

T.C.

KARAMANOĞLU MEHMETBEY ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

İŞLETME ANABİLİM DALI

**ADLİ MUHASEBE KAPSAMINDA UZMAN TANIKLIK (BİLİRKİŞİ
TANIKLIĞI), DAVA DESTEKLERİ, HİLE, YOLSUZLUK VE SUİSTİMAL
DENETÇİLİĞİ: KARAMAN İLİNDE BİR ARAŞTIRMA**

Muhammet İkbāl AYTEKİN

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Danışman: Doç. Dr. Namık Kemal ERDEMİR

ARALIK – 2022

T.C.
KARAMANOĞLU MEHMETBEY ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

ADLİ MUHASEBE KAPSAMINDA UZMAN TANIKLIK (BİLİRKİŞİ
TANIKLIĞI), DAVA DESTEKLERİ, HİLE, YOLSUZLUK VE SUİSTİMAL
DENETÇİLİĞİ: KARAMAN İLİNDE BİR ARAŞTIRMA

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Muhammet İkbāl AYTEKİN

Sosyal Bilimler Enstitü İşletme Anabilim Dalı:
Sosyal Bilimler Enstitü İşletme Bilim Dalı :

“Bu tez 30/12/2022 tarihinde online olarak savunulmuş olup aşağıdaki isimleri bulunan jüri üyeleri tarafından Oybirliği ile kabul edilmiştir.”

JÜRİ ÜYESİ	KANAATİ
Doç.Dr. Oğuzhan AY TAR	Başarılı
Doç.Dr. Namık Kemal ERDEMİR	Başarılı
Dr. Öğr. Üyesi Mustafa İYİBİLDİREN	Başarılı



ENSTİTÜ TEZ ONAY FORMU

Doküman No	FR-285
İlk Yayın Tarihi	05.02.2018
Revizyon Tarihi	27.10.2020
Revizyon No	01
Sayfa No	1/1

ADLİ MUHASEBE KAPSAMINDA UZMAN TANIKLIK (BİLİRKİŞİ TANIKLIĞI), DAVA DESTEKLERİ, HİLE, YOLSUZLUK VE SUİSTİMAL DENETÇİLİĞİ: KARAMAN İLİ'NDE BİR ARAŞTIRMA

Tezin Kabul Ediliş Tarihi: 30 /12 /2023

Bu tez, Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yönetim Kurulunun 05/12/2023 tarih ve 50/1325 sayılı oturumunda belirlenen jüri tarafından kabul edilmiştir.



Hazırlayan

Kalite Sistem Onayı



T.C.

KARAMANOĞLU MEHMETBEY ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL ve BEŞERİ BİLİMLER

BİLİMSEL ARAŞTIRMA VE YAYIN ETİK KURULU KARARLARI

Toplantı Tarihi	Toplantı Sayısı	Karar Sayısı
09.11.2022	07	152-181

Üniversitemiz Bilimsel Araştırma Yayın Etik Kurulu Prof. Dr. İbrahim COŞKUN başkanlığında 09.11.2022 günü saat 10.00’de toplanarak aşağıdaki kararı almıştır.

KARAR 07-2022/163. Üniversitemiz Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı doktora öğrencisi Muhammet İkhla AYTEKİN’in, Doç. Dr. Namık Kemal ERDEMİR danışmanlığında yapacağı **"Adli Muhasebe Kapsamında Uzman Tanıklık (Bilirkişi Tanıklığı) Dava Destekleri, Hile, Yolsuzluk ve Suistimal Denetçiliği: Karaman İlinde Bir Araştırma"** başlıklı çalışmaya ait uygulayacakları yönteme ilişkin gerekli izinlerin alınması kaydıyla fikri, hukuki ve telif hakları bakımından sorumluluğa başvuran kişiye ait olmak üzere etik olarak uygun olduğuna oy birliği ile karar verildi.

(e-imza)

Prof. Dr. İbrahim COŞKUN
Başkan

(e-imza)

Prof. Dr. Ercan OKTAY
Üye

(e-imza)

Prof. Dr. Özlem SADI
Üye

(e-imza)

Prof. Dr. Mehmet MERCAN
Üye

(e-imza)

Prof. Dr. Murat TEKİN
Üye

(e-imza)

Prof. Dr. Mehmet KURT
Üye

(e-imza)

Prof. Dr. Osman ÇEVİK
Üye

Erdane YASAR

Rekabet

ETİK BEYAN METNİ

Enstitünüz tarafından Uygulama Esasları çerçevesinde alınan Benzerlik Raporuna göre yukarıda bilgileri verilen tez çalışmasının benzerlik oranının herhangi bir intihal içermediğini; aksinin tespit edileceği muhtemel durumda doğabilecek her türlü hukuki sorumluluğu kabul ettiğimi ve Etik Kurul Onayı gerektiği takdirde onay belgesini aldığımı beyan ederim.

Etik kurul onay belgesine ihtiyaç var mıdır?

Evet ☐

Hayır ☐

(Etik Kurul izni gerektiren araştırmalar aşağıdaki gibidir:

- Anket, mülakat, odak grup çalışması, gözlem, deney, görüşme teknikleri kullanılarak katılımcılardan veri toplanmasını gerektiren nitel ya da nicel yaklaşımlarla yürütülen her türlü araştırmalar,
- İnsan ve hayvanların (materyal/veriler dahil) deneysel ya da diğer bilimsel amaçlarla kullanılması,
- İnsanlar üzerinde yapılan klinik araştırmalar,
- Hayvanlar üzerinde yapılan araştırmalar,
- Kişisel verilerin korunması kanunu gereğince retrospektif çalışmalar.)

Muhammet İkbāl AYTEKİN

30.12.2022

ÖNSÖZ

Gelişen teknoloji ile birlikte özellikle ticaret alanında sınırların ortadan kalktığı dünyamızda rekabete ayak uydurmaya çalışan işletmelerin hile ve suiistimallere yönelme eğilimi de artış gösterebilmektedir. Bu acımasız rekabet ortamında iç denetçilerin sadece kılavuz görevi yapmaya başladığı görülmektedir. Tam da bu noktada bağımsız, muhasebe ve hukuk alanında bilgi ve uzmanlığı olan bir denetim ve araştırma mekanizmasına ihtiyaç duyulmaktadır.

Adli muhasebe kavramı ve adli muhasebecilik mesleği gelişmiş ülkelerde etkin bir şekilde kullanılmaktadır.

Bu çalışmayla, adli muhasebe kavramını ve adli muhasebecilik mesleğini Türkiye’de tanınır hale getirmek, öneriler sunmak ve bu disiplinin etkin bir şekilde uygulamaya geçmesi halinde sağlayacağı faydalara dikkat çekmek amaçlanmaktadır.

Enstitüde yüksek lisansa başladığım günden bu yana konunun belirlenmesi ve çalışmanın hazırlanma sürecinin her aşamasında bana yol gösteren, kıymetli zamanını ayırıp samimiyetle, sabırla ve büyük bir ilgiyle, bilgi ve tecrübelerini benden esirgemeyen Danışman Hocam Sayın Doç. Dr. Namık Kemal ERDEMİR’e vermiş olduğu destek ve katkılarından dolayı çok teşekkür ederim.

Yüksek lisans tez çalışmamda vermiş olduğu destek ve katkılarından dolayı Sayın Doç. Dr. Oğuzhan AY TAR hocama çok teşekkür ederim.

Tez çalışmamı bitirmem için beni daima yüreklendiren sevgili Güngör DOLAŞIK ağabeyime ve meslek büyüğüm Hasan AKCURA ağabeyime çok teşekkür ederim.

Hayatımın her aşamasında, her konuda en büyük destekçim olan sevgili aileme minnet ve teşekkürlerimi arz ederim.

ÖZET	
Başlık: ADLİ MUHASEBE KAPSAMINDA UZMAN TANIKLIK (BİLİRKİŞİ TANIKLIĞI), DAVA DESTEKLERİ, HİLE, YOLSUZLUK VE SUİSTİMAL DENETÇİLİĞİ: KARAMAN İLİNDE BİR ARAŞTIRMA	
Yazar: Muhammet İkbāl AYTEKİN	
Danışman: Doç. Dr. Namık Kemal ERDEMİR	
Kabul Tarihi: 30.12.2022	Sayfa Sayısı: 104
Dünyada hızla gelişen ve değişen teknolojik imkânlarla birlikte artan rekabet, işletmelerin büyüme ve karlılıklarını daha yükseğe çekme baskısıyla hata, hile, suistimal ve yolsuzluk yapma yönelimlerinin arttığı görülmektedir. Tüm bu suç unsurlarının, geleneksel yöntemlerle tespiti ve önlenmesi yetersiz kalmaktadır. Hukuk, muhasebe, denetim ve kriminoloji bilimleri ile tam bir senkronizasyon içerisinde olan “Adli Muhasebe” tam da bu noktada yadsınamaz bir çözüm olarak ortaya çıkmaktadır. Gelişmiş ülkelerde uzun yıllardır etkin ve yetkin bir biçimde uygulamada olan adli muhasebe ve adli muhasebecilik mesleği ülkemizde 90’lı yıllardan itibaren adından söz ettirmeye başlasa da günümüze gelindiğinde halen uygulamada olmadığı görülmektedir. Karaman ilinde yaptığımız uygulama ile adli muhasebe alanı ve adli muhasebecilik mesleğinin akademisyenler, yargı mensupları, muhasebe meslek mensupları, denetmenler ve kolluk kuvvetleri arasındaki farkındalığı ve Türkiye’de uygulanabilirliği irdelenmiş, mevcut sisteme entegrasyonu için hedefler gösterilmiş ve öneriler sunulmuştur.	
Anahtar Kelimeler: 1, Adli Muhasebe, 2, Uzman Tanıklık 3, Dava Destekleri 4, Hile Denetçiliği 5 Yolsuzluk ve Suistimal Denetçiliği	

ABSTRACT	
Title of Thesis: EXPERT WITNESS, LEGAL SUPPORT, FRAUD, CORRUPTION AND FRAUD AUDITING IN THE SCOPE OF FORENSIC ACCOUNTING: A RESEARCH IN KARAMAN PROVINCE	
Author of Thesis: Muhammet İkbāl AYTEKİN	
Supervisor: Assoc. Prof. Namık Kemal ERDEMİR	
Accepted Date: 30.12.2022	Number of Pages: 104
It is seen that the tendency to make mistakes, fraud, abuse and corruption has increased with the increasing competition with the rapidly developing and changing technological opportunities in the world and the pressure to increase the growth and profitability of the enterprises. The detection and prevention of all these criminal elements with traditional methods is insufficient. “Forensic Accounting”, which is in full synchronization with the sciences of law, accounting, auditing and criminology, emerges as an undeniable solution at this point. Although the profession of forensic accounting and forensic accounting, which has been in practice effectively and competently for many years in developed countries, has started to be mentioned in our country since the 90s, it is still seen that it is not in practice today. With our practice in Karaman, awareness of forensic accounting and the forensic accounting profession among academics, members of the judiciary, accountants, auditors and law enforcement, and its applicability in Turkey were examined, targets were presented and suggestions were presented for its integration into the current system.	
Keywords: 1, Forensic Account, 2, Expert Witness, 3, Legal Supports, 4, Fraud Auditing, 5, Corruption and Fraud Auditing	

İÇİNDEKİLER

ÖZET	v
ABSTRACT	vi
GİRİŞ	1
BİRİNCİ BÖLÜM	2
1. İŞLETME YÖNETİNİNDE MUHASEBE FONKSİYONUNUN ÖNEMİ.....	2
1.1. İşletme Kavramı	2
1.2. İşletmenin Fonksiyonları.....	4
1.2.1. Yönetim Fonksiyonu	4
1.2.2. Pazarlama ve Üretim Fonksiyonu	5
1.2.3. Araştırma Geliştirme (AR-GE) Fonksiyonu.....	6
1.2.4. Halkla İlişkiler Fonksiyonu	6
1.2.5. İnsan Kaynakları Fonksiyonu	7
1.2.6. Muhasebe ve Finansman Fonksiyonu	7
1.3. Muhasebe Kavramı	8
1.3.1. Muhasebenin Temel Kavramları.....	8
1.3.2. Muhasebenin Amaçları.....	9
1.3.2.1. Kaynakların Verimli Kullanımı	9
1.3.2.2. Daimî Kayıt	9
1.3.2.3. Kredi Değerliliği	9
1.3.2.4. İzdüşümler	9
1.3.2.5. Sonuç Ölçümü.....	9
1.3.3. Muhasebenin Fonksiyonları.....	10
1.3.3.1. Kaydetme Fonksiyonu.....	10
1.3.3.2. Sınıflandırma Fonksiyonu	10
1.3.3.3. Özetleme Fonksiyonu.....	10
1.3.3.4. Raporlama Fonksiyonu.....	11
1.3.4. Muhasebe Türleri	11
1.3.4.1. Finansal Muhasebe.....	12
1.3.4.2. Maliyet Muhasebesi	12
1.3.4.3. Yönetim Muhasebesi.....	13
1.3.5. Muhasebe Hataları	13
1.3.5.1. Muhasebe Hatalarının Çeşitleri.....	13
1.3.5.2. Muhasebe Hileleri	14

1.3.5.3. Muhasebe Denetimi.....	15
1.3.5.4. Muhasebecilik Mesleği.....	16
1.3.5.5. Muhasebenin Diğer Bilimlerle İlişkisi	17
İKİNCİ BÖLÜM.....	20
2. MUHASEBE DİSİPLİNİ İÇİNDE ADLİ MUHASEBE	20
2.1. Adli Muhasebe.....	20
2.2. Adli Muhasebenin Doğuşu ve Geçmişten Günümüze Gelişimi	22
2.3. Adli Muhasebe Bilim Dalının Diğer Bilim Dallarıyla İlişkisi.....	23
2.3.1. Adli Muhasebe – Hukuk İlişkisi	25
2.3.2. Adli Muhasebe – Kriminoloji İlişkisi.....	26
2.3.3. Adli Muhasebe – Sosyal Bilimler İlişkisi.....	26
2.4. Adli Muhasebe Eğitimi	27
2.5. Adli Muhasebecilik Mesleği	28
2.6. Uzman Tanıklık (Bilirkişi Tanıklığı)	29
2.7. Dava Destekleri	31
2.8. Suiistimal, Hile ve Yolsuzluk Araştırmacılığı.....	32
2.9. Literatür Araştırması.....	33
ÜÇÜNCÜ BÖLÜM.....	40
3. ADLİ MUHASEBE VE ADLİ MUHASEBECİLİK KAVRAMLARI İLE İLGİLİ KARAMAN İLİNDE BİR ARAŞTIRMA	40
3.1. Araştırmanın Modeli.....	40
3.2. Araştırmanın Amaç ve Önemi	41
3.3. Araştırmanın Sınırlılıkları	42
3.4. Araştırmanın Yöntemi	42
3.5. Analiz ve Bulgular.....	43
3.5.1. Demografik Bulgular.....	44
3.5.2. Betimsel Bulgular	45
3.6. Genel Değerlendirme	80
SONUÇ ve ÖNERİLER.....	85
KAYNAKÇA.....	87

Tablolar Dizini

Tablo 1. Bilim Dalları ve Uzmanlık Alanları.....	24
Tablo 2. Katılımcıların Cinsiyet, Meslek ve Yaş Bilgileri Tablosu	44
Tablo 3. Adli Muhasebe Meslek ve Alanına Yönelik Yargı ve Öneriler	83

Şekiller Dizini

Şekil 1. Çalışmanın Modeli	41
Şekil 2. Birinci sorunun odaklandığı kavramlar	49
Şekil 3. İkinci sorunun odaklandığı kavramlar	53
Şekil 4. Üçüncü sorunun odaklandığı kavramlar	56
Şekil 5. Dördüncü sorunun odaklandığı kavramlar	59
Şekil 6. Beşinci sorunun odaklandığı kavramlar	63
Şekil 7. Altıncı sorunun odaklandığı kavramlar	66
Şekil 8. Yedinci sorunun odaklandığı kavramlar	69
Şekil 9. Sekizinci sorunun odaklandığı kavramlar	72
Şekil 10. Dokuzuncu sorunun odaklandığı kavramlar	74
Şekil 11. Onuncu sorunun odaklandığı kavramlar	77
Şekil 12. On birinci sorunun odaklandığı kavramlar	80
Şekil 13. İçerik Analizinin Üç Temel Vurgusu	84

GİRİŞ

Karar alıcıların karar verirken kullandığı bilgi sistemlerinin en önemlilerinden olan muhasebe bilgi sistemi belirlenmiş kavramlar ve ilkeler üzerinden sistematik olarak bilgi üretmeye yöneliktir. İşletme içi paydaşlar için stratejik kararların alınmasında temel dayanak notası olmasının yanında başarıyı sayısallaştırma noktasında da son derece etkili bir sistematigi sahiptir. Bunun yanında işletme dışı karar alıcıların da alacakları borç verme, yatırım yapma ve kamu otoritesi içinde işletmelerin yükümlülüklerini takip etmeye yönelik veriler sunmaktadır. Finansal muhasebe işletme içi ve dışı karar alıcıların temel dayanak noktası olurken, yönetim ve maliyet muhasebesi ise işletme içi kullanıcıların rekabete dayalı stratejiler üretmesi için veriler üretmektedir. Tüm sistemler gibi muhasebe bilgi sistemi de veri üretiminde çeşitli bilgi ve belgeleri hammadde olarak kullanmakta ve muhasebe araçları ile üretim süreci sonunda mâli tablolar olarak adlandırılan ürünler üretilmektedir. Ancak çıktıların kalitesi ve güvenilirliği sürecin başındaki girdilerin ve bu girdilerin işlenmesinde gösterilen özenin bir sonucudur. Özellikle de işin içerisine insan faktörü girdiğinde verilerin güvenilirliği kontrol edilmeli ve güvenilirliği garanti altına alınmalıdır. Sürecin çıktılarının doğruluğu kast içermeyen hatalar veya bilerek ve isteyerek yani sonuca kast ederek hile ile kesintiye uğrayabilir. “Güven kontrole mani değildir” bu nedenle muhasebeleştirme sürecinin doğruluğu denetim mekanizması ile güvence altına alınmalıdır. Denetim mekanizması sürecin garantörü olmakla birlikte yaşanan ulusal ve uluslararası ölçekli skandallar denetiminde zaman zaman etkisiz kalabileceğini göstermiştir. Dijital çağın getirdiği yenilikler denetim mekanizmasını dijital araçlarla eskiye nazaran insan faktörünün olumsuz etkilerinden arındırmıştır. Muhasebe mesleğinin ülkemizde bilinirliği ve uygulanabilirliği az olan uzmanlaştığı başlıklardan birisi de âdli muhasebedir. Bu alan özellikle yargıya intikal etmiş muhasebe anlaşmazlıklarında kullanılan bir yöntemdir. Âdli muhasebe, adından da anlaşılacağı üzere muhasebe bilgisinin yanında hukuk sürecine de vâkıf olmayı gerektirir. Bu alan bankalardan, avukatlara, sigorta şirketlerine, mahkemelere kadar geniş bir alanın etkileşimine sebep olmaktadır. Adli Muhasebe dava desteği, uzman tanıklık, bilirkişilik, hile, yolsuzluk ve suiistimal araştırmalarını içerir.

Çalışmanın birinci bölümünde muhasebe, muhasebecilik ve önemi vurgulanmıştır. İkinci bölümde ise âdli muhasebe kavramı işlenmiştir. Son bölümde ise Karaman ilinde yapılan araştırmanın sonuçları analiz edilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

1. İŞLETME YÖNETİNİNDE MUHASEBE FONKSİYONUNUN ÖNEMİ

Ekonomilerin en önemli unsurlarından olan işletmeler başarılı olabilmek için iyi bir organizasyon yapısını tesis edebilmelidir. Bu amaçla da işletme bünyesindeki fonksiyonların koordineli bir yapıya sahip olması ve bu yapıların iletişim halinde olması gereklidir. Muhasebe fonksiyonu bu amaca yönelik olarak hizmet sunan eşsiz bir bilgi sistemidir.

1.1. İşletme Kavramı

İşletme, tüm üretim bileşenlerini belli bir plan ve sistem içerisinde toplayarak hizmet üretmeyi amaçlayan bir üretim ünitesidir (Aydın, 2015:25). İnsanlığın ihtiyaçlarını temin etmek için gerekli iş ve işlemleri gerçekleştirme biçimidir. Türkçede ürün ve hizmet üretimini yürüten ekonomik birimlere de işletme kavramıyla açıklanmaktadır (Karalar,2004:12). İşletme kavramı planlama, örgütleme, yürütme, koordinasyon ve denetim fonksiyonlarının yönetim çatısı altındaki uygulama birimi olarak ifade edilmektedir. Bu kavram işletme literatürün de örgüt kavramıyla eş anlamlı olarak kullanılmaktadır. Dolayısı ile ortak bir amaç doğrultusunda çabaların birleştirilmesi işletmelerin öncelikli amaçları arasında yer almaktadır.

Bilimsel verilerin, teknolojik bilgilerle ve iktisadi ilkelerle uygulamaya konduğu, insanların davranışlarına göre etik ve ahlaki değerleri de işin içine sokan çok yönlü bir yapıdır (Önder, 2019:182). Ekonomide kaynakları kullanan en somut birimler işletmelerdir. Ekonominin temel kuralları dâhilinde çalışırlar. İngilizcede iş kelimesinden gelen işletme kavramı, iktisadi faydaya dayalı yapılan işleri ifade eden bir kavramdır. İş, maksimum ekonomik fayda elde etmek için mevcut üretim faktörlerinin kullanılması anlamına gelir. Diğer bir deyişle, başkalarının istek ve taleplerini kar etmek amacıyla yerine getiren, ürün ve hizmet üreten birey veya grupların ortak faaliyetleridir (Velkova ve Zlatkovski, 2014:17). Günümüz koşullarında ihtiyaçlar belli bir plan ve üretim aşamalarından geçerek insanlara sunulur. Yaşam standartlarının temel ihtiyaç ve hizmetlerini daha yüksek bir seviyeye çıkarmak için işlem yürütürler. Yaşam standardı aynı zamanda yaşam kalitesini de ifade eder. Bu da insanların sahip oldukları para ile

hizmetlerden yararlanma seviyesini ve kalitesini de ifade eder. İnsanlığın varlığından bu yana değişmeyen temel ihtiyaçları yeme, içme ve barınma toplumların gelişmişlik seviyesine bağlı olarak devamlı olarak artmakta ve çeşitlenmektedir. İşletmeler bu ihtiyaçları geniş bir ürün ve hizmet yelpazesıyla karşılamaya çalışmaktadırlar. Tam da bu amaçla bir araya gelerek belli bir iktisadi sistemle mal veya hizmet üreterek pazarlayan kuruluşlara işletme denir (Arslan, 2019:13). İşletmelerin kar elde etmeleri temel bir koşul değildir. Kar elde etmenin dışında başka amaçları da vardır. İşletmeler kaynakların az olduğu zamanlarda da çözümler arar. Faydalı ürünler üretmesi beklenir. Her ihtiyaca ve ekonomik seviyeye göre farklı niteliklerde ürünler üretir. Kısacası işletmeler sahibine kar sağlarken topluma da sosyal fayda sağlarlar (İlic, 2010:309). Pek çok insan bireysel girişimler olarak kendi işini kurar. İşletmeleri büyürse, işletme sahipleri ek varlıklarla kendi şirketlerini büyütebilirler. Günümüzün büyük işletmelerinden Mercedes Daimler-Benz tarafından, Microsoft Bill Gates tarafından küçük işletmeler olarak kurulmuştur (Velkova Zlatkovski, 2014:28). İşletmeleri güçlü kılan faktör, değişmez ilkeleridir. Bu ilke ve değerler, işletmeleri nesilden nesile taşıyan başlıca faktörlerdir. Çünkü sizi ayakta tutan değerlere sahip değilseniz, güçlü bir fırtınada yolunuzu kaybetmek içten bile değildir. Öte yandan müşterileri nezdinde işletmeleri önemli kılan, buldukları müşteri merkezli zemini en zor koşullarda bile terk etmemeleri ve bunu desteklemek için güçlü bir manifesto ortaya koymalarıdır. Üstelik bunu desteklemek için güçlü bir manifesto ortaya koymalarıdır. Bu değer ve ilkelerin müşterileri, çalışanları, ortakları ve ailenin yeni nesil ortaklarını kısacası tüm paydaşları bir arada tutan çimento etkisi vardır (Aylan ve Koç, 2017:568). Konunun anlaşılabilmesi için kavramları ayrı ayrı açıklamak gerekirse (Banar ve Ekergil, 2010:39-59);

- Çalışma, fayda sağlamak amacıyla kişinin gelir elde etmek için bedensel ve entelektüel emeğidir.
- Meslek, kuralları belirlenmiş, tecrübe veya usta çırak ilişkisi içerisinde insanların yaşamını sürdürebilmesi ve geçimini kazanması için yaptığı iştir.
- Üretim, insanların ihtiyaç duydukları ürün ve hizmetleri karşılayıp oluşturma çabasıdır.
- Kar, işletmenin belirli bir zaman aralığında kazandığı gelir ve giderler arasındaki pozitif farktır.

- Pazarlama, talep ve ihtiyaçların belirlenmesi ve bu ihtiyaçların karşılanması ve üretim sürecinde ürüne dönüştürölmesi için gerekli girdilerin sağlanmasıyla dağıtım, fiyatlandırma, tanıtım ve ürünü sattıktan sonra da devam eden hizmetler bütünüdür.
- Ekonomi, üretim, pazarlama ve tüketim ile alakalı düzeni araştıran, insanların tüm ihtiyaçlarıyla, görece kıt kaynaklarla ve en düşük çabayla en fazla memnuniyeti sağlayan teorik ve matematiksel verileri gösteren bir sosyal bilim dalıdır.
- Ürün, belirli bir bedensel ve zihinsel emek sonucunda insanların taleplerini karşılamak için üretilmiş maddi ve manevi memnuniyet aracıdır.
- Personel, işletmelerin organizasyonundaki tüm çalışanlardır.
- Ticaret, mal ve hizmeti belirli bir ücret karşılığında talep edenlere ulaştıran aktivitelerdir.
- Fayda, insan ihtiyaçlarını karşılamak için üretilen mal ve hizmetlerin kalitesi ve seviyesidir.

1.2. İşletmenin Fonksiyonları

İşletmeler sosyal bir organizmadır. Üretim unsurlarının uyumlu birleşiminden ve karşılıklı etkileşiminden oluşur. Hedeflerine ulaşmak için yapmaları gereken bir takım işlemler vardır. Bu işlemler işletmelerin gerçekleştirebileceği işler ve diğerlerinden ayırt etme yeteneği kazanmaları gereken işlevsel eylemlerdir (Efil, 1999:74). Bu faaliyetler arasında benzer ve yakından ilgili faaliyetler bir araya getirilerek gruplandırılır. Bu gruplandırılmış iş faaliyetlerine işletmenin işlevleri denir. İşletmelerin kar elde etme ana amacını gerçekleştirmek ve devamlı hale gelebilmek için yönetim, muhasebe, pazarlama, ar-ge, halka ilişkiler ve insan kaynakları fonksiyonlarını yerine getirirken aynı zamanda başarılı ve uyumlu olmaları gerekmektedir.

1.2.1. Yönetim Fonksiyonu

İşletmeler hedeflerine ulaşmak için bir dizi faaliyet yürütmelidir. Bu aktiviteler planlı ve ortak bir amaçla hedeflere ulaşmak için gerçekleştirilmesi gereken fonksiyonlardır. Faaliyetlerin geleceğini tahminlere dayalı olarak planlama, amaca ulaşabilmek için çaba gösterme, eřėüdümü sağlama ve tüm bunların denetimini yapma işletmelerin temel yönetim fonksiyonlarıdır (Fayol, 2005:6).

Planlama: Geleceği değerlendirme ve buna göre önlemleri alma işlemidir. Bütün organizasyonlarda hedeflere ulaşmak için izlenecek yöntemlerin seçimi olarak da tarif edebiliriz (Koçel, 2007:93). Uzun veya kısa vadeli planlama ve bu plana sadık kalınıp kalınmaması işletmelerin performansını büyük ölçüde belirlemektedir.

Örgütlenme: Organizasyonların hedeflerine ulaşması için personelin aktivite ve kaynaklarının organize edildiği bir fonksiyondur. Etkinlikler belli bir planla düzenlenerek gerçekleştirilir. Organizasyonun süreci, planlama sürecine benzer dinamik bir özelliğe sahiptir.

Yürütme: İşletmelerde aktivitelerin icra edilmesi ve devamlılığın sağlanması için çalışanlara etkin liderlik etme, çalışanların memnuniyetini sağlayarak itici bir güç oluşturma ve en üst düzeyde iletişim sağlayarak maksimum düzeyde harekete geçirme işlevidir (Ballı, Üstün ve Ballı, 2020:151). İcra ve iş yaptırabilme disiplini olarak da tanımlanır.

Koordinasyon: Faaliyetlerin planlandığı şekilde yapılması, sınıflandırılması, kaynakların doğru bir şekilde sağlanması ve işletmede iş dağılımını iletişim yolları ile birlikte organize eden süreçtir (Schermerhorn, 1996:218). Konulmuş olan kuralları, üretim mekanizmasını, çalışanların özlük haklarını ve yönetimle çalışanlar arasındaki ilişkinin uyumunu yönetme süreci olarak da tanımlanmaktadır.

Denetim: Planlanan hedefler, uygulanan politikalar, belirlenen kurallar ve elde edilen sonuçlar arasındaki farkın izlenip kontrol edilmesi şeklinde tanımlanabilir. Hedeflerin başarıya ulaşması için faaliyetleri planlanan şekilde gerçekleşmeye zorlamak, tedbirler almak ve düzenlemektir (Ballı vd., 2020:154).

1.2.2. Pazarlama ve Üretim Fonksiyonu

İşletmeler devamlılık arz edebilmeleri için tüketicilerin talep ve ihtiyaçlarına cevap vermek zorundadır. Her tüketicinin talebi kendi ihtiyacının niteliğine göre miktar ve fiyat olarak değişkenlik gösterir. Tüketicinin istediği yere, istediği miktarda ve makul fiyatlarla hizmet üretmek işletmelerin tüketici memnuniyetini sağlamaya yönelik faaliyetleridir. Pazarlama tam bu noktada önemli bir köprü görevi görür. Pazarlama, iş hedeflerine ulaşacak alışverişleri gerçekleştirmek için ihtiyacı karşılayacak mal, hizmet ve

fiyatlandırma, tanıtım ve dağıtımı için belli bir plan dâhilinde uygulamaya geçme sürecidir.

Üretim işlevi, pazarlanacak ürünlerdir. Yine tüketicinin talebine göre imal edilen veya hizmete sunulan ürünler işletmelerin hedeflerine ulaşmasında en önemli fonksiyonlardan biridir.

Üretimin temel amaçları şu şekilde sıralanabilir (Arslan, 2019:13-15):

- Tüketiciden gelen talepleri makul fiyata, en kısa sürede ve doğru miktarda üretmek.
- Düşük maliyet ve hızlı hizmet üretmeye çalışırken kaliteyi de azami seviyede üst seviyede tutarak tüketiciyi tatmin edici düzeyde kalmak.

1.2.3. Araştırma Geliştirme (AR-GE) Fonksiyonu

Ar-ge fonksiyonu, yakın zamana kadar hak ettiği değeri tam manasıyla göremeyen, daha doğrusu önemi işletmeler tarafından daha iyi anlaşılan bir fonksiyon olarak karşımıza çıkmaktadır. Günümüz sıkı rekabet ortamında yapılan araştırmalar sonucunda teknolojik buluşlar, yenilikler ve gelişmeler işletmelere avantaj sağlayarak daha kararlı olma imkânı sağlamaktadır. Ar-Ge güncel bilimin ve teknolojinin etkinliklerde kullanılması şeklinde tanımlanabilir. Yapılan tüm bilimsel çalışmaları analiz edip kendi ticari amaçları doğrultusunda geliştirerek üretim aşamasında kullanarak diğer işletmelere karşı rekabet avantajı sağlanabilir. Son zamanlara kadar geliştirme çalışmalarında yeni bir buluş ortaya konulamamaktadır. Araştırmaların sonuçlarını malzemelere, ürünlere, sistemlere, üretim süreçlerine ve hizmetlere dönüştüren faaliyetler Ar-Ge faaliyetleridir (Bekci vd., 2020:264).

1.2.4. Halkla İlişkiler Fonksiyonu

Özel veya kamuya ait işletmelerin hedeflediği tüketicilerle sağlam ve güvenilir bağlar kurmak ve onları istediği doğrultuda yönlendirmek, gelecek olan dönüşleri değerlendirmek ve bu geri dönüşlerden fayda sağlayarak ilişkileri sürdürmek için planlanan çabaları içeren bir yönetim fonksiyonudur (Helvacıoğlu, 2008:143). Halkla kurulan bu iletişim müşterilerin istek, düşünce ve sıkıntılarını belirleyerek düzeltici önlemler alınır. Karşısındaki tüm hedef kitleyi aydınlatıcı bir rol üstlenmiş olur. İşletme

faaliyetlerine tüketicinin yardım ve destek olabileceği algısı oluşturulur. Sonuç olarak halkın hem işletme hem de işletme çalışanları hakkında olumlu düşüncelerini güçlendirmiş ve oluşan bu pozitif düşüncelerin devamlılığı sağlanmış olur.

1.2.5. İnsan Kaynakları Fonksiyonu

İşletmelerin sürekliliği için çok önemli bir unsurdur. İnsan kaynaklarının amacına uygun etkin ve verimli bir şekilde yönetilmesi hedeflere ulaşmanın olmazsa olmazıdır. Çalışacak personel seçimi, ardından çalışanların kurum içi eğitimi ve ücretlerinin doğru yönetilmesi kuruluşlarda rekabet avantajı sağlar. İnsan kaynakları fonksiyonunun yönetimi, planlama, kontrol ve doğru yönlendirmeyi de içeren bir faaliyettir. İnsan kaynakları, çalışanların verimliliğini ve memnuniyetini aynı anda yükseltecek bir organizasyon ortamı oluşturmakla da yükümlüdür (Zaim ve Polat, 2013:38).

1.2.6. Muhasebe ve Finansman Fonksiyonu

İlgili kaynaklardan verilerin toplanması, doğruluğun tespiti, kayıt altına alınması, sınıflandırılması, raporlarda sunulması, analiz ve yorumlanması, tamamı veya bir kısmı mali nitelikte olan işlemler hakkında anlaşılır, dürüst ve güvenli bir şekilde analiz ve yorumlanması, muhasebe olarak adlandırılır. Muhasebenin temel işlevi, parayla ifade edilen ticari faaliyetlerin sistematik olarak kaydını tutmaktır. Ayrıca tutulan kayıtların ve verilerin sınıflandırılması ve rapor halinde hazırlanması işlevlerini kapsamaktadır. Aslında muhasebenin kapsamı çok daha geniştir. Oluşturulan bilgileri kullanarak analiz ve yorumlamayla verileri kullanmak olarak da tanımlanabilir.

Finansman işlevi faaliyetlerini sürdürebilmelerin için gerekli nakit veya fon gibi finansal araçları ifade eder (Paksoy ve Taşdemir, 2021:42). Finansman fonksiyonunun temel işlevi, işletmenin faaliyetlerine devam etmesi ve dolayısıyla hedeflerine ulaşması için söz konusu finansal araçları sağlamaktır. Bu işlev yürütülürken işletmenin ihtiyacı olan fonlar hem zaman hem de kaynak olarak en uygun zamanda karşılanmalı hem de verimli ve karlı bir şekilde kullanılmalıdır. Bu kapsamdaki faaliyetlerin tamamı finansman ile tanımlanabilir.

1.3. Muhasebe Kavramı

Kelime olarak hesap tutma anlamına gelen muhasebe, yaşamın en küçük birimlerinden en geniş birimlerine kadar herkesi en yakından ilgilendiren çok geniş bir kavramdır. Gelir, gider harcama, para biriktirme hep bir muhasebe sürecidir (Tekşen ve Tayman, 2019:456). Ailelerden büyük şirketlere her birimin bir muhasebe gereksinimi vardır. İşletmeler için muhasebenin ne olduğunu tanımlamak gerekirse, işletmenin faaliyet sürecinde çeşitli işlevlerin uygulanması sonucunda varlıklarda ve kaynaklarda meydana gelen mali değişiklikleri tespit eder(Sultanoğlu ve Özerhan, 2018:321). Bu değişikliklere neden olan parasal işlemler hakkında toplar, kaydeder, sınıflandırır, özetler, analiz eder ve yorumlar(Altıntaş, 2011:164). Sermaye ve borçlar üzerinde finansal verilere ilişkin bilgileri, ilgili kişi ve kurumlara raporlayan, sınıflandıran, özetleyip analiz eden bir bilgi sistemidir.

1.3.1. Muhasebenin Temel Kavramları

Muhasebeye uygulamada rehberlik eden kavramlardır. Bir finansal olayın kaydediliş şekli, kayıta dikkat edilecek özellikler, standardizasyon gibi işlemleri belirler. Muhasebenin temel kavramları aşağıdaki gibi sıralanabilir (Tetik, 1997:149-156):

- Maliyet temeli kavramı
- Parayla ölçme kavramı
- Mevsimsellik kavramı
- İş sürekliliği kavramı
- Kişilik kavramı
- Sosyal sorumluluk kavramı
- Tarafsızlık kavramı
- Tutarlılık kavramı
- Tam açıklama kavramı
- İhtiyat kavramı
- Önem kavramı
- Özün önceliği kavramı

1.3.2. Muhasebenin Amaçları

İşletmelerin amaçlarına ulaşma sürecinde muhasebenin önemi çok büyüktür. Muhasebenin de uygulamada sonuçlar elde etmek için sorumlulukları vardır. Bu sorumluluklar aşağıda başlıklar halinde sıralanmıştır.

1.3.2.1. Kaynakların Verimli Kullanımı

İşletmeler dâhili analizleri yararlı olacak şekilde gerçekleştirmek için muhasebe verilerini kullanır. Kaydedilen veriler neticesinde sağlanan faydaları görme imkânı bulunmaktadır (Aydın, 2021:713).

1.3.2.2. Daimî Kayıt

İşletmeler işlemlerini uzun zaman takip etmek isteyebilirler. Kayıtları saklamanın birçok sebebi olabilir. Arşivleme işlemi işletmeye fayda sağlar.

1.3.2.3. Kredi Değerliliği

Firmalar kendi sermayelerine sahip olabilmekle birlikte bu sermayeyi yatırımcılar aracılığıyla da sağlayabilirler. Yatırımcının güvenini tazeledikçe yatırımcıdan para gelişi devam edecektir (Kök ve Aksu, 2013:168). Yatırımcılar ise öncelikle işletmelerin önceki dönem muhasebe kayıtlarına bakmayı tercih etmektedirler.

1.3.2.4. İzdüşümler

İşletmenin geçmişten güncele muhasebe verileri analiz edilerek bu bilgiler ışığında gelecek hakkında sağlıklı varsayımlar yapılabilir. Bu da işletmelere yatırımcıların önünü görmesi sayesinde pozitif dönüşler sağlamaktadır (Can, 2012:25).

1.3.2.5. Sonuç Ölçümü

İşletmeler kar ve zarar durumlarını izleyebilmeli ve ticari faaliyetlerden kaynaklanan günlük, haftalık veya aylık faaliyet raporları alabilmelidirler. Bu noktada muhasebe, işletmenin mali tablolarını yapar ve takibini sağlar (Şenol ve Ulutaş, 2018:86).

1.3.3. Muhasebenin Fonksiyonları

Muhasebe, temel işleyişini yerine getirirken bazı ödev ve sorumlulukları yerine getirmesi gerekmektedir. Bu işlevler;

- Kaydetme
- Sınıflandırma
- Özetleme
- Raporlama

şeklinde dört ana başlıkta sıralanabilir (Sevilengül, 2016:10-30)

1.3.3.1. Kaydetme Fonksiyonu

Mali işlemlerin muhasebe defterine belirli belgelere dayalı olarak muhasebe sistemine göre kaydedilmesidir. Kayıt, muhasebenin en mühim işlevidir. Hatta muhasebe kayıtlarının dikkatli ve doğru bir şekilde tutulmaması diğer işlevlerin önemini yitirmesine neden olur. Muhasebe sistemine tüm işlemlerin kaydı en öncelikli işlemdir. Bu kayıtların belgeleri de mevcut olmalıdır. Tek taraflı kayıt ve çift taraflı kayıt olarak iki tür muhasebe kayıt sistemi vardır (Sürmeli, 2006:9).

1.3.3.2. Sınıflandırma Fonksiyonu

Önceden kaydedilmiş veriler, belli dönemlerde düzenlenir ve gruplara ayrılır. Böylelikle doğası gereği farklı olan ve farklı gruplara ait işlemler birbirine karışmadan kendi sınıflarında değerlendirilir. Tüm sınıflandırma işlemleri deftere kaydedilir.

1.3.3.3. Özetleme Fonksiyonu

Sınıflandırılan işlemlerin toplanıp özetlenmesi mevcut kayıtların kontrolünü ve sonuçlara daha kolay ulaşmayı sağlar. Dönem sonunda işletmelere ait kayıtlar çok fazla olabilmektedir. Bu süreçleri tek tek incelemek çok zaman alacağından bu işi yapanların benzer özelliklere sahip işlemleri özetlemesi büyük bir kolaylık sağlamaktadır. Bu fonksiyon gerçekleştirilirken deneme bakiyesi tablosu kullanılmaktadır.

1.3.3.4. Raporlama Fonksiyonu

Finansal tablolar vesilesiyle en son kaydedilen, sınıflandırılan ve özetlenen işlemlerin tamamı raporlama fonksiyonu sayesinde sonuçlandırılır. Yorum yapmanın esas olduğu bu aşama en son işlemdir. Raporlama fonksiyonuyla tüm faaliyetlerin sonuçları ortaya çıkar ve yorumlanacak veriler oluşur (Üçbaş, 2013:97).

1.3.4. Muhasebe Türleri

İşletme türleri, amaçları ve faaliyetlerindeki farklılıklar, çeşitli muhasebe türlerinin ortaya çıkmasına neden olmuştur. Örneğin; hazır ürün ticareti yapan bir işletme ile gömlek üreten bir işletmenin muhasebesi farklı olacaktır. Muhasebe üç ana bölüme ayrılmıştır (Sevilengül, 2016:14):

- Finansal Muhasebe
- Maliyet Muhasebesi
- Yönetim muhasebesi

Muhasebe sanatının diğer bölümleri ise;

- Banka ve sigorta muhasebesi,
- Seyahat işletmeleri muhasebesi,
- Konaklama işletmeleri muhasebesi,
- Tarım muhasebesi,
- Sağlık kurumları muhasebesi,
- Enflasyon muhasebesi,
- İnşaat muhasebesi,
- Şirketler muhasebesi,
- Devlet muhasebesi,
- Sorumluluk muhasebesi,
- Çevre muhasebesi,
- Davranışsal muhasebe,
- Yaratıcı muhasebe,
- Adli muhasebe,

şeklinde sıralanabilir (Toroslu, 2012: 18 – 22). Belirtilen bu uzmanlık alanları üç ana muhasebe bölümünden yararlanmaktadırlar.

1.3.4.1. Finansal Muhasebe

Varlıkların, işlemlerin ve sonuçların verilerini devamlı surette tutan yazılı bir hafızadır. Bu noktada bilgiler herhangi bir analiz veya değişiklik yapılmadan kaydedilir. İşlemler objektif belgeler bazında ve olduğu gibi kayıt altına alınır ve bu işlemlerin sürekli olarak izi sürülür. Önceki işlemlerin şekli ve temeli ile ilgili bilgiler verir. Örneğin hangi tarihte, satışın nasıl yapılacağı, hangi faturanın nasıl ve hangi esaslara göre tahsil edileceği genel muhasebe kayıtlarına bakılarak belirlenebilir (Gökgöz, 2018:130). Belirli tarihlerde yapılacak aksiyonların unutulmaması sağlanır. Örneğin, ihraç edilen bir borç senedinin muhasebeleştirilmesi durumunda, muhasebe kayıtları, senedin ödendiğini gösteren başka bir muhasebe kaydı yapılmıncaya kadar ödenecek senedin varlığını duyurmaya devam eder. İşletmenin varlıklarının işletmeyi normal iş operasyonlarının dışında bırakıp bırakmadığının kontrolünü sağlar. Örneğin, yazar kasa her gün kontrol edilir, belirli bir süre sonunda depo varlıkları kayıtlarla karşılaştırılır. Var olması gereken miktarın varlığı araştırılır. İşletmenin öz kaynağındaki artış veya azalmalar genel muhasebe kayıtlarında toplanır. Bu şekilde dönem kar ve zararı belirlenir.

1.3.4.2. Maliyet Muhasebesi

İşletme yönetimlerinde maliyet muhasebesi genel muhasebeye kıyasla daha etkin kullanılmaktadır. Üretimdeki maliyetleri tespit eder. Ürettiği ürün ve hizmetin maliyetini belirleyerek, stoka alınan ürünün değerini veya alıcıya fatura edilecek hizmetin bedelini belirler (Abdioğlu, 2016:2). Satış fiyatı mülkün değerine göre ve piyasa koşulları dikkate alınarak belirlenir. Bir kontrol aracı haline gelir. İşletmenin yaptığı masraflar; harcama türlerini, bu harcamaların olduğu iş bölümlerini gider yerleri açısından inceleyerek ve önceden öngörülen hedefler veya standartlarla karşılaştırarak giderlerin kontrol altında tutulmasına yardımcı olur. İşletmelerin planlama yapmalarına olanak sağlar. Seçenekler arası tercih yapılırken seçeneklerin işletmeye getireceği kar etkisi araştırılmalıdır. Seçenekler için yapılan araştırmalar maliyet muhasebesinden elde edilecek bilgiler temeline yapılabilir. Ürün ve hizmetlerin maliyet ve fiyatını belirlemek, işletmedeki

giderleri denetlemek, elde edilen bilgilerle planlama ve karar vermeye yardımcı olmak maliyet muhasebesinin sorumluluğundadır.

1.3.4.3. Yönetim Muhasebesi

Adından da anlaşılacağı gibi genel muhasebe ve maliyet muhasebesinden sağlanan verileri yönetim verilerine dönüştürerek, yöneticilerin karar verme ihtiyacı hissettikleri anlarda onlara muhasebenin matematiksel verilerini sunan muhasebe bölümüdür (Şengel, 2017:9).

Muhasebeleştirme süreci “Temel Kavramlar” ve “Muhasebe İlkelerine” sadık kalınarak yürütüldüğünde işletme ile ilgili tüm paydaşlar için bilgi sağlayan değerli bir araç olacaktır. Ancak gerek objektiflikten uzak tamamen kasıtlı olarak veya bilgi eksikliği, dikkatsizlik bıkkınlık gibi nedenlerle muhasebeleştirme sürecinin çıktıları olan mâli tablolar gerçek durumu yansıtmaktan uzak olabilecektir. Bu durumlarda paydaşların alacağı kararlar olumsuz etkilenecektir.

1.3.5. Muhasebe Hataları

Türk Dil Kurumu (2022) hatayı; istemsiz ve bilinçsiz yanlış olarak tanımlanmıştır. Muhasebe hataları ise işletmede gerçekleşen mali işlemlerin kayıt altına alınma sürecinde bilgisizlik, tecrübesizlik, ilgisizlik ve tedbirsizlikten kaynaklanan hatalardır (Bozkurt, 2009:60). Bilinçli olarak da yanlış veya noksan işlemler yapıp hata sayıldığı yadsınamaz bir gerçektir.

1.3.5.1. Muhasebe Hatalarının Çeşitleri

Muhasebede yapılan hataları aşağıdaki başlıklar altında sıralamak mümkündür.

1.3.5.1.1. Bilanço Hataları

İşletmelerin muhasebe kayıtlarında yer alan hesapların varlık ve yükümlülüklerinin değerlendirilmesinde muhasebe ilkelerine ve kanunlarına uygun amortisman ve karşılık ayrılmamasından kaynaklanan hatalardır (Özçelik vd., 2017:199). Bu tür hatalara değerleme denir.

1.3.5.1.2. Mükerrer Hatalar ve Unutma Hataları

Yapılan bir işlemin aynı deftere birkaç defa daha aynen kaydedilmesi tekrar hatasıdır. Unutma hatası ise gelir ve gider işlemlerinin kaydedilmesinin unutulması sonucu meydana gelen hatalardır. Genel olarak zaman içerisinde işlemin gerçekleştiği zaman kaydedilmediği anlaşılmaktadır (Başkan, 2013:8)

1.3.5.1.3. Nakil Hataları

Finansal tablolara alacak ve borç tutarları iletilirken yanlış hizalama veya yanlış tutar yazma sonucunda oluşan hatalardır (Erol, 2008:231).

1.3.5.1.4. Matematik Hataları

Muhasebe işlemleri sisteme iletilirken sayı veya hesap hataları olabilmektedir. Bu aslında kayıta yapılan hatalardır (Zeytin, 2007:89). Kayıtların girişi yapılırken muhasebenin dışında gelişen faiz, reeskont, provizyon gibi hesaplamalardan dolayı matematik işlemlerinde oluşan hatalardır (Erol, 2008:231).

1.3.5.2. Muhasebe Hileleri

Türk Dil Kurumu (2022)'na göre hile; birini aldatmak, yanıltmak için yapılan düzen, çıkar sağlamak için bir şeye değersiz bir şey katma şeklinde tanımlanmıştır. Muhasebede ise yanlış yönlendirmek veya bu durumun devamını sağlayacak şekilde hareket etmek için yanlış beyanlar ve kasıtlı olarak doğru olmayan bir durum oluşturmaktır (Ardıç, 2007:71). Muhasebe hileleri genellikle gizlilik içinde yapılır. Aldatma ve kandırma söz konusudur. Sonucunda karşı tarafı olumsuz etkileyerek kendisine avantaj sağlar.

1.3.5.2.1. Muhasebe Hilelerinin Türleri

Muhasebe hileleri, kasti, kayıtsız, vade tarihinde yapılan değişiklikler, sahte isim kullanma, sahte belge düzenleme, kullanma veya belge saklanması, bilançoğu maskeleye, kayıt sahtekârlığı ve olağan üstü gelirin saklanması şeklinde çeşitlendirilebilir. Bununla birlikte muhasebede defterlerin veya yazılı verilerin yakılması, herhangi bir nedenle kaybolması, çalınması istemsiz, kasıtsız olaylar olarak nitelendirildiğinden hile olarak değerlendirilmemektedir (Kaymak, 1996:118).

Muhasebede sık sık başvurulanan hileler aşağıdaki gibi sıralanabilir (Özçelik, Aracı ve Keskin, 202-203).

- Olağan dışı gelirleri saklayarak vergi ödemelerinin azaltılması,
- Teknolojik gelişmelerle birlikte bilgisayarlar yardımıyla yapılan hileler,
- Bilançonun normal bir şekilde düzenlenmemesi veya ihtiyaçtan farklı olarak, işletmelerin olmasını istediğı şekilde düzenlenmesi şeklindeki hiledir. Bu işlem bilanço maskeleymesi olarak tanımlanmaktadır (Koca, 2010:52).
- Sahte evrak ve belge düzenlenerek yapılan hileler,
- Sahte isimlerle, kayıtlı olmayan hesaplarla genellikle teminat vermek amacıyla yapılan bir nevi dolandırıcılık sayılan hileler,
- Defterlere faaliyetlerin kaydedilmemesi veya zamanında kaydedilmemesi yoluyla yapılan hileler,
- Kasıtlı olarak hatalar yapıp bunları kendi çıkarları için kullanma işlemi hata olmaktan çıkar ve hile olarak tanımlanır (Karabayır ve Cengiz, 2016:704).

1.3.5.3. Muhasebe Denetimi

Türk Dil Kurumu (2022) denetimi; denetlemek, bir işin olması gerektiğı yolda yapılıp yapılmadığını anlamak ya da işi yapılması gerektiğı biçimde, yolda yürütmek için gözetip bakmak, incelemek olarak açıklamıştır. Bu muhasebeye uyarlandığında; yapılan işlemlerin kanunlara uygunluğunu sorgulayan, sistematik ve planlayıcı bir şekilde mantıklı olarak sonuçları değerlendiren süreç muhasebe denetimi olarak tanımlanabilir (Güçlü,2005:1).

1.3.5.3.1. Muhasebe Denetiminin Amaçları

Muhasebe denetiminin temel amacı bilgilerin doğruluğunu kontrol etmektir. Bilgilerin güvenilirliğı, kasıtlı/kasıtsız hataların tespiti, dolandırıcılıkların önüne geçmek, işletmelere önerilerde bulunmak ve bunu detaylandırmak, denetime konu olan muhasebe verilerinin cari ekonomik faaliyet ve olayların sonuçlarını belirlemek ve karşılaştırmak muhasebe denetiminin başlıca amaçlarıdır (İren, 2007:68).

1.3.5.3.2. Muhasebe Denetiminin Türleri

Muhasebe denetimi amacına, kapsamına, süresine, yapanın kimliğine göre sınıflandırılabilir. Amacına göre yapılan sınıflandırmada denetim; finansal tablo denetimi, uygunluk denetimi ve faaliyet denetimi olarak üçe ayrılır.

1.3.5.3.2.1. Finansal Tablo Denetimi

Finansal tabloların belirlenmiş olan ölçütlere uygun olarak düzenlenip düzenlenmediği hakkında görüş bildirmek için incelenmesidir (Çırtlak, 2004:11).

1.3.5.3.2.2. Uygunluk Denetimi

Yürürlükte olan yasaları, mevzuatı veya işletmelerin kendilerinin oluşturduğu bütçe, talimatname, yönetmelik, prosedür ve politikaları kurallara uygun olarak uygulayıp uygulamadığının incelenmesidir (Güçlü, 2005:5).

1.3.5.3.2.3. Faaliyet Denetimi

İşletmelerin tamamının veya bir biriminin faaliyetlerinin etkili ve faydalı bir biçimde çalışıp çalışmadığının değerlendirilmesi için tarafsız denetmenler marifetiyle kanıt toplanması, değerlendirilmesi ve sonuçların işletme yönetimine raporlanması sürecine faaliyet denetimi denir (Ataman vd., 2001:20).

1.3.5.4. Muhasebecilik Mesleği

Bir işin meslek olarak nitelendirilmesi için sürekli gelişen bir alt yapısı olan bir bilgi sistemi içermesi, profesyonel kurallar yargıları olması ve kamu yararı ilkesini benimsemiş olması gerekir (Ayboğa, 2003:330). Muhasebecilik mesleği sayılan bu özelliklerin tamamını fazlasıyla taşımaktadır. Özellikle ekonomik, sosyal ve teknolojik alanlarda toplumun bilgi toplumuna dönüşmesiyle birlikte, köklü dönüşüm ve değişimler kaçınılmaz olmaktadır. Muhasebe mesleğinin bu değişimden en çok etkilenen mesleklerin başında gelmektedir. Hukuk, ekonomi, finans, teknoloji muhasebe teorisi ve pratiği gibi bilgi birikimine sahip uzmanlara ihtiyaç duyulmaktadır. Bu açıdan muhasebecilik karmaşık bir bilgi yapısı gerektiren bir meslek olma özelliğini

sergilemektedir. İşletmelerdeki aktivitelerin ve işlemlerin güvenilir bir şekilde işlevini sürdürmek ve kayıt altına almak, yapılan iş ve işlemlerin sonuçlarını kanunlar ve mevzuatlar kapsamında kontrol etmek, analiz etmek ve durumu olduğu gibi objektif olarak işletmeye sunmak, mesleki standartları yüksek, sosyal sorumluluk bilincine sahip, 3568 sayılı Serbest Muhasebeci, Yeminli Mali Müşavirlik kanunun 4, 5 ve 9'uncu maddelerinde açıklanan koşulları sağlayanlar Muhasebe Meslek Mensubu olarak adlandırılır(Sayım ve Usman, 2016:107-108). Profesyonel muhasebeci, ihtiyaç duyulan bilgileri sağlarken topluma faydalı olma bilinci ile hareket eder. Çünkü kasıtlı veya kasıtsız yanlışlıkları, ekonomik kaynakların haksız dağılımına neden olabilir. İktisadi kararların başarısı ve o kararların uygulanması doğru kayıt sistemi ve verilerle mümkündür. Başarılı kayıtların alınması muhasebecilerin elindedir (Ece, 2016:17).

1.3.5.5. Muhasebenin Diğer Bilimlerle İlişkisi

Muhasebe, bir kuruluşun ekonomik sağlığını tanımlayabilen, ölçebilen ve iletebilen çok yönlü bir disiplindir. Muhasebenin doğal olarak etkileşime girebildiği bilimler şunlardır:

- Ekonomi
- Matematik
- İstatistik
- Hukuk
- İdare

1.3.5.5.1. Muhasebe ve Ekonomi Arasındaki İlişki

Bu iki disiplin arasındaki temel ilişki, her ikisinin de kaynakların etkili ve verimli kullanımıyla ilgili olmasıdır. Hem muhasebe hem de ekonomi, refahı maksimize etmeye çalışır. Sermayeyi etkilemeden gelir dağıtılabilir. Daha da önemlisi, ekonomik bir karar gerektiğinde, muhasebeye ihtiyaç vardır. Muhasebenin, ekonomik modellerin hazırladığı bilgileri sağladığı anlaşılabılır. Ekonomi, insanların nasıl kazanıp harcadığını, alıcıların ve satıcıların farklı koşullar altında nasıl davrandığını analiz eder. Öte yandan muhasebe, para cinsinden ölçülebilir gelir ve gider işlemlerini belgeler. Alıcıların ve satıcıların karar vermeleri için gerekli ve ilgili bilgileri sağlar. Muhasebe, bireysel alıcılar ve satıcılar için gerekli tüm finansal bilgileri sağlar. Böylece iyi ekonomik kararlar alabilirler (Aslan vd., 2008:10-20).

1.3.5.5.2. Muhasebe ve Matematik Arasındaki İlişki

Muhasebe ve matematik yakından ilişkilidir. Muhasebe, işin dilidir. Matematik de muhasebenin dilidir. Toplama, çıkarma, çarpma ve aritmetik bölme, muhasebenin farklı aşamalarında uygulanır. Muhasebe, tüm işlemlerinizi ve finansal değişim olaylarınızı matematik dilinde ifade eder. Muhasebenin tüm aşamalarında (hesap özeti, muhasebe defteri, bilanço vb.) matematiksel ilkeler uygulanır. Bu nedenle, iyi bir defter tutma işlemi kolay ve hızlı bir şekilde yapılır. Matematik, muhasebenin önemli bir parçasıdır (Ünal ve Özdemir, 2020:140).

1.3.5.5.3. Muhasebe ve İstatistik Arasındaki İlişki

Bu iki disiplin yakından ilişkilidir. Bu iki bilimin temel amacı anlaşılır ve mantıksal aritmetik figürler geliştirmenin yanı sıra bunları proje yöneticileri olarak geliştirmek ve kullanılabilecek ifadeler şeklinde sunmaktır (Elitaş ve Topçu, 2009:13). Planlama ve karar verme sürecini kolaylaştırır. Veri toplama, tablolama, analiz ve sunum birincil işlevlerdir. Bu işlevler hem muhasebeciler hem de istatistikçiler tarafından kullanılmaktadır. Muhasebe istatistiklerinin kullanımı, muhasebe kayıtlarının doğası bağlamında büyük ölçüde takdir edilebilir. Muhasebe bilgileri çok doğrudur. En küçük ayrıntısına kadar kesindir. Bununla birlikte, karar verme amaçları için bu tür bir kesinlik gerekli değildir. Bu nedenle istatistiksel yaklaşımlar aranmaktadır. İstatistiğin temel işlevi, çeşitli olaylara ilişkin nicel verileri toplamak ve analiz etmektir. Böylece bunlar ilgili kişi veya kuruluşlara sunulabilir. Bu nedenle bir devlet adamı, bilgiyi kısa raporlarla yöneticilere sunar ve bu bilgilere dayanarak kararlar alabilirler. Muhasebe işlemlerinde ise bazı işlemlerin tamamlanmasının ardından ilgili bilgilerle mali tablolar hazırlanır. Bu mali tablolara dayanarak, kuruluşların sahipleri ve yöneticileri kararlar verebilir. İstatistiksel yöntemler, muhasebe bilgilerinin geliştirilmesinde ve bunlar arasındaki karşılıklı ilişkide faydalıdır. Bu nedenle, istatistiksel yöntemlerin incelenmesi ve uygulanması, muhasebe bilgilerine fazladan bir şeyler katacaktır (Çonkar vd., 2010:12).

1.3.5.5.4. Muhasebe ve Bilgisayar Bilimleri Arasındaki İlişki

Bilgisayar kelimesi, hesaplama kelimesinden türetilmiştir. Bu kelime saymak demektir. Bilgisayarlar sayesinde milyonlarca veriyi içeren matematik problemlerini birkaç saniyede çözmek mümkündür. Aynı şekilde bu verileri içlerinde saklamak da

mümkündür. Muhasebede işlemler kayıt altına alınmalı ve sonuçları belirlenmelidir. Muhasebenin doğruluğunu sağlamak çok zaman ve çalışma gerektirir. Ancak bilgisayarlar sayesinde bu engellerin çoğu ortadan kalkıyor. Bu mümkündür, çünkü işlemler hakkında birçok bilgi bilgisayarda hızlı bir şekilde yapılabilir. Bu işten ve zamandan tasarruf sağlar. Ayrıca, bilgisayarın yardımıyla bilgilerin geçerliliğini koruyabilir ve doğrulayabilirsiniz. Muhasebe problemleri alanında bilgisayar kullanımı artmaktadır (Dinç ve Abdioğlu, 2009:161-164).

1.3.5.5. Muhasebe ve Hukuk Arasındaki İlişki

Hukuki uyuşmazlıklar içerisinde muhasebe bilgi ve becerileri önemli bir yer tutmaktadır. Mahkemeye sevk edilen davalarda taraflar, hâkim ve savcılar arasındaki anlaşmazlıklar, hukuki sorgulama sürecinde kendi muhasebe bilgilerine ihtiyaç duyulması neden olmaktadır. Vergi Usul Kanunu, Türk Ticaret Kanunu, Borçlar Hukuku ve Sermaye Piyasası Kanunu muhasebe uygulamalarına ilişkin yasal literatürü oluşturmaktadır (Altıntaş, 2011:163). Bir ülkedeki hukuk ve muhasebe bilgi sistemleri etle tırnak misali birbirinden ayrı düşünölmeyecek iki bilim dalıdır. Özellikle bireyler ve kuruluşlar arasındaki tartışmalı sorunların çözümünde muhasebenin önemi anlaşılmaktadır (Özkan, 2020:139). Mahkemeye sevk edilen bu ve benzer davalarda avukatların kullanmak zorunda kaldığı temel bilgiler muhasebe verileridir.

İKİNCİ BÖLÜM

2. MUHASEBE DİSİPLİNİ İÇİNDE ADLİ MUHASEBE

Muhasebe sanatı irinci bölümde bahsedildiği gibi finansal muhasebe, yönetim muhasebesi ve maliyet muhasebesi olmak üzere üç başlıkta ele alınmaktadır. Finansal muhasebe tüm paydaşlara bilgi sunarken, yönetim muhasebesi ve maliyet muhasebesi iç bilgi kullanıcılarına yönelik stratejik bilgiler sunmaktadır. Bunun dışında uzmanlık alanına göre muhasebe spesifik bir süreç yürütebilmektedir. Uzmanlık muhasebesi türlerinden birisi de adli muhasebedir.

2.1. Adli Muhasebe

Genel olarak hukuk bilimiyle alakalı olan adli kelimesi duruşmalardaki yargılamalar, hukuki anlaşmazlıklar ile ilgili tüm konular için kullanılmaktadır (Gülten, 2010:312). Türk Dil Kurumu (2022) adli kelimesini mahkemeye ait olan, davalarda bir standart olarak kabul edilen şeklinde tanımlanmaktadır (Bozkurt, 2009:56). Adli bilimler insanların hayatlarını devam ettirirken kanunları hukuk için kullanmaları şeklinde tanımlanabilir (Crumbley, 1995:23). Bu bilimin genel amacı ise, hukuk alanında meydana gelen kanuni problemlerin çözülmesine katkı sağlamak için bilimsel veriler kullanılarak doğruların özellikle mahkeme aşamasında ortaya konmasıdır (Tornhill, 1995:5). Dünyanın küresel bütünlüğüne uyum sağlamak için bilim ve teknoloji alanında meydana gelen değişimler de göz önüne alındığında kişi ve kurumları sorumluluk anlamında bazı zorlamalar ile karşı karşıya bırakmaktadır. Özellikle muhasebeleştirme sürecindeki olumsuzluklar ve bunların tespitine yönelik denetim metotlarının yetersizliği adli muhasebe disiplininin gelişiminde önemli rol oynamıştır. Adli muhasebe, hukuk ve muhasebe bilimleri arasında bağlantı oluşturarak işletmelerdeki hata, hile ve suiistimalleri tespit etmek ve menetmek için kullanılan önemli bir vasıtaadır. Son zamanlarda mahkemelere taşınan olaylara bakıldığında kişilerin veya kurumların kendilerine veya başkalarına ait olan metaların yanlış kullanımının çok fazla arttığı görülmektedir (Kuloğlu, 2007:3). Adli muhasebe terimi de tam da bu noktada 19. yüzyılda kendisi de bir muhasebeci olan İskoçyalı James Mc. Clelland tarafından kullanılmıştır. Ancak günümüz adli muhasebesi 1946 yılından itibaren New York'ta bulunan Pogson –

Peloubet&Co. isimli muhasebe şirketinin ortağı Maurice E. Peloubet tarafından uygulanmaya başlamıştır (Ramaswamy, 2007:32). O dönem Peloubet, Amerika Birleşik Devletleri'nde yaşanan Enron, WorldCom, Adelphia ve Tyco gibi ismi mali skandallara karışan şirketlere karşı adli muhasebe uzmanları tedarik ederek bu yeni alanda büyük adımlar atılmasını sağlamıştır. Bu terim önceleri sadece davalarda kullanılmasına karşın gelişim sürecinde mali tabloların hazırlanması da dâhil olmak üzere muhasebeleştirme sürecindeki birçok aşamada kullanılmaya başlamıştır. Adli muhasebeyi tanımlamak gerekirse hukuki ihtilafların çözülmesi için muhasebe ve hukuk bilimlerini de harmanlayarak, işletmelerin mali işlemlerini kaydeden, tasnif, analiz, özet ve yorum yapan, ekonomik faaliyetlere hukuki alt yapı oluşturan bir bilimdir (Gülten, 2010:312). Bu bağlamda adli muhasebe; hukuki sorunları, soruşturmacı teknikler ile muhasebe ve diğer bilimlerden de faydalanarak araştıran ve çözümler üreten bir yaklaşımdır (Pamukçu, 2017:228). Dava desteği, bilirkişi tanıklığı ve hile araştırmacılığı başlıkları adli muhasebenin alt dalları olarak tanımlanabilmektedir. Mahkemelerin ana öğeleri olan hâkimler, savcılar ve avukatlar muhasebe disiplini ve sürece bağlı mali konularda yeteri kadar bilgiye sahip olamayabilirler. Tam da bu noktada bir adli muhasebe mesleği uzmanlarına ihtiyaç duyulmaya başlanmıştır. (Akyel, 2009:2).

Adli muhasebeyi açıklamak için kullanılan tüm tanımlardan anlaşıldığı üzere, günümüzde tam anlamıyla hak ettiği değeri görmeyen bu bilim dalı gelecekte çok geniş bir hizmet ağıyla işletmelerin ve adli birimlerin vazgeçilmez bir parçası olması kuvvetle muhtemeldir. Adli muhasebe, soruşturma tekniklerinin kullanımı, muhasebe ve ticari yeteneklerin beraber kullanımı, mahkeme aşamasında uzman tanıklık, iç içe geçmiş ekonomik karmaşıklıkları çözme, dolandırıcılık, işletmelerin gerçek değerlerinin, zarar ve karların belirlenmesi gibi konularda çok yönlü bir disiplindir. Büyük ölçekli işletmelerin yaşadığı skandallar, yargıya ulaşan uyuşmazlıklardaki fazlalaşmalar ve mahkemelere intikal eden vakaların spesifik unsurlarının olması nedeniyle savcı, hakim ve avukatların kendi alanlarının dışında kalması durumu adli muhasebecilik mesleğinin ortaya çıkmasına yol açmıştır.

Adli muhasebe farkındalığı Türkiye'de yetersiz olmasına rağmen muhasebe mesleğinin paralelinde gelişme gösterdiği görülmektedir. ABD ve birçok gelişmiş ülkede adli muhasebe ciddi bir uygulama ve meslek dalı olarak göze çarpmaktadır. Adli

muhasebeciler yalnızca mahkemelere yardımcı olan araçlar değildir. Hata, hile ve suiistimallerden doğan suçların önlenmesi ve alınması gereken tedbirlerle ilgili sistemin de önemli bir parçasıdır (Balcı, 2014:3).

2.2. Adli Muhasebenin Doğuşu ve Geçmişten Günümüze Gelişimi

Ticaret hacminin genişlemesi ve işletme olarak kabul edilen organizasyonların büyüme hedefi ve eğiliminde olması denetim mekanizmasını güncel ve yenilenmeye mecbur kılmıştır. Bu bağlamda muhasebenin adli yönü yadsınamaz bir gerçek olarak sürekli olarak karşımıza çıkmaktadır. Adli muhasebe, kavram olarak olmasa da bilinen belgeli ilk uygulama olarak antik Mısır'daki kil tabletler ve papirüslerde yaklaşık 5000 yıl önce karşımıza çıkmaktadır (Kuloğlu, 2007). Muhasebecilerin önceden yazılan kil veya papirüs üzerinde herhangi bir oynama tespit edilirse kraliyet tarafından çeşitli cezalar uygulanmaktaydı. Modern diyebileceğimiz muhasebe örneklerine ise 1800'lü yıllarda İskoçya'da avukatlar ve muhasebecilerin birlikte yaptıkları çalışmalarda karşımıza çıkmaktadır (Oberholzer, 2002). 1900'lü yılların ilk yarısında özellikle ABD'de bu disiplin ile ilgili yasal düzenlemeler yapılmasıyla, işletmelerin de ülke ve dünya çapında büyümeye başlamasıyla usulsüzlük ve dolandırıcılıkların önüne geçmek için adli muhasebe etkin bir şekilde kullanılmaya başlanmıştır (Crumbley, 2001). Özellikle 2002 senesinde Sarbanes – Oxley isimli yasanın yürürlüğe girmesiyle ABD'de bulunan şirketlerin CEO ve CFO'larına şirket içinde bulunan mevcut denetim mekanizmasından bağımsız olarak bir denetim komitesi bulundurma mecburiyeti getirilmiştir (Kırlioğlu ve Akyel, 2004). Adli muhasebe deyimini 'Forensic Accounting' ibaresiyle ilk kullanan kişi ise kendisi de New York'lu bir muhasebeci olan Maurice E. Poloubet olarak kabul edilmektedir. Adli muhasebenin ön plana çıkmasında önemli roller üstlenmiş üst düzey skandallardan da bahsetmekte fayda vardır. Bunlar Enron, Worldcom, Adelphia ve Xerox skandallarıdır (Bozkurt, 2000). Hepsi birer muhasebe skandalı demek yanlış olmayacaktır. Bunlardan en bilinen ve tabiri caizse ünlü olan Enron, Texas Eyaletinde kurulan bir Amerikan doğalgaz şirketi olarak kısa sürede enerji piyasasında adından söz ettiren ve hızla gelişimini sürdüren bir şirketti. 80'lerde petrol fiyatlarının ucuzlamaya başlamasıyla piyasanın petrol ürünlerine yönelmesiyle Enron, endüstri şirketlerine gelecek tarihli ve fiyat garantili "Future" sözleşmeler yapmaya başladı. 90'ların sonuna doğru Enron artık geliri 100 milyar dolar olan doğalgazın yanı sıra elektrik, çelik ve

ormansal endüstriyel ürün ticaretinde de etkili olarak çok geniş bir faaliyet alanına genişledi. Sadece Amerika’da değil Avrupa’da da enerji alışverişinin yüzde yirmisine sahipti. 2001 yılına gelindiğinde Enron’un bilançolarının maskelendiği söylentileri denetim şirketlerinin gözünü Enron’a çevirmesine yol açtı. Önce özel amaçla kullanılan varlıkların muhasebe hesaplarına hatalı kaydedildiği tespit edildi. Daha sonra firmanın şartlı yükümlülüklerinin muhasebe kayıtlarına hatalı aktarıldığı tespit edildi. Şirketin kullandığı değeri başka bir finansal varlığın veya malın değerine doğrudan bağlı olan finansal araçlar ile satış sözleşmelerin değerlemesi muhasebe kayıtlarına hatalı olarak aktarılmış olduğu da ortaya çıkmıştır (Saçaklı, 2011). Muhasebe kurallarının başka şirketler yoluyla gizlenmesi Enron’un sonunu getirmiştir. Borsadaki değeri seksen milyar dolar olan ve yirmi bir bin çalışana sahip bir şirket yapılan gerçek ve tarafsız muhasebe denetimleri sonucunda 6 ayda iflas bayrağını çekmek zorunda kalmıştır. Bu ve benzer örneklerde adli muhasebenin tarih boyunca şirketlere, mahkemelere ve kişilere ne denli yardımcı olduğu daha iyi anlaşılmaktadır.

2.3. Adli Muhasebe Bilim Dalının Diğer Bilim Dallarıyla İlişkisi

Adli muhasebe bir adli bilim dalıdır. Adli bilimler bilimsel veri, yetenek ve doğruları mahkeme esnasında kullanarak medeni ve ceza hukuku alanlarında meydana gelen ihtilafları çözmeyi amaçlar (Aktaş ve Kuloğlu, 2008:103). Bir diğer amacı ise insanların doğal yaşam kurallarını hukuk için kullanmaktır (Crumbley, 1995:23).

Tablo 1. Bilim Dalları ve Uzmanlık Alanları

Adli Antropoloji	Eski ve yeni insan iskelet artıklarının kimliklendirilmesi ve ölüm sebebinin belirlenmesi
Adli Balistik	Ateşli silahlar
Adli Bilişim	Bilgisayar teknolojileri
Adli Daktilografya	Parmak izi
Adli Entomoloji	Zamanı ayırt etmek veya ölüm yerini anlamada kullanılan böcekler
Adli Genetik	Özneleri ayırt etmek için yapılan DNA analizleri
Adli Kanıt	Herhangi yasal bir işlemde kullanılabilecek fiziksel nesneler
Adli Kimya	Patlayıcı maddeler, zehirler, kontrole tabi maddeler
Adli Mühendislik	Düzgün çalışmayan veya bozuk işlem görmüş olan maddeler
Adli Odontoloji	Ölen insanları ayırt etmede yararlanılan diş ile ilgili kanıtlar
Adli Paleografya	Belgelerin kaynağını ve gerçekliğini inceleme
Adli Palinoloji	Bulunulan zaman ve suçun işlendiği yerle ilgili madenler, polenler
Adli Patoloji	Yaralanmalar, sıvı örnekler, doku örnekleri
Adli Psikoloji – Psikiyatri	Herhangi yasal bir işlemle ilgili kişinin akıl durumunun, temyiz kudretinin belirlenmesi ve suçlu profilinin ortaya çıkarılması
Adli Suç Bilimi	Olay yerindeki kanıtları toplama, isleme ve analiz etme

Kaynak: Hopwood ve diğ. (2008: 160).

Tablo 1’deki bilim dallarıyla birlikte adli muhasebecilerin hukuk ve muhasebenin yanı sıra denetim bilgilerine de sahip olmaları gerekmektedir. Denetim ve adli muhasebenin temeli şüpheciliktir. Adli muhasebeciler denetim biliminin tekniklerinden çok fazla yararlanmaktadır. Adli muhasebede olayların değerlendirmesi yapılırken konular hukuksal boyutta ele alınır (Pamukçu, 2017:235). Adli muhasebenin en fazla faydalandığı bilim dalları hukuk, kriminoloji ve sosyal bilimlerdir.

2.3.1. Adli Muhasebe – Hukuk İlişkisi

Ekonomik anlamda işletmelerin büyüyüp gelişmesi, sayılarının gerek yeni oluşan gerekse yaşanan birleşmeler ile artması, işletme ve kamu arasında hukuksal düzenlemeleri zorunlu kılmıştır. Kanunlar, muhasebeyle ilgili konulara hukukla müdahale etme yolu açmıştır. Bu müdahaleler kamu menfaatleri ve özel menfaatlerin korunmasına yönelik hukuki müdahalelerdir (Karayalçın, 1988:10). Muhasebe ile hukukun yakın bir ilişki içinde olması çok doğal bir olgudur (Altuğ, 1999:2). Defter tutma, bilançolar ve uluslararası muhasebe kuralları hukukun faydalandığı başlıca argümanlardır. Büyük işletmeler giderek çok uluslu bir hal almıştır. Bu sebeple ülkeler arası muhasebe ve hukuk kuralları uyumlu olmaya mecbur kalmaktadır. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC – International Accounting Standards Committee) uluslararası şirketlerin hemen hemen tamamı tarafından yetkili olarak kabul görmüş ve muhasebe tabloları farklılıklarından kaynaklanan problemler bu birliktelik sayesinde belli bir standart etrafında toplanılmasını sağlamıştır (Ağca, 2003:88).

Adli muhasebeciler muhasebe bilgilerini çok iyi bildikleri gibi hukuki işleyişi de çok iyi bilmeleri gerekmektedir. Yaptıkları muhasebe araştırmalarını hukuka uygun bir şekilde yapmaları zorunludur. Adli muhasebeciler bir dava açılmadan önce savcılık aşamasında bulunabileceği gibi mahkeme aşamasında da profesyonel yardımda bulunabilir. Hatta soruşturmada izlenecek aşamaları tespit etmede etkin bir görev alabilirler. Adli muhasebe uzmanları avukatlar kadar hukuk bilgisine sahip değillerdir. Bu doğal bir olgudur. Ama kendini hukuk bilgisi anlamında hazırlayıp yeteri kadar hukuk bilen bir adli muhasebeci profesyonel muhasebe bilgisiyle sorunların çözümünde maksimum fayda sağlayacaktır (Hopwood, 2008:15). Adli muhasebeciler işletmelerin mali belgeleri üzerinde yaptıkları araştırmalarla davalara destek sağlarlar. Yani davalara doğrudan kanıt sağlama görevi üstlenirler.

2.3.2. Adli Muhasebe – Kriminoloji İlişkisi

Kriminoloji kelime anlamı olarak suç bilimi olarak tanımlanmaktadır. Diğer bir tanımla suçlarla ve suçlularla ilgili olarak verileri çeşitli yerlerden toplayıp analiz eden bir bilimdir (Curtis, 2008:535). Amerika’da bir kriminoloji üstadı olarak kabul görmüş olan Edwin H. Sutherland, ‘*Principles of Criminology*’ isimli kitabında kriminolojiyi bir cümleyle ‘suçu sosyal bir olay gibi ele alan bilgilerin bütünü’ şeklinde açıklamaktadır (Carrabine ve diğ. 2009:76). Kriminoloji herkesin farklı gördüğü bir terim olmasına rağmen 250 yıl öncesinde bile bahsedilen ve kullanılan bir bilim olarak karşımıza çıkmaktadır. Geçmişten bu güne kriminoloji bilimini sosyologlar, tıp doktorları, antropologlar, avukatlar, psikiyatristler, felsefeciler, tarihçiler ve daha birçok bilim dalıyla ilgilenen insanlar kullanmış ve gelişimine katkı sağlamıştır (Carrabine ve diğ. 2009:4). Kriminolojinin adli olarak incelediği alanlar ise suçun niteliği, suçun nedenleri, ceza hukukuna etki etmesi ve cezalandırmanın adaletli olması ve suçun özelliklerinin belirlenmesidir (Karababa, 2007:12). Ayrıca kriminolojinin tüm diğer disiplinlere sağladığı istatistiki bilgiler çok önemli ve fazladır(Curtis, 2008:535). Adli muhasebede de işadamları ve bazı uzmanların iş yaşantılarında işle ilgili işledikleri suçları beyaz yakalı suçları olarak kriminoloji literatürüne girmiştir (Benson ve Simpson, 2009:5). Bu suçların tespiti ve yargılanması aşamasında adli muhasebeciler bilgi ve becerilerini ortaya koymaktadır. Mesela bir kurumda çalışanların hileli bir işlemde hangisinin bu suçla karışabileceği, çalışanları bu suça iten sebepleri ve bu suçların neler olduğunu anlamada adli muhasebeciler kriminoloji biliminden oldukça fazla faydalanmaktadır (Manning, 2005:70).

2.3.3. Adli Muhasebe – Sosyal Bilimler İlişkisi

Muhasebecilik oldukça teknik bir meslek gurubudur. Adli muhasebe bu teknik bilimler yanında psikoloji ve sosyoloji gibi sosyal bilimlerden de faydalanmaktadır. Albert Einstein’in “Kainatla ilgili en anlaşılmas hakikat, onun anlaşılabilir olmasıdır” yaklaşımından da yola çıkarak hile ve suiistimallerin anlaşılmasının insan davranışlarının anlaşılmasına çalışılması yani sosyal bilimlerden faydalanılması gerektiğine vurgu yapmaktadır (Ramamoorti, 2008:521). Hile de insanların gerçekleri gizlemeye çalışması ön plana çıkmaktadır. İnsan davranışı anlaşılabilirse insanların neden ve nasıl hileye

başvuracağı da anlaşılır olacaktır. Belki de hile yapmaya istekli kişilerin önceden anlaşılıp suçun önlenmesine yardımcı olacaktır.

2.4. Adli Muhasebe Eğitimi

Adli muhasebeciler işletmelerin yaşadığı uzlaşmazlıkların odak noktalarını bularak muhasebenin de ötesinde bir disiplinle eğitilmelidirler. İstanbul Üniversitesi, Kocaeli Üniversitesi, Marmara Üniversitesi, Dokuz Eylül Üniversitesi, Akdeniz Üniversitesi, Akdeniz Üniversitesi, Selçuk Üniversitesi, Anadolu Üniversitesi, Galatasaray Üniversitesi, Dicle Üniversitesi, Uludağ Üniversitesi, Atatürk Üniversitesi ve Erciyes Üniversitesi gibi üniversitelerin hukuk fakültelerinin ders programlarına baktığımızda sekiz yarıyıllık programda muhasebe dersi bulunmamaktadır. Yalnızca Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi'nin programında yedinci ve sekizinci dönemlerin de ikişer kredilik 'Muhasebe 1' ve 'Muhasebe 2' şeklinde ders planlandığı görülmektedir (Akyel, 2009:217). Hile ve yolsuzluk gibi mali suçlar alanında Polis Akademisi ders programlarında da muhasebe dersinin olmadığı görülmektedir. Adli muhasebe eğitiminin temeli üniversitede atılması gerekirken ülkemizde hemen hemen hiçbir üniversitede hukuk fakültelerinde muhasebe dersi olmadığı görülmektedir. Adli muhasebeci olmak isteyen biri kaliteli bir üniversite eğitiminin ardından temel muhasebe eğitimi tamamlayarak bu eğitimin üzerine yüksek lisans düzeyinde adli muhasebe çalışmalı ve geçerli bir adli muhasebeci uzmanlık sertifikası almalıdır (Çoban, 2013:39). Ülkemizde 2009 yılında İstanbul Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası tarafından 'Bağımsız Adli Muhasebe Uzmanlık' programı hazırlanmış ve uluslararası araştırmalar temel alınarak; Muhasebe Uygulamaları, Denetim Teorisi, Mali Tablo Analizi, İç Kontrol Uygulamaları, Yönetim İlkeleri, Hile, Yolsuzluk ve Suç Gelirleri, Adli Bilişim, Bilirkişilik, Mahkemeye Yönelik Uygulamalar ve Kriminal Uygulamalar gibi konular ve dersler hazırlanmıştır (Bozkurt, 2011:34). Yurt dışına baktığımızda ülkemizin aksine adli muhasebecilik meslek eğitimi vererek uygulama alanında yönlendirmeler yapan ciddi kurumlar bulunmaktadır. Association of Certified Fraud Examiners – ACFE buna ABD'den verilebilecek güzel bir örnektir. Tabi ki Türkiye'de adli muhasebenin eğitiminden meslek haline gelmesine ve tüm uygulama alanına dair yasa, yönetmelik ve düzenlemelere ihtiyaç vardır. Ülkemizde henüz ne adli muhasebe eğitimi ne de uygulama alanlarında yeterli bir ilgi, talep ve faaliyet bulunmamaktadır (Pala, 2011:64).

2.5. Adli Muhasebecilik Mesleği

Kurum ve kuruluşlarda meydana gelen hile ve suiistimallerin neden olduğu mali kayıpların rahatsızlık verici derecelere gelmesi, ticari ve ekonomik uyuşmazlıklar, mali tablolarda yanıltıcı uygulamaların artışı, sadece denetmenlik veya sadece muhasebecilik uygulamasının yetersizliğini gözler önüne sermesi sebebiyle daha kapsamlı bir kavram olarak adli muhasebe mesleğinin ortaya çıkmasına neden olmuştur. Adli muhasebecilik gelişmiş ölkelerde uzun zamandır etkin bir rol almaktadır. Adli muhasebecilik hem muhasebe hem denetleme hem soruşturma ve araştırma yeteneklerini bünyesinde barındırır. Çoğunlukla mahkemeler için çalışan bu meslek mensubunun amacı bilgi akışında bağlantı noktası olabilmektir (Pazarçeviren, 2005:2). Adli muhasebeciler, uzman tanıklık, hile ve suiistimal denetçiliğı, dava destekleri gibi hizmetler sunarak suçların ortaya çıkarılması ve önlenmesine yönelik etkin rol alabilen meslek mensuplarıdır (Toraman, Abdioğlu ve İşgüden, 2009:31). Adli muhasebeciler, hile ve yolsuzlukların yöntemlerinin tespiti, ticari ve ekonomik uzlaşmazlıkların çözümü ve mahkemelere somut deliller sağlama yeteneğı ve tecrübesi olan profesyonellerdir (Aracı ve Özcan Çevik, 2019:803). Mahkemeye intikal etmiş konularda mahkeme üyeleri veya ön soruşturma aşamasında kolluk kuvvetleri özellikle eğitimini almamış iseler muhasebe ve finans gibi konularda uzman tavsiyesi almaya ihtiyaç duymaktadırlar. Özellikle finansal konularda yapılan kayıtlar üzerinden gerçekleri profesyonel bir çalışma yaparak, muhasebenin yanında hukuk, denetim, kriminoloji ve daha birçok bilimi de kullanarak hile, suiistimal ve dolandırıcılıkların hem önlenmesi hem de tespit edilmesini sağlayan meslek mensubu adli muhasebeci olarak tanımlanmaktadır (Altaylı, 2022).

Ölkemizde işletmelerin ve çalışmakta olan gerçek kişilerin sebep olduğu mali suçlar hızlı bir artma eğilimi göstermektedir. Yargı mensupları bu tür muhasebe kaynaklı anlaşmazlıkların olduğu davalarda uzman desteğine ihtiyaç duymaktadır. Türkiye’de yeni duyulmaya başlayan adli muhasebe, mevcut uygulamada muhasebecilik, mali polislik, denetçilik, bilirkişilik, uzlaştırmacılık gibi çeşitli disiplinler ile sürdürölmeye çalışılmaktadır. Fakat tüm bu disiplinler arasında çeşitli farklılıklar bulunmaktadır. Adli muhasebecilik mesleğı tüm bu disiplinleri içerisinde barındıran multidisipliner bir kavramdır. Adli muhasebecilik suçla mücadelede tüm bu disiplinler tek tek değerlendirildiğinde her birinden daha başarılı sonuçlar alabilen bir meslektir. Adli

muhasebeciler sadece suiistimal, hile ve denetim görevi görmezler. Mahkemelerde uzman tanıklık ve bilirkişilik, ortakların anlaşmazlıklarında arabuluculuk, ekonomik zarar tespiti, ticari ihtilaflarda iş ve varlık değerlemesi gibi pek çok konuda adli muhasebecilerden faydalanılmaktadır (Hegazy 2014). Mahkemeler, Kolluk kuvvetleri, kamu veya özel kuruluşlar, sigorta şirketleri ve bankalar adli muhasebeye ihtiyaç duyan kalemelerden başlıcalarıdır (Gülten ve Kocaer, 2012). Adli muhasebeciler yaptıkları iş ve işlemlerde azami derecede özenli ve dikkatli olmak zorundadır. Muhasebe ve hukuk konularında sürekli gelişim göstermek zorundadır. İşlerini planlı ve programlı bir şekilde yürütmelidir. Şahıs veya kurumlarla ilgili başkalarının bilmemesi gereken bilgilere erişme yetkinliğine sahip oldukları için sır saklama konusunda dikkatli ve ketum olmalıdır (Kaplan, 2021). Aldıkları eğitimleri ve sahip oldukları yetenekleri en iyi ve etkin bir biçimde sunmalıdır. Meraklı ve şüpheli olmalıdırlar. Karşılaştığı olumsuzluklara karşı dirençli ve ısrarcı olmalıdır. Sorunların çözümünde çeşitlendirme yeteneğine sahip olmalıdır. Sezgileri kuvvetli olmalı olayları ayrıntılı ve derinden incelemelidir. Kararları net, muhakeme gücü sağlam olmalıdır. İletişim kurma becerisi yüksek, psikolojik olarak sağlıklı ve sosyal ilişkilerinde insani yönü kuvvetli olmalıdır. Tüm bu hasletleri muhasebe, denetim, istatistik, bilgisayar teknolojileri, hukuk, psikoloji, kriminoloji, araştırma teknikleri ve işletme yönetimi bilimleriyle desteklemesi gerekmektedir (Bozkurt, 2000:59).

2.6. Uzman Tanıklık (Bilirkişi Tanıklığı)

Kısaca tanımlamak gerekirse uzman tanık belirli konularda eğitim, görgü, deneyim ve bilgi sahibi olan, mahkemelerin uzmanlığından faydalanıp görüşlerine başvurduğu tanıklardır (Çabuk ve Yücel, 2012:35). Uzman tanıklık diğer bir deyişle bilirkişilik ülkemizde yeni sayılabilecek bir uygulamadır. İngilizce makale ve metinlerde “Expert Witnessing” ibaresiyle karşımıza çıkmaktadır (Şahin, 2011). Mahkemeler duruşmalarda anlatılan konuların tam anlaşılmadığı durumlarda bilirkişilerden açıklama talep etmekte ve şüpheye düştükleri tam anlaşılmayan bölümlerini adaletin sağlanması adına bir nevi destek almaktadırlar (Aktaş ve Kuloğlu, 2008:112). Genelde uzman tanık, bir suç tespit edildikten ve dava açıldıktan sonra mahkemeye dâhil olur. Mahkemeler konuya göre dava taraflarına veya vekillerine yardımcı olmak maksatlı bir nevi danışman hizmeti görmesi için de uzman bilirkişi kullanabilir. Bu görevlendirmeleri mahkeme yapabildiği gibi

tarafların anlaşarak uzman talep etmesiyle de gerçekleşebilir (Thornhill, 1995). Bu temelde adli muhasebecilerin görevi olmakla birlikte tarafsız, bağımsız, teknik konulara hâkim, açıklayıcı ve öğretici olmak uzman tanıklığının olmazsa olmazıdır (Pazarçeviren, 2005:10). Uzman tanık dava ile ilgili araştırmaları yaparak veriler elde eder ve bu verilerle mahkemeye bir görüş belirtir. Sunumu açık, anlaşılır ve aydınlatıcı olmalıdır. Uzman tanık olarak mahkemeye dâhil olmuş bir adli muhasebeci, hâkim savcı ve avukatların muhasebe literatürüne çok fazla aşina olmadıklarını bilerek karmaşıklıktan, teknik terimlerden uzak, basit ve anlaşılır bir dil kullanmalıdırlar (Göksu, 2011). Bilirkişi kısaca belirli bir konuda yeterli eğitim ve deneyimi olan mahkemelerin uzman tanığıdır. Kanıtlar mesleki ve teknik bakımdan deneyim sahibi kişilerin ulaştığı sonuçlar olursa gerçek ve geçerli kanıt olarak kayıtlara sağlam bir şekilde geçer. Bilimsel veriler ve araştırmalara dayanır (Vural, 2010). Davalarda ne kadar fazla uzmandan faydalanılırsa kararlar da bir o kadar isabetli olur. Davaların çeşitliliği göz önünde bulundurulduğunda hâkim, savcı ve avukatların her konuyu tam ve net bir şekilde anlayamayabileceği aşîkârdır. Adli muhasebeciler de özellikle işletmelerin faaliyetlerinden doğan iflas, finansal tablo hileleri, varlık değerlemeleri, marka muhalefeti, sözleşme ihlalleri ve benzeri birçok konuda bilirkişi ve uzman olarak mahkemelerin faydalanması gereken en önemli meslek gurubudur (Telpner ve Mostek, 2003:10). Hatta adli muhasebeciler yürürlüğe konacak yasalara, medeni kanun ve cezai kanunlarda yapılan hatalarda ve beyaz yaka suçları dediğimiz şiddet içermeyen, konusu daha çok maddi değerler olan, dolandırıcılık, banka hortumlama, kara para aklama, kalpazanlık gibi bireysel ya da organize olarak işlenen suçlarda da uzman olarak bulunabilmektedirler. Mahkemeler uzmanlardan kati ve kesin kararlar almasını da isteyebilir. Zaten etik olarak uzman kişilerin fikir belirtme, dolaylı sonuç çıkarma ve sübjektif tanımlama yapmaları uygun değildir (Pazarçeviren, 2005). Adli muhasebecilerin de bu denli önemli konularda kendi tanıklıklarının sonuca ciddi etkiler yaptığını bilerek gerek meslek etiği, gerek temel ahlak ve kişisel beceri, gerekse teknik olarak kendilerini geliştirip yetiştirmeleri çok büyük önem arz etmektedir (Singleton, 2010:250). Bilirkişiler, gerçekleri değiştirmeden ve sübjektif yorum eklemeden abartı ve küçümsemeden uzak durarak bilimsel verileri belirsizlikleri aydınlatacak şekilde etkili kullanarak gerçek bir uzman olduğunu tüm taraflara kabul ettirebilmelidir (Gülten ve Kocaer, 2011:130).

2.7. Dava Destekleri

Dava destekleri, mahkemeye ilgili konularda görülen davanın bütününde tüm taraflara adli muhasebeciler tarafından verilen desteklerdir. Dava öncesinde veya dava sırasında mahkemenin ihtiyaç duyduğu muhasebe desteğini vermektedirler (Pazarçeviren, 2005:4). Ekonomik anlaşmalarda meydana gelen ihlallerin sonucunda oluşan mali zararın hesaplanması dava desteğine verilebilecek örneklerden biridir. Adli muhasebe, sağlanan bu desteklerin mahkeme ile birlikte önemli bir parçasıdır. Avukat, hâkim ve savcıların muhasebe ve finans alanlarında derinlemesine bir bilgiye sahip olmamaları gayet doğaldır. Tam da bu noktada mahkeme sürecine yardımcı olmak adına adli muhasebeciler devreye girmektedir (Zysman, 2011,1). Davalara konu olan suçlar muhasebe bilgisi gerektirdiğinde adli muhasebeciler muhasebe bilgi ve tecrübeleriyle mahkemenin her bir unsuruna yardımcı olabilmektedirler. Zira adli muhasebecilerin sağladıkları her bir belge kanıt niteliği taşımaktadır. Bu yüzden elde edilen belgeleri bir kolluk kuvveti hassasiyetiyle mahkemeye sunarlar. Bir nevi hukukçulara yardımcı olmak için danışmanlık yapma ve destek sağlama disiplindir. Özellikle avukatlara yapılan bir danışmanlıktır. Davayla ilgili iddiaları açığa çıkarmak veya çürütmek için veriler sağlanması, muhasebe ve finans alanlarında yasal dayanakların ortaya konması, tazminat isteği durumlarında zararların tespit edilmesi, mahkemeye konu olan suçların muhasebe ve finans ayağının incelenmesi adli muhasebe bilgisi ve tecrübesi olan uzmanlar tarafından sağlanmaktadır (Tornhil, 1995:11). Adli muhasebecilere dava desteği bazında ihtiyaç duyulan konular sigorta suçları, şirketlerde ortaklar arası anlaşmazlıklar, görevi ihmal, boşanma davaları, işletmelerde insan kaynakları ile ilgili suç ve anlaşmazlıklar, gerçek veya tüzel kişilerin yaşadığı kazanç kayıpları, hile ve yolsuzluklar, iş davaları, vergi kaçakçılığı ve dolandırıcılığı, kara para aklama, patent ve marka muhalefeti, iflas davaları, sigorta anlaşmazlıkları ve buna benzer örneklerle çeşitlendirilebilmektedir (Brazil, 2011:2). Bu örneklerden de anlaşılabilceği gibi adli muhasebecilerin dava desteklerindeki temel görevi konular hakkında kanıtlar sağlamaktır. Adli muhasebecilerin iddiaları yalanlamak veya doğrulamak için belge sağlamak, bilirkişilerin tazminat taleplerini inceleyip eksiklikleri raporlamak, sorgulara katılarak mahkemelere yardımcı olmak gibi dava desteği görevleri vardır (Crumbley, 1990). Adli muhasebeciler davalara gözlemci olarak da destek olabilirler. Muhasebe ve finans ile ilgili yasalara uyulup uyulmadığını gözlemlemek için de davalara dâhil olabilirler.

2.8. Suiistimal, Hile ve Yolsuzluk Araştırmacılığı

Suiistimal, hile ve yolsuzluk kelimeleri sık sık birbirleri yerine telaffuz edilebilmekte ve karıştırılabilmektedir. Suiistimal, hile ve yolsuzluk terimlerini açıklamadan önce muhasebe hatalarından da bahsetmek gerekmektedir. Muhasebe hataları, mali tablolarda ve muhasebenin her aşamasındaki kayıtlarda herhangi bir kasıt olmadan yapılan gerek matematiksel işlemler gerek muhasebesel kayıtlarda beyan edilen verilerin yanlışlığıdır (atıkkaş ve alış, 2010:147). Hatayı hileden ve suiistimal ayıran en önemli ve temel etken kasıt olmamasıdır. İstenmeden ve bilmeden yapılmasıdır. Hata sürecinde muhasebe sürecinde rol alan aktörlerin yaptıkları işlemlerin doğru olmamasının nedeni, mesleki yetersizlik, eğitim ve dikkat eksikliği, bıkkınlık vb olarak sıralanabilir. Burada işlemin sonucunda bir çıkar beklentisi bulunmamaktadır. Ancak süreçte istemeden hatta daha doğru bir söylemle farkında olmadan yapılan yanlışlıklar, alınacak kararları olumsuz etkilemektedir. Suiistimal, olayları kendi menfaatine göre yönlendirerek kötü niyetli ve maksatlı duygu, düşünce ve eylemlerdir. Hile sürecinde ise muhasebeleştirme aşamaları bilerek ve istenerek belirli bir çıkar grubunun amacına yönelik olarak yürütülmektedir. Hile, çıkar amaçlı aldatma, bilerek yanlış yönlendirme şeklinde açıklanabilir. Yolsuzluk ise rüşvet veya görevin kötüye kullanılması yoluyla menfaat temini olarak tanımlanabilir. Tüm bu davranışlar ekonomik zararlar, güven ve itibar kaybı gibi olumsuz sonuçlara neden olmaktadır. Yirmi birinci yüzyılın ilk çeyreği işletme ve diğer rgterler açısından kanun ve düzenlemelere aykırı işlemlerin kötü sonuçlara yol açtığı ve toplumun genelini olumsuz yönde etkileyen sorunların gündeme geldiği bir dönem olmuştur. rnek vermek gerekirse ABD’de işletmeler marifetiyle hile kaynaklı zararların yılda 400 milyon dolar tutarında olduğu tahmin edilmektedir (Singleton ve Singleton, 2010:15). Modern dünyada çok çeşitli alanlarda ve çok çeşitli şekillerde hileler yapıldığı görülmektedir. Bu hileleri; bankalar gibi finansal kurumlardaki hileler, işletmelerde yönetici veya çalışanlar marifetiyle kendi işletmelerine karşı yapılan hileler, rüşvet ve komisyon yoluyla yapılan hile ve yolsuzluklar, günümüzde çok sık görülen internet yoluyla yapılan hile ve yolsuzluklar ve teknolojinin geldiği noktayı dikkate aldığımızda bilgisayar yardımıyla yapılan hile, suiistimal ve yolsuzluklar şeklinde sıralamak mümkündür. Sıraladığımız bu örneklerle her geçen gün yenilerini eklemek mümkündür. nlenmesi ve ortaya çıkartılması da uzmanlık gerektirmektedir. Bu konuların açığa çıkarılması ve delillendirilmesi adli muhasebecilerin uzmanlık alanıdır. Denetlemelerin birincil amacı

hilelerin tamamen ortadan kaldırılması isteğidir. Fakat bu istek ütöpik bir hedeftir. Öyle ki tespit edilen her hile, başka bir hilenin türeyeceğinin habercisidir. Bu yüzden önemli olan hile ve suiistimalleri en kısa zamanda tespit ederek zararı en asgari seviyede tutabilmektir (Çabuk ve Yücel, 2012:35). Adli muhasebeciler bu tür durumlarla karşılaştıklarında şüpheli ve hileli konuları kanıtlarıyla birlikte açığa çıkarmak, meydana gelen zararın hesabını yapmak ve hile, suiistimal ve yolsuzlukların önlenmesine yönelik caydırıcı işlemlerle ilgili tavsiyelerde bulunmakla görevli ve sonucunda etkilenecek olanların ceza alabileceği bilincindedirler (Pazarçeviren, 2005:5). Adli muhasebeciler işletme yönetimi hakkında bilgi sahibi olarak kimlerin ne şekilde hile yapabileceğini öngörmesi gerekmektedir. Adli muhasebeciler suiistimal, hile veya yolsuzluk konularından herhangi biri sebebiyle bir işletmede görev aldıklarında, en başta işletmenin iç dinamiklerinin nabzını tutarak sistemdeki en zayıf noktayı tespit etme yoluna gitmektedirler. Bu noktada bir nevi dedektiflik işlevi gördüğünü, yani kolluk kuvveti gibi çalıştığını söylemek mümkündür. İşletmedeki en üst düzey yöneticiden başlayarak bütün çalışanlarla görüşüp tespit noktasını güçlendirdikten sonra muhasebe bilgisi ve becerisini de kullanarak incelemelerini yapıp delil belgelendirmekle yükümlüdür. Bu sayede adli muhasebe ve adli muhasebecilerin mahkeme sürecinde sonucun adaletli olmasındaki etkisi ve rolü bir kez daha görülüp anlaşılmaktadır.

2.9. Literatür Araştırması

- Kuloğlu (2007)'nin araştırmasında özellikle kredi kartı dolandırıcılığı kapsamında adli muhasebeden faydalanmanın kolluk kuvvetlerine sağlayacağı katkılardan bahsedilmektedir. Diğer ülkelerde adli muhasebeden, yargılama ve soruşturma aşamasında nasıl istifade edildiği konusuna değinilerek ülkemiz açısından adli muhasebe ve adli muhasebeciliğin gerekliliği irdelenmektedir.
- Akyel (2009)'in doktora tezi incelendiğinde Kanada v ABD'de yüksek işlerlik düzeyinde olan adli muhasebecilik mesleğinin ülkemizde uygulanabilirliği konusuna dikkat çekmek istenmektedir. Türkiye'deki hukuk, muhasebe ve suç araştırma ve soruşturma sistemleri dikkate alınarak adli muhasebenin gelişmesi için bir eğitim modeli önerisi sunulmuştur.
- Gülten (2010)' in araştırmasına göre ülkemizde henüz kullanılmayan bir alan olan adli muhasebecilik mesleğini hâkim, savcı, avukat, kolluk kuvvetleri ve mağdur

veya müştekilere yardımcı olacak, aralarında bir köprü görevi görececek olan meslek mali müşavirlik mesleğidir. Ayrıca adli muhasebecilere sık sık “adli müşavir” tabiri kullanılmış, işletme ve diğer kurumlardaki hile ve yolsuzlukların yasal delilleriyle ortaya çıkarılması hizmetinin de bu yeni meslek ile yapılması gerektiği vurgulanmaktadır.

- Dursun (2010)’un araştırmasında adli muhasebenin dünyadaki tarihsel gelişiminden bahisle günümüzdeki önem ve gerekliliği ele alınmıştır. Ayrıca Türkiye’de yeterli düzeyde farkındalık düzeyinin olmaması nedeniyle yapılan bu çalışmayla bir katkıda bulunulmaya çalışılmıştır. Ayrıca Türkiye’de adli muhasebe eğitimi ile ilgili yapılan araştırma ile akademisyenlerin adli muhasebeye bakış açısını ortaya koymaya çalışılmıştır.
- Özeroğlu (2011) çalışmasında gelişmiş ülkelerde uzun yıllardır etkin olarak kullanılan adli muhasebenin ülkemizde hukuk sistemi içindeki yeri ve işletme denetimlerinde garantör bir rol oynaması gerekliliğine değinmiştir. Hile denetçiliğinde adli muhasebe ve adli muhasebeciliğin kapsamı hakkında ayrıntılı bilgi verilmektedir.
- Göksu (2011)’in araştırması işletme çalışanlarından doğan hileleri incelemektir. Bu hilelerin ortaya çıkarılması için gerekli denetçilerin, adli muhasebe alanına giren özel yöntemlere olan ihtiyacı anlatılmaktadır.
- Altınsoy (2011) yaptığı çalışmada işletmelerdeki finansal raporlardan elde edilen verilerdeki hata ve hileler üzerinde durularak adli muhasebe ve adli muhasebecilik mesleğinin önemine değinilmiştir. Ayrıca dünyadaki adli muhasebecilik mesleği ve Türkiye’deki kullanılabilirliği üzerine bir araştırma yapılmıştır.
- Şahin (2011) yüksek lisans tezinde diğer birçok çalışmanın aksine adli muhasebenin Türkiye’de uygulandığını savunmaktadır. Her ne kadar 6102 sayılı Ticaret Kanunu ile adli muhasebecilik mesleğinde değinilmiş ise de mevzuat ve yasaların tam olarak yeterli olmadığını da belirtmektedir. Zamanla adli muhasebecilerin farklarını özellikle işletmelerin yaşayacağı sıkıntıların giderilmesi yöntemleriyle ortaya koyacaklarını, bu yüzden adli muhasebenin ülkemizde daha da gelişmesi gerektiği konusuna değinilmektedir.
- Saçaklı (2011)’in araştırmasında muhasebe denetimi ve muhasebe denetim eğitimleri incelenerek adli muhasebenin rolü incelenmektedir. Türkiye’de adli

muhasebecilik mesleğini destekleyecek bir eğitim sistemi ve programı olmadığı vurgulanmaktadır. Bu konuda özellikle üniversitelerin ders programları incelenerek adli muhasebe eğitimi konusundaki eksiklikler tespit edilip önerilerde bulunulmuştur.

- Yücel (2011)' in çalışması incelendiğinde özellikle son yüzyılda ortaya çıkan büyük işletmelerdeki muhasebe ve denetim skandalları ele alınmış, bunların tespitinde ve delillendirilmesinde adli muhasebenin önemine vurgu yapılmıştır. Adli muhasebe kavramı merkeze alınarak adli muhasebecilik mesleği ve bu mesleğin Türkiye'deki durumu değerlendirilmiştir.
- Aydın (2013) yaptığı araştırmada Türkiye'deki özellikle mali denetim sistemini inceleyerek hem dava destekleri hem de işletmelerdeki hile, yolsuzluk ve suiistimallerin belirlenmesi için adli muhasebecilerin önemine ve bu konuda uzmanlaşılması gerektiği görüşüne yer vermektedir. Adli muhasebe ve adli muhasebecilik mesleğinin Türkiye'de bağımsız denetim uygulamalarındaki mevcut durumu ve entegrasyonunun gerekliliği ile ilgili görüşler belirtilmiştir.
- Uğurlu Acar (2013) çalışmasında adli muhasebecilerin yargılamadaki etkinliğini ele almıştır. Türkiye'de henüz yeni duyulmaya başlayan adli muhasebenin ve adli muhasebecilerin mahkemelerde kullanılmasıyla ortaya çıkacak pozitif yenilikler anlatılmıştır.
- Çoban (2013)'ün araştırması incelendiğinde adli muhasebenin yardımıyla uzman tanıklık alanının tanıtımı ve Türk yargı sistemindeki uygulanabilirliği irdelenmiştir. Ayrıca adli muhasebeci olabilecek meslek guruplarının yeterlilikleri de incelemeye alınmıştır.
- Kaya (2013) çalışmasında adli muhasebenin suiistimallere karşı kullanılma tekniklerine yer vermiştir. Ayrıca Türkiye'deki mali müşavirlerin adli muhasebecilik mesleği hakkındaki farkındalıkları ölçülmeye çalışılmıştır. Adli muhasebecilik mesleği ile ilgili alt yapının henüz oluşmadığı tespiti de araştırmada belirtilmektedir.
- Balcı (2014) yapmış olduğu çalışmasında adli muhasebeciliğin suç ve suçlu ile mücadelesine değinmiştir. Adli muhasebeciliğin çalışma şekli, özellikleri ve uygulama alanlarını anlatarak Türkiye'de tanınırlığı ve farkındalığı artırılmaya çalışılmıştır. İşletmelerin günümüz teknoloji ve imkânlarıyla hile ve

yolsuzluklardan menedilme güçlüğü anlatılarak adli muhasebenin bu mücadeledeki mühim rolüne değinilmiştir.

- Özcan (2014)'ın yapmış olduğu çalışma incelendiğinde işletmelerin büyüyen fonksiyonları içerisinde yapılacak denetimler için uzman ve uzmanlık alanlarına duyulan ihtiyaçtan bahsedilmektedir. Adli muhasebecilerin bu ihtiyacı karşılayacak araştırmacı ve soruşturmacı özelliğine dikkat çekilmektedir. İktisadi alanlarda adli muhasebenin etkinlik ve canlılığının incelenmesi amaçlanmıştır.
- Akal (2014)'ın yapmış olduğu araştırmada adli muhasebenin Türkiye'deki durumu, adli muhasebecilik mesleğinin etkinliğini engelleyen yasal boşluklar ve eğitim eksiklikleri konularına değinilmektedir. Ayrıca adli muhasebecilik mesleğinin tanıtımı, mesleğin dünyadaki durumu ve Türkiye'deki adli muhasebecilik mesleğinin gelmesi gereken nokta, yani hedeflere vurgu yapılmıştır.
- Altunay (2014) adli muhasebeciliğin ortaya çıkışı mahkemelerin tüm unsurlarının adli muhasebeciliğe bakış açısı konularında tespitler ortaya koymaktadır. Yapılan araştırmada hâkimler ve avukatların muhasebe bilgi ve tecrübelerine ihtiyaç duyulan davalarda yetersiz kaldıkları ve adli muhasebe bilimi ve adli muhasebecilik mesleğine özellikle yargılama öncesi soruşturma ve yargılama esnasındaki delillendirmeye yapılması önerilen destekler anlatılmaktadır.
- Turgut (2015) yönetim hileleri ve bu hilelerin büyük ölçekli işletmelerde ülke ekonomisine etkisini anlatarak bu hilelerle mücadelenin öneminden bahsetmektedir. Bu mücadelede dünyadaki adli muhasebecilik örneklerine değinilmektedir. Adli muhasebenin hileleri tespitinde kullandığı teknikler ve hileye karışan yöneticilerin demografik özellikleri üzerine de bir araştırma yapıldığı görülmektedir.
- Develioğlu (2015)'nin yapmış olduğu çalışmada adli muhasebecilik mesleğinin temel hedefleri, ülkemizdeki farkındalığı, uygulama teknikleri ve adliyeye intikal etmiş konulara sunduğu çözümler ortaya konularak adli muhasebe ve adli muhasebecilik mesleğini tanıtmak ve bu disiplin ile ilgili bilgiler ortaya koymak hedeflenmiştir.
- Gültekin (2016) Türkiye'de adli muhasebecilik mesleğinin tarihi gelişiminden bahsederek uygulamada etkinlik kazanamama nedenlerini ortaya koymuştur.

Yasal düzenleme olmamasından kaynaklı oluşan karmaşa ve bu karmaşadan dolayı işletmeleri denetlemedeki yaşanan zorluklar anlatılmıştır. Ayrıca tüm bu olumsuzlukları ortadan kaldırma yöntemleri ve yapılması gereken düzenlemeler bu çalışmada ortaya konmaktadır.

- Bayrak (2016)'ın araştırması incelendiğinde gelişmiş ülkelerde yaygın ve etkin olarak kullanılan adli muhasebe ve adli muhasebecilik mesleğinin önemi vurgulanmaktadır. Türkiye'de mali müşavirlerin adli muhasebe farkındalıkları araştırılarak ülkemizde bu disiplinin uygulanabilirliği araştırılmaktadır.
- Başıyigit (2017) çalışmasında suç gelirleriyle mücadelede adli muhasebenin önemi ve katkılarını anlatmaktadır. Adli muhasebe kavramı tanıtılarak ülkemizdeki durumu anlatıldıktan sonra Birleşik Krallık'taki adli muhasebe uygulamaları irdelenmektedir.
- Kılıçbey (2017)'in çalışması incelendiğinde adli muhasebe ve adli muhasebecilik mesleği hakkında detaylı bir değerlendirme yapıldığı görülmektedir. Dünyadaki adli muhasebe uygulamalarına değinilerek ülkemizde adli muhasebeciliğin gelişimine katkı sunulmak istenmektedir. Kars, Ardahan ve Iğdır illerindeki muhasebecilerin adli muhasebe farkındalıklarını ölçmeye yönelik bir değerlendirme çalışması yapılmıştır.
- Işıldak (2018) çalışmasında hata ve hile kavramlarını inceleyerek adli muhasebenin bu kavramlarla ilişkisini ortaya koymaktadır. Ülkemizde henüz yeni olan ve tam etkin olamayan adli muhasebe alanı ve adli muhasebecilik mesleği tanıtılmak istenmiştir.
- Çetin (2018) çalışmasında hızla gelişen teknoloji ile birlikte gelişen ve değişen hile ve suiistimaller incelenerek adli muhasebenin kullandığı etkili tekniklerle bu hilelerin tespiti ve önlenmesindeki rolü ortaya konmaktadır. Ayrıca çalışanlardan kaynaklı hilelerde hilekarların profilleri incelenerek, suça meyilli çalışan profilleri tespit edilmeye çalışılmıştır.
- Konur (2018) çalışmasında adli muhasebenin bilirkişilik alanıyla olan ilişkisi incelenmektedir. Adli muhasebenin denetim, muhasebe ve hukuk ile birleşerek hile ve yolsuzlukların tespit ve önlenmesine sağladığı katkılar anlatılmaktadır.
- Şen (2019) çalışmasında muhasebe denetiminde adli muhasebenin önemini anlatmaktadır. Geleneksel denetim yöntemlerinin yetersizliği ve adli muhasebe

ile modern ve daha teknik denetim yapılabilirdiği savunulmaktadır. Ayrıca bilişim suçlarıyla mücadelede tespit ve delillendirmede adli bilişim uzmanlarına olan ihtiyaca değinilmektedir.

- Doğan (2019) çalışmasında vergi kaçakçılığı suçu ile mücadelede adli muhasebenin rolü ve önemi anlatılmaktadır. Adli muhasebecilerin mahkemelere sundukları katkılara değinilmektedir. Türkiye’deki vergi kaçakçılığı suçunun kapsamı incelenerek yaşanmış olaylardan alıntılanan vaka analizleriyle adli muhasebenin bu suçun tespitindeki katkıları ortaya konmaktadır.
- Çatı (2020) çalışmasında konkordato kararı alan işletmelerin adli muhasebe uygulamalarını kullanmamaları halinde mahkemeden çıkacak olan konkordato tasdik kararını riske atabilecekleri anlatılmaktadır. Mali yapısı bozulan işletmelerde adli muhasebenin etkinliği ve konkordato sürecinde sağladığı katkılar vaka çalışmasıyla desteklenmektedir.
- Özkan (2021) çalışmasında daha fazla kar sağlamak isteyen işletmelerin hilelere başvurduğu hilelerin çok çeşitlendiği ve geleneksel hile ile mücadele yöntemlerinin yetersiz kalmasından bahsetmektedir. Tam da bu noktada gelişmiş ekonomilerde adli muhasebenin etkinliği ve Türkiye’de uygulanabilirliği araştırılmaktadır.
- Erdoğan (2021) çalışmasında adli muhasebe kapsamında uzman tanıklık hizmetleri incelenmektedir. Antalya Bilirkişilik Bölge Kurulu’na kayıtlı uzmanlar üzerinden yapılan uygulamada adli muhasebecilik mesleğinin oluşması gerektiği ve adli muhasebenin de farklı bir uzmanlık alanı olduğunun ülkemizde tam manasıyla kabul edilmesi gerektiği önerileri getirilmiştir.
- Sertgöz (2021)’ün çalışması incelendiğinde işletmelerde meydana gelen hile ve suiistimallerin tespiti ve yolsuzlukların önlenmesinde adli muhasebeye duyulan ihtiyaca değinilmektedir. Adli muhasebenin geniş kapsamlı teknikleriyle mahkemelere sunduğu çözümler anlatılmaktadır.
- Salın (2022) çalışmasında adli muhasebenin bağımsız denetim özelliği üzerinde durmaktadır. Ayrıca adli muhasebecilerin mahkemelere sundukları dava destekleri, işletmelerdeki hilelerin tespiti ve bu tespitlerin delillendirilmesi hizmetleri anlatılmaktadır.

- Altaylı (2022) işletmelerdeki yoğun rekabete dayalı baskılar sonucu başvurulanan hileler ve bu hilelerin tespitinin gitgide daha da zorlaşmasıyla birlikte adli muhasebenin doğuşundan bahsedilmektedir. Türkiye’de adli muhasebe kapsamında faaliyet gösteren ve borsada işlem gören şirketlerin finansal tabloları üzerinden hilelerin tespitinde matematiksel nitelikli bir ön denetim mekanizması oluşturulmaya çalışılmıştır.



ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. ADLİ MUHASEBE VE ADLİ MUHASEBECİLİK KAVRAMLARI İLE İLGİLİ KARAMAN İLİNDE BİR ARAŞTIRMA

Bu bölümde Karaman ilinde adli muhasebe mesleğine yönelik olarak yapılan araştırma sonuçlarına yer verilmiştir.

3.1. Araştırmanın Modeli

Bu çalışmada yarı yapılandırılmış anket soruları vasıtasıyla mülakat tekniği kullanılmıştır. Çalışmanın ana teması adli muhasebe, adli muhasebecilik ve bu yeni disiplin ve mesleğin farkındalığını ve etkinliğini yordamaktır.



Şekil 1. Çalışmanın Modeli

Çalışma kapsamında muhasebe meslek mensupları, yargı mensupları ve akademisyenlerin adli muhasebe konusundaki görüşleri değerlendirilmiştir. Mülakat sürecinde elde edilen veriler bütüncül bir bakış açısıyla içerik analizi tekniği kullanılarak analiz edilmiş, sonuçlar soru düzeyinde paylaşılmıştır. Çalışmanın geçerlik ve objektiflinin sağlanması amacıyla görüşmeler kayıt altına alınarak katılımcı düzeyinde transkriptler çıkarılmıştır. Katılımcılardan elde edilen transkriptler kavramsal analize tabi tutulmuştur.

3.2. Araştırmanın Amaç ve Önemi

Özellikle Amerika Birleşik Devletleri ve batı dünyasında adli muhasebe gibi uzun yıllardır ciddi ve etkin bir şekilde kullanılan bir disiplini bizzat konunun muhatapları ile görüşerek Türkiye’de adli muhasebenin gelişmesine, adli muhasebecilik mesleğinin tanınması için bu araştırmaya odaklanılmıştır. Bu kapsamda adli mercilerde adli muhasebenin tanınırlığı, muhasebe meslek mensuplarının adli muhasebe ile ilgili görüşleri, kolluk kuvvetlerinin düşünceleri ve akademisyenlerin tavsiyeleri toplanarak adli muhasebe ile ilgili olarak özellikle Karaman ilinde bir tartışma alt yapısı oluşturulmuştur. Amaç adli muhasebenin ülkemizde tam manasıyla uygulanabilirliğini sorgulamak, yargı, muhasebe ve işletmeler için avantaj – dezavantajlarını irdelemek ve özellikle adli muhasebenin tanıtımına yönelik bir katkıda bulunma çabasıdır. Ayrıca adli muhasebecilik mesleğinin kimler tarafından icra edilmesi gerektiği ve ülkemiz eğitim sisteminin hangi aşamalarında ne gibi eğitimler verilmesi hususuna değinilmek istenmiştir. Mesleklerinde tamamen uzman olan kişilerle yapılan görüşmeler neticesinde adli muhasebe ve adli muhasebecilik mesleği ile ilgili konunun odak noktasında olması gereken meslek mensuplarının görüşüne dayalı nitel bir araştırma deseni oluşturulmaya çalışılmıştır.

3.3. Araştırmanın Sınırlılıkları

Araştırma kapsamında adli muhasebeyi ilgilendiren konular ile ilgili konuların bir şekilde içerisinde olan meslek mensuplarının görüşlerine başvurulmuştur. Yoğun iş temposuna sahip bu kendi mesleklerinde uzman olan kişilere ulaşım, iş gücü ve maddi imkânlar dolayısıyla sadece Karaman ilinde yapılmıştır. Araştırma yönteminde mülakat yönteminin kullanılması ve soruların belli başlı konularda yoğunlaşması, değinilmeyen noktaları araştırma dışında bırakmıştır. Pilot çalışma sürecinde görüşme formunda kullanılan 11 soru katılımcılar için oldukça yeni bir konu olarak görülmüş ve detaylı cevaplamalardan kaçınıldığı saptanmıştır. Özellikle adli muhasebenin ülkemizde henüz kullanılmadığı ve adli muhasebe konusunun kendilerince de tam olarak tanınmadığı fikri birçok katılımcı tarafından samimi olarak saklanmadan kabul edilmiştir. Soruların içeriği adli muhasebe, adli muhasebecilik mesleği ve ülkemizde tanınırlığı ve kullanılabilirliği başlıklarında yoğunlaşmaktadır.

3.4. Araştırmanın Yöntemi

Bu çalışmada nitel araştırma yöntemi kapsamında yarı yapılandırılmış mülakat (Görüşme) tekniği kullanılmıştır. Görüşme tekniği sosyoloji, antropoloji, psikoloji ve sosyal bilimlerin farklı disiplinleri tarafında sıkça kullanılan bir nitel araştırma tekniğidir. Nitel araştırmalarda araştırmacılar öncelikle kendi amaçları doğrultusunda sorular yöneltmektedirler (Bal, 2013: 71). Bu süreçte sorulara verilen yanıtlar yazılı ya da sözel ortamda kayıt altına alınmaktadır. İhtiyaç duyulması durumunda sorular genişletilebilmekte ve yeni soru tipleri oluşturulmaktadır. Bu yöntemde katılımcıların eğitim durumları ve güven durumunun rolü oldukça belirleyicidir. Eğitim düzeyi arttıkça bu teknikten daha fazla verim alma olasılığı yükselmektedir (Kozak, 2021: 81). Çalışma kapsamında görüşlerine başvurulmuş tüm katılımcıların yükseköğretim mezunu olmaları araştırmanın güvenilirliği ve geçerliliğine katkı sunmaktadır. Araştırma sürecinde bireysel mülakat yöntemi benimsenmiştir. Uzmanların tecrübe ve bilgilerine dayalı kişisel bakış açıları görülmeye çalışılmıştır. Mülakat tekniği iyi kullanıldığında doğru sonuçlar veren ve insanlarla bireysel anlamda görüşme imkânı sunan özel bir tekniktir. Araştırma örnekleme amaçlı örneklem yöntemlerinden ölçüt örnekleme olarak belirlenmiştir. Araştırma için geçerli olacak bilgilerin sağlanacağı topluluk araştırma konusunda yetkin ve bu konuda önceden belirlenmiş birtakım kıstaslara sahiptir.

Kişilere yeterli zamanın verilmesi ve adı, soyadı gibi özel bilgilerin kullanılmaması katılımcıları rahat hissettirmiş ve daha samimi cevapların alınmasını kolaylaştırmıştır. Soruların ve araştırmanın tarafsızlık ilkesi içerisinde kalması için gerekli tüm noktalara dikkat edilmiştir. Sorular belirli bir anlam bütünlüğü içinde hazırlanıp sunulmuştur. Araştırma kapsamında evet veya hayır gibi kısa cevapla yanıtlanabilecek sorulara yer verilmemiştir. Ayrıca bu soruların kişilerin fikrini etkileyecek şekilde ortaya çıkmaması için gerekli özen gösterilmiştir. Katılımcılara araştırmanın amacı açık şekilde bildirilmiş ve gerekli güven ortamı sağlanmıştır. Soru formu dikkat dağıtacak kadar uzun hazırlanmamış ve kişilerin sorulara cevap verirken sıkılmaları engellenmiştir. Tüm cevap formları dikkatlice analiz edilip çıkarımlarda bulunulmuştur. Çıkarımlar sırasında konuyla yakından ilgilenen kişilerin görüşleri alınmış ve analiz sırasında bu kişilerin tecrübelerinden faydalanılmıştır.

3.5. Analiz ve Bulgular

Bu araştırmadan elde edilen veriler betimsel yorumlama yöntemiyle değerlendirilmiştir. Bu tür değerlendirme yönteminde katılımcıların fikir ve görüşlerini yazdıkları cümleler çıkarım elde edilmesi için araştırmacı tarafından yorumlanıp sonuca varılmaktadır. Verilen cevapların direk olarak araştırmaya yansıtılması ve yorumlanan şeklinin eklenmesiyle beraber okuyucu için hem orijinal metne hem de yoruma ulaşabilme şansı bulunmaktadır. Araştırmadan elde edilen verilerle yapılan analiz sonuçları ve bulgular demografik bulular ve betimsel bulgular şeklinde incelenmiştir.

3.5.1. Demografik Bulgular

Tablo 2. Katılımcıların Cinsiyet, Meslek ve Yaş Bilgileri Tablosu

	Kod	Cinsiyet	Meslek/Ünvan	Eğitim Durumu	Görev Süresi	Yaş
1	C.1	Kadın	Akademisyen Dr. Öğr. Üyesi	Doktora	1 - 5	43
2	C.2	Kadın	Akademisyen Dr. Öğr. Üyesi	Doktora	16 - 20	40
3	C.3	Erkek	Avukat	Lisans	11 - 15	41
4	C.4	Erkek	SMMM	Lisans	16 - 20	39
5	C.5	Erkek	Polis Memuru/Uzlaştırmacı	Lisans	11 - 15	41
6	C.6	Erkek	Vergi Müfettişi	Lisans	6 - 10	41
7	C.7	Erkek	SMMM(CPA)	Yüksek Lisans	1 - 5	44
8	C.8	Erkek	Akademisyen/Doç. Dr.	Doktora	21 - 25	44
9	C.9	Kadın	Hukukçu/Hakim	Yüksek Lisans	6 - 10	30
10	C.10	Erkek	Akademisyen/Dr. Öğr. Üyesi	Doktora	11 - 15	55
11	C.11	Erkek	Avukat	Lisans	16 - 20	44
12	C.12	Erkek	Akademisyen/Prof. Dr.	Doktora	25+	50
13	C.13	Kadın	Öğr.Üyesi/Profesör	Doktora	25+	50

Adli muhasebe ve adli muhasebecilik konuları ile ilgili sorular yönelttiğimiz cevaplayıcıların adli muhasebe disiplinine katkı sağlayacak ve uygulamada bizzat bu disiplinin içerisinde olabilecek akademisyen, avukat, kolluk kuvveti, yargı mensubu, SMMM ve vergi müfettişi meslek mensuplarından olduğu görülmektedir. Akademisyenler belirli bir akademik eğitim düzeyine sahip birçok bilimsel çalışma yapmış ve farklı nitelikteki sınavlarda başarılı olmuş bireylerdir. Adli muhasebe eğitiminin ülkemizde ne aşamada olduğu ve nasıl olması gerektiği konularında sağlam temelli görüşler belirtebilirler. Yargı mensupları ve muhasebeciler konunun direk içerisinde olan adli muhasebenin ülkemize uygunluğu, gerekliliği ve adli muhasebenin uygulamadaki yapısal konumunu anlatabilecek sağlam bir temele sahip meslek mensuplarıdır. Vergi müfettişi ve kolluk kuvvetleri de denetim açısından adli muhasebe konusunu değerlendirebilecek ve faydalı fikirler beyan edebilecek meslek mensuplarıdır. Cevaplayıcılar 39 – 50 yaş aralığındadır. Katılımcıların %69'u en az 10 yılın üzerinde bir mesleki deneyime sahiptir. Uygulamaya katılan tüm meslek mensupları adli muhasebenin tanıtımı, uygulamadaki etkinliği ve adli muhasebe konusunda fikir beyan etmede yüksek standartlarda sağlam temele sahip kişilerdir.

3.5.2. Betimsel Bulgular

Çalışma kapsamında adli muhasebe ve adli muhasebecilik mesleği ile ilgili olabilecek meslek mensuplarına yarı yapılandırılmış ucu açık sorular yöneltilerek verilen cevaplar kayıt altına alınmıştır. Bu süreçte bazı katılımcıların daha detaylı yanıtlar verebilmesi için soru formları mail yoluyla iletilerek yanıtların bilgisayar ortamında toplanması sağlanmıştır. Çalışmanın bu aşamasında nitel analiz programlarından destek alınarak uygun sorulara yönelik kelime bulutları çıkarılmış ve kavram frekans ölçümleri yapılmıştır. Programa yüklenen yanıtlar kelime ve tema bazında analiz edilerek verilen yanıtlar soru bazında genel bir değerlendirmeye tabi tutulmuştur. Bu süreç ve değerlendirmeler aşağıdaki sistematik izlenerek aktarılmıştır.

S.1.) Adli muhasebe alanında bilgi sahibi olduğunuzu düşünüyor musunuz? Bu alanda görev yapan kişilerin sizce ne gibi özelliklere sahip olması gerekiyor?

C.1.) Muhasebe ve finans alanında bilgili, yapılan iş ve işlemlerin sadece sonucuna değil arka planındaki süreci de görebilecek muhakeme gücüne sahip olmalıdır.

C.2.) Yeterli bilgi sahibi olduğumu düşünmüyorum.

Bu alanda görev yapan kişilerin öncelikle muhasebe alanında uzmanlığa sahip olmaları gerektiği, bunun yanı sıra da adli muhasebe alanında özel bilgi ve tecrübeye sahip olmaları gerektiği düşüncesindeyim.

C.3.) Tam ve kesin olarak bilgi sahibi değilim. Yüzeysel bilgilere sahibim. Bu alanda görev yapabilecek kişilerin birçok bilim alanında uzmanlaşması gerekmektedir. Adli muhasebenin ortaya çıkış amacına uygun olarak, hukuk, muhasebe, finans, bankacılık, sigorta, kriminoloji, sosyoloji ve hatta psikoloji gibi alanlarda bazılarında birlikte uzmanlaşma gerektirmektedir. Aksi halde bu bilim alanının ortaya çıkma gerekçesini karşılayamaz. Denetim amacına yönelik olarak, hukuk ve muhasebe, hile denetimi amacına yönelik olarak sosyoloji, psikoloji ve kriminoloji gibi bilim alanlarında birlikte uzmanlaşma olmadan bu çalışma yapmanın mümkün olmadığını düşünüyorum.

C.4.) Uzun yıllardır görev yaptığım muhasebe görevimde birçok alanda bilgi ve tecrübelerim oldu bunlardan birisi de adli muhasebedir. Adli muhasebe alanında görev yapan kişilerin bilgili, donanımlı, tarafsız, şüpheli, objektif ve özverili olmaları gerekmektedir.

C.5.) Adli muhasebe alanında yeterli bilgiye sahip olduğumu düşünmüyorum. Bu alanda görev yapan kişilerin muhasebe bilgisinin yansıra adli soruşturma/kovuşturma teknikleri, mali suçlar konularında da yeterince eğitim alması gerektiğini düşünüyorum.

C.6.) Hukuki ihtilafların çözümü noktasında muhasebe süreci içeren bir bilim dalıdır. Görev alacak kişilerin tarafsız, tek düzen muhasebe planında yer alan hesaplara ve vergi kanunlarına ilişkin yetkinliği, araştırmaya yatkınlığının olması ve sürekli mevzuat yönünden kişinin kendisini güncellemesi gerekmektedir.

C.7.) *Adli muhasebe alanında çok yeterli olmasa da bilgi sahibi olduğumu düşünüyorum. Adli muhasebe, hukuk ve muhasebe arasında köprü vazifesi gören, özellikle denetim alanına uzmanlık gerektiren özel bir alan bana göre. Bu alanın yurtdışı uygulamalarında geçerli ve kabul görmüş bir meslek olarak benimsendiğini biliyorum. Özellikle AICPA tarafına verilen eğitim ve sertifika sonrası adli muhasebeci (forensic accountant) olarak görev aldıklarına dair bilimsel araştırmalar mevcuttur. Adli muhasebe alanında uzman olmak, hukuk, muhasebe, denetim, psikoloji gibi alanlarda uzmanlık gerektirmektedir diye düşünüyorum.*

C.8.) *Adli muhasebe süreci, mahkemelerde bilirkişilik yani uzman tanıklık ile dava destekleri ve hile-yolsuzluk ve suiistimal denetçiliği konularında ve tanık görüşlerinin oluşturulmasında uygun süreçlerin ve yordamların izlenmesini sağlamak için muhasebe ve denetim disiplininin elde edilen bilgileri yasal durum gereğince birleştirilerek faaliyet göstermesi nedeniyle; Merak, ihtiyatlılık, güvenilir kişiliğe sahip olma, hile senaryolarını oluşturabilme kabiliyeti ve yaratıcılığına sahip olmak, hilenin belirlenmesi ve önlenmesine yönelik mesleki şüpheyi taşımak ve de bunu ortaya çıkarma için gerekli özen ve sabra sahip olmak sayılabilir.*

C.9.) *Adli muhasebe alanında fazla bilgiye sahi değilim. Muhasebe ve ticarete ilişkin davalarda hesap ve muhasebe işlerinin yapılması hususunda adli mercilere yardımcı eleman olabileceğini düşünüyorum. Bu alanda görev yapanların muhasebe ve hesap bilgileri dışında temel hukuk bilgisine sahip olması gerektiği kanaatindeyim.*

C.10.) *13 yıllık bilirkişilik deneyimi ve bilirkişilik eğitimlerine eğitici olarak katılan birisi olarak adli muhasebe alanında yeterli bilgi düzeyine sahip olduğumu düşünüyorum. Bu alanda görev yapan kişilerin kendi alanında yeterli bilgi birikimine sahip olmanın yanı sıra bilirkişilik alanında yeterli bir eğitim alması ve belirli bir düzeyde tecrübeye sahip olması gerektiğini düşünüyorum.*

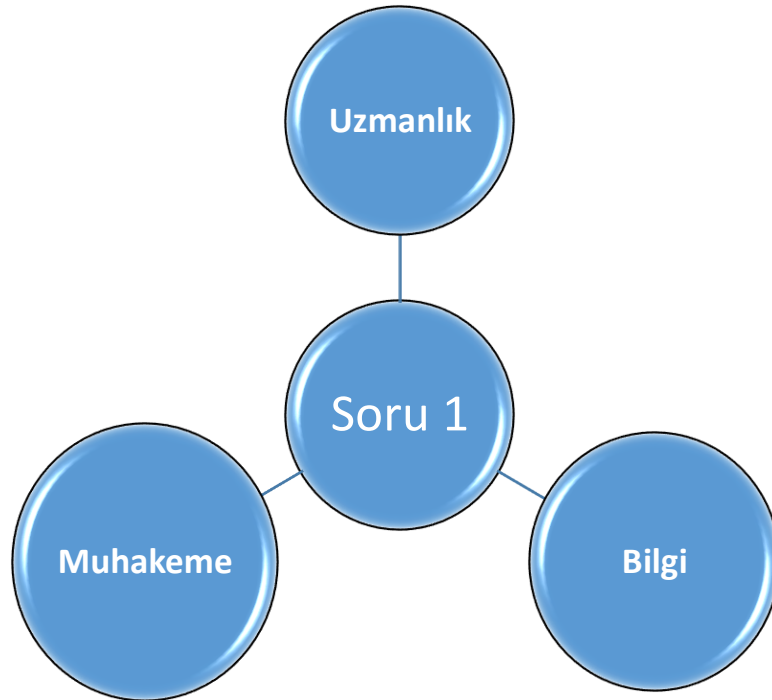
C.11.) *Yeterli bilgiye sahip değilim. Adli muhasebe ile ilgili sürecin deneyim sahibi, basiretli kişilerce yürütülmesi gerekir.*

C.12.) *Evet bilgi sahibiyim. Bu alanda görev yapan kişilerin öncelikle alanında hem teorik hem de uygulama anlamında uzman olması, alanla ilgili mevzuata ve tüm düzenlemelere hâkim olması ve uygulamaya yeterince hâkim olması gerekmektedir.*

C.13.) *Bu alanda görev yapan kişilerin; muhasebe/muhasebe denetimi alanında teorik ve pratik bilgisinin tam olması, aynı zamanda muhasebe ile iç içe olan hukuk dallarında da bilgisinin tam olması, gereken teknolojik/dijital yeterliliklere sahip olması, sorgulayıcı olması, muhakeme yeteneğinin kuvvetli olması, etik ilkelere bağlı olması, inceleme ve analiz konularına hâkim olması gerekmektedir.*

Birinci soruya yönelik katılımcı cevaplarının değerlendirilmesi:

Katılımcıların adli muhasebe konusundaki bilgi ve farkındalık düzeyine yönelik soruya verilen cevaplar incelendiğinde, katılımcıların konuyla yakından ilişkili kişiler olmasına rağmen farkındalık düzeyinin düşük olduğu ve bu konuda yeterli düzeyde bilgi aktaramadıkları tespit edilmiştir. Bunun temel nedeni mülakat sürecinde farklı boyutlarda tartışılmış ancak soruyla ilişkilendirilemeyen hususlara değinilmemiştir. Adli muhasebe bilgi ve farkındalık düzeyinin düşük olmasının sebebi, bu konunun ülkemizde uygulamada pratik unsurlarının bulunmaması; bilirkişilik, uzlaştırmacılık, arabuluculuk, kolluk kuvvetleri ve muhasebe meslek mensupları gibi çok farklı meslek gruplarınca yapılabilecek bir uzmanlık gerektirmesi sayılabilir. Ayrıca adli muhasebe konusunun multidisipliner bir yapıya sahip olması da bu farkındalık düzeyini olumsuz yönde etkilemektedir.



Şekil 2.Birinci sorunun odaklandığı kavramlar

Katılımcılara yöneltilen birinci soruya verilen cevaplar incelendiğinde üç temel kavrama yoğunlaşıldığı tespit edilmiştir. Bu kavramlardan birincisi uzmanlık, ikincisi muhakeme yeteneği, üçüncüsü ise bilgi kavramıdır.

S.2.) Adli muhasebe ve mali müşavirlik (Muhasebecilik mesleği) arasında sizce fark bulunmakta mıdır? Mevcut yasal sistemimizde yer alan uzman tanıklık, bilirkişilik ve vergi müfettişliği mesleklerinden ayrıştığı ve benzeştiği özellikler neler olabilir?

C.1.) *Muhasebecilik mesleği genel kabul görmüş hesap planı ve standartlar doğrultusunda işletmenin muhasebe sürecinin yönetilmesidir. Bunun için de fatura, çeşitli ekstreler gibi belgelerden faydalanır. Adli muhasebede ise bunların yanında şüpheli bir bakış açısıyla şirketin müşterilerle olan ilişkisine, basılı ve elektronik yazışmalar, karşıt inceleme gibi pek çok kaynağa başvurulabilir.*

Sayılan mesleklerle benzeştiği yönler gerçeğin ortaya çıkarılması amaçlanmaktadır. Ayrışan yönü ise olaylara daha geniş bir perspektiften şüpheyi bakmasıdır.

C.2.) *Kanımca fark bulunmaktadır. Muhasebe bilgisine sahip olan herkes adli muhasebe alanında görev yapamaz. Adli muhasebe konusunda görev yapabilmek için karşılaştırmalı analiz yapma yeteneğine ve tecrübesine de sahip olmak, konu hakkındaki mevzuata hâkim olmak gerekir. 2. soruda sorulan hususlarda (bunların hepsi meslek olmamakla birlikte) ortak nokta kamu görevi olmasıdır. Öncelikle adalet hizmetleri gerekir. Kimi zaman muhasebe alanında olmaları da bir ortak nokta olarak görülebilir. Farklılaştıkları birçok nokta vardır. Uzman tanıklık, bilirkişilik gibi görevler yalnız muhasebe alanıyla sınırlı değildir. Birçok alanda (örn. mühendislik vb. gibi) bunlara başvurulabilir. Vergi müfettişinin uzmanlığı ise tek bir alana yöneliktir ve kurum adına denetim yapılır. Özellikle vergi müfettişliği ile diğer iki görev arasında oldukça fazla fark olduğu söylenebilir.*

C.3.) *Adli muhasebe ile mali müşavirlik iç içe geçmiş meslek alanlarıdır. Ancak mali müşavirlik özellikle muhasebecilik mesleği sınırlı bir alanda faaliyet göstermekte*

C.4.) *Temelde amaçları aynı olmakla birlikte işleyişleri arasında farklar mevcuttur. Şöyle ki mali müşavirlik iş ve işlemlerin yasal mevzuat çerçevesinde oluşturulmasını sağlamak*

iken adli muhasebe yapılan iş ve işlemlerin mevzuata uygunluğunu dolayısı ile hile ve suçu ortaya çıkarma işlemi diyebiliriz. Adli muhasebenin uzman tanıklık, bilirkişilik ve vergi müfettişliği meslekleri ile benzeyen yönleri uyumsuzluklar, hile, dolandırıcıların ortadan kaldırmaya yönelik olmasıdır.

C.5.) *Adli muhasebe ve mali mali müşavirlik meslekleri her ne kadar muhasebe alanında faaliyet gösteren meslek grupları olsa da farklı mesleklerdir. Muhasebe hilelerindeki ve çözümü muhasebe bilgisi gerektiren muhasebe uyumsuzluklarında önemi giderek artan adli muhasebe mesleği ile uzman tanık, bilirkişi ve vergi müfettişi gibi bu hileli yöntemlerin ortaya çıkartılması için mevcut muhasebe kayıtlarının incelenmesi işini yapan meslek grupları arasında kullanılan araçlar benzerlik göstermekte ancak; ulaşılmak istenen amaç yönünden farklılıklar bulunmaktadır. Vergi müfettişliği, vergi kaçakçılığını tespitle yükümlü kamu görevlileri yanı sıra, asıl mesleği ve uzmanlığı yukarıda sayılan meslek gruplarından olup, özel olarak bilirkişilik ve tanıklık yapan uzman tanık ve bilirkişiler de mali kayıtların incelenmesi ve hileli muhasebe kayıtlarının ortaya çıkartılmasında aktif rol oynamaktadır.*

C.6.) *Bağımsızlık ve objektifliğin (olaylara tarafsız bakılması) ayrışması dâhilinde Adli Muhasebe ve Mali Müşavirlik mesleklerinin kısmi olarak birbirinden farklılaştığını düşünüyorum. Bilirkişilik ile Vergi Müfettişliği, mesleki yeterlilik ve objektiflik bakımından adli muhasebenin birbiri ile örtüştüğünü söyleyebilirim.*

C.7.) *Adli muhasebe ve mali müşavirlik meslekleri aslında teoride örtüşse de uygulamada ciddi farklar bulunmaktadır. Teoride “firmaların belgelerine dayanılarak, inceleme, tahlil, denetim yapmak, malî tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim, bilirkişilik ve benzeri işleri yapmak.” mali müşavirlik meslek konusu olarak yer alsa da uygulamada mali müşavirlerin defter tutmak, beyanname vermek gibi daha dar kapsamlı işlerle uğraştığını ve mali nitelikli işlemlerde yaşanan hile ve yolsuzlukların önlenmesi konusunda yeterli bilgi ve donanıma sahip olmadıklarını düşünüyorum. Ülkemizdeki 115000 civarındaki SMMM unvanlı meslek mensuplarını düşününce özellikle hile denetçiliği alanında uzmanlaşmış adli muhasebeci sertifikasına ya da bağımsız denetçi unvanına sahip mali müşavir sayısının yeterli olmadığını düşünmekteyim. SMMM Yeterlilik sınavlarında muhasebe denetimi dersi son yıllarda bağımsız denetim standartlarına evrilmiş ve hatta BDS 240 Finansal*

Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız denetçinin Hileye ilişkin Sorumlulukları standardı neredeyse her sınavda sorulur hale gelmiştir. Bu durum da mesleğin denetime evirildiğini kanıtlar niteliktedir. Ülkemizde belki adli muhasebecilik mesleğinin muadili olan meslekler SPK uzmanları, vergi müfettişleri, MASAK, BDDK murakıpları vs. sayılabilir.

C.8.) *Adli muhasebecilik mesleği ile Mali müşavirlik (Muhasebecilik mesleği) mesleği arasında elbette fark vardır. Yukarıdaki sorunun ikinci kısmı için; mali müşavirlik mesleği, mükellef ile kamu otoritesi yani devlet arasındaki finansal iş ve işlemler için faaliyetler yürütür. Bu bağlamda, finansal tabloların hazırlanması, tutulması zorunlu defterlerin tutulması ve beyanname ile gerekli belgelerin ve formaların hazırlanması iken, adli muhasebeci; ticari faaliyetler sonucunda ortaya çıkan hukuki sorunlarla ilgili olarak hile, yolsuzluk ve suiistimallerin ortaya çıkartılması adına adli makamlara yardımcı olur.*

Sorunun ikinci kısmı için; vergi müfettişliği, vergi kaçırma ve vergiden kaçınma ile ilgili olarak ortaya çıkartılması, vergi yükümlüsü olan kişi/kurumlarla ilgili şikâyet/ihbarlarla ilgilenmek, gibi birtakım görevleri bulunurken, bilirkişilik vergi müfettişliğinde daha farklıdır. En önemli farkı, bilirkişilik mesleği adalet bakanlığı olarak çalışır ve teknik/özel bilgiye sahip olup, uzman olduğu alanda yazılı veya sözlü olarak görüş bildiren kişilerdir. Diğer taraftan adli muhasebecilik mesleği ile ilgili yasal bir düzenleme bulunmamakla birlikte, uzman tanıklık ve bilirkişilik yapmaları nedeniyle bilirkişilik ile ilgili yasal mevzuat açısından değerlendirildiğinde ise yasal mevzuatta yeri bulunmaktadır.

C.9.) *Adli muhasebe, mali müşavirlik alanından farklıdır. Daha kapsamlı olan adli uyumsuzluklara yönelik bir alandır.*

C.10.) *Adli muhasebe ve mali müşavirlik (Muhasebecilik mesleği) arasında çok önemli farklar bulunmaktadır. Çok iyi bir mali müşavir olmak, çok iyi bilirkişilik yapılacağı anlamına gelmemektedir. Alanında yeterli bir bilgi birikimine sahip olunması kadar, bilirkişilik yapan kişinin aynı zamanda sosyoloji ve psikoloji alanında da asgari bir bilgi birikime sahip olması gerekmektedir. Diğer taraftan adli muhasebe alanında bilirkişilik yapan kişinin farklı disiplinlere sahip bilirkişilerle (inşaat mühendisi, makine mühendisi, vb.) birlikte çalışma konusunda da beceri ve deneyime sahip olması gerekmektedir.*

Bütün bunlara ilaveten adli muhasebe alanında bilirkişilik yapan kişinin bir müfettiş veya vergi denetmeni gibi, tarafların ticari defterlerindeki mevzuata aykırı olan noktalara değil, dava konusu olayın çözümüne odaklanması ve sorun çözücü özelliklere sahip olması gerekmektedir.

C.11.) *Adli muhasebe konusunda yeterli bilgi sahibi olmadığım için fark konusunda bet anlamlı bir fikir beyan edemiyorum. Ancak nitelik itibarıyla fark olması gerektiğini düşünüyorum.*

C.12.) *Adli muhasebe ve mali müşavirlik arasında benzer çok özellik bulunmakla birlikte adli muhasebenin kendine has özelliği bulunması adli muhasebenin daha fazla donanım gerektirmesi nedeniyle farklılık taşımaktadır.*

C.13.) *Bana göre Adli Muhasebecilerin muhasebecilik mesleğinin kollarından olan Yeminli Mali Müşavirlerden olması gerekir, tecrübe ve bilgilerinin daha fazla olduğunu düşündüğüm için. Muhasebecilik mesleğinde muhasebeci kendi özel işyerinde ya da bir şirkette mükellefinin işlerini yürütmektedir ve karşılığında ücretini işini yaptığı mükellefinden almaktadır, adli muhasebecilik ise daha çok dava aşamasında ya da şirketlerin hata/hile konularında ortaya çıkmaktadır.*

Uzman tanık yargıya intikal etmiş mali nitelikli konularda uyumsuzluğa ait görüşlerini kendi eğitim, deneyim ve uzmanlığına dayanarak ifade eden kişilerdir. Uzman tanıklık özünde adli muhasebecilikle örtüşmektedir.

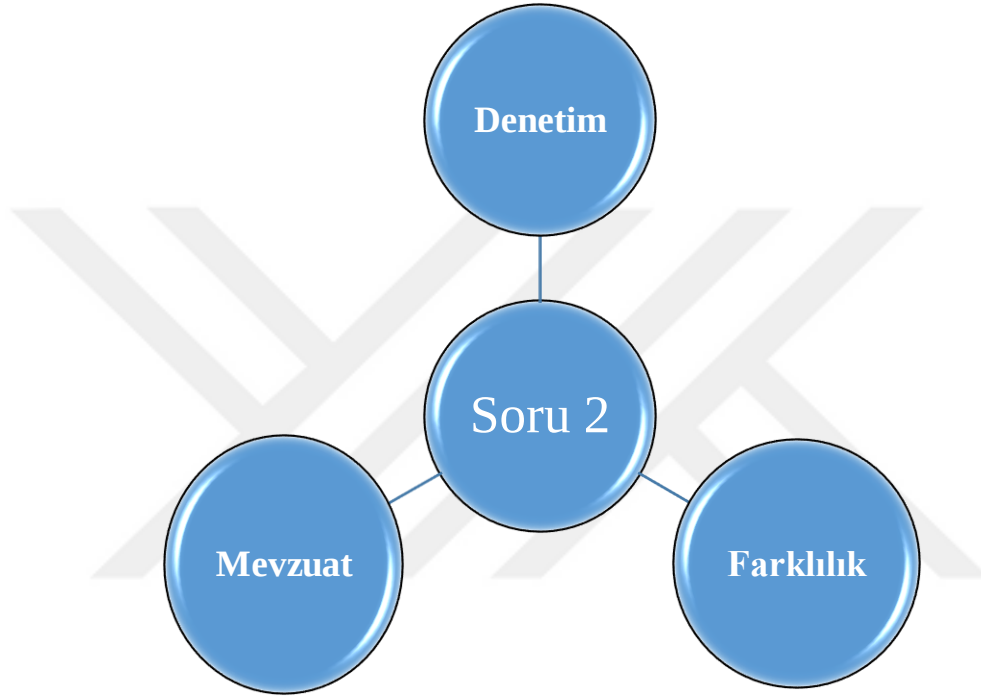
Bilirkişilik uzman tanıklığın bir alt seviyesidir adli muhasebecilikle tam uyuşmamaktadır, fakat ülkemizde daha çok bilirkişiler adli muhasebecilik de yapabilmektedirler.

Vergi müfettişi, işletmelerin ve bireylerin vergi yükümlülüklerini hesaplamak, vergi beyannamelerini kontrol etmek ve vergi kaçakçılığını belirlemekle yükümlü kamu görevlisi olması nedeniyle adli muhasebeciden tamamen farklıdır.

İkinci soruya yönelik katılımcı cevaplarının değerlendirilmesi:

Katılımcıların muhasebeci ve adli muhasebeci mesleklerinin ve mevcut mevzuatımızdaki bilirkişilik, uzlaştırmacılık gibi alanların adli muhasebe ile karşılaştırılması sonucu ortaya çıkan benzerlikler ve farklılıklar ile ilgili soruya verdikleri cevaplarda, Adli

muhasebecilerin, mali müşavirlerin işlemlerini de denetlediği, daha çok yargıya hizmet ettiği görüşleri ağır basmaktadır. Bununla birlikte her ikisinin de muhasebe verilerini kullanması yönüyle bir ortak noktası olduğu belirtilmektedir. Adli muhasebeciliğin yasal mevzuatının ülkemizde henüz bulunmaması katılımcıların üzerinde durduğu ortak sorun olarak göze çarpmaktadır. Adli muhasebenin kayıt değil de denetim mekanizması olduğu görüşü hâkimdir.



Şekil 3. İkinci sorunun odaklandığı kavramlar

Katılımcılara yöneltilen ikinci soruya verilen cevaplar incelendiğinde iki mesleğin farklılığı, mevzuat eksikliği ve adli muhasebenin denetim yönünün ağır basması kavramlarına yoğunlaşıldığı tespit edilmiştir.

S.3.) Adli muhasebecilik disiplininin faydalandığı mevzuat, teknik ve teknolojik imkânlar neler olabilir? Önerileriniz nelerdir?

C.1.) *Muhasebe, finans ile ilgili kanuni düzenlemeler başta olmak üzere olmak üzere ceza kanunu, ticaret kanununun yanında matematik istatistiki metotlar ile insan psikolojisinin değerlendirilebildiği tekniklerin kullanılması çok önemlidir.*

C.2.) *Adli yargıda Vergi Usul Kanunu, Türk Ticaret Kanunu, Hukuk Muhakemeleri Kanunu; idari yargıda ise buna ek olarak İdari Yargılama Usul Kanunu temel başvuru kaynakları olmalıdır. Çevrimiçi tutulan defter ve belgeler bu alanda çalışmaları kolaylaştırılabilir. Özellikle defter tasdiki gibi maliyetli ve zahmetli usuller yerine defter ve belgelerin elektronik ortamda tutulması ve saklanması, e-imzanın başvurularda daha etkin kullanılması önerilebilir.*

C.3.) *Adli muhasebecilik amacına uygun olarak tüm mali, vergisel, finansal ve hukuki mevzuatı birlikte kullanılmalıdır. Mali müşavirlik veya hukuki bilirkişilikten farkı tüm uzmanlık alanlarını birlikte çalışması olmalıdır. Teknik ve teknolojik olarak kişisel verilerin korunması kanunu kapsamındaki sınırlar dâhilinde UYAP, E-Arşiv portallarına bu alandaki meslek mensupları gibi ulaşabilmesi sağlanmalı, gerçek ve tüzel kişiler yönünden bankacılık ve sigorta bilgilerine erişim gibi olanakları olmalıdır.*

C.4.) *Teknoloji her geçen gün hızlı bir şekilde ilerlemekte ve hayatımızı kolaylaştırmaktadır. Bu bağlamda internet tabanlı bilgi toplama merkezleri oluşturularak adli muhasebe alanında çalışmalara kaynak olacak ve karar verenlerin işini kolaylaştıracak sistemler kurulabilir. Ayrıca mesleğin icrası için muhasebe, hukuk, denetim mevzuatından faydalanılabilir.*

C.5.) *Cevaplayıcı soruya yanıt vermemiştir.*

C.6.) *Mali Hukuk, Muhasebe Bilgisi, Davranış Bilimleri, Kriminoloji*

C.7.) *Adli muhasebeciler hile denetimi konusunda uzman kişiler olmak durumundadır. Bu nedenle bağımsız denetim standartlarına, hile ve yolsuzluklarla mücadele anlamında çok iyi muhasebe bilgisine ayrıca iç kontrol ve iç denetim konuları ve SPK mevzuatına vakıf, istatistik bilgisine sahip olmalıdırlar. Ülkemizde birçok akademi tarafından ücret karşılığında (3.500 – 4.000 TL) sertifika verildiğini biliyorum. Çağ akademi, PGA akademi vs.*

C.8.) *Adli muhasebecilik, uzmanlık alanı olan muhasebe ile ilgili konularda sahip olduğu teknik/özel bilgisi ile adli makamlara yardımcı olması nedeniyle bilirkişilik mesleği ile ilgili yapılmış olan mevzuattan faydalanır.*

C.9.) Adli muhasebecilik genel ve özel nitelikli konularda yönetmeliklerden ayrıca uyar sisteminden faydalanabilir.

C.10.) Bilirkişilik Yönetmeliğinin 5. maddesinde ifade edildiği üzere bilirkişiler uzmanlık alanı dışında açıklama yapamaz; hukuki nitelendirme ve değerlendirmelerde bulunamazlar. Dolayısıyla adli muhasebecilik alanında bilirkişilik yapan bilirkişilerin kendi alanlarında sahip olunması gereken asgari bilgi birikimine sahip olması yanında, farklı disiplinlere sahip bilirkişilerle (inşaat mühendisi, makine mühendisi, vb.) birlikte çalışma konusunda da beceri ve deneyime sahip olması gerekmektedir.

Birden fazla üyeden oluşan bilirkişi kurullarında dikkat edilmesi gereken en önemli husus, her üyenin kendi uzmanlık alanı ile ilgili konuda inceleme ve değerlendirmelerini yapıp, ulaşılan sonuç ortak bir ifade ile dile getirilmesidir.

Dolayısıyla bilirkişilik yapan kişilerin farklı disiplinlere sahip bilirkişilerle birlikte çalışma konusunda eğitim alması, bilirkişilik yapacak olan kişilere bu konuda belirli aralıklarla eğitim verilmesi gerektiğini düşünüyorum.

C.11.) Mevzuat olarak V.U.K. – Borçlar Kanunu ve Ticaret Kanununun uygulama açısından farklı ve yararlı olabileceğini düşünüyorum.

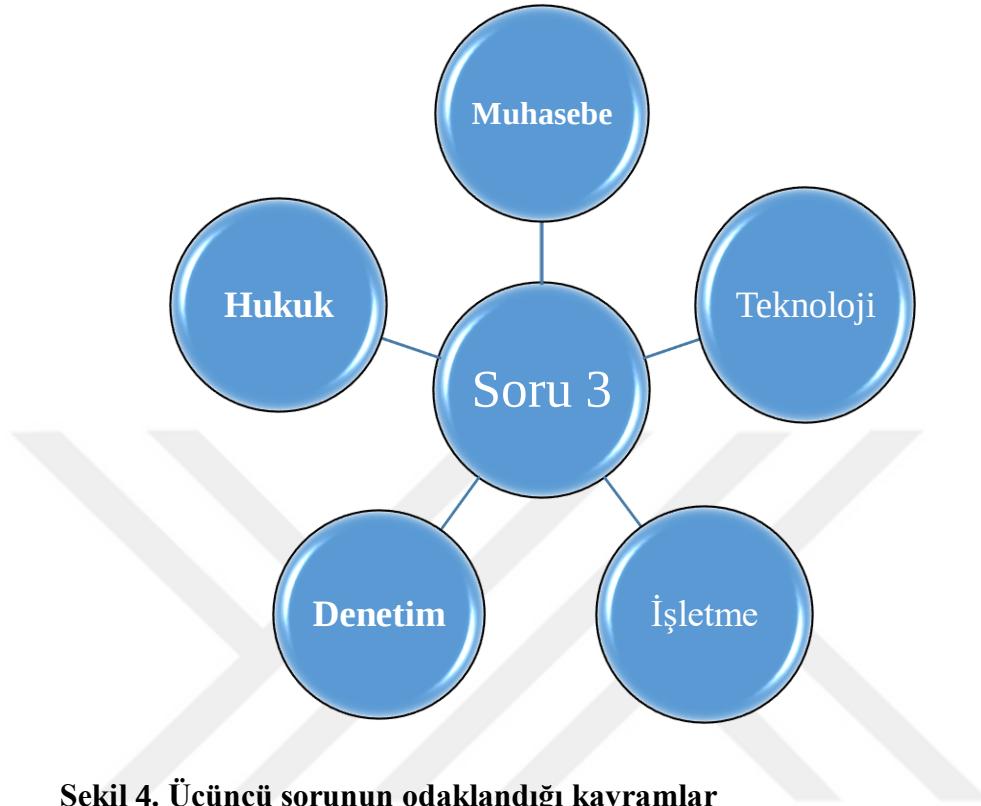
C.12.) Adli muhasebecilik için alanla ilgili tüm kanunlar, mevzuat ve ilk derece ile üst mahkeme kararlarının bilinmesi gerekmektedir. Teknik donanım ve teknolojiye hâkim olmak da fazlasıyla önem taşımaktadır.

C.13.) Muhasebe, denetim, işletme ve hukuk biliminin ilgili kanun, yönetmelik ve içtihatları; araştırma ve istatistik teknikleri; dijital/bilgisayar uygulamaları ve psikolojinin destek ve imkânlarından faydalanmak gerekir.

Üçüncü soruya yönelik katılımcı cevaplarının değerlendirilmesi:

Katılımcıların adli muhasebecilik disiplinin faydalandığı unsurlar ile ilgili soruya verdiği cevaplar incelendiğinde muhasebe bilimi, matematik, hukuk, işletmelerin çalışma prensipleri ve teknolojik imkânların kullanılması hasebiyle tüm bu kavramlar harmanlanarak kendine has bir adli muhasebe mesleki işleyiş tarzı oluşturularak daha çok bir kamu görevi ifa edilmesi görüşünün olduğu görülmektedir. Katılımcılar adli

muhasebecilerin tüm bu disiplinlerden faydalanmaları gerektiği, adli muhasebenin bu teknik öğeleri senkronize halde barındırdığı kanısını taşımaktadırlar.



Şekil 4. Üçüncü sorunun odaklandığı kavramlar

Katılımcılara yöneltilen üçüncü soruya verilen cevaplar incelendiğinde beş temel kavrama yoğunlaşıldığı tespit edilmiştir. Bunlardan birincisi muhasebe, ikincisi hukuk, üçüncüsü denetim, dördüncüsü işletme ve beşincisi de teknoloji kavramıdır.

S.4.) Adli muhasebecilik alanının gelişimine hizmet etme potansiyeli yüksek olan eğitim, staj ya da dersler sizce nelerdir? Sizce eğitim ve iş hayatının hangi aşamasında bu eğitimler alınmalıdır?

C.1.) *Veri kullanımı ve analizi, psikoloji, denetim teknikleri, muhasebe biliminin diğer alanlardan farklıları, önemi gibi ders ya da eğitimler olabilir. Öncelikle üniversite olmak üzere iş hayatında da hizmet içi eğitim olarak verilmelidir.*

C.2.) *Muhasebe derslerinin yanı sıra mali hukuk, ticaret hukuku dersleri ile görev yapılacak alana dair dersler (Medeni Usul Hukuku ya da İdari Yargılama Hukuku) bu alanda katkı sağlayabilir. Ancak hukuk derslerini görebilmek için öncelikle bir hukuka giriş dersi alınması gerekmektedir.*

C.3.) *Adli muhasebecilik birden çok bilim alanını kapsayacak faaliyetler olması sebebiyle birden çok alanda lisans ve lisansüstü eğitim ile ancak mümkün olabilir. Her bir mesleki alandaki staj veya derslerin yeterli olmayacağını düşünüyorum. Kendine özgü ve bu alanın amacına uygun yeni eğitim yöntemlerine ihtiyaç duyar. Bu konuda bir eğitim modeli var mıdır? Bilmiyorum.*

C.4.) *Adli muhasebe mesleğinin gelişimi için;*

-Muhasebe Hile ve Denetimi dersi

- Soruşturma Teknikleri

-Uzman Tanıklık

-Adli Muhasebe, Hile ve Vergilendirme dersi gibi dallarda eğitimler verilebilir.

Günümüz hayatında raporlama ve vergi konularında çıkan hile ve dolandırıcılıklardan sonra adli muhasebe daha önemli hale geldiği kanaatindeyim. Bu anlamda üniversitelerde bu meslek dalında eğitimler verilebilir.

C.5.) *Adli muhasebecilik alanının gelişimine dikkat çekilerek mevcut eğitim programlarının içerisinde verilen eğitimden ziyade ayrı bir muhasebe dersi olarak okutulmasının, uzmanlık gerektiren bu alanda yüksek lisans programları ile kurs ve sertifika verilerek, muhasebeciler Odası gibi kuruluşlarca verilecek seminerler ile hizmet içi eğitimlere ağırlık verilmesinin faydalı olacağını düşünüyorum.*

C.6.) *Hukuk (İcra İflas, Borçlar, Vergi, Ticaret. Vb.), Denetim. Üniversitelerin fakülte bölümlerinde bu eğitimler alınmalıdır.*

C.7.) *Meslek mensubu olan ya da denetime hile denetçiliğine ilgi duyan bankacı, avukat, muhasebeci olan kişiler kendilerini geliştirmek adına finansal tablolarda yapılan hileleri tespit etme anlamında adli muhasebe eğitimi alabilirler. İmza sahteciliği, belge sahteciliği, bilişim suçları, hile denetçiliği, finansal tablolar eğitimi, makyajlanmış bilançoların tespiti ile ilgili dersler vs. olabilir. Hayat boyu öğrenme kapsamında iş ya da eğitim hayatının her aşamasında bu eğitimler alınabilir.*

C.8.) Muhasebe ve finans alanı ilgili olan derslerin tamamı ile ilgili eğitim almasının yanı sıra, ticaret kanunu, borçlar kanunu, vergi kanunu, sosyal güvenlik kanunu, icra ve iflas kanunu, sigorta kanunu ve muhasebe meslek kanunu, gibi hukuki konularda da bilgi sahibi olunmalı ve ayrıca bilgi teknolojileri, adli bilişim gibi konularda da bilgi sahibi olunması gerektiğini düşünüyorum. Bu eğitimler lisans düzeyinde verilen eğitimlerle belli bir kısmını alındıktan sonra, mezuniyet sonrası, eğer kişi adli muhasebecilik mesleğini yürütmek istiyor ise, muhasebe mesleğine devam ederken eksik kalan eğitimlerini de tamamlayarak kendisini bu alanda yetiştirmesi gerekmektedir zira bu süreç sadece eğitimle tamamlanamayacak kadar geniş ve oldukça kapsamlı bilgiye sahip olunması gereken bir durum olup, saha eğitiminin de yani ayrı bir staj sürecinin de olması gerekmektedir.

C.9.) Hukuk, iktisat, sosyal bilimler, psikoloji. Eğitim sırasında ve sonrasında bu eğitimler alınabilir. Ayrıca mesleğe başladıktan sonra meslek içi eğitimle güncel değişiklikler aktarılabilir.

C.10.) Adli muhasebecilik bir uzmanlık alanı olduğu için, yüksek lisans programlarında bir ders olarak müfredatlara konulabilir. Ayrıca genel olarak bilirkişilik yapmak için alanında en az 5 yıllık bir tecrübeye sahip olunması gerekmektedir. Bu tecrübeye sahip bilirkişi adaylarının da bilirkişilik konusunda ayrıca eğitime tabi tutulması gerekmektedir. Bu tür eğitimler hali hazırda Bilirkişilik Daire Başkanlığı denetiminde belirli kurumlara yaptırılmaktadır. Bu eğitimlerin daha etkin ve verimli hale getirilmesi gerekmektedir.

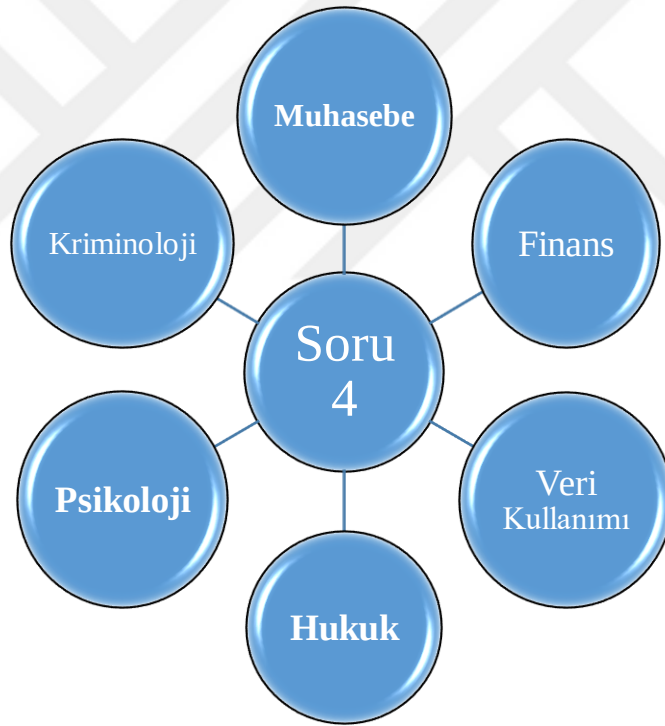
C.11.) Net fikirler için adli muhasebecilik konusunda detaylı bilgi olması gerekir.

C.12.) Adli muhasebe için hem teori hem de uygulama önem taşıdığından alanla ilgili ana derslere hâkim olmak gerekmektedir. Eğitim bittikten sonra iş hayatının ortalama 5 yıl yıl bitiminden itibaren gerekli eğitimler alınmalıdır.

C.13.) Ders olarak “Vaka Analizi” dersi verilebilir, Adli Muhasebecilik yapan kişilerin yanında staj yapılabilir. Hali hazırdaki yeminli mali müşavirler ve bağımsız denetçilerin mesleki bilgi ve tecrübelerinden faydalanmak üzere yanlarında staj yaptırılabilir. Lisans ve Yüksek Lisans mezuniyeti İşletme Bölümü olan kişilerin Doktoralarını Muhasebe Finansman ABD yapma şartı ile eğitim verilebilir.

Dördüncü soruya yönelik katılımcı cevaplarının değerlendirilmesi:

Katılımcılara adli muhasebecilik eğitimi ile ilgili yöneltilen soruya verilen cevaplar incelendiğinde özellikle lisans düzeyinde müfredata eklenmesi gereken dersler olması gerekliliğinden bahsedilmektedir. İktisadi Bilimler Fakültelerine Hukuk dersleri, Hukuk Fakültelerine de Muhasebe dersleri eklenmesi görüşünün hâkim olduğu görülmektedir. Ayrıca adli muhasebenin kriminolojik ve psikolojik yönüne de dikkat çekilmektedir. Adli muhasebecilik mesleğinin yeterliliğe sahip kişilere kurs ve sertifikasyon sistemi ile desteklenmesi konusu irdelenmektedir. Meslek içi eğitimler ve seminerlerin önemine dikkat çekilmektedir. Teorik eğitimin yanı sıra sahada olup bizzat uygulamalı olarak öğrenilmesi adli muhasebeciliğin kalitesini arttıracığı ve bu disiplinin sağlam bir temel üzerinde gelişeceği gerçeği katılımcıların genel görüşü olarak karşımıza çıkmaktadır.



Şekil 5.Dördüncü sorunun odaklandığı kavramlar

Katılımcılara yöneltilen dördüncü soruya verilen cevaplar incelendiğinde muhasebe, finans, veri kullanımı, hukuk, psikoloji ve kriminoloji olmak üzere altı temel kavram üzerine yoğunlaştığı tespit edilmiştir.

S.5.) Adli muhasebecilik alanının Türkiye’deki durumunu nasıl değerlendiriyorsunuz? Gelişmiş ülkelerde bir asırlık tecrübenin yaşandığı bu alanın ülkemizdeki geleceği ve uygulanabilirliği hakkında ne düşünüyorsunuz?

C.1.) Ülkemizde de farkındalık oluşmuştur. Henüz gelişim sürecindedir. Adli muhasebeci denilince genel olarak muhasebeciler akla gelmektedir adli muhasebecilik muhasebe psikoloji, matematik bilgisayar gibi farklı disiplinlerden beslenen ayrı bir bilim alanı olarak değerlendirilmelidir. Ayrıca ACFE’ nin temsilcisi olan ACFE Türkiye bu konuda çalışmalar yapmaktadır. Ülkemizde oluşturulmuş özel dedektiflik büroları gibi ileride daha fazla uygulama alanı bulacaktır.

C.2.) Ülkemizde birçok ilde bu alanda yeterli eğitim seviyesine ve tecrübeye sahip uzman bulunmadığı düşüncesindeyim. Gelecekte bu alanın daha ön plana çıkması ihtimal dâhilindedir.

C.3.) Birinci soru hakkında fazla bilgi sahibi değilim. Ülkemizdeki uygulanabilirliğini ise somut bir örnekle cevaplayabilirim. Ülkemizin son yıllardaki en önemli gündemi olan terör örgütleri konusunda soruşturulan gerçek veya tüzel kişiler hakkındaki soruşturmalar adli muhasebe denetimleri sayesinde sonuca ulaşmıştır. Bu soruşturmalardaki incelemeler tam olarak adli muhasebe alanında yapılan inceleme ve denetimler ile sonuca varmıştır. Ne basit bir hukuki bilirkişilik ne de basit bir mali müşavirlik incelemesi ile ne de basit banka kayıtları ulaşılamayan sonuçlara adli muhasebe inceleme ve denetimleri ile ulaşılmıştır.

C.4.) Adli muhasebenin ülkemizde çok bilinmediğini ve ne kadar önem arz ettiği konusunda yeterli bilgiye sahip olunmadığını düşünüyorum. Gelişmiş ülkelerde denetim ve raporlama alanlarında yaşanan skandallardan sonra çok önem arz etmeye başladığını düşünürsek ülkemizde hile ve dolandırıcılığın suç olduğu bilinci yerleşmeye başladığı zaman önem arz edeceğini düşünüyorum.

C.5.) Adli muhasebecilik alanının ülkemizde henüz yeterince yaygınlaşmadığını ve hak ettiği değerin verilmediğini düşünüyorum. Ulusal ve Uluslararası düzeyde oldukça geniş bir endüstri, sanayi ve ticaret sirkülasyonu olan ülkemizde bu alanda uzmanlaşmanın Suçtan Elde Edilen Gelirlerin Aklanması, Yolsuzluk ve bir ülkenin en önemli gelir

kaynağı olan Vergi Gelirlerinde sıkça karşımıza çıkan vergi Kaçakçılığının önüne geçeceğini düşünüyorum.

C.6.) *Bilirkişilik, yetkinlik, mesleki ve bilinme olarak Adli Muhasebecilik 'ten önde bilindiği için, mesleğin bilinirliği, yapılacak mevzuat çalışmaları ve fakülte bölümlerinde buna ilişkin dersler verildiği takdirde bu bakış açısı değişecektir.*

C.7.) *Kesinlikle geliştirilmeli ve hukuki altyapısının oluşturulması gerektiğini düşünüyorum. Özellikle meslek mensuplarının 3568 sayılı yasa ile yetki almış SMMM ve YMM'lere TÜRMOB gibi kurumsal organizasyonlar tarafından ücretsiz eğitim ve vaka çalışmaları ile bu sertifikaların verilebileceğini ve bir meslek olarak örgütlenme anlamında TÜRMOB'un katkısının olacağını ya da olması gerektiğini düşünüyorum.*

C.8.) *Adli makamlarca gerekli görüldüğü durumlarda, dava destek danışmanlığı veya bilirkişi olarak meslek mensupları tarafından ya da bu alanda çalışan akademisyenlerden yardım alınabilmektedir. Bu bağlamda, Türkiye'de adli muhasebecilik meslek açığı zamanla daha çok hissedilir düzeye ulaşacağını düşüncesi ile Türkiye'de adli muhasebecilik mesleği ile ilgili yasal bir düzenlemenin olması gerektiğini ve muhasebe meslek mensuplarında olduğu gibi staj başlatma ve ruhsatlandırma sınavları şeklinde sınavlar ile staj uygulamalarının olması gerektiğini düşünüyorum.*

C.9.) *Ülkemizde adli sistemin genel anlamda ağır olduğu dikkate alındığında bu sistemin ciddi bir disiplinle ve ehil kişilerle yürütülmesi halinde uygulanabilir ve katkısı olabilir.*

C.10.) *2021 yılı sonu itibariyle Bilirkişilik Daire Başkanlığı'na bağlı 15 ayrı bölge kurulu bilirkişi listelerinde toplam 45.685 kayıtlı bilirkişi bulunmakta olup, bunların 7.764 adeti muhasebe uzmanından, 2.199 adeti ise bankacılık ve finans uzmanından oluşmaktadır. Başka bir ifade ile bilirkişi listelerinde kayıtlı bilirkişilerin yaklaşık beşte birinden daha fazlası (%20'sinden daha fazlası) muhasebe ve finans uzmanlarından oluşmakta olup, gerek kişiler gerekse işletmeler arasındaki hukuki uyuşmazlıkların önemli bir kısmı mali konulara ilişkin olduğu için, bilirkişilik müessesesinin en büyük yükünü muhasebe ve finans uzmanları omuzlamaktadır.*

İşletmeler arasındaki hukuki uyumsuzlukların sağlıklı ve hızlı bir şekilde çözümlenebilmesi, adalet sisteminin etkin ve hızlı işleyebilmesi için sağlıklı temellere oturtulmuş bir bilirkişilik müessesesine ihtiyaç vardır.

İşletmeler arasındaki hukuki uyumsuzlukların sayısal olarak giderek arttığı günümüzde, bilirkişilere ve dolayısıyla adli muhasebe konusunda uzman nitelikli bilirkişilere ihtiyaç giderek artacaktır.

C.11.) *Türkiye açısından veri tabanı sağlam oluşturulduğu takdirde yararlı olacağı kanaatindeyim.*

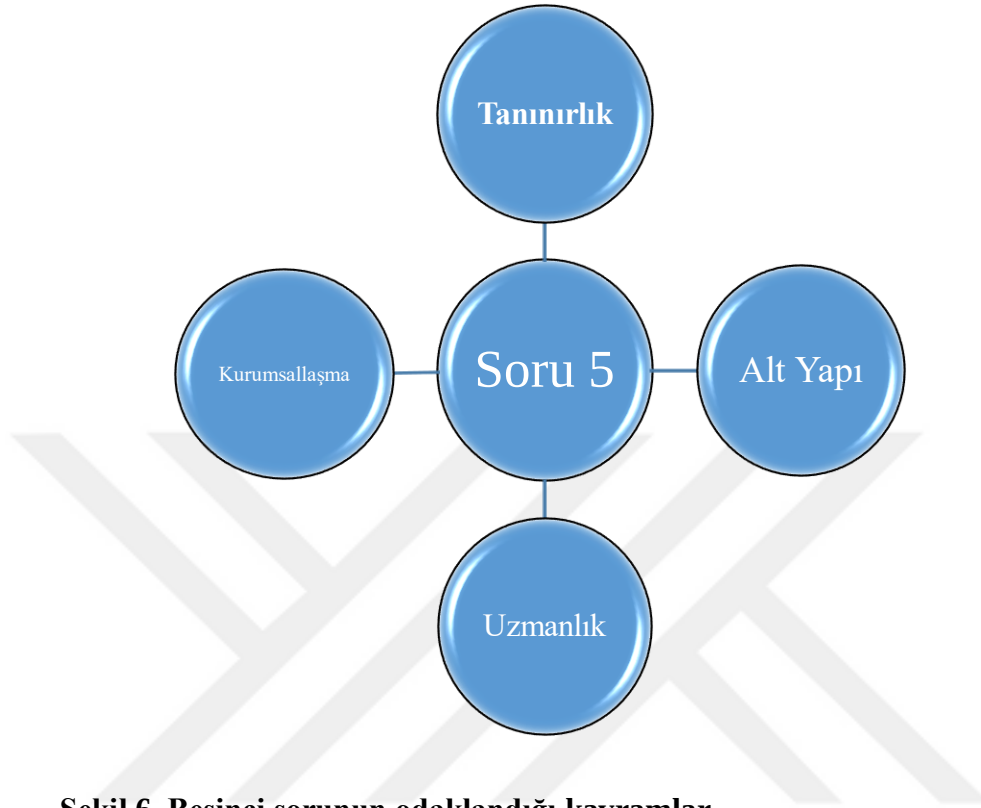
C.12.) *Ülkemizde henüz bu alan tam anlamıyla yerleşmemiş olmakla birlikte konunun öneminin kavranması nedeniyle fazlasıyla uygulama alanı bulacaktır.*

C.13.) *Adli muhasebecilik Türkiye’de bilirkişiliğin isim değiştirmiş, biraz daha kapsamlı hale gelmiş hali gibi gözükmemektedir. Türkiye’de adli muhasebecilik bir meslek olarak kanunlarda tanınmamaktadır. Daha çok alınan eğitimler ve sertifikalar sonucu bilirkişilik yapan SMMM’ ler tarafından yürütülmektedir. Adli muhasebecilik ile ilgili çıkarılacak yasa ile iş ve meslek tanımının detaylıca yapılması gerekmektedir.*

Beşinci soruya yönelik katılımcı cevaplarının değerlendirilmesi:

Adli muhasebeciliğin Türkiye’deki durumu ve ülkemizdeki uygulanabilirliği ile ilgili soruya katılımcıların verdiği cevaplar incelendiğinde adli muhasebeciliğin direk olarak ülkemizde faal bir meslek olmadığı, bilirkişilik, denetçilik vb. alt kalemlerle yürütülmeye çalışıldığı fikri ön plana çıkmaktadır. Türkiye’de adli muhasebe kavramı ve adli muhasebecilik mesleği henüz yerleşmemiş ama gerekli ve faydalı olabileceği değerlendirilmiştir. Uygulamada ise, işletmelerde ve sanayi faaliyetlerinde adli muhasebecilerin bir dedektiflik müessesesi gibi çalışması nedeniyle faydalı olabileceği düşünülmektedir. Yargılamaların hızlanmasına pozitif etki edeceği ortak görüşü hâkimdir. Bu konuda bir alt yapı ve veri bankası oluşturulması gerekliliğine vurgu yapılmıştır. Mevzuat çalışmaları yapılması gerekliliği ve akademik olarak adli muhasebenin tanınırlığının artması ve faaliyet yol haritası için daha fazla makale ve akademik çalışmalar yapılması hususu irdelenmiştir. Adli muhasebenin faaliyet alanının hassasiyeti göz önünde bulundurulduğunda ehil kişilerce bu disiplinin yürütülmesi

zorunluluğuna dikkat çekilmiştir. Adli muhasebenin, Türkiye’de özellikle denetim mekanizmasının önemli bir unsuru olabileceği öngörülmektedir.



Şekil 6. Beşinci sorunun odaklandığı kavramlar

Katılımcılara yöneltilen beşinci soruya verilen cevaplar incelendiğinde dört temel kavram tespit edilmiştir. Birincisi tanınırılık, ikincisi alt yapı, üçüncüsü uzmanlık ve dördüncüsü kurumsallaşmadır.

S.6.) Adli muhasebecilik mesleğinin; Serbest Mali Müşavirlik (Muhasebeci), Yeminli Mali Müşavirlik, Vergi Müfettişliği gibi belirli bir çerçeveye taşınarak meslekleşmesinin adli hususların çözümünde etkisini değerlendirebilir misiniz?

C.1.) *Meslek haline gelmesi ve belirli bir alanda uzmanlaşılması problemi ve hileyi kısa sürede ortaya çıkaracağından olayın adliyeye taşınmadan önce belirlenmesini dahi sağlayacak ve adli konuların kısa sürede çözümüne büyük katkılar sağlayacaktır.*

C.2.) *Uzmanlaşmak her zaman daha nitelikli sonuçlar ortaya çıkmasını sağlar. Bu nedenle adli uyuşmazlıkların çözümünde olumlu katkı sağlayacaktır.*

C.3.) *Bir yukarıdaki soruya verdiği örnekli yanıt bu sorunun da yanıtıdır. Terör örgütleri soruşturmalarında örgüt ile iltisaklı olduğu şüphesi ile soruşturulan gerçek ya da tüzel kişiler yönünden yapılan inceleme ve denetimler bir terör örgütünün mali yapısını, finansal faaliyetlerini, hiyerarşisini, işleyişini ortaya çıkarmaya katkı sağlamıştır. Adli muhasebecilik uzmanlaşmayı ve bir uzmanlık mesleği olarak adli konuların çözümünde kesinlikle etkili olacaktır.*

C.4.) *Adli muhasebenin belirli bir çerçeveye taşınarak meslekleşmesi, hile ve dolandırıcılıkların çözümünde çok önem arz edeceğini düşünüyorum.*

C.5.) *Adli Muhasebecilik mesleğinde branşlaşma ve uzmanlaşmanın bu mesleğin geleceği açısından çok önemli ve faydalı olacağını, uygulamada diğer muhasebe meslek gruplarına adeta monte edilmiş bir alan olarak yer almasının ise mesleğin hak ettiği değeri görmesini engellediğini düşünüyorum.*

C.6.) *Uzmanlaşma durumu ortaya koyacağı için ihtilaflı konuların çözümünde katkı sağlayacağını düşünüyorum.*

C.7.) *Adli muhasebe alanının ülkemizde kesinlikle bir meslek olarak değerlendirilmesi gerektiğini düşünüyorum. Mesleğin etik ilkeleri ile de örtüşen bir meslektir adli muhasebe. (Bağımsızlık, dürüstlük vs.) Adli vakaların çözümünde de olumlu etki yapacağını düşünüyorum. Avukatlar ile ilgili yapmış olduğum anketlerde adli muhasebe ve bilirkişilik konularında avukat arkadaşlar da yetersizlikleri olduğunu vurgulamaktadır.*

C.8.) *Elbette ki adli muhasebecilik mesleği ile ilgili bir yasal bir düzenleme olmalı ve eğer böyle bir düzenle ile adli hususlarda daha etkili bir çözüm süreci olabilecektir. Eğer adli muhasebecilik mesleğinin yasal bir düzenlemesi olursa, bu işi yapan kişi adli muhasebecilik yetkisine sahip olan bir meslek mensubu olacaktır. Dolayısıyla, sürekli olarak bu alanda çalışan kişilerin edineceği tecrübe, muhasebe meslek mensuplarından daha farklı olacağını düşündüğümüzde, sadece adli muhasebe işi yapan bir kişinin olaylara ve sürece bakışı farklı olacaktır.*

C.9.) *Özellikle hesap bilirkişisine tevdi edilecek mahkeme dosyalarının mahkeme önüne getirilmeden adli muhasebeci tarafından değerlendirilerek rapor hazırlanmasının*

mahkemede delillerin ortaya konulması açısından sistematik ve düzenli belgelerin olmasını sağlayacağından yargılamayı hızlandırabileceğini öngörmekteyim.

C.10.) *Adli muhasebecilik; Serbest Mali Müşavirlik (Muhasebeci), Yeminli Mali Müşavirlik, Vergi Müfettişliği gibi mesleki sınıflandırmaların dışında çok farklı bir uzmanlık alanıdır. Bu noktada ifade edilmesi gerek en önemli husus; bilirkişi ataması yapan makamın (hâkimin) hangi olayda SMMM, hangi olayda YMM, hangi olayda Vergi Uzmanını bilirkişi olarak atayacağını bilmesi gerekmektedir. Başka bir ifade ile bilirkişilik müessesesinden yeterli faydanın sağlanabilmesi için, olayın niteliğine uygun bilirkişi atanması konusunda deneyimli hâkimlerin bulunması ve hâkimlerin de bu konuda bir eğitim alması gerekmektedir.*

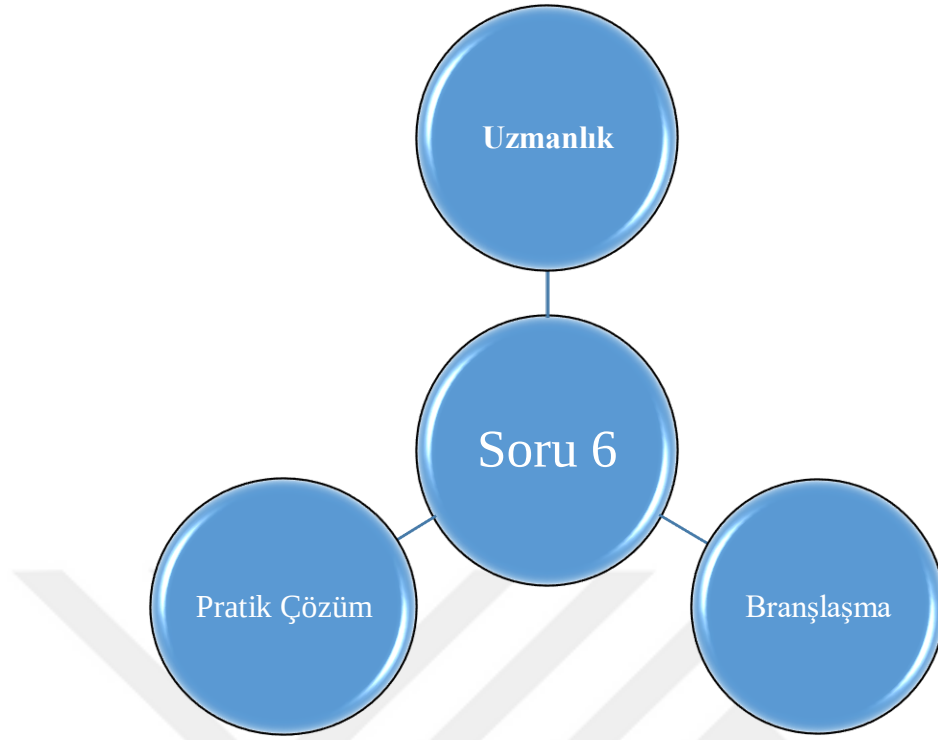
C.11.) *Evet faydalı olacağını düşünüyorum.*

C.12.) *Adli muhasebecilik mesleğinin böyle bir çerçeveye taşınması elbette ki adli hususların ve ticari uyumsuzlukların çözümüne olumlu katkı sağlayacaktır.*

C.13.) *Meslekleşme profesyonelleşmeyi de beraberinde getireceği için yargıya intikal eden adli olaylarda hâkim ve savcıların görevlendireceği/yardım isteyeceği kişilerin net/belli olmasını sağlar. Bu da adli davalarda kararların tutarlı olmasına yol açabilir.*

Altıncı soruya yönelik katılımcı cevaplarının değerlendirilmesi:

Adli muhasebeciliğin branşlaşıp tam bir meslek haline gelmesinin ne gibi etkileri olacağı sorusuna katılımcıların verdiği cevaplar incelendiğinde tüm katılımcıların adli muhasebenin etkileyeceği alanlara pozitif etki sağlayacağı görüşünü savunduğu görülmektedir. Yargıya intikal edecek konuların önceden çözümlenebileceği gibi yargıya intikalinden sonra da yargılamaların hızlanmasına çok olumlu etkileri olacağı savunulmaktadır. Adli muhasebecilik meslek mensubu olarak sorumluluklarının farkında olması bakımından bağımsız bir meslek olmak önemli olacaktır. Ayrıca meslekleşmenin profesyonelleşmeye doğrudan pozitif etkisi olduğu konusunda mutabakat sağlanmaktadır. Tüm bunlar için de yasal düzenlemelerin önemi vurgulanmaktadır.



Şekil 7. Altıncı sorunun odaklandığı kavramlar

Katılımcıların altıncı soruya verdiği cevaplar incelendiğinde üç temel kavram üzerinde yoğunlaşıldığı tespit edilmiştir. Bunlar uzmanlık, branşlaşma ve pratik çözümdür.

S.7.) Türkiye’de adli muhasebe disiplini ve adli muhasebecilik mesleğine ihtiyaç bulunduğunu düşünüyor musunuz? Bu alanın hangi konulardaki ihtiyacı karşılayacağını düşünüyorsunuz?

C.1.) *Mesleğe ihtiyaç kesinlikle vardır. Hukuki süreçlere destek olarak, mali suçların, hilekârlığın ortaya çıkarılmasına destek olurlar.*

C.2.) *Çalışmalarını bu alana özgülemiş kimseler bulunması, adli muhasebeye ihtiyaç duyulan konularda daha güvenilir, süratli ve hakkaniyetli sonuçlar alınmasına katkı sağlayacaktır.*

C.3.) *Evet kesinlikle düşünüyorum.*

C.4.) *Türkiye gelişmekte olan bir ülke olduğu için büyüyen ekonomilerin en büyük sorunlarından birinin hile ve dolandırıcılıklar olduğu varsaydığımız zaman bu mesleğin Türkiye içinde önemli ve ihtiyaç duyulan meslek olacağını düşünüyorum.*

C.5.) Ülkemizde adli muhasebe disiplini ve adli muhasebecilik mesleğine özellikle avukat ve mahkemelerin ihtiyaç duyduğunu ve gerekli bir uzmanlık olduğunu düşünüyorum. Muhasebe alanında size sunulan rakamların ardında yatan gerçeklerin ortaya çıkartılması noktasında bir ihtiyaç olduğunu, adli konularda yetkin bir muhasebe bilgisi olmayan yargı makamına yol gösterici bir birim olacağını düşünmekteyim.

C.6.) Uzmanlaşma ve mesleğe yetkinlik başarı sağlayacağından dolayı ihtiyaç bulunduğunu, Kriminoloji de faydalı olacağını düşünüyorum.

C.7.) Avukatlar ile ilgili yapmış olduğum anketlerde adli muhasebe ve bilirkişilik konularında avukat arkadaşlar da yetersizlikleri olduğunu vurgulamaktadır. Özellikle ticari defterlerin delil olarak gösterildiği ihtilaflı davalarda başka bir delil gösterilmesine gerek bulunmamaktadır. Bu defterlerin denetimi konusunda bilirkişi ya da uzman görüşü vs. gibi konulardaki ihtiyacı karşılayacağını düşünüyorum.

C.8.) Teknolojik ve iktisadi gelişmeler çok hızlı bir süreçte ilerlemekte ve bu süreçte işletmeler hem yönetsel açıdan hem de işleyiş açısından daha kompleks bir konuma gelmektedir. Bu açıdan bakıldığında işletme sahipleri/yöneticilerinin hileye başvurma olasılığının da artacağı ya da bilmeden/bilerek hatalı finansal işlemler yapma ihtimalleri düşünülmeli ve durum için en kısa sürede gerekli tedbirlerin alınması gerektiğini düşünmekteyim.

C.9.) Uyuşmazlık konusu olan vakaların özellikle mahkeme önüne getirilmeden tarafların ortak olarak kanaat getirileceği bir adli muhasebeci önüne getirilmesi ihtimalinde uzun yargılamalar sonucu ulaşılabilecek hukuki sonuçlara arabuluculuk benzeri bir hukuki yolla daha hızlı ulaşılabilmesini sağlaması halinde adli muhasebeciliğin çok etkisi olabileceği bu yönüyle de ihtiyaç olduğu kanaatindeyim.

C.10.) Daha önce ifade edildiği üzere, işletmeler arasındaki hukuki uyuşmazlıkların sağlıklı ve hızlı bir şekilde çözümlenebilmesi, adalet sisteminin etkin ve hızlı işleyebilmesi için sağlıklı temellere oturtulmuş bir bilirkişilik müessesesine ihtiyaç vardır.

İşletmeler arasındaki hukuki uyuşmazlıkların sayısal olarak giderek arttığı günümüzde, bilirkişilere ve dolayısıyla adli muhasebe konusunda uzman nitelikli bilirkişilere,

dolayısıyla adli muhasebecilik konusunda bilgi birikimine ve deneyimine bilirkışilere ihtiyaç giderek artacaktır.

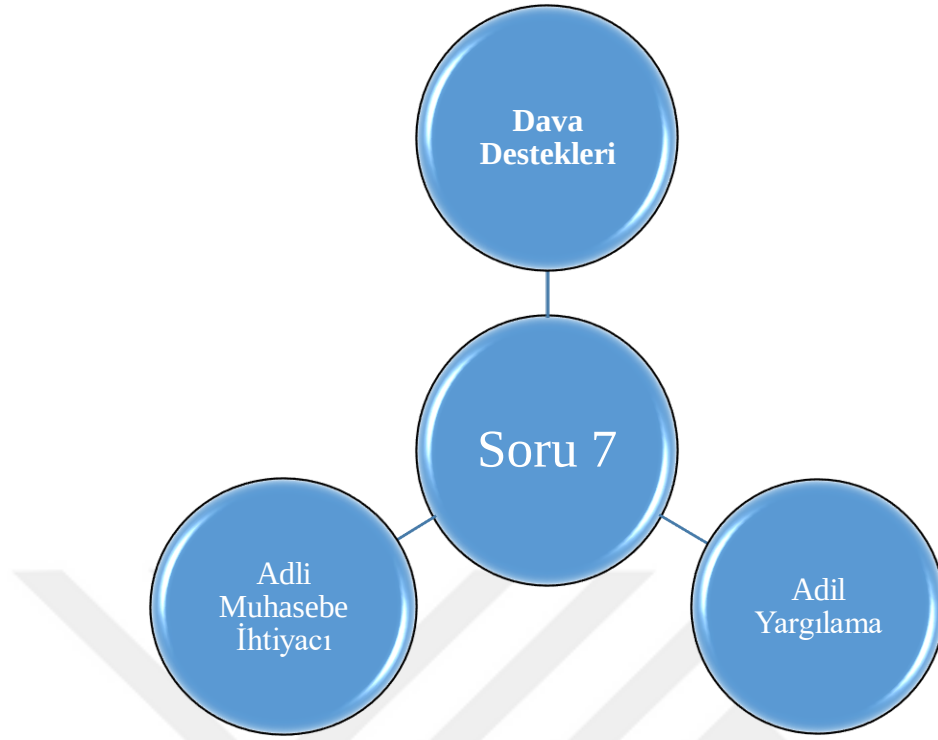
C.11.) *Evet uygulama alanı açısından faydalı olabilir.*

C.12.) *Kesinlikle düşünüyorum. Adli uyuşmazlıkların daha az yaşanmamasına veya yaşanan uyuşmazlıkların çözümüne daha farklı ve olumlu bir yaklaşım sağlayacaktır.*

C.13.) *Şirketler ile ilgili yaşanan skandallar, bilişim teknolojilerinin yaygın kullanımı, mahkemelere intikal eden uyuşmazlık/hata/hile sayısındaki artış ve çözümlenmesinde hukukçuların yetersiz kalması nedeniyle adli muhasebecilik mesleğine ihtiyaç olduğunu düşünüyorum.*

Yedinci soruya yönelik katılımcı cevaplarının değerlendirilmesi:

Katılımcıların adli muhasebe ve adli muhasebeciliğin Türkiye’de gerekli olup olmadığı sorusuna verdikleri cevaplar incelendiğinde tüm cevapların ülkemizde adli muhasebecilik mesleğine ihtiyaç duyulduğu yönünde kesiştiği gözlemlenmektedir. Gelişen teknoloji ile birlikte muhasebesel suç ve bilinçli hataların tespitinde uzman çalışmalarına ihtiyaç duyulmaktadır. Yargılamanın tüm unsurları muhasebeyi ilgilendiren davalarda adli muhasebecilerin desteklerine ihtiyaç duymaktadır. Yargılamaların daha adil ve adaletin daha hızlı işlemesi adli muhasebenin ülkemizde etkinliğiyle sağlanabileceği görüşünün katılımcılarca kabul edildiği tespit edilmiştir.



Şekil 8. Yedinci sorunun odaklandığı kavramlar

Katılımcıların yedinci soruya verdiği cevaplar incelendiğinde üç temel kavram üzerinde yoğunlaşıldığı tespit edilmiştir. Birincisi adli muhasebe ihtiyacı, dava destekleri ve adil yargılamadır.

S.8.) Adli muhasebecilik alanındaki uzlaşmazlıkların daha etkin ve hızlı çözümü için ne gibi önerilerde bulunabilir siniz?

C.1.) *Adli muhasebecinin sadece mali mevzuat alanında değil istatistik, matematik, psikoloji gibi farklı alanlarda da bilgisinin olması gerekir.*

C.2.) *Uzmanlaşma, iş yükü dağılımında adalet.*

C.3.) *Türkiye’de her alanda etkin ve hızlı çözüm arayışı vardır. Bu alanda da olması gerekir. Hukuki altyapımız uygundur. Ancak adli konulardaki alternatif çözüm yollarının (Arabuluculuk ve/veya uzlaştırmacı) “adaletin özelleştirilmesine sebep olduğu” kanaatindeyim. Hızlı çözüme ulaşmak adına kamunun menfaatlerini ve ortaya çıkan eşitsizliklerin göz ardı edilmemesi gerekir.*

C.4.) Öncelikli olarak mesleğin iş ve eğitim alanlarında bir ders haline getirilmesi ve daha sonrasında meslek haline getirilmesi gerekmektedir. Böylece uzlaşmazlıklar daha etkin ve hızlı bir şekilde çözüme kavuşacaktır.

C.5.) Mevcut eğitim sisteminde özellikle Lisans düzeyine son sınıfta Denetim Muhasebesi adı altında verilen eğitimlerin bir üst düzeye taşınarak adli Muhasebecilik Ana Bilim Dalı oluşturulmasının faydalı olacağını düşünüyorum.

C.6.) Mevzuat değişiklikleri, mesleki yeterlilik

C.7.) Meslek olarak örgütlenmede başarılı olunabilirse, uzlaşmazlıklarda davlar ile ilgili hâkim tarafından adli muhasebeci atamaları mahkemece yapılabilir. CMK örneği gibi.

C.8.) Yasal bir dayanak olması halinde yani adli muhasebeci unvanına sahip olunması halinde, adli muhasebe alanında çalışan kişilerden oluşan bir komisyonun değerlendirmesi ve ilgili konu ile hazırlanması gereken raporlarla hukuki temellere dayanmış kararlarını adli makamlara sunulması ve adli olayların çözümünü hızlandıracaktır.

C.9.) Adli muhasebeciliğin alanında iyi eğitim almış teori ve uygulamaya hâkim kişiler tarafından yapılması halinde tarafların adli muhasebeciye duyacağı güven ve dolayısıyla yargılama yoluna başvurmaksızın aralarındaki uyuşmazlığı çözebileceğinden adli muhasebecilerin kaliteli bir eğitimden geçerek görev yapmalarının etkili olacağı kanaatindeyim.

C.10.) Özellikle muhasebe ve finans uzmanı bilirkişilerin, bilirkişilik faaliyetlerini yürütürken karşılaştıkları sorunları ise aşağıdaki şekilde sıralamak mümkündür:

- Özensiz ve eksik belgeye dayalı hazırlanmış dava dosyaları, davada ortaya konulan iddiaların dayanağı belgelerin toplanmasının bilirkişiden beklenilmesi,

- Taraf ticari defterlerinin özensiz, eksik tutulması ve ayrıntıya yer verecek şekilde tutulmaması,

- En önemlisi mahkemeler tarafından yapılan görevlendirmelerde, bilirkişiden cevabı istenilen sorular açıkça ifade edilmeyip, “iddia ve savunmalar doğrultusunda rapor hazırlanması” şeklinde görevlendirme yapılması.

Genel olarak tüm bilirkişiler ve özellikle muhasebe ve finans uzmanları öncelikle rapor düzenlerken şu hususu gözden kaçırmamalıdır. Kendilerine sunulan bilgi belgelerden bir sonuç ortaya çıkmıyorsa, her hâlükârda dava konusunda bir görüş belirtmek zorunda değildirler. Zira çoğu durumda taraflarca dava dosyasına sunulan bilgi ve belgeler çok eksik ve yetersiz olduğu için, bilirkişiler sezgilerine dayalı olarak yorum yapıp görüş belirtme hatasına düşmektedir.

Öncelikle iyi bir bilirkişi olabilmek için kendi alanında iyi bir eğitim almış ve tecrübe sahibi olmak kadar, bilirkişinin sosyal ve duygusal yönden de kendisini geliştirmiş olması gerekmektedir. Kendi alanında iyi bir eğitim almış ve tecrübe sahibi olmak her zaman iyi bir bilirkişi olunacağı anlamına gelmemektedir. Öncelikle bilirkişinin yazacağı rapora duygularını karıştırmaması gerekmektedir. Bilirkişinin kendisine sunulan belgelerle sınırlı görüş belirtmesi gerektiği ilkesini hiçbir zaman unutmaması gerekir. Dava dosyasına sunulan bilgi ve belgeler üzerinden mesleki bilgi ve tecrübesini kullanarak somut bir sonuca ulaşabiliyorsa, ulaşılmış olduğu sonucu hukuki nitelendirme ve değerlendirme yapmadan raporuna yansıtmalıdır.

C.11.) *Fikir beyanı için detaylı bilgi edinmek faydalı olur.*

C.12.) *Mevzuattaki eksikliklerin giderilmesi ve kanunlar, mevzuat, denetim, yerel ve üst derece mahkeme içtihatlarının yeterince öğrenilmesi.*

C.13.) *Bağımsız bir meslek olması, mesleki standartlarının olması, tecrübenin olması ve ücretinin makul olması.*

Sekizinci soruya yönelik katılımcı cevaplarının değerlendirilmesi:

Adli muhasebenin konusuna giren uzlaşmazlıklar ile ilgili çözüm ve öneriler sorusuna katılımcıların verdiği cevaplar incelendiğinde adli muhasebecilerin sadece hukuk ve muhasebe bilimleri ile sınırlı kalmamaları istatistik, matematik, psikoloji, kriminoloji ve teknolojiyi etkin kullanarak veri analizi konusunda da uzmanlaşarak çözümü hızlandıracak ve doğruluğunu arttıracakları düşünülmektedir. Bu şekilde özellikle yargı ve kolluk kuvvetlerinin iş yükünü hafifletecektir. Yine meslektaşının önemine değinilmektedir. Bunun için mevzuat eksikliği bir kez daha ön plana çıkmaktadır. Bağımsızlık, standartlık ve güvenilirlik uzlaşacak tarafların ve yargı mensuplarının

iknasında önemli bir paya sahip olduğu irdelenmektedir. Mesleğin ehil kişilerce icra edilmesi de liyakatı ve tecrübeyi temele almaktadır.



Şekil 9. Sekizinci sorunun odaklandığı kavramlar

Katılımcılara yöneltilen sekizinci soruya verilen cevaplar incelendiğinde beş temel kavram üzerinde yoğunlaştığı tespit edilmiştir. Bu kavramlar sırasıyla uzmanlık, liyakat, tecrübe, eğitim ve iş yüküdür.

S.9.) Adli muhasebecilik alanının mevcut yasal düzlemdeki hangi meslek gruplarıyla ilişkilendirilmesinin ve birlikte çalışmasının faydalı olacağını düşünüyorsunuz?

C.1.) Muhasebe, iç-dış denetim, emniyet, psikolog

C.2) Temelde muhasebecilik mesleği ile ilgili olduğunu düşünüyorum. Gerekli konularda bir hukukçu ile birlikte çalışılabilir. Teknik konularda ise mühendis vb. kimselerle kurul hâlinde görev yapabilir.

C.3.) Avukatlık, Mali müşavirlik, bankacılık, sigortacılık mesleklerinin birlikte çalışması halinde fayda sağlayacağını düşünüyorum.

C.4.) *Bu grupta başta yeminli mali müşavirler, mali müşavirler ve bilirkişiler olarak sıralayabiliriz.*

C.5.) *Adli muhasebecilik alanının mevcut yasal düzlemdeki Adliye personeli, Mali müşavirler, Kolluk Kuvvetleri (Mali Polis), Bilirkişiler, Uzman Denetçiler, Adli Bilişim Uzmanlığı, Mali Suçları Araştırma Kurulu (MASAK) personeli ile koordineli çalışmasının faydalı olacağını düşünüyorum.*

C.6.) *Hukuk, Muhasebe, İnceleme ve Denetim konusunda yetkin olan meslek grupları*

C.7.) *Mali müşavirlik, psikolojik ve sosyolojik danışma kurumları, istatistik merkezleri, avukatlık büroları, denetim şirketleri vs.*

C.8.) *Yeminli Mali Müşavirler ile adli makamlara intikal etmiş olayın durumu veya konusuna uygun olan öğretim üyeleri ile birlikte çalışmasının faydalı olacağını düşünmekteyim.*

C.9.) *Arabulucu, avukat, mali müşavir, mahkeme aşamasında ise bilirkişi.*

C.10.) *Uygulamada muhasebe ve finans uzmanları tek başlarına bilirkişi olarak atanabildikleri gibi, birden fazla üyeden oluşan bir bilirkişi heyetinin içerisinde de yer alabilmektedirler. Heyet olarak atanan bilirkişi kurullarında sağlıklı bir rapor ortaya çıkabilmesi, heyetin her üyesinin birlikte çalışma kültürüne ve deneyimine sahip olup olmamasıyla doğrudan ilişkilidir.*

Bu konuda da uygulamada yaşanan en önemli sorun mahkemeler tarafından yapılan görevlendirmelerde her bir bilirkişi üyesinden cevabı istenilen sorular açıkça ifade edilmeyip, heyetin tümüne ortak bir görevlendirme yapılmasıdır.

Birden fazla üyeden oluşan bilirkişi kurullarında dikkat edilmesi gereken en önemli husus, her üyenin kendi uzmanlık alanı ile ilgili konuda inceleme ve değerlendirmelerini yapıp, ulaşılan sonuç ortak bir ifade ile dile getirilmelidir. Ortak bir sonuca ulaşılmadığı durumlarda ise en uygun çözüm yolu, her üyenin kendi uzmanlık alanı ile ilgili görüş ve kanaatini belirtip, nihai takdiri mahkemeye bırakmalarıdır.

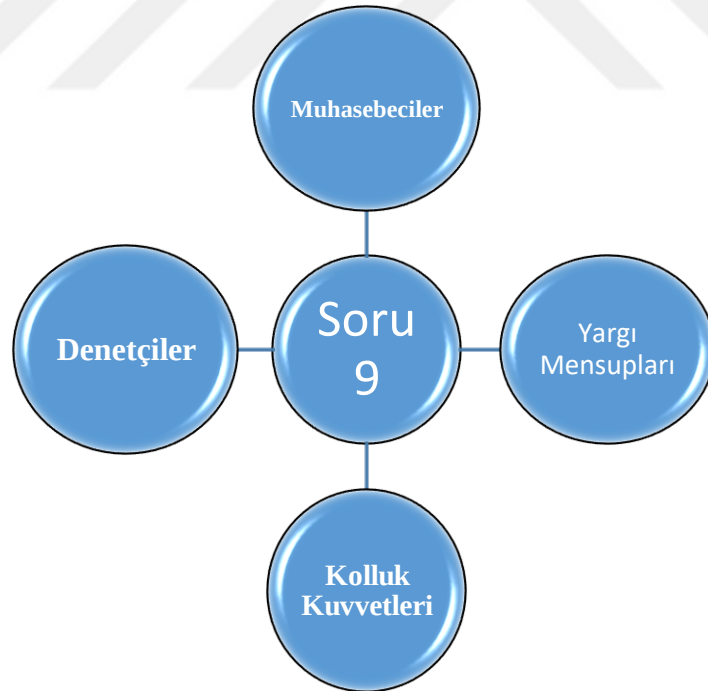
C.11.) *Serbest mali müşavirlik, yeminli mali müşavirlik.*

C.12.) 3568 sayılı kanun kapsamında faaliyet gösteren serbest muhasebeci mali müşavirler, yeminli mali müşavirler ile hukuk danışma büroları kapsamında faaliyet gösteren av. vs. hukuk danışmanları ile çalışmaları fazlasıyla önem taşımaktadır.

C.13.) Yeminli Mali Müşavirler

Dokuzuncu soruya yönelik katılımcı cevaplarının değerlendirilmesi:

Adli muhasebecilik mesleğinin hangi mesleklerle ilişkilendirilmesi ve birlikte çalışması sorusuna katılımcıların verdiği cevaplar incelendiğinde katılımcıların büyük çoğunluğu net ve kesin cevaplar vermiştir. Bunun sebebi sorunun yorumdan çok direk bir meslekle ilişkilendirilmesi istenmiş olmasıdır. Cevapların yoğunluğu muhasebeciler ve yargı mensupları (hâkim, savcı ve avukatlar) üzerinde birleşmektedir. Kolluk kuvvetleri, denetçiler, bankacılık ve sigortacılık sektörü de katılımcıların değindikleri meslek grupları arasındadır.



Şekil 10. Dokuzuncu sorunun odaklandığı kavramlar

Katılımcıların dokuzuncu soruya verdiği cevaplar incelendiğinde dört temel kavram üzerinde yoğunlaşıldığı tespit edilmiştir. Birincisi muhasebeciler, ikincisi yargı mensupları, üçüncüsü kolluk kuvvetleri ve dördüncüsü de denetçilerdir.

S.10.) Adli muhasebe meslek uzmanı olabilmek için hangi koşulların aranması gerektiğini ve hangi süreçlerin işletilmesi gerektiğini düşünüyorsunuz?

C.1.) Muhasebe ve denetim süreçlerine hâkim olmak başta olmak üzere istatistik ve psikoloji alanında eğitim almak gereklidir.

Süreç kontrolü, bilgi belge incelemesi, karşıt inceleme yapılması, birebir görüşmeler, toplantılar yapılması

C.2.) Nitelikli ve buna münhasır bir eğitim almakta fayda olabilir. Ancak bu bir sertifikadan ibaret olmamalıdır.

C.3.) Tek bir alanda alınan eğitimin ve özellikle sadece lisans düzeyinde bir eğitimin yeterli olacağı kanaatinde değilim. Birden çok alanda ve lisansüstü eğitim koşulunun aranması gerekir. Aksi halde sadece o alanın meslektaşı olunur.

C.4.) Öncelikli olarak meslek konusunda eğitim almış ve belirlenmiş sınavları geçerek yeterliliklerini ispat etmiş kişilerin, meslek konusunda tecrübe sahibi kişilerin yanında belirli bir süre staj görmesi gerekmektedir.

C.5.) “Adli Muhasebe Meslek Uzmanı” olunabilmesi için istenen Akademik ve yeterli muhasebe eğitiminin yanında Mali Soruşturma bilgisine sahip, yeteri kadar hukuk bilgisi eğitimi alınarak alanda uzmanlaşması gerektiğini düşünüyorum.

C.6.) Bağımsızlık, objektiflik (olaylara tarafsız bakılması), mesleki yeterlilik

C.7.) Muhasebe, hukuk, denetim, istatistik, psikoloji, sosyoloji gibi alanlarda yeterlik sınavlarına tabi tutulmalı ve karşılığında sertifika verilmelidir.

C.8.) En az lisans düzeyine sahip, muhasebe ile ilgili olan bir bölümden mezun olmasının yanı sıra muhasebe meslek mensuplarında olduğu gibi staj başlatma ve ruhsatlandırma sınavları şeklinde sınavlar ile staj uygulamalarını başarıyla tamamlamış olma koşullarına sahip olunması gerektiğini düşünüyorum

C.9.) *Hukuk – İktisat derslerinin verildiği bir lisans programından mezun olan, bunun dışında ciddi bir alan sınavı ve belirli süre staj ve belirli sayıda rapor hazırlayanların mesleğe kabullerinin yapılması şartlarına bağlı tutulabilir.*

C.10.) *Adli muhasebe meslek uzmanı olabilmek için gerekli olan şartlar kanunla belirlenmiş olup, genel olarak üniversite mezunu olmak ve alanında 5 yıllık tecrübe sahibi olmak yeterli görülmektedir.*

Daha önce ifade ettiğim üzere Adli muhasebecilik bir uzmanlık alanı olduğu için, yüksek lisans programlarında bir ders olarak müfredatlara konulabilir. Bununla birlikte adli muhasebe konusunda eğitimden daha çok tecrübenin daha önemli olduğunu düşünmekteyim.

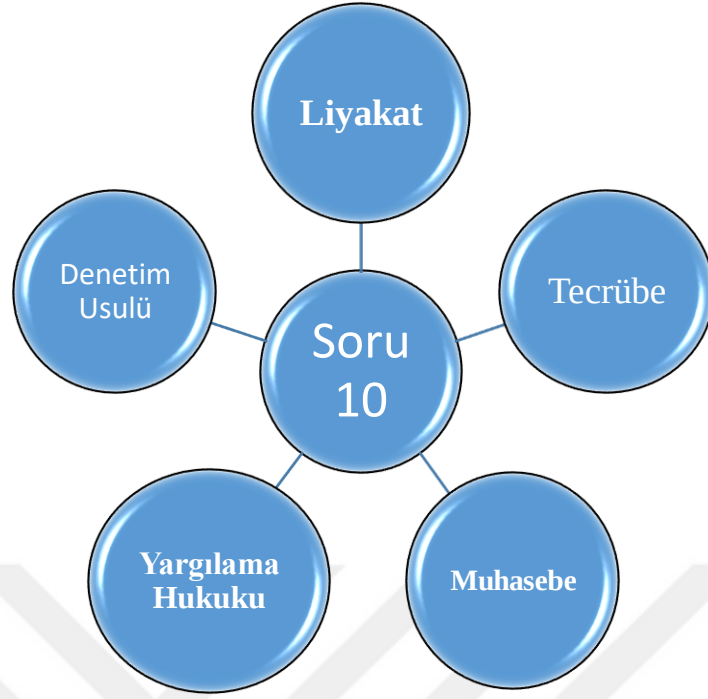
C.11.) *Hukuki ve iktisadi bilgisi olan yeterliliğe sahip kişilerin öncü olması.*

C.12.) *Alanla ilgili mesleklerde en az 5 yıl çalışmış olmak, gerekli mevzuata hâkim olmak, bu alandaki sınavları geçmiş olmak ve uygulamada karşılaşılabilecek sorunların çözümü amacıyla deneyim sahibi olmak.*

C.13.) *Tecrübeye ve çağın gereği olan bilişim teknolojilerine hâkim, etik ilkeleri gözeten, bağımsız, YMM olabilme koşullarını (belgesine) sağlamış kişilerin özelliklerinin aranması gerekir.*

Onuncu soruya yönelik katılımcı cevaplarının değerlendirilmesi:

Katılımcılara yöneltilen adli muhasebe uzmanı olmak isteyenlerde aranması gereken koşulların neler olabileceği sorusuna verilen cevaplar incelendiğinde özellikle muhasebe ve yargılama hukuku bilmek cevapların büyük çoğunluğunun ortak paydası olarak görülmektedir. Ayrıca denetim aşamaları ve sürecini sahada görerek bilmenin de önemine değinilmiştir. Tabii olarak liyakat her zamanki gibi önem sırasında öndeki yerini korumakta olduğu görülmüştür. Adli muhasebenin konularına giren meslek mensuplarından, tecrübeli kişilerden seçilmesi hususuna da değinilmiştir. Adli muhasebe eğitiminin yanı sıra sahada tecrübe kazanmış, deneyimli, bağımsız, dürüst ve tarafsız kişilerce bu mesleğin icra edilmesi gerektiği sonuçları cevaplardan anlaşılan çıkarımlardandır.



Şekil 11. Onuncu sorunun odaklandığı kavramlar

Katılımcılara yöneltilen onuncu soruya verilen cevaplar incelendiğinde beş temel kavram üzerinde yoğunlaştığı tespit edilmiştir. Birincisi liyakat, ikincisi tecrübe, üçüncüsü muhasebe, yargılama hukuku ve beşincisi de denetim usulüdür.

S.11.) Adli muhasebe uzmanlarının görevlendirilmesi ve ücretlendirilmesi konusunda hangi kurumların ya da şahısların görevlendirilmesi gerektiğini düşünüyorsunuz? Lütfen belirtiniz.

C.1.) TÜRMOB

C.2.) Mahkemelerin ve savcılıkların görevlendirme yapması ve dosya türüne göre uygun yöntemde ödeme yapılması uygun olacaktır. Adalet Bakanlığı Hukuk İşleri Genel Müdürlüğü Bilirkişilik Daire Başkanlığı tarafından bu konuda bir liste oluşturulması mümkün olabilir.

C.3.) Bir uzmanlık mesleği olarak kabulü halinde bir meslek odası da kurulacağı kanaatindeyim.

Neredeyse her meslekte artık bir asgari ücret tarifiesi belirlenmektedir. Bu alanda da bir ücret tarifiesi belirlenebilir. Ancak yine birçok meslekte “işin niteliği gereği” açıklaması

yapılır. Bu ise muğlak bir ifadedir. Adli muhasebede de “işin niteliği gereği” bir ücret belirlenebilir.

C.4.) Mesleğin yasal bir mevzuat çerçevesinde öncelikle eğitimini almış asgari yeterliliğe sahip asıl mesleğinde yeterli tecrübesi olan kişi ve kurumların görevlendirilmesini gerektiğini düşünüyorum.

C.5.) Adli Muhasebe Uzmanlarının görevlendirilmesi ve ücretlendirilmesi konusunda görevlendirmenin yapılacağı il yargı çevresinde bulunan Adliyelerin ve Bağımsız Denetim Şirketlerince yapılması gerektiğini düşünüyorum.

C.6.) Adalet Bakanlığı, Maliye Bakanlığı ve İçişleri Bakanlığı

C.7.) Hazine ve Maliye Bakanlığı, SPK ve TÜRMOB ortaklığı olabilir ya da burada görev alan uzman kişilerden oluşturulacak bir komisyon olabilir.

C.8.) Yeminli Mali Müşavirler ile adli makamlara intikal etmiş olayın durumu veya konusuna uygun olan öğretim üyelerinin görevlendirilmesi gerektiğini düşünüyorum

C.9.) Adalet Bakanlığı bünyesinde kamu görevlisi olarak görev alınmalı. Sabit maaşı olmalı.

C.10.) Uygulamada bilirkişi ataması yapan makam mahkeme başkanları ve/veya hâkimlerdir. Hâkimin bir dava hakkında karar verebilmesi için mutlaka somut bilgiye, diğer bir ifade ile kanıta ihtiyacı vardır. Hâkimin mesleki ve genel bilgisi ile bilmesi mümkün olmayan teknik konulardaki kanıtları kavrayabilmesi ve değerlendirebilmesi için ise alanında uzman bir kişinin görüşüne ihtiyacı vardır. Türk hukuk terminolojisinde kendisinden teknik konularda açıklama istenen kişi veya kuruma “bilirkişi” denmektedir.

Her ne kadar görevlendirmelerin merkezi bir sistem tarafından yapılması, hâkimlerin bilirkişi seçimine müdahil olmaması bazı çevreler tarafından savunulmakta ise de, ben her hâkimin kendi bilirkişisini belirleme özgürlüğüne sahip olması gerektiğini düşünmekteyim.

Ücretlendirme konusunda Bilirkişilik Daire Başkanlığı tarafından bir tarife yayımlanmakta ise de, bu tarife genel olarak bilirkişilere ödenecek taban ücreti ifade etmektedir. Tavan ücret konusunda ise bir sınır bulunmamaktadır.

Bilirkişilik müessesesinden istenilen faydanın sağlanabilmesi için, bilirkişinin dava konusu olayın çözümü için sarf edeceği emek ile bilirkişiye bu iş için takdir edilen ücretin uyumlu olması gerekmektedir. Bilirkişi raporlarının kalitesi ile bilirkişi ücretleri arasında belirli bir düzeyde doğrusal yönde bir ilişki bulunduğunu düşünmekteyim. Ücretlerin güncel ekonomik koşullara, harcanacak zaman ve emekle uyumlu olmaması durumunda, tecrübeli ve kaliteli bilirkişilerin görev almaktan belirli gerekçelerle kaçındıkları, tecrübeli ve kaliteli bilirkişilerin görevden kaçındıkları bir ortamda ise meydan tecrübesiz ve kalitesiz bilirkişilere kalmaktadır.

Ücretlendirmede konusunda önemli bir görevde, bilirkişi ataması yapan makam olan mahkeme başkanları ve/veya hâkimlere düşmektedir. Görevlendirme yapan hâkimlerin her dosyaya standart bir ücret yazma yerine, bilirkişinin harcayacağı emek ve zamanla bir uyumlu bir ücret takdir etmesi gerekmektedir. Hâkimin bunu yapabilesi için ise dosyanın içeriğine ve bilirkişinin harcayacağı emek ve zamanı doğru bir şekilde takdir edecek tecrübeye sahip olması gerekmektedir.

C.11.) Net bilgi için detaylı bilgilendirme gerekiyor.

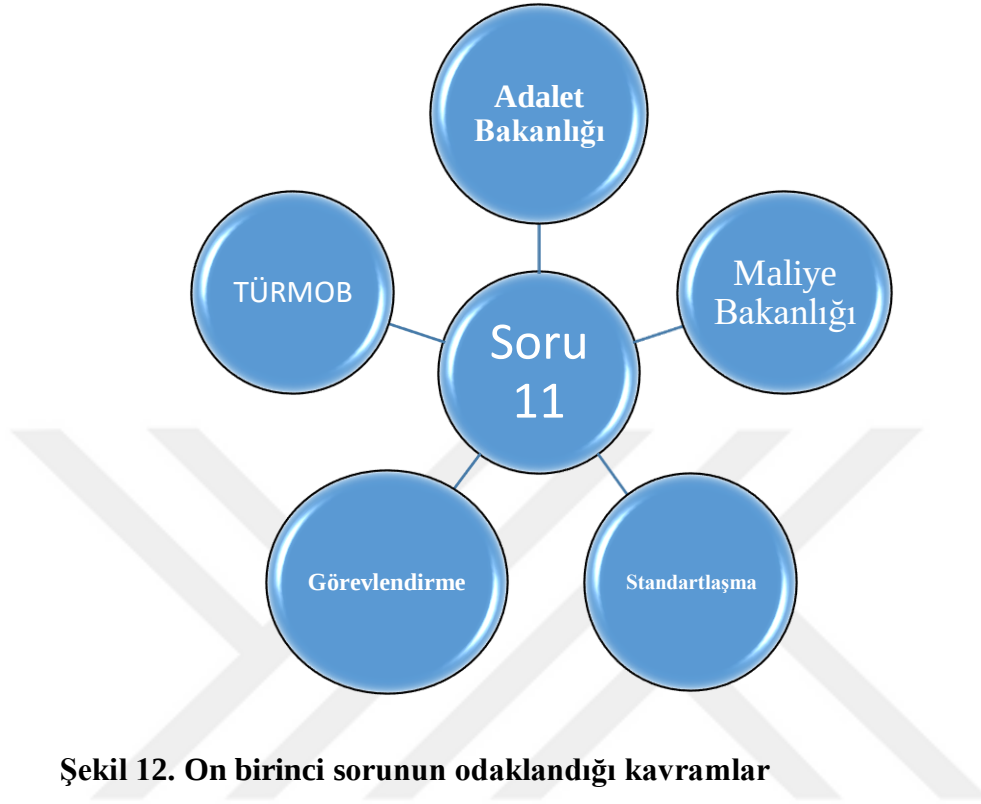
C.12.) TÜRMOB ve KGK bünyesinde görevlendirme yapılabilir.

C.13.) YMM'lerin görevlendirilmesi gerektiğini düşünüyorum, dosya ve işin tamamlanma süresi (yoğunluk) üzerinden bir ücretlendirmenin uygun olduğunu düşünüyorum.

On birinci soruya yönelik katılımcı cevaplarının değerlendirilmesi:

Adli muhasebecilerin görevlendirilmesi veya ücretlendirilmesi konusu ile ilgili soruya katılımcıların verdiği cevaplar incelendiğinde Adalet Bakanlığı, mahkemeler savcılık, TÜRMOB, MASAK gibi kurumların adli muhasebecileri görevlendirmesi gerektiği fikirleri belirtilmiştir. Ayrıca bağımsız denetim şirketlerince de görevlendirme yapabileceği düşünceleri de mevcuttur. Adli muhasebe meslek odası kurulması gerektiği sonucuna da ulaşılabilmektedir. Ücretlendirme konusunda ise işin niteliğine göre Adalet Bakanlığı'nın görüşü de alınarak Maliye Bakanlığınca bir ücretlendirme yapılabileceği konusuna değinilmiştir. Hem görevlendirmenin hem de ücretlendirmenin kamu kurumlarınca yapılması gerektiği görüşünün ağır bastığı görülmektedir. Adli

muhasebenin etki alanı göz önünde bulundurulduğunda katılımcıların bu fikirlerinin gayet doğal ve makul olduğu değerlendirilebilmektedir.



Şekil 12. On birinci sorunun odaklandığı kavramlar

On birinci soruya katılımcıların verdiği cevaplar incelendiğinde Adalet Bakanlığı, Maliye Bakanlığı, standartlaşma, görevlendirme ve TÜRMOB kavramları üzerinde yoğunlaşıldığı tespit edilmiştir.

3.6. Genel Değerlendirme

Amerika Birleşik Devletleri gibi gelişmiş ülkelerde çok uzun zamandır etkin bir şekilde faaliyet gösteren adli muhasebe disiplini ve adli muhasebecilik mesleği ülkemizde tam manasıyla kullanılmaması bir yana bilinirliği ve farkındalığı da çok düşük düzeyde olduğu görülmektedir. Bunun en önemli sebeplerinden biri de ülkemizde bilirkişilik, uzlaştırmacılık gibi birimlerin adli muhasebe yerine geçtiğinin düşünülmesidir. Adli muhasebenin ise daha multidisipliner bir mecra olduğunu söyleyebiliriz.

Adli muhasebecilik, mali müşavirlik(muhasebecilik) mesleği ile sık sık karıştırılmaktadır. Oysa muhasebecilik daha çok işin kayıt kısmıyla ilgilidir. Adli muhasebecilik ise denetim ve kayıtların incelenmesi yönüyle farklı bir disiplindir.

Muhasebe biliminin ortak ve baş aktör olması bu kafa karışıklığının başlıca sebebi olabilir.

Adli muhasebenin kullandığı en önemli alanlar adından da anlaşılacağı gibi muhasebe ve hukuktur. Bunların yanı sıra matematik, psikoloji, kriminoloji, denetim ve teknolojiyi muhasebe ve hukuk ile harmanlayarak kendi özel tarzını oluşturur.

Adli muhasebeciliğin ülkemizde gelişmesi için lisans düzeyinde hukuk fakültelerine muhasebe dersleri, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültelerine de hukuk derslerinin müfredatlara eklenip bu derslerin daha kapsamlı gösterilmesi adli muhasebeciliğin farkındalığı ve etkin hale gelmesi için çok faydalı olabilecektir. Kolluk kuvvetleri yetiştiren okullarda da muhasebe ve hukuk dersleri birlikte planlanmalıdır. Ayrıca mali müşavirler, bilirkişiler, uzlaştırmacılar, kolluk kuvvetleri, denetmenler meslek içi eğitim, kurs, seminer vb. programlarla mesleki tecrübelerini de birleştirerek kaliteli birer adli muhasebeci olabileceklerdir.

Adli muhasebenin ve adli muhasebe mesleğinin Türkiye’de uygulanabilirliği konusunda yönetsel bazı aksaklıkların yaşanabileceği düşüncesi olsa da ülkemizin denetim mekanizmaları arasına girmesi gereken bir disiplin olduğu düşünülmektedir. İlimizde gerçekleştirdiğimiz araştırmaya katılan meslek mensupları adli muhasebe ve adli muhasebecilik mesleğinin ülkemize pozitif katkılar sunacağı görüşünde birleşmişlerdir. Yargılamalarda mahkemelerin sonuçlanma süreçlerinin kısılacağı öngörülmektedir. İşletmelerin, sanayi kuruluşlarının ve hatta kamu kurumlarının karşılaşacağı uyuşmazlıklarda ve mali denetimlerinde adli muhasebenin önemli katkıları olabilecektir. Adli muhasebeciliği mali müşavirlerden farklı olarak adeta bir dedektiflik organizasyonu gibi görmek de mümkündür. Tüm bunlar için adli muhasebe meslek mevzuatına ihtiyaç duyulmaktadır. Bundan daha önce akademisyenler yapacakları akademik çalışmalar ve eserlerle adli muhasebenin tanıtımı ve farkındalığına çok büyük katkıda bulunabileceklerdir. Farkındalık ile birlikte meslekleşme ve takiben profesyonelleşme adli muhasebenin ülkemizde bir temel üzerinde yükselmesine olanak sağlayacaktır. Mali uyuşmazlıklarda, hukuk bilgisiyle çözüme varılamayan davalarda hâkimler bütün mesleki yetkinlikleri taşıyan bilirkişilere ihtiyaç duymaktadır. Türkiye’de mali uyuşmazlıklarda danışılan kişiler, bilirkişilerdir. Adli muhasebecilik mesleğinin özellikle Amerika Birleşik Devletleri gibi gelişmiş ülkelerde kişilik dâhil her anlamda taşınması gereken özellikler açık olarak

tanımlanmaktadır. Ülkemiz açısından adli muhasebeciliğe bakıldığında, yasal düzenleme ve mevzuatı olmayan, birtakım meslek mensuplarınca bilirkişilik, uzlaştırmacılık gibi alt kollardan yürütülen ve belirlenmiş bir çerçevesi olmayan bir kavram olarak görülmektedir. Genellikle muhasebeciler adli muhasebecilerin yapması gereken iş ve işlemleri yapmaktadırlar. Fakat muhasebecilerin, adli muhasebecilerde bulunması gereken özelliklerin tamamına sahip olup olmadıkları dikkate alınmadığı görülmektedir.



Tablo 3. Adli Muhasebe Meslek ve Alanına Yönelik Yargı ve Öneriler

Mesleğe Yönelik Yargı ve Öneriler	Alana Yönelik Yargı ve Öneriler
Türkiye’de yeterince tanınmayan bir meslek dalı	Hukuki ihtilafların çözümü noktasında muhasebe süreci içeren bir bilim dalı
Türkiye için gerekli bir meslek	Multidisipliner bir yapıya sahip
Bir mevzuat üzerine temellendirilmeli	Farkındalık ve tanıtımı yapılmalı
Görev tanımı yapılmalı	Akademik faaliyetlerle desteklenmeli
Ücretlendirme durumu netleştirilmeli	Okullarda eğitimi verilmeli
Uzman ve liyakat sahibi kişilerle profesyonelleşmeli	Teorinin yanı sıra uygulamalı olarak öğrenilir
Mali Müşavirlik ve bilirkişilikten farklı bir meslek	Muhasebe ve hukuktan sonra en etkin yardımcıları; Teknoloji, kriminoloji ve psikoloji
Barolar, odalar benzeri bir mesleki örgütlenmeye gidilmeli	Suiistimal, Hile ve Yolsuzluk Araştırmacılığı
Yargı, kolluk ve denetim mekanizmasına pozitif katkı	Şiarı; Bağımsızlık, Tarafsızlık ve Etkili Denetim

Yukarıda belirtilen yargı ve önerilere ek olarak elde edilen bulguların üç anlamlı grup üzerine yoğunlaştığı tespit edilmiştir.



Şekil 13. İçerik Analizinin Üç Temel Vurgusu

Elde edilen sonuçlar değerlendirildiğinde adli muhasebe konusunda her üç meslek grubu açısından da farkındalığın artırılması gerektiği vurgulanmaktadır. Bu meslek gruplarının cevapları analiz edildiğinde adli muhasebe konusunun toplum ve ilgili kuruluşlar nezdinde de tanıtılmasının ve bilinirliğinin artırılmasının faydalı olacağı düşünülmektedir.

Profesyonelleşme bir mesleğin sınırlarının belirginleştirilmesi ve standartlarının uygulamaya yansımaları olarak kabul edilmektedir. Her meslek dalının belirli ölçülerde profesyonelleşme hedefleri ve idealleri bulunmaktadır. Adli muhasebe alanının ve bu mesleğin profesyonelleşme ihtiyacının çok yüksek olduğu görülmektedir. Yargı mensupları akademisyenler ve muhasebe meslek mensupları adli muhasebe alanı mesleğinin profesyonel standartlarının oluşturulması ve belirli kriterlerin oluşturulması konusunda hem fikir görüş beyan etmektedirler. Elde edilen veriler ışığında adli muhasebecilik mesleğinin uygulamaya geçiş öncesinde ciddi kurumsal düzenlemelere ve profesyonelleşmeye ihtiyaç duyduğu öngörülmektedir.

Eğitim bir disipline ve meslek alanının gelişimi ve kendisinden beklenen faydayı sunması noktasında stratejik öneme sahip bir süreçtir. Eğitim yetiştirme ve geliştirme amacıyla belli bir konuda yetenek ve yetkinlik kazandırma ve olgunlaştırma çabasıdır. Bu çaba bilinçli olduğu takdirde daha fazla önem kazanmaktadır. Dolayısıyla adli muhasebe alanında yürütülecek tüm eğitim faaliyetlerinin belirli amaç ve hedefler doğrultusunda yapılmasında fayda bulunmaktadır. Özellikle yargı ve finans alanını yakından ilgilendiren adli muhasebe alanının daha çok uzmanlık gerektirdiği sonucuna ulaşılmıştır.

SONUÇ ve ÖNERİLER

Genel olarak bakıldığında çalışmanın hedefi adli muhasebe disiplini ve adli muhasebecilik mesleği hakkında bilgi vermek, farkındalık oluşturmak ve somut bulgulara ulaşmaktır. Ayriyeten adli muhasebe ve adli muhasebecilik mesleğinin etkin kullanıldığı ülkelere göre Türkiye'deki konumunu ve durumunu ele almaktır.

Adli muhasebecilik bilirkişilik ve uzlaştırmacılık gibi başka meslek icra edenlerin yardımcı oldukları bir iş olarak görülmemelidir. Ayrı bir meslek örgütü, ayrı bir mevzuatı ve yasal düzenlemeleri olmalıdır. Avukatlık, mali müşavirlik gibi kendine has bir meslek halini almalıdır. Bu sayede yeni bir istihdam kalemi olarak da ekonomiye katkıları olabilecektir. Ücretlendirilmesi de bu şartlarda değerlendirilmelidir. Adli muhasebeci olacak kişilerde liyakat en üst düzeyde tutulmalı, aynen yargı bağımsızlığı gibi bağımsızlık ve tarafsızlık en temel ilke kabul edilmelidir.

Adli muhasebe eğitimi hukuk ve muhasebenin yanı sıra matematik, denetim ve vergi hukuku, sosyoloji, psikoloji, kriminoloji, teknoloji, veri analizi vb. bilim dallarıyla mutlaka desteklenmelidir. Adli muhasebenin tanınırlığı ve farkındalığı için akademik çalışmaların daha da artması gerekmektedir.

İşletmeler, sanayi kuruluşları ve kamu kurumları gerek kurumlar arası gerekse kişilerle olan anlaşmazlıklarda adli muhasebe ve adli muhasebecilerden faydalanarak daha pratik ve pragmatik sonuçlara ulaşabileceklerdir.

Teknolojinin geldiği durdurulamaz seviye göz önüne alındığında artan rekabetle birlikte işletmeler ve gerçek kişilerin hile yapma istek ve imkânları artmaktadır. Her ne kadar rakamlar normal gözükse de arka planda çok çeşitli hileler olabilmektedir. Tam da bu noktada bu hile ve suiistimalleri ortaya çıkaracak olan uzman kişilerin hazırlıklı ve donanımlı olmalıdır. Mahkemelerin de karar verme aşamasında tüm bu uzmanlık gerektiren konularda adli muhasebecilere olan ihtiyaçları hissedilmektedir.

Türkiye'de adli muhasebecilik mesleğini tam manasıyla karşılayan profesyonel bir meslek örgütü bulunmamaktadır. Daha önce de belirttiğimiz mali suç ve hilelerin genişleyen sınırları düşünüldüğünde ülkemizde profesyonel adli muhasebe meslek mensuplarına ihtiyacın daha da artacağı düşünülmektedir.

Amerika Birleşik Devletleri ve Kanada gibi gelişmiş ülkelerde adli muhasebe disiplininin birçok faydası bulunmakta ve paydaşlar gönüllü katılım sağlamaktadır. Dolayısı ile ülkemizde de adli muhasebe alanının olası faydalarının belirlenerek çıkar gruplarının bu konuda bilgi sahibi olmaları sağlanmalıdır. Bu sürecin pratiğe dönüşmesi durumunda hem kolluk kuvvetlerinin hem de yargı sisteminin yükünün hafifleyeceği düşünülmektedir. Türkiye’de adli muhasebe disiplini ve adli muhasebeciliğin faal olmasının pozitif faydalar sağlayabileceği değerlendirilmektedir.

Çalışmada adli muhasebe ve adli muhasebecilik kavramları uzman tanıklık, dava destekleri, hile ve suiistimal denetçiliği üzerinden ele alınmıştır. Adli muhasebe ve adli muhasebecilik mesleği bundan sonra yapılacak çalışmalarda kapsadığı diğer konular açısından da incelenebilir.

Araştırma genel olarak kolluk kuvvetleri, muhasebeciler ve yargı mensuplarının görüşlerine dayanmaktadır. Bundan sonra yapılacak çalışmalarda işletme çalışanları ve yöneticileri, kanun koyucular, üniversite mensupları, denetim elemanları gibi farklı örneklemelere yönelik araştırma desenleri çizilebilir. Farklı örneklemelerin bu konudaki tutum ve görüşleri adli muhasebe konusunun bütüncül bir şekilde anlaşılmasına katkı sunacaktır.

KAYNAKÇA

- Abdioğlu, H. (2016), *Maliyet Muhasebesi ve Uygulamalar*, Bursa: Dora Basım Yayın
- Ağca, A. (2003), Ülke Muhasebe Sistemlerindeki Farklılıklar Ve Bu Farklılıklardan Kaynaklanan Sorunlara Getirilen Çözüm Önerileri, *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Sayı 8
- Aktaş, H. ve Kuloğlu G. (2008), Adli Muhasebe ve Adli Muhasebecilik Mesleği, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, Yıl 8, Sayı 25, s.101-120
- Akyel, N. (2009), Adli Muhasebecilik ve Türkiye’de Uygulanabilmesi İçin Altyapı Bileşenlerinin Mevcut Durumu, Değerlendirilmesi ve Öneriler, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Doktora Tezi
- Altaylı, E. (2022), ‘Adli Muhasebe – Adli Müşavirlik Kapsamında Hile Araştırmacılığı, Regresyon (Bağlanım) Modeli ile Analizi ve Raporlanması’, Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi
- Altıntaş, T. (2011), Uluslararası Muhasebe ve Türkiye’de Muhasebe Hukuku, *İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Sayı 1, s. 162 – 174
- Aracı, H. ve Çevik Özcan, E. (2019), Adli Muhasebe: Adli Muhasebecilik Mesleği Yetkinlikleri, Önemi ve Türkiye’deki Yeri, *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, Cilt 26, Sayı 3, 801 -813
- Ardıç, O. (2007), *Borçlar Hukuku*, 5.Basım, Ankara: Agon Bilgi Akademisi
- Arslan, M. (2019), *İşletme Yönetimi I*, Yayınlanmamış Ders Notları, Birecik
- Aslan, N. ve Aslan, S. ve Terzi, N. (2008), *Disiplinler Arası Bir Yaklaşım Olarak Uyuşmayan İkizler – Muhasebe – Ekonomi İlişkisi*, 1. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul
- Ataman, Ü. ve Hacırüstemoğlu, R. ve Bozkurt, N. (2001), *Muhasebe Denetimi Uygulamaları*, 1.Baskı Alfa Yayınları, İstanbul
- Ayboğa, H. (2003), Globalleşme Sürecinde Ülkemizde Muhasebe Mesleği ve Meslek Mensuplarının Eğitimi, *Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, Cilt 18, Sayı 1, s. 327-359

- Aydın, S. (2015), *Entegre Raporlama*, İstanbul: Türkmen Kitabevi
- Aydın, S. (2021), Endüstriyel Pazarlarda Satış Temsilcilerinin Sosyal Medya Kullanımı: Müşteri Yönelimi, Uyum Sağlayıcı Satış Davranışları ve Satış Performansı İlişkisi, *Turkish Studies – Ekonomi*, Cilt 16, Sayı 2, s. 705 – 724
- Aylan, S. ve Koç, H. (2017), İşletmelerin Kurumsallaşma Kriterlerinin Belirlenmesine Yönelik Bir Ölçek Geliştirme Çalışması, *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt 19, Sayı 2, s. 56 – 585
- Altuğ, O. (1999), Muhasebe Hukuk İlişkileri, Türkmen Kitabevi, İstanbul
- Bal, H. (2013). Nitel Araştırma Yöntemleri, Isparta: Fakülte Kitabevi.
- Balcı, M. (2014), *Adli Muhasebe, Uygulamaları ve Günümüzdeki Durumu*, İstanbul Kültür Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi
- Ballı, İ., Üstün, F. Ve Ballı, E. (2020), Küçük ve Orta Büyüklükteki Otel İşletmelerinde Yönetim Fonksiyonlarının Uygulanması, *Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi SBE Dergisi*, Cilt 10, Sayı 1, s.150 – 170
- Banar, K. ve Ekergil, V. (2010), Muhasebe Meslek Mensuplarının Hizmet Kalitesi: Sunulan, *Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt 10, Sayı 1, s. 39 – 60
- Bekci, İ., Apalı, A ve Engin, M. (2020), İşletme Ölçeğini Belirleyen Kriterler ile Kobilerde Muhasebe Bilgi Sisteminin İşletme Fonksiyonları Açısından Öneminin İncelenmesi: Burdur Örneği, *Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi SBE Dergisi*, Cilt 10, Sayı 1, s. 260-279.
- Benson, M. L. ve Simpson, S.S. (2009), *Beyaz Yakalı Suç: Bir Fırsat Perspektifi*, 1. Baskı, Routledge, New York
- Bozkurt, N. (2000), Mali Tablolarda İşletme Yönetimi Tarafından Yapılan Muhasebe Hileleri, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı 12, s. 16
- Bozkurt, N. (2009), *İşletmelerin Kara Deliği Hile, Çalışan Merhaleleri*, İstanbul: Alfa Yayınları

Brazil, M.K., “Forensic Accounting and Litigation Support”, Service Brochures, <http://www.mkbrazil.com/publications/Service%2Brochures/Forensic%20Accounting.pdf>, (07.07.2021)

Can, E. (2012), *Uluslararası İşletmecilik*, İstanbul: Beta Basım

Carrabine, E., Cox, P., Lee, M., Plummer, K. & South, N. (2009), *Criminology*, Routledge, New York – USA

Crumbley, D. L. (1995), “Forensic Accountants Appearing in the Literature”, *New Accountant*, Glen Head, Apr., Vol. 10, Is. 7, s. 23-25

Curtis, G. E. (2008), “The Model Curriculum in Fraud and Forensic Accounting and Economic Crime Programs at Utica College”, *Accounting Education*, Vol. 23, No. 4, pp. 581-592

Çoban, Y. (2013), *Adli Muhasebede Uzman Tanıklık Mesleği: Muhasebe Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma*, Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi

Çabuk, A. ve Yücel, E. (2012), *Adli Muhasebecilik Mesleği ve Türkiye’de Uygulanabilirliğine Yönelik Bir Araştırma*, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı 54, s.27- 50

Çatıkkaş, Ö. ve Çalış, E. (2010), *Hile Denetiminde Proaktif Yaklaşımlar*, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı 45, s.146 - 156

Çırtlak, S. (2004), *Denetim İlke ve Esasları*, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 1.cilt 3.Baskı, Ankara

Çonkar, K., Uluşan, H. ve Öztürk, M. (2010), *Genel Muhasebe*, 5. Baskı, Ankara: Sözkese Matbaacılık

Diñç, E. ve Abdioğlu, H. (2009), *İşletmelerde Kurumsal Yönetim Anlayışı ve Muhasebe Bilgi Sistemi İlişkisi: İMKB-100 Şirketleri Üzerine Ampirik Bir 74 Araştırma*, *Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt 12, Sayı 21, s. 157-184

Ece, N. (2016), *Genel Muhasebe*, 2. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul

Efil, İ. (1999), *İşletmelerde Yönetim ve Organizasyon*, İstanbul: Alfa Yayınları 6. Baskı

- Elitaş, C ve Topçu, B. (2009), *Muhasebede İstatistik Kullanımı*, Gazi Kitabevi, Ankara
- Erol, M. (2008), İşletmelerde Yaşanan Yolsuzluklara (Hata ve Hileler) Karşı Denetimden Beklentiler, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt 13, Sayı 1, s. 229 – 237
- Fayol, H. (2005), *Genel ve Endüstriyel Yönetim*, Çeviren: Asım Çalıkoğlu, Ankara: Adres Yayınları
- Gökgöz, A. (2018), Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi ve Borsa İstanbul'da İşlem Gören İşletmeler Üzerine Bir Araştırma, *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies*, Cilt 2, Sayı 2, s. 126 – 138
- Göksu, S. (2011), *Adli Muhasebe Kapsamında Çalışan Hileleri ve Kars İlinde Adli Vakalar Analizi*, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi
- Güçlü, F. (2005), *Muhasebe Denetimi – İlkeler ve Teknikler*, 1. Baskı, Ankara: Detay Yayıncılık
- Gülten S. ve Kocaer, İ. (2011), *Adli Muhasebe Uygulamaları*, Ankara Ofset, Ankara
- Gülten, S. (2010), Adli Muhasebe Kavramı ve Adli Müşavirlik Mesleği, *Ankara Barosu Dergisi*, Yıl 68, Sayı 3, s. 311 – 320
- Hegazy, V. (2014), *Exploring the Forensic Accounting Practice in the UK: Evidence from the profession*, Doktora Tezi
- Helvacıoğlu, N. (2008), İşletmelerde Halkla İlişkiler İşlevinin Algılanması: Afyon İlinde Hizmet Sektöründe Bir Uygulama, *Afyon Kocatepe Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi*, Cilt 10, Sayı 1, s. 143 – 158
- Hopwood W. & Leiner J. J. & Young G. R. (2008), *Forensic Accounting* (1st Ed.). New York: McGraw-Hill Irwin
- İlic, D. (2010), İşletmelerin Kurumsal Sosyal Sorumluluk Düzeylerinin Belirlenmesine Yönelik Bir Literatür Taraması, *Ege Akademik Bakış Dergisi*, Cilt 10, Sayı 1, s. 303 -318
- İren, G. (2007), *Firma Başarısızlıklarını Önlemede Muhasebe ve Muhasebe Denetiminin Rolü*, Yüksek Lisans Tezi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Gazi Üniversitesi, Ankara

Kaplan, B. (2021), *Adli Muhasebecilik Mesleği ve Denetimle İlişkisi*, İstanbul Okan Üniversitesi Lisans Üstü Eğitim Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi

Karabayır, M. E. ve Cengiz, S. (2016), Muhasebe Hileleri Yoluyla Yapılan Yolsuzluklarda Bağımsız Denetimin Sorumluluğunun Araştırılması: Kuzeydoğu Anadolu Bölgesi Uygulaması, *Kafkas Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, Cilt 7, Sayı 14, s. 701 – 709

Karalar, R. (2004), Genel İşletme, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Basımevi

Karayalçın, Y. (1988), Muhasebe Hukuku, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, Hukuk Fakültesi, 2. Baskı, Ankara

Kaymak, C. (1996), *Muhasebede Yapılan Hata ve Hilelerin Muhasebe ve Muhasebe Denetimi Yönünden Değerlendirilmesi*, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Muhasebe Finansman Bilim Dalı, İstanbul

Kırlioğlu, H. ve Akyel, N. (2004), Enron Sonrası Bağımsız Denetimde Yaşananlar, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı 23, s. 28 - 34

Koca, N. (2010), *Muhasebe Denetiminde İç Kontrolün Hata ve Hileleri Önlemedeki Rolü ve Bir Alan Çalışması*, Yüksek Lisans Tezi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kahramanmaraş, Sütçü İmam Üniversitesi.

Koçel, T. (2007), *İşletme Yöneticiliği*, İstanbul: Beta Yayınları.

Kozak, M. (2021). Bilimsel Araştırma: Tasarım, Yazım ve Yayım Teknikleri, Ankara: Detay Yayıncılık.

Kök, D. ve Aksu, G. (2013), Müşteri Kredi Değerliliğinin Belirlenmesinde Analitik Ağ Süreci Kullanımı: Bir Model Önerisi, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı 59, s. 167 – 186

Kuloğlu, G. (2007), Adli Muhasebe Kapsamında Kredi Kartı Dolandırıcılıkları ve Türkiye Örneği, Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Doktora Tezi, Manisa

Lawrence, B. T. (1999), “Institutional Strategy”, *Journal of Management*, Vol:25, No 2, s. 173 – 185

Manning, G. A. (2005), *Financial Investigation and Forensic Accounting*, Boca Raton: Francis Group

Önder, Ş. (2019), İşletmelerin Kurumsal Sosyal Sorumlulukları ve Finansal Performansı Arasındaki İlişkinin Çift Yönlü İncelenmesi, *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, Cilt 12, Sayı 2, s. 181 – 196

Özçelik, H., Aracı, Ö. ve Keskin, S. (2017), Muhasebe Hata ve Hileleri: Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt 4, Sayı 29, s. 197 – 214

Özkan, M. (2020), Düünden Bugüne Belirsiz Dünyada Muhasebe, *Muhasebe ve Finans Araştırmaları Dergisi*, Sayı 18, s. 135 – 179

Paksoy, S. ve Taşdemir, D. Ç. (2021), *Teorikten Pratiğe İşletme Bilimi*, Çanakkale: Paradikma Akademi Basın Yayın Dağıtım

Pala, F. (2011), Adli Muhasebe Mesleği ve Türkiye’de Uygulanabilirliği, İstanbul Aydın Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi

Pamukçu, A. (2017), Adli Muhasebe ve Bağımsız Denetim Sürecine Etkisi, *Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi*, Cilt: 12, Sayı: 48, s. 227-244

Pazarçeviren, Y. S. (2005), Adli Muhasebecilik Mesleği, *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, Cilt 1, Sayı 2, s. 1 – 19

Ramamoorti, S. (2003), Chapter 1 Internal Auditing: History, Evolution, And Prospects, (1. Baskı), Florida: The Institute of Internal Auditors Research Foundation

Ramaswamy, V. (2007), New Frontiers: Training Forensic Accountants Within The Accounting Program, *Journal of College Teaching & Learning*, Vol. 4, Number 9, 31 – 38

Saçaklı, Y. (2011), *Adli Muhasebecilik Perspektifinde Türki’deki Üniversitelerde Muhasebe Denetimi Eğitimi ve Öneriler*, Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi

Schermerhorn, J.R. (1996), *Management and Organizational Behavior Essentials*, Canada: John Wiley & Sons Inc.

Sevilengül, O. (2016), *Genel Muhasebe*, Baskı:18, Ankara: Gazi Kitabevi

Singleton, T. W. & Singleton, A. J. (2010), *Fraud Auditing and Forensic Accounting*, Fourth Edition, John Wiley & Sons, Inc.

<https://sozluk.gov.tr/> (01.01.2022)

Sultanoğlu, B. ve Özerhan, Y. (2018), Muhasebe Teorisi ve Yeni Kavramsal Çerçeveye Göre Varlık, Borç Ve Özkaynak Kavramlarının Tanımı Ve Sunumu: Ülkelerarası Karşılaştırma, *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, Cilt 40, Sayı 2, s.319 – 346

Sürmeli, F. (2006), *Muhasebe Bilgi Sistemi*, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları

Şahin, B. (2011), *Adli Muhasebecilik Mesleği Ve 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Açısından İncelenmesi*, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Denetimi Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi

Şengel, S. (2017), *Konaklama İşletmeleri Muhasebesi*, Baskı 2, Ankara: Detay Yayıncılık

Şenol, Z. ve Ulutaş, A. (2018), Muhasebe Temelli Performans Ölçümleri ile Piyasa Temelli Performans Ölçümlerinin CRITIC ve ARAS Yöntemleriyle Değerlendirilmesi, *Finans Politik & Ekonomik Yorumlar*, Sayı 641, s. 83 – 102

Tayman, M. ve Tekşen, Ö. (2019), Muhasebe Denetiminde Karşılaşılan Hata ve Hileler: Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt 24, Sayı 3, s. 455 – 477

Telpner, Z. & Mostek, M. (2003), *Expert Witnessing in Forensic Accounting: A Handbook for LAwyers and Accountants*, CRC Press, USA

Tetik, N. (1997), Muhasebenin Temel Kavramları ve Mali Tablolar İlkelerinin Yönetim Muhasebesi Açısından Değerlendirilmesi, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt 2, Sayı 2, s. 147 – 160

Thornhill, W. T. (1995), *Forensic Accounting – How to Investigate Financial Fraud*, Richard D. Irwin Inc., New York

Toraman, C., Adbioğlu, H. ve İşgüden B.(2009), Aklama Suçunun Önlenmesine Yönelik Çabalar: Adli Muhasebecilik Mesleği ve Uygulamaları, *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt 11, Sayı 1, s.17 – 55

Toroslu, V. (2012). Muhasebe Teorisi, Ankara: Adalet Yayınevi.

Oberholzer, C. (2002), Quality Management in Forensic Accounting, Gordon Institute Of Business Science

Üçbaş, A. (2013), Kamu Mali Yönetim Sisteminde Muhasebenin Rolü ve Muhasebe Birimlerinin Yeniden Yapılandırılması, *Denetişim*, Sayı 11, s.92 – 100

Ünal, İ. H. ve Özdemir, F. S. (2020), Muhasebe Öğretiminde Mantıksal-Matematiksel Zekânın Akademik Başarı Üzerindeki Etkisi, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, Cilt 20, Sayı 60, s. 133 – 154

Vural, H. (2010), *Kara Para Aklama Suçu ile Mücadelede Adli Muhasebecilik Mesleği*, Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi

Velkova, S. K. ve Zlatkovski, Z. (2014), *İşletme*, Üsküp: Grafi Cki Centar Dooe

Zaim, H. ve Polat, M. (2013), İnsan Kaynakları Fonksiyonlarının Mukayeseli Önem Derecelerinin Belirlenmesi Üzerine Bir Uygulama, *Sosyal Siyaset Konferansları*, Sayı 64 -65, s. 35 – 59

Zeytin, M. (2007), *Bağımsız Muhasebe Meslek Mensuplarını Hata ve Etik Dışı Davranışlara Yönlendiren Faktörler*, Yüksek Lisans Tezi, Dumlupınar Üniversitesi

Zysman, Alan “Forensic Accounting Demystified”, [http://www.forensicaccounting.com/three\(5\).htm# start](http://www.forensicaccounting.com/three(5).htm#start), (08.07.2021).