyumlu Türkiye Denetim Standartlarına (TDS) göre denetim yapılması hükmü **“240 nolu Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları Standardı” ile “620 nolu Bir Uzman Çalışmasından Yararlanılması Standardı”** nı (KGMDSK, www.kgk.gov.tr) karşımıza çıkarmaktadır. Bu uluslararası standartlar bütün içeriğiyle incelendiğinde adli muhasebeciye olan ihtiyaç görülecektir.

240 numaralı standart, bağımsız denetçinin finansal tablolarda yapılan hile ve yolsuzluklarını belirlemesi, hile ve yolsuzlukları tespit edecek denetim kanıtları toplaması ve denetim sürecinde tespit edilen hilenin veya hile şüphesinin çözüme kavuşturulması gibi sorumlulukları bulunmakta olup (Kaval vd., 2015, s. 111) , bu durum adli muhasebe ile ilişkilendirilebilir. 620 numaralı standartta ise, bir bağımsız denetçinin yaptığı denetim sırasında uzman bir kişiden faydalanabileceği belirtilmiştir. Burada bahsedilen uzman kişinin bir adli muhasebe uzmanı olabileceğini düşünebiliriz

Kısacası adli muhasebe mesleği Yeni TTK’deki bağımsız ve özel denetimle ilgili düzenlemelerle kısmen de olsa kendine yer bulacaktır.

2.8.1.2. Adli Muhasebe Mesleğinin Borçlar Kanundaki Yeri

Şuan var olan borçlar kanununda adli muhasebecilikle ilgili bir mevcut düzenleme yoktur. Fakat adli muhasebe mesleğinin alanına girecek bazı konularda düzenlemeler yapılmıştır. Bunlardan biri; muvazaa (üçüncü kişileri aldatmak amacıyla yapılan gizli anlaşma). Örneğin; sözleşmeyi yapan tarafların sattığı bir mal ya da hizmeti üçüncü kişiye bağışladım diye söylemesi. Bu gibi olaylarda, tarafsız şekilde

rapor hazırlayıp sunmak ve bunu kamuoyuna sunmak için hile denetçilerine, bir nevi adli muhasebecilere gerek duyulmaktadır (Pala, 2011, s. 65).

2.8.1.3. Adli Muhasebe Mesleğinin Türk Ceza Kanunundaki Yeri

Türk Ceza Kanunu'nda adli muhasebe mesleği adına herhangi bir düzenleme yoktur. Fakat bu kanunun 161 ve 162 sayılı maddelerinde adli muhasebe meslek kolunun çalışma alanına girecek düzenleme mevcuttur. Bahsedilen bu maddelerden 161. Maddede hileli iflas suçu (alacaklının alacağının teminatını oluşturan malvarlığının hileli tasarruflarla eksiltilmesi) ile ilgilidir. 162. Madde ise, taksirli iflas suçu (tacirin ticarete gereken dikkat ve özeni göstermemesi sonucu ortaya çıkan iflas durumu) ile ilgilidir. TCK'nin bu iki maddesi adli muhasebe mesleğinin konusuna girmektedir. Bu yüzden TCK ile adli muhasebe mesleği arasında ilişki olduğunu söylemek mümkündür.

2.8.2. Adli Muhasebe Mesleğinin Eğitimdeki Yeri

Son dönemde, Dünya'yı göz önüne alarak baktığımızda adli muhasebe mesleğinin iş hayatında tercih edildiğini ve geleceği olan bir meslek olarak kamuoyuna takdim edildiğini görürüz. Üniversiteler de bundan dolayı adli muhasebeyi müfredatına alarak çeşitli ders ve programlar açmıştır (Rezaee vd., 2004, p. 2). Tabii ki adli muhasebe bir ders olarak verildiğinde meslek odalarınca konulmuş standartlar, etik kurallar ve bu alanda yapılmış gerekli düzenlemeleri de göz ardı etmemek gerekir (Curtis, 2008a, p. 539). Fakat her üniversitede bağımsız bir ders olarak okutulmamaktadır. Bundan dolayı üniversitelerde bağımsız bir ders olarak müfredata eklenemiyor ise adli muhasebe faaliyet alanı kapsamında bölümlerde içerik olarak verilmesi konusunda teşvikleri artırmak gerekir. Örneğin; işletme, suç bilimi ve hukuk derslerinin içeriğine eklenmelidir (Ramamoorti, 2008, p. 521).

Bahsettiğimiz teşvikler yerine getirilirse adli muhasebeci hem nicelik hem de nitelik bakımında eksikliğini eğitim ile giderecektir. Tabii ki üniversitede verilen temel düzeydeki eğitim tek başına yeterli olmayabilir, bunun için lisansüstü verilen programların yanı sıra staj veya iş tecrübeleriyle de bu eğitimi destekleyip bilginin yanı sıra tecrübede katmak gerekir. Kanada gibi gelişmiş ülkelerde üniversitelerde adli muhasebe eğitimi almış biri yüksek lisans yapmış biriyle eş değer sayılıyor. Bu ülkelerde o kişi eğer bu alandaki eğitimini (genellikle 4 dönem) tamamlamışsa yüksek

lisans diploması alıyor veya MBA (Master of business) yaptığı kabul edilmektedir. Türkiye’de üniversiteler işletme yüksek lisans programlarına MBA ismini vermeyi tercih etmektedir (Pehlivan, 2010, s. 45).

Türkiye’de Devlet üniversitelerinde 120 tane muhasebe eğitimi verilen fakülte ve yüksekokul bulunurken, vakıf üniversitelerinde ise 60 tanedir. 18 devlet üniversitesi ve 5 vakıf üniversitesinde muhasebe eğitimi verilen birden fazla fakülte veya yüksekokul bulunmaktadır. Lisans düzeyinde adli muhasebe eğitiminin bağımsız bir ders olarak devlet üniversiteleri arasında sadece Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi, Uygulamalı Bilimler Yüksekokulu, Muhasebe ve Denetim Bölümünde seçmeli ders olarak verildiği görülmektedir. Uludağ Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümünde seçmeli ders olarak verilen Meslek Hukuku dersinin içeriğinde adli muhasebe konusuna yer verilmektedir. Vakıf Üniversiteleri arasında ise sadece İzmir Ekonomi Üniversitesi, İşletme Fakültesi, Muhasebe ve Denetim Bölümünde bağımsız bir ders olarak adli muhasebe eğitimi verilmektedir (Kıllı, 2016, s. 723).

Türkiye’de yüksek lisans düzeyinde adli muhasebe eğitiminin bağımsız bir ders olarak Çanakkale On Sekiz Mart Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü (SBE), İşletme anabilim dalında ve Yıldırım Beyazıt Üniversitesi, SBE, Uluslararası İşletmecilik ve Ticaret anabilim dalında seçmeli olarak verildiği görülmektedir. Marmara Üniversitesi, SBE, Muhasebe Denetimi dalında seçmeli ders olarak verilen Meslek Hukuku dersinin içeriğinde adli muhasebe konusuna yer verildiği görülmektedir. Vakıf Üniversiteleri arasında bağımsız bir ders olarak adli muhasebe eğitimi Işık Üniversitesi SBE, Muhasebe ve Denetim bilim dalında zorunlu olarak İstanbul Aydın Üniversitesi, SBE, Muhasebe Denetimi bilim dalında ve İstanbul Bilgi Üniversitesi Muhasebe ve Denetimi bilim dalında seçmeli olarak verilmektedir (Kıllı, 2016, s. 724).

Türkiye’de doktora düzeyinde adli muhasebe eğitimi bağımsız bir ders olarak Balıkesir ve Karadeniz Teknik Üniversitesi’nde, SBE, İşletme bölümünde verilmektedir. Osmangazi ve Osmaniye Korkut Ata Üniversitesi’nde, SBE, İşletme bölümünde “Adli muhasebe ve hile denetimi” adı altında verilmektedir. Anadolu Üniversitesi’nde ise “Hata ve hile denetimi” isimli seçmeli dersin içinde konu olarak verilmektedir (Kıllı, 2016, s. 725).

Adli muhasebe eğitiminin lisans ve lisansüstü eğitim seviyelerinde daha çok üniversitelerin çeşitli bölümlerindeki muhasebe ve finansman anabilim dallarında ve

adli muhasebe konularının muhasebe ve finans eğitimi ile birlikte verilmesi (Pehlivan ve Dursun, 2012: 134), adli muhasebenin ülkemizde gelişmesine önemli derecede katkı sunacaktır.

Ayrıca Türkiye’de adli muhasebe alanında temel yetkinlik kazanmak amacıyla üniversitelerin lisans ve lisansüstü programlarının yanı sıra bazı kurum ve kuruluş vasıtasıyla seminer ve kurs programları da düzenlenmektedir.

İstanbul Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası (İSMMM) ve Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) tarafından İSMMM Akademi çatısı altında “*Bağımsız Adli Muhasebe Uzmanlığı Programı*” başlatılmıştır. Bu eğitim programı, adli muhasebe alanında uzman yetiştirerek sertifika almalarını ve bu uzmanların aldığı sertifikaların adli muhasebe mesleği kapsamında ileriye dönük yetki belgesine bağlanmasını hedeflemektedir (İSMMM Akademi, 2011, s. 1-7).

Ülkemizde adli muhasebe ile ilgili İstanbul Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası (İSMMM) tarafından 2009 yılında düzenlenen “Adli Muhasebecilik Sertifika Programı” semineri ile birkaç üniversitenin düzenlemiş olduğu seminer dışında bu konuda herhangi bir ciddi girişim bulunmamaktadır (Terzi ve Atmaca, 2012: 35). İSMMM tarafından başlatılan bu programın amacı; ülkemizde adli muhasebe mesleğine farkındalık oluşturmak, mesleğin gelişimini sağlamak ve gerekli eğitim çalışmaları anlamında bir adım atmaktır. Program dâhilinde verilen seminer sonucunda kişiler adli muhasebe sertifikasyonu ile yetkilendirilmektirler. Bu program dâhilinde yapılan eğitimi başarı ile bitirecek kişilerin sertifikalandırılması ile ilerde TURMOB tarafından oluşabilecek mesleğin kapmasında yetkili kişiler olmaları hedeflenmektedir (Erkan, 2016, s. 47).

“*Bağımsız Adli Muhasebe Programı*” konularında uzman olan ve birçoğu öğretim üyeleri ile üst düzey sektör yöneticileri tarafından 7 ay süren 360 saatlik eğitim verilmektedir. İSMMM Akademi bünyesinde gerçekleştirilen bağımsız adli muhasebe uzmanlığı programında verilen eğitimdeki dersler aşağıda sıralanmıştır (Adli Muhasebe, <http://www.adli-muhasebe.com/>):

- İşletme etiği ve işletme kültürü,
- İşletmelerde iç kontrol uygulamaları,

- Temel denetim teorisi,
- Hile teorileri,
- Mali tablo hileleri,
- Çalışan hileleri,
- Dijital alanda veri analizinin yapılması ve hile incelemesi,
- Kurumsal yönetim uygulamaları,
- Temel davranış bilimleri,
- Adli bilişim uygulamaları,
- Adli bilimlerde delil ve bilirkişilik,
- Adli bilimler ve adli bilimlerin hukuksal konumu,
- Adli nitelikli belge incelemesi ve sahtecilik suçları,
- Kriminoloji ve adli bilimler açısından ceza-ceza usul hukuku ve diğer hukuk alanları,
- Adli muhasebe araştırma teknikleri; dolandırıcılık suçları ve araştırma teknikleri, gözetleme ve iz sürme teknikleri, sahtecilik ve araştırma teknikleri, sorgulama teknikleri, kriminal uygulamalar, adli bilişim; sanal ortamlar ve bilgisayar suçlarını araştırma teknikleri,
- Genel olarak adli muhasebe uygulamaları.

Bağımsız adli muhasebe uzmanlığı programına kimlerin katılabileceği de aşağıda sıralanmıştır (Adli Muhasebe, <http://www.adli-muhasebe.com/>):

- Denetim ve Riskten Sorumlu Yönetim Kurulu Üyeleri ve Üst Yönetim,
- Denetim Komitesi,
- Teftiş Kurulu,
- İç Denetçi,
- Risk Yönetimi Sorumlusu,
- İç Kontrol Uzmanı,
- Fraud (Hile) Uzmanı,
- Mali İşler ve Hukuk Yöneticisi,
- Sahtecilik ve Suistimal Önleme Personelleri,
- Sistem Yöneticileri, Ağ Yöneticileri ve Operatörleri,
- Bilgi Güvenliği Uzmanları,

- Adli Bilişim Uzmanları,
- Bilişim Hukuku Alanında Çalışanlar (Avukatlar vb.),
- Risk Yönetimi personelleri,
- Akademisyenler,
- YMM ve SMMM'ler.

Adli muhasebe alanında ülkemizde verilen eğitimin de yetersiz olduğu görülmektedir. Adli muhasebe ile ilgili eğitim müfredatında önemli bir ilerleme sağlanmadan, ülkemizde adli muhasebenin gelişmesi mümkün değildir. Adli muhasebeciliğin meslek olarak kabul edilmesi, meslek mensubunun sertifika sahibi yapılabilmesi için adli muhasebecilik eğitiminin dünyadaki örneklerine benzer şekilde verilmesi gerekmektedir (Keleş ve Keleş, 2014, s. 53). Buradan çıkan bir diğer sonuç ise üniversitelerin yüksek lisans ve doktora aşamalarında denetimin ön planda tutulduğu adli muhasebe derslerinin de yok denecek kadar az olduğudur. Üniversitelerin eğitim müfredatlarına adli muhasebenin eklenmesi gerektiği aşikârdır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

MUHASEBE DERSİ ALAN YÜKSEKÖĞRETİM ÖĞRENCİLERİNİN ADLİ MUHASEBE FARKINDALIĞI ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA: KAYSERİ İLİ ÖRNEĞİ

3.1. LİTERATÜR

Dünya literatürüne ve ülkemizdeki literatüre bakıldığında adli muhasebe kavramını hem eğitim hem de mesleki açıdan ele alan birçok akademik çalışmaya rastlanır. Bu çalışmaların tarihsel sıralaması dikkate alındığında ilk başlarda teorik incelemelerin yoğun olduğu, zamanla ampirik çalışmaların artmaya başladığı gözlemlenmiştir.

Fleming, Pearson and Riley (2008) “Forensic Accounting and Fraud Investigation (FAFI)” adlı çalışmalarında Enron, WorldCom ve diğer büyük ölçekli firmaların iflası sonrasında West Virginia Üniversitesinde Adli Muhasebe ve Hile Araştırmaları adında dersleri, modülleri ve aktif öğrenme faaliyetlerini içeren yeni bir akademik program ve müfredat oluşturma sürecinin gerekliliğini ve süreci ele almışlardır.

Kranacher, Morris, Pearson and Riley (2008) “Model Curriculum for Education in Fraud and Forensic Accounting” çalışmalarında Amerikan Ulusal Adalet Enstitüsü tarafından desteklenen bir proje kapsamında adli muhasebe ve hile eğitimi için model müfredat oluşturma sürecini açıklamışlardır.

Seda and Kramer (2009) ” State of Forensic Accounting Tracks at the University Undergraduate/Graduate Levels and the Related Need to Change the Educational Model

Used in the Accounting Curriculum” adlı çalışmalarında muhasebe alanında çalışan akademisyenlere ve muhasebe meslek mensuplarına uyguladıkları anket çalışması ile lisans ve lisansüstü düzeyde adli muhasebe derslerinin müfredata eklenmesinin akademisyenlere, uygulayıcılara, ekonomiye ve topluma faydalı olacağı sonucuna ulaşmışlardır.

Pehlivan (2010) “Adli Muhasebe Eğitimi ve Türkiye’de Adli Muhasebe Eğitiminin Geliştirilmesine Yönelik Bir Araştırma” başlıklı doktora tez çalışmasında, öncelikle gelişmiş ülkelerde büyük bir uygulama alanı bulan adli muhasebe uzmanlık eğitiminin ulaştığı seviyeyi ortaya koymuştur. Daha sonra Türkiye’deki akademisyenlerin adli muhasebe eğitime bakış açılarının tespit edilmesine yönelik uyguladığı anket çalışmasının sonuçlarını değerlendirmiştir. Elde ettiği bulgulara göre; adli muhasebe ile ilgili Türkiye’de yeterli bir eğitim altyapısının bulunmadığını, muhasebe alanında çalışan akademisyenlerin adli muhasebe eğitiminin müfredatlarına eklenmesi konusunda isteksiz olduklarını, ancak adli muhasebe konularını önemli olarak değerlendirdiklerini tespit etmiştir.

Akın ve Onat (2015) “Muhasebe Meslek Mensuplarının Adli Muhasebecilik Kavramına Bakış Açılarının Değerlendirilmesi” başlıklı çalışmalarında Batı Akdeniz Bölgesinde yer alan 92 muhasebe meslek mensubu üzerine yaptıkları araştırmanın bulgularını sunmuşlardır. Çalışmanın yapılındaki amaç muhasebe meslek mensuplarının adli muhasebecilik kavramı ile ilgili görüşlerini saptamaktır. Çalışmanın sonucunda muhasebe meslek mensuplarının genel olarak adli muhasebecilik kavramına uzak oldukları ve farkındalık düzeylerinin düşük olduğu saptanmıştır.

Ciğer ve Topsakal (2015) “Adli Muhasebecilik Mesleğine Genel Bakış; Adli Muhasebe Eğitiminin Faydaları ve Engelleyicileri” başlıklı çalışmalarında adli muhasebe eğitiminin faydalarını ve engelleyicilerini ortaya çıkarmak amacıyla Antalya ilindeki 257 muhasebe meslek mensubu ve 357 hukukçuya anket uygulamışlardır. Yaptıkları çalışmanın sonucuna göre; muhasebe meslek mensupları üniversite eğitiminde yolsuzluk, sahtekârlık ve dolandırıcılık konularında kendilerinden destek alınması ve üniversitelerde adli muhasebe eğitimi verilen programlar açılması gerektiğini belirtmişlerdir. Hukukçular ise adli muhasebecilerin adli muhasebe sınavına tabi tutularak sertifika almaları gerektiğini belirtmiştir.

Meriç ve Erkuş (2016) “Türkiye’de Bilirkişilik Müessesesi Bağlamında Muhasebe Meslek Mensuplarının Yaptığı Uzman Tanıklık Faaliyetlerinin Değerlendirilmesine Yönelik Bir Araştırma” başlıklı çalışmalarında muhasebe ve adalet meslek mensuplarını adli muhasebe mesleğine duydukları ihtiyacı değerlendirmişlerdir. Bu amaçla uyguladıkları anket çalışması sonucunda, bilirkişilik müessesesinin yetersiz kaldığı ve adli muhasebecilik mesleğinin tüm faaliyetlerini yerine getiremediği sonucuna ulaşmışlardır.

Kıllı (2016) “Türkiye’deki Üniversitelerde Adli Muhasebe Eğitimi ve Lisansüstü Çalışmaları Üzerine Bir İnceleme” başlıklı çalışmasında muhasebe mesleğinin bir dalı olarak adli muhasebenin ülkemizdeki üniversitelerin lisans ve lisansüstü ders planlarında ne ölçüde yer aldığını ve konu ilgili lisansüstü düzeyde yapılan tez çalışmalarını incelemiştir.

Dağdeviren ve Mirza (2017) “Muhasebe Meslek Mensuplarının Adli Muhasebeye İlişkin Görüşlerinin Belirlenmesine Yönelik Ege Bölgesinde Bir Araştırma” başlıklı çalışmalarında Ege bölgesindeki muhasebe meslek mensuplarına anket uygulaması yapmışlardır. Elde ettikleri veriler neticesinde meslek mensuplarının adli muhasebeye ilişkin farkındalık düzeylerinin yüksek olduğu sonucuna ulaşmışlardır. Ayrıca araştırmaya katılan meslek mensuplarının; ülkemizde adli muhasebeye gerekli önemin verildiği fakat eğitimlere gereken önemin verilmediği düşüncesinde oldukları ortaya çıkmıştır.

Çetinoğlu ve Bakar (2017) “Türkiye’de Adli Muhasebe Eğitiminin Gerekliliği: Dumlupınar Üniversitesi Uygulamalı Bilimler Yüksekokulu Muhasebe Bölümü Öğrencilerinin Farkındalıkları Üzerine Bir Araştırma” başlıklı çalışmalarında kadın öğrencilerin erkek öğrencilere göre adli muhasebe kavramına ilişkin daha bilgili oldukları sonucuna ulaşmışlardır. Ayrıca kadın öğrencilerin gelecekte bu meslek alanında kariyer yapma konusunda daha istekli oldukları sonucuna ulaşmışlardır.

Türkiye’de adli muhasebe uzmanlığına duyulan ihtiyacın, eğitimdeki yetersizliğin giderilmesi ile karşılanacağı aşikârdır. Bu yüzden de Türkiye için yeni olan bu adli muhasebe kavramına olan farkındalığın olup olmasının eğitimdeki boşluktan kaynaklanıp kaynaklanmadığını ortaya çıkarmak amaçlanmıştır.

Çalışmanın sonuçlarına göre bu farkındalığı sağlayan unsurların ne olduğunu ve bu farkındalığı artırmak adına eğitim alanında neler yapılması gerektiğini ortaya koyup

yapılan çalışmalara bir yenisini ekleyerek yapılacak çalışmalara katkı sağlamak amaçlanmıştır.

3.3. ARAŞTIRMANIN EVRENİ

Bu araştırmanın evrenini Kayseri ilindeki muhasebe dersi alan yükseköğretim öğrencileri oluşturmaktadır.

Araştırmanın imkânları dâhilinde Kayseri ilinde bulunan üniversitelerde farklı bölümlerde muhasebe dersi almış toplam 402 öğrenciye ulaşılmıştır. Sosyal bilimler literatüründe 30'dan büyük, 500'den küçük örnek büyüklüğü birçok araştırma için yeterlidir. Buna göre ulaşılan örneklem sayısı çalışma kapsamında yürütülen araştırma için yeterlidir (Altunışık vd., 2007, s. 127). Araştırmada örnekleme tekniği olarak olasılığa dayalı olmayan örnekleme tekniklerinden kolayda örnekleme tekniği kullanılmıştır. Kolayda örnekleme yönteminde araştırmacı, ihtiyaç duyduğu örneklem sayısına ulaşana kadar en kolay ve ulaşılabilir deneklerden veri toplar (Saruhan ve Özdemirci, 2016, s. 201).

3.4. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ VE KAPSAMI

Araştırmada kullanılacak verileri elde etmek için anket yöntemi kullanılmıştır. Katılımcılara yüz yüze görüşme ile anket uygulanmıştır. Araştırmada kullanılan anket formu, Çabuk ve Yücel (2012), Kaya (2013), Çeliker (2018)'in anket formlarından faydalanılarak hazırlanmıştır.

Anket formu 3 bölümden oluşmaktadır. Birinci bölüm 7 sorudan oluşmaktadır ve katılımcıya ait demografik özellikleri saptamaya yöneliktir. İkinci bölüm 8 sorudan oluşmakta ve adli muhasebe kavramına ilişkin farkındalık düzeyini ölçmeye yöneliktir. Evet ve hayır şeklinde seçenekleri içermektedir. Üçüncü bölümde ise adli muhasebe bilgi düzeyini Türkiye'de mevcut durumuna göre ölçmek için 27 soru yöneltilmiştir. Ancak anketin üçüncü bölümünde yer alan 25 soru dikkate alınmıştır. Sorular içerisinde S11 ve S18 kodlu önermeler, anket tutarlılığı üzerinde olumsuz etkisi olduğu için dikkate alınmamıştır. Beşli likert ölçeği kullanılmıştır; "kesinlikle katılıyorum", "katılıyorum", "kararsızım", "katılmıyorum" ve "kesinlikle katılmıyorum" şeklinde seçenekler içermektedir.

3.5. ANKETİN GEÇERLİLİĞİ VE GÜVENİRLİLİĞİ

Anket sonucunda elde edilen veriler SPSS 23 programına girilmiş ve ilk olarak güvenilirlik analizi yapılmıştır. Güvenirlilik, araştırmada uygulanan tekniğin araştırmacıya evren hakkında verileri sunmada ne kadar istikrarlı ve tutarlı olduğuyla ilgilidir (Saruhan ve Özdemirci, 2016, s. 195). Güvenirlilik analizinde ölçeği oluşturan ifadelerin kendi içinde birbirleriyle olan tutarlılığı iç tutarlılık testi yapılarak ortaya çıkarılmaktadır. İç tutarlılık analizinde en sık kullanılan yöntem (Saruhan ve Özdemirci, 2016, s. 196), Cronbach' s Alpha'dır.

SPSS 23 programı vasıtasıyla yapılan güvenilirlik analizi testinde anketimizin Cronbach's Alpha güvenilirlik katsayısı 0,934 olarak tespit edilmiştir. Cronbach's Alpha değerinin 0,8'den büyük olması 'iyi' , 0,7'den büyük olması 'kabul edilebilir' 0,6'dan büyük olması 'orta derecede güvenilir' , 0,6 dan küçük olması ise 'zayıf' olarak adlandırılır (Saruhan ve Özdemirci, 2016, s. 196).

Tablo 2. Güvenirlilik Testi

Cronbach's Alpha	N
,934	25

Görüldüğü üzere Cronbach's Alpha değeri, araştırmada uyguladığımız anketimizin güvenilirliğinin “iyi” olduğunun göstergesidir.

Güvenirlilik sağlandıktan sonra frekans dağılımı, Ki-kare testi, Anova testi, t-testi ve Kruskal Wallis testi gibi istatistikî yöntemler uygulanmıştır.

3.6. ARAŞTIRMANIN SONUÇLARI VE DEĞERLENDİRİLMESİ

Araştırmada kullandığımız istatistiksel yöntemler ve elde edilen sonuçlar aşağıdaki gibidir:

3.6.1. Frekans Dağılımı ve Değerlendirilmesi

Kayseri’de 402 katılımcının oluşturduğu demografik bilgiler Tablo 3.’deki gibidir:

Tablo 3. Katılımcıların Demografik Özellikleri

Cinsiyet	Frekans	Yüzde
Kadın	201	50
Erkek	201	50
Toplam	402	100
Yaş	Frekans	Yüzde
19 ve Altı	20	4,98
20 – 23 Arası	291	72,39
24 ve Üzeri	91	22,63
Toplam	402	100
Öğrenim Durumu	Frekans	Yüzde
Ön Lisans	52	12,94
Lisans	331	82,34
Lisansüstü	19	4,72
Toplam	402	100
GANO	Frekans	Yüzde
1,99 ve Altı	51	12,69
2,00 – 2,49 Arası	112	27,86
2,50 – 2,99 Arası	159	39,55
3,00 – 3,49 Arası	69	17,16
3,50 ve Üzeri	11	2,74
Toplam	402	100
Çalışma Durumu	Frekans	Yüzde
Muhasebe ile İlgili Bir İşte Çalışıyorum / Staj Yapıyorum	50	12,44
Muhasebe ile İlgili Olmayan Bir İşte Çalışıyorum / Staj Yapıyorum	53	13,18
Çalışmıyorum / Staj Yapmıyorum	299	74,38
Toplam	402	100

Tablo 3’de görüldüğü gibi katılımcıların %50’si kadınlardan, diğer yarısı da erkeklerden oluşmaktadır. Katılımcıların yaş dağılımına bakıldığında ise büyük çoğunluğunun (%72,39) 20-23 yaş arasının oluşturduğu görülmektedir. Öğrenim durumlarına bakıldığında ise; %12,94’ünün ön lisans, %82,34’ünün lisans ve %4,72’sinin lisansüstü olduğunu görülmektedir. Katılımcıların ağırlıklı başarı ortalamasına bakıldığında ise %12,69’unun 1,99’un altında, %27,86’sının 2,00-2,49

arasında, %39,55'inin 2,50-3,00 arasında, %2,74'ünün ise 3,50'nin üzerinde olduğu görülmektedir. Anket katılımcılarının %12,44'ü muhasebe alanında çalışan veya staj yapan bireylerden oluşurken, %13,18'i muhasebe dışında bir alanda çalışan bireylerden oluşmaktadır.

Tablo 4. Katılımcıların Okudukları Üniversiteler ve Bölümleri

Okuduğu Bölüm	Okuduğu Üniversite							
	KAYÜ		ERÜ		NNY		AGÜ	
	Frekans	Yüzde	Frekans	Yüzde	Frekans	Yüzde	Frekans	Yüzde
İşletme	-	-	80	76,92	16	15,31	8	7,69
İktisat	-	-	20	55,56	16	44,44	-	-
Maliye	-	-	41	100	-	-	-	-
SBKY	-	-	5	9,80	45	88,24	1	1,96
UAI	-	-	2	100	-	-	-	-
T. İŞL.	-	-	17	100	-	-	-	-
MFY	57	100	-	-	-	-	-	-
MFY YL.	13	100	-	-	-	-	-	-
UTL	2	100	-	-	-	-	-	-
Büro Yönetimi	34	100	-	-	-	-	-	-
Endüstri Müh.	-	-	-	-	-	-	2	100
Hukuk	-	-	33	100	-	-	-	-
İşletme YL.	-	-	10	100	-	-	-	-
Toplam	106	26,37	208	51,74	77	19,15	11	2,74

Katılımcılar, Kayseri ilindeki 4 farklı üniversitede öğrenim gören bireylerden oluşmaktadır. Bu üniversitelerin 3'ü devlet üniversitesi (Erciyes, Kayseri ve Abdullah Gül Üniversitesi) iken 1 tanesi özel üniversitedir (Nuh Naci Yazgan Üniversitesi).

3.6.2. Katılımcıların Adli Muhasebe Kavramına İlişkin Farkındalık Düzeylerini Ölçmeye Yönelik Sonuçlar ve Değerlendirmeler

Katılımcıların adli muhasebe kavramına ilişkin farkındalık düzeylerini ölçmek amacıyla “evet” ve “hayır” şeklinde cevap verebilecekleri 8 farklı soru sorulmuştur. Katılımcıların farkındalık sorularına vermiş oldukları cevaplar frekans dağılımlarına göre incelenmiştir. Cevapların dağılımları Tablo 5.’de görülmektedir;

Tablo 5. Adli Muhasebe Kavramına İlişkin Farkındalık (Frekans Analizi)

Adli Muhasebe Farkındalığını Belirlemeye Yönelik Sorular	EVET		HAYIR	
	Frekans	Yüzde	Frekans	Yüzde
Adli muhasebe kavramını duydum.	197	49	205	51
Adli muhasebe kavramı ile ilgili yeterli bilgiye sahibim.	16	3,98	386	96,02
Programımızda adli muhasebe dersi var.	12	2,99	390	97,01
Üniversite eğitimimde adli muhasebe ile ilgili yeterli eğitim aldım.	20	4,98	382	95,02
Adli muhasebe ile ilgili seminerlere katıldım.	10	2,49	392	97,51
İlerde adli muhasebe ile ilgili sertifika almak istiyorum.	169	42,04	233	57,96
Adli muhasebecilik mesleğinde kariyer yapmak isterim.	180	44,78	222	55,22
Adli muhasebecilik mesleğinin geleceğin önemli mesleklerinden birisi olacağını düşünüyorum.	199	49,50	203	50,50

Tablo 5 incelendiğinde, katılımcıların %51’inin adli muhasebe kavramını duymadıkları görülmektedir. Katılımcıların yaklaşık %4’ü adli muhasebe ile ilgili yeterli bilgi sahibi olduklarını belirtmişlerdir. Bu da bize katılımcıların adli muhasebe kavramını duymalarına rağmen adli muhasebeye ilişkin yeterli bilgilerinin olmadığını göstermektedir. Ayrıca katılımcıların yaklaşık %3’ünün adli muhasebe ile ilgili seminerlere katıldığı, yaklaşık %3’ünün üniversite öğreniminde adli muhasebe ile ilgili ders aldığı görülmektedir. Bununla birlikte, katılımcıların yaklaşık %5’inin ise üniversite öğrenimi boyunca adli muhasebe ile ilgili yeterli eğitimi aldığını düşündüğü,

geri kalan %95'inin ise üniversite eğitimi boyunca adli muhasebe ile ilgili yeterli eğitim almadığını düşündüğü görülmektedir. Bu bilgiler ışığında; Türkiye'de öğrenim gören üniversite öğrencilerinin adli muhasebe alanında yeterli eğitimi almadıklarını düşündükleri söylenebilir.

Adli muhasebe kavramını duymayan ve bu alanda yeterli bilgiye sahip olmadığını düşünen katılımcıların oranı yüksek olmasına rağmen, katılımcıların yaklaşık %58'i bu alanda sertifika almak istediklerini, yaklaşık %45'i kariyer yapmak istediklerini ve yaklaşık %50'si adli muhasebe mesleğinin geleceğin önemli mesleklerinden biri olacağını düşündükleri yönünde cevap vermişlerdir. Bu durum adli muhasebe kavramının katılımcıların ilgisini çektiğini ve bu alanda çalışmayı düşündüklerini göstermektedir.

Çalışmanın bu kısmında katılımcıların verdikleri cevapların demografik özelliklerine göre farklılık gösterip göstermediği incelenecektir. Bunun için kullanılacak istatistiksel yöntemin (parametrik veya parametrik olmayan) seçiminde aşağıdaki bilgilerden faydalanılacaktır.

Parametrik hipotez testlerinin uygulanabilmesi için sağlanması gereken varsayımlar (Kalaycı, 2014; s74-75);

- 1) Veriler aralıklı ya da oransal olmalıdır.
- 2) Veriler normal dağılıma uymalıdır (Basıklık (Kurtosis) ve çarpıklık (Skewnes) değerleri -1 ve +1 arasında olmalıdır).
- 3) Grup varyansları eşit olmalıdır.

Tablo 6. Varsayımlar ve Uygulanılacak Testler

Grup Sayısı	Grupların Durumu	Varsayımlar	Kullanılacak Test
2	Bağımsız	Her üçü de karşılanıyorsa	Bağımsız t-test
2	Bağımsız	Üç varsayımdan en az biri ihmal edilmişse	Mann-Whitney U (non parametrik)
2	Bağımlı	En az 1. ve 2. varsayımlar karşılanıyorsa	Bağımlı t-test
2	Bağımlı	1. ya da 2. Varsayımlar ihmal edilmişse	Wilcoxon (non parametrik test)
	Bağımsız	Nominal veri kullanılıyorsa	Ki-kare
3 ve üzeri	Bağımsız	Her üçü de karşılanıyorsa	ANOVA
3 ve üzeri	Bağımsız	Üç varsayımdan en az biri ihmal edilmişse	Kruskal-Wallis (non parametrik)

Katılımcıların; demografik özellikleri ve kendilerine yöneltilen adli muhasebe farkındalığı ile ilgili Tablo 5’de de yer alan sorulara verdikleri “Evet” ve “Hayır” cevapları nominal ölçek türüne girmektedir. Nominal ölçek sadece tanımlama için kullanılır. Bu ölçek düzeyindeki değişkenler, sıralanmamış kategorik değişkenler olarak da tanımlanır. Yapılan ölçüm sonucunda elde edilen veriler sadece sınıflama için kullanılır. Nominal verilerle toplama, çıkarma, çarpma veya bölme gibi matematiksel işlemler yapılamaz (Bayram, 2015, s.12). Bu sebeple katılımcıların adli muhasebe farkındalığı ile ilgili sorulara verdikleri cevapların demografik özelliklerine göre farklılık gösterip göstermediğini belirleyebilmek istenmiştir. Böylelikle Tablo 5’te yer alan adli muhasebe kavramını duyma durumlarını, ileride adli muhasebe ile ilgili sertifika almak isteme durumlarını, adli muhasebecilik mesleğinde kariyer yapmak isteme durumlarını ve adli muhasebe mesleğinin geleceğin önemli mesleklerinden biri olacağını düşünme durumlarını ölçen sorular üzerinde “ki-kare testi” yapılmasına karar verilmiştir.

Adli Muhasebe Kavramını Duydum Sorusuna Verilen Cevapların Demografik Özelliklere Göre İncelenmesi

H1: Katılımcıların adli muhasebe kavramını duyma durumları cinsiyetlerine göre farklılık göstermektedir.

H2: Katılımcıların adli muhasebe kavramını duyma durumları yaşlarına göre farklılık göstermektedir.

H3: Katılımcıların adli muhasebe kavramını duyma durumları öğrenim durumlarına göre farklılık göstermektedir.

H4: Katılımcıların adli muhasebe kavramını duyma durumları okudukları üniversiteye göre farklılık göstermektedir.

H5: Katılımcıların adli muhasebe kavramını duyma durumları genel ağırlıklı not ortalamalarına (GANO) göre farklılık göstermektedir.

H6: Katılımcıların adli muhasebe kavramını duyma durumları çalışma durumlarına göre farklılık göstermektedir.

Tablo 7. Adli Muhasebe Kavramını Duydum*Demografik Özellikler (Ki-Kare Testi)

Demografik Değişkenler				Frekans	χ^2	p
Cinsiyet	Kadın	Evet	Gözlenen	102	0,488	0,485
			Beklenen	98,5		
		Hayır	Gözlenen	99		
			Beklenen	102,5		
	Erkek	Evet	Gözlenen	95		
			Beklenen	98,5		
		Hayır	Gözlenen	106		
			Beklenen	102,5		
Toplam				402		
Yaş Grubu	19 ve altı	Evet	Gözlenen	5	7,117	0,028
			Beklenen	9,8		
		Hayır	Gözlenen	15		
			Beklenen	10,2		
	20 – 23 arası	Evet	Gözlenen	140		
			Beklenen	142,6		
		Hayır	Gözlenen	151		
			Beklenen	148,4		
	24 ve üzeri	Evet	Gözlenen	52		
			Beklenen	44,6		
		Hayır	Gözlenen	39		
			Beklenen	46,4		
Toplam				402		
Öğrenim Durumu	Önlisans	Evet	Gözlenen	27	13,653	0,001
			Beklenen	25,5		
		Hayır	Gözlenen	25		
			Beklenen	26,5		
	Lisans	Evet	Gözlenen	153		
			Beklenen	162,2		
		Hayır	Gözlenen	178		
			Beklenen	168,8		
	Lisansüstü	Evet	Gözlenen	17		
			Beklenen	9,3		
		Hayır	Gözlenen	2		
			Beklenen	9,7		
Toplam				402		
Okuduğu Üniversite	KAYÜ	Evet	Gözlenen	58	2,409	0,492
			Beklenen	51,9		
		Hayır	Gözlenen	48		
			Beklenen	54,1		
	ERÜ	Evet	Gözlenen	99		
			Beklenen	101,9		

		Hayır	Gözlenen	109			
			Beklenen	106,1			
		NİY	Evet	Gözlenen			36
				Beklenen			37,7
	Hayır		Gözlenen	41			
			Beklenen	39,9			
	AĞÜ	Evet	Gözlenen	4			
			Beklenen	5,4			
		Hayır	Gözlenen	7			
			Beklenen	5,6			
Toplam				402			
GANO	1,99 ve Altı	Evet	Gözlenen	40	28,829	0,000	
			Beklenen	42,9			
		Hayır	Gözlenen	62			
			Beklenen	59,1			
	2,00 – 2,49 Arası	Evet	Gözlenen	49			
			Beklenen	73,6			
		Hayır	Gözlenen	126			
			Beklenen	101,4			
	2,50 – 2,99 Arası	Evet	Gözlenen	81			
			Beklenen	66,9			
		Hayır	Gözlenen	78			
			Beklenen	92,1			
	3,00 ve Üzeri	Evet	Gözlenen	47			
			Beklenen	33,6			
		Hayır	Gözlenen	33			
			Beklenen	46,4			
Toplam				402			
Çalışma Durumu	Muhasebe ile İlgili Bir İşte Çalışıyorum / Staj Yapıyorum	Evet	Gözlenen	34	8,604	0,015	
			Beklenen	24,5			
		Hayır	Gözlenen	16			
			Beklenen	25,5			
	Muhasebe ile İlgili Bir İşte Çalışmıyorum / Staj Yapmıyorum	Evet	Gözlenen	23			
			Beklenen	26			
		Hayır	Gözlenen	30			
			Beklenen	27			
	Çalışmıyorum / Staj Yapmıyorum	Evet	Gözlenen	140			
			Beklenen	146,5			
		Hayır	Gözlenen	159			
			Beklenen	152,5			
Toplam				402			

Tablo 7 ile ilgili sonuçlar aşağıda açıklanmaktadır:

H1 hipotezi, $p = 0,485 > 0,05$ olduğu için reddedilmiştir. Bu durumda katılımcıların adli muhasebe kavramını duyma durumları cinsiyetlerine göre farklılık göstermemektedir.

H2 hipotezi $p = 0,028 < 0,05$ olduğu için kabul edilmiştir. Bu durumda katılımcıların adli muhasebe kavramını duyma durumları yaşlarına göre farklılık göstermektedir.

H3 hipotezi $p = 0,001 < 0,05$ olduğu için kabul edilmiştir. Bu durumda katılımcıların adli muhasebe kavramını duyma durumları öğrenim durumlarına göre farklılık göstermektedir.

H4 hipotezi $p = 0,492 > 0,05$ olduğu için reddedilmiştir. Bu durumda katılımcıların adli muhasebe kavramını duyma durumları okudukları üniversiteye göre farklılık göstermemektedir.

H5 hipotezi $p = 0,000 < 0,05$ olduğu için kabul edilmiştir. Bu durumda katılımcıların adli muhasebe kavramını duyma durumları GANO'larına göre farklılık göstermektedir.

H6 hipotezi $p = 0,015 < 0,05$ olduğu için kabul edilir. Bu durumda katılımcıların adli muhasebe kavramını duyma durumları çalışma durumlarına göre farklılık göstermektedir.

İleride Adli Muhasebe Alanında Sertifika Almak İstiyorum Sorusuna Verilen Cevapların Demografik Özelliklere Göre İncelenmesi

H7: Katılımcıların ileride adli muhasebe alanında sertifika almak isteme durumları cinsiyetlerine göre farklılık göstermektedir.

H8: Katılımcıların ileride adli muhasebe alanında sertifika almak isteme durumları yaşlarına göre farklılık göstermektedir.

H9: Katılımcıların ileride adli muhasebe alanında sertifika almak isteme durumları öğrenim durumlarına göre farklılık göstermektedir.

H10: Katılımcıların ileride adli muhasebe alanında sertifika almak isteme durumları okudukları üniversiteye göre farklılık göstermektedir.

H11: Katılımcıların ileride adli muhasebe alanında sertifika almak isteme durumları GANO'larına göre farklılık göstermektedir.

H12: Katılımcıların ileride adli muhasebe alanında sertifika almak isteme durumları çalışma durumlarına göre farklılık göstermektedir.



Tablo 8. Adli Muhasebe Alanında Sertifika Almak İstiyorum*Demografik Özellikler
(Ki-Kare Testi)

Demografik Değişkenler				Frekans	χ^2	p
Cinsiyet	Kadın	Evet	Gözlenen	85	0,10	0,920
			Beklenen	84,5		
		Hayır	Gözlenen	116		
			Beklenen	116,5		
	Erkek	Evet	Gözlenen	84		
			Beklenen	84,5		
		Hayır	Gözlenen	117		
			Beklenen	116,5		
Toplam				402		
Yaş Grubu	19 ve altı	Evet	Gözlenen	9	2,290	0,318
			Beklenen	8,4		
		Hayır	Gözlenen	11		
			Beklenen	11,6		
	20 – 23 arası	Evet	Gözlenen	128		
			Beklenen	122,3		
		Hayır	Gözlenen	163		
			Beklenen	168,7		
	24 ve üzeri	Evet	Gözlenen	32		
			Beklenen	38,3		
		Hayır	Gözlenen	59		
			Beklenen	52,7		
Toplam				402		
Öğrenim Durumu	Önlisans	Evet	Gözlenen	25	1,648	0,439
			Beklenen	21,9		
		Hayır	Gözlenen	27		
			Beklenen	30,1		
	Lisans	Evet	Gözlenen	138		
			Beklenen	139,2		
		Hayır	Gözlenen	193		
			Beklenen	191,8		
	Lisansüstü	Evet	Gözlenen	6		
			Beklenen	8		
		Hayır	Gözlenen	13		
			Beklenen	11		
Toplam				402		
Okuduğu Üniversite	KAYÜ	Evet	Gözlenen	65	22,983	0,000
			Beklenen	44,6		
		Hayır	Gözlenen	41		
			Beklenen	61,4		
	ERÜ	Evet	Gözlenen	77		
			Beklenen	87,4		

	AGÜ ve NNY	Hayır	Gözlenen	131		
			Beklenen	120,6		
		Evet	Gözlenen	27		
			Beklenen	37		
		Hayır	Gözlenen	61		
			Beklenen	51		
Toplam						
z	1,99 ve Altı	Evet	Gözlenen	21	3,393	0,335
			Beklenen	21,4		
		Hayır	Gözlenen	30		
			Beklenen	29,6		
	2,00 – 2,49 Arası	Evet	Gözlenen	50		
			Beklenen	47,1		
		Hayır	Gözlenen	62		
			Beklenen	64,9		
	2,50 – 2,99 Arası	Evet	Gözlenen	59		
			Beklenen	66,8		
		Hayır	Gözlenen	100		
			Beklenen	92,2		
	3,00 ve Üzeri	Evet	Gözlenen	39		
			Beklenen	33,6		
		Hayır	Gözlenen	41		
			Beklenen	46,4		
Toplam				402		
Çalışma Durumu	Muhasebe ile İlgili Bir İşte Çalışıyorum / Staj Yapıyorum	Evet	Gözlenen	29	7,371	0,025
			Beklenen	21		
		Hayır	Gözlenen	21		
			Beklenen	29		
	Muhasebe ile İlgili Bir İşte Çalışmıyorum / Staj Yapmıyorum	Evet	Gözlenen	25		
			Beklenen	22,3		
		Hayır	Gözlenen	28		
			Beklenen	30,7		
	Çalışmıyorum / Staj Yapmıyorum	Evet	Gözlenen	115		
			Beklenen	125,7		
		Hayır	Gözlenen	184		
			Beklenen	173,3		
Toplam				402		

Tablo 8 ile ilgili sonuçlar aşağıda açıklanmaktadır:

H7 hipotezi $p = 0,920 > 0,05$ olduğu için reddedilmiştir. Bu durumda katılımcıların adli muhasebe alanında sertifika almak istemeleri cinsiyetlerine göre farklılık göstermemektedir.

H8 hipotezi $p = 0,318 > 0,05$ olduğu için reddedilmiştir. Bu durumda katılımcıların adli muhasebe alanında sertifika almak istemeleri yaşlarına göre farklılık göstermemektedir.

H9 hipotezi $p = 0,439 > 0,05$ olduğu için reddedilmiştir. Bu durumda katılımcıların adli muhasebe alanında sertifika almak istemeleri öğrenim durumlarına göre farklılık göstermemektedir.

H10 hipotezi $p = 0,000 < 0,05$ olduğu için kabul edilmiştir. Bu durumda katılımcıların adli muhasebe alanında sertifika almak istemeleri okudukları üniversiteye göre farklılık göstermektedir.

H11 hipotezi $p = 0,335 > 0,05$ olduğu için reddedilmiştir. Bu durumda katılımcıların adli muhasebe alanında sertifika almak istemeleri ile GANO'larına göre farklılık göstermemektedir.

H12 hipotezi $p = 0,025 < 0,05$ olduğu için kabul edilmiştir. Bu durumda katılımcıların adli muhasebe alanında sertifika almak istemeleri çalışma durumlarına göre farklılık göstermektedir.

Adli Muhasebecilik Mesleğinde Kariyer Yapmak İsterim Sorusuna Verilen Cevapların Demografik Özelliklere Göre İncelenmesi

H13: Katılımcıların adli muhasebecilik mesleğinde kariyer yapmak isteme durumları cinsiyetlerine göre farklılık göstermektedir.

H14: Katılımcıların adli muhasebecilik mesleğinde kariyer yapmak isteme durumları yaşlarına göre farklılık göstermektedir.

H15: Katılımcıların adli muhasebecilik mesleğinde kariyer yapmak isteme durumları öğrenim durumlarına göre farklılık göstermektedir.

H16: Katılımcıların adli muhasebecilik mesleğinde kariyer yapmak isteme durumları okudukları üniversiteye göre farklılık göstermektedir.

H17: Katılımcıların adli muhasebecilik mesleğinde kariyer yapmak isteme durumları GANO'larına göre farklılık göstermektedir.

H18: Katılımcıların adli muhasebecilik mesleğinde kariyer yapmak isteme durumları çalışma durumlarına göre farklılık göstermektedir.

*Tablo 9. Adli Muhasebecilik Mesleğinde Kariyer Yapmak İstiyorum*Demografik Özellikler (Ki-Kare Testi)*

Demografik Değişkenler				Frekans	χ^2	p
Cinsiyet	Kadın	Evet	Gözlenen	87	0,362	0,547
			Beklenen	90		
		Hayır	Gözlenen	114		
			Beklenen	111		
	Erkek	Evet	Gözlenen	93		
			Beklenen	90		
		Hayır	Gözlenen	108		
			Beklenen	111		
Toplam				402		
Yaş Grubu	19 ve altı	Evet	Gözlenen	6	3,014	0,222
			Beklenen	9		
		Hayır	Gözlenen	14		
			Beklenen	11		
	20 – 23 arası	Evet	Gözlenen	137		
			Beklenen	130,3		
		Hayır	Gözlenen	154		
			Beklenen	160,7		
	24 ve üzeri	Evet	Gözlenen	37		
			Beklenen	40,7		
		Hayır	Gözlenen	54		
			Beklenen	50,3		
Toplam				402		
Öğrenim Durumu	Önlisans	Evet	Gözlenen	21	3,020	0,221
			Beklenen	23,3		
		Hayır	Gözlenen	31		
			Beklenen	28,7		
	Lisans	Evet	Gözlenen	147		
			Beklenen	148,2		
		Hayır	Gözlenen	184		
			Beklenen	182,8		
	Lisansüstü	Evet	Gözlenen	12		
			Beklenen	8,5		
		Hayır	Gözlenen	7		
			Beklenen	10,5		
Toplam				402		
Okuduğu Üniversite	KAYÜ	Evet	Gözlenen	60	11,059	0,004
			Beklenen	47,5		
		Hayır	Gözlenen	46		
			Beklenen	58,5		

	ERÜ	Evet	Gözlenen	91		
			Beklenen	93,1		
		Hayır	Gözlenen	117		
			Beklenen	114,9		
	AGÜ ve NNY	Evet	Gözlenen	29		
			Beklenen	39,4		
		Hayır	Gözlenen	59		
			Beklenen	48,6		
Toplam				402		
GANO	1,99 ve Altı	Evet	Gözlenen	21	7,893	0,048
			Beklenen	22,8		
		Hayır	Gözlenen	30		
			Beklenen	28,2		
	2,00 – 2,49 Arası	Evet	Gözlenen	46		
			Beklenen	50,1		
		Hayır	Gözlenen	66		
			Beklenen	61,9		
	2,50 – 2,99 Arası	Evet	Gözlenen	66		
			Beklenen	71,2		
		Hayır	Gözlenen	93		
			Beklenen	87,8		
	3,00 ve Üzeri	Evet	Gözlenen	47		
			Beklenen	35,8		
		Hayır	Gözlenen	33		
			Beklenen	44,2		
Toplam				402		
Çalışma Durumu	Muhasebe ile İlgili Bir İşte Çalışıyorum / Staj Yapıyorum	Evet	Gözlenen	32	8,682	0,013
			Beklenen	22,4		
		Hayır	Gözlenen	18		
			Beklenen	27,6		
	Muhasebe ile İlgili Bir İşte Çalışmıyorum / Staj Yapmıyorum	Evet	Gözlenen	21		
			Beklenen	23,7		
		Hayır	Gözlenen	32		
			Beklenen	29,3		
	Çalışmıyorum / Staj Yapmıyorum	Evet	Gözlenen	127		
			Beklenen	133,9		
		Hayır	Gözlenen	172		
			Beklenen	165,1		
Toplam				402		

Tablo 9 ile ilgili sonuçlar aşağıda açıklanmaktadır:

H13 hipotezi $p = 0,547 > 0,05$ olduğu için reddedilmiştir. Bu durumda katılımcıların adli muhasebecilik mesleğinde kariyer yapmak istemeleri cinsiyetlerine göre farklılık göstermemektedir.

H14 hipotezi $p = 0,222 > 0,05$ olduğu için reddedilmiştir. Bu durumda katılımcıların adli muhasebecilik mesleğinde kariyer yapmak istemeleri yaşlarına göre farklılık göstermemektedir.

H15 hipotezi $p = 0,221 > 0,05$ olduğu için reddedilmiştir. Bu durumda katılımcıların adli muhasebecilik mesleğinde kariyer yapmak istemeleri öğrenim durumlarına göre farklılık göstermemektedir.

H16 hipotezi $p = 0,011 < 0,05$ olduğu için kabul edilmiştir. Bu durumda katılımcıların adli muhasebecilik mesleğinde kariyer yapmak istemeleri okudukları üniversiteye göre farklılık göstermektedir.

H17 hipotezi $p = 0,048 < 0,05$ olduğu için kabul edilmiştir. Bu durumda katılımcıların adli muhasebecilik mesleğinde kariyer yapmak istemeleri ile GANO'larına göre farklılık göstermektedir.

H18 hipotezi $p = 0,013 < 0,05$ olduğu için kabul edilmiştir. Bu durumda katılımcıların adli muhasebecilik mesleğinde kariyer yapmak istemeleri çalışma durumlarına göre farklılık göstermektedir.

Adli Muhasebecilik Mesleğinin Geleceğin Önemli Mesleklerinden Birisi Olacağını Düşünüyorum Sorusuna Verilen Cevapların Demografik Özelliklere Göre İncelenmesi

H19: Katılımcıların adli muhasebecilik mesleğinin geleceğin önemli mesleklerinden birisi olacağı ile ilgili görüşleri cinsiyetlerine göre farklılık göstermektedir.

H20: Katılımcıların adli muhasebecilik mesleğinin geleceğin önemli mesleklerinden birisi olacağı ile ilgili görüşleri yaşlarına göre farklılık göstermektedir.

H21: Katılımcıların adli muhasebecilik mesleğinin geleceğin önemli mesleklerinden birisi olacağı ile ilgili görüşleri öğrenim durumlarına göre farklılık göstermektedir.

H22: Katılımcıların adli muhasebecilik mesleğinin geleceğın önemli mesleklerinden birisi olacağı ile ilgili görüşleri okudukları üniversiteye göre farklılık göstermektedir.

H23: Katılımcıların adli muhasebecilik mesleğinin geleceğın önemli mesleklerinden birisi olacağı ile ilgili görüşleri GANO'larına göre farklılık göstermektedir.

H24: Katılımcıların adli muhasebecilik mesleğinin geleceğın önemli mesleklerinden birisi olacağı ile ilgili görüşleri çalışma durumlarına göre farklılık göstermektedir.



Tablo 10. Adli Muhasebecilik Mesleğinin Geleceğın Önemli Mesleklerinden Birisi Olacağını Düşünüyorum* Demografik Özellikler (Ki-Kare Testi)

Demografik Değişkenler				Frekans	χ^2	p
Cinsiyet	Kadın	Evet	Gözlenen	100	0,010	0,921
			Beklenen	99,5		
		Hayır	Gözlenen	101		
			Beklenen	101,5		
	Erkek	Evet	Gözlenen	99		
			Beklenen	99,5		
		Hayır	Gözlenen	102		
			Beklenen	101,5		
Toplam				402		
Yaş Grubu	19 ve altı	Evet	Gözlenen	10	0,228	0,892
			Beklenen	9,9		
		Hayır	Gözlenen	10		
			Beklenen	10,1		
	20 – 23 arası	Evet	Gözlenen	142		
			Beklenen	144,1		
		Hayır	Gözlenen	149		
			Beklenen	146,9		
	24 ve üzeri	Evet	Gözlenen	47		
			Beklenen	45		
		Hayır	Gözlenen	44		
			Beklenen	46		
Toplam				402		
Öğrenim Durumu	Ön lisans	Evet	Gözlenen	22	7,708	0,021
			Beklenen	25,7		
		Hayır	Gözlenen	30		
			Beklenen	26,3		
	Lisans	Evet	Gözlenen	162		
			Beklenen	163,9		
		Hayır	Gözlenen	169		
			Beklenen	167,1		
	Lisansüstü	Evet	Gözlenen	15		
			Beklenen	9,4		
		Hayır	Gözlenen	4		
			Beklenen	9,6		
Toplam				402		
Okuduğu Üniversite	KAYÜ	Evet	Gözlenen	61	7,895	0,019
			Beklenen	52,5		
		Hayır	Gözlenen	45		
			Beklenen	53,5		
	ERÜ	Evet	Gözlenen	105		
			Beklenen	103		

	AGÜ ve NNY	Hayır	Gözlenen	103		
			Beklenen	105		
		Evet	Gözlenen	33		
			Beklenen	43,6		
	Hayır	Gözlenen	55			
		Beklenen	44,4			
Toplam				402		
GANO	1,99 ve Altı	Evet	Gözlenen	23	11,707	0,020
			Beklenen	25,2		
		Hayır	Gözlenen	28		
			Beklenen	25,8		
	2,00 – 2,49 Arası	Evet	Gözlenen	53		
			Beklenen	55,4		
		Hayır	Gözlenen	59		
			Beklenen	56,6		
	2,50 – 2,99 Arası	Evet	Gözlenen	70		
			Beklenen	78,7		
		Hayır	Gözlenen	89		
			Beklenen	80,3		
	3,00 – 3,49 Arası	Evet	Gözlenen	45		
			Beklenen	34,2		
		Hayır	Gözlenen	24		
			Beklenen	34,8		
	3,50 ve Üzeri	Evet	Gözlenen	8		
			Beklenen	5,4		
		Hayır	Gözlenen	3		
			Beklenen	5,6		
Toplam				402		
Çalışma Durumu	Muhasebe ile İlgili Bir İşte Çalışıyorum / Staj Yapıyorum	Evet	Gözlenen	33	8,434	0,015
			Beklenen	24,8		
		Hayır	Gözlenen	17		
			Beklenen	25,2		
	Muhasebe ile İlgili Bir İşte Çalışmıyorum / Staj Yapmıyorum	Evet	Gözlenen	20		
			Beklenen	26,2		
		Hayır	Gözlenen	33		
			Beklenen	26,8		
	Çalışmıyorum / Staj Yapmıyorum	Evet	Gözlenen	146		
			Beklenen	148		
		Hayır	Gözlenen	153		
			Beklenen	151		
Toplam				402		

Tablo 10 ile ilgili sonuçlar aşağıda açıklanmaktadır:

H19 hipotezi $p = 0,921 > 0,05$ olduğu için reddedilmiştir. Bu durumda katılımcıların adli muhasebecilik mesleğinin geleceğın önemli mesleklerinden biri olacağını düşünmesi cinsiyetlerine göre farklılık göstermemektedir.

H20 hipotezi $p = 0,892 > 0,05$ olduğu için hipotez reddedilmiştir. Bu durumda katılımcıların adli muhasebecilik mesleğinin geleceğın önemli mesleklerinden biri olacağını düşünmesi yaşlarına göre farklılık göstermemektedir.

H21 hipotezi $p = 0,021 < 0,05$ olduğu için kabul edilmiştir. Bu durumda katılımcıların adli muhasebecilik mesleğinin geleceğın önemli mesleklerinden biri olacağını düşünmesi öğrenim durumlarına göre farklılık göstermektedir.

H22 hipotezi $p = 0,019 < 0,05$ olduğu için kabul edilmiştir. Bu durumda katılımcıların adli muhasebecilik mesleğinin geleceğın önemli mesleklerinden biri olacağını düşünmesi okudukları üniversiteye göre farklılık göstermektedir.

H23 hipotezi $p = 0,020 < 0,05$ olduğu için kabul edilmiştir. Bu durumda katılımcıların adli muhasebecilik mesleğinin geleceğın önemli mesleklerinden biri olacağını düşünmesi GANO'larına göre farklılık göstermektedir.

H24 hipotezi $p = 0,015 < 0,05$ olduğunu için kabul edilmiştir. Bu durumda katılımcıların adli muhasebecilik mesleğinin geleceğın önemli mesleklerinden biri olacağını düşünmesi çalışma durumlarına göre farklılık göstermektedir.

3.6.3. Adli Muhasebe ile İlgili Önermelere Verilen Cevapların Değerlendirmeleri

Çalışmanın bu bölümünde anket formunun üçüncü bölümünde yer alan 5'li likert ölçeğindeki önermelere verilen cevaplar incelenmiştir. Önermeler şu şekildedir:

Tablo 11. Adli Muhasebe İle İlgili Önermeler

Soru Kodları	Adli Muhasebe ile İlgili Önermeler
S1	Adli muhasebe, muhasebenin bir alt kavramıdır.
S2	Adli muhasebenin asıl amacı, şirketlerdeki olası hileleri ortaya çıkarmaktır.
S3	Muhasebe dersi, adli muhasebe konularını kapsamalıdır.
S4	Muhasebe bölümü olan üniversitelerde adli muhasebe dersi olmalıdır.
S5	Adli muhasebe, ayrı bir ders olarak verilmelidir.
S6	Adli muhasebeye yönelik lisans düzeyinde bölümler oluşturulmalıdır.
S7	Adli muhasebeye yönelik yüksek lisans düzeyinde bölümler oluşturulmalıdır.
S8	Adli muhasebe mesleğine yönelik lisansüstü programlar oluşturulmalıdır.
S9	Adli muhasebe eğitimi yetkili özel kuruluşlar tarafından verilmelidir.
S10	Adli muhasebe ile ilgili verilen eğitimler yetersizdir.
S12	Adli muhasebeci olmak için derin bir muhasebe bilgisine sahip olmak gerekir.
S13	Adli muhasebeci, dürüst, güvenilir ve tarafsız olmalıdır.
S14	Adli muhasebe eğitimi, meslek deneyimi için önemlidir.
S15	Adli muhasebenin uygulanması için yeterli alt yapı henüz oluşmamıştır.
S16	Adli muhasebecilik, muhasebe ile ilgilenenlere yeni iş fırsatı sunmaktadır.
S17	Adli muhasebecilik, muhasebe mesleğini daha saygın bir konuma getirecektir.
S19	Muhasebe sektöründeki firmalar çalışanlarına adli muhasebe eğitimi vermelidir.
S20	Türkiye'de adli muhasebe mesleğine önemli ölçüde ihtiyaç duyulmaktadır.
S21	Türkiye'de adli muhasebecilik mesleği yasalarla desteklenmektedir.
S22	Adli muhasebe uzmanı unvanına sahip olunması için bir bağımsız denetim firmasında en az 2(iki) yıl staj zorunluluğu getirilmelidir.
S23	Adli muhasebe uzmanı unvanına sahip olunması için Maliye Bakanlığı gözetiminde bir sınav yapılmalıdır.
S24	Adli muhasebe uzmanı unvanına sahip olunması için bir hukuk bürosunda en az 1 yıl staj zorunluluğu getirilmelidir.
S25	Adli muhasebe unvanına sahip olunması için en az 10 (on) yıl denetim konusunda mesleki deneyim zorunluluğu getirilmelidir.
S26	Bağımsız denetim şirketlerine en az bir adli muhasebeci ile çalışma şartı getirilmelidir.
S27	Adli muhasebe uzmanlığı için TÜRMOB (Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği) tarafından bir eğitim programı oluşturulmalıdır.

Anket kapsamında katılımcılara adli muhasebe farkındalığına ilişkin sunulan bu önermelerle adli muhasebenin eğitimdeki, hukuktaki ve meslekteki yerine ilişkin öğrencilerin beklentileri ve bilgi düzeyleri ölçülmek istenmiştir.

Anket sonucu elde edilen cevapların ölçümü için ilk olarak frekans analizi uygulanmıştır:

Tablo 12. Adli Muhasebe ile İlgili Önermelerin Frekans ve Yüzde Analizi

Soru Kodu	Kesinlikle Katılmıyorum		Katılmıyorum		Kararsızım		Katılıyorum		Kesinlikle Katılıyorum	
	f	%	f	%	f	%	f	%	f	%
S1	18	4,48	26	6,47	176	43,78	125	31,09	57	14,18
S2	12	2,99	27	6,72	157	39,05	145	36,07	61	15,17
S3	18	4,48	36	8,96	154	38,31	128	31,84	66	16,41
S4	25	6,22	31	7,71	109	27,11	130	32,34	107	26,62
S5	25	6,22	36	8,96	128	31,84	112	27,86	101	25,12
S6	25	6,22	36	8,96	158	39,30	109	27,11	74	18,41
S7	23	5,72	42	10,45	149	37,07	110	27,36	78	19,40
S8	23	5,72	38	9,45	144	35,82	123	30,60	74	18,41
S9	30	7,46	38	9,45	149	37,06	123	30,60	62	15,43
S10	15	3,73	28	6,97	177	44,03	83	20,65	99	24,62
S12	13	3,23	28	6,97	146	36,32	111	27,61	104	25,87
S13	17	4,23	16	3,98	85	21,14	107	26,62	177	44,03
S14	12	2,99	20	4,97	120	29,85	131	32,59	119	29,60
S15	13	3,23	16	3,98	186	46,27	93	23,13	94	23,39
S16	15	3,73	22	5,47	183	45,52	119	29,60	63	15,68
S17	12	2,99	26	6,47	156	38,80	143	35,57	65	16,17
S19	17	4,23	22	5,47	129	32,09	155	38,56	79	19,65
S20	11	2,74	29	7,21	160	39,80	116	28,86	86	21,39
S21	16	3,98	21	5,22	152	37,81	132	32,84	81	20,15
S22	29	7,21	38	9,45	208	51,74	76	18,91	51	12,69
S23	19	4,73	35	8,71	193	48,01	97	24,13	58	14,42
S24	24	5,97	26	6,47	192	47,76	111	27,61	49	12,19
S25	39	9,70	39	9,70	224	55,72	68	16,92	32	7,96
S26	14	3,48	30	7,46	201	50,00	100	24,88	57	14,18
S27	17	4,23	24	5,97	149	37,06	126	31,35	86	21,39

Katılımcıların yukarıdaki önermeleri kapsayan yüzdelere baktığımız zaman şunları söyleyebiliriz:

- Katılımcıların eğitim önermelerine verdikleri cevapla; adli muhasebe alanındaki eğitim ihtiyacı ortaya çıkmıştır. Adli muhasebe ile ilgili verilen eğitim yetersizdir önermesine verdikleri cevaplar bunu desteklemektedir. Bu eksikliğin giderilmesi için muhasebe dersi olan üniversitelerde adli muhasebenin ayrı bir ders olarak verilmesi gerektiğini düşünmektedirler. Hatta adli muhasebeye yönelik lisans ve lisansüstü düzeyde bölümler ve programlar açılması gerektiğini ve bu eğitimin yetkili kuruluşlar tarafından verilmesi gerektiğini düşünmektedirler.
- Katılımcılar adli muhasebe ile bilgi düzeylerini ölçen önermelere %38'in üzeri oranla kararsız kalmışlardır. Bu bir önceki farkındalık analiz sonuçlarında %49'un üzerinde katılımcının adli muhasebe kavramını duymuş olmasına rağmen sadece %3'ün üzerinde katılımcının yeterli bilgi sahibi olduğu sonucunu desteklemektedir.
- Katılımcıların çoğuna göre; adli muhasebeciler tarafsız, dürüst ve güvenilir olmalıdır. Ülkemizde adli muhasebe mesleğine önemli derecede ihtiyaç vardır. Şirketler çalışanlarına adli muhasebe eğitimi vermelidir. Bir adli muhasebeci olmak için yetkili kuruluşlarca (TÜRMOB, Maliye Bakanlığı vb.) bazı şartlar belirlenmelidir. Adli muhasebe mesleği yasalarla desteklenmelidir. Ayrıca adli muhasebecilerin özel bilgi ve deneyimlerinin meslekte başarılı olabilmeleri için önemli rol oynayacağı ve yeni iş fırsatları sunacağı konusunda da katılımcıların çoğu önermeye olumlu cevap vermişlerdir.

Adli Muhasebe Kavramını Duydunuz mu Sorusuna “Evet” Cevabı Veren Katılımcıların S12, S15, S16, S17 ve S20 Önermelerine Verdikleri Cevapların Demografik Özelliklere Göre İncelenmesi

Çalışmanın bu kısmında “Adli muhasebe kavramını duydum” sorusuna “hayır” seçeneğini işaretleyen katılımcıların cevapları dikkate alınmamıştır. Çünkü “Adli Muhasebe” kavramını daha önceden hiç duymamış olan bireylerin adli muhasebe ile ilgili önermelere verdikleri cevapların sağlıklı olmayacağı düşünülmektedir.

Adli Muhasebe Kavramını Duydunuz mu Sorusuna “Evet” Cevabı Veren Katılımcıların S12, S15, S16, S17 ve S20 Önergelerine Verdikleri Cevapların Cinsiyete Göre İncelenmesi

Test edilecek hipotezler;

H25: S12 önermesine verilen cevapların ortalamaları katılımcıların cinsiyetine göre farklılık göstermektedir.

H26: S15 önermesine verilen cevapların ortalamaları katılımcıların cinsiyetine göre farklılık göstermektedir.

H27: S16 önermesine verilen cevapların ortalamaları katılımcıların cinsiyetine göre farklılık göstermektedir.

H28: S17 önermesine verilen cevapların ortalamaları katılımcıların cinsiyetine göre farklılık göstermektedir.

H29: S20 önermesine verilen cevapların ortalamaları katılımcıların cinsiyetine göre farklılık göstermektedir.

Tablo 13. Cinsiyete Göre Analiz (t-Testi)

Önergeler / Cinsiyetler		Çarpıklık	Basıklık	Levenes' İstatistiği	p	Ortalama	Standart Sapma	t	p
S12	Kadın	-,438	-,600	,639	,425	3,75	1,059	-,849	,397
	Erkek	-,932	,697			3,87	1,064		
S15	Kadın	-,421	-,037	2,420	,121	3,65	1,059	-1,287	,200
	Erkek	-,559	,144			3,83	,953		
S16	Kadın	-,21	-,463	,241	,624	3,67	,905	,106	,916
	Erkek	-,975	,304			3,65	,954		
S17	Kadın	-,397	,274	,798	,373	3,77	,831	-,117	,907
	Erkek	-,759	,383			3,79	,955		
S20	Kadın	-,384	,140	,623	,431	3,79	,848	-1,373	,171
	Erkek	-,426	-,824			3,97	,928		

Tablo 13 incelediğinde, çarpıklık ve basıklık değerlerinin -1 ile +1 arasında olduğunu görülmektedir. Bu durum ise verilerin normal dağılıma uygunluğunu göstermektedir. Ayrıca Levenes' test istatistiklerine ait olasılık (p) değerlerinin 0,05'ten büyük olması verilerin varyans homojenliğini sağladığını göstermektedir. Yapılan t-testi sonucunda elde edilen p değerlerinin hepsinin 0,05'ten büyük olması sebebiyle H25, H26, H27, H28 ve H29 hipotezleri reddedilmiştir. Bu durumda kadın ve erkek

katılımcıların S12, S15, S16, S17 ve S20 önermelerine verdikleri cevapların ortalamaları arasındaki fark 0,05 önem seviyesinde istatistikî açıdan önemli değildir.

Adli Muhasebe Kavramını Duydunuz mu Sorusuna “Evet” Cevabı Veren Katılımcıların S12, S15, S16, S17 ve S20 Önermelerine Verdikleri Cevapların Yaşa Göre İncelenmesi

Test edilecek hipotezler;

H30: S12 önermesine verilen cevapların ortalamaları katılımcıların yaş gruplarına göre farklılık göstermektedir.

H31: S15 önermesine verilen cevapların ortalamaları katılımcıların yaş gruplarına göre farklılık göstermektedir.

H32: S16 önermesine verilen cevapların ortalamaları katılımcıların yaş gruplarına göre farklılık göstermektedir.

H33: S17 önermesine verilen cevapların ortalamaları katılımcıların yaş gruplarına göre farklılık göstermektedir.

H34: S20 önermesine verilen cevapların ortalamaları katılımcıların yaş gruplarına göre farklılık göstermektedir.

Tablo 14. Yaşlara Göre Analiz (Kruskal Wallis Testi)

Önermeler / Yaş Grupları		Çarpıklık	Basıklık	Levene's İstatistiği	p	Ortalama	Standart Sapma	χ^2	p
S12	19 ve Altı	,000	-3,000	2,391	,094	4,00	1,0000	,927	,629
	20 – 23 Arası	-,688	-,150			3,74	1,121		
	24 ve Üzeri	-,276	-,946			3,72	,885		
S15	19 ve Altı	1,258	,312	1,836	,162	3,60	,894	2,053	,358
	20 – 23 Arası	-,465	-,067			3,68	1,048		
	24 ve Üzeri	-,608	,493			3,90	,913		
S16	19 ve Altı	,000	2,000	1,752	,176	4,00	,707	,944	,624
	20 – 23 Arası	-,452	,173			3,67	,955		
	24 ve Üzeri	-,774	1,598			3,60	,869		
S17	19 ve Altı	,000	2,000	,936	,398	4,00	,707	,248	,883
	20 – 23 Arası	-,634	,482			3,78	,914		
	24 ve Üzeri	-,510	-,140			3,77	,854		
S20	19 ve Altı	2,236	5,000	4,149	0,017	4,20	,447	3,839	0,147
	20 – 23 Arası	-,258	-,570			3,80	,923		
	24 ve Üzeri	-,580	,005			4,06	,802		

Tablo 14 incelediğinde S12, S15, S16, S17 ve S20 önermelerindeki basıklık ve çarpıklık değerlerinin -1 ve +1 arasında olmadığı ayrıca S20 önermesinin Levenes' test istatistiğine ait p değerinin 0,05'ten küçük olduğu görülmektedir. Bu durum, verilerin normal dağılıma uygun olmadığını ve S20 önermesine verilen cevapların varyans homojenliği şartını sağlanmadığını gösterir. Tablo 6'daki bilgiler doğrultusunda non-parametrik test olan Kruskal Wallis testinin uygulanmasına karar verilmiştir. Yapılan Kruskal-Wallis testi sonucunda elde edilen p değerlerinin hepsinin 0,05'ten büyük olması sebebiyle H30, H31, H32, H33 ve H34 hipotezleri reddedilmiştir. Bu durumda farklı yaş gruplarındaki katılımcıların S12, S15, S16, S17 ve S20 önermelerine

verdikleri cevapların yaş gruplarına göre ortalamaları arasındaki fark 0,05 önem seviyesinde istatistiki açıdan önemli değildir.

Adli Muhasebe Kavramını Duydunuz mu Sorusuna “Evet” Cevabı Veren Katılımcıların S12, S15, S16, S17 ve S20 Önermelerine Verdikleri Cevapların Öğrenim Durumuna Göre İncelenmesi

Test edilecek hipotezler;

H35: S12 önermesine verilen cevapların ortalamaları katılımcıların öğrenim durumlarına göre farklılık göstermektedir.

H36: S15 önermesine verilen cevapların ortalamaları katılımcıların öğrenim durumlarına göre farklılık göstermektedir.

H37: S16 önermesine verilen cevapların ortalamaları katılımcıların öğrenim durumlarına göre farklılık göstermektedir.

H38: S17 önermesine verilen cevapların ortalamaları katılımcıların öğrenim durumlarına göre farklılık göstermektedir.

H39: S20 önermesine verilen cevapların ortalamaları katılımcıların öğrenim durumlarına göre farklılık göstermektedir.

Tablo 15. Öğrenim Durumuna Göre Analiz (Kruskal Wallis Testi)

Önermeler / Öğrenim Durumları		Çarpıklık	Basıklık	Levene's İstatistiği	p	Ortalama	Standart Sapma	χ^2	p
S12	Önlisans	-,378	-,1,154	2,950	,055	3,70	1,203	4,958	,084
	Lisans	-,670	,031			3,76	1,056		
	Lisansüstü	-,634	-,576			4,35	,702		
S15	Önlisans	-,231	1,147	2,927	,056	3,41	,888	15,349	,000
	Lisans	-,496	,029			3,71	1,025		
	Lisansüstü	-,997	,201			4,53	,624		
S16	Önlisans	-,403	,886	2,826	,062	3,30	,993	5,766	,056
	Lisans	-,475	,339			3,70	,925		
	Lisansüstü	-,1096	2,874			3,88	,697		
S17	Önlisans	-,165	-,225	1,921	,149	3,44	1,050	5,292	,071
	Lisans	-,630	,648			3,82	,846		
	Lisansüstü	-1,039	,550			4,00	,935		
S20	Önlisans	,534	-,442	1,534	,218	3,56	,801	12,446	,002
	Lisans	-,431	-,347			3,87	,908		
	Lisansüstü	,130	-2,667			4,47	,514		

Tablo 15 incelediğinde önermelere verilen cevapların öğrenim durumlarına göre dağılımlarının çarpıklık ve basıklık değerlerinin normal dağılım şartını sağlamadığı görülmektedir. Bu durum, verilerin normal dağılıma uygun olmadığını gösterir. Tablo 6'daki bilgiler doğrultusunda non-parametrik test olan Kruskal Wallis testinin uygulanması uygun görülmüştür. Elde edilen test sonuçları incelendiğinde, S12, S16 ve S17 önermelerine ait p değerlerinin 0,05'ten büyük olduğu, S15 ve S20 önermelerine ait p değerlerinin ise 0,05'ten küçük olduğu görülmektedir. Bu durumda H36 ve H39 hipotezleri kabul edilmiştir. S15 ve S20 önermesine verilen cevapların ortalamaları katılımcıların öğrenim durumlarına göre farklılık göstermektedir.

S15 önermesine lisansüstü öğrencilerinin (ortalama = 4,53) lisans öğrencilerinden (ortalama = 3,71) ve ön lisans öğrencilerinden (ortalama = 3,41) daha fazla katıldığı görülmektedir. Öğrencilerin öğrenim seviyeleri arttıkça adli muhasebenin uygulanması için yeterli altyapının oluşmadığını düşünme oranlarının arttığı görülmektedir. Bu fark ($p = 0,00 < 0,05$) istatistikî açıdan anlamlı bir farklılıktır.

S20 önermesine lisansüstü öğrencilerinin (ortalama = 4,47) lisans öğrencilerinden (ortalama = 3,87) ve ön lisans öğrencilerinden (ortalama = 3,56) daha fazla katıldığı görülmektedir. Öğrencilerin öğrenim seviyeleri arttıkça Türkiye'de adli muhasebe mesleğine önemli ölçüde ihtiyaç duyulduğunu düşünme oranlarının arttığı görülmektedir. Bu fark ($p = 0,02 < 0,05$) istatistikî açıdan anlamlı bir farklılıktır.

Adli Muhasebe Kavramını Duydunuz mu Sorusuna “Evet” Cevabı Veren Katılımcıların S12, S15, S16, S17 ve S20 Önermelerine Verdikleri Cevapların Çalışma Durumuna Göre İncelenmesi

Test edilecek hipotezler;

H40: S12 önermesine verilen cevapların ortalamaları katılımcıların çalışma durumlarına göre farklılık göstermektedir.

H41: S15 önermesine verilen cevapların ortalamaları katılımcıların çalışma durumlarına göre farklılık göstermektedir.

H42: S16 önermesine verilen cevapların ortalamaları katılımcıların çalışma durumlarına göre farklılık göstermektedir.

H43: S17 önermesine verilen cevapların ortalamaları katılımcıların çalışma durumlarına göre farklılık göstermektedir.

H44: S20 önermesine verilen cevapların ortalamaları katılımcıların çalışma durumlarına göre farklılık göstermektedir.

Tablo 16. Çalışma Durumuna Göre İnceleme (ANOVA)

	Önermeler	Kareler Toplamı	Kare Ortalaması	F	p
S12	Gruplar Arası	6,596	3,298	2,989	,053
	Gruplar İçi	214,074	1,103		
	Toplam	220,670			
S15	Gruplar Arası	3,101	1,551	1,526	,220
	Gruplar İçi	197,173	1,016		
	Toplam	200,274			
S16	Gruplar Arası	4,583	2,291	2,717	,069
	Gruplar İçi	163,630	,843		
	Toplam	168,213			
S17	Gruplar Arası	2,584	1,292	1,638	,197
	Gruplar İçi	153,030	,789		
	Toplam	155,614			
S20	Gruplar Arası	,970	,485	,611	,544
	Gruplar İçi	154,106	,794		
	Toplam	155,076			

Önermelere verilen cevaplar varyans homojenliği ve normal dağılım şartlarını sağladığı için ANOVA testi yapılmıştır. Test sonucunda elde edilen p değerlerinin hepsinin 0,05'ten büyük olması sebebiyle H40, H41, H42, H43 ve H44 hipotezleri reddedilir. Bu durumda katılımcıların cevapları çalışma durumlarına göre incelendiğinde; S12, S15, S16, S17 ve S20 önermelerine verdikleri cevapların ortalamaları arasındaki fark 0,05 önem seviyesinde istatistiki açıdan önemli değildir.

Yukarıda yaptığımız analizleri genel olarak değerlendirecek olursak; katılımcıların adli muhasebe ile ilgili önermelere verdikleri cevapların cinsiyete, yaş gruplarına ve çalışma durumlarına göre istatistikî açıdan bir farklılık göstermediği tespit edilmiştir. Fakat öğrenim durumlarına göre ele aldığımızda Türkiye'de adli muhasebe alanında yeterli bir altyapının mevcut olmadığı (S15) ve adli muhasebe mesleğine önemli ölçüde ihtiyaç duyulduğu yönünde anlamlı farklılıklar (S20) görülmüştür.

Tablo 17'de çalışmanın amacı doğrultusunda oluşturulan bütün hipotezler ve hipotez testlerine ait sonuçları görülmektedir:

Tablo 17. Hipotezler ve Hipotez Testlerine Ait Sonuçlar

HİPOTEZLER	SONUÇLAR
H1: Katılımcıların adli muhasebe kavramını duyma durumları cinsiyetlerine göre farklılık göstermektedir.	RED
H2: Katılımcıların adli muhasebe kavramını duyma durumları yaşlarına göre farklılık göstermektedir.	KABUL
H3: Katılımcıların adli muhasebe kavramını duyma durumları öğrenim durumlarına göre farklılık göstermektedir.	KABUL
H4: Katılımcıların adli muhasebe kavramını duyma durumları okudukları üniversiteye göre farklılık göstermektedir.	RED
H5: Katılımcıların adli muhasebe kavramını duyma durumları GANO'larına göre farklılık göstermektedir.	KABUL
H6: Katılımcıların adli muhasebe kavramını duyma durumları çalışma durumlarına göre farklılık göstermektedir.	KABUL
H7: Katılımcıların ileride adli muhasebe alanında sertifika almak isteme durumları cinsiyetlerine göre farklılık göstermektedir.	RED
H8: Katılımcıların ileride adli muhasebe alanında sertifika almak isteme durumları yaşlarına göre farklılık göstermektedir.	RED
H9: Katılımcıların ileride adli muhasebe alanında sertifika almak isteme durumları öğrenim durumlarına göre farklılık göstermektedir.	RED
H10: Katılımcıların ileride adli muhasebe alanında sertifika almak isteme durumları okudukları üniversiteye göre farklılık göstermektedir.	KABUL
H11: Katılımcıların ileride adli muhasebe alanında sertifika almak isteme durumları GANO'larına göre farklılık göstermektedir.	RED
H12: Katılımcıların ileride adli muhasebe alanında sertifika almak isteme durumları çalışma durumlarına göre farklılık göstermektedir.	KABUL
H13: Katılımcıların adli muhasebecilik mesleğinde kariyer yapmak isteme durumları cinsiyetlerine göre farklılık göstermektedir.	RED
H14: Katılımcıların adli muhasebecilik mesleğinde kariyer yapmak isteme durumları yaşlarına göre farklılık göstermektedir.	RED

H15: Katılımcıların adli muhasebecilik mesleğinde kariyer yapmak isteme durumları öğrenim durumlarına göre farklılık göstermektedir.	RED
H16: Katılımcıların adli muhasebecilik mesleğinde kariyer yapmak isteme durumları okudukları üniversiteye göre farklılık göstermektedir.	KABUL
H17: Katılımcıların adli muhasebecilik mesleğinde kariyer yapmak isteme durumları GANO'larına göre farklılık göstermektedir.	KABUL
H18: Katılımcıların adli muhasebecilik mesleğinde kariyer yapmak isteme durumları çalışma durumlarına göre farklılık göstermektedir.	KABUL
H19: Katılımcıların adli muhasebecilik mesleğinin geleceğin önemli mesleklerinden birisi olacağı ile ilgili görüşleri cinsiyetlerine göre farklılık göstermektedir.	RED
H20: Katılımcıların adli muhasebecilik mesleğinin geleceğin önemli mesleklerinden birisi olacağı ile ilgili görüşleri yaşlarına göre farklılık göstermektedir.	RED
H21: Katılımcıların adli muhasebecilik mesleğinin geleceğin önemli mesleklerinden birisi olacağı ile ilgili görüşleri öğrenim durumlarına göre farklılık göstermektedir.	KABUL
H22: Katılımcıların adli muhasebecilik mesleğinin geleceğin önemli mesleklerinden birisi olacağı ile ilgili görüşleri okudukları üniversiteye göre farklılık göstermektedir.	KABUL
H23: Katılımcıların adli muhasebecilik mesleğinin geleceğin önemli mesleklerinden birisi olacağı ile ilgili görüşleri GANO'larına göre farklılık göstermektedir.	KABUL
H24: Katılımcıların adli muhasebecilik mesleğinin geleceğin önemli mesleklerinden birisi olacağı ile ilgili görüşleri çalışma durumlarına göre farklılık göstermektedir.	KABUL
H25: S12 önermesine verilen cevapların ortalamaları katılımcıların cinsiyetine göre farklılık göstermektedir.	RED
H26: S15 önermesine verilen cevapların ortalamaları katılımcıların cinsiyetine göre farklılık göstermektedir.	RED
H27: S16 önermesine verilen cevapların ortalamaları katılımcıların cinsiyetine göre farklılık göstermektedir.	RED
H28: S17 önermesine verilen cevapların ortalamaları katılımcıların cinsiyetine göre farklılık göstermektedir.	RED
H29: S20 önermesine verilen cevapların ortalamaları katılımcıların cinsiyetine göre farklılık göstermektedir.	RED

H30: S12 önermesine verilen cevapların ortalamaları katılımcıların yaş gruplarına göre farklılık göstermektedir.	RED
H31: S15 önermesine verilen cevapların ortalamaları katılımcıların yaş gruplarına göre farklılık göstermektedir.	RED
H32: S16 önermesine verilen cevapların ortalamaları katılımcıların yaş gruplarına göre farklılık göstermektedir.	RED
H33: S17 önermesine verilen cevapların ortalamaları katılımcıların yaş gruplarına göre farklılık göstermektedir.	RED
H34: S20 önermesine verilen cevapların ortalamaları katılımcıların yaş gruplarına göre farklılık göstermektedir.	RED
H35: S12 önermesine verilen cevapların ortalamaları katılımcıların öğrenim durumlarına göre farklılık göstermektedir.	RED
H36: S15 önermesine verilen cevapların ortalamaları katılımcıların öğrenim durumlarına göre farklılık göstermektedir.	KABUL
H37: S16 önermesine verilen cevapların ortalamaları katılımcıların öğrenim durumlarına göre farklılık göstermektedir.	RED
H38: S17 önermesine verilen cevapların ortalamaları katılımcıların öğrenim durumlarına göre farklılık göstermektedir.	RED
H39: S20 önermesine verilen cevapların ortalamaları katılımcıların öğrenim durumlarına göre farklılık göstermektedir.	KABUL
H40: S12 önermesine verilen cevapların ortalamaları katılımcıların çalışma durumlarına göre farklılık göstermektedir	RED
H41: S15 önermesine verilen cevapların ortalamaları katılımcıların çalışma durumlarına göre farklılık göstermektedir	RED
H42: S16 önermesine verilen cevapların ortalamaları katılımcıların çalışma durumlarına göre farklılık göstermektedir	RED
H43: S19 önermesine verilen cevapların ortalamaları katılımcıların çalışma durumlarına göre farklılık göstermektedir	RED
H44: S20 önermesine verilen cevapların ortalamaları katılımcıların çalışma durumlarına göre farklılık göstermektedir	RED

SONUÇ VE ÖNERİLER

Hızla gelişen teknoloji ve küreselleşme sonucu şirketlerin ekonomik anlamdaki payı büyüdükçe bazı çıkar grupları kendi çıkarlarını toplumun ve şirketin önünde tutarak hata, hile ve yolsuzluklara yer vermiştir. Bu da gelişen dünya ekonomisini ciddi boyutta etkilemiş ve denetim ihtiyacını artırmıştır. Fakat denetimdeki eksiklikler ve hukuk alanında zamanında yapılamayan düzenlenmeler, sürekli olarak yenilenen ve artan bu ekonomik suçların önüne geçememektedir. Bununla birlikte de bir uzmanlık alanı olan adli muhasebe ihtiyacı kendini gün yüzüne çıkarmıştır.

Uzmanlık isteyen bu alan, adli muhasebe mesleğini icra edecek kişide ilk olarak muhasebe, işletmecilik ve hukuk alanlarında yeterli bilgi düzeyi ve araştırmacı bir nitelik ister. Çünkü bir adli muhasebecinin, ekonomik, sosyal ve hukuki alandaki sorunları çözümüleme, şirketlerdeki hata ve hileleri tespit edip önleme gibi görevleri vardır. Adli muhasebecilerin yerine getirmesi gereken bu görevlerin etkili olabilmesi aldıkları eğitimden geçer. Bu eğitim ihtiyacı, dünyada başta ABD olmak üzere birçok gelişmiş ülkede adli muhasebe adına yapılan çalışmalarla alt yapısını tamamlamış ve çok sayıda üniversitede adli muhasebe derslerine yer verilmiştir. Fakat Türkiye’de adli muhasebe kavramı daha çok literatürde yer almaktadır. Türkiye’de ilk adli muhasebe alanındaki eğitim İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir Odası tarafından “Adli Muhasebe Sertifika Programı” adı altında verilmiştir. Bunun yanı sıra sınırlı sayıda da olsa bazı üniversitelerde lisans ve lisansüstü ders programlarına dâhil edilmiştir.

Yaptığımız açıklamalar doğrultusunda adli muhasebe kavramının eğitimdeki yerine dikkat çekmek adına, Kayseri’deki muhasebe dersi almış yükseköğretim öğrencilerinin adli muhasebe kavramına ilişkin farkındalıkları ölçülüp değerlendirilmiştir.

Anket sonuçları değerlendirildiğinde, katılımcıların adli muhasebe kavramına karşı %50’ye yakın bir farkındalığı çıksa da bu oranın yaklaşık %4’ünün yeterli bilgisi olduğu görülmektedir. Bu farkındalıkların, katılımcıların demografik özellikleriyle

ilişkinine baktığımızda ise cinsiyet, okudukları üniversite ve başarı dereceleri ile ilgisi olmadığını görmekteyiz. Fakat yaş, öğrenim durumu, GANO ve çalışma durumlarının farkındalık ile ilgili olduğunu görmekteyiz.

Ankette farkındalığı destekleyici önermelere yer verilmiştir. Bu önermelere verilen cevaplar yapacağımız önerilere katkı sağlamıştır. Bu önermelerin sonucunda, adli muhasebenin Türkiye’de yeterli alt yapısı olmadığı görülmüştür. Bu alt yapının oluşması için ilk olarak kanunlarla (TTK, TCK, TBK vb.) desteklenmesi gerekiyor.

İkinci ve çalışma amacımızı kapsayan temel unsur ise eğitimidir. Katılımcıların önermede yer alan eğitime dair sorulara vermiş olduğu cevaplar doğrultusunda adli muhasebe ve adli muhasebe mesleği eğitim hayatında desteklenmelidir. Bunun için gerek lisans düzeyinde gerekse lisansüstü programlarında adli muhasebeyi gerektiren dersler okutulmalıdır. TÜRMOB ve İSMMMO tarafından verilen eğitim ve seminerlere öğrenciler yönlendirilmelidir. Öğrencilere bu alan teşvik edilip staj imkânı sağlanmalıdır. Türkiye’de bunu uygulayan üniversite sayısı oldukça azdır.

Eğitim hayatında adli muhasebe ve adli muhasebe mesleğine verilecek önem ve öğrencilere verilecek bilgi seti tam olarak adli muhasebenin gelişmesine yardımcı olup, var olma sebebine katkı sağlayacaktır. Ayrıca adli muhasebe alanı yasalar ve eğitimle desteklenerek bu alanda uzman kişiler yetiştirilebilecektir.

KAYNAKÇA

- Adal, E. (1998). *Hukukun Temel İlkeleri*. 1. Baskı. İstanbul: Beta Basın Yayın Dağıtım.
- Akal, C. (2014). *Adli Muhasebe ve Adli Muhasebecilik Mesleğinin Ne Olduğu, Denetim Sektöründe Farkındalığı Ve Geliştirilmesine Yönelik Öneriler Üzerine Bir Değerlendirme*. Haliç Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İstanbul.
- Akın, O. ve O. K. Onat. (2015). “Muhasebe Meslek Mensuplarının Adli Muhasebecilik Kavramına Bakış Açılarının Değerlendirilmesi”. *Muhasebe Ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 8(1), ss. 33-51.
- Aktaş, H. ve G. Kuloğlu. (2008). “Adli Muhasebe ve Adli Muhasebecilik Mesleği”. *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, 8(25), ss. 101-120.
- Akyel, Nermin. (2012). “Forensic Accounting training: A proposal for Turkey”. *Procedia Social and Behavioral Sciences*, Sayı: 55, ss. 77-86.
- Al, A. (2014). “Adli Muhasebe Ve Karar Alma Arasındaki İlişkilerin Finansal Kararlar Açısından Değerlendirilmesi”. *Mali Çözüm Dergisi*, 24(125), ss. 95- 124.
- Altunışık, R, R. Coşkun, S. Bayraktaroğlu ve E. Yıldırım. (2007). *Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri Spss Uygulamalı*, 5. Baskı, Sakarya: Sakarya Yayıncılık
- Arens, Alvin A. and Randal J. Elder. (2006). “Perspectives on Auditing Education after Sarbanes-Oxley”. *Issues in Accounting Education*, 21 (4), pp. 345–362.
- Arzova, B. (2003). “İşletmelerde Çalışanlar Tarafından Yapılan Hilelerin Kırmızı Bayraklar Yoluyla İzlenmesi”. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (20), ss. 118-126.
- Atmaca M. ve S. Terzi (2012). *Adli Muhasebe Uygulamalarının Muhasebe Meslek Mensupları Açısından Değerlendirilmesine Yönelik Bir Araştırma*. 1. Baskı. İstanbul: Yaylın Yayıncılık.

- Balcı, M. (2012). *Adli Muhasebe, Uygulamaları Ve Günümüzdeki Durumu*. İstanbul Kültür Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Yüksek Lisans Tezi. İstanbul.
- Bayrak, N. (2016). *Adli Muhasebecilik Mesleği Ve Türkiye’de Uygulanabilirliğinin Tespitine Yönelik Bir Araştırma*. Niğde Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Yüksek Lisans Tezi. Niğde.
- Bayram, N. (2015). *Sosyal Bilimlerde SPSS ile Veri Analizi*. 5. Baskı. Ezgi Kitapevi, ss. 268.
- Bozkurt, N. (2000a). “Muhasebe ve Denetim Mesleğinde Yeni Bir Alan Adli Muhasebecilik”. *Yaklaşım Dergisi*, 8(94), ss. 56-61.
- Bozkurt, N. (2000b). “İşletme Çalışanları Tarafından Yapılan Hileleri Doğuran Nedenler”. *Yaklaşım Dergisi*, 8(92), ss. 63-68.
- Bozkurt, N. (2010). “Adli Muhasebenin İçeriği, Gelişimi ve Türkiye Uygulamaları”. Seminer Notları, <https://www.ismmmo.org.tr/Egitim/Seminer-Notlari--14864> Erişim Tarihi: (15.02.2019).
- Büyükmirza, K. (2007). *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi*. 11.Basım. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Carnes, Kay C. and Gierlasinski, Norman J. (2001). “Forensic Accounting Skills: Will Supply Finally Catch up to Demand?”. *Managerial Auditing Journal*, 16 (6), pp. 378–382.
- Ciğer, A. ve Y. Topsakal. (2015). “Adli Muhasebecilik Mesleğine Genel Bakış; Adli Muhasebe Eğitiminin Faydaları Ve Engelleyicileri”. *Akdeniz Üniversitesi, İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, (31), ss. 70-88.
- Crumbley, Larry. (1995). “Forensic Accountants Appearing in the Literature”. *New Accountant*, Glen Head, 10 (7), pp. 23-25.
- Crumbley, Larry. (2001). “New Technologies’ Effect on Forensic Auditing”. *The International Consortium on Governmental Financial Management*, 2-6 Nisan, pp. 202-212.

- Crumbley, L., Heitger, Lester E., and Smith, G. S. (2007). *Forensic and Investigative Accounting*. Chicago – USA: CCH.
- Curtis, George E. (2008a). “Legal and Regulatory Environments and Ethics: Essential Components of a Fraud and Forensic Accounting Curriculum”. *Issues in Accounting Education*, 23 (4), pp. 535–543.
- Çabuk, A. ve E. Yücel. (2012). “Adli Muhasebecilik Mesleğinin Türkiye’deki Gelişme Potansiyeline Yönelik Bir Araştırma”. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (56), ss. 67-84.
- Çayır, E. (2018). *Adli Muhasebe Kapsamında Yönetim Hileleri, Burdur Ve Isparta İlleri Adli Vaka Analizleri Ve Örnek Olaylar*. Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Yüksek Lisans Tezi. Burdur.
- Çeliker, F. (2018). *Adli Muhasebe Ve İlgili Tarafların Algı Düzeyleri*. Van Yüzüncü Yıl Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Yüksek Lisans Tezi. Van.
- Çetinoğlu, T. Ve Ö. Bakar. (2017). “ Türkiye’de Adli Muhasebe Eğitiminin Gerekliliği: Dumlupınar Üniversitesi Uygulamalı Bilimler Yüksekokulu Muhasebe Bölümü Öğrencilerinin Farkındalıkları Üzerine Bir Araştırma”. *Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 5(58), ss. 333-349.
- Çite, A. (2017). *Adli Muhasebe Ve Bağımsız Denetime Etkisi*. İstanbul Arel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İstanbul.
- Çömlekçi, Ferruh (2004). *Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz*. 4. Basım. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Web Ofset Tesisleri
- Dağdeviren, İ. ve Ş. Mirza. (2017). “Muhasebe Meslek Mensuplarının Adli Muhasebeye İlişkin Görüşlerinin Belirlenmesine Yönelik Ege Bölgesinde Bir Araştırma”. *Muhasebe Ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 10 (2), ss. 209-234.
- D’ath, Jacqueline. (2008). “Forensic Accounting is Here to Stay”. *Chartered Accountants Journal*, (4), pp. 12–14.

- Develioğlu, K. (2015). *Adli Muhasebe ve Uygulamaları*. Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi. İstanbul.
- Dönmez, A.ve K. Çavuşoğlu. (2015), “Hilelerin Ortaya Çıkarılması Bakımından Bağımsız Denetim İle Adli Muhasebenin Karşılaştırılması”. *Journal Of Accounting, Finance And Auditing Studies*, 1(3), ss. 34-67.
- Dönmezer, S. (1984). *Kriminoloji*. 7. Baskı. Filiz Yayınevi, ss. 504.
- Erkan, A. (2016). *Muhasebeci Ve Hukukçuların Bakış Açısından Adli Muhasebenin, Değerlendirilmesine Yönelik Bir Araştırma*. Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Burdur.
- Elitaş, B. L. (2012). “Seçilmiş Örneklerle Adli Muhasebe Eğitimi Ve Türkiye İçin Bir Değerlendirme”. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (55), ss. 153-172.
- Erol, M. (2008). “İşletmelerde Yaşanan Yolsuzluklara (Hata Ve Hileler) Karşı Denetimden Beklentiler”. *Süleyman Demirel Üniversitesi, İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 13(1), ss. 229-237.
- Fleming, A. S., Pearson, T. A., Riley R. A. (2008). “West Virginia University: Forensic Accounting and Fraud Investigation (FAFI)”. *Issues in Accounting Education*, 23 (4), pp. 573–580.
- Gülaçtı, M. (2004). *Adli Muhasebe Mesleği ve Uygulama Önerisi*. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Yüksek Lisans Tezi. İstanbul.
- Gülten, S. (2010). “Adli Muhasebe Kavramı ve Adli Müşavirlik Mesleği”. *Ankara Barosu Dergisi*, 68 (3), ss. 311-320.
- Gülten, S. ve İ. Kocaer. (2011). “Adli Muhasebe Uygulamaları”. *Adli Muhasebe Uygulamaları E-Dergisi*, Sayı: 001, Ankara Ofset.
- Houck, M., M. Kranacher, B. Morris, R. Riley, J. Robeison, and J. T. Wells (2006), “Forensic Accounting as an Investigative Tool: Developing a Model Curriculum for Fraud and Forensic Accounting”. *The Cpa Journal*, (76), pp. 68-70.

- Karacan, S. (2012). “Hukuk İle Muhasebenin Kesişme Noktası: Adli Muhasebe”. *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi*, 4(8), ss. 105-128.
- Kalaycı, Ş. (2014). *SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri*. 6. Baskı. Asil Yayın Dağıtım.
- Karayalçın, Y. (1988). *Muhasebe Hukuku*. Ankara: Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü.
- Kaval, H ., A. Karapınar, R. Bayırlı, A. Altay ve S. Torun (2015). *Türkiye Denetim Standartları Uygulama ve Yorumları*. 1. Baskı. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Kaya, U. (2005). “Muhasebe Mesleğinde Adli Muhasebe Uzmanlığı ve Türkiye Açısından Gerekliliği”. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 7(1), ss. 49-64.
- Keleş, D. ve Ü. Keleş. (2014), “Adli Muhasebecilik Mesleği Ve Türkiye’deki Uygulamaları”. *Gümüşhane Üniversitesi Sosyal Bilimler Elektronik Dergisi*, 5(9), ss. 53-75.
- Kepekçi, C. (2006). *Bağımsız Denetim*. 5.Baskı. İstanbul: Avcıol Basım Yayınevi.
- Kılıçbey, E. (2017). *Muhasebe Meslek Mensuplarının Adli Muhasebeciliğe Yönelik Algılarının Farklı Değişkenler Açısından Değerlendirilmesi: Kars Ardahan Ve Iğdır Örneği*. Kafkas Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Yüksek Lisans Tezi. Kars.
- Kıllı, M. (2016). “Türkiye’deki Üniversitelerde Adli Muhasebe Eğitimi ve Lisansüstü Çalışmalar Üzerine Bir İnceleme”. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, (16), ss. 719-728.
- Kranacher, M., Morris, B. W., Pearson, T. A., and Riley, R. A. (2008). “A Model Curriculum for Education in Fraud and Forensic Accounting”. *Issues in Accounting Education*, 23 (4), pp. 505–519.
- Krstic, Jovan. (2009). “ The Role Of Forensic Accountants in Detecting Fraud in Financial Statements”. *Facta Universitatis, Economic and Organization Series*,6(3), pp. 295-302.

- Kuloğlu, G. (2007). *Adli Muhasebe Kapsamında Kredi Kartı Dolandırıcılıkları Ve Türkiye Örneği*. Celal Bayer Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Yayınlanmamış Doktora Tezi. Manisa.
- Kurt, A. (2013). *6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Perspektifinde Adli Muhasebecilik Mesleğine Bakış*. Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Çanakkale.
- Kurt, A. ve İ. Elagöz. (2015). “6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Perspektifinden Adli Muhasebecilik Mesleğine Bakış”. *Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi Girişimcilik Ve Kalkınma Dergisi*, 10(1), ss. 213-238.
- Kurt, G. ve T. Uçma (2009). “Adli Muhasebecilik Mesleği Ve Adli Muhasebeci Olabilme Sürecinin Türkiye’deki ve Amerika’daki Yasal Düzenlemeler Açısından Karşılaştırılması”. *Ticaret Ve Turizm Eğitim Fakültesi Dergisi*, Sayı: 2, ss. 160-178.
- Meriç, A. ve H. Erkuş. (2016). “Türkiye’de Bilirkişilik Müessesesi Bağlamında Muhasebe Meslek Mensuplarının Yaptığı Uzman Tanıklık Faaliyetlerinin Değerlendirilmesine Yönelik Bir Araştırma”. *Yönetim Ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, 14(2), ss. 317-340.
- Oberholzer, C. (2002). *Quality Management in Forensic Accounting*. Master's Dissertation, Gordon Institute of Business Science, University of Pretoria.
- Oyedokun, G. E. (2016). “Forensic Accounting Investigation Techniques: Any Rationalization?”https://www.researchgate.net/publication/318004279_Forensic_Accounting_Investigation_Techniques_Any_Rationalization (erişim tarihi: 10.02.2019)
- Öztop, B. (2010). “Yeni Tür Dedektif Adli Muhasebeci”. *Turkishtime*, Nisan 2010, (96), ss. 86-89.
- Pala, F. (2011). *Adli Muhasebe Mesleği Ve Türkiye’de Uygulanabilirliği*. İstanbul Aydın Üniversitesi Sosyal Bilimleri Enstitüsü. Yüksek Lisans Tezi. İstanbul.

- Pazarçeviren, S. Y. (2005). “Adli Muhasebecilik Mesleği”. *ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, 1(2), ss. 1–19.
- Pehlivan, A. (2010). *Adli Muhasebe Eğitimi ve Türkiye’de Adli Muhasebe Eğitiminin Geliştirilmesine Yönelik Bir Araştırma*. Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Yayınlanmamış Doktora Tezi. Erzurum.
- Pehlivan, A. ve A. Dursun. (2012). “Türkiye’de Adli Muhasebe Eğitime Yönelik Bir Araştırma”. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 2(26), ss. 129-140.
- Pearson, Timothy A. and Singleton, Tommie W. (2008). “Fraud and Forensic Accounting in the Digital Environment”. *Issues in Accounting Education*, 23 (4), pp. 545–559.
- Ramamoorti, S. (2008). “The Psychology and Sociology of Fraud: Integrating the Behavioral Sciences Component into Fraud and Forensic Accounting Curricula”. *Issues in Accounting Education*, 23 (4), pp. 521–533.
- Ramaswamy, V. (2007). “New Frontiers: Training Forensic Accountants the Accounting Program”. *Journal of College Teaching & Learning*, 4 (9), pp. 31–38.
- Rezaee, Z., Lander, G. H., and Reinstein, A. (1996). “Integrating Forensic Accounting into the Accounting Curriculum”. *Accounting Education*, 1 (2), pp. 147–162.
- Saçaklı, Y. (2011). *Muhasebecilik Perspektifinde Türkiye’deki Üniversitelerde Muhasebe Denetimi Eğitimi Ve Öneriler*. Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi. Afyonkarahisar.
- Saruhan, Ş. C. ve Özdemirci, A. (2016). *Bilim, Felsefe Ve Metodoloji*, 4. Baskı. İstanbul: Beta Basım Yayın.
- Seda, M. and Kramer, B. P. (2008). “The Emergence of Forensic Accounting Programs in Higher Education”. *Management Accounting Quarterly*, 9 (3), pp. 15–23.

- Seda, M. and Kramer, P. B. (2009). “State of Forensic Accounting Tracks at the University Undergraduate/Graduate Levels and the Related Need to Change the Educational Model Used in the Accounting Curriculum”, *Journal of Forensic Studies in Accounting and Business*, 1 (1), pp. 23-50.
- Selimoğlu, S. , Ş. Uzay, S. Uyar ve M. Özbirecikli, P. Arsoy, A. B. Başar (2014). *Muhasebe Denetimi Ve Mali Analiz*. 4. Baskı, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları.
- Sürmen, Y. ve H. E. Yayla. (2007). “Türk Yüksek Öğretim Kurumlarında Muhasebe Eğitiminin AICPA’nın Sertifika Öncesi Hile Eğitimi Bütünleştirme Matrisi ile Karşılaştırılması”, içinde: Ayşegül Mengi (Ed.), *Demokrasi ve Politika – Hukuk Yönetim ve İktisat Üzerine* (409– 417), Ankara: İmge Kitabevi.
- Şahin, B. (2011). *Adli Muhasebecilik Mesleği Ve 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Açısından İncelenmesi*. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İstanbul.
- Terzi, S. ve S. Gülten. (2014). “Adli Muhasebe Uygulamaları”. Mesleki İhtisas Eğitim Notları, ASMMMO, 1-146. (<https://docplayer.biz.tr/19313890-Mesleki-ih-tisas-egitim-leri-adli-muhasebe-uygulamalari.html>). Erişim Tarihi: 12.02.2019).
- Toraman, C., H. Abdioğlu ve B. İşgüden. (2009). “Aklama Suçunun Önlenmesine Yönelik Çabalar: Adli Muhasebecilik Mesleği ve Uygulamaları”. *Afyon Kocatepe Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi*, 11(1), ss. 17-55.
- Tutar, Erol, “Kriminoloji Nedir”, (<http://www.kriminoloji.com>, 2002, Erişim Tarihi: 13.03.2019).
- Türedi, H. (2007). *Denetim*. Trabzon: Celepler Matbaacılık.
- Ulucan Özkul, F. ve P. Pektekin. (2009). “Muhasebe Yolsuzluklarının Tespitinde Adli Muhasebecinin Rolü ve Veri Madenciliği Tekniklerinin Kullanılması”. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, (MÖDAV), 4, ss. 57-88.
- Usul, H. ve M. Topçuoğlu. (2011). “Finansal Manipülasyonların Ortaya Çıkarılması ve Önlenmesinde Adli Muhasebenin Önemi: Türk Hukuk Sisteminde Var Olması

Gerekliliği Üzerine Bir Tartışma”. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 16(3), ss. 53-66.

WEB_1. (2012).Türk Dil Kurumu. Büyük Türkçe Sözlük. <http://tdk.gov.tr/> (12.09.2018).

WEB_2. (2013). Hukuk Muhakemeleri Kanunu, Kanun No: 6100, 04.02.2011 Tarihli Resmi Gazete, Sayı: 27836
<https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.6100.pdf> Erişim Tarihi: (24.12.20018).

WEB_3.(2019).ForensicAccountingDemysthttp://www.forensicaccounting.com/three(5).htm# start Erişim Tarihi: (1.03.2019).

WEB_4. (2019). İKS İç Denetim Danışmanlık ve Adli Muhasebe Hizmetleri Ltd Şti, http://adli-muhasebe.com/index.php?option=com_content&view=article&id=14&Itemid=15 Erişim Tarihi: (25.03.2019).

WEB_5. (2019). AİCPA. <https://www.aicpa.org/about/> Erişim Tarihi: (21.02.2019).

WEB_6. (2019). Türkiye İç Denetim Enstitüsü. <https://www.tide.org.tr/anasayfa> Erişim Tarihi: (11.02.2019).

WEB_7. (2018). Mevzuat Bilgi Sistemi, TTK. www.mevzuat.gov.tr Erişim Tarihi: (10.03.2019).

WEB_8. (2018). YÖK. www.tez.yok.gov.tr Erişim Tarihi: (02.02.2018).

WEB_9. (2019). USİUD. <http://www.usiud.org/index.php?ktg=nav&syf=main2> Erişim Tarihi: (02.19.2019).

WEB_10. (2017). KGMDSK. <http://www.kgk.gov.tr/> Erişim Tarihi: (23.03.2019).

WEB_11. (2019). İSM MMO. <https://www.ismmmo.org.tr/Home> Erişim Tarihi: (04.03.2019).

WEB_12. (2018). Adli Muhasebe. <http://www.adli-muhasebe.com/> Erişim Tarihi: (02.02.2018).

Yücel, E. (2011). *Adli Muhasebecilik Mesleği Ve Türkiye’deki Gelişme Potansiyeline Yönelik Bir Araştırma*. Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Yayınlanmamış Doktora Tezi. Bursa.



EKLER

EK 1. ANKET FORMU

Değerli Katılımcı,

Bu anket formu Kayseri Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü bünyesinde yürüttüğüm “Muhasebe Dersi Alan Yükseköğretim Öğrencilerinin Adli Muhasebe Kavramına Farkındalığı: Kayseri İli Örneği” başlıklı yüksek lisans tezi kapsamında, adli muhasebe kavramının farkındalığına yönelik bilgi düzeyinizi belirlemek üzere hazırlanmıştır. Elde edilecek bilgiler tamamen bilimsel amaçlı kullanılacaktır.

Ankette yer alan sorulara hiçbir soruyu atlamadan yanıt vermeniz, araştırmanın bilimsel geçerliliği ve güvenilirliği açısından büyük önem taşımaktadır. Katılımınız için şimdiden teşekkür ederim.

Genel Bilgiler:

Cinsiyetiniz:

() Kadın () Erkek

Yaşınız:

() 19 ve altı () 20 – 23 () 24 ve üstü

Öğrenim durumunuz:

() Ön lisans () Lisans () Lisansüstü

Fakülteniz/MYO’nuz/Enstitünüz:

Bölümünüz:

Genel Akademik Not Ortalamanız (GANO):

() 1,99 ve altı () 2,00 – 2,49 () 2,50 - 2,99

() 3,00 – 3,49 () 3,50 ve üzeri

Çalışma Durumunuz:

() Muhasebe ile ilgili bir işte çalışıyorum/staj yapıyorum.

() Muhasebe ile ilgili olmayan bir işte çalışıyorum/staj yapıyorum.

() Çalışmıyorum/staj yapmıyorum.

Adli Muhasebe Kavramına İlişkin Farkındalık Düzeyi	Evet	Hayır			
“Adli muhasebe” kavramını duydum.					
Adli muhasebe bilimiyle ilgili yeterli bilgi sahibiyim.					
Ders programımızda adli muhasebe dersi var.					
Üniversite eğitimimde adli muhasebe ile ilgili yeterli eğitim aldım.					
Adli muhasebe ile ilgili seminerlere katıldım.					
İleride adli muhasebe alanında sertifika almak istiyorum.					
Adli muhasebecilik mesleğinde kariyer yapmak isterim.					
Adli muhasebecilik mesleğinin geleceğin önemli mesleklerinden birisi olacağını düşünüyorum.					
Aşağıdaki sunulan ifadelerin size göre uygunluğunu belirtiniz. Burada:					
(1) Kesinlikle katılmıyorum (2) Katılmıyorum (3) Kararsızım (4) Katılıyorum (5) Kesinlikle Katılıyorum	1	2	3	4	5
Adli muhasebe, muhasebenin bir alt kavramıdır.					
Adli muhasebenin asıl amacı, şirketlerdeki olası hileleri ortaya çıkarmaktır.					
Muhasebe dersi, adli muhasebe konularını kapsamalıdır.					
Muhasebe bölümü olan üniversitelerde adli muhasebe dersi olmalıdır.					
Adli muhasebecilik, ayrı bir ders olarak verilmelidir.					
Adli muhasebeye yönelik lisans düzeyinde bölümler oluşturulmalıdır.					
Adli muhasebeye yönelik yüksek lisans düzeyinde bölümler oluşturulmalıdır.					
Adli muhasebe mesleğine yönelik lisansüstü programları oluşturulmalıdır.					
Adli muhasebe eğitimi yetkili özel kuruluşlar tarafından verilmelidir.					
Adli muhasebe ile ilgili verilen eğitimler yetersizdir.					
Adli muhasebenin uygulanması için yeterli alt yapıya ihtiyaç vardır.					
Adli muhasebeci olmak için derin bir muhasebe bilgisine sahip olmak gerekir.					
Adli muhasebeci, dürüst, güvenilir ve tarafsız olmalıdır.					
Adli muhasebe eğitimi, meslek deneyimi için önemlidir.					
Adli muhasebenin uygulanması için yeterli alt yapı henüz oluşmamıştır.					
Adli muhasebecilik, muhasebe ile ilgilenenlere yeni iş fırsatları sunmaktadır.					
Adli muhasebecilik, muhasebe mesleğini daha saygın bir konuma getirecektir.					
Türkiye’de adli muhasebeciliğe önemli ölçüde ihtiyaç duyulmaktadır.					
Muhasebe sektöründeki firmalar çalışanlarına Adli muhasebe eğitimi vermelidir.					
Türkiye’de adli muhasebeciliğe önemli ölçüde ihtiyaç duyulmaktadır.					
Türkiye’de adli muhasebecilik mesleği yasalarla desteklenmektedir.					
Adli muhasebe uzmanı unvanına sahip olunması için bir bağımsız denetim firmasında en az 2 (iki) yıl staj zorunluluğu getirilmelidir.					

Adli muhasebe uzmanı unvanına sahip olunması için Maliye Bakanlığı gözetiminde bir sınav yapılmalıdır.					
Adli muhasebe uzmanı unvanına sahip olunması için bir hukuk bürosunda en az bir yıl staj zorunluluğu getirilmelidir.					
Adli muhasebe uzmanı unvanına sahip olunması için en az 10 (on) yıl denetim konusunda mesleki deneyim zorunluluğu getirilmelidir.					
Bağımsız denetim şirketlerin en az bir adli muhasebeci ile çalışma şartı getirilmelidir.					
Adli muhasebe uzmanlığı için TÜRMOB (Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği) tarafından bir eğitim programı oluşturulmalıdır.					

Değerli zamanınızdan ayırarak ankete katılıp katkıda bulunduğunuz için teşekkür ederim.

Seçkin AKGÜL

ÖZGEÇMİŞ

KİŞİSEL BİLGİLER

Adı- Soyadı : Seçkin AKGÜL
 Uyruğu : Türkiye (T.C.)
 Doğum Tarihi ve Yeri : 12.12.1987
 Medeni Durumu : Bekâr
 Tel : -
 Yazışma Adresi : Mevlana Mah. Turgut Özal Cad. Cemre Apt. 8/47
 Talas/KAYSERİ

EĞİTİM

Derece	Kurum	Mezuniyet Tarihi
Lise	: Atatürk Lisesi	2006
Lisans	: Erciyes Üniversitesi, İşletme	2013
Yüksek Lisans	: Kayseri Üniversitesi, Muhasebe ve Finans Yönetimi	-

İŞ DENEYİMLERİ

Yıl	Kurum	Görev
2017 (Halen)	S.S. Erciyes Kültür ve Eğitim Kooperatifi	Ön Muhasebe

YABANCI DİL

İngilizce

Muhasebe Dersi Alan Yükseköğretim Öğrencilerinin Adli Muhasebe Kavramına İlişkin Farkındalığı: Kayseri İli Örneği

ORIJINALLIK RAPORU

% **16**

BENZERLİK ENDEKSİ

% **10**

İNTERNET
KAYNAKLARI

% **3**

YAYINLAR

% **11**

ÖĞRENCİ ÖDEVLERİ

BİRİNCİL KAYNAKLAR

1

denetimakademisi.com

İnternet Kaynağı

% **2**

2

Submitted to Mehmet Akif Ersoy Aniversitesi

Öğrenci Ödevi

% **2**

3

ijmeb.org

İnternet Kaynağı

% **1**

4

www.javstudies.com

İnternet Kaynağı

% **1**

5

Submitted to Afyon Kocatepe University

Öğrenci Ödevi

% **1**

6

Submitted to Istanbul Aydın University

Öğrenci Ödevi

% **1**

7

Submitted to Nigde University

Öğrenci Ödevi

% **1**

8

www.yyuiibfdergisi.com

İnternet Kaynağı

% **1**