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

ADLİ MUHASEBECİLİK MESLEĞİ VE FARKINDALIĞI: KAYSERİ'DE MUHASEBE MESLEK MENSUPLARI ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

Hazırlayan
Leyla ÜNEN

Danışman
Doç. Dr. Semra AKSOYLU

Yüksek Lisans Tezi

Mayıs 2019
KAYSERİ

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

ADLİ MUHASEBECİLİK MESLEĞİ VE FARKINDALIĞI: KAYSERİ'DE MUHASEBE MESLEK MENSUPLARI ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

(Yüksek Lisans Tezi)

Hazırlayan
Leyla ÜNEN

Danışman
Doç. Dr. Semra AKSOYLU

Mayıs 2019
KAYSERİ

BİLİMSEL ETİĞE UYGUNLUK SAYFASI

Bu tezin kendi çalışmam olduğunu, planlanmasından yazımına kadar hiçbir aşamasında etik dışı davranışımın olmadığını, tezdeki bütün bilgileri akademik ve etik kurallar içinde elde ettiğimi, tez çalışmasıyla elde edilmeyen bütün bilgi ve yorumlara kaynak gösterdiğimi ve bu kaynakları kaynaklar listesine aldığımı, tez çalışması ve yazımı sırasında patent ve telif haklarını ihlal edici bir davranışımın olmadığını beyan ederim.

Adı-Soyadı: Leyla ÜNEN

İmza: 

T.C.
KAYSERİ ÜNİVERSİTESİ
REKTÖRLÜĞÜ
Lisansüstü Eğitim Enstitüsü
Müdürlüğü

Tez Başlığı: Adli Muhasebecilik Mesleği ve Farkındalığı: Kayseri'de Muhasebe Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma

Yukarıda başlığı gösterilen tez çalışmamın a) Giriş, b) Ana bölümler ve c) Sonuç kısımlarından oluşan toplam 125 sayfalık kısmına ilişkin 27/05/2019 tarihinde ***Turnitin*** intihal programından aşağıda belirtilen filtreleme uygulanarak alınmış olan özgünlük raporuna göre, tezimin benzerlik oranı: % 17dir.

Uygulanan filtrelemeler:

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

Kayseri Üniversitesi Lisanüstü Eğitim Enstitüsü Tez İntihal Raporu Uygulama Esaslarını inceledim ve bu uygulama esaslarında belirtilen azami benzerlik oranlarına göre tez çalışmamın herhangi bir intihal içermediğini, aksinin tespit edileceği muhtemel durumlarda doğabilecek her türlü hukuki sorumluluğu kabul ettiğimi ve yukarıda vermiş olduğum bilgilerin doğru olduğunu beyan ederim.

Gereğini bilgilerinize arz ederim. 31/05/2019

Adı Soyadı	: Leyla ÜNEN
Öğrenci No	: 4033931710
Anabilim Dalı	: MUHASEBE VE FİNANS YÖNETİMİ
Bilim Dalı	: MUHASEBE VE FİNANS YÖNETİMİ
Program Adı	: YÜKSEK LİSANS

Danışman: Adı/İmza
Doç.Dr.Semra AKSOYLU

Öğrenci Adı/İmza
Leyla ÜNEN

YÖNERGEYE UYGUNLUK SAYFASI

"Adli Muhasebecilik Mesleği ve Farkındalığı: Kayseri'de Muhasebe Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma" adlı Yüksek Lisans tezi, Kayseri Üniversitesi Lisansüstü Tez Önerisi ve Tez Yazma Yönergesi 'ne uygun olarak hazırlanmıştır.

Tezi Hazırlayan	Danışman
Adı Soyadı İmza	Adı Soyadı İmza
Leyla ÜNEN	Doç. Dr. Semra AKSOYLU

Doç. Dr. Semra Aksoylu ..... ABD Başkanı

Adı Soyadı İmza

KABUL VE ONAY SAYFASI

Doç. Dr. Semra AKSOYLU danışmanlığında Leyla ÜNEN tarafından hazırlanan **"Adli Muhasebecilik Mesleği ve Farkındalığı: Kayseri'de Muhasebe Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma"** adlı bu çalışma jürimiz tarafından Kayseri Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü Muhasebe ve Finans Yönetimi Anabilim Dalında **yüksek lisans** tezi olarak kabul edilmiştir.

...30../05/..2019

(Tez savunma sınav tarihi

yazılacaktır.)

JÜRİ:

Danışman :Doç.Dr. Semra Aksoylu

Üye :Prof.Dr. Davut Bozkurt

Üye :Dr. Öğr. Üyesi Murat ESMERAY

ONAY:

Bu tezin kabulü Enstitü Yönetim Kurulunun 26/06/2019 tarih ve .....17.....

sayılı kararı ile onaylanmıştır.

...26/06/2019

Prof. Dr. Halil ERKEKOĞLU
Kayseri Üniversitesi
Lisansüstü Eğitim Enstitüsü
Enstitü Müdürü

Enstitü Müdürü

TEŞEKKÜR

Hayatımın her anında nezaketini, bilgeliğini ve paylaşımcı tutumunu saygıyla anacağım ve sonsuz teşekkürlerimi sunduğum değerli danışman hocam Doç. Dr. Semra AKSOYLU 'ya hem yüksek lisans ders döneminde hem de tez aşamasında benimle kıymetli zamanını, bilgilerini ve desteklerini sakınmadan paylaştığı için teşekkür ediyorum.

Leyla ÜNEN
Kayseri, Mayıs 2019

Adli Muhasebecilik Mesleği ve Farkındalığı:
Kayseri'de Muhasebe Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma

Leyla ÜNEN
Kayseri Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Mayıs 2019
Danışman: Doç. Dr. Semra AKSOYLU

ÖZET

Gelişen teknoloji ile birlikte teknolojinin getirdiği yenilikler tüm dünyada ticaretin çok daha kolay ve hızlı bir şekilde yapılmasına olanak sağlamıştır. Küresel ticaret ağında yapılan finansal işlemler daha kompleks bir hal almıştır. Bunun sonucunda ise karmaşıklık beraberinde daha kolay hile ve yolsuzluk yapılan ortamlar yaratmıştır. Adli muhasebenin doğuşu ise işte tam bu noktada, denetim sistemlerinin ve kullanılan muhasebe yöntemlerinin yapılan usulsüzlükler karşısında aciz kalmasıyla ortaya çıkmıştır. Yeni bir alan olarak adli muhasebe kendi bünyesinde muhasebe ve hukuk prensipleri ile kurallarını birleştirerek özellikle finansal sorunların çözümünü aramaktadır. Bu mesleği icra eden kişiler adli muhasebeciler olarak anılmaktadır. Adli muhasebecilerin yerine getirdikleri görevleri arasında dava desteği, uzman bilirkişilik, hile ve usulsüz işlemlerin denetlenmesi vardır. Gelişmiş ülkelerde yasal olarak mevcudiyetini sürdüren adli muhasebecilik mesleği denetim mekanizmasının aksaklıklarından kaynaklanan sorunların ortadan kaldırılması adına ortaya çıkmıştır.

Bu çalışmada, gelişmiş finansal piyasalara sahip ülkelerde hayati önem arz eden adli muhasebecilik mesleğinin, Kayseri ilindeki meslek mensupları arasındaki farkındalığı ölçülmeye çalışılmıştır. Ayrıca adli muhasebecilik mesleğinin ülkemizdeki şu anki durumunun, meslekten beklenti düzeyinin ve adli muhasebecilerde olması gereken bilgi ve yetenek düzeylerinin önemi ile yeterliliğinin, Kayseri'de faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarının bakış açısından saptanması amaçlanmıştır.

Anket yöntemi ile veri elde edilen çalışmada Kayseri ilinde faaliyet gösteren 317 meslek mensubuna bu anket e-posta aracılığıyla uygulanmıştır. Elde edilen veriler SPSS 22 paket programı kullanılarak analiz yapılmış ve Kayseri ilinde adli muhasebe konusunda farkındalığın çok düşük olduğu sonucuna varılmıştır. Ayrıca, çalışmada kullanılan ölçütler arasında katılımcıların demografik özelliklerine göre farklılıklar olduğu da görülmüştür.

Anahtar Kelimeler: Adli Muhasebe, Muhasebe Meslek Mensupları, Adli Muhasebe Farkındalığı.

Forensic Accounting Profession and Awareness: A Research on Accounting Professionals in Kayseri

Leyla ÜNEN
Kayseri University, Institute of Graduate Education Master Program Thesis, May 2019
Supervisor: Doç. Dr. Semra AKSOYLU

ABSTRACT

The innovations brought by the developing technology and technology have enabled the trade to be made much easier and faster all over the world. However, the financial transactions in this global trade network have become more complex. As a result, complexity has created an environment in which cheating, and corruption can be made easier. The emergence of forensic accounting was at this point when the auditing systems and the accounting methods used were incapable in the face of irregularities. Forensic accounting, combining the principles of accounting and law as a new field, seeks to solve the financial problems. Persons performing this profession are called as judicial accountants. Their duties include litigation support, expert expertise, fraud and oversight of illegal proceedings. The forensic accounting profession, which continues to be legally established in developed countries, has emerged in order to eliminate the problems arising from the disruption of the audit mechanism.

In this study, it is tried to measure the awareness of the forensic accounting profession which is vital in countries with advanced financial markets among the professionals in Kayseri province. In addition, the current situation in our country, the level of professional expectations and the level of knowledge and skills that should be in forensic accountants with the importance and adequacy of the professional accountants working in Kayseri is aimed to determine from the point of view.

The data obtained by the survey method were applied to 317 professional members working in the province of Kayseri via e-mail. The data were analyzed by SPSS 22 package program and it is concluded that the awareness of forensic accounting in Kayseri is very low. In addition, it was observed that there were differences between the criteria used in the study according to the demographic characteristics of the participants.

Key Words: Forensic Accounting, Accounting Professionals, Forensic Accounting Awareness.

KISALTMALAR

ABD : Amerika Birleşik Devletleri

ACFE : Sertifikalı Hile Araştırmacıları Birliği(Association Of Certified Fraud Examiners)

ACFEI : Amerikan Hile Denetçileri Okulu Enstitüsü (American Collage Of Forensic Examiners Institue)

ADR : Alternatif Karar Mekanizması (Alternative Dispute Resolution)

AICPA : Amerika Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (American Institute Of Certified Public Accountants)

BDDK : Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu

CFE : Sertifikalı Hile Araştırmacıları (Certified Fraud Examiner)

CIA : Merkezi İstihbarat Teşkilatı (Central Intelligence Agency)

CPA : Sertifikalı Kamu Muhasebecileri (Certified Public Accountant)

Diğ. : Diğerleri

FBI : Federal Araştırma Bürosu (Federal Bureau Investigation)

FTC : Federal Ticaret Komisyonu

GKGMİ : Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri

IRS : Amerika İç Gelir İdaresi

İSMMMO : İstanbul Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası

KGK : Kamu Gözetimi Kurumu

NAFA : Ulusal Adli Muhasebeciler Birliği (National Association Of Forensic Accounting)

SEC : Amerika Sermaye Piyasası Kurulu

SMMM : Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

SOX : Sarbaney-Oxley Kanunun

SPK : Sermaye Piyasası Kurumu

TDK : Türki Dil Kurumu

TESMER : Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavriler ve Yeminli Mali Müşavirler Temel Eğitim ve Staj Merkezi

TTK : Türk Ticaret Kanunu

TÜRMOB : Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği

YMM : Yeminli Mali Müşavir

TABLOLAR LİSTESİ

Sayfa

Tablo 1 Değişkenlerin Güvenirlik Katsayısı Testi Sonuçları 78
Tablo 2 Parametrik ve Parametrik Olmayan Hipotez Test Varsayımları 79
Tablo 3 Değişkenlerin Normal Dağılım Testi Sonuçları 80
Tablo 4 Katılımcıların Demografik Özellikleri 81
Tablo 5 Adli muhasebe Mesleğine Yönelik Farkındalık Düzeyi 82
Tablo 6 Katılımcıların Cinsiyet Düzeylerine İlişkin Test Sonuçları 86
Tablo 7 Katılımcıların Yaş Düzeylerine İlişkin Test Sonuçları 88
Tablo 8 Katılımcıların Eğitim Düzeylerine İlişkin Test Sonuçları 90
Tablo 9 Katılımcıların Eğitim Düzeylerine Göre Çoklu Karşılaştırma Tukey Testi Sonuçları 91
Tablo 10 Katılımcıların Meslek Deneyim Düzeylerine İlişkin Test Sonuçları 92
Tablo 11 Katılımcıların Meslek Deneyim Düzeylerine Göre Çoklu Karşılaştırma Tukey Testi Sonuçları 93
Tablo 12 Katılımcıların Şirketteki Pozisyon Düzeylerine İlişkin Test Sonuçları 94

İÇİNDEKİLER

ADLİ MUHASEBECİLİK MESLEĞİ VE FARKINDALIĞI: KAYSERİ'DE MUHASEBE MESLEK MENSUPLARI ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

Sayfa

BİLİMSEL ETİĞE UYGUNLUK SAYFASI i
YÖNERGEYE UYGUNLUK SAYFASI ii
KABUL VE ONAY SAYFASI iii
TEŞEKKÜR iv
ÖZET v
ABSTRACT vi
KISALTMALAR vii
TABLOLAR LİSTESİ viii
İÇİNDEKİLER ix

GİRİŞ 1

BİRİNCİ BÖLÜM

ADLİ MUHASEBECİLİK

1.1. Adli Kavramı 4
1.2. Adli Muhasebe Kavramı 5
1.3. Adli Muhasebenin Tarihçesi 8
1.4. Adli Muhasebenin Ortaya Çıkış Sebepleri 13
1.5. Adli Muhasebe Mesleğine Duyulan Gereksinim 14

1.6. Adli Muhasebecilik Mesleğinin İçeriği ve Uygulama Alanları 16

1.7.Adli Muhasebe Mesleğinde İşlem Süreçleri 20

1.7.1.Adli Muhasebecinin Seçilmesi 20

1.7.2.Adli Muhasebecinin Müşteri ile Görüşmesi 20

1.7.3.Dava ile Alakalı Problemlerin Adli Muhasebeci Eliyle Tespit Edilmesi . 21

1.7.4.Adli Muhasebecinin Öncelikli Araştırması 21

1.7.5.Adli Muhasebecinin Eylem Planı Oluşturması 22

1.7.6.Delillerin Elde Edilmesi ve Güvenirliği 22

1.7.7.Adli Muhasebecinin Analizi 23

1.7.8.Adli Muhasebecinin Nihai Raporu Düzenlemesi 23

1.8. Adli Muhasebenin Diğer Bilim Dalları ile Arasındaki İlişki 24

1.8.1. Adli Muhasebenin Geleneksel Muhasebe ile İlişkisi 25

1.8.2. Adli Muhasebenin Psikoloji ile İlişkisi 26

1.8.3. Adli Muhasebenin Kriminoloji ile İlişkisi 26

1.8.4. Adli Muhasebenin Hukuk ile İlişkisi 27

1.8.5. Adli Muhasebenin Grafoloji ile İlişkisi 28

1.8.6. Adli Muhasebenin Bağımsız Denetim ile İlişkisi 29

1.8.7. Adli Muhasebenin İstatistik ile İlişkisi 31

1.9. Adli Muhasebecilik Mesleğinin Türkiye'deki Güncel Durumu 32

1.10.Adli Muhasebe Mesleğinde Eğitim Aşamaları 33

1.10.1.Dünya'da Adli Muhasebecilik Eğitimi 34

1.10.2.Türkiye'de Adli Muhasebe Eğitimi 37

İKİNCİ BÖLÜM

ADLİ MUHASEBECİLİK MESLEĞİ

2.1.Adli Muhasebeci 40

2.2.Adli Muhasebecilik Mesleğinin Temel Kavramları 41

2.3.Adli Muhasebecide Bulunması Gereken Nitelikler 43

2.3.1.Bağımsızlık ve Objektiflik 43

2.3.2.Azami Mesleki Özen ve Dikkat 44

2.3.3.Sürekli Mesleki Gelişim 44

2.3.4.Çalışma Metodolojisi 44

2.3.5.Yetkinlik 45

2.3.6.Sır Saklama 45

2.3.7.Şüphecilik 45

2.4.Adli Muhasebecilik Mesleği İlkeleri 45

2.4.1.Genel İlkeler 46

2.4.1.1.Bağımsızlık İlkesi 46

2.4.1.2.Mesleki Yeterlilik 47

2.4.1.3.İşin Kapsamı 47

2.4.2.Bulguların Elde Edilmesiyle İlgili İlkeler 48

2.4.2.1.Planlama ilkesi 48

2.4.2.2.Kanıt Toplama İlkesi 48

2.4.2.3.Bütünlük İlkesi 48

2.4.3.Bulguların Değerlendirilmesiyle İlgili İlkeler 49

2.4.3.1.Tam Açıklama İlkesi 49

2.4.3.2.Görüş Bildirme İlkesi 49

2.5.Adli Muhasebecilik Mesleğinin Sağladığı Yararlar 50

2.5.1.Tarafsızlık ve İnandırıcılık Özelliği 50

2.5.2.İşgücünün Verimli Kullanılması 50

2.5.3.Bilirkişi Raporu ve Endüstri Bilgisi 50

2.5.4.Denetimde Verimin Artması 51

2.6.Adli Muhasebecilik Mesleğinin Faaliyet Alanları 51

2.6.1.Dava Destek (Hukuki Destek) Faaliyetleri 52

2.6.1.1.Boşanmalar ile İlgili Uyuşmazlık ve Davalarda 55

2.6.1.2.Zimmet ile İlgili Uyuşmazlık ve Davalarda 55

2.6.1.3.Ceza Kanunu ile İlgili Uyuşmazlık ve Davalarda 56

2.6.1.4.İcra-İflas Hukuku ile Alakalı Uyuşmazlık ve Davalarda 56

2.6.1.5.İş Hukuku ile Alakalı Uyuşmazlık ve Davalarda 56

2.6.1.6.Vergi Hukuku ile Alakalı Uyuşmazlık ve Davalarda 57

2.6.1.7.Ticaret Hukuku ile İlgili Uyuşmazlık ve Davalarda 57

2.6.1.8.Kara Paranın Aklanması ile İlgili Uyuşmazlık ve Davalarda..... 57

2.6.1.9.Sermaye Piyasası ile İlgili Uyuşmazlık ve Davalarda 58

2.6.2.Uzman Tanıklık (Bilirkişi Tanıklığı) Faaliyetleri 58

2.6.3.Suistimal, Hile, Yolsuzluk Araştırmacılığı Faaliyetleri..... 61

2.7.Adli Muhasebecilik mesleğinde Faydalanılan Teknikler 63

2.7.1.Belge İncelemesi Tekniği 63

2.7.2.Fiziki İnceleme (Gözlem) Tekniği 64

2.7.3.Analitik İnceleme Tekniği 64

2.7.4.Yeniden Hesaplama Tekniği 65

2.7.5.Doğrulama (Teyit Etme) Tekniği 65

2.7.6.Yazılı İfade Alma Tekniği 65

2.7.7.Sözlü İfade Alma (Sorgulama) Tekniği 66

2.8.Adli Muhasebecilik Mesleği ile Diğer Mesleklerin Karşılaştırılması 66

2.8.1. Adli Muhasebecilik Mesleğinin Dış Bağımsız Denetçilik Mesleği ile Farkları 67

2.8.2. Adli Muhasebecilik Mesleğinin İç Denetçilik Mesleği ile Farkları 68

2.8.3. Adli Muhasebecilik Mesleğinin Geleneksel Muhasebecilik Mesleği ile Farkları 69

2.8.4. Adli Muhasebecilik Mesleğinin Bilirkişilik Mesleği ile Farkları 70

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ADLİ MUHASEBECİLİK MESLEĞİ VE FARKINDALIĞI: KAYSERİ ÖRNEĞİ

3.1.Literatür 72

3.2. Araştırmanın Amacı 75

3.3.Araştırmanın Kapsamı ve Yöntemi 76

3.4.Anketin Geçerliliği ve Güvenilirliği 78

3.5.Araştırmadan Elde Edilen Bulgular 80

3.5.1 Katılımcılara İlişkin Genel Bilgiler ve Değerlendirme 80

3.5.2 Çalışmanın Hipotezleri 83

3.5.3 Adli Muhasebe Mesleğine Yönelik Farkındalık Düzeyi ile İlgili Sonuçlar 82

3.5.4 Hipotezlere Yönelik İstatistiki Analizlerden Elde Edilen Sonuçlar 84

SONUÇ VE ÖNERİLER 96

KAYNAKÇA 101

EKLER 108

ÖZ GEÇMİŞ 111

GİRİŞ

Dünya üzerinde insanlar var oldukça ticaret var olacak ve bu ticari işlemler sırasında bazen bilmeyerek bazen ise kasıtlı olarak hile ve aldatmalar ortaya çıkacaktır. Küreselleşen dünya ekonomisiyle birlikte bu gibi suçlar uluslararası maddi kayıplara neden olabilmektedir. Gelişen teknoloji ve sermaye hareketlerinin küreselleşme ile birlikte daha serbest hareket edebilmesi neticesinde dünya çapında tüm işletmeler rekabetin baskısını daha çok hissetmektedirler. Bu ise işletmelerin her gün farklı yollarla hile ve aldatmaya başvurmalarına neden olabilmektedir.

Gelişen dünya ile birlikte ilerleyen işletme faaliyetleri muhasebe denetimi açısından önemlidir. Çünkü işletme faaliyetlerinin artık birçok alana yayılmasıyla birlikte bu bilgilerin doğruluğunun ve güvenirliğinin kamuoyuna açık, anlaşılır ve yön gösterici olması gerekmektedir. Teknolojik ilerlemenin muhasebe alanına yaptığı olumlu katkıya baktığımızda artık daha az insan gücüyle daha profesyonel, daha detaylı ve daha çok muhasebe kaydının girişinin yapılması muhtemel hale gelmiştir. Teknolojik ilerlemenin bu olumlu tarafının yanı sıra olumsuzlukları da beraberinde getirdiğini söylemek mümkündür. Muhasebe alanında çalışan iş gücünün, bazen kendi insiyatifinde bazen üst yöneticilerin baskısı sonucu finansal tabloları yanıltıcı bir şekilde düzenlemesi istenmeyen bir şekilde aşırı artış göstermiştir.

Finansal tablolar üzerinde bu denli yanıltıcı işlem sayısındaki artış sadece işletmelerin içerisinde bulunduğu piyasaları değil aynı zamanda faaliyet gösterdiği ülke ekonomilerini de etkilemektedir. Bu nedenle işletmelerin finansal tablolarını daha şeffaf daha ilkeli daha düzenli sunabilmeleri adına muhasebe alanında birçok düzenleme gündeme gelmiştir. Bunlardan en önemlisi denetim mesleğinin kendini yeni baştan güncellemesi ve finansal tabloların görünen yüzlerinin ötesine bakacak yeni alt dallarını kendi içinde ortaya çıkarması olmuştur. Bu alt dallardan en önemlilerinden biri “adli muhasebe” mesleğidir. Bu mesleğin ortaya çıkmasında, işletme finansal tabloların denetimi sırasında ortaya

çıkan yolsuzlukların bertaraf edilmesi böylece küresel çapta ilgilileri yanıltıcı ve aldatıcı durumların ortaya çıkmasını engelleyici denetim mekanizmalarının oluşturulması amacı yatmaktadır.

Adli muhasebe kavramı günümüzde revaçta olsa da aslında kökeni çok eskilere dayanmaktadır. Yapılan bazı çalışmalarda adli muhasebenin günümüz uygulamalarını anımsatan örneklerine M.Ö 3000 yıllarında da rastlanılmıştır. Adli muhasebe mesleğinin gelişiminin hızlandığı döneme baktığımızda ise günümüzden çokta uzak olmayan 80'li yılları görmekteyiz. Mesleğin kullanıldığı alanlara baktığımızda yargının çözüme gidemediği muhasebe ve finans alanlarında ortaya çıkan anlaşmazlıkların ortadan kaldırılmasına yardımcı olmaktadır. Bu anlaşmazlıklara baktığımızda da özellikle ticari davaların mesleğin üzerinde çalıştığı ana konulardan olduğunu görmekteyiz. Ticari davalarda karar vericilerle davacı ve davalılar arasında iletişimi sağlaması açısından mesleğin önemi büyüktür. Adli muhasebe, bu süreçte işletmelerin finansal ve mali tablolarında ortaya çıkabilecek aldatma, değiştirme, hile vb. durumları karar verici yargıçlara sunmasıyla, olaylar hakkında doğru ve tarafsız karar vermesinde etkin bir yol olarak kullanılmaktadır.

Adli muhasebe mesleğini bildiğimiz muhasebe mesleğinden ayıran özellikler vardır. Adli muhasebeciler gün yüzünde olanı değil daha çok gizlenen verileri ortaya çıkarmak için çalışmaktadırlar. Bunun içinde eldeki verileri en ince detayına kadar inceleyerek yanıltıcı, aldatıcı ve hile karıştırılmış kayıtların ortaya çıkması için her türlü analizi yapmaktadırlar. Adli muhasebeci inceleme yaparken sadece aldatıcı ve yanıltıcı bilgilerin ortaya konulmasıyla yetinmez, davaya da konu olmuş finansal ve mali tablolarda ortaya çıkan suçlarda tespit mekanizmasının da başındadır. Çünkü mali ve finansal açıdan yeterli bilgi ve birikime sahip olamayan karar verici ve avukatlara yol gösterici olmak zorundadırlar. Adli muhasebeci bilgi ve birikimini mahkemede aktarmak için çağırıldığından artık davanın son duruşmasında dinlenmektedir.

Adli muhasebe mesleği, kendine has özellikleri ve ilgilendiği alanlar açısından baktığımızda muhasebe ve diğer muhasebe ile ilgili mesleklerden ayrılmaktadır. Bu çalışmanın ana konusunu oluşturan adli muhasebe mesleği, hem dünyanın hem de son zamanlarda ülkemizin finansal ve mali yolsuzluk sorunlarının ortadan kaldırılması açısından yoğun bir şekilde ilgilendiği konudur.

Çalışmanın ilk aşamasında; adli muhasebe ve adli muhasebecilik mesleği kavramlarının ne olduğu üzerinde durulacaktır. Adli muhasebe mesleğinin tam anlamıyla anlaşılması açısından tarihsel süreci anlatılacak, sonrasında mesleğin kapsamı, ilkeleri, aşamaları ve mesleğe duyulan gereksinimler üzerinde durulacaktır. Adli muhasebe alanında çalışmak isteyen bir kişinin taşıması gereken özellikleri de anlattıktan sonra diğer bilim dalları ile arasındaki ilişkilere bakılacaktır. İkinci bölümde; Türkiye' de muhasebecilik mesleğinin gelişimi, yasalar ile adli muhasebeciliğe verilen önem ve adli muhasebe kapsamında bulunan kuruluşlara değinilecektir. Üçüncü bölümde; Kayseri ilinde SMMM'lere uyguladığımız adli muhasebe ile ilgili anket neticesinde ortaya çıkan sonuçların değerlendirilmesi ve yorumlanması üzerinde durulacaktır. Yine bu bölümde araştırmanın amacı, önemi, sınırları ve yöntemi hakkında bilgiler verilerek elde edilen bulgular değerlendirilecektir.

BİRİNCİ BÖLÜM
ADLİ MUHASEBECİLİK

Muhasebe, denetim ve hukuk gibi üç farklı bilim dalının bir araya gelmesiyle ortaya çıkan adli muhasebe mesleği, gelişen ve değişen küresel piyasa ve finansal sistem içerisinde her geçen gün daha fazla kendine yer edinmektedir. Adli muhasebe mesleğinin başlangıcında çok basit aldatma olayları inceleme alanına girerken, günümüzde gelişmiş ekonomilere sahip birçok ülkede kontrol mekanizmalarının başında adli muhasebeciler bulunmaktadır (Kuloğlu & Aktaş, Adli Muhasebe Ve Adlı Muhasebecilik Mesleği, 2008, s. 101-120).

Çalışmanın bu bölümünde adli muhasebe ve adli muhasebecilik mesleği, kavramları açıklanmıştır. Daha sonra tarihsel sürecine değinilen mesleğin; kapsamı, uygulama alanları ve ilkelerinden bahsedilmiştir. Adli muhasebecilik mesleğinin özelliklerinden, hizmetin aşamalarından, adli muhasebecinin taşıması gereken özelliklerden, ilgili eğitim sürecinden ve mesleğin diğer bilimlerle olan ilişkisinden bahsedilmesi önem arz etmektedir.

1. ADLİ MUHASEBE MESLEĞİ İLE İLGİLİ KAVRAMLAR

1.1. Adli Kavramı

Arapça kökenli bir kelime olan adli kavramı İngilizcede “forensic” olarak ifade edilirken dilimizde ve ülkemizde kullanımı “Adli” dir. Türk Dil Kurumuna (TDK) göre adli kelimesi “adaletle ilgili” olarak tanımlanmaktadır. Genelde adli kelimesi ve kavramı yerine daha çok “adli bilim” kavramı kullanılarak bu kavramın açıklaması yapılmaktadır.

Atmaca ve Terzi’ de adli bilim kavramını tanımlamışlar ve daha çok adli sistemin sorularına cevap vermesi yönünü vurgulamışlardır (Atmaca & Terzi, 2012, s. 13) .Bu bilimin amacı ise bilimsel bilginin, kabiliyet ve elde edilebilecek bulguların dava sürecinde kullanılarak, hukuki olayda meydana gelen yasal sıkıntıların ortadan kaldırılmasına yardım etmektir (Aktaş & Kuloğlu, 2008, s. 103).

1.2. Adli Muhasebe Kavramı

Adli muhasebe; Maurice E. Peloubet'in 1946 yılında ortaya koyduğu bir kavram olup, başlangıçta yasal süreç içerisinde kullanılmıştır. Ancak zamanla kullanım alanı genişlemiş ve adli muhasebe dava sürecindeki işlerden başka mali tablolar ve bu tabloların kontrolü açısından da işlevsellik kazanarak kullanılmıştır (Apostolou, 2002, s. 16; Kaya, 2005, s. 51).

80' li yıllarda dünyanın finansal ve mali açıdan önde gelen ülkelerinin öncelikli olarak kullanmaya başladığı adli muhasebe, Amerika Birleşik Devletleri ve birçok Avrupa ülkesinde meslek olarak kendine hızlıca yer bulmaya başlamıştır. Bu ülkelerde bilinen orijinal ismiyle "Forensic Accounting" sözlük karşılığı "mahkemeye ait" ve "adli duruşmalarda bir standart kabul edilme" şeklinde karşımıza çıkmaktadır (John, 1994, s. 26). İngilizceden dilimize geçerken "Forensic" kelimesi adli anlamında kullanılmış ve ülkemizde kavram adli muhasebecilik olarak kullanılmaya başlanmıştır.

Günümüzde teknolojinin her koşulda ve her yerde kullanılabilmesi birçok alanda kolaylıklar sağlamasının yanı sıra çeşitli suiistimallere de imkân tanıyabilmektedir. Çoğu alanda olduğu gibi muhasebe alanında da teknolojiden geniş ölçüde faydalanılmaktadır. Ancak, bu durum bazen muhasebe işlemlerinde hata ve hilelerin rahat bir şekilde yapılmasına neden olabilmektedir. Hata ve hilelerin gerçekleştiği bir ülkede hem ekonomik hem de sosyal kayıplar yaşanabilmektedir. Bu noktada hata ve hilelerin önlenmesi ve muhasebe ile ilgili adli süreçlere konu olmuş davaların çözümlenmesinde ''adli muhasebeci'' yardımcı olabilmektedir. Her ne kadar ülkemizde uygulama alanı bulamamış olsa da dünyanın birçok yerinde adli muhasebe biliminden faydalanılmaktadır. Adli muhasebe, muhasebe ile ilgili bilgi ve becerilerin gerek görüldüğü durumlarda adli süreçlerde kullanılması ve bu alanla ilgili olan adli davaların hızlı bir şekilde çözümle kavuşmasında önemli rol oynayan bir bilim dalıdır, şeklinde tanımlamak mümkündür.

Elde edilen verilerin, tecrübelerin ve ortaya konulan doğruların dava süreçlerinde kullanılması sonucunda, davalarda ele alınan anlaşmazlıkların ortadan kaldırılma süreci adli bilimlerin ilk ve birincil temel amaçları arasındadır (Thornhill, 1995, s. 5).

Genelleştirilmiş tanımla adli muhasebe, arkasına bir hukuk sürecinin gücünü alan tüm muhasebe aşamalarındaki iş ve işlemleri içerisinde barındırmaktadır. Yapılan bu tanım "forensic" kelimesinin (hukuksal ya da hukuk için) bakılan sözlük anlamlarıyla aynı düzeydedir (Oberholzer C. , 2002, s. 3-5).

Literatüre baktığımızda adli muhasebe kavramı üzerinde mutabakat sağlanmış ortak bir anlama değil, kavramın kullanım şart ve koşullarına istinaden farklı anlamlarda taşıdığı görülmektedir. Bu yüzden adli muhasebeyi yalnızca davalara konu olan tartışmalar ile ilgili durumlara bağlamamak gerekir. Çünkü adli muhasebe işletme çapında ortaya çıkan aldatıcı, hile karışmış ve yolsuzluk içeren finansal ve mali tabloların incelenmesi ve ortaya konulması sürecinde analizleri ve yorumlarıyla da öne çıkmaktadır. Hukuki, mali ve kamusal çatışmaların muhasebe, hukuk ve kontrol kavramlarının oluşturduğu üçlü çatı altında çözüme kavuşturulduğu bir alandır (Özkan & Pektekin, Muhasebe Yolsuzluklarının Tesbtinde Adli Muhasebecinin Rolü ve Veri Madenciliği Tekniklerinin Kullanılması, 2009, s. 57-87).

Adli muhasebe kavramının herkesçe kabul edilmiş bir tanımı bulunmamasına rağmen bilhassa akademik camiada, muhasebenin kullanılarak yasal süreçlerde doğruların gün yüzüne çıkarılması, anlaşmazlık konusu tüm olayın analizinin sağlanması ve yapılan teknik analiz neticesinde sağlanan veriler ışığında konunun tüm yönleriyle karar vericilere sunulması şeklinde tanımlanmaktadır. Kavramın yargılama uygulamalarından değişik olarak çok yönlü bir yaklaşımla karşımıza çıktığını söyleyebiliriz. Bu da kendi altında birçok alt dallara ayrılmasına neden olmuştur (Oberholzer C. , 2002, s. 3-5).

Adli muhasebenin bu geniş alt dallarına baktığımızda; muhasebe, denetim, soruşturmacı tekniklerin kullanımı, hukuk, sayısal yöntemler, finans, bilgisayar teknolojileri ve ticaret becerileri ile entegre olma, mahkemede tanıklık ve uzman tanıklar tarafından kullanılması için fikir ve düşünceler geliştirme, karmaşık finansal bilmeceleri çözme, dolandırıcılık soruşturması, zararlara karar verme, işletmelere değer biçme ve diğer finansal tartışmaların çözümü ve hatta boşanma sürecinde mal varlığının değerinin belirlenmesi, kriminal vakalarda kanıt olarak nitelendirilebilecek bilgi ve belgelerin toplanması, bunların analiz edilmesi ve değerlendirilmesini de kapsayan adli muhasebenin birçok konuda kullanılan sezgisel bir yaklaşım olduğunu görmekteyiz (Cole, 2008, s. 7).

Çok geniş bir disiplin olan adli muhasebecilik esasen 3 ana bölümden meydana gelmektedir:

i. En alt seviyede ve en geniş bölgeye sahip disiplin *muhasebe geçmişi*dir.
ii. Nispeten daha dar bir alanda kendini gösteren disiplin; kontrol, risk analizi ve risk kontrolü ile hilenin ortaya konulmasından meydana gelen *bilgi*' dir.
iii. Hepsinden daha dar alanda bulunan disiplin ise *yasal ortam*ın genel olarak bilinmesi ve anlaşılmasıdır (Crumbley, 2001, s. 18; Gülaçtı, 2004, s. 34-48).

Finansal uyuşmazlık içeren konular adli muhasebenin asıl konusu olabilmektedir. Böylece adli muhasebe, iktisadi bir olayın hukuksal sorun teşkil etmesi durumunda olayın aydınlatılma sürecinde katkı sağlar (Doğan, 2018, s. 14-25).

Adli muhasebe kavramı için muhasebe ve hukukun kesişim kümesi diyebiliriz. Bu nedenle medeni ve ceza hukuku kapsamındaki birçok dava adli muhasebenin faaliyet alanını oluşturmaktadır. Adli muhasebe özellikle medeni veya ceza davalarına konu olabilecek finansal işlemlerle alakalı olarak, davanın açılması ve davanın desteklenmesi aşamalarında kullanılan ve sonuca varmak maksadıyla yararlanılan muhasebe bilgi ve becerisini içinde barındırır (Aktaş & Kuloğlu, 2008, s. 104).

Adli muhasebe ile ilgili literatürde çok sayıda tanımlama bulunmaktadır. Bu tanımlardan birkaçı aşağıdaki gibidir;

Adli muhasebe "soruşturmacı yöntemlerin kullanımı, muhasebe yetenekleri ile bütünleşme, mahkemede ifade verme ve uzman tanıklık vasfı ile fikir ve düşünceler ortaya koyma, özel finansal sorunları çözme, yolsuzluk soruşturması, zararın içeriği hakkında karar verici olma, firma piyasa değerinin tespiti ve diğer finansal anlaşmazlıkların ortadan kaldırılmasında yararlanılan duyarlılık derecesi yüksek bir yaklaşımdır" (Akyel, Adli Muhasebecilik Ve Türkiye' de Uygulanabilmesi İçin Altyapı Bileşenlerinin Mevcut Durumu Değerlendirilmesi ve Öneriler, 2009, s. 67).

Adli muhasebe; muhasebe, işletme ve hukuk alanlarının bilgilerini yine bu alanlardan hukukun ilke ve kurallarıyla harmanlayarak, araştırmacı bir düşünce tarzıyla, mali, sosyal ve hukuki davalara uygulamayı amaçlayan bir bilimdir (Pehlivan & Dursun, Türkiye'de

Adli Muhasebe Eğitimine Yönelik Bir Araştırma, 2012, s. 130).

Bekçioğlu vd.'ne göre Adli muhasebe, "muhasebe, hukuk, kriminoloji, işletme ve psikoloji alanlarındaki bilgiler ışığında maddi zarar hesaplamaları, değer tespiti, yanlış bilânço beyanı, iflâs, haciz, yeniden yapılanma, hile tespiti ve önlem alma gibi malî, sosyal ve hukuki sorunlara uygulanan bir alandır'' (Bekçioğlu, Çoşkun, & Gümüş, 2013, s. 1-16). Bu tanımdan anlaşıldığı üzere adli muhasebecinin farklı bilim dallarından elde ettiği bilgileri değerlendirerek, mali konularla alakalı çıkan problemleri çözüme kavuşturduğu söylenebilir.

Adli muhasebe yalnızca muhasebe ve finans ile ilgili hukuki çekişmeleri ortadan kaldıran bir bilim dalı olarak görülmemelidir. Adli muhasebe bunula birlikte firmalardaki hile ve yolsuzlukların gün yüzüne çıkarılmasında önemli bir rol oynayarak, gelecekteki muhtemel zararları bertaraf etmiş olur (Karacan, 2012, s. 105-128). Tanımdan da anlaşılacağı üzere adli muhasebecilik yalnızca tek bir fonksiyonu ve görevi olan bir meslek olmamakla birlikte türlü doğrultu ve fonksiyonları olan bir meslektir. En önemli fonksiyonu, mali ve muhasebe ile alakalı adli aşamalarda etkin görev almasıdır. Adli muhasebe yalnızca insancıl bir arena değildir, ayrıca hukukun ve ekonominin uzlaştırılmasını sağlayan bir bilimdir (Digabriele & Huber, 2015, s. 40). Adli muhasebeyi, finansal suç işleyen şahıslara karşı olay hakkında mali bilgi ve belgeleri bir araya toparlayan, mahkemede kabul edilebilir bir şekilde hazırlayan ve bunun için uğraşan bir bilim dalı şeklinde de tanımlayabiliriz (Aktaş & Kuloğlu, 2008, s. 103).

1.3. Adli Muhasebenin Tarihçesi

Günümüzde muhasebe mesleğinin temelleri İskoçya' da 19. Yüzyıl itibariyle atılmıştır. Mesleğin ortaya çıkışı geçmişten bugüne kadar ticari iş ve kayıtların karmaşık bir hal alması ve bu kayıtların düzenli bir biçimde tutulmaması nedenine bağlıdır. Muhasebe kayıt düzeni içerisinde meydana gelen usulsüzlükler bu kayıtların denetlenmesinin önünü açmıştır. Bu denetim sonucunda elde edilen bulgular ve bu bulguların davalara delil teşkil etmesi adli muhasebenin ortaya çıkmasını ve gelişmesini önemli bir şekilde etkilemiştir. Adli muhasebe mesleği günümüzde işletmelerde artarak çoğalan usulsüzlükler nedeniyle çok önemli bir konuma sahip olmuştur. Bu nedenle gelişmiş ülke ekonomilerinde bunlara örnek olarak Amerika Birleşik Devletleri, Kanada ve Avrupa Birliği ülkelerini

gösterebiliriz ki bu ülkelerde gelişimi hızlanmıştır (Çabuk & Yücel, 2012, s. 27-50).

İlk zamanlarda adli muhasebecilik bilimi CIA (Central Intelligence Agency – Merkezi İstihbarat Teşkilatı), FBI (Federal Bureau of Investigation - Federal Soruşturma Bürosu) ve IRS (İnternal Revenue Service - İç Gelir İdaresi) gibi istihbarat teşkilatları tarafından dolandırıcılık konusunu bulmak, sorgulamak ve delilleriyle ortaya koymak için kullanılmıştır (Ramaswamy V. , 2005, s. 68-70). Ancak daha sonraları adli muhasebecilik mesleğinin kullanım alanları arttıkça önemi de buna paralel olarak artmıştır. Bununla birlikte kamuda sık sık başvurulan adli muhasebecilik özel sektörde de kendine yer bulmaya başlamıştır. Adli muhasebeci meslek mensuplarına olan ihtiyaçta artış göstermiştir. Sonuç olarak, muhasebecilik mesleği en iyi kariyer yapma alanında kendine üst sıralarda yer bulmuştur (Idovu., 2011, s. 65-66).

Adli muhasebeciliğin tarihsel gelişimini incelerken sürecin Dünya da ve Türkiye' de farklılık gösterdiğini görmekteyiz. Bu bölüm içerisinde Dünyadaki gelişimine yer verilecek olup Türkiye' deki gelişimi ile ilgili olarak çalışmanın ikinci bölümünde daha detaylı bilgiye yer verilecektir.

Dünyadaki gelişimine baktığımızda adli muhasebeciliğin yaklaşık 5000 yıllık bir tarihe sahip olduğunu görmekteyiz. Muhasebe alanına ait ilk bulgular M.Ö 3300 ile 3500 tarihleri arasına ait olan ve ticari işlemlerin kaydedildiği tablet ve papirüsler üzerinde karşımıza çıkmaktadır. Bu kayıtları tutan ve yazan kişiler kayıtların korunması adına bu tabletleri daha ince başka tabletlere koymaktaydılar. Bu şekilde korunmayan veya yanlış tutulan kayıtlar için ise kaydı yapan kişilere ölüm cezasına varabilecek cezalar verilmekteydi. Bu nedenle bu kayıtlar özenle tutulmakta ve saklanmaktaydı (Oberholzer C. , 2002, s. 103-105).

Yapılan arkeolojik araştırmalara göre Mısır, Yunan ve Roma uluslarında bu tür kamusal ticari hesaplara ait kayıtların geçmişi M.Ö 3000'li yıllara kadar dayanmaktadır. Bu kayıtların denetimlerine ait kayıtlar ise hala saklanmaktadır (Saçaklı, 2011, s. 35-42). Bu şekilde başka örnek kayıtlar Hindistan da karşımıza çıkmaktadır. Bu kayıtlar günümüze dek tam bir şekilde ulaşmış ve güvenilirlik açısından sorunsuzdurlar. Bu kayıtlarda dikkat çeken örnek vaka ise 40 adet zimmet suçunun kayıtlarına ulaşılmasıdır (Oberholzer C. , 2002, s. 105).

Roma kültüründen adli muhasebeye ilişkin örnek bir olay M.Ö. 27' de karşımıza çıkmaktadır. O dönemin şartlarına göre mali olayın ve eldeki varlığın kontrolü, devlet hazinesinin kötüye kullanılması ya da hazinedeki varlıkların gereksiz kullanımı, sürekli fiyat artışı ya da işletmelerin iflası konularında adli muhasebeye ilişkin örnekler karşımıza çıkmaktadır (Kurt & Uçma, 2009, s. 160-178).

Çağlar geçtikçe dünya genelinde muhasebe mesleğini icra edenler hem yasal sürecin gelişimine ayak uydurmakta hem de muhasebe denetiminin başında kontrol mekanizmasını yerine getirmekteydiler. Böylece adli muhasebeciler yargısal sürece konu olan muhasebe içerikli davalarda muhasebesel sürecin idarecisi konumuna gelmişlerdir. Bunun sonucu olarak da tutulan muhasebe kayıtları soruşturmalarda incelemeler için gösterge olmuşlardır (Kurt & Uçma, 2009, s. 160-178).

Adli muhasebenin günümüz versiyonunun en yakın ele alındığı ve uygulandığı tarih 1494 yılıdır. Luca Paciona tarafından bu tarihte çift taraflı muhasebe kayıt sistemi altında ticari işlemlere ait iç kontrol mekanizmasının kurulması ile aslında adli muhasebecilik mesleğinin başlangıcı bir tutulmaktadır (Kurt & Uçma, 2009, s. 160-178).

1800'lü seneler de avukatlar ile muhasebeciler birbirine yakın iki meslek grubu olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu nedenle dönemin avukatlarının çoğunun hizmet alanlarına muhasebe hizmetlerini de ekledikleri bilinmektedir. Ayrıca bu dönemde muhasebe meslek mensupları da davalar da tanıklık görevini yerine getirmişlerdir (Oberholzer C. , 2002, s. 110).

1824 yılına gelindiğinde uzman tanıklık hizmetinin İskoçya'nın Glasgow şehrinden genç bir muhasebeci tarafından tanıtılması amacıyla bir reklam vermesi adli muhasebecilik mesleğine popülerlik kazandırmıştır (Crumbley L. , 2001, s. 18). Reklam ile birlikte adli muhasebecilik mesleğinin "iş anlaşmazlıkları ile ilgili gerçeği bulmak, başkalarına yardımcı olmak ve mahkemede hesap vermek" gibi bazı kavramları tanımlanarak literatüre kazandırılmıştır. Sonuç olarak, Birleşik Devletlerde bu tanımlamalarla birlikte kavramların bilinirliği artmış ve resmen adli muhasebecilik literatürüne girmişlerdir (Durkin & Ueltzen, 2009, s. 1-8).

1900'lü yılları gelindiğinde Amerika ve Birleşik Krallıkta adli muhasebecilik uzmanlığının uygulanmasına yönelik bazı talimatlar makalelerde kendilerine yer

bulmuştur (Crumbley L. , 2001, s. 18). Günümüze yaklaştıkça yapılan ticari iş ve işlemlerin karmaşıklaşması, dünya ekonomisinin küreselleşmesi ile birlikte ticaretin genişlemesi, bunlarla birlikte dünyayı sarsan, 1929 yılında ortaya çıkan Büyük Buhran gibi ekonomik krizlerin varlığı adli muhasebecilik mesleğinin ilgi alanının hile ve dolandırıcılığın tespitine kaymasına neden olmuştur (Altınsoy, 2011, s. 44-52).

Al Capone'nin 1930 yılında yakalanmasıyla adli muhasebecilik alanı dikkatleri üzerine çekmiştir. Adli muhasebecilerin oluşturduğu ve "Sessiz Soruşturmacılar" olarak adlandırılan ekip, araştırmacı yetenekleri ve soruşturmadaki taşları bir araya getirmedeki üstün kabiliyetleri sayesinde, Capone'nin tüm yolsuzluklarını gün yüzüne çıkarmışlardır. (Aktaş & Kuloğlu, 2008, s. 101-120).

1953 ve 1986 yıllarında iki farklı makalede yer verilen "adli muhasebecilik" kavramı yazılı olarak kaynaklarda yer almıştır (Crumbley L. , 2001, s. 18-33). II. Dünya Savaşı süresince, FBI en az 500 muhasebe meslek mensubunu ajan göreviyle işe almıştır. II. Dünya Savaşının bitiminden sonra FBI'daki muhasebe ajanlarının sayısı çok azalmıştır. Sonra yeniden ajanların sayısı artarak 600 kadar olmuştur (Crumbley L. , 2001, s. 18-33).

1960 yılında Atlantic Acceptance firması 150 milyon dolar tutarında borç ile iflas ettiğini açıklamıştır. Kanada'nın en köklü finansal kuruluşlarından biri olan bu firma daha sonra iflasın nedenlerini araştırmak ve kuruluştaki usulsüzlükleri belirlemek için iflas davası açmıştır. Bu iflas davasında adli muhasebecilik bugünkü anlamıyla kullanılmıştır ve dava destek danışmanlığı yapılmıştır (Kurt & Uçma, 2009, s. 160-178).

Kanada da 1960 lı yıllarda ticari işletmelerin içerisine suç örgütleri kolaylıkla sızmakta ve sayıları gittikçe artmaktaydı. Bu nedenle Kanada da özellikle bu suç örgütlerine karşı uzman muhasebeci ekipleri 1960'lı yıllarda kurularak faaliyet göstermişlerdir (Aktaş & Kuloğlu, 2008, s. 101-120).

1980'li yıllarda ise ekonomi daha fazla kompleks bir duruma gelmiş ve sonuç olarak, ekonomi ile alakalı kesimler daha çok ehil kişi takviyesine ihtiyaç duymuşlardır. Hâkimler ile avukatlar finansal davalarda yüzleştikleri sorunları ortadan kaldırmada ve sonuca ulaştırmada teknik birikim ve kabiliyet açısından yeterli olmadıklarından, adli muhasebecileri daha çok talep etmişlerdir. Öncelikle ABD olmak üzere diğer batı ülkelerinde muhasebeyle ilgili kayda değer durumlar yaşanmış bunların sonucunda adli

muhasebe biliminde kariyer yapan ve uzman olan meslek üyelerinin sayısında önemli artışlar görülmüştür. 1980'li yıllarda adli muhasebeye ilişkin önemli durumları aşağıdaki gibi sıralayabiliriz (Kurt & Elagöz, 2015, s. 213-238)

•Maurice E. Peloubet' in 1946 yılında "Adli Muhasebe: Bugünün Ekonomisinde Adli Muhasebenin Yeri" isimli eseri kitaplaştırması,
•Francis C. Dykman'ın 1982 yılında "Adli Muhasebe: Uzman Şahit Olarak Muhasebeci" isimli ilk adli muhasebe kitabının basılarak yayınlanması,
•ACFE' nin 1988 yılı itibariyle kuruluşunun gerçekleşmesi,
•Adli muhasebecinin 1988 yılında ilk defa bir romanda dedektif karakteriyle yer alması,
•ACFEI' nin 1992 yılı itibariyle kurulması,
• "Adli Muhasebe, Denetim, Hile ve Vergileme Dergisi" (The Journal of Forensic Accounting, Auditing, Fraud and Taxation) adlı yurtdışı kaynaklı derginin 2000 yılında yayınlanması.

Adli muhasebenin kariyer anlamında öne çıkmasında en dikkat çekici dönem ise 2001 yılında gün yüzüne çıkan işletme fiyaskolarıdır. (Enron, Worldcom, Xerox gibi). Gün yüzüne çıkan skandalların neticesinde, denetim teşekküllerine olan inanç azalmış ve bu yaşananlardan hem hissedarlar hem de ekonomiler çok büyük oranda negatif yönde zarar görmüşlerdir. Tüm bu gelişmelerin sonucunda 2002 yılında Sarbanex Oxley kanunu yürürlüğe girmiştir. Amerika Sermaye Piyasası Kurulu (SEC) bu kanun ile teftiş sürecinde adli muhasebecilik tekniklerinden faydalanılmasının gerekliliği üzerinde vurgu yapmıştır (Atmaca & Terzi, 2012, s. 17). Dahası bu kanun, firmalardaki heyetlerden başka bir kontrol komitesini mecburi kılmakta ve bu bağlamda adli muhasebeciler, denetim ve inceleme kabiliyetlerine binaen denetleme komitelerine veya firmaların üst düzey müdürlerine münhasır müşavirlik hizmeti sunabilmekte veya SEC' in vizesi ile denetim kurullarında vazife alabilmektedirler (Dönmez & Çavuşoğlu, Hilelerin Ortaya Çıkarılması Bakımından Bağımsız Denetim ile Adli Muhasebenin Karşılaştırılması, 2015, s. 34-67). SEC bu sürecin akabinde duyurduğu düzenlemelerde ise alenen "adli muhasebeci" kavramını vurgulayarak adli muhasebeciliğin genel muhasebe mesleği alanındaki konumunun sınırlarını belirlemiştir.

21. Yüzyıl dünyasında gelişmiş ülkeler başta olmak üzere adli muhasebe birçok ekonomi içerisinde kendisine çok geniş bir çalışma alanı bulmaktadır. Küreselleşmenin getirdiği

artan rekabet ortamında hile ve yolsuzlukların önlenmesi ve gün yüzüne çıkarılmasında, dava konusu olmuş birçok mali uyuşmazlığın çözümünde olduğu gibi birçok alanda adli muhasebenin etkisini giderek arttırmaktadır.

1.4. Adli Muhasebenin Ortaya Çıkış Sebepleri

İçinde bulunduğumuz 21. yüzyılda devamlı kendini geliştiren teknolojinin ve yeni buluşların insanlığa getirdiği yararların yanı sıra, birçok tehlikeyi ve riski de kendi bünyesinde getirdiğini unutmamak gerekir.

Günümüz dünyasında gördüğümüz yeniliklerin en dikkat çekicisi de dünya ticaret alışverişinin neredeyse tamamının yeni teknolojik gelişmelerden sonra internet aracılığıyla yapılıyor olmasıdır. Mal ve hizmetlerin üretim, tanıtım ve satışlarının bu yeni teknoloji üzerinden yani internet üzerinden yapılması (Pehlivan , 2010, s. 9) şeklinde açıklanan e-ticaret, teknolojinin ilerlemesiyle beraber hızlı bir biçimde genişleyerek bildiğimiz ekonominin yerine geçmiştir.

1980'li yıllarda bilim ve teknoloji birçok platformda yenilikler getirdiği gibi muhasebe mesleğinde de yeni oluşumlara neden olmuştur. Bu yeniliklerden biri de muhasebenin teknolojiyi daha fazla benimsemeye başlaması ve böylece bilgi çağına ayak uydurmasıdır. Muhasebenin gittikçe fazlalaşan çalışma yükü, finansal tabloların hızlı bir biçimde rapor şeklinde ortaya konulması ile başka muhasebe işlemlerinin de daha üretken bir biçimde ortaya konulması gerekliliğinin bir sonucu olarak, bilgisayar takviyeli muhasebeye geçiş yapılmıştır. Bilgisayar uygulamalı sistemler sayesinde, denetimcilerin kontrol işlerini artık daha basit bir şekilde gerçekleştirmeleri imkânı ortaya çıkmıştır. Ancak iyi niyetli olmayan yönetici ve çalışanların basit bir biçimde hile ve gayrikanuni işlere kalkışmalarına da olanak sağlamıştır.

Gelişmekte olan tüm bu sistemlerin belli başlı yönleriyle her ne kadar olumlu tarafları olsa da birtakım avantaja sahip gruplar bakımından gelişen bu sistemlerin kötü amaçlar için kullanılması da söz konusu olmaktadır. Bu avantaja sahip çıkar gruplarının, toplumların sahip oldukları ahlaki ve etik kuralları bir kenara atıp yapmış oldukları yolsuzlukları gün yüzüne çıkarmak ve suçlarını tespit etmek gün geçtikçe daha zor bir hal almıştır. Bu ekonomik yolsuzlukları tespit etmenin bir yolu bu konu ile alakalı teknik bilgi, birikim ve uzmanlık kazanmış kişiler ile çalışmaktan geçmektedir. İşte bunu

yapabilecek uzmanlar ise adli muhasebecilerdir.

Makro büyüklükteki firmaların uzun dönemde sermayedar inancını kazanabilmelerinin en iyi yolu şeffaf ve doğru mali tablolara sahip olmaları ile gerçekleşebilir. Mali tabloların doğruluğu ve güvenirliği ancak muhasebe mesleğinde liyakatli ve uzman şahıslar olan adli muhasebecilerin araştırmaları neticesinde ortaya çıkarılabilir.

Adli muhasebe geleneksel denetleme fikrinin tersine, kuşkulu hali detaylıca araştırır ve geri plandaki gözden kaçan olaylarla ilgilenir. Diğer taraftan çağımız ekonomisinin fazla komplike olması ve beyaz yakalıların gerçekleştirdiği yolsuzluklardaki fazlalaşma ile güvenlik güçlerinin bu ekonomik yolsuzlukları gün yüzüne çıkarmada yaşadıkları sıkıntılar, adli muhasebe mesleğinin doğmasında ve gelişmesinde büyük rol almıştır.

Bilhassa global boyutta çalışan firmalarda ortaya çıkabilecek her çeşit manipülasyon ve gayrihukuki durum hem bölgesel hem de küresel birçok etkileşimi de yanında getirecektir. Bu olaylardan ülke piyasaları öncelikli olmak üzere dünyanın her yerindeki firma ortakları, kredi veren kuruluşlar ve diğer alakalı muhataplarda etkilenmektedir. Tüm bu olayların ortaya çıkmasını önleyebilecek kapasiteye haiz olan adli muhasebeciler, özellikle ileri ekonomiye sahip ülkelerde kayda değer meslekler içerisinde yer almaktadırlar.

1.5. Adli Muhasebe Mesleğine Duyulan Gereksinim

Adli muhasebecilik mesleğine ihtiyaç duyulmasına neden olan durumların başında; şirketlerin, devletin, yasa yapıcıların ve mahkemelerin bilgi çağındaki teknolojinin hızlı gelişim ve değişimine uyum sağlayabilecek, ileri boyutta gerçekleşen finansal hata ve hileleri bulabilecek uzmanlara olan ihtiyaçlarıdır (Usul & Toğçuoğlu, 2011, s. 53-66). Diğer taraftan dünyanın tek pazar durumunda olması aşırı rekabeti de beraberinde getirmiştir. Ortaya çıkan bu aşırı rekabet bilhassa borsaya kayıtlı işletmelerin diğer işletmeleri geride bırakabilmek için kanunsuz yollara sapmalarına sebep olmaktadır. İşletmeler türlü manipülasyonlar ile hilelere ve yolsuzluklara başvurabilmektedirler (Dağdeviren & Mirza, 2017, s. 209-234). Adli muhasebeci, muhasebe birikimine ilave olarak incelemeci yöntemleri de kullanıp hile ve yolsuzlukları gözler önüne serebilmektedir. Adli muhasebenin ortaya çıkışı ile hilelerin niçin yapıldığı değil, hilelerin ne şekilde yapıldığı ortaya konulmaktadır (Pamukçu, 2017, s. 227-244).

Bilgi teknolojisi içeren sistemlerin hızlı bir biçimde ilerlemesi, işlem hacmi büyük boyutlara ulaşan şirketlerin tüm alanlarını teftiş etmede yaşadıkları güçlükler, hile ve yolsuzlukların ortaya çıkması ve gerçekleşmesi için olumlu bir ortam oluşturmaktadır. Diğer bir yandan 2001'li senelerde ortaya çıkan şirket skandalları adli muhasebe alanının ehemmiyet derecesinin ne denli yüksek olduğunu göstermiştir.

Genellikle insanların birbirleriyle olan ilişkilerinde ortaya çıkan sorunlar bir davanın konusu olabilmektedir. Benzer biçimde ticari işlerdeki her türlü anlaşmazlıklarda bir davanın konusunu oluşturabilmektedir. Bazı davalara mevzu olan ticari anlaşmazlıklar uzman yardımı olmaksızın aydınlatılamamaktadır ve bu süreçte davaların hızlı bir biçimde sonuçlanması zorlaşmaktadır. Bu nedenden ötürü, ortaya çıkan malî suçlarla birlikte, avukatların ve yargı görevlilerinin bu konularda eğitimden yoksun kalmaları sonucunda bir dava veya inceleme sırasında muhasebe, iç teftiş, kredi yönetimi, teşkilatlandırma, planlama, bütçeleme, kayıt tutma, anapara ve vergi belgeleriyle alakadar her türlü konu ve sorunda uzman yardımına gerek duymaktadırlar (Çoban, 2013, s. 11).

Gün geçtikçe daha da kompleks bir duruma bürünen çağımızın ticari işleri muhasebeye karşı olan talepleri de artırmaktadır. Taleplerden maksat muhasebe mesleğinde ilerleyen kişilerin daha bilgili, birikimli ve analist olmalarıdır. Adli muhasebeye ihtiyaç hissedilmesinin gerekçelerinden birisi de mesleki uzmanlaşma gerçekliğidir (Pamukçu, 2017, s. 231). Bu sebepten ötürü uygulanan meslek ne olursa olsun alakalı meslekteki çalışanların uzmanlığın icap ettiği bilgi, birikim ve tecrübeye haiz olmaları gereklidir. Bu nedenledir ki ister finansal çatışmalar olsun isterse hile ve yolsuzluklar olsun, bu sorunlarda adli muhasebe mesleğini icra eden meslek mensuplarından toplumun her kesiminden beklentiler bulunmaktadır. Beklentiler ise, ortadaki mali sorunun mesleki birikim ve kabiliyet ile çözümlenmesi, hata ve hilelerin mesleki bilgi ve araştırmacı yöntemlerin kullanılmasıyla ne şekilde gerçekleştirildiğinin ortaya konulmasıdır.

Adli muhasebecilik mesleğine neden ihtiyaç hissedildiğini aşağıdaki gibi sıralayabiliriz (Bozkurt, 2000, s. 56-61);

- Küreselleşmeyle birlikte ticari işlemlerin giderek kompleks bir yapıya bürünmesi,
- Birey ve kurumların mahkemeye başvuru sayılarının oransal olarak artması,
- Bireyler, kurumlar ve devlet ilişkilerinde giderek artan sorunların baş göstermesi,
- İlerleyen teknolojiyle birlikte hile ve yolsuzluklarında önüne geçilememesi,

- Çok sayıda ve büyük parasal rakamlarda firma başarısızlıklarının sıklıkla yaşanması.

Literatürdeki başka bir çalışmada ise bu mesleğe ihtiyaç duyulan sebepler aşağıdaki gibi sıralanmıştır (Usul & Toğçuoğlu, 2011, s. 56-62);

- Etik olmayan davranışların oransal olarak artması,
- Muhasebe alanında eğitim ve öğretimin düşük seviyelerde kalması,
- Bilirkişilerin yoğunlaştığı konularının farklılık göstermesi,
- Bilirkişi müessesinin yetersiz kalması,
- Hukuk fakültelerinden mezun olanların mali eğitim yönünden yetersizlikleri,
- Hata ve hilelerin ortaya konulmasında karşılaşılan güçlükler.

1.6. Adli Muhasebecilik Mesleğinin İçeriği ve Uygulama Alanları

Günümüzde ekonominin karmaşık bir şekle bürünmüş olması ve muhtelif anlaşmazlık çoğu finansal suçu yanında getirmektedir. Kimi zaman ticari bir problem özel hukukun konusunu oluştururken, kimi zamanda ceza hukuku sınırlarına giren bir olay ticari müeyyidelere sebebiyet verebilmektedir. Örneğin ticari hayatla alakalı, şirket merkezli hile olayları ister özel hukukun isterse ceza hukukunun alanına giren ihlaller ortaya çıkarabilmektedir (Doğan, 2018, s. 29). Bu nedenden ötürü adli muhasebe bazen özel hukuk içerisindeki problemleri olsun bazen de ceza hukuku alanındaki sorunlar olsun birçok alanda aktif bir yere sahiptir.

Hayatın bütün alanlarında uyuşmazlıklar ortaya çıkabilmekte ve bu problemler mahkemelerde görülen dava konuları arasına girebilmektedir. Mahkemelere ulaşmış konular olsun veya hala dava konusu durumunda olmayan bir durum olsun, birçok konuda adli muhasebecilerden hususi ve teknik bilgi takviyesi istenmektedir.

Aşağıda adli muhasebenin faaliyet alanlarına değinilmektedir (Doğan, 2018, s. 29-34; Pazarçeviren, 2005, s. 1-19).

1- İdareciler ve Hissedarlar Açısından Uyuşmazlıklar: Çoğunlukla idareci hissedarların bir kısım iş ve prensiplerinin diğer hissedarlarca cazip karşılanmamasından ortaya çıkan uyuşmazlıklar bu kısımda kendine yer bulmaktadır. İdareci hissedarların tasdik ettikleri malî tabloların doğruyu göstermediği veya aktarılması üzerinde karar

birliğine varılan kâr payının ana sözleşmeye aykırı olduğu yönündeki suçlamalar da bu türden uyuşmazlıkların en belirgin örneklerindendir. Bu çeşit anlaşmazlıkların bulunduğu durumlarda, çekişmenin mali muhataplarını saptamak için, genellikle defaten birçok senenin muhasebe belgelerinin incelenmesi söz konusudur (Akyel, Adli Muhasebecilik Ve Türkiye' de Uygulanabilmesi İçin Altyapı Bileşenlerinin Mevcut Durumu Değerlendirilmesi ve Öneriler, 2009, s. 77). Buna göre adli muhasebeci, muhatap biri aracılığıyla veya dava sürecinde mahkeme aracılığıyla konu ile alakalı aydınlatıcı bilginin elde edilmesi amacıyla göreve getirilebilir (Özkol, 2005, s. 75). Buna benzer davalar uzun süren süreçlerden sonra ulaşılan muhasebe belgelerinin ve dava konusunun teferruatlı çözümlemesini gerektirir.

2- Boşanmalarla Alakalı Parasal Uyuşmazlıklar: Boşanma sürecindeki eşlerin kendilerince anlaşamamaları durumlarında, adli muhasebeciler her iki muhatabın servetlerinin gerçek kıymetini belirleyebilmektedirler. Bu çeşit davalarda sıklıkla karşı şahsın servetini olduğundan çok düşük meblağ ile belirtmesi veya borçlarını aşırı yüksek göstermesi de rastlanan durumlardandır (Atmaca & Terzi, 2012, s. 17-18). Bu tür konularda ya eşlerin talebiyle ya da mahkemece adli muhasebeci atanabilmektedir.

3- Sigorta İşlemleri: Sigorta poliçeleri muhteviyat ve koşullarına istinaden kayda değer ölçüde farklılık gösterebilir (Altınsoy, 2011, s. 103). Bunların iyi bir biçimde tahlil edilmesi ve hakiki kararların verilmesi epeyce çetindir. Burada adli muhasebecinin vazifesi, ortada bulunan durumun ve zayiatlar ile alakalı doğru hesaplama yönteminin bulunması maksadıyla poliçenin etraflı bir tahlilinin yapılmasıdır (Akyel, Adli Muhasebecilik Ve Türkiye' de Uygulanabilmesi İçin Altyapı Bileşenlerinin Mevcut Durumu Değerlendirilmesi ve Öneriler, 2009, s. 80).

4- Kişisel Yaralanma İddiaları /Motorlu Vasıta Kazaları: Kazalar, iş kazaları, can veya mala karşı yapılan tecavüzler, cinayetler, yaralanmalar veya ihmalkârlık neticesinde ortaya çıkacak tahribatların tazmininde, adâlete uygun, realist hesaplamaların tahkim edilmesi için adli muhasebeciler göreve atanabilmektedirler. Adli muhasebeci bu vazifeleri yaparken sahip olduğu teknik birikimden yararlanarak uygulamaya geçmelidir. Diğer taraftan adli muhasebeci yapacağı inceleme ve ölçümleri alakalı yasa ve kararnameler bağlamında yapmalıdır.

5- İdareci/İşçi Hile İncelemeleri: Bu soruşturmalar daha çok hilenin mevcudiyeti, doğası ve ihtivasına ilişkin tanımlamalar gerçekleştirmeye yönelik metotlar ve suçlunun saptanmasıyla ilgilidir. Burada işçilerle düzenlenecek olan görüşmelerin yapılması ve belgelere dayanan delillerin teferruatlı bir şekilde incelenmesi zorunludur. Adli muhasebeci yapacağı soruşturma neticesinde, şayet herhangi kanun dışı bir olguyla karşılaşırsa ya da kuşkulanırsa bunu ilgili birimlere ve makamlara nakletmek durumundadır.

6- İşletmelerin Finansal Zayiatları ile Alakalı Davalar: Burada adli muhasebecilerin, sözleşme uyuşmazlıkları-ihlalleri, firmalarla alakalı birleşme veya ayrılma davaları, iflas davaları, işletme değerlemeleri, inşaata ilişkin savlar, istimlak, ürün mesuliyeti veya marka ve patent hakkının ruhsatsız kullanımı ile alakalı kayıplarla ile ilgili sorumluluklar yüklenmesi söz konusu olmaktadır.

7- Mesleki İhmalkârlık: Bu tür konularda adli muhasebeci olaya iki biçimde yaklaşabilir.

a- Teknik Yönden: (Eğer davalı bir muhasebeci ise) Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerinin, Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartlarının veya diğer standartların ihlali,

b- Kayıpların Hesaplanması yönünden.

Yukarıdaki her iki durumda teftişler değişebilmektedir. Çünkü eğer davalı olan bir muhasebeci ise örneğin meydana gelen vazifeyi kötüye kullanma suçunu fili olarak yapan muhasebeci ise, adli muhasebeci olayı her iki tarafı ile değerlendirmelidir. Aksi durumda olayı yapan bir muhasebeci değil de ayrı bir meslek mensubuysa, adli muhasebeci problemi yalnızca kayıpların hesaplanması yönüyle ele alacaktır.

8- Arabuluculuk ve Tahkim: Hukuki konulara ve uygulama standartlarına olan benzerlikleri ve eğilimleri nedeniyle adli muhasebeciler özel eğitim almak şartıyla arabuluculuk ve hakem olarak da görev alabilirler. Böylece adli muhasebeciler Alternatif Karar Mekanizması (Alternative Dispute Resolution-ADR) servisini kurmuşlardır. ADR servisi; hem arabuluculuk hem de tahkim hizmetlerini içerir, bireyler ve firmalara en cazip zaman müddetince, en az aidat ile uyuşmazlığın çözülmesi için yardım edecek şekilde düzenlenmiştir (Akyel, Adli Muhasebecilik Ve Türkiye' de Uygulanabilmesi İçin Altyapı Bileşenlerinin Mevcut Durumu Değerlendirilmesi ve Öneriler, 2009, s. 83).

9- Şirket Değerlemeleri: Şirketlerin veya belli oranlarda paylarının elden çıkarılmasında, devir ve birleşmelerde, tereke konusunu oluşturmaları durumunda ilgili muhatapların paylarının belirlenmesinde, pay devirlerinde, iflas halinde şirketlerin veya hisselerin değerinin belirlenmesi işlemleri kompleks ve özel bilgiye ihtiyaç duyulan işlemler olup, adli muhasebecilerin spesifik konularındandır.

10- Karapara İşlemleri Olarak Adlandırılan Ticari Faaliyetler ve Para Trafiği: Milli ve milletlerarası düzenlemelerle önüne geçilmeye çalışılan ticari faaliyetler ve bunlarla alakalı para akışları, konunun doğası icabı, son derece komplike ve el altından yapılan uygulamalardan oluşmaktadır. Bu tür durumların ortaya çıkarılması ve doğrulanması, ticari konulara hakimiyet, üst seviyede muhasebe bilgisi ve tecrübesi gerektirir. Adli muhasebe mesleğinin içeriğine göz atıldığında, bu tür olayların bu mesleğin alanına girdiğini görebilmekteyiz.

11- Muhasebe Hileleri, Sahte Belge Hazırlanması, Belgelere Zarar Verme: Muhasebe kayıtlarına bilerek zarar vermek, muhasebe belgelerinde kendisinin menfaatine dönüşümler yapmak ve sahte belgeler hazırlamak yoğun bir biçimde rastlanan hile ve yolsuzluklardandır. Gerçek dışı borç hesapları oluşturmak, hayali mal alım kayıtları, naylon fatura hazırlamak gibi kanunsuz işlemler bazı örneklerdendir. Bir adli muhasebecinin vazifesi bu hile ve yolsuzlukları bulmak ve bu işten mesul olan kişileri ortaya çıkarmaktır.

12- E-Ticaret Hileleri: Çağımızda internet aracılığıyla gerçekleşen ticari alışverişler yoğun bir şekilde artış göstermektedir. Sayısız alanda ortaya çıkan hile ve yolsuzluklar bu alanlarda da kendini gösterebilmektedir. Bu alanda rastlanan hile ve yolsuzluklar, ya müşterinin eline ulaşan malı bilerek veya isteyerek zarar vermesi ya da başka bir yönden tahribata uğratması sonucu malın geri alınmasını istemesidir ya da malı satanın talep edilenden ayrı bir ürün ulaştırması sebebiyle ortaya çıkmaktadır. Adli muhasebenin işlevi bu çeşit problemleri ortaya çıkarmaktır.

13- Kredi Kartı Yolsuzlukları: Günümüzde ticari iş ve alışverişlerin birçoğunda kredi kartı kullanılmaktadır. Bunun sonucu da bu alanda da hile ve yolsuzluklara başvurulmasına ortam hazırlamaktadır. Bankaların ve müşterilerinin kredi kartı aldatmacalarından ötürü meydana gelen problemlerde, müşterinin yapmadığı işlemlerin parasal değerinin belirlenmesi, zararın hesaplanması gibi konular adli muhasebecilerin güncel işleri arasında bulunmaktadır.

1.7.Adli Muhasebe Mesleğinde İşlem Süreçleri

Adli muhasebenin uygulama aşamaları, içeriğindeki işlemler yönünden birbirinden farklılık gösterir. Bundan dolayı, adli muhasebenin uygulanması davanın içeriğine, komplike oluşuna ve delillerin yeterliliğine göre çeşitlilik gösterebilmektedir. (Yücel, 2011, s. 74-80). Literatüre bakıldığı zaman her zaman aynı şekilde uygulanan bir adli muhasebe işlem sürecine rastlanmamakla birlikte her meslekte olduğu gibi adli muhasebe mesleğinde de takip edilen çeşitli aşamalar vardır. Bu aşamalar şu şekildedir (Yücel, 2011, s. 74-80):

1.7.1.Adli Muhasebecinin Seçilmesi

Şirketlerde adli muhasebeciyi gerektirecek bir durum ortaya çıktığı zaman, ilk olarak adli muhasebecinin belirlenmesi konusu halledilmelidir. Adli muhasebecinin seçiminde öncelikle meslekteki geçmişine göz atılmalıdır. Çünkü bütün adli muhasebeciler birebir aynı bilgi birikimini kendilerinde toplayamamışlardır. Adli muhasebecinin seçilmesi sırasında, tercih edilecek olan adli muhasebecinin konu ile ilgili bilgisine, birikimine ve deneyimine bakılması son derece önemlidir.

Önemli bir diğer husus seçimine karar verilen adli muhasebecinin eski iş deneyimlerine yöneliktir. Adli muhasebecinin yıllarını muhasebe mesleğine vermesi, geçmişteki muhasebe ile ilgili konuların ne kadar çabuk ve başarılı olarak üstesinden geldiği de önemlidir. Bir başka açıdan mülakata alınan adli muhasebecinin talep etmiş olduğu ücret de önemlidir. Adli muhasebecilerin piyasada bu konular için belirledikleri ücret düzeyleri araştırılarak seçim yapılmalıdır. Bunlardan başka aslında en önemlisi belki de adli muhasebecinin ne kadar güvenilir olduğunun araştırılmasıdır. Çünkü göreve başlayacak ve firmanın tüm bilgilerine erişebilecek olan adli muhasebeci, daha sonra bu bilgileri açığa çıkarabilir. İşte tüm bu sayılanlar adli muhasebeci seçimi aşamasında göz ardı edilmemesi gereken hususlardır.

1.7.2.Adli Muhasebecinin Müşteri ile Görüşmesi

Adli muhasebecinin belirlemesinden sonra dava ile alakalı araştırmalara start vermeden önce adli muhasebecinin müşteri ile konuşması, müşterinin isteklerinin ve ihtiyaçlarının öğrenilmesi bakımından büyük önem taşımaktadır. Bir araya gelen müşteri ve adli

muhasebeci karşılıklı taleplerini doğru bir şekilde birbirlerine aktarmalıdırlar. Eldeki olayın, olayın baş aktörlerinin ve problemlerin net bir biçimde ortaya konulması gerekmektedir.

Adli muhasebecinin görüşmeler esnasında firmalarla alakalı elde ettiği bilgileri üçüncü kişilerle paylaşmaması ve adli muhasebecinin mesleki özgürlüğünün ve objektifliğinin zarar görmemesi için devamlı olarak müşteri ile yakın bir birliktelik içinde bulunmaması gerekmektedir.

1.7.3.Dava ile Alakalı Problemlerin Adli Muhasebeci Eliyle Tespit Edilmesi

Davayla alakalı olan muhataplar belli olduktan sonra, öncelikle muhataplar arasındaki problemler tespit edilmelidir. Bir davada iki tane muhatap bulunmaktadır. Bunlardan ilki müşteri ile dava vekili, diğeri ise karşı taraf ile dava vekilidir. Bunlardan hariç olaya dolaysız veya dolaylı bir biçimde katılan üçüncü bir muhatabın olması da olasıdır. Muhataplar arasındaki problemlerin ivedi bir biçimde belirlenmesi, şirketi ilave maliyetlerden arındıracaktır. Tersi bir olayda firma yüksek maliyetlerle yüzleşmek zorunda kalacaktır.

1.7.4.Adli Muhasebecinin Öncelikli Araştırması

Adli muhasebecinin kabul edilmiş olan olay ile ilgili öncelikle bir ön değerlendirme yapması, daha ileriki zamanlarda sürecin daha etkin bir biçimde yürütülmesinde destekleyici olacaktır. Gerçekleştirilen bu araştırma ile suç oluşumunu barındıran öğeler daha açık bir şekilde görülebilecek olup sonrasında hazırlanacak planların düzenlenmesi de bu oranda basitleşecektir.

Bu aşamada adli muhasebeci mevcut belge ve kayıtlara, ayrıntısına bakmadan ve herhangi bir açıklama yapmadan çabucak göz atmaktadır. Böylelikle dava ile alakalı ekonomik, mesleki ve diğer tüm sebepler elden geçirilmekte ve araştırmanın ihtivası ile çerçevesi ilk olarak belirlenmektedir.

1.7.5.Adli Muhasebecinin Eylem Planı Oluşturması

Bu plan dahilinde müşteri ile fikir alışverişinde bulunarak ve öncül incelemeyi yaparak elde edilen bilgiler, amaçlara ve amaçlara erişmek için kullanılacak yöntemin en iyi biçimde belirlenmesini sağlar. Diğer taraftan eylem planı, inceleme süreci müddetince adli muhasebecinin gerçekleştireceği tüm işlemlerin kâğıt üzerine aktarılmış halidir. Bir adli muhasebecinin eylem planında aşağıdaki şu konular yer almaktadır:

- Sözleşmeye ait konularla alakalı sorunlar,
- Sözleşmeye yön veren özel durumlarla alakalı detaylı bildiriler,
- Mahkeme, Kanunlar, Düzenlemeler ve mutabakat gibi davanın ihtivasında bulunan tüm öğelerle alakalı detaylı açıklamalar,
- Davanın çerçevesi ve hakkında bilgi ve delil elde edilemeyen konular,
- Adli muhasebe çalışmasının devam ettirilmesi için zorunlu kaynaklar,
- Geliştirilen teoriler ve uygulanacak yöntemler,
- Adli muhasebe aşamasında görev alacak adli muhasebe birimi ve görev dağılımları,
- Zaman Planlaması.

1.7.6.Delillerin Elde Edilmesi ve Güvenirliği

Adli muhasebeci bu kademede davanın çözülmesine yönelik olarak hangi tür delillere gereksinim duyduğunu belirlemektedir. Davanın özelliğini baz almak kaydıyla, dokümanların belirlenmesi, sayısal girdiler, aktifler ve olayın meydana geldiğine ilişkin argüman veya uzman raporlarının irdelenmesi bu evrede yer almaktadır. Adli muhasebecinin bu evrede toplamış olduğu deliller, geleneksel muhasebe düzeninde toplanan delillerden farklı olarak, daha detaylı bir çalışma neticesinde elde edilen delillerdir. Bu deliller şunlardır;

- Araştırmalar ve raporlar,
- Muhasebe ve banka kayıtları,
- Dilekçe vb. yasal deliller,
- Anlaşma Mektubu ve diğer yazışmalar,
- Çizelgeler ve Hesaplamalar,

- Görüşme, Tartışma ve Toplantılara ilişkin yazılı belge veya notlar,
- İşletme prosedür ve uygulamalarına ilişkin kayıt ve belgeler.

Adli muhasebecinin mahkemeye vereceği deliller güvenilir ve doğru olmalıdır. Bu sebepten ötürü adli muhasebeci delil toplama süresince doğru ve inandırıcı delilleri elde etmeye çalışmalıdır.

1.7.7.Adli Muhasebecinin Analizi

Analiz süreci; uzun soluklu bir inceleme ve araştırmanın sonucunda her detayın ortaya net bir biçimde konulduğu süreçtir. Adli muhasebeci tüm bu aşamalar süresince topladığı soyut veya somut kanıtları inceler ve bunların verdiği bilgiler ışığında sorunu çözebilir. Bu süreçte doğrular sistemli bir formda ortaya konulduktan sonra bu doğruların şirketlerde meydana getirdiği ekonomik kayıpların hacimleri görülebilmektedir.

1.7.8.Adli Muhasebecinin Nihai Raporu Düzenlemesi

Nihai raporun düzenlenmesi olayla ilgili olarak adli muhasebecinin yapacağı son iştir. Burada adli muhasebeci üzerinde çalıştığı olay ile alakalı topladığı tüm bulgular ve incelemelerle ilgili detaylı ve anlaşılabilir bir rapor düzenlemektedir. Rapor; adli muhasebecinin üstlendiği konunun özelliğine, araştırmanın ihtivasına, uygulanacak metoda; içeriğin, bulguların veya düşüncelerin sınırlarına göre çok yönlü kısımlara ayrılarak düzenlenmektedir. Raporun mahkeme aşamasında başarılı sayılabilmesi için, rapora konu olan bulguların ve incelemelerin grafik ve çizelgelerle dayanaklarının oluşturulması gerekmektedir. Normal bir adli muhasebe raporu şu aşamalardan oluşur.

- Raporun Başlığı,
- Müşterinin adı ve iletişim bilgileri,
- Yönetici Özeti,
- Sözleşmenin koşulları ve dayanakları,
- Yapılan Ödemeler ve Nakit olarak Yatırılan Para,
- Dava Konusu Olay,
- Yapılan analiz ve testler,
- Bulgular ve değerlendirme,
- Ekler.

1.8. Adli Muhasebenin Diğer Bilim Dalları ile Arasındaki İlişki

Adli muhasebe, çalışmalarının çoğunu farklı bilim alanlarındaki uygulamalardan yararlanarak ortaya koyan bir bilim dalıdır. Adli muhasebe, adli bilim bünyesindedir (Şahin, 2011, s. 26). Adli bilim, insanların doğa yasalarını hukuk ile birlikte kullanmasıdır (Crumbley L. , 2018). Adli bilimlerin genel hedefleri, akademik bilgi, maharet ve doğruların, özellikle dava sürecinde kullanılması, medeni hukuk veya ceza hukuku davalarında ortaya çıkan hukuki problemlerin çözümüne katkı sağlamaktır (Aktaş & Kuloğlu, 2008, s. 103).

Adli muhasebe geniş bir alanı kapsadığından, fazlaca bilim dalıyla kesişim durumundadır. Bu sebeple başka bilim veya bilim alanlarından istifade etmek adli muhasebe için bir gerekliliktir (Terzi & Gülten, 2014, s. 24). Bu açıdan bakıldığında adli muhasebe için muhasebe ile hukukun ortak alanı tanımı yapılmış olsa da adli muhasebe hukuka ek olarak psikoloji, suç bilimi, istatistik gibi birçok farklı bilim dalından yararlanmaktadır.

Adli muhasebe ilk önce muhasebe ile alakalı özellikli bir alan olarak dikkate alınırken, zamanla oluşan ortamla birlikte farklı bilim dallarının mesleki tekniklerinden istifade eden bir bilim alanı olmuştur. Günümüze yakın zamanlarda hile ve yolsuzlukların açığa çıkarılmasında psikoloji, sosyoloji ve diğer benzeri sosyal alanlara ait bilimlerden takviye alınmaktadır. Nedeni şuki hile insan eylemi neticesinde ortaya çıkmaktadır bu da hilekârın ve hilenin karakterinin analizinde bu bilimlere talebin var olması demektir (Pehlivan , 2010, s. 22).

Adli muhasebenin yakın birliktelik içinde bulunduğu bilim veya bilim alanları aşağıdaki gibidir (Terzi & Gülten, 2014, s. 25);

- Geleneksel Muhasebe,
- Psikoloji,
- Kriminoloji (Suç Bilimi),
- Hukuk,
- Yazı bilgisi,
- Bağımsız Teftiş,
- İstatistik.

1.8.1. Adli Muhasebenin Geleneksel Muhasebe ile İlişkisi

Muhasebe, şirketlerdeki iktisadi durumları kayıt altına alma, rapor hazırlama ve hazırlanan raporları tahlil ederek alakadar olan kişilere sunma işlemlerine dair usul ve prensipleri öğreten ve teknik tarafı daha yoğun olan bir bilim dalıdır (Örten, 2000, s. 2). Muhasebenin fonksiyonun yalnızca defter tutmak olduğu düşüncesi yanlış bir kanıdır. Muhasebe çağımızda firmalar için yaşamsal ehemmiyette olan birçok iktisadi ve finansal olayı gözler önüne sermekte ve bunları hakiki bir biçimde tahlil ve yorumdan geçirerek, şirketin gelecek için doğru yolda olmasına yardımcı olmaktadır.

Adli muhasebe, muhasebe biliminin muhteviyatından yararlanarak uygulamalarını yapmaktadır. Bir adli muhasebecinin muhasebe bilgi ve yeteneklerini kendinde biriktirmiş olması gerekir. Tersi durumda olguları analiz etmede ve tahlil etmede çıkmazlar içerisinde kalabilecektir. Adli muhasebecinin malî muhasebe, maliyet muhasebesi, yönetim muhasebesi ve şirketler muhasebesi gibi muhasebenin çeşitleri bakımından gerekli bilgi ve birikime sahip olması gerekmektedir. Böylece yüzleştiği sorunları bu muhasebe bilgileri ile daha basit bir biçimde çözüme kavuşturabilecektir.

Geleneksel muhasebe ile adli muhasebe ilişkisini maddeler halinde şu şekilde sıralayabiliriz (Bayrak, 2016, s. 22-23);

- Her ikisi de özdeş muhasebe kurallarına göre işlemler yapmaktadır,
- Her ikisi de özdeş finansal tablo kurallarına istinaden işlemleri gerçekleştirmektedir,
- Her ikisi de iç ve dış teftiş işlemlerini içermektedir,
- Her ikisi de mahkemelik olan konuların davalarının kayıtlarını inceleme sürecini yürütmektedir,
- Her ikisi de teftişe konu olan işlemlerin dataların çözümlemesini yapabilmektedir,
- Her ikisi de kayıt ve çözümleme neticesinde oluşturulan raporu yazılı biçimde mahkemeye takdim etmektedir,
- Geleneksel muhasebeden bir işletmede kesintisiz yararlanılmaktadır. Son dönemlerde geleneksel muhasebe ile adli muhasebede şirketlerde kesintisiz kullanılmaya başlanmıştır.

1.8.2. Adli Muhasebenin Psikoloji ile İlişkisi

Psikoloji, ruh bilimi, ruh hekimliği manasına gelmektedir (ww.tdk.gov.tr 21.02.2018). Bir başka tanımlamada ise psikoloji, beşer eylemleri ve zihinsel durumları ile bunların altında bulunan sebepleri araştıran bilim dalı biçimde tanımlanmıştır (Develioğlu, 2015, s. 10). Psikoloji bilimi, adli muhasebecilerin rastladıkları durumları kavrayabilmeleri için bilgi sahibi olmaları icap eden özel bir alandır. Özellikle çağımızda rastlanılan hile, yolsuzluk ve suiistimallerin gün yüzüne çıkarılması bakımından adli muhasebecilerin, bireylerin ruh durumunu ve eylemlerini iyi bir biçimde tahlil etmeleri mühimdir. Olayla alakalı gerçekleşen herhangi bir görüşme ya da ziyarette şahısların hadiseden bahsetmeleri, vaziyetleri olayın düğümünün açılmasında yararlı olacaktır. Herhangi bir kanunsuz olaya karışan şahıs, gerçekleştirdiği suç neticesinde vicdanen ufacıkta olsa huzursuzluk hissedebildiği için bu durum eylemlerine ve söylemlerine aksedecektir. Adli muhasebecinin suçlunun açıkça belli ettiği bu emareleri gözden kaçırmaması önemlidir. Bütün bunları adli muhasebeci gerçekten psikoloji bilimine ilişkin bilgi sahibiyse ancak o zaman gerçekleştirebilir. Ama bazı zamanlar ziyaret ya da söyleşi yapılan şahıs yalnızca özel bir emareyi göstermeyip türlü edimler yapıyorsa ve adli muhasebeci suçlunun söylemlerini ve edimlerini tahlil edemiyorsa, bu halde bir psikoloji uzmanına müracaat etmesi icap etmektedir.

Ayrıca adli muhasebe, psikolojinin bir alt dalı olan adli psikoloji ile yakın bir birliktelik kurmuştur. Adli psikoloji, psikoloji biliminde geliştirilen ifade ve varsayımların hukuk sistemi ve ceza hukuku sisteminin kavranması açısından kullanılması ile meydana gelen bir bilim dalıdır (Sarıca, 2000, s. 3).

1.8.3. Adli Muhasebenin Kriminoloji ile İlişkisi

Genç bir bilim dalı olan kriminolojinin Türkçedeki karşılığı suç bilimidir (www.tdk.gov.tr 17.11.2018). Suç, tarihi çok geçmiş zamanlara uzanan bir eylemdir. Kriminoloji, toplumda işlenen suçların nasıl ortaya çıktığını, işlenen suçların neler olduğunu ve bu suçları kimler tarafından ne sıkılıkla işlendiğini araştırmaktır (Erkan, 2016, s. 13). Kriminolojinin amacı, suçların nasıl meydana geldiğini ve insanları suça iten nedenlerin neler olduğunu ortaya koymaktır.

Kriminoloji biliminde suçlu ve suçsuzları ayıklamak için türlü yöntemler kullanılmakta olup, adli muhasebecilerin bu yöntemlerin bilincine varması gerekmektedir. Zira, adli muhasebeci bu metotları kullanarak suçu işleyeni ayırt edebilecektir. Bununla birlikte adli muhasebecinin bir suç eyleminin sebebini görebilmesi ve dahası bireylerin eylemlerinde avantaj sağlamak adına ne tür gayrikanuni işlere cesaret edebileceklerini önceden kestirebilmesi hayati öneme sahiptir. Örneğin, muhasebede kullanılan makbuzların kullanılması açısından iki muhatap vardır. Birinci muhatap makbuzu oluşturandır, ikinci muhatap ise bu makbuzu kullanandır. Birinci muhatap, makbuz oluşturan şahıs bu işten ücret elde etmeyi, stokları gerekli seviyeye indirmeyi, kara para aklamayı, statü veya alıcı elde etmeyi, kredi, leasing gibi mali kuruluşları işlemleri olabilir. Faturayı kullanan şahıs ise vergi kaçırma, çalınmış olan malı temize çıkarma, stok balansını uydurma, kredi veya finans kuruluşlarını aldatma kastı ile bu suça meyletmiş olabilir (Develioğlu, 2015, s. 12-13). Buna benzeyen olaylarda, adli muhasebe uzmanı suçun gerekçelerinin bilincine varırsa suçluyu bulması basitleşecektir. Kuşkusuz ki bu da adli muhasebecinin kriminoloji bilimindeki mesleki bazı yöntemleri bilmesi ile mümkündür.

1.8.4. Adli Muhasebenin Hukuk ile İlişkisi

Adli muhasebeyi, hukuk ve muhasebenin bir araya geldiği ortak bir küme olarak tanımlayabiliriz. Muhasebe, bilgi elde etme aşamalarını sabit bir hukuk intizamı içinde yerine getirir (Altıntaş, 2011, s. 163). Bunun uygulanabilmesi adli muhasebecinin yeterli seviyede hukuk bilgisine sahip olmasına bağlıdır. Bir adli muhasebe uzmanının yalnızca hukuki malumata sahip olması kâfi olmayıp, aynı zamanda ceza hukuku, icra hukuku gibi hukukun alt dallarına da egemen olması gerekmektedir. Bunlara ilave olarak adli muhasebe biliminin eylem aşamasında özellikle de kanıt toplama ve inceleme prosedüründe ferdi hayatın mahrem hudutlarının, yasaya aksi kanıt toplamama yükümlülüklerinin, evrensel hukuk standartlarının ve protokollerinin de iyi bilinmesi gerekir (Terzi & Gülten, 2014, s. 29).

Adli muhasebeci yargı konusu olmuş ya da hali hazırda dava seviyesine çıkmamış bir hukuki meseleyi çözümlemek sebebiyle hukuki aşamaları iyi bilmesi gerekmektedir. Bunun manası adli muhasebecilerin; girdi biriktirmek, tahlil etme ve raporlama gibi uygulamaları gerçekleştirirken bunları hukuk normlarına uygun olarak tatbik etmelerinin mecburi olmasıdır (Akal, 2014, s. 51). Bir başka açıdan çağımızda çoğalan ticari

yoğunluğun bir neticesi olarak muhasebe ile alakalı epeyce hususta anlaşmazlıklar yaşanmakta ve olağan olarak bu anlaşmazlıklar hakkında mahkemelere gidilmektedir. Bunları ortadan kaldırmak için de adli muhasebe uzmanlarından yardım istenmektedir. Bir adli muhasebe bilirkişisinin muhasebe hakkında hukuki alanda çoğalan bu yoğunluğa yanıt verebilmesi için en az muhasebe birikimine yaklaşık, hukuk birikimi de edinmesi gerekmektedir.

Adli muhasebe uzmanı bir firmada hile teftişi için vazifelendirilmişse, düzenleyeceği kontrolleri hukuksal doğrular içerisinde yapmalı ve erişebildiği herhangi bir hile ya da suiistimal mevcutsa bunlara müspet hukukun hile ile alakalı kanunlarından faydalanarak muamele etmelidir. Bir başka açıdan, adli muhasebe uzmanları tüm bu aşamalarda şirket ve çalışan personellerine ilişkin bilgi toplamaktadırlar. Tüm bunları gerçekleştirirken adli muhasebe uzmanının kanuni bir biçimde davranması mühimdir. İşletmenin önemli bilgilerini katiyen yasaklanmış kişilere tedarik etmemelidir. Bu gerekçeyle adli muhasebeciler topladıkları bilgileri korumak adına gizlilik hukuku hususlarında da bilgi sahibi olmalıdır (Akal, 2014, s. 52).

Adli muhasebe uzmanları yüzleştiği olayın özelliğine uygun olan hukukun alt alanlarından istifade ederler. Mesela, adli muhasebeci, vergisel kusurlarda vergi hukukunu, iş kanununa tezat gayrihukuki olaylarda iş hukukunu, borçluların mal kaçırma maksadıyla yaptığı malî hilelerde icra iflas hukukunu kullanırlar (Çabuk & Yücel, 2012, s. 33).

1.8.5. Adli Muhasebenin Grafoloji ile İlişkisi

Grafoloji Türkçe' de "yazı bilimi" anlamına gelmektedir (www.tdk.gov.tr 21.02.2019). Grafoloji, şahsın kaleme almış olduğu yazıyı ya da kullandığı imzayı da inceleyerek, kişilik özellikleriyle alakalı neticeler ortaya koyan bir bilimdir. Bu bilim; insanoğlunun ortaya koyduğu eylemler ya da işaret ve mimikler nasıl ki kişilik nitelikleri hakkında bilgi sunuyor ise, el yazılarının da kişinin karakteristik özellikleri hakkında bilgi taşıdığını savunmaktadır. Grafoloji her kadın ve erkeğin yazısının benzersiz olduğunu ve insanla alakalı her nesne nasıl ki insana has oluyorsa, yazının da insana has olduğunu ileri sürmektedir. Diğer taraftan insanoğlunun yazılarında kullandığı sembollerin sabit olduğunu ve böylece insanın fiziki ve ruhsal karakterini, akıl yapısı gibi karakter

özelliklerini aksettirdiğini savunmaktadır.

Grafoloji bilimi, özellikle kıymetli evraklar hususunda adli muhasebe uzmanlarına destek vermektedir. Herhangi bir kambiyo senedini inceleyen bir adli muhasebeci dokümanın düzmece olduğuna ilişkin kuşkulu bir durumla karşılaştığında grafoloji uzmanlarından yardım isteyebilir. Sonuçta bu evrakın gerçek olup olmadığı grafoloji uzmanınca gerekli incelemeler neticesinde ortaya konula bilinecektir. Adli muhasebe uzmanları muhasebenin gereksinimden dolayı devamlı olarak türlü evrak ve belgelerle uğraşmaktadırlar. Maalesef günümüzde evrak düzenbazlığı sıklıkla yüzleşilen bir hadisedir. Evrak düzenbazlığında çoğunlukla imza ve yazılar hileli olabilmektedir. Bu durum hem adli muhasebenin hem de grafolojinin ilgi alanı içerisindedir. Bundan ötürü hadisenin açıklığa kavuşturulması bakımından grafoloji ve adli muhasebe bilimi devamlı bir birliktelik ve etkileşim içindedirler.

1.8.6. Adli Muhasebenin Bağımsız Denetim ile İlişkisi

Denetim, iktisadi faaliyet ve hadiselerle alakalı olarak ortaya çıkan neticeleri, önceden tanımlanan amaçlar, kriterler ve protokollere göre objektif bir biçimde tahlil etmek ve test etmek şeklinde delillere atfen bakmak ve elde edilen netice ve çıkarımlar ile alakadar olan kişileri bildirmek maksadıyla yürütülen sistemsel bir prosedürdür (Dönmez, 2008, s. 3). Adli muhasebe ile denetim ilişkisi birçok konuda benimsenmiştir. Denetim incelemeleri ile adli muhasebe uygulamalarının temelinde septisizm kavramı yatmaktadır (Pamukçu, 2017, s. 235). Adli muhasebeciler denetçilerin uymak mecburiyetinde olduğu bütün standartlara adapte olmak mecburiyetindedirler. Bir denetçi, işletmeler eliyle yapılan finansal tabloları genel kabul görmüş muhasebe standartlarına göre inceler ve incelemesi neticesinde finansal tablolarda olası bir uyumsuzluk mevcut ise bunu BDDK, Sermaye Piyasası Kurulu ve KGK gibi kurumlara bildirir ve bu finansal tablolar hakkında düşüncelerini iletir. Adli muhasebeciler ise eldeki finansal tabloları daha kuşkucu bir muamele ile incelemektedirler. Denetim biliminde yer alan delil toplama usulleri, inceleme şekilleri ve denetim yöntemleri adli muhasebe faaliyetlerinde de kullanılmaktadır (Pamukçu, 2017, s. 235).

Adli muhasebeciler, denetçi ile özel incelemecinin bir birleşimi olarak tasvir edilmektedirler (Gray, 2008, s. 115). Adli muhasebeciler ile denetçiler eşit gayeler için

uğraşmaktadırlar. Lakin adli muhasebenin denetim alanından belli başlı ayrımı, dava sürecindeki bir suçun yargı sürecinin bir öğesi haline dönüşmesidir (Dağdeviren & Mirza, 2017, s. 211).

Denetim ile adli muhasebenin karşılaştırılmasını aşağıdaki gibi özetleyebiliriz (Doğan, 2018, s. 18-19); (Pamukçu, 2017, s. 235-236);

- Muhasebe denetimi ve adli muhasebenin paydaş hedefleri finansal raporlamaların hukuka aykırı olmayacak şekilde ortaya konulmasıdır,

- Muhasebe denetimi incelemeleri ve adli muhasebe uygulamalarında, şirket ve ilişkin piyasa içindeki sektörün halihazırdaki durumu, muhasebe kayıt düzeni ve belge çeşitleri, hileli uygulamaların şirket çalışmalarını nasıl sarstığı gibi mevzularda bilgi sahibi olunması lüzumu ortaya çıkmaktadır,

- Adli muhasebeyi denetimden farklı kılan en mühim nitelik idealdeki ayrılıktır. Denetim uygulamalarında yararlanıcılar için durum belirlemesi yapılırken, adli muhasebede problemi çözüme ulaştırmak için uğraşılmaktadır,

- Denetim süreçlerle ilerleyen bir incelemedir. Adli muhasebe ise, maddi bir olgunun çözümünü bulmaya yönelik bir incelemedir,
- Denetçi, denetim ölçütlerine göre araştırmasına yön verir. Adli muhasebeci ise, muhataplardan herhangi birinin hak mağduriyetiyle karşılaşıp karşılaşmadığını belirlemeye veya namına hareket ettiği şahıs ve kurumların menfaatlerinin korunmasına yönelik çalışır,
- Denetim incelemeleri daha çok başlıca muhasebe bilgileri ve denetim kalıpları kapsamında ilerletilir. Adli muhasebeciler ise, bütün bunların beraberinde, hukuk ve ceza uygulama yasaları, insan hakları, psikoloji, kriminoloji gibi alakalı diğer bilim dalları ve yöntemlerinden de faydalanarak ilerler,
- Denetçinin müvekkil ile olan bağının kesintisiz veya uzun dönemli olması, müvekkiline bağlı olma tehlikesini taşır. Adli muhasebecinin müvekkil ile bağının sabit bir hadise ile koşullu olması, onu müvekkil karşısında daha özgür kılar,
- Denetçiler, daha ziyade, denetimden geçirdikleri kuruluşların genel yapısı ve hedefini ilgilendiren işlemler üzerinde yoğunlaşırlar. İşlemlerin ve belgelerin inandırıcı, güvenirliğe sahip olup olmadığını araştırırlar. Adli muhasebeciler ise, belgelerin doğruları aktarıp aktarmadığını araştırırlar,

- Muhasebe denetimi faaliyetleri genellikle çalışanların malumatı dâhilinde gerçekleşirken, adli muhasebe incelemelerinde çalışanlar incelemenin amacını ve içeriği hakkında bilgi sahibi değillerdir,
- Muhasebe denetiminde yol haritası öncesinde geçen çalışmaların göz önüne alınmasıyla birikmiş bilgilerden faydalanılarak, uzun dönemli olarak yapılırken, adli muhasebe araştırmalarında eskiden belli olan az sayıdaki bilgi göz önünde bulundurularak çalışma rotası oluşturulur ve bu plan türlü datalar elde edilmesinin akabinde yeni baştan şekillendirilir,

- Muhasebe denetiminde şirket idaresinin beyanlarının en azından bir bölümüne güvenilirken, adli muhasebe incelemelerinde ise bu beyanların çok az bir kısmına güvenilir,
- Muhasebe denetiminde kullanılan çalışma dokümanlarında genellikle belli biçim şartları aranmazken, adli muhasebe araştırmalarında delil vasfı içeren belgeler hukuki standartlara uygun belirli biçim şartları taşırlar,
- Muhasebe denetiminde aşamalar, genel kabul görmüş denetim kurallarınca ortaya konulurken, adli muhasebe araştırmalarındaki aşamalar bilgi, beceri, eğitim ve deneyimler tarafından belirlenir,
- Muhasebe denetimi çalışmalarında özel fikirleri sübvanse eden delillere daha çok eğilim gösterilirken, adli muhasebe araştırmalarında bir savcıyı andıran şekilde tüm delillerin toplanması ve gözetimde tutulması seçeneği tercih edilir,
- Muhasebe denetimindeki çıkarımların sözlü olarak aktarılması ender olarak istenirken, adli muhasebe araştırmalarında elde edilen çıkarımların soruşturmanın muhataplarına sözlü olarak takdim edilmesi istenebilir.

1.8.7. Adli Muhasebenin İstatistik ile İlişkisi

Adli muhasebe ile ortak bir ilgi alanı olan bir başka bilim alanı da istatistiktir. Bir adli muhasebecinin çözüm bulmakla yükümlü olduğu bir olayda istatistiki tablo ve girdiler bulunuyorsa, adli muhasebe uzmanının tüm bu delillere açıklık getirebilmesi için istatistiki bilgiyi nazarında barındırması gerekmektedir. İstatistiksel birçok kanun, prensip ve metot adli muhasebecilere karşılarına çıkan hukuksal sorunların çözümünde destekleyici ve yol gösterici olmaktadır (Terzi & Gülten, 2014, s. 30). Bir adli

muhasebecinin istatistiki ana prensipleri ve tahlil yöntemlerini tatminkâr düzeyde bilmesi gerekmektedir, aksi durumda kesin neticelere ulaşmak ihtimal dâhilinde olmayacaktır. Örneğin, örneklem ile ilgili bilgisi bulunmayan bir adli muhasebe bilirkişisinin hile ve suiistimali eksiksiz olarak ortaya koyması imkân dahilinde değildir.

1.9. Adli Muhasebecilik Mesleğinin Türkiye'deki Güncel Durumu

Adli muhasebe alanı Türkiye'de de hala hukuksal bir boyut kazanamamıştır. Ülkemizde adli muhasebeye ilişkin İstanbul Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası (İSMMMO) katkılarıyla 2009 yılında hazırlanan "Adli Muhasebecilik Sertifika Programı" sempozyumu ile bazı üniversitelerin yapmış olduğu toplantılar hariç bu konuda herhangi bir gerçek teşebbüs bulunmamaktadır. İster dünyada olsun isterse de ülkemizde olsun finansal suçlarda gittikçe artan bir hâl söz konusudur. SPK'nın 2002 ile 2008 yılları süresince yayımladığı makaleler ve raporlar dikkate alındığında, yalnızca 2008 yılından başlayarak Türk Sermaye Piyasasın'da her üç günde bir hileli yönlendirmeye başvurulduğu sonucu elde edilmiştir (Atmaca & Terzi, 2012, s. 35). Bu durumlar mahkemelere finansal suçlarla alakalı müracaatların çoğalmasına sebebiyet vermektedir. Ülkemizde finansal suçlara ilişkin mahkemelere dava konusu oluşturmuş herhangi bir davada, davanın çözümü için bilirkişilik müessesinden yardım alınmaktadır. Bilirkişilik sistemi dava boyunca hâkimlere sağlanan uzman desteğidir (Özdemir & Yıldırım, 2017, s. 99-126). Bilirkişiler ise, mahkemeler aracılığıyla görev verilen muhasebe ile denetim alanındaki mesleklerine devam edenler içerisinden belirlenmektedir. Ne var ki kimi zamanlarda bilirkişilik müessesinin içinden çıkamadığı sorunlar da olabilmektedir. Bunun sonucu da adaletin geç kalmasına ve dava süreçlerinin uzamasına sebebiyet vermektedir. Halbuki adli muhasebe muhtevası dar olmayan ve yalnızca muhasebe biliminden ibaret olmayan, muhasebeye ilaveten başkaca bilim alanlarından faydalanan, dava konularına çözüm bulmada daha dinamik olan bir alandır. Bu sebepten dolayı ülkemizde hem muhasebeye ilişkin çoğalan sorunlar olsun hem de hile ve yolsuzluklardaki çoğalışlar olsun adli muhasebeye gereksinim olduğu hissiyatı kendini göstermiştir.

Muhasebe ve hukuk ilişkisinde bir bağlantı vazifesi üstlenen adli muhasebe (Çabuk & Yücel, 2012, s. 68), ilk olarak ABD, sonrasında da birçok ülkede önem arz etmiş ve adli muhasebe mesleğine yönelik şart olan kanuni düzenlemeler yapılmıştır. Ülkemize

baktığımızda ise adli muhasebeyi ilgilendiren yasal bir oluşumun ve düzenin var olmadığını görüyoruz. Yalnız 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda (TTK) adli muhasebecilik mesleğinin ilerlemesine olumlu etkisi olacak "özel denetçi, bağımsız denetçi, işlem denetçisi" kavramları kullanılmıştır. Bu yasa ile hile tehlikesi baş göstermesi durumunda özel denetçi görevlendirilmesi mümkün hale getirilmiştir (Atmaca & Terzi, 2012, s. 38).

TTK ile getirilen özel denetçilik uygulaması, adli muhasebecilik mesleğinin ilerlemesi ve gelişimi açısından önemli katkılar sağlayacaktır. Sonuç olarak adli muhasebecilik mesleğinin ilgilendiği konular arasında hile ve yolsuzlukların araştırılması ve belirlenmesi de yer almaktadır. Gelecek için ülkemizin adli muhasebecilik mesleğine istinaden ortaya koyacağı kararlılık, bu yasaların güncellenmesi ile gerçekleştirilebilir. Çünkü yasada özel denetçi ya da bağımsız denetçi meslekleri için vurgulanan iş tanımlarının tamamı, adli muhasebenin sınırlarındadır.

Adli muhasebe mesleğinde ülkemizde uygulanan eğitimin de yeterli olmadığı görülmektedir. Adli muhasebe için verilen eğitim içeriğinin önemli bir gelişme kaydetmeden, halihazırda ülkemizde adli muhasebenin ileri seviyeye taşınması imkansızdır. Adli muhasebecilik mesleğinin kabul görmesi, meslek mensubunun lisans sahibi olması için adli muhasebecilik eğitimin dünyadaki süreçlerle benzer biçimde verilmesi gerekmektedir (Keleş & Keleş, 2014, s. 53-75). Adli muhasebe eğitiminin üniversite ve daha ileri eğitim düzeylerinde daha çok üniversitelerin birtakım bölümlerindeki muhasebe ve finansman anabilim dallarında ve adli muhasebe konularının muhasebe ve finans eğitimi ile beraber verilmesi (Pehlivan & Dursun, 2012, s. 134), adli muhasebenin ülkemizde ilerlemesine kayda değer derecede katkı sağlayacaktır. Zira adli muhasebecilik mesleğine olması gereken eğitimlerin aktarımı yapılmadan, bu mesleği iş olarak uygulayacak meslek mensuplarını yetiştirmeden bu alanın ülkemizde ilerlemesi mümkün değildir.

1.10.Adli Muhasebe Mesleğinde Eğitim Aşamaları

Adli muhasebe mesleğinin önemi dünyada 2001 yılında ortaya çıkan şirket skandallarıyla artmaya başlamıştır. Gerçekleşen yolsuzluklar adli muhasebecilik mesleğini genel muhasebe mesleği içerisinde yolsuzlukla mücadele konusunda öne çıkartmıştır (Rezaee,

Crumbley, & Elmone, 2003, s. 1-44). Bu yolsuzlukların yaşanmasından sonra ABD Amerika Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA) SAS 99'u, Amerika hükümeti ise Sarbaney-Oxley yasalarını (SOX) yürürlüğe koyarak mesleğin hızlı bir yayılım ve gelişim göstermesine katkıda bulunmuşlardır. Böylece adli muhasebe önemli bir çalışma alanı bulmuş ve ister ABD' de olsun isterse diğer batı ülkelerinde olsun adli muhasebecilik mesleğinde yeterli alt yapı kurulmuştur. Sonrasında adli muhasebecilik mesleğinin kanuni düzenlemeleri de bitirilerek güven içinde olması sağlanmıştır. Çalışmanın bundan sonraki bölümünde mesleğin Dünyadaki ve Türkiye'deki durumuyla ilgili bilgiler verilecektir.

1.10.1.Dünya'da Adli Muhasebecilik Eğitimi

Mevcut ticari ilişkiler süresince artan anlaşmazlıklar ile ticari işlemlerin sahtekârlığı ve yolsuzluğu nedeniyle, davada ya da dava için hazırlık aşamasında konuyla ilgili bir uzman gerekliliği ortaya çıkıyor. Adli muhasebeciler avukatlara davanın hazırlanma safhasında hâkim ve savcılara ise davayı adil bir şekilde sonuçlandırma konusunda yardımcı olmaktadırlar. Dünyanın birçok yerinde bulunan üniversiteler ve ilgili kurumlar, adli muhasebe taleplerini karşılamak için çeşitli kurslar ve programlar açmaktadır. Hile ve hataları ortaya çıkarmak için özel bilgi ve tekniklere sahip olan kişilere duyulan ihtiyaç, çoğu üniversitenin bu alanda kurs ve programlar sunmasını sağlamıştır. Dolandırıcılık ve kötüye kullanımdan kaçınmak için, öncelikle bu alanda çalışabilecek yetkin kişileri eğitmek önemlidir ve bu nedenle muhasebe alanının öncüleri, muhasebe öğrencilerine dolandırıcılığın nasıl araştırılacağını, nasıl önleneceğini ve nasıl durdurulacağını öğretir (Seda & Kramer, 2008, s. 16-23). Bu bağlamda, dünyadaki pek çok ülke, özellikle ABD ve Kanada, adli muhasebeye yapı taşları yerleştirmişlerdir.

Adli muhasebe uzmanlığının yapı taşları, akademideki eğitim derecesi ile yakından ilgilidir (Çoban, 2013, s. 36). Amerika Birleşik Devletleri'ndeki pek çok üniversite ve kurum, adli muhasebe alanında kurslar ve programlar düzenlemekte ve adli muhasebe uygulaması yapmak isteyenlere sertifikalar vermektedir. New York Akademisi'nde hileli finansal raporlamanın tanımlanması ve önlenmesi, dava danışmanlığı ve adli muhasebeye erişim ve adli muhasebe uygulaması örnekleri gibi adli muhasebe dersleri verilmektedir. Benzer şekilde, ABD'deki Baltimore Üniversitesi'nde adli muhasebe aksiyomları,

finansal tabloların incelenmesi, soruşturma muhasebesi ve dava desteği dersleri verilmektedir. West Virginia Üniversitesi, sahtekârlık soruşturması, üst düzey sahtekârlık araştırması, bilgi teknolojisi denetimi, sahtekârlık tespiti ve keşfi ve sahtekârlık verileri analizi gibi dersler vermektedir (Seda & Kramer, 2008, s. 18).

Utica College sertifika, lisans ve yüksek lisans programları ile adli muhasebe eğitimi vermektedir (Çoban, 2013, s. 38). Sertifika eğitimi kapsamında; ekonomik suç, sahtekârlık önleme ve tespit teknikleri ile ekonomik suç hukuku dersleri vermektedir. Sertifika eğitimi nedeniyle, insanlara Hile Denetçi Sertifikası verilir. Bu sertifika, adli muhasebe mesleğini yürütmek için yeterlidir. Lisans düzeyinde, bilgi güvenliği, ekonomik suç araştırması, siber suç yasası ve araştırması, adli muhasebe ve dolandırıcılık kontrolü konularında ders vermektedir. Adli muhasebe ile ilgili yüksek lisans programındaki dersler arasında siber suç yasası ve araştırması, adli muhasebe, ispat suçu, iş hukuku, sahtekârlık yönetimi ve teknolojisi, bilgi ve iletişim güvenliği, internet güvenliği, hile yönetiminde araştırma ve analitik yöntemler, ileri düzey dolandırıcılık analizi, dolandırıcılık engelleme ve tespiti, hile yönetimi kanunları, üst düzey hile araştırma ve analizleri bulunmaktadır (Seda & Kramer, 2008, s. 20).

Adli muhasebe alanındaki öncüler, muhasebe öğrencilerinin hata ve hileler ile daha etkin bir şekilde mücadele edebilmeleri için dolandırıcılık konusunda özel ders almaları gerektiğini savunmuştur (Seda & Kramer, 2008, s. 16). Çünkü eski moda denetim ve muhasebe kurslarından edinilen bilgilerle sahtekârlığı belirlemek ve hilenin nasıl yapıldığını keşfetmek zordur. Bu nedenle hile ve diğer birçok konuda adli muhasebe mesleğini icra edecek kişilere daha spesifik ve teknik bilgiler verilmelidir. Bu da sadece yükseköğretim kurumlarında verilen derslerle mümkündür.

ABD'deki Toronto Üniversitesi'nde adli muhasebe bölümü bulunmaktadır ve burada bölüm mezunlarına adli muhasebe derecesi verilmiştir (Çite, 2017, s. 87-90). 2002 yılında kurulan Sertifikalı Sahtekârlık Araştırmacıları Birliği (ACFE), adli muhasebe kursları ve programlarının eğitim programlarına yardımcı olmak için gerekli malzemeleri sağlamaktadır (Seda & Kramer, 2008, s. 16). Adli muhasebeci olabilmek için ACFE tarafından belirlenen eğitimlerden geçmek ve devamında ACFE tarafından yapılan sınavlara girmek gerekir. Bu sınavdan başarılı olan üyelere Sertifikalı Hile Araştırmacıları Sertifikası (ACFE) verilir. ACFE üyeleri dolandırıcılık araştırmalarında

uzmanlık kazanmıştır ve bu nedenle adli muhasebe alanında bir uzmanlık kazanmış sayılır. ACFE' ye göre, bir adli muhasebeci olmak için edinilen mesleki deneyim, aşağıdaki konuları doğrudan kapsamalıdır (Yücel, 2011, s. 120).

- Muhasebe ve denetim,
- Kriminoloji ve sosyoloji,
- Hile araştırması,
- Kayıpların Engellemesi,
- Kanunlar.

Adli muhasebe alanında verilen eğitimin kapsamı, geleneksel muhasebe eğitiminin yanı sıra dolandırıcılık ve adli muhasebe ile ilgili daha özel dersleri içerir. Adli muhasebeci olmak isteyen bir kişi muhasebe eğitimini tamamlamak ve adli muhasebeyi lisansüstü düzeyde okumakla yükümlüdür (Usul & Toğçuoğlu, 2011, s. 62).

Adli muhasebe alanında eğitim almış kişiler, aldıkları eğitim nedeniyle aşağıda belirtilen konular hakkında bilgi sahibi olurlar. Bunlar şu şekildedir (Owojori & Asaolu, 2009, s. 183-187);

- Muhasebe kayıtlarını ve muhasebe sistemini eleştirel bir bakış açısıyla incelemek ve bu kayıtlar ile diğer finansal bilgiler arasındaki ilişkiyi kurmak ve finansal raporların işletme amaçları doğrultusunda hazır olup olmadıklarını belirlemek,
- Hataları ve püf noktaları tespit etmek için kullanılan yöntemleri öğrenme ve bu uygulamaları kullanma becerisi kazanmak,
- İşletme tarafından hazırlanan finansal bilgilerdeki uygunsuzlukları belirlemek,
- Delil olarak kullanılacak belgeleri bulmak ve kullanmak için ileri araştırma tekniklerini kullanmak,
- Denetçiler veya muhasebeciler tarafından hazırlanan raporları çok daha kapsamlı ve eleştirel bir bakış açısıyla incelemek ve göz ardı edilen detayları belirlemek,
- Bireylerin hile yapmasına neden olan işletme yönetimini veya psikolojik nedenleri analiz etme becerisine sahip olmak,
- İç kontrol sistemi konusunda profesyonel olmak ve amaç doğrultusunda kurulabilecek iç kontrol sistemlerini ortaya koymak.

1.10.2.Türkiye'de Adli Muhasebe Eğitimi

Türkiye'deki muhasebe eğitimi lise ve üniversite seviyesinde ayrı düzeylerde verilebilmektedir. Türkiye'deki çalışmalar incelendiğinde Maalesef muhasebeyle alakalı eğitimlerin yeterli olmadığını ve başlangıç seviyesinde muhasebe öğreniminin aşılamadığını görüyoruz. Hâlbuki günümüzde ekonominin giderek daha kompleks bir yapıya bürünmesi ile muhasebe alanında birçok problemde ortaya çıkmıştır. İşte bu problemlerin en önemlisi hile ve yolsuzluklardır. Dolandırıcılık ve yolsuzluğun açığa çıkarılması ve bunların nasıl yapıldığının belirlenmesi, muhasebe bilgisinin yanı sıra özel bilgi ve becerileri gerektirir. Ülkemizdeki üniversitelerin yükseköğretim müfredatlarına baktığımızda, geleneksel denetim ile ilgili bazı derslerin ve temel muhasebe derslerinin dışındaki derslerin sadece birkaç üniversitede verildiğini görüyoruz. Ancak, öğrencinin yükseköğretim düzeyinde verilen bu derslerle herhangi bir dolandırıcılık veya yolsuzluğu analiz etmesi mümkün değildir. Öğrencilerin, dolandırıcılık ve yolsuzluk gibi karmaşık muhasebe olaylarını analiz etmeleri için, araştırma ve tespit, dolandırıcılık araştırması, kriminoloji, psikoloji vb. gibi özel bilgileri ve teknikleri içeren dersleri görmeleri gerekir.

Halen, adli muhasebe alanında eğitim ve sertifika sağlayan üniversite ve kurum bulunmamaktadır. Adli muhasebe dünyada önem arz eden bir meslek olarak görülmektedir. Adli muhasebecilik mesleğini uygulamak için öncelikle bu mesleği icra edebilecek bireyleri eğitmek gerekir. Pek çok ülke, üniversiteler veya diğer kurumlar bazında adli muhasebe konusunda gerekli eğitimi sağlamakta ve bireylerin adli muhasebe uygulamaları için sertifikalar vermektedir. Ülkemizde adli muhasebe ile ilgili en önemli inisiyatif, 2009 yılında ISMMMO tarafından yapılmıştır. ISMMMO, çeşitli akademisyen ve profesyonellerden oluşan bir sertifikalandırma eğitimi programı başlatmıştır. Bu eğitim yaklaşık 7 ay (360 saat) gibi bir süreçte tamamlanmış ve genellikle sahtekârlığı ortaya çıkarma noktasına odaklanılmıştır. Program "bağımsız muhasebe uzmanlık programı" olarak adlandırılmış ve programı başarıyla tamamlayanlara sertifika verilmiştir. Bu sertifikayı takiben, birçok SMMM unvanına bağımsız adli muhasebe uzmanı reklamı ya da başlıklardaki muhasebeden bağımsız adli tıp danışmanı eklemiştir (Yücel, 2011, s. 121). Uluslararası adli muhasebe eğitimi araştırmaları temelinde hazırlanan adli muhasebe programına aşağıdaki dersler ve konular dâhil edilmiştir (Pala, 2011, s. 63-64);

- İleri Muhasebe Uygulamaları,
- Mali Tablo Analizi,
- Denetim Teorisi,
- İşletme Etiği ve Kültürü,
- İç Kontrol Uygulamaları,
- Kurumsal Yönetim İlkeleri,
- Hile Teorisi,
- Çalışan Hileleri,
- Mali Tablo Hileleri,
- Yolsuzluk ve Suç Gelirlerinin Aklanması,
- Temel Davranış Bilimleri,
- Bilgi Teknolojileri,
- Dijital Hile İncelemesi,
- Adli Bilişim,
- Kriminoloji,
- Adli Bilimler,
- Sahte Belge İncelemesi,
- Delil ve Bilirkişilik,
- Dolandırıcılık ve Araştırma,
- Gözetleme ve İz Sürme,
- Görüşme ve Sorgulama Teknikleri,
- Kriminal Uygulamalar,
- Sahtecilik ve Araştırma Teknikleri,
- Sanal Âlem ve Bilgisayar Suçları,
- Mahkemeye Yönelik Uygulamalar,
- İşletme Değerlemesi,
- Adli Muhasebe Uygulamaları,
- Proje Çalışmaları.

Ülkemizde adli muhasebenin gelişimi hem muhasebe meslek mensupları hem de diğer ilgili taraflar için yararlı olacaktır. Yukarıda bahsedildiği gibi, adli muhasebe ile ilgili ilk ciddi taahhüt ISMMMO tarafından yapılmıştır ve bilimsel yayınlardan sonra bir gelişme

olmamıştır. Ülkemizde muhasebe mesleğinin çatı kurumu olan TURMOB, ülkemizde adli muhasebe mesleğinin gelişmesi için girişimlerde bulunabilir. Üniversitelerle iş birliği yaparak veya kendi bünyesinde eğitimler düzenleyerek bu mesleği geliştirmek için adımlar atabilir. Bunlardan en önemlisi, ülkemizde adli muhasebenin yasal çerçevesinin oluşturulmasıdır. Bu ülkemizdeki muhasebe kurumlarının, üniversitelerin ve devletin iş birliği ile mümkün olacaktır.

İKİNCİ BÖLÜM
ADLİ MUHASEBECİLİK MESLEĞİ

2.1.Adli Muhasebeci

İşletmelerdeki kontrol mekanizmalarının yetersizliği nedeniyle kurum içi dolandırıcılık ve yolsuzluk artmıştır. Ayrıca, mahkemelere iletilen mali ihtilafların sayısındaki artış ve mahkemelerin mali ve mali olayları analiz etmede gerekli teknik bilgi ve deneyime sahip olamaması, adli muhasebe mesleğine duyulan ihtiyacı artırmıştır.

Adli muhasebeci, yargı makamlarına sevk edilmiş ve hakkında soruşturma başlatılan ekonomik davalarda uzman olarak atanan kişidir (Atmaca & Terzi, 2012, s. 27). Adli muhasebeci, geleneksel kontrolün yanı sıra arka planda bilinmeyenlerle uğraşan mesleğin bir üyesidir. Adli muhasebeci birçok farklı ekonomik faaliyetle karşı karşıya kalmaktadır. Bu nedenle, yargı muhasebecisi her bir vakayı ayrı ayrı değerlendirmeli ve durumu analiz etmelidir. Konuyu tüm detayları ile tanımanın imkânsızlığı karşısında, karşılaşılan olayın genel özelliklerini tanımak ve derinlemesine inceleme yetkisine sahip olmak, adli muhasebeciliğin ana gerekliliklerindendir (Doğan, 2018, s. 3). IRS (Internal Revenue Service- Amerika Gelir İdaresi)'den emekli olmuş bir adli muhasebeci olan Robert R. Roche adli muhasebeciyi; "kayıtların görünen değerini kabul etmeyip arka planına bakan, dokümanlar hakkında şüphe duyan, gerçek niyeti araştıran, bilirkişi raporu hazırlayan, özellikle birilerinin yalan söyleme ihtimalinin olduğu durumlarda ortaya çıkan, bireylerle çok detaylı mülakatlar yaparak gerçeği ayrıntılarıyla ortaya koyan kişi" olarak tanımlamaktadır (Aktaş & Kuloğlu, 2008, s. 105).

Adli muhasebeci, adli muhasebe mesleğini icra etmek için mesleki bilgi ve gereksinimleri olan kişidir. Adli denetçi veya araştırmacı denetçi (Eiya & Otalar, 2013, s. 19), adli muhasebeci; kişiler, şirketler ve kurumlar arasındaki uyuşmazlıklar, alacaklar, tahkim, mütevelli, temsil, tasfiye, niyet, birleşme, tazminat ile ilgili sözleşmeleri yorumlayan

muhasebe sistemlerini inceleyen ve sonucunda GKGMİ doğrultusunda raporlar hazırlayan kişilerdir (Özkan & Pektekin, 2009, s. 57-87).

Adli muhasebecileri, mahkemelere soruşturmanın konusu olan sahtekârlıkları bulmada ve ilgili soruşturmada karar vermede yardımcı olurlar. Buna ek olarak, adli muhasebeci henüz mahkemeye sunulmamış olan ya da dava aşamasında olan uyuşmazlıkları çözmek için gerekli çalışmaları da yapabilir. Ancak, adli muhasebecileri sadece mali ve mali suçlarla ilgili davalara bakan profesyoneller olarak görmek doğru değildir. Nitekim adli muhasebe alanı Kanada'da cinayet soruşturmaları kapsamına girmiştir ve cinayet vakalarında, adli muhasebeciler cinayet için olası bir mali neden olup olmadığını belirlemek için analiz yapmayı taahhüt etmişlerdir. Muhtemel finansal kusurlara dair ipuçları bulmak için, kimin dâhil olduğunu belirlemek ve bir anlaşmayla ilgili olası bir ödemenin yapılıp yapılmadığını belirlemek için çalışmak istenmektedir (Aktaş & Kuloğlu, 2008, s. 106). Ek olarak, adli muhasebeciler, özel şirketler veya dünyadaki birçok önemli kamu kurumu olsun, birçok kurum ve kuruluşa hizmet edebilir. Bu nedenle, Federal Soruşturma Bürosu (FBI), Merkezi İstihbarat Ajansı (CIA), ABD İç Gelir İdaresi (IRS), Federal Ticaret Komisyonu (FTC), İç Güvenlik, Alkol Bürosu, Tütün ve Ateşli Silahlar Bürosu, Devlet Sorumluluk Dairesi gibi birçok kurum tarafından kullanılabilir (Gray, 2008, s. 115).

2.2.Adli Muhasebecilik Mesleğinin Temel Kavramları

Adli muhasebenin temel kavramlarının, temel muhasebe ve hukuk kavramlarının birleşiminden oluştuğunu söyleyebiliriz. Bu temel kavramlar, adli muhasebecinin faaliyetleri sırasında dikkate alınmalıdır. Adli muhasebeci bu kavramları çalışmalarına uyarlarsa daha verimli sonuçlar alır. Adli muhasebenin temel kavramları aşağıdaki gibidir (Terzi & Gülten, 2014, s. 55-60):

- Sosyal Sorumluluk Kavramı: Sosyal sorumluluk kavramı, adli muhasebecilerin bir kamu hizmetinden hareket etme ve belli bir grup insan veya grubun çıkarları yerine tüm toplumun ortak çıkarları için ön planda hareket etme zorunluluğunu ortaya koymaktadır. Adli muhasebecinin sonuçlarının doğru olması ve toplumu yanlış yönlendirmemesi önemlidir. Adli muhasebeci toplumun vicdanına zarar verecek şekilde hareket etmemelidir.

- Eşitlik Kavramı: Adli muhasebecilerin dil, din, ırk, mezhep, renk, siyasal düşünce, felsefi inanç veya benzerlik yönünden hiçbir ayrım gözetmeden hareket etmesi gerektiği bir kavramdır. Bu kavram, adli muhasebecinin sadece faaliyetlerini yürütmesini ve müşteri ya da karşı tarafın insani farklılıklarına dikkat etmemesi gerektiğini vurgulamaktadır.

- Tarafsızlık ve Kanıt Kavramı: Adli muhasebeciler görevlerini yerine getirirken tam bağımsızlık ve tarafsızlık ile çalışırlar, ancak herkesin kabul edebileceği kamuya açık kanıtlarla adaleti yerine getirmek için öne sürdükleri fikrini kanıtlayabilmelidirler. Adli muhasebeci görüşünü ancak çalışmaları sonucunda elde ettiği kanıtlar ışığında ifade edebilir. Aksi takdirde, hiçbir suçlamada bulunamaz ve hedef belirleyemez. Adli muhasebeci, gerçekleri sunmalı ve elde ettiği kanıtlar doğrultusunda tarafsız davranmalıdır.

- Tutarlılık: Adli muhasebe uygulamalarının yürütülmesinde kullanılan yöntem, teknik ve analiz unsurlarında sebep-sonuç ilişkilerinin kurulmasında tutarlı olunmasının gerekliliğini ifade eden kavramdır.

- Özün Önceliği: Adli muhasebe uygulamalarındaki belgelerin ve kanıtların göründüğünden daha gerçek anlamlara sahip olabileceği gerçeğini dikkate almak anlamına gelir. Bu kavramın uygulanmasında adli muhasebe mesleğinin bir gereği olarak şüphecilik önemlidir. Adli muhasebeci, şüphelenilen durumun özüne iner. Bu, adli muhasebecinin olayın arkasındaki gerçeğe ulaşmasını sağlayacaktır.

- İhtiyat: Adli muhasebe uygulamalarının sonuçlarının ağırlığını göz önünde bulundurularak gerekli ve yeterli delilleri toplamadan bireylere karşı suçlamalarda bulunulmasına dikkat edilmesi gerekliliğini ifade eden kavramdır. Adli muhasebeci, aksi ispat edilmedikçe herkesin masum olduğunu bilmelidir. Adli muhasebeci kesinliği olmayan durumlarda kimseyi suçlamamalı ve suçlu bulunmamalıdır.

- Kişilik: Adli muhasebe uygulamalarında başkası tarafından işlenen suçtan kimsenin suçlanamayacağı kavramıdır. Bu nedenle, adli muhasebeci, herhangi bir bireyi aklamak için var olan suçu bir başkasına yüklemeye çalışmamalıdır. Bu durum hem yanıltıcı hem de adli muhasebenin temel kavramlarından biri olan sosyal sorumluluk da kavramına aykırıdır.

• Kanunlara Sadakat: Adli muhasebecilerin yerine getirmiş oldukları her görevi kanunlara bağlı olarak yapmaları gerekliliğini ifade eder. Kimse hukuk kurallarının üzerinde görülemez ilkesi nedeniyle adli muhasebeciler görevlerini yaparken sadece kanunlarla ilgilenirler.

• Şüphecilik: Adli muhasebeciler; olaylara, belgelere, ifadelere ve diğer delillere şüphe ile yaklaşmalıdırlar. Adli muhasebeciler hile araştırmaları kapsamında özellikle şüpheci olmalıdırlar. Çünkü şüphecilik, adli muhasebecinin olayın farklı yönlerini görmesine izin verecektir. Şüphecilik kavramına göre, adli muhasebeciler öz ve ihtiyat gerçeğini test etmeden kimseyi suçlamamalıdır.

2.3.Adli Muhasebecide Bulunması Gereken Nitelikler

Mesleği gerçekleştirirken, adli muhasebecilerin mesleğin gerektirdiği niteliklere sahip olması gerekir. Aksi takdirde, mesleki itibara zarar verilebilir ve güvenilme ile ilgili sıkıntılar yaşanabilir. Adli muhasebecilerin mesleki güven ve itibarı için sahip olması gereken belirleyici nitelikleri vardır. Bu nitelikler, adli muhasebecileri toplum karşısında daha güvenilir ve daha talep edinilebilir kılar. Bir adli muhasebecinin aşağıdaki niteliklere sahip olması gerekir (Terzi & Gülten, 2014, s. 30-31).

- Bağımsızlık ve Objektiflik,
- Azami Mesleki Özen ve Dikkat,
- Sürekli Mesleki Gelişim,
- Çalışma Metodolojisi,
- Yetkinlik,
- Sır Saklama,
- Şüphecilik.

2.3.1.Bağımsızlık ve Objektiflik

Adli muhasebecilerde bulunması gereken en önemli temel özellikler tarafsızlık ve bağımsızlıktır (Yazarkan & Kaygın, 2016, s. 161-180). Adli muhasebecinin aldığı görev ne olursa olsun, mesleki bağımsızlığına ve tarafsızlığına gölge düşürmemelidir. Adli muhasebeci mesleğin etik idealleri içinde kalmayı anlayan ve tarafsızlığını sürekli koruyabilen bir şekilde işlemlerini yürütmelidir. Adli muhasebeci müşterisi tarafından

korunmamalıdır. Öte yandan, daima adalet sunmaya ve gerçeği sürdürmeye devam etmelidirler. Adli muhasebecilerin, halkın desteğini verdiği bilinciyle hareket ederek bağımsız, tarafsız ve objektif olmaları gerekir (Terzi & Gülten, 2014, s. 31).

2.3.2.Azami Mesleki Özen ve Dikkat

Adli muhasebeciler çalışmalarındaki önemin farkına varmalı ve bu nedenle mesleki faaliyetleri yürütürken gerçekten uzman olmalı ve mesleki standartları göz önünde bulundurmalıdır. Mahkeme tarafından atanan bir yetkili, görevini yerine getirirken ihtiyatlı bir şekilde hareket etmez ise mahkemeyi yanlış yönlendirir, adaletin başarısızlığı uğramasına neden olur. Kullanımlarını özenli ve dikkatli yapan adli muhasebeciler talep edilecektir.

2.3.3.Sürekli Mesleki Gelişim

Adli muhasebeci, kariyerle bağlantılı gelişmelere bağlı kalmalı ve bu yepyeni gelişmeleri uygulayabilmelidir. Günümüzde her alanda olduğu gibi muhasebe alanında da gelişmeler hızlı bir şekilde yaşanmaktadır. Adli muhasebecinin ayrıca teknoloji, ekonomi ve finans alanındaki icatları takip etmesi gerekmektedir. Sadece bunun için düzenlenen eğitim seminerlerine ve sınıflarına katılmaları gerekir. Yeniliklere ve gelişmelere ayak uyduramayan adli muhasebeci, çalışanların arkasında kalıyor ve başarısını yitiriyor gibi görünebilir. Adli muhasebecinin, iyi olabilmek için değişen dünya ve mesleki koşullarına ayak uydurması gerekir.

2.3.4.Çalışma Metodolojisi

Adli muhasebeci bütün çalışmalarını bir plan ve program çerçevesinde yapmalıdır. Buna ek olarak, bu kişinin yaptığı işlerde kullandığı yol, profesyonel fikir ve beklentilere göre olmalıdır. Adli muhasebecinin, çalışmalarında Türkçe'nin cümle yapısı kurallarına uyması ve temel, anlaşılır kelimeler kullanması gerekir. Bununla birlikte, zamanı iyi planlayabilmeli, gerekli koordinasyonu sağlayabilmeli, gerekli araştırma ve dosyaları yasaya uygun olarak toplayabilmelidir (Terzi & Gülten, 2014, s. 32). Böylece, adli muhasebeci güçlü ve anlaşılır olacaktır.

2.3.5.Yetkinlik

Adli muhasebeci, işlerini yürütme konusunda yeterli yetkinliğe sahip olmalıdır. Adli muhasebe için gerekli eğitim ve sertifikaları almış olmalı ve adli muhasebenin gerektirdiği şartları karşılamalıdır. Yeterliliğin temelinde, adli muhasebecinin yeterli iş tecrübesine sahip olması yatmaktadır. İşlemlerin hangi düşüncelerle gerçekleştirildiği, hedefe nasıl ulaşıldığı, işlemlere sebep olan duygular, olayın muhasebeye aktarılış biçimi gibi birçok taraftan inceleme ve değerlendirmeler oluşturabilmek için mesleki anlamda yeterince deneyime sahip olunmalıdır (Doğan, 2018, s. 35).

2.3.6.Sır Saklama

Adli muhasebecinin, eylemlerinden elde edilen veri ve belgelerin açıklanmasını gerektiren bir hak veya muhtemelen bir görev olmadıkça, üçüncü kişiler veya ekipler tarafından tanınmaması gerektiğini belirtir (Atmaca & Terzi, 2012, s. 30). Bu durumun aksi yönde hareket eden adli muhasebeciler yasal yaptırımlarla karşı karşıya kalabilir ve mesleki duruşlarını kaybedebilirler.

2.3.7.Şüphecilik

Adli muhasebe alanının temelinde şüphecilik kavramı vardır. Adli muhasebecinin üzerinde çalıştığı olaylarda geleneksel muhasebeciden farklı olarak çok daha ince ayrıntılara inmesi ve ilk etapta görünemeyen durumlarla ilgilenmesi gerekir. Bu, kesinlikle adli muhasebecinin şüpheci zihin çerçevesinden kaynaklanmaktadır. Genel olarak adli muhasebeci hile ve aldatmayla ilgili araştırmalarında şüpheli mesajlar veya jestlerle ilgili olarak, şahıslar üzerine yoğunlaşır. Adli muhasebeci aynı zamanda iyi bir denetleyici olmalı ve çalışmaları boyunca ortaya çıkan durumların aksini tezahür edebilecek durumların var olabileceği hususu ile olaylara şüphecilik duygusuyla yaklaşmalıdır.

2.4.Adli Muhasebecilik Mesleği İlkeleri

Her mesleği icra ederken uyulması gereken mesleki kurallar vardır. Mesleki kural; meslek mensuplarının minimum seviyede riayet etmesi şart olan ilkelerin toplamıdır (Bayrak, 2016, s. 29). Bu kurallar mesleğin daha emin bir bağlamda devam ettirilmesini

sağlamaktadır. Dahası ilkeler, adli muhasebecinin vazifesini ifa ederken daha dikkatli ve özenli davranmasını sağlamaktadır.

Adli muhasebeciliğe güvenin hâkim olduğu, mesuliyetli ve kuşkuculuğun ön plana çıktığı bir meslek diyebiliriz. Adli muhasebecilik mesleği ile alakalı ilkelerin olması, bu mesleğin uygulamasında belli kriterler oluştuğunu göstermektedir. Adli muhasebe uygulamaları dürüst ve sağlıklı bir çerçevede yapılmalıdır. Faaliyetlerin dürüst ve güvenirliliği ise mesleki ilkelere uygun bir şekilde çalışılıp çalışılmadığı ile ilgilidir.

Adli muhasebe ilkelerini üç ana başlık altında gösterebiliriz. Bu ilkeler (Karacan, 2012, s. 117);

- Genel ilkeler,
- Bulguların toplanmasıyla ilgili ilkeler,
- Bulguların tahlil edilmesi ilgili ilkelerdir.

2.4.1.Genel İlkeler

Üç başlıkta toplanan genel ilkeleri bağımsızlık, mesleki yeterlilik ve işin kapsamı gibi alt başlıklara ayırmak mümkündür.

2.4.1.1.Bağımsızlık İlkesi

Adli muhasebeci çalışmalarının tüm aşamalarında tarafsız olmalıdır. Faaliyetlerini yürütürken kendisini herhangi bir kimsenin veya belki de bir kurumun baskısı altında hissetmemelidir. Adli muhasebecinin çalışması her zaman gerçekleri ortaya koymak yönünde olmalıdır. Bununla birlikte, bağımsız olmayan bir adli muhasebeci gerçeğe ulaşamayacak ve tarafları yanlış yönlendirecektir. Bu, adli muhasebecinin toplumun gözündeki güvenilirliğine zarar verecektir.

Bağımsızlık, adli muhasebecinin olayla ilgili tüm kurum ve işletmelerde ayrıca ele aldığı olayın taraflarıyla da serbest bir şekilde çalıştığı anlamına gelir (Karacan, 2012, s. 118).

2.4.1.2.Mesleki Yeterlilik

Bu ilke, adli muhasebecinin yürütülen faaliyetlerde yeterli anlayışa ve karşılığa sahip olduğunu göstermektedir. Adli muhasebecinin, araştırma yükümlülüklerini yerine getirmek için gerekli olan bilgi, yetenek ve öğretilere sahip olması, araştırma grubunda olan bireylerin ihtiyaç duyduğu uzmanlığın kendisinde bulunması veya bunları göreve dâhil etmesi gerekir (Aktaş & Kuloğlu, 2008, s. 117-118).

Adli muhasebecinin, muhasebe bilgisinin yanı sıra, hukuki anlamda muhasebeyle ilgili bir anlaşmazlık ile karşı karşıya kalırsa, yasal prosedürü iyi bilmesi gerekir. Adli muhasebecinin yasal algıdaki yetersizliği, eylemlerinin etkinliğini azaltacaktır.

Adli muhasebeci soruşturma içerisinde soruşturmaya karışmış kişilerle görüşebilir veya sorgulayabilir. Adli muhasebecinin, görüşmenin verimli bir şekilde geçirilmesini sağlamak için sözlü konuşma becerilerini de kullanması önemlidir. Adli muhasebecinin hem muhasebe hem de muhasebeyle bağlantılı alanlardaki bilgilerini güncel tutarak ve adli muhasebedeki gelişmeleri takip ederek mesleki yaklaşım ve yeteneklerini sürekli olarak geliştirmesi gerekmektedir.

2.4.1.3.İşin Kapsamı

Adli muhasebe soruşturmasının kapsamı, bu işlemlerin bilgisayar veya diğer kayıtların incelenmesi ve değerlendirilmesini, belirli bir gün veya dönemin raporlarını içerecektir (Aktaş & Kuloğlu, 2008, s. 118). Tüm adli muhasebe araştırmaları, analizin nedeni ve amacı ile ilgili olmalıdır. Adli muhasebeci; muhasebe, idare, kişisel bilgisayarlar, finans, prosedürler, risk yönetimi (sigorta) bilgilerinin güvenilirliği ve bütünlüğü ile bu detaylarla ilgili açıklama, ölçüm, değerlendirme ve analiz ifadelerini değerlendirmelidir (Kuloğlu, 2007, s. 28). Adli muhasebeci, sonuçların tanımlanmış amaç ve hedeflere (örneğin bütçeleme ve stratejik hazırlık gibi) uygun olup olmadığını ve uygulamaların istenildiği şekilde tamamlanıp tamamlanmadığını belirlemek için işlev ve uygulamaları incelemelidir (Thornhill, 1995, s. 38).

2.4.2.Bulguların Elde Edilmesiyle İlgili İlkeler

Mesleğin yapılış yöntemini gösteren (Atmaca & Terzi, 2012, s. 31) bu ilkeler üç başlıkta incelenmektedir. Bunlar; planlama, kanıt toplama ve bütünlük ilkesidir.

2.4.2.1.Planlama ilkesi

Adli muhasebecilikle alakalı faaliyetlerin planlanması, adli muhasebecinin hedeflerine ulaşmak adına neyi, nerede, hangi sürede, hangi maliyetle ve de hangi şahısların yardımı ile yapacağını önceden kararlaştırması işidir (Karacan, 2012, s. 119). Bu ilke ile aksiyon alan adli muhasebeci, çalışmalarını daha kusursuz ve istediği biçimde devam ettirebilecektir.

2.4.2.2.Kanıt Toplama İlkesi

Kanıt toplama ilkesi, adli muhasebenin konusu olabilecek fonksiyon hakkında bir özet elde etmeden önce fiziksel muayene, sayma, doğrulama, analitik eleştiriler ve benzeri kanıt toplama teknikleri kullanılarak uygun ve yeterli kanıtların çeşitliliğini içerir (Karacan, 2012, s. 120). Bu teori için birincil neden, işlevi aydınlatmak için en iyi kanıtı tanımaktır.

Adli muhasebecinin çalışmalarını ispatlaması için, onları miktar veya en üst kalite açısından özel kanıtlara dayandırması gerekir. Çoğu zaman, sözlü olarak dile getirilen bir şey herhangi bir delil değerine sahip olmayabilir. Bu nedenle, adli muhasebeci görevini ispatlamak istiyorsa, durumla ilgili bilgileri, dosyaları veya evrakları göstermeyi teklif eder. Özellikle, yasal bir argüman varsa ve bununla ilgili sorun adli muhasebe bölgesine giriyorsa, adli muhasebecinin doğruyu göstermesi için kesin bir kanıtı olması gerekir.

2.4.2.3.Bütünlük İlkesi

Adli muhasebeci toplantı yapma olasılığını ve fırsatını düşünmeli ve her durumu eksiksiz bir şekilde ele almak ve fonksiyonu çözmek için çaba sarf etmelidir. Adli muhasebeci, mükemmel bir çözüm çabası içindeki ipuçlarını düşünmeli ve bu ipuçlarının her birini bulmacanın unsurları olarak görmelidir. Bu şekilde işlev, parçalarla bir bütün kurulduğunda çözülür. Her olay bir bütünün unsurları olarak dikkate alınmalı ve bu

kısımlar bütünü elde etmek için yani durumu kullanarak birleştirilmelidir (Karacan, 2012, s. 120).

2.4.3.Bulguların Değerlendirilmesiyle İlgili İlkeler

Bulguların analizine ilişkin ilkeler, adli muhasebecinin görüş ve görüşlerinin sunumu ile bağlantılı ilke ve düzenlemelerdir (Atmaca & Terzi, 2012, s. 31). Bu teorinin ana nedeni, kullanıcıların istedikleri bilginin adli muhasebenin alanılyla ilişkin olayla ilgili olarak belirli bir sistematik çerçevede açıkça ve kesin olarak sunulmasını sağlamaktır (Karacan, 2012, s. 121). Tam açıklama ve görüş bildirme ilkeleri bu başlık altında ana hatlarıyla belirtilmiştir.

2.4.3.1.Tam Açıklama İlkesi

Bu ilke, adli muhasebenin konusu olabilecek fonksiyonla ilgili sunulan bilgilerin ve yardımların, kişilerin veya kurumların doğru karar verebilmelerine yardımcı olmak için yeterli, açık ve anlaşılır olması gerektiğini belirtir. Adli muhasebecinin görevi neticesinde elde edilen tüm bilgiler, kişilerin anlayabileceği şekilde tarif edilmelidir. Özellikle mahkemelere sevk edilen davalarda, mahkemede savunulacak veya tartışılacak durumları herkesin takdir edebileceği bir sözcükle netleştirmek veya not etmek gerekir.

Adli muhasebecinin müşterilerine karşı gerçekçi olması gerekir. Müşterileri ile paylaştığı bilgilerde açık ve anlaşılır olması gerekir. Müşterileri ile güvene dayalı ilişkiler kurmalıdır. Bu şekilde, tercih edilen ve saygı duyulan bir pozisyona sahip olacaktır.

2.4.3.2.Görüş Bildirme İlkesi

Düşünce ve görüş ilkesi, adli muhasebeci tarafından sunulan sonuçlarda adli muhasebecinin düşünceleri ve görüşleri ile olaya ilişkin çıkarımların dâhil edilmiş olmasıdır. Tüm değerlendirmeler yapıldığında adli muhasebecinin, işlevin türünü ve çerçevesini nihai ifadeleriyle ve özel görüşleriyle açıklamasıdır.

2.5.Adli Muhasebecilik Mesleğinin Sağladığı Yararlar

Adli muhasebeciler, muhasebe mesleğinin dikkate alınması ve diğer alanlardaki bilgilerle çoğu konunun çözülmesine yardımcı olmaktadır. Yasal araştırmacılar, profesyonel tanıklar olarak sorumluluklarını yerine getirirler. Adli muhasebeci olayların ve çözüm yollarının oluşturulmasının daha derin bir değerlendirmesini sunar. Adli muhasebe mesleği hem yasal koşullarda hem de iç çatışmalarda çeşitli öneriler ve çözümler sunmaktadır. Adli muhasebeciler tarafsızlık ve güvenilirlik özelliklerinden, uzman incelemelerinden ve endüstri anlayışından, iş gücünün verimli kullanılmasından ve kontrol etkinliğinin artırılmasından yararlanmaktadırlar (Gülaçtı, 2004, s. 66-67).

2.5.1.Tarafsızlık ve İnandırıcılık Özelliği

Adli muhasebeciler, sahip oldukları eşsiz bilgi ve teknikler nedeniyle araştırma ve açıklama koşullarında güven sağlarlar. Adli muhasebeci ve grubu tarafından kurulan iş stratejisi daha profesyonel olduğu için, müşterilerin güveni artar.

Adli muhasebecilerin bulundukları koşullar ve hizmet ettikleri taraflar, bir kamu kurumu ya da özel bir kurum olsun, mesleğe temel oluşturan tarafsızlık ilkesini kaybetmemelidirler. Tarafsızlık ilkesine gölge düştüğü zaman toplum karşısındaki tüm güvenilirliğini ve inandırıcılığını kaybeder.

2.5.2.İşgücünün Verimli Kullanılması

Adli muhasebeciler işletmelerde emeğin daha verimli kullanılmasına yardımcı olmaktadır. İşletmedeki herhangi bir dolandırıcılık veya yolsuzluk işlevinde, bu dolandırıcılık ve yolsuzluğu bulma çabasıdır. Ayrıca, şirketin sahtekârlığı ve yolsuzluğu ortaya çıkarmak için yeterli araçlarla donatılmış çalışanları yoksa bu hem zaman kaybı hem de iş gücü kaybıdır. Ancak bir adli muhasebecinin olması durumunda, her iki olay da daha çabuk çözülecek iş gücü kaybı ve zaman kaybı yaşanmayacaktır.

2.5.3.Bilirkişi Raporu ve Endüstri Bilgisi

Adli muhasebeci; bir şirketin içinde bulunduğu hile suçunu ele aldığı zaman, o şirketin inceleme takımına dâhil olması için geniş ve detaylı bir endüstri birikimine sahip olması

gerekir (Pala, 2011, s. 33). İlgili konuya ilişkin kâfi düzeyde birikimi olamayan adli muhasebeci, olayı tahlil etmede yetersiz kalacaktır. Dahası kimi zaman mahkemeler herhangi bir konuyla alakalı bilirkişi raporu isteyebilmektedir. Mahkeme tarafından atanan adli muhasebeci yeterli bilgi ve birikime sahip değilse o adli muhasebecinin mahkemeye bilirkişi raporu sunması durumu gerçekleşemeyecektir.

2.5.4.Denetimde Verimin Artması

Adli muhasebecilik mesleği firmalarda ortaya çıkan hileleri detaylıca inceler ve hilenin ortaya çıkarılması konusundan daha çok, hilenin nasıl yapıldığı konusuna önem vermektedir. Çünkü hileye yol açan eksiklikler belirlendiği zaman benzer hilenin bir daha yapılması imkânsız hale gelmektedir. İşletmelerde teftiş işlemleri dışardan alınan hizmetlerle yerine getirilebileceği gibi işletmenin ilgili çalışanları aracılığıyla da yerine getirilmektedir. Ama geleneksel denetimde işletmelerin yalnızca malî tabloları ve kayıtları incelemekte ve çelişkili bir hâl söz konusu değil ise işletmenin malî tablo denetimden başarı ile geçtiği kabul edilmektedir. Hâlbuki hile ve yolsuzluklar üstünkörü incelemelerde ortaya çıkarılamayıp tersine didik didik bir çalışma ile ortaya konulabilmektedir. Adli muhasebeciler de geleneksel denetçilerin tersine görünmeyenlerle ilgilenip, bir dedektif gibi hile denetimi yapmaktadır. Adli muhasebecinin denetim ve hile incelemelerinde vazife alması, işletmelerde denetleme işini daha profesyonel ve daha ciddî kılmaktadır.

2.6.Adli Muhasebecilik Mesleğinin Faaliyet Alanları

İçinde bulunduğumuz dönemde adli muhasebeci, muhasebe ile alakalı ortaya çıkabilecek tüm sorunlara çözüm üreten kişidir. İşletmelerde ortaya çıkan hile, yolsuzluk ve suiistimallerde adli muhasebecilere görev verilirken, muhasebe ya da finans ile alakalı problemlerde ister mahkeme aşamasında olsun isterse de mahkemeye hazırlık sürecinde olsun, avukatlar dava desteği için adli muhasebecilerden yardım talebinde bulunabilirler. Mahkemeler ise muhasebe ile alakalı mahkemeye intikal etmiş davanın açıklığa kavuşturulması ve dahası adaletin süratli bir biçimde gerçekleşmesi için adli muhasebecilerden uzman şahitlik vasfıyla yararlanabilmektedirler.

Adli muhasebecilerin faaliyetleri kapsamında çözüm almak isteyen müşterilerin

beklentileri farklı olabilir. Örneğin, bir adli muhasebeciden destek almak isteyen bir avukatın beklentisi, genellikle adli muhasebecinin müşteriler hakkında araştırma yapmalarına ve haklarını avukatın müşterisini savunabilecek şekilde kullanmasına izin vermesidir. Adli muhasebecinin durumu hukuk uzmanının anlayabileceği şekilde açıklaması önemlidir. Elbette, dava desteğinde avukatların adli muhasebe ile ilgili sorunları kendilerine hukuki terimlerle anlaşılabilir bir şekilde açıklamak için adli muhasebeciye ihtiyaçları vardır (Kleyman, 2006, s. 1-22). Mahkeme salonundaki diğer faaliyet disiplini Mesleki tanıklık görevinde ise, adli muhasebecinin işlevi aydınlatması, görünür ve yazılı bileşenleri destekleyecek şekilde tarafsız ve bağımsız olmalıdır. Dava desteğinin amacı kesinlikle adli muhasebecinin mahkemenin anlayabileceği şekilde uygun bir muhasebe değerlendirmesine sahip olmasıdır (Eiya & Otalar, 2013, s. 18).

Adli muhasebeci faaliyetleri kapsamında üstlenilmesi gereken görevler için öncelikle müşteri ile bir sözleşme imzalamalı ve ardından talep edilecek ücreti belirlemelidir. Adli muhasebecilerin sorumluluklarına göre ücret tarifesi vardır. Bu tarife altına düşmemelidir. Bu tarife altına düşülmesi bağımsızlık ya da tarafsızlık ilkesini zedeleyebilir.

Adli muhasebecilerin faaliyet alanları üçe bölünmüştür. Birincisi dava destekleri yani hukuki destek ikincisi uzman tanıklık ve sonuncusu ise hile, yolsuzluk ve suiistimal denetçiliğidir (Akyel, 2012, s. 77-86).

2.6.1.Dava Destek (Hukuki Destek) Faaliyetleri

Dava desteği; bir davadan önce veya dava sürecinde ilgili yargı mercilerine ya da avukatlara kendini geliştirmiş adli muhasebecinin bilgilerini, becerilerini veya tecrübelerini bir danışmanlık veya uzmanlık servisi olarak takdim etmesi destek hizmeti olarak tanımlanabilir (Karacan, 2012, s. 113). Diğer bir anlatımla avukatların bir yasal süreçte talep edecekleri verilerin, yeterli ve doğru olarak belirlenmesi ve sunulması adli muhasebecilerin dava destek danışmanlığı hizmetlerinin alanına girmektedir (Yazarkan & Kaygın, 2016, s. 166). Adli muhasebeci bu durumda yasal sürecin bir parçası olmaktadır (Akın & Onat, 2015, s. 33-51). Avukatların dava desteği kapsamında adli muhasebecilerden beklentisi, muhasebe ile alakalı durumları araştırması, kanıtları elde etmesi ve bunların neticesinde anlaşılabilir somut bulgular ortaya koymasıdır. Adli

muhasebecinin olayı çözdükten sonra, olay ile alakalı sonuçları avukata sunarken olabilecek en iyi netlikte aktarması gerekmektedir.

Avukatlar lisans eğitimi süresince muhasebe içeriğine sahip dersler almamaktadırlar. Bu nedenden ötürü kendilerine muhasebe ile alakalı bir problem geldiğinde bu olayı doğru bir biçimde tahlil edip, sonuçlandıramamaktadırlar. Dava destekleri yönünden adli muhasebeciler bu biçimdeki muhasebe yoğunluklu konuları araştırarak avukatın savunmasına yardımcı olacak görüş ve bilgileri aktarmaktadırlar (Terzi & Gülten, 2014, s. 108).

Adli muhasebeciler dava desteği danışmanlığını avukatlara sunmaktadırlar. Adli muhasebeciler avukatlar ile yalnızca müşteri olarak görüşmelidirler. Mesleki bağımsızlıklarına ve objektifliklerine zarar verebilecek her türlü yakın ilişkiden uzak durmaları gerekmektedir. Adli muhasebeci sunduğu hizmetin bedeli olarak talep ettiği ücret nedeniyle inandırıcılığını kaybetmemelidir. Doğrular ne ise aynı biçimde aktarmalıdır.

Dava desteği hizmeti sunulan avukatlar adli muhasebecilerden dört ana hizmeti alırlar (Terzi & Gülten, 2014, s. 108). Bunlar;

1. Mahkemede görülen dava ile alakalı muhasebe verilerinin elde edilmesi, bir iddiayı ortadan kaldırmak veya doğrulamak üzere şart olan belge, bilgi ve kanıtların bulunması, tanıkların veya sanıkların sorgulanması,
2. Elde edilen veri, bilgi ve belgelerin çözümlenmesi ve hukuki anlaşmazlıkla alakalı neticelere ulaşılması,
3. Ulaşılan sonuçların kolay anlaşılabilir, açık ve net ifadelerle rapora bağlaması,
4. Raporla açıklanan konuların ihtiyaç duyulduğunda mahkemede görsel ve sözel bir şekilde sunumunun yapılması.

Dava desteği hizmeti alan avukat ve adli muhasebeci ahenk içinde çalışmalıdırlar ve bu uyumu sağlayan bazı öğeler bulunmaktadır. Bu hizmet bağının uyum içerisinde sürdürebilmesi için öncelikle aşağıdaki ilkelerin bulunması gerekir (Terzi & Gülten, 2014, s. 108-109):

- Avukat ve adli muhasebeci etkileşime girmesine rağmen, aralarında kesinlikle alt-üst bir ilişki yoktur. Aksi takdirde, uzman görüşlerini bildirme gibi konularda

birbirlerini olumsuz yönde etkileyebilir veya yönlendirebilirler.

- Taraflar uzman oldukları alanlarda çalışmalıdırlar. Örneğin adli muhasebeci muhasebe girdilerini analiz ederek sonuçlar çıkarmalı, avukat da bu verilere dayalı bir savunmaya veya temyiz dilekçesi hazırlamalıdır.
- Elde edilen sonuçlar son aşamada toplanarak bir daha yeniden incelenmesi gerekir. Böylece gözden kaçan, anlaşılamayan, tam olmayan konularda minimum düzeye indirilmiş olur.
- Toplanan bilgilere ve belgelere, gizli tutulması gereken tüm konulara gerekli hassasiyetin gösterilmesi gerekmektedir.
- Her iki tarafta adaletin hızlı, doğru ve zamanında uygulanmasına hizmet ettiklerini bildiklerinden gerçeğe uygun, kanıt ve belgelere ulaşarak elde ettikleri bu sonuçların ışığında hareket etmelidirler.

Adli muhasebecilerin dava desteği olarak sunduğu hizmetler üç aşamada kendini göstermektedir (Terzi & Gülten, 2014, s. 122).Bunlar:

a) Davaya Hazırlık Aşamasında: Dava konusu olayın mali tahlilini gerçekleştirerek davada savunmanın yapılması sırasında savunmacıya yardım edecek bilgi ve belgelerin sağlanması.

b) Davanın Görülmesi Aşamasında: Adli muhasebeyi ilgilendiren olayın diğer tarafını oluşturan avukatın veya dava savcısının iddialarının ortadan kaldırılması için bilgi, belge ve muhasebe ile alakalı dataları ortaya koymasıdır.

c) Temyiz ve Diğer Hukuk Aşamalarında: Temyiz aşamasında veya diğer hukuksal aşamalarda da dava desteği hizmeti sağlanabilir.

Adli muhasebeciler, dava desteği kapsamında avukatlara ve dava taraflarına birçok alanda hizmet sunabilirler. Muhasebecilerin bu durumun oluşumu ve yürütülmesine destek veren bir kurum olabilen dava destek danışmanlığı alanı çok geniştir (Gülaçtı, 2004: 81). Dava desteği kapsamında sunulan hizmetlerden birkaçı aşağıda verilmiştir.

2.6.1.1.Boşanmalar ile İlgili Uyuşmazlık ve Davalarda

Boşanmanın bilinen birçok nedeni vardır ve boşanma süreçleri genellikle uzun süren davalar şeklindedir. Boşanmaların ardından çeşitli sorunlar eşler arasında çatışma yaşatabilir ve bu anlaşmazlıklar mahkemelere taşınabilir. Eşler maddi ve manevi tazminat olarak birbirlerine dava açabilirler. Kişilik hakları, özel mevcudiyet ve eşler arasındaki mali konularda yaşam tarzı zorlukları gibi komplikasyonlar durumunda manevi tazminatlar açabilirler. Eşler, özellikle finansal problemler için adli muhasebecilerle bağlantıya geçerler. Gerekli araştırma ve analizleri yaptıktan sonra, adli muhasebeci maddi zararları ve maddi kayıpları belirleyebilir. Adli muhasebeci bu konuda avukatı bilgilendirir ve hukuk bürosu müşterisini bu bilgiler ışığında savunabilir.

Boşanmalarla alakalı problemlere evlilik zamanında sahiplenilen malların, gerçekleştirilen malî olayların etki ve neticelerinin çözümlenmesi, özellikle paylaşılması icap eden varlıklar arasında ticari işletmelerin olduğu durumlarda adli muhasebe hizmeti hayati yararlar ve yardımlar sağlamaktadır (Terzi & Gülten, 2014, s. 109). Bazı durumlarda eşler bir diğerinden mal kaçırma veya saklama girişiminde bulunabilmektedirler. İlaveten aktiflerin azaltıldığı veya pasiflerin (borçların) arttırıldığına dair kuşkular sebebiyle adli muhasebecilere başvurulmaktadır (Pazarçeviren, 2005, s. 12). Bir davada avukatlar bu tür uyuşmazlıkları çözümleyip, analiz edebilme olanağı ve bilgisine sahip olmayabilirler. Adli muhasebecinin işlevi, her iki tarafın malvarlıklarını araştırmak ve bunların değerlemesini yapmaktır.

2.6.1.2.Zimmet ile İlgili Uyuşmazlık ve Davalarda

Zimmet ile alakalı davalarda ve firmaların mali zararlarına dair davalarda firma yönetiminin ya da firma çalışanlarının gerçekleştirdiği olaylarda meydana gelen zararların tespiti ve hesaplanması aşamasında adli muhasebecilerin bulunması ve çalışmaya katılması gerekmektedir (Terzi & Gülten, 2014, s. 111). Bazen sürecin şekli itibari ile ortaya çıkan zararların açığa çıkarılmasında güçlükler yaşanabilmektedir. Bu nedenle bu şekildeki hile ve yolsuzlukların gözler önüne serilebilmesi için muhasebe anlamında teknik, bilgi ve birikime sahip olunması gerekmektedir. Bu nedenden dolayı avukatlar adli muhasebecilerin yardımlarını talep edebilmektedirler.

Adli muhasebeci, olayın nasıl işlendiğini, finansal boyutunu ve zimmetin kim tarafından yapıldığını belirleyebilir. Bu konularda gerekli çalışmaları yapabilir ve avukatın anlayabileceği şekilde kesin sonuçları açıklayabilir. Bu şekilde, avukat davanın savunmasını daha kuvvetli bir şekilde gerçekleştirecektir.

2.6.1.3.Ceza Kanunu ile İlgili Uyuşmazlık ve Davalarda

Ceza davalarında suçun arkasındaki sebeplerin dolandırıcılık, hakkını tam alamama, muhasebe hileleri ve hırsızlık gibi durumlar olabildiği için bu gibi durumlarda olayın muhasebe tarafını incelemek amacıyla adli muhasebeci, avukatlara ve mahkemeye dava destek hizmeti verebilir (Çite, 2017, s. 133).

İnsanlar menfaatleri nedeniyle türlü suçu işleyebilmektedirler. Kimi zaman iki birey arasında dolandırıcılık nedeniyle cinayet işlenebilmektedir. Ya da günümüzde çokça rastlanan hileli ihale gibi konular sebebiyle birçok problem yaşanabilmektedir. Bu tür konularda adli muhasebecilerden talep edilen şey, olayların parasal boyutunun olup olmadığının adli muhasebecilerin tespit etmesidir. Ceza kanunu ile alakalı bir davayı alan avukat, bu tür olayları tespit edemediği için adli muhasebeciden yardım talep edebilmektedir.

2.6.1.4.İcra-İflas Hukuku ile Alakalı Uyuşmazlık ve Davalarda

İcra iflas hukuku ile alakalı davalarda borçlunun yükümlülüklerini yerine getirmemek için yaptığı aldatmaya yönelik işlemlerde, hileli iflas gibi metotları kullanmaları durumunda adli muhasebeciler müşterilerine ya da avukatlara dava desteği sağlamak için hizmet sunabilirler (Terzi & Gülten, 2014, s. 113). Bunun gibi durumlarda iflasını vermiş olan firmanın finansal tablolarının incelenmesi ve tahlil edilmesi gerekmektedir. Adli muhasebeci, iflasın profesyonel teknikler ve bilgiler kullanılarak doğru olup olmadığına karar vermeli ve avukatını ya da müşterisini çok net bir şekilde bilgilendirmelidir.

2.6.1.5.İş Hukuku ile Alakalı Uyuşmazlık ve Davalarda

Adli muhasebeciler, çalışanın hak ettiği tazminat ve ihbar tazminatlarının hesaplanmasında, ücretli izin, doğum izni, mazeret izni, fazla mesai, bayram çalışması, gece çalışması ve benzeri durumlarda temel ve hafta sonu iş ücretlerinin hesaplanması,

işlemlerinde kullanılabilir (Balcı, 2014, s. 51). Adli muhasebeciler mahkemelerde profesyonel tavsiyede bulunmalı ve aynı zamanda ilgili avukata da hizmet etmelidirler.

İş mevzuatının kapsamı geniştir ve dolayısıyla çok sayıda şikâyet olabilmektedir. Adli muhasebecinin işi genellikle şikâyetleri gidermek için hesaplamalar ve analizler oluşturmaktır.

2.6.1.6.Vergi Hukuku ile Alakalı Uyuşmazlık ve Davalarda

Vergi yasasıyla ilgili ihtilaflarda adli muhasebecilerin çok çeşitli muhasebe donanımlarına ihtiyaçları vardır. Çünkü vergi anlaşmazlıkları derinlemesine değerlendirme ve inceleme gerektirir. Adli muhasebeciler, parasal beyanları ve vergi dolandırıcılığı ve yolsuzlukla ilgili bilgileri dikkatlice incelemelidir. Özellikle, geriye dönük verilerin incelenmesi gerekiyorsa, adli muhasebeciyi genellikle yorucu ve karmaşık bir süreç beklemektedir.

Vergiyle ilgili dolandırıcılık ve yolsuzluk görünürdeki tabloda adli muhasebecinin karşısına gelmeyebilir. Böyle bir durumda, adli muhasebeci görünmeyenlerle başa çıkmalı ve sorunu çözmek için çaba sarf etmelidir. Adli muhasebeci, sorunun çözümüyle ilgili kanıt bulmalı ve bunları avukatın savunabileceği şekilde avukata açıklamalıdır.

2.6.1.7.Ticaret Hukuku ile İlgili Uyuşmazlık ve Davalarda

Ticaret hukuku disiplininde, adli muhasebeciler, örneğin tasfiye veya birleşme durumlarında kârın dağıtımında oluşabilecek sorunları çözmek için avukatlara veya müşterilere önemli yararlar sağlarlar. Adli muhasebeciler; tüccarlar, ticari girişim, ticari marka, haksız rekabet, profesyonel iş kavramları ile ilgili konularda avukatlara veya müşterilerine ciddi bilgi, belge ve kanıt sağlama yeteneğine sahiptirler (Terzi & Gülten, 2014, s. 120). Adli muhasebeciler, faturalarla ilgili olarak ortaya çıkabilecek anlaşmazlıkların çözümünde de davalarda faydalı olabilmektedirler.

2.6.1.8.Kara Paranın Aklanması ile İlgili Uyuşmazlık ve Davalarda

Kara para ve kara para aklama suçundan elde edilen büyük mali güç, bazı ülkelerde hükümetlerin ve rejimlerin kurulup yıkılmasına, bu ülkelerde hukuk devleti ve

demokrasinin zedelenmesine, ülkelerde terörün gelişmesine, toplumsal, siyasal ve sosyal bozulmalara, rüşvet ve yolsuzlukların büyümesine, toplumsal ve siyasal yapının kirlenmesine, ekonomik krizlere, bütçe, maliye, dış ticaret politikalarının olumsuz etkilenmesine, ülkedeki gelir dağılımı ve toplumsal refahın bozulmasına, ülkede çete ve mafya tipi örgütlerin artmasına, kamu örgütleri yerine çete ve mafya tipi örgütlerin ülkeyi yönetmeye kalkması gibi birçok soruna neden olmaktadır (Balcı, 2014, s. 45). Kara paranın aklanması için üst düzey yapılanmalar kurulabilmekte ve bunların ortaya çıkarılması için ise üst düzey muhasebe ve denetim bilgisine ihtiyaç duyulabilmektedir. Avukatların muhasebe eğitimi almadığı düşünüldüğünde bu konuda savunma yapabilmeleri oldukça zordur. Adli muhasebeciler kara para aklandığı yolundaki iddiaların asılsız olduğu yönünde tespitler yaparak, belge ve bilgileri mahkemeye sunarak avukat veya müşterisine yardımcı olabilmektedirler (Terzi & Gülten, 2014, s. 120).

2.6.1.9.Sermaye Piyasası ile İlgili Uyuşmazlık ve Davalarda

Adli muhasebeciler Sermaye Piyasası Kanununa göre suç sayılan olaylarında ortaya çıkarılması için yardımcı olabilirler. Sermaye piyasalarına kasıtlı müdahaleler nedeniyle, insanlar yanıltılabilmektedirler. Bu tür davalar sıklıkla açılabilmekte ve avukatlar, adli muhasebecilerden dava desteği talep edilmektedir. Bu gibi durumlarda adli muhasebecilerin görevi, avukatın, savcının iddialarını çürütmek için kanıt toplayarak mahkemeye sunulmasını sağlamaktır.

2.6.2.Uzman Tanıklık (Bilirkişi Tanıklığı) Faaliyetleri

Uzman tanıklıkta yine adli muhasebecilerin faaliyette bulunduğu bir alandır. Adli muhasebecilerden uzman tanıklık süreçlerinde, dava konusu ile alakalı olarak zaruri incelemeleri yerine getirerek çeşitli veriler elde etmek, bu verilerden bir neticeye ulaşarak bir kanaat oluşturmak, oluşturduğu düşüncesini mahkemedeki hâkimlere ve avukatlara bilgilendirici ve açık bir şekilde anlatmak gibi vazifeleri yerine getirmesi beklenmektedir (Aktaş & Kuloğlu, 2008, s. 113). Adli muhasebeci uzman tanıklık vazifesi sırasında, mahkemeye konuya ilişkin bilgiler vererek aydınlatmakta ve davanın en hızlı ve doğru bir şekilde sonlanmasında hayati rol üstlenmektedir. Adli muhasebecinin uzman tanıklık yapması için ya mahkeme tarafından göreve getirilmesi ya da davanın taraflarının

arasında anlaşması gerekmektedir (Akyel, 2009, s. 70).

Adli muhasebeci nesnel olmalı ve gerçeği yansıtmalıdır çünkü uzman tanıklık bunları gerektirmektedir. Adli muhasebecinin mahkeme salonun da yapacağı her türlü açıklama veya sunacağı her kanıt, davanın gidişatını değiştirebilir. Adli muhasebeci çok ağır bir sorumluluk altındadır ve büyük bir mesuliyet içerir (Atmaca & Terzi, 2012, s. 24). Çünkü araştırma ve incelemelerine dayanarak yerine getireceği tanıklık neticesinde dava süreci etkilenebilmekte ve davalı taraf cezai yaptırımlarla karşı karşıya kalabilmektedir (Çabuk & Yücel, 2012, s. 36).

Amerikan Yetkili Kamu Muhasebeciler Birliği'ne (AICPA) göre uzman tanık, bir konuyla ilgili akademik, teknik veya özel bir düşünceye sahip veya bir konunun açığa çıkarılması için gerekli olan bilgi, hüner, tecrübe ve eğitime sahip kişidir (Toraman, Abdioğlu, & İşgüden, 2009, s. 42). Bir avukat veya hâkim, adli muhasebeciyi uzman görüşüne başvurmak için davaya çağırabilir (Aktaş & Kuloğlu, 2008, s. 112). Adli muhasebeci de mahkeme ya da avukatların talep ettikleri ve mahkemede açıklanmasını istedikleri konuyu teferruatlı bir biçimde araştırmakta ve konuyla alakalı elde ettiği bilgileri objektif ve dürüst bir biçimde mahkemede sunmaktadır. Adli muhasebecinin mahkemeye sunacağı her türlü bilgi ve belge davanın sonucunu etkileyecektir. Bundan dolayı adli muhasebeciler araştırmaları sonucunda elde ettiği kanıtları tüm gerçekliğiyle mahkemeye sunmalıdırlar.

Genel olarak ifade ettiğimizde, birçok suçun açığa çıkamama nedeni, yeterli kanıtın bulunamaması olabilir. Adli muhasebeci, suçlulara karşı kullanılan mesleki yöntem ve bilgilerini kullanarak gerekli kanıtları toplar. Adli muhasebecilerin çalışmalarının sonuçları kişisel yargı veya önerilere dayandırılamamakta, kanıt, bilgi ve ayrıntılara dayanmaktadır (Toraman, Abdioğlu, & İşgüden, 2009, s. 43).

Adli muhasebecilerin mahkemelerde uzman tanıklık görevlerini yerine getirebilmeleri için profesyonel bir kimliğe sahip olmaları gerekmektedir. Adli muhasebeyle ilgili gerekli öğretim, sertifika ve dosyalara sahip olunması önemlidir.

Bir adli muhasebeci mahkemede konu ile alakalı açıklamalar yaparken hitabet ve konuşma biçimi büyük önem taşımaktadır. Esas olarak mahkemedeki tarafların birçoğu muhasebe ile ilgili konulara ilişkin yeterince bilgiye sahip değildir, bu nedenle de

açıklamaların ve sunumların açık, net ve anlaşılır olması çok önemlidir. Bir adli muhasebecinin mahkemelerde ifadesini sunarken dikkat etmesi gereken ana ilke ve kurallar şöyledir (Terzi & Gülten, 2014, s. 124-125);

a) Taraf Tutmaksızın Uzman Görüşü Bildirmek: Adli muhasebeci, bir araya geldiği tarafların çıkarlarını göz önünde bulundurmadan mahkemede gerçeği aydınlatmalı ve ortaya çıkarmalıdır.
b) Gerçekleri Abartmamak veya Küçümsememek: İyi bir adli muhasebeci, görüşlerini gerçekliğin boyutlarını değiştirmeden doğru ve tarafsız bir biçimde sunmalıdır.
c) Görsel Araçlardan Yararlanmak: Uzman tanıklığı kapsamında davada fikrini beyan eden adli muhasebecinin tablolar, grafikler ve şekillerden faydalanarak görüşlerini görsel olarak hazırlanan bilgilere dayandırması konunun daha açıklayıcı ve anlaşılır olasını sağlayan bir durumdur.
d) Net ve Kesin İfadeler Kullanmak: Adli muhasebeciler mahkemede görüşlerini net ve kesin cümlelerle ifade etmelidir. Net ve kesin olmayan ifadeler davanın muhatapları tarafından güvenilir bulunmaz.
e) Açıklayıcı ve Öğretici Anlatım: Adli muhasebeci davada hâkim karşısında sözlü ifadesini açıklarken davanın konusunun muhataplarca tam anlamıyla kavranabilmesi için detaylı ve öğretici bir biçimde açıklama yapması gerekir.

f) Varsayımlar Yapmamak: Konu ile alakalı olarak ortaya konulan tüm ifadelerde toplanan belge, bilgi ve kanıtlara binaen açıklama yapmak gerekir. Kuram ve varsayımlar ortaya atarak net olmayan bilgilerle kişileri zan altında bırakmamak gerekir. Bir kısım varsayışlardan faydalanarak bir kişiye suç isnat etmek haksız yere aslen suçsuz birisinin cezalandırılmasına sebebiyet verebilir.
g) Konudan Konuya Geçmemek: Adli muhasebeci mahkemede şahitlik yaptığı anda, bir konu eksiksiz olarak aydınlatılmadan başka bir konuya geçmemelidir. Tersi durumda mahkemedeki tarafların konuyu kavramasında sıkıntılara neden olabilir.

h) Soruları Dinleyip Yanıtlamak: Hâkim, savcı, avukat veya vekil avukatı dava aşamasında uzman şahit niteliği taşıyan adli muhasebeciye sorular yöneltebilirler. Adli muhasebecinin olayları tüm detayları ile ifade etmesi için ve karşı tarafın da davanın konusunu anlayabilmesi için soruların dinlenerek teker teker açıklanması gerekmektedir.

i) Anlatımlarında tutarlı olmak: Adli muhasebecinin dava aşamasında yapacağı tüm

ifadeler ile ortaya koyacağı bilgiler birbiriyle ilişkili ve tutarlı olmalıdır. Tersi bir durumda taraflar adli muhasebecinin güvenirliliğini tartışacaklardır.

j) Ön Hazırlık Yapmak: Adli muhasebeciler mahkemede açıklamalarını rahatlıkla ifade etmek istiyorlarsa davaya gelmeden önce ön hazırlık yapmalıdırlar. Adli muhasebecinin ön hazırlık aşamasındaki değerlendirmeleri kendisini mahkemede konuya hâkim bir konuma taşıyacaktır.

2.6.3.Suistimal, Hile, Yolsuzluk Araştırmacılığı Faaliyetleri

Adli muhasebenin son faaliyet alanı hile araştırmacılığıdır. Araştırmacı muhasebecilik olarak da adlandırılmaktadır. Hile araştırmacılığı kapsamında yapılan faaliyetler, hilelerin engellenmesi ve ortaya çıkarılması için yapılan inceleme ve araştırmalardan oluşmaktadır (Doğan, 2018, s. 44). Adli muhasebeci hile denetçiliği veya araştırmacı muhasebecilik hizmeti ile şüpheleri doğrulamak veya çürütmek amacıyla suç iddialarını araştırmaktadır (Toraman, Abdioğlu, & İşgüden, 2009, s. 40). Kamu kurumları veya özel kurumlar hile, yolsuzluk ve suiistimal şüphesi duyduklarında adli muhasebeciden yardım alabilirler. Hile gibi görevi kötüye kullanma hallerinde kuşkunun araştırılıp incelenmesi ve bulguların yorumlanması bu alanlarda uzmanlaşmış yetkin adli muhasebeciler tarafından gerçekleştirilmektedir (Doğan, 2018, s. 45). İşletmeler bazen olay mahkemeye intikal etmeden, hile gibi herhangi bir durumdan şüphelendiği takdirde, mesleğinde iyi bir adli muhasebeciden bunun araştırılmasını isteyebilmektedir. Adli muhasebeci gerekli analizlerini ve incelemelerini yaptıktan sonra, elde ettiği tüm delilleri ve bulguları işletmeyle paylaşmak durumundadır. Söylendiği gibi hile, yolsuzluk veya suiistimal gibi bir durum varsa ve bunun kimin yaptığını ve nasıl yaptığını adli muhasebeci kesin olarak belirlemiş ise, bu bilgileri de işletmenin ilgili taraflarıyla paylaşmalıdır. Hile, yolsuzluk ve suiistimali gerçekleştiren bu kişileri dava edip etmemek işletmenin inisiyatifine bırakılmaktadır.

Hile kavramının incelenmesi sırasında aşağıdaki beş unsurun birden bir arada bulunmaması durumunda hileden söz edilemeyeceği söylenebilir (Terzi & Gülten, 2014, s. 129).

1. Hileyi gerçekleştiren kişi veya kişiler (Fail),
2. Failin hile yapma isteği yani kasıt (Manevi Unsur),
3. Hilenin gerçekleşmesi ile failin elde ettiği ekonomik fayda veya işletmeyi uğratdığı ekonomik zarar (Maddi Unsur),
4. İşletmedeki diğer bireylerin hile yapıldığı sırada bunu fark edememesi,
5. Hileyi gizlemek amacıyla girişilen yol ve yöntemler (Deliller).

Hile araştırmacılığı, adli muhasebecinin sahip olduğu yoğun muhasebe bilgisinin yanında, diğer bilim dallarındaki mesleki bilgi ve teknikleri kullanarak, işletmelerdeki hile ve yolsuzlukları herhangi bir şüpheye yer bırakmadan kesin olarak araştırıp ortaya çıkarma faaliyetlerinin tümüdür. Hile araştırmacılığı faaliyetleri kapsamında varılan sonuçların kesin ve net olması temel esastır. Adli muhasebeci varsayımlarda bulunarak başkasını suçlayamaz. Bu nedenle adli muhasebeci hile araştırmacılığı yaptığı zaman, hilenin kimin yaptığı ve nasıl yaptığı gibi sorularına kesin olarak cevap bulmuş ise, o şekilde hile ilgili nihai bilgilendirmeleri yapmalıdır.

Adli muhasebeci hile, yolsuzluk veya suiistimali ortaya çıkarabilmek için çeşitli çalışma yöntemlerinden faydalanmaktadır. Örneğin hile denetçileri görevlerini yerine getirirken, Hile Değerlendirme Sorgulaması (FAQ-Fraud Assesment Questioning), Çapraz Denetim Tekniği, Kırmızı Bayraklar, Net Varlık Yöntemi, Veri Madenciliği Araçları ve Benford Kanunu gibi denetim tekniklerini kullanmaktadır (Toraman, Abdioğlu, & İşgüden, 2009, s. 40).

İşletmeler faaliyetlerini gerçekleştirirken, işletme içi faaliyet denetim mekanizması iyi bir şekilde işlemelidir. Aksi takdirde işletmeler sürekli hile ve yolsuzluklarla karşılaşabilmektedir. İşletmelerde hangi durumlarda hile, suiistimal veya yolsuzluk davranışlarına yol açabilecek ortamın bulunduğu şöyle ifade edilebilir (Terzi & Gülten, 2014, s. 131):

- İşletmede etkin bir iç kontrol sistemi yokluğu durumunda,
- Aile şirketi yapısı varsa işletmede çalışanların yetki ve sorumluluklarının belli olmadığı durumlarda,
- Görevler ayrılığı ilkesinin özellikle de mali işlerde uygulanmadığı durumlarda,
- Çalışanlar arasında bilgi akışının az olduğu kurumlarda,
- Şirket yönetiminin sadece kâra odaklandığı durumlarda,
- Şirket içi uzun çalışma saatlerinin uygulandığı ve çalışanların yeterli izin kullanamadığı şirket türlerinde,
- İş gücü devir hızının yüksek olması durumunda,
- Elemanların moralinin düşük olduğu işletmelerde hile, yolsuzluk ve suiistimaller artmaktadır.

Adli muhasebeci hile araştırmacılığı kapsamında sadece hileleri tespit etmemektedir. Hile incelemesi yanında, hilelerin oluşumuna karşı alınacak önlemler ve hile politikalarının hazırlanmasında, işletme yönetimlerine uzman danışmanlık hizmeti de vermektedir (Doğan, 2018, s. 45). Adli muhasebecilerin bu alanlarda hizmetler verebilmesi için iyi bir adli muhasebe eğitimi almış olması ve mesleki anlamda kendini sürekli güncelleyen bir yapıda olması gerekmektedir.

2.7.Adli Muhasebecilik mesleğinde Faydalanılan Teknikler

Adli muhasebeciler faaliyetlerini yerine getirirken çeşitli teknikler kullanmaktadırlar. Bu teknikler adli muhasebecilerin gerçeğe ulaşmasını ve sorunun sebebini bulmasını sağlamaktadır. Adli muhasebeciler çoğunlukla denetim alanındaki tekniklerden faydalanmaktadırlar (Oyedokun, 2019, s. 2). Ancak adli muhasebecilik mesleğine özgü tekniklerde kullanılmaktadır. Bunlar aşağıdaki başlıklar altında açıklanmıştır.

2.7.1.Belge İncelemesi Tekniği

Adli muhasebeciler muhasebe ile ilgili çeşitli olaylarla karşılaşmaktadırlar. Bu olayların bazılarında belge incelemesi gerekmektedir. Belge incelemesinde, incelenecek olan belgenin orijinal olduğuna ve belgedeki bilgilerin güvenilir olup olmadığına dikkat edilmektedir. Muhasebenin temel kavramlarından olan "tarafsızlık ve belgelendirme" kavramının gereği olarak, muhasebe kayıtlarının gerçek durumu yansıtan ve usulüne

uygun olarak düzenlenmiş objektif belgelere dayandırılması gerekmektedir (Kütük, 2008, s. 114). Bundan dolayı adli muhasebecinin gerçeğe ulaşabilmesi için, incelediği belgelerin üzerindeki mühür ve imzaların gerçek olup olmadığına ve incelenen belgede yer alan işlemin işletmede gerçekleşip gerçekleşmediğine dikkat etmesi gerekmektedir. Ayrıca adli muhasebeciler belgelerin sahte olup olmadığı konusunda grafoloji (yazı bilimi) uzmanlarından da yardım alabilmektedir.

2.7.2.Fiziki İnceleme (Gözlem) Tekniği

Adli muhasebeciler fiziki inceleme ve gözlem tekniği kullandıklarında hukuksal ihtilafa konu olan varlıkların muhasebe kayıtlarında gösterildikleri veya iddia edildikleri cins, miktar ve değerde olup olmadıklarını bizzat incelerler (Terzi & Gülten, 2014, s. 48). Fiziki inceleme tekniği diğer tekniklere göre biraz daha güvenilirdir. Çünkü konusunu geçen fiziki varlıkların gözle görülüp incelenmesi durumu vardır. Ancak bazen işletmeler varlıklarını başka işletmelere kiralanmış olabilir ya da başkalarına ödünç vermiş olabilirler. Böyle durumlarda adli muhasebecinin fiziki inceleme yapması herhangi bir anlam ifade etmeyebilir.

2.7.3.Analitik İnceleme Tekniği

Adli muhasebecinin geleneksel muhasebeden edinmiş olduğu bilgilerin tümünü mantıksal bir değerlendirmeden geçirmesi işlemidir. Bu tekniğin amacı; veriler arasında anlamlı ilişkilerin var olduğunu doğrulamak ve bunlar arasında olağan kabul edilmeyecek sapmaları bulup ortaya çıkarmaktır (Selimoğlu, ve diğerleri, 2014, s. 55). Bu kanıt türü, müşteri işletmenin finansal ve finansal olmayan (müşteri sayısı, direk işçilik saatleri) verilerinin geçmiş yıl verileriyle veya işkolu verileriyle karşılaştırılmasını ve finansal oranların kullanımını kapsar (Erkan, 2016, s. 33). Bu teknikte, muhasebe işlemlerinin mantıksal yönleri incelenmektedir. Örneğin gelir tablosunda brüt satış karı yüzdesinin beklenenden farklı çıkması halinde adli muhasebeci, satışlar ve stok kalemlerinin incelenmesi için uygulayacağı araştırma işlemlerini genişletir ve yoğunlaştırır.

2.7.4.Yeniden Hesaplama Tekniği

Adli muhasebecinin araştırmış olduğu olayı aydınlatması için daha önce geleneksel muhasebe tarafından kayıtları yapılmış işlemlerin tekrar gözden geçirilmesidir. Böylelikle adli muhasebeci daha önce yapılmış olan kayıtların ya da hesaplamaların doğru bir şekilde yapılıp yapılmadığını tespit etmekte ve hata var ise bunun boyutu ortaya çıkarılabilmektedir. Amortismanlar, karşılıklar ve kâr paylarının yeniden hesaplanması bu tekniğe örnek verilebilir.

2.7.5.Doğrulama (Teyit Etme) Tekniği

Adli muhasebecilerin sıklıkla kullandığı önemli tekniklerden biridir. Bu tekniğin uygulanmasındaki amaç; adli muhasebecinin araştırma yaptığı konu hakkında müşteri işletmeden elde ettiği bilgilerin veya belgelerin doğruluğunu teyit etmektir. Bu yüzden adli muhasebecinin elde etmiş olduğu bilgileri ve belgeleri diğer işletmelerden ve kişilerden doğrulatması gerekmektedir. Doğrulama, çeşitli hesap bakiyelerinin, denetlenen işletmenin çeşitli konularda ileri sürdüğü bilgilerin ve işletmenin elindeki varlıkların mülkiyetinin doğruluğunun araştırılması anlamına gelmektedir. Adli muhasebecinin sorunun çözümüne doğru bir şekilde gidebilmesi için araştırma sürecinde elde etmiş olduğu tüm bilgi ve belgeleri üçüncü kişilerden teyit etmesi gerekmektedir.

2.7.6.Yazılı İfade Alma Tekniği

Adli muhasebecilerin bu tekniğe başvurmasındaki amaç; muhasebe ile ilgili bir problemi açığa çıkarabilmek için, olayın içinde olan kişilerden alınan yazılı ifadelerden sorumlu kişiyi saptayabilmektir. Yazılı ifade alma tekniğinin temeli insanların yazılı anlatımda sözlü anlatıma göre daha zor yalan söyledikleri varsayımıdır (Balcı, 2014, s. 30). Özellikle yazılı ifade de bazı kelimeler çok önemlidir. Örneğin, sanırım, hatırladığım kadarıyla, gibi kelimelerden sonra gelen açıklamaların yalan olması ihtimali çok yüksektir. Adli muhasebecinin yazılı ifade ile ilgili bu tür özel teknik bilgileri bilmesi olaydaki sorumlu kişileri bulmasına yardımcı olacaktır.

2.7.7.Sözlü İfade Alma (Sorgulama) Tekniği

Herhangi bir muhasebe ile ilgili soruşturmada olay ile ilişkisi olduğu bilinen ya da şüphe edilen kişiyle soru cevap şeklinde yürütülen bir çalışmadır. Adli muhasebecinin bu teknik yardımı ile suçluyu tespit edebilmesi için öncelikle sorgu tekniklerini iyi bilmesi gerekmektedir.

Adli muhasebeci sorgulamayı yaptığı sırada sorgulamanın gerektirdiği çerçeve dâhilinde hareket etmesi gerekmektedir. Kötü davranma, yorma, cebir gibi yasak olan sorgulama tekniklerine kesinlikle başvurmaması gerekmektedir. Aksi takdirde hukuki yaptırımlarla karşı karşıya kalabilmektedirler.

Adli muhasebecinin sorgu ya da ifade aldığı ortamın fiziki olarak uygun olması gerekmektedir. Sorgu ya da ifade alınacak ortamın sade ve dikkat dağıtacak unsurlardan arındırılması önemlidir. Buradaki amaç, sözlü ifadesi alınan kişinin doğrudan sorguya odaklanmasını sağlayarak, doğruları söylemesini sağlamaktır. Adli muhasebecinin bu tür teknik bilgileri bilmesi, olayda ilgisi bulunduğu düşünülen kişinin sorgulama yöntemi ile ortaya çıkarılmasını sağlayacaktır.

2.8.Adli Muhasebecilik Mesleği ile Diğer Mesleklerin Karşılaştırılması

Adli muhasebecilik mesleği çoğu zaman diğer mesleklerle karıştırılmaktadır. Çalışmanın bu bölümünde adli muhasebecilik mesleği ile diğer meslekler arasındaki farklar ele alınacaktır. Adli muhasebecilik mesleği ile karşılaştırılabilecek olan meslek dalları şunlardır (Kocaer, 2019, s. 1):

1. Dış Bağımsız Denetçi
2. İç Denetçi
3. Geleneksel Muhasebeci
4. Bilirkişi

2.8.1. Adli Muhasebecilik Mesleğinin Dış Bağımsız Denetçilik Mesleği ile Farkları

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

- Bağımsız denetçi ile adli muhasebeciyi ayıran en temel özellik, bağımsız denetim firması sınırlı sayıda işletmeyi denetler. Çünkü bir işletmenin bağımsız denetime tabi olması için bazı şartların oluşması gerekir ancak adli muhasebecilik alanında bu şekilde bir sınırlama yoktur.

- Denetim sürecinde denetçi, kendi standartları çerçevesinde uygunsuzlukları ve hataları araştırırken, adli muhasebeci araştırmalarında hileyi ortaya çıkarabilecek bütün hile yöntemlerini deneyerek kendisinde kuşku uyandırdığı konuları bütün yönleri ile ele alır.
- Denetçi; İşletmelerin SEC, SPK, BDDK gibi kuruluşların hazırladıkları düzenlemelere uygun olup olmadığını araştırır. Fakat adli muhasebeci; hile, adli soruşturma ve suç unsurunu barındıran olayları çözmekle ilgilenir.
- Denetçi oluşturduğu raporda ilgili işletmenin finansal tablolarının doğruluğu hakkında görüş beyan ederek görevini yerine getirirken, adli muhasebeci finansal suçlar veya hileli işlemlerin nasıl oluştuğu, sorumlu tarafların kimler olduğu ve oluşan zararın tespit edilmesi ile ilgilenir.
- Denetçiler, eldeki finansal tabloları inceleyerek yapılan hataları irdeler ve sadece belge üzerinden hareket ederek bir sonuca varırlar. Adli muhasebeci ise daha çok dedektif gibi olayı ve bilgileri detaylandırıp gerektiğinde hisleri doğrultusunda tablolarda görünenden çok görünmeyeni incelerler ayrıca bilinenler veya şüpheliler hakkında kim, niçin, nerede, ne, nasıl, neden dolayı gibi sorular sorarak bilgi ve bazen de delil toplarlar.
- Adli muhasebeci daha çok suç odaklı olarak çalışmalarda bulunur ve inceleme amacı budur ancak bağımsız denetçi bir suça karşı değil belirli düzenlemelere karşı bir firmayı inceler.
- Adli muhasebecinin denetçiden ayrıldığı bir diğer konu ise araştırmasını daha derin yapmasıdır. Denetçi tablo araştırmacısı iken adli muhasebeci tabloların yanında

belge, doküman ve kişilerin görüşlerini tek tek alarak araştırmasını tamamlar.

- Denetçiler iç kontrol sisteminden evrakları alıp süreçleri incelerken adli muhasebeci iç kontrol sistemindeki kişilerin yapabileceği hile ve suiistimal olasılıklarını da düşünüp olaylara şüphe ile yaklaşırlar.
- Adli muhasebeci araştırmalarından mantıksal çıkarımlar yaparak ve sürekli olarak yaptığı çıkarımları değerlendirme süzgecinden geçirerek hareket etmektedir. Denetçiler ise belli kural ve yönergelere uygun incelemelerde bulunurlar.
- Adli muhasebeci araştırmasını yaparken yazı bilimi, soruşturma, kriminoloji ve hukuk gibi bilimlerden kapsamlı teknikler kullanırken, bağımsız denetçi denetim standartlarına uygun hareket ederek belli bir prosedürün altında faaliyetlerini sürdürür.
- Bağımsız denetçi; yapmış olduğu araştırmasının neticesinde oluşan görüşü yazılı olarak bir rapor halinde sunarken, sözlü olarak herhangi bir açıklama yapmaz. Adli muhasebeci ise özellikle yazmış olduğu raporu mahkeme safhasında sözlü olarak dile getirip ilgili raporun detaylarını sözlü olarak bildirir. Ayrıca gerektiğinde slayt ve tablolarla olayı aktarabilir.

2.8.2. Adli Muhasebecilik Mesleğinin İç Denetçilik Mesleği ile Farkları

Adli muhasebeci ile iç denetçi arasında önemli farklar bulunmaktadır. Ancak iki meslek arasındaki en temel fark; iç denetçi şirkette oluşan veya oluşabilecek hata, hile ve her türlü işletme aleyhine ortaya çıkacak olumsuz durumları çözüp bunlara yönelik tedbirler oluşturmaya çalışırken, adli muhasebeci bu görevleri işletme çıkarlarına değil sadece adaletin tecelli etmesi amacı ile yapmaya çalışmaktadır (Erkan, 2016, s. 27). Adli muhasebeci ve iç denetçiler arasındaki farklar aşağıda açıklanmıştır (Akal, 2014, s. 60-61);

- İç denetçi işletmenin faaliyetlerini kuruma değer katmak amacıyla bağımsız ve objektif olarak inceler. İç denetçi hata, hile, yolsuzluğun risk alanlarını belirleyerek önlenmesine yönelik tedbirler oluşturmaya çalışır. Adli muhasebeci ise detaylı olarak incelediği işletme faaliyetlerinde hukuki sorun doğurabilecek hile, yolsuzluk ve suiistimalleri araştırır. Adli muhasebecinin amacı kuruma değer katmak değil adaletin yerine getirilmesini sağlamaktır.
- İç denetçi, şirketin içinde olduğundan, pek çok klasik muhasebe bilgisine sahip olduğu gibi ayrıca şirket içi söylentileri, dedikoduları kişiler arası ilişkileri de bilir. Oysa

adli muhasebeci tarafları tanımadığı için söylentilerden, dedikodulardan etkilenmeden çok daha objektif ve tarafsız bilgi edinebilir.

- Müşteri açısından incelendiğinde iç denetçi şirket yönetim kuruluna karşı sorumludur. Özlük hakları ve yaptığı çalışmaların raporlamaları hep şirket yönetim kuruluna bağlı olur. Oysa adli muhasebeciler sözleşme yaptığı kişilere (Avukat veya mağdur olduğunu düşünen kişi) veya mahkemelere karşı sorumludur.
- İç denetçi faaliyetlerini içeriği önceden belirlenmiş denetim, plan ve programlarına göre yürütür. Bir iç denetçinin kendi takvimi doğrultusunda yapacaklarını günlük ortaya koyması mümkündür. Oysa adli muhasebecinin karşılaşacağı olayların ve araştıracağı konuların kapsamı çok geniş olduğu için işin standart plan ve programlara göre gerçekleştirilmesi mümkün değildir.
- İç denetçi de adli muhasebeci de ulaştığı sonuçları, çalışmalarının neticesini yazılı olarak bir rapora bağlarlar. Ancak bir denetçi raporun içeriğini sözlü olarak açıklamazken adli muhasebeci mahkemelerde sözlü olarak hazırladığı raporu anlatır.
- İç denetim hizmetleri genel olarak sürekli verilmesi gereken hizmetler veya sürekli yürütülmesi gereken faaliyetler olarak değerlendirilir. Oysa adli muhasebeciler olay tabanlı çalışırlar. Muhasebe ağırlıklı hukuksal problem çözülünce adli muhasebecinin görevi tamamlanmış olur.

2.8.3. Adli Muhasebecilik Mesleğinin Geleneksel Muhasebecilik Mesleği ile Farkları

Muhasebe bilgi sisteminin bir parçası olan adli muhasebe, geleneksel muhasebenin mesleki bilgi ve tekniklerini kullanmaktadır. Ancak geleneksel muhasebeci ile adli muhasebeci arasında her iki mesleğin işleyişi bakımından farklılıklar bulunmaktadır. Bu farklılıklar aşağıdaki şekildedir (Kocaer, 2019, s. 4);

- Geleneksel muhasebeci mükellef ile devlet arasında bir nevi köprü oluşturarak gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin mali tablolarını hazırlayarak, yasal defterlerini tutarak, beyanname ve bildirgelerini hazırlar ve ilgili birimlere iletir. Adli muhasebeci ise işletme faaliyetlerinde hukuki sorun doğurabilecek hile, yolsuzluk ve suiistimalleri araştırır.
- Geleneksel muhasebeci müşterilerinin işlerini genel kabul görmüş muhasebe ilke ve standartları doğrultusunda gerçekleştirmektedir. Oysa adli muhasebeci yazı analizleri,

soruşturma gibi kaynağını hukuk ve kriminoloji bilimlerinden alan çok daha geniş teknikler kullanmaktadır.

- Müşteri açısından incelendiğinde geleneksel muhasebeci müşterisine ve vergi zıyaına kasten sebep olunduğu durumlarda ise vergi idaresine karşı sorumludur. Oysa adli muhasebeciler sözleşme yaptığı kişilere (Avukat veya mağdur olduğunu düşünen kişi) veya mahkemelere karşı sorumludur.
- Geleneksel muhasebecinin yasal bildirimlerini yapacağı günler önceden mali takvime göre kanunlarla belirlenmiştir. Geleneksel muhasebeci beyannameleri bu takvime uygun şekilde hazırlar. Oysa adli muhasebecinin karşılaşacağı olayların ve araştıracağı konuların kapsamı çok geniş olduğu için işin standart plan ve programlara göre gerçekleştirilmesi mümkün değildir.
- Geleneksel muhasebeci çalışması sırasında muhasebe ekibini uzman muhasebecilerden oluştururken, adli muhasebecilerin ekibi çeşitli alanlarda uzman kişilerden oluşabilir. Örneğin çok fazla belgenin inceleneceği durumlarda, yazı bilimi (grafoloji) uzmanları adli muhasebecilerin ekibinin bir parçası olabilir.
- Geleneksel muhasebeci işi ile ilgili ulaştığı sonuçları, çalışmalarının neticesini, müşterilerine yapması gereken uyarıları yazılı olarak bir rapora bağlayabilir. Ancak bir geleneksel muhasebeci hazırladığı raporun içeriğini sözlü olarak açıklamazken adli muhasebeci mahkemelerde sözlü olarak hazırladığı raporu anlatır. Bu sözlü anlatımda, görsel sunum öğeleri, grafik ve tabloları, hitabet yeteneklerine uygun olarak kullanırlar.

2.8.4. Adli Muhasebecilik Mesleğinin Bilirkişilik Mesleği ile Farkları

Bilirkişiler mahkemeler tarafından görevlendirilen meslek mensuplarıdır. Bilirkişilerin görevlendirilmesindeki amaç, mahkemeye intikal etmiş olan muhasebe ile ilgili uyuşmazlıklar konusunda mahkemenin bilgilendirilmesi ve davanın çözümlenmesini sağlamaktır. Bilirkişiler uzmanlık gerektiren konularda Mahkemelere yardımcı olmaktadırlar. Adli muhasebecilik mesleğinin bilirkişilik mesleği ile benzerlikleri olduğu gibi farklılıkları da bulunmaktadır. Bu farklılıklar ise şöyledir (Terzi & Gülten, 2014, s. 37-38);

- Bilirkişi mahkeme tarafından kendisine gönderilen dosya ile ilgili olarak yazılı görüş bildirir. Adli muhasebeci ise işletme faaliyetlerinde hukuki sorun doğurabilecek hile, yolsuzluk ve suiistimalleri araştırır.

- Bilirkişi kendisine mahkeme tarafından gönderilen olayla ilgili rapor yazabilmek için genel kabul görmüş denetim ve araştırma tekniklerini kullanmaktadır. Oysa adli muhasebeci yazı analizleri, soruşturma gibi kaynağını hukuk ve kriminoloji bilimlerinden alan çok daha geniş teknikler kullanmaktadır.
- Müşteri açısından incelendiğinde bilirkişi sadece mahkemeye karşı sorumludur. Oysa adli muhasebeciler sözleşme yaptığı kişilere (Avukat veya mağdur olduğunu düşünen kişi) veya mahkemelere karşı sorumludur.
- Bilirkişi önceden belirlediği sürelerde elindeki dosyalarla ilgili görüş bildirir. Oysa adli muhasebecinin karşılaşacağı olayların ve araştıracağı konuların kapsamı çok geniş olduğu için işin standart plan ve programlara göre gerçekleştirilmesi mümkün değildir.
- Bilirkişiler; muhasebe kayıtları, faturalar, cari hesap mutabakatları, hesap ekstreleri gibi klasik muhasebe bilgilerinden faydalanırlar. Oysa adli muhasebeciler kanıt toplama da sadece bu belgelerle yetinmeyip, şirket içi yazışmalar, e-mail kayıtları, msn görüşmeleri, fotoğraflar, kamera kayıtları gibi çok daha geniş kaynakları kullanmaktadırlar.
- Bilirkişi de adli muhasebecide ulaştığı sonuçları, çalışmalarının neticesini yazılı olarak bir rapora bağlar. Ancak bilirkişi raporun içeriğini sözlü olarak açıklamazken adli muhasebeci mahkemelerde sözlü olarak hazırladığı raporu anlatır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
ADLİ MUHASEBECİLİK MESLEĞİ VE FARKINDALIĞI: KAYSERİ ÖRNEĞİ

Çalışmanın bu bölümünde ilk önce ilgili literatür taraması yapılmıştır. Daha sonra sırasıyla araştırmanın amacı, kapsam ve yöntemi, anket ile ilgili güvenirlik testleri ve son olarak verilerden elde edilen analiz sonuçlarına yer verilmiştir.

3.1.Literatür

Adli muhasebe ile ilgili literatür incelendiğinde Adli muhasebe mesleğinin uygulanmasına yönelik olarak yapılan çalışmaların sınırlı olduğu ve genellikle mesleğin uygulanmaya başlamasından sonra etkinliğinin ölçülmesi ve gelişiminin sağlanması üzerine yoğunlaştıkları görülmüştür. Rezaee, Lander ve Reinstein (1992) çalışmalarında adli muhasebe hizmetinin önemini ve gerekliliğini vurgulayarak mevcut kanun ve düzenlemelere uygun olacak şekilde adli muhasebe uygulamalarının yaygınlaştırılması için belirlenmesi gereken stratejileri değerlendirmişlerdir. Mohd ve Mazin (2007) çalışmalarında adli muhasebe ve Malezya'daki gelişimi hakkındaki uygulamların, görüşlerini alarak ülkelerinde adli muhasebe mesleğinin mevcut durumunu incelemişlerdir. Kasum (2009), çalışmasında hile ve yolsuzlukların gelişmekte olan ülkelerin ekonomilerini olumsuz yönde etkilediğini ve bu olumsuzlukların giderilmesi için gerek özel sektörde gerekse kamu sektöründe adli muhasebe uygulamalarının gerekliliğini araştırmış ve Nijerya'da kamu ve özel sektör çalışanları üzerinde yapılan araştırmada hile ve yolsuzlukların önlenmesinde adli muhasebe uygulamalarına ihtiyaç duyulduğu sonucuna varmıştır. Okunbur ve Obarettin (2010), adli muhasebe uygulamalarının Nijerya'daki etkinliğini analiz etmişlerdir. Pek çok farklı sektörde yapılan araştırmada hile ve yolsuzlukların tespit edilmesinde adli muhasebe hizmetinin etkin olarak kullanılmadığı sonucuna ulaşılmıştır. Bu nedenle çalışmada işletmelere mesleğin uygulanmasına yönelik önerilerde bulunulmuştur. Gunasegaran, Quaddus ve

Evans (2010), çalışmalarında Malezya'daki Büyük ölçekli işletmelerin hile ve yolsuzlukların tespit edilmesinde ve önlenmesinde adli muhasebe hizmetinden yararlanma isteklerini ölçerek, söz konusu hizmetlerde yararlanma düzeyinin arttırılmasına yönelik model oluşturmuşlardır. Xianghua (2010) ise çalışmasında Çin'deki denetim eksikliklerini değerlendirerek adli muhasebe mesleğine duyulan ihtiyacı vurgulamıştır.

Literatürde adli muhasebe uygulamalarıyla ilgili yapılan çalışmaların bir bölümü de adli muhasebe uygulamalarının denetim faaliyetlerinde kullanılmasıyla ilgilidir. Digabriele (2008), akademisyenler, denetçiler ve adli muhasebecilerin ortak görüşlerini alarak yaptığı araştırmasında adli muhasebenin denetim sürecinde yer alması gerektiği ve denetçilerin adli muhasebe için gerekli olan belirli özelliklere sahip oldukları takdirde mesleklerinde fark yaratabilecekleri sonucuna ulaşmıştır. Okoye ve Okaro (2011), çalışmalarında fayda maliyet analizini de göz önünde bulundurarak adli muhasebe tekniklerinin bağımsız denetim faaliyetlerinde kullanılması ile bağımsız denetçilerin hile ve yolsuzlukların tespitindeki başarılarına olan etkisini akademisyenlerin bakış açısıyla araştırmışlardır. Araştırmada; adli muhasebe uygulamalarının başarıyı arttıracağı sonucuna ulaşılmış ve gerek eğitim programları gerekse bağımsız denetim çalışmalarına adli muhasebe uygulamalarının entegre edilmesi konusunda önerilerde bulunulmuştur. Gray (2008) çalışmasında, adli muhasebe ile geleneksel muhasebe ve denetim arasındaki farklılıkları değerlendirerek adli muhasebe mesleğinin denetim mesleğinden bağımsız ayrı bir meslek olduğunu vurgulamıştır.

Adli muhasebe uygulamalarının gelişimi açısından literatüre önemli katkılar sağlayan çalışmaların bazıları adli muhasebecilerin hangi teknik donanımlara ve özelliklere sahip olmaları gerektiğiyle ilgilidir. Bu çalışmaların çoğu adli muhasebecide bulunması gereken yetenek ve özellikler konusunda benzerlik göstermekle birlikte, her birinde farklı bir özellik vurgulanmış ya da farklı bir bakış açısıyla değerlendirme yapılmıştır. Grippo ve Ibex (2003) çalışmalarında, daha çok adli muhasebecinin ilgili alanlarda mesleki deneyiminin önemi üzerine yoğunlaşmışlardır. Harris ve Brown (2000) ve Messmer (2004) çalışmalarında adli muhasebecinin sahip olması gereken analitik düşünme ve iletişim becerisi gibi daha çok kişisel yetenekleri değerlendirmişlerdir. Ramaswamy (2005) çalışmasında hile ve yolsuzlukların tepsinde en fazla önem arz eden muhasebe ve finans bilgisinin ve finansal analiz yeteneğinin gerekliliğini vurgulamıştır. Benzer bir

araştırma 2009 yılında AICPA tarafından yapılmıştır. AICPA araştırmasında, adli muhasebe mesleğinin gelişimine yönelik bir adli muhasebe uzmanının sahip olması gereken bilgi, yetenek ve kişilik özelliklerini mali müşavirlerin, avukatların ve akademisyenlerin görüşlerine dayanarak analiz etmiştir

Türkiye'de Adli Muhasebe Mesleğiyle ile ilgili literatür ise oldukça sınırlıdır. Çalışmaların önemli bir bölümü adli muhasebecilik mesleğinin kapsamı ve özelliklerini açıklayarak mesleğin ülkemizde tanınmasına önemli katkılar sağlayan literatür taramasına dayalı çalışmalardır (Bozkurt, 2000, s. 56-61; Pazarçeviren, 2005, s. 1-19; Kaya, 2005, s. 51; Aktaş & Kuloğlu, 2008, s. 101-120).

Bu çalışmaların yanı sıra hile ve yolsuzlukların önlenmesine yönelik olarak Adli muhasebe uygulamalarını değerlendiren çalışmalarda bulunmaktadır. Kuloğlu (2007), çalışmasında ülkemizdeki kredi kartı dolandırıcılığı soruşturma süreci ile adli muhasebe uygulamalarını karşılaştırarak, tüm dolandırıcılık suçlarının soruşturulması aşamasında yararlanılabilecek bir soruşturma modeli ortaya koymaya çalışmıştır. Toraman vd. (2009), çalışmalarında finansal suçların önlenmesinde adli muhasebe mesleğinin gerekliliğini literatür taramasına dayanarak değerlendirmişlerdir. Özkan ve Pektekin (2009), bilgi teknolojilerinin, muhasebe denetiminde artan önemini vurgulayarak, teknoloji kaynaklı hile ve yolsuzlukları tespit etmede ve önlemede Adli Muhasebecinin yararlanabileceği Veri Madenciliği tekniklerini incelemişlerdir.

Ülkemizle ilgili olarak yapılan diğer çalışmalar ise adli muhasebe eğitimi ile ilgilidir. Akyel (2009), çalışmasında adli muhasebe ile ilgili literatür incelemesi yaparak ülkemizde adli muhasebe mesleğine duyulan ihtiyacı sorgulamış ve örnek bir adli muhasebe eğitim programı önerisi getirmiştir. Pehlivan (2010), adli muhasebe eğitiminin dünyadaki yerini inceleyerek ve Türkiye'de adli muhasebe eğitiminin geliştirilmesine yönelik akademisyenler üzerinde bir araştırma yapmıştır. Bu araştırmada adli muhasebe ile ilgili Türkiye'de yeterli bir eğitim altyapısının bulunmadığı ve akademisyenlerin adli muhasebe konularını önemli gördükleri ancak müfredatlarına eklenmesi açısından isteksiz oldukları sonucuna ulaşılmıştır. Elitaş, Karakoç ve Görgülü (2011)'nün adli muhasebe mesleğinin ülkemiz muhasebe akademisyenleri arasında farkındalık düzeyine yönelik yaptıkları araştırmada ise akademisyenlerin Türkiye'de adli muhasebe mesleğinin uygulanması için gerekli alt yapının bulunduğu ve muhasebe eğitiminin

yeterli düzeyde olduğu ancak çeşitli seminer ve eğitimlerle mesleğin yönlendirilmesi gerektiği görüşünde oldukları sonucuna ulaşılmışlardır.

2018 yılında yapılan çalışmalardan Çeliker (2018), Van ilinde bulunan muhasebe meslek mensubu ve avukatların adli muhasebe alanı hakkında algı düzeylerini ölçmek için yaptığı çalışmasında mevcut durumda algı düzeyinin düşük olduğu sonucuna ulaşmıştır. Diğer bir çalışmada Çetin (2018), adli muhasebecilere çalışan hileleri hakkında bilgiler vermeyi amaçlamıştır. Aydın (2018) ise çalışmasında adli muhasebe mesleğine yönelik dünyadaki örneklerinden faydalanarak Türkiye' deki durumunu irdeleyen çalışmasında, yeterli alt yapı ve eğitim ile bu mesleğin ileride daha fazla ilgi çekebileceğine işaret etmiştir.

3.2. Araştırmanın Amacı

Dünya da ticari işlemlerin yoğunlaşması ve değişmesi nedeniyle küreselleşen ekonomide hile ve yolsuzluklarda küresel hale gelmiştir. Bu da şirketlerin mali tablolarının ve de mali tablo incelemesinin önemini büyük oranda arttırmıştır. Böylece içinde bulunduğumuz yıllarda özellikle ABD, Kanada ve AB ülkelerinde hızlı bir ilerleme kaydeden adli muhasebe mesleği ülkemizde yeni yeni bilinmeye başlamış ve hala tam olarak uygulamalarına rastlanılmamaktadır. Şu an sadece yoğun olarak akademik çalışmalar da irdelenen mesleğin ülkemizde de hayata geçirilmesinin gerekli oluşu açık bir şekilde görülmektedir. Fakat esas olan mesleğin geliştiricileri ile uygulayıcılarının bu alana olan bakış açılarının nasıl olacağıdır. Ayrıca mesleğin ülke genelinde ve il bazında bilinirliğinin ne durumda olduğu da mesleğin hızla gelişmesi ve ilerlemesi için önemlidir.

Bu amaçla yapılan çalışmanın ana hedefi Adli Muhasebe Mesleğinin Kayseri ilindeki şu anki mevcut durumunun ve ilerlemesinin, mesleğinin il bazında uygulayıcılarının görüşleriyle tespit edilmesi ve mesleğin Kayseri ilindeki geleceğine yönelik beklentilerin neler olduğunun saptanmasıdır.

Genel olarak literatür incelendiğinde adli muhasebe mesleğinin Kayseri ilinde faaliyetlerini sürdüren muhasebe meslek mensupları bakımından incelenmesi ve farkındalıklarının ölçülmesini irdeleyen bir araştırmaya rastlanamamıştır.

Bu araştırmanın temel hedefi, dünyanın çoğu ülkesinde faaliyet gösteren adli muhasebecilik mesleğini ile alakalı meslek mensuplarının Kayseri ilindeki farkındalık düzeylerini tespit etmektir.

3.3.Araştırmanın Kapsamı ve Yöntemi

Literatürde Kayseri ilinde meslek mensupları için yapılmış adli muhasebe farkındalığı konusunda bir çalışmaya rastlanılmadığı için bu konudaki boşluğu ortadan kaldırmak amacıyla yapılan ve adli muhasebe mesleğinin Kayseri ilindeki şu anki durumunu ve mesleğin ilimizdeki ilerlemesini belirleyebilmek adına tanımlayıcı vasıf taşıyan bu araştırmada, yukarıda açıklanan hedeflere ulaşabilmek için veri toplama aracı olarak anket yöntemi kullanılmış olup araştırmada kullanılan anket formu Elif Yücel' in (2011) çalışmasından faydalanılmıştır.

Çalışma için düzenlenen anket, altmış soru ve altı ana bölümden oluşmaktadır. Bölümlere ilişkin ayrıntılar aşağıda açıklanmıştır:

- Katılımcılara ait genel bilgiler: Katılımcıların genel özelliklerini tespit etmeye yönelik 5 adet kapalı uçlu sorudan oluşmaktadır.
- Adli muhasebe mesleğinin farkındalığına yönelik bilgiler: Katılımcıların adli muhasebe mesleğine yönelik bilgi düzeyini ölçmek için belirlenen ve evet / hayır şeklinde cevaplanan 9 adet sorudan oluşmaktadır.
- Adli muhasebe mesleğine duyulan ihtiyaca yönelik bilgiler: "1. Hiç ihtiyacım yoktur – 5. Çok İhtiyacım vardır" şeklinde 5'li likert ölçeğine göre hazırlanan 7 adet sorudan oluşmaktadır.
- Adli muhasebe mesleğinin ülkemizdeki durumunun tespitine yönelik bilgiler: "1. Kesinlikle katılmıyorum – 5. Kesinlikle katılıyorum" şeklinde 5'li likert ölçeğine göre hazırlanan 10 adet sorudan oluşmaktadır.
- Adli muhasebe mesleğinin ülkemizdeki gelişme imkanlarına yönelik bilgiler: "1. Kesinlikle katılmıyorum – 5. Kesinlikle katılıyorum" şeklinde 5'li likert ölçeğine göre hazırlanan 10 adet sorudan oluşmaktır.
- Adli muhasebe mesleğinin uygulamalarının gerçekleştirilmesi için gerekli bilgi ve yeteneklerin önemliliği ve ülkemizde denetimle yetkilendirilmiş kişilerin bu konulardaki yeterliliğine yönelik bilgiler: "1. Hiç yeterli değil – 5. Çok Yeterli"

ve "1.Hiç önemli değil – 5. Çok önemli" şeklinde iki ayrı bölüme ayrılan ve 5'li likert ölçeğine göre hazırlanan 15 adet sorudan oluşmaktadır.

Çalışmamızda Kayseri'de faaliyet gösteren muhasebe meslek mensubu sayısı 1500 olup bu bilgi Kayseri Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler odasından alınmıştır. Ana kütlenin standart sapması bilinmediğinden örneklem büyüklüğünü hesaplarken;

$$n = \left(\frac{N\hat{p}\hat{q}z_{\frac{a}{2}}^{2}}{(N-1)d^{2} + \hat{p}\hat{q}z_{\frac{a}{2}}^{2}}\right)$$

formülü kullanılmıştır (Yıldız, Akbulut, & Bircan, 2002, s. 142).

Formülde kullanılan harfler;

$N = Evrende\ bulunan\ birey\ sayısı$,

$n =$ Örnekleme alınacak birey sayısı,

$\hat{p} = Olayın$ görülme sıklığı,

$\hat{q} = (1 - \hat{p})$,

$z_{a/2}^{2} = z\ tablosunda\ \frac{a}{2}\ ihimalindeki\ tablo\ değerinin\ karesi$,

$d = Olayın$ görülüş sıklığına göre yapılmak istenen sapmayı simgelemektedir.

Araştırmanın evrenini Kayseri Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odasına kayıtlı muhasebe meslek mensupları oluşturmaktadır. %95 güven aralığında ve %5 hata ile olayın görülme sıklığı ½ olarak belirlendiğinde yaklaşık olarak 306 birimlik bir örneklemin yeterli olacağı yukarıdaki formül kullanılarak tespit edilmiştir. Bu çalışmada anket formu kullanılmış ve 317 muhasebe meslek mensubuna uygulanabilmiştir.

Sosyal bilimler literatüründe anket ile elde edilen 30 ile 500 arasında toplanan örnek büyüklüğü çoğu araştırma için yeterlidir. Buna göre toplanan örneklem sayısı çalışmanın yapılabilmesi için yeterli düzeydedir (Altunışık, 2007, s. 127). Çalışmada örnekleme tekniği olasılığa dayanmayan örnekleme tekniklerinden kolayda örnekleme tekniğinden yararlanılmıştır. Kolayda örnekleme uygulamasında veri toplayıcı, ihtiyacı kadar örneklem sayısını elde edene kadar en basit ve en kolay irtibata geçilebilen deneklerden veri toplar (Saruhan & Özdemirci, 2016, s. 201).

3.4.Anketin Geçerliliği ve Güvenilirliği

Anket çalışmaları neticesinde toplanan anket verilerinin SPSS 22 programına girişleri yapılmış ve öncelikle güvenirlilik analizi uygulanmıştır. Güvenirlilik, çalışmada uygulanan yöntemin araştırmacıya evren ile ilgili verileri tanıtmakta ne kadar stabil ve tutarlı olduğuyla alakalıdır (Saruhan & Özdemirci, 2016, s. 195). Güvenirlilik testinde ölçeği meydana getiren verilerin kendi içinde karşılıklı tutarlılığını iç tutarlılık testi yapmak suretiyle ölçebilmekteyiz. İç tutarlılık testinde en çok tercih edilen teknik Cronbach' s Alpha'dır (Saruhan & Özdemirci, 2016, s. 196).

Tablo 1 Değişkenlerin Güvenirlik Katsayısı Testi Sonuçları

Güvenilirlik İstatistikleri		
Cronbach's Alpha	**Standartlaştırılmış Terimlere Dayalı Cronbach's Alpha**	**Terim Sayısı**
,874	,881	60

SPSS 22 programı vasıtasıyla yapılan güvenirlilik analizi testinde anketimizde yer alan ölçeklerin Cronbach's Alpha güvenirlilik katsayısına bakılmıştır. Cronbach's Alpha değerinin 0,8'den büyük olması "iyi", 0,7'den büyük olması "kabul edilebilir", 0,6'dan büyük olması "orta derecede güvenilir", 0,6'dan küçük olması ise "zayıf" olarak adlandırılır (Saruhan & Özdemirci, 2016, s. 196). Test sonuçlarına bakıldığında çalışmada kullanılan ankette bulunan ölçeklerin hepsinin kabul edilebilir olduğunu görmekteyiz.

Parametrik testler; eşit aralıklı ya da oransal ölçekler ile ölçülen değişkenlerin kullanıldığı testlerdir. Tek örnekli kütle ya da çift örnekli kütle üzerine yapılan çalışmalarda bu testler kullanılabilir (Gürbüz & Şahin, 2017, s. 223-240).

Parametrik bir testin uygulanabilmesi için 3 tane varsayımın aynı anda sağlanması gerekmektedir. Bunlar (Kalaycı, 2014, s. 73);

- Elde edilen veriler aralıklı veya oransal olmalı,
- Veriler normal dağılmalı (verilerin basıklık ve çarpıklık değerleri -1 ile +1 arasında bulunmalı)
- Grup varyansları eşit olmalıdır.

Çalışmamızda hangi analizlerin kullanılacağına karar verirken, elimizde bulunan grup sayısı, grupların aralarındaki bağımlı-bağımsız ilişki düzeyi ve yukarıdaki hangi varsayımların karşılandığı dikkate alınarak, çalışmada uygulanması gereken testler aşağıda tabloda verilen şartlara göre belirlenmiştir (Kalaycı, 2014, s. 74)

Tablo 2 Parametrik ve Parametrik Olmayan Hipotez Test Varsayımları

GRUP SAYISI	GRUPLARIN DURUMU	VARSAYIMLAR	KULLANILACAK TEST
2	Bağımsız Gruplar	Yukarıda sayılan 3 varsayımda sağlanıyorsa	Bağımsız t-test
2	Bağımsız Gruplar	Yukarıda sayılan 3 varsayımdan en az biri sağlanmadığı durumda	Mann-Whitney U Testi (Parametrik olmayan hipotez testi)
2	Bağımlı Gruplar	En az veriler oransal ve normal dağılıyor varsayımları sağlanıyorsa	Bağımlı t-test
2	Bağımlı Gruplar	Verilerin oransal dağılması ve normal dağılması varsayımları sağlanmıyorsa	Wilcoxon testi (Parametrik olmayan hipotez testi)
2		Veriler nominalse	Ki-kare testi
3 ve üzeri	Bağımsız Gruplar	Yukarıdaki 3 varsayımda sağlanıyorsa	ANOVA
3 ve üzeri	Bağımsız Gruplar	Yukarıdaki 3 varsayımdan en az biri sağlanmıyorsa	Kruskal-Wallis Testi (Parametrik olmayan hipotez testi)

Bu nedenle çalışmada öncelikle değişkenlerin normal dağılıma sahip olup olmadıklarına bakılmıştır. Bir dağılımın simetrisinin çarpıklık (skewness) ölçüsü çoğu durumda normal dağılıma göre yapılmaktadır. Pozitif bir çarpıklık dağılımı çok az büyük değerlere sahiptir ve sağa doğru yönelim gösterir ve negatif bir çarpıklık nispeten az sayıda küçük değerlere sahiptir ve sola doğru yönelim gösterir. Bu nedenle -1 ile +1 arasında değerlere sahip bir çarpıklık ve basıklık değeri değişkenlerin normal dağıldığını göstermektedir (Hair, Black, Babin, & Anderson, 2014, s. 25-85).

Aşağıdaki tabloda çalışmada kullanılan değişkenlere ait çarpıklık ve basıklık değerleri verilmiş olup elde edilen sonuçlar tüm değişkenlerin normal dağılıma sahip olduğunu göstermektedir.

Tablo 3 Değişkenlerin Normal Dağılım Testi Sonuçları

Ölçekler	Çarpıklık	Basıklık
Adli Muhasebeciliğe Duyulan İhtiyaç	-,446	-,600
Adli Muhasebecilik Mesleğinin Mevcut Durumu	,597	,745
Adli Muhasebecilik Mesleğine Yönelik Beklentiler	,013	,960
Adli Muhasebecilerde Bulunması Gereken Bilgi ve Yeteneklerin Önem Seviyesi	-,883	,421
Adli Muhasebecilerde Bulunması Gereken Bilgi ve Yeteneklerin Yeterlilik Seviyesi	-,374	-425

Çalışmanın bundan sonraki kısmında ilk önce SPSS 22 programında frekans dağılımları incelenmiştir. Daha sonra ise ölçeklerin varyanslarının eşit olup olmadığına göre tek yönlü ANOVA (One Way ANOVA) ve iki bağımsız örneklem ortalaması hipotez testi (Independent Samples Test) gibi parametrik hipotez testleri ile Mann-Whitney U Testi ve Kruskal-Wallis parametrik olmayan hipotez testleri gibi istatistiki yöntemler kullanılarak elde edilecek sonuçların değerlendirilmesi yapılacaktır.

3.5.Araştırmadan Elde Edilen Bulgular

Çalışmada kullanılan istatistiki yöntemler ile elde edilen sonuçların değerlendirilmesi aşağıdaki bölümlerde açıklanmaktadır.

3.5.1 Katılımcılara İlişkin Genel Bilgiler ve Değerlendirme

Kayseri ilinde faaliyet gösteren 317 muhasebe meslek mensubundan anket yoluyla toplanan bilgilere göre demografik özellikleri aşağıdaki gibidir:

Tablo 4 Katılımcıların Demografik Özellikleri

Değişkenler	Frekans	Yüzde
Cinsiyet		
Kadın	59	18,6
Erkek	258	81,4
Toplam	317	100
Yaş		
20-30	33	10,4
31-41	160	50,5
42+	124	39,1
Toplam	317	100,0
Eğitim		
Lise	10	3,2
Lisans	257	81,1
Yüksek Lisans	36	11,4
Doktora	14	4,4
Toplam	317	100,0
Unvan		
Stajyer SM	22	6,9
SMMM	239	75,4
Sorumlu Ortak Baş Denetçi	4	1,3
Kıdemli Denetçi	14	9,8
Denetçi	31	4,4
YMM	7	2,2
Toplam	317	100,0
Deneyim		
0-8	163	51,4
9-18	144	45,4
19-50	10	3,2
Toplam	317	100,0
İşyerinizdeki Çalışan Sayısı		
0-5	192	60,6
6-11	55	17,4
12-100	24	7,6
101-5000	46	14,5
Toplam	317	100,0

Araştırmaya 317 muhasebe meslek mensubu katılmıştır. Katılımcıların %18,6'ı kadın, %81,4'i erkektir. Araştırmada yaş dağılımının %10,4'ünü 20-30 yaş aralığındaki katılımcılar, %50,5'ini 31-41 yaş aralığındaki katılımcılar ve %39,1'i ise 42 yaşından büyük katılımcılar oluşturmaktadır. Sonuçlara bakıldığında katılımcıların yarısından fazlasının orta yaş ve altında olduğu görülmektedir. Katılımcıların eğitim durumlarına baktığımızda %3,2'sinin lise mezunu, %81,1'inin lisans mezunu, %11,4'ünün yüksek lisans ve %4,4'ünün doktora mezunu oldukları görülmektedir. Tablo 2 de çalışmaya anket yoluyla katılan muhasebe meslek mensuplarının unvanlarının dağılımlarına bakıldığında %6,9'unun Stajyer SM, %75,4'ünün SMMM, %1,3'ünün Sorumlu Ortak Baş Denetçi, %4,4'ünün Denetçi, %9,8'inin Kıdemli Denetçi ve %2,2'sinin YMM

olduğu görülmektedir. Anket katılımcılarının meslekteki çalışma yıllarına baktığımızda %51,4'ünün ile 0-8 yıl aralığında, %45,42'ünün 9-18 yıl aralığında ve %3,2'sinin ise 19 yıl ve üstü mesleki deneyime sahip olduğu görülmektedir. Deneyim süresi sonuçları ankete katılan muhasebe meslek mensuplarının yarısında fazlasının mesleki tecrübesinin yeni olduğu sonucunu ortaya koymaktadır. Son demografik özellik olan iş yerindeki çalışan sayısına baktığımızda %60,6 ile 0-5 kişi, %17,4 ile 6-11 kişi, %7,6 ile 12-100 kişi ve %14,5 ile 100 kişi üzeri çalışan olduğu görülmektedir.

3.5.2 Adli Muhasebe Mesleğine Yönelik Farkındalık Düzeyi ile İlgili Sonuçlar

Araştırma için kullanılan anketin ikinci bölümü, Kayseri'de muhasebe meslek mensubu olan Stajyer SM, SMMM, Denetçi, Kıdemli Denetçi, Kıdemli Ortak Baş Denetçi ve YMM gibi unvanlara sahip kişiler tarafından cevaplandırılan adli muhasebe mesleğinin farkındalığını tespit etmeye yönelik sorulardan oluşmaktadır. Bu sorulara verilen cevaplar her bir soru için ayrı ayrı hesaplanan yüzdeler Tablo 5'te görüldüğü gibidir.

Tablo 5 Adli muhasebe Mesleğine Yönelik Farkındalık Düzeyi

Adli Muhasebe Mesleğine Yönelik Farkındalık Düzeyi	**EVET**	**%**	**HAYIR**	**%**
Adli Muhasebe ifadesini duydum.	211	66,6	106	33,4
Adli muhasebe alanıyla ilgili yeterli düzeyde bilgi sahibiyim.	53	16,7	264	83,3
Adli Muhasebe konusuyla ilgili seminerlere katıldım.	35	11	282	89
"Adli Muhasebe Uzmanı" sertifikası sahibiyim.	8	2,5	309	97,5
İleride "Adli Muhasebe Uzmanı" Sertifikası almayı istiyorum.	192	60,6	125	39,4
Daha önce bilirkişi olarak görevlendirildim.	54	17	263	83
Adli Muhasebe ve Bağımsız Denetim uygulamaları arasında önemli farklılıklar vardır.	209	65,9	108	34,1
Uzman tanıklık ile bilirkişilik müessesesi arasında önemli farklılıklar vardır.	201	63,4	116	36,6
Adli muhasebe mesleğine önemli ölçüde ihtiyaç vardır.	259	81,7	58	18,3

Tablo 5'ten görüleceği üzere Adli Muhasebe kavramının ankete katılanların %66,6'sının duymasına rağmen bu alanla ilgili yeterli düzeyde bilgi sahibi olmayanların oranının %83,3 gibi büyük bir oran çıkması dikkat çekmektedir. Farkındalık düzeyi ile ilgili anket sonuçlarına baktığımızda adli muhasebe uzmanı sertifikası sahibi olmayan meslek

mensuplarının %97,5 olduğu ancak almak isteyenlerin %60,6 oranıyla daha düşük değer aldığı görülmüştür. Anket sonuçlarına bakıldığında adli muhasebe mesleğine önemli ölçüde ihtiyaç vardır diyen meslek mensuplarının %81,7 olarak çıktığı görülmektedir.

3.5.3 Çalışmanın Hipotezleri

Çalışmamızın konusuna yönelik kurulan hipotezler aşağıdaki gibidir:

H1= Adli muhasebecilik mesleğine duyulan ihtiyaç ile ilgili görüşler katılımcıların cinsiyetlerine göre farklılık göstermektedir.
H2= Katılımcıların adli muhasebe mesleğinin mevcut durumu ile ilgili görüşleri cinsiyetlerine göre farklılık göstermektedir.
H3= Katılımcıların adli muhasebe mesleğine yönelik beklentileri ile ilgili görüşleri cinsiyetlerine göre farklılık göstermektedir.
H4= Katılımcıların adli muhasebecilerde bulunması gereken bilgi ve yeteneklerin önemliliği ile ilgili görüşleri cinsiyetlerine göre farklılık göstermektedir.
H5= Katılımcıların adli muhasebecilerde bulunması gereken bilgi ve yeteneklerin yeterliliği ile ilgili görüşleri cinsiyetlerine göre farklılık göstermektedir.
H6= Adli muhasebecilik mesleğine duyulan ihtiyaç ile ilgili görüşler katılımcıların yaşlarına göre farklılık göstermektedir.
H7= Katılımcıların adli muhasebe mesleğinin mevcut durumu ile ilgili görüşleri yaşlarına göre farklılık göstermektedir.
H8= Katılımcıların adli muhasebe mesleğine yönelik beklentileri ile ilgili görüşleri yaşlarına göre farklılık göstermektedir.
H9= Katılımcıların adli muhasebecilerde bulunması gereken bilgi ve yeteneklerin önemliliği ile ilgili görüşleri yaşlarına göre farklılık göstermektedir.
H10= Katılımcıların adli muhasebecilerde bulunması gereken bilgi ve yeteneklerin yeterliliğiyle ilgili görüşleri yaşlarına göre farklılık göstermektedir.
H11= Adli muhasebecilik mesleğine duyulan ihtiyaç ile ilgili görüşler katılımcıların eğitim düzeylerine göre farklılık göstermektedir.
H12= Katılımcıların adli muhasebe mesleğinin mevcut durumu ile ilgili görüşleri eğitim düzeylerine göre farklılık göstermektedir.
H13= Katılımcıların adli muhasebe mesleğine yönelik beklentileri ile ilgili görüşleri eğitim düzeylerine göre farklılık göstermektedir.

H14= Katılımcıların adli muhasebecilerde bulunması gereken bilgi ve yeteneklerin önemliliği ile ilgili görüşleri eğitim düzeylerine göre farklılık göstermektedir.
H15= Katılımcıların adli muhasebecilerde bulunması gereken bilgi ve yeteneklerin yeterliliği ile ilgili görüşleri eğitim düzeylerine göre farklılık göstermektedir.
H16= Adli muhasebecilik mesleğine duyulan ihtiyaç ile ilgili görüşler katılımcıların mesleki deneyimlerine göre farklılık göstermektedir.
H17= Katılımcıların adli muhasebe mesleğinin mevcut durumu ile ilgili görüşleri mesleki deneyimlerine göre farklılık göstermektedir.
H18= Katılımcıların adli muhasebe mesleğine yönelik beklentileri ile ilgili görüşleri mesleki deneyimlerine göre farklılık göstermektedir.
H19= Katılımcıların adli muhasebecilerde bulunması gereken bilgi ve yeteneklerin önemliliği ile ilgili görüşleri mesleki deneyimlerine göre farklılık göstermektedir.
H20= Katılımcıların adli muhasebecilerde bulunması gereken bilgi ve yeteneklerin yeterliliği ile ilgili görüşleri mesleki deneyimlerine göre farklılık göstermektedir.
H21= Adli muhasebecilik mesleğine duyulan ihtiyaç ile ilgili görüşler katılımcıların şirketteki pozisyonlarına göre farklılık göstermektedir.
H22= Katılımcıların adli muhasebe mesleğinin mevcut durumu ile ilgili görüşleri şirketteki pozisyonlarına göre farklılık göstermektedir.
H23= Katılımcıların adli muhasebe mesleğine yönelik beklentileri ile ilgili görüşleri şirketteki pozisyonlarına göre farklılık göstermektedir.
H24= Katılımcıların adli muhasebecilerde bulunması gereken bilgi ve yeteneklerin önemliliği ile ilgili görüşleri şirketteki pozisyonlarına göre farklılık göstermektedir.
H25= Katılımcıların adli muhasebecilerde bulunması gereken bilgi ve yeteneklerin yeterliliği ile ilgili görüşleri şirketteki pozisyonlarına göre farklılık göstermektedir.

3.5.4 Hipotezlere Yönelik İstatistiki Analizlerden Elde Edilen Sonuçlar

Çalışmanın bu bölümünde, anketteki demografik özelliklerin adli muhasebe mesleğine olan ihtiyaç, mevcut durumun tespiti, mesleğe yönelik beklentiler, adli muhasebecide bulunması gereken bilgi ve yeteneklerin önem seviyesi ve yeterliliği ile olan ilişkilerine yönelik oluşturulan hipotezler test edilmiştir. Çalışmada hipotezlerin geçerliliği t testi ve anova testi (tek yönlü varyans analizi) gibi parametrik hipotez testleri ile Mann-Whitney U Testi ve Kruskal-Wallis Testi gibi parametrik olmayan hipotez testleri kullanılarak incelenmiştir. T testi, iki bağımsız örneklemin ortalamaları arasındaki farkın anlamlı olup

olmadığına bakarken; anova testi ise, bağımsız üç veya üçten fazla örneklem ortalaması arasındaki farkın istatistiksel olarak anlamlı olup olmadığını test etmek amacıyla geliştirilmiş ve kullanılmaktadır (Bayram, 2004, s. 230). Kruskal-Wallis Testi ise parametrik olmayan verilerin birbirinden bağımsız iki ya da daha çok örneklemin bağımlı bir değişkene ait ölçümlerinin karşılaştırılmasında kullanılmaktadır. Mann-Whitney Testi iki bağımsız gurubun aynı ana kütleden veya aynı ortalamaya sahip iki farklı ana kütleden gelip gelmediğini belirlemek için kullanılmaktadır (Gürbüz & Şahin, 2017, s. 242-245).

Bağımsız örneklem ortalaması hipotez testi (independent samples t test), örneklemin; ölçülen testten, iki farklı örneklemin tek bir ana kütleye ait olup olmadığının karşılaştırılması açısından farklılık gösterir. Yani, bağımsız iki örneklemin aynı değişkene ilişkin ortalamaları karşılaştırılarak, ortalamalar arasındaki farkın belli bir düzeyde anlamlılık oranına sahip olup olmadığı araştırılır (Gürbüz & Şahin, 2017, s. 230). Çalışmanın bu kısmında katılımcıların cinsiyet düzeylerine göre yapılan test sonuçları Tablo 6'da gösterildiği gibidir.

Tablo 6 Katılımcıların Cinsiyet Düzeylerine İlişkin Test Sonuçları

			ERKEK	KADIN
Adli Muhasebeciliğe Duyulan İhtiyaç (H1)	Tanımlayıcı İstatistikler	AO	4,0703	4,4770
		SS	,67943	,46527
	Varyans Testi	Levene	7,862	
		p	,005	
	Mann-Whitney U	U	5005,500	
		p	,000	
Adli Muhasebecilik Mesleğinin Mevcut Durumu (H2)	Tanımlayıcı İstatistikler	AO	2,4030	2,6748
		SS	,70400	1,06947
	Varyans Testi	Levene	16,694	
		p	,000	
	Mann-Whitney U	U	7029,500	
		p	,359	
Adli Muhasebecilik Mesleğine Yönelik Beklentiler (H3)	Tanımlayıcı İstatistikler	AO	3,6651	3,8319
		SS	,64064	,85942
	Varyans Testi	Levene	15,158	
		p	,000	
	Mann-Whitney U Testi	U	7222,000	
		p	,540	
Adli Muhasebecilerde Bulunması Gereken Bilgi ve Yeteneklerin Önem Seviyesi (H4)	Tanımlayıcı İstatistikler	AO	4,3884	,50420
		SS	4,5132	,64664
	Varyans Testi	Levene	1,775	
		p	,184	
	t Testi	t	-1,637	
		p	,103	
Adli Muhasebecilerde Bulunması Gereken Bilgi ve Yeteneklerin Yeterlilik Seviyesi (H5)	Tanımlayıcı İstatistikler	AO	3,3258	2,8836
		SS	1,01719	1,12931
	Varyans Testi	Levene	,151	
		p	,698	
	t testi	t	2,950	
		p	,003	

*. Ortalama fark 0,05 düzeyinde anlamlı.

Adli muhasebeciliğe duyulan ihtiyaç, adli muhasebecilik mesleğinin mevcut durumu, adli muhasebecilik mesleğine yönelik beklentiler, adli muhasebecilerde bulunması gereken bilgi ve yeteneklerin önem seviyesi ile yeterlik seviyesi cinsiyete göre anlamlılık seviyesi farklılık gösterip göstermediği 317 adet muhasebe meslek mensubundan elde edilen veriler üzerinden araştırılmıştır. Tablo 6'da H1 hipotezi için yapılan Levene testi sonucuna göre varyansların eşit olmadığı sonucuna varılmıştır. Bu nedenle parametrik olan serilerin varsayımlarından bir tanesini sağlamadığından dolayı Mann-Whitney U testi uygulanmıştır. Testin sonucuna göre kadın ve erkeklerin adli muhasebeciliğe duyulan ihtiyaç düzeyi arasında anlamlı bir fark olduğu ($U=4774,500$; $p<0.05$) görülmüştür. H5 hipotezi için yapılan testlerde parametrik serilerin varsayımların tamamının sağlandığı görüldüğünden t testi uygulanmıştır. Testin sonucuna göre ($t=2,950$, $p<0,005$) kadın ve erkekler arasında adli muhasebecilerde bulunması gereken bilgi ve yeterlilik seviyesi düzeyinde anlamlı bir fark olduğu görülmektedir. Bu nedenle H1 ve H5 hipotezleri kabul edilirken, H2, H3 ve H4hipotezleri reddedilmiştir.

Varyans analizi ya da F testi diye bilinen ANOVA testi, grup ortalamaları ve bunlara bağlı olan durumların analizinde kullanılır. Bu test ikiden fazla grubun ortalamalarının birbirine eşitliğini araştırır. Bu testte bağımsız değişkenlere faktör adı verilir. Tek faktörlü anova testine tek faktörlü varyans analizi denir. Bu testteki amaç, tek bir faktör ile alakalı ikiden fazla grubun ortalamalarının karşılaştırılıp belli bir düzeyde anlamlılık olup olmadığının araştırılmasıdır (Gürbüz & Şahin, 2017, s. 236). Çalışmanın bu bölümünde katılımcıların yaş faktörü, eğitim faktörü, meslekteki deneyim faktörü ve şirketteki pozisyon faktörüne göre mesleğe duyulan ihtiyaç, mesleğin mevcut durumu, mesleğe yönelik beklentiler ve adli muhasebecilerde bulunması gereken bilgi ve yeteneklerin önem seviyesi ile yeterlilik seviyesi gruplarının ortalamalarının parametrik olan serilerine ANOVA testi, parametrik olmayanlara ise sağladığı varsayım sayısı ve değişken sayısına göre non-parametrik testler uygulanarak sonuçları üzerinde durulacaktır.

Tablo 7 Katılımcıların Yaş Düzeylerine İlişkin Test Sonuçları

			20-30	**31-41**	**42+**
Adli Muhasebeciliğe Duyulan İhtiyaç (H6)	Tanımlayıcı İstatistikler	AO	4,1169	4,2768	3,9850
		SS	,78120	,67743	,57497
	Varyans Testi	Levene	3,825		
		p	,023		
	Kruskal-Wallis Testi	X^2	17,118		
		p	,000		
Adli Muhasebecilik Mesleğinin Mevcut Durumu (H7)	Tanımlayıcı İstatistikler	AO	2,3788	2,4417	2,4889
		SS	,67350	,82408	,77776
	Varyans Testi	Levene	,518		
		p	,596		
	ANOVA	F	,289		
		p	,750		
Adli Muhasebecilik Mesleğine Yönelik Beklentiler (H8)	Tanımlayıcı İstatistikler	AO	3,8139	3,6909	3,6716
		SS	,87953	,69426	,62290
	Varyans Testi	Levene	1,268		
		p	,283		
	ANOVA	F	,565		
		p	,569		
Adli Muhasebecilerde Bulunması Gereken Bilgi ve Yeteneklerin Önem Seviyesi (H9)	Tanımlayıcı İstatistikler	AO	4,3051	4,3862	4,4729
		SS	,73048	,56857	,41235
	Varyans Testi	Levene	11,722		
		p	,000		
	Kruskal-Wallis Testi	X^2	,505		
		p	,777		
Adli Muhasebecilerde Bulunması Gereken Bilgi ve Yeteneklerin Yeterlilik Seviyesi (H10)	Tanımlayıcı İstatistikler	AO	2,8586	3,2975	3,2763
		SS	,88471	1,22679	,80364
	Varyans Testi	Levene	13,051		
		p	,000		
	Kruskal-Wallis Testi	X^2	10,266		
		p	,006		

*. Ortalama fark 0,05 düzeyinde anlamlı.

Katılımcıların yaş düzeylerine göre ölçeklerin incelenmesi 317 kişiden elde edilen veri üzerinden yapılmıştır. Örneklem ile alakalı ortamalar (AO), standart sapma (SS), varyans testi sonuçları ve parametrik hipotez testi ile parametrik olamayan hipotez test sonuçları Tablo 7'de gösterilmiştir. H6 hipotezi için, Kruskal Wallis testinin sonucuna göre, katılımcıların yaş düzeyleri ile adli muhasebe mesleğine duyulan ihtiyaç düzeyine ilişkin görüşler arasında farklılık vardır (X^2=13,369, $p<0.05$). Bu sonuçlara göre H6 hipotezi kabul edilir. H10 hipotezi için yaptığımız test sonucuna baktığımızda katılımcıların yaş düzeyleri ile adli muhasebecilerde bulunması gereken bilgi ve yeteneklerin yeterlilik seviyesi düzeyi arasında anlamlı bir farklılık vardır (X^2=10,266 $p<0.05$). H6 ve H10 hipotezleri kabul edilirken, H7, H8 ve H9 hipotezleri reddedilmektedir.

Tablo 8 Katılımcıların Eğitim Düzeylerine İlişkin Test Sonuçları

			Lise	**Lisans**	**Yüksek Lisans**	**Doktora**
Adli Muhasebeciliğe Duyulan İhtiyaç (H11)	Tanımlayıcı İstatistikler	AO	3,8286	4,2212	4,0238	3,3061
		SS	,11269	,66699	,57903	,20092
	Varyans Testi	Levene	8,677			
		p	,000			
	Kruskal-Wallis Testi	X^2	34,590			
		p	,000			
Adli Muhasebecilik Mesleğinin Mevcut Durumu (H12)	Tanımlayıcı İstatistikler	AO	2,5600	2,4645	2,2167	2,7857
		SS	,92520	,80238	,76289	,22483
	Varyans Testi	Levene	3,259			
		p	,022			
	Kruskal-Wallis Testi	X^2	8,694			
		p	,034			
Adli Muhasebecilik Mesleğine Yönelik Beklentiler (H13)	Tanımlayıcı İstatistikler	AO	3,0000	3,7156	3,6706	3,9031
		SS	1,07328	,64346	,84434	,46173
	Varyans Testi	Levene	5,089			
		p	,002			
	Kruskal-Wallis Testi	X^2	6,848			
		p	,077			
Adli Muhasebecilerde Bulunması Gereken Bilgi ve Yeteneklerin Önem Seviyesi (H14)	Tanımlayıcı İstatistikler	AO	4,1714	4,3841	4,5456	4,7449
		SS	,52077	,54407	,46296	,35518
	Varyans Testi	Levene	,738			
		p	,530			
	ANOVA	F	3,551			
		p	,015			
Adli Muhasebecilerde Bulunması Gereken Bilgi ve Yeteneklerin Yeterlilik Seviyesi (H15)	Tanımlayıcı İstatistikler	AO	3,5867	3,2293	3,3259	3,0476
		SS	,74555	1,00717	1,13616	1,69593
	Varyans Testi	Levene	6,301			
		p	,000			
	Kruskal-Wallis Testi	X^2	1,224			
		p	,747			

*. Ortalama fark 0,05 düzeyinde anlamlı.

Tablo 8'de görülen test sonuçlarına sonucuna göre katılımcıların eğitim düzeyleri göre gruplar arasında ortalama olarak adli muhasebeciliğe duyulan ihtiyaç, adli muhasebecilik mesleğinin mevcut durumu ve adli muhasebecilerde bulunmasa gereken bilgi ve yeteneklerin önem seviyesi düzeylerinde anlamlı bir farklılık vardır. Bu nedenle H11, H12 ve H14 hipotezleri kabul edilirken H13 ve H15 hipotezleri reddedilmektedir. Tablo 8'deki H14 hipotezi için yapılan Tek Faktörlü Varyans analiz sonuçlarına göre katılımcıların eğitim düzeyleri ile adli muhasebecilerde bulunması gereken bilgi ve yeteneklerin önem seviyesine ilişkin görüşleri arasında anlamlı bir farklılık olduğu görülmektedir. Farklılıkların hangi ikili gruptan ya da gruplardan kaynaklandığı göstermek için çoklu karşılaştırma testlerinden olan Tukey testi yapılmıştır.

Tablo 9 Katılımcıların Eğitim Düzeylerine Göre Çoklu Karşılaştırma Tukey Testi Sonuçları

(I) eğitim düzeyi	(J) eğitim düzeyi	Ortalama Fark (I-J)	Standart Hata	p	95% Güven Aralığı	
					Alt Sınır	Üst Sınır
Lise	Lisans	-,21266	,17029	,596	-,6525	,2272
	Yüksek Lisans	-,37421	,18885	,197	-,8620	,1136
	Doktora	-,57347*	,21874	,045	-1,1385	-,0085
Lisans	Lise	,21266	,17029	,596	-,2272	,6525
	Yüksek Lisans	-,16155	,09402	,316	-,4044	,0813
	Doktora	-,36081	,14499	,064	-,7353	,0137
Yüksek Lisans	Lise	,37421	,18885	,197	-,1136	,8620
	Lisans	,16155	,09402	,316	-,0813	,4044
	Doktora	-,19926	,16640	,629	-,6291	,2305
Doktora	Lise	,57347*	,21874	,045	,0085	1,1385
	Lisans	,36081	,14499	,064	-,0137	,7353
	Yüksek Lisans	,19926	,16640	,629	-,2305	,6291

*. Ortalama fark 0,05 düzeyinde anlamlı.

Tablo 9'daki Tukey testinin sonuçlarına göre katılımcıların lise (Ort.=4,17; S. S=,52) ve doktora (Ort.=4,74; S. S=,35) eğitim düzeyleri ile adli muhasebecilerde bulunması gereken bilgi ve yeteneklerin önem seviyesine ilişkin görüşleri arasında anlamlı bir farklılık olduğu görülmüştür.

Tablo 10 Katılımcıların Meslek Deneyim Düzeylerine İlişkin Test Sonuçları

			0-8	**9-18**	**19-50**
Adli Muhasebeciliğe Duyulan İhtiyaç (H16)	Tanımlayıcı İstatistikler	AO	4,0894	4,1726	4,6857
		SS	,61667	,71279	,38568
	Varyans Testi	Levene	2,617		
		p	,075		
	ANOVA	F	4,095		
		p	,018		
Adli Muhasebecilik Mesleğinin Mevcut Durumu (H17)	Tanımlayıcı İstatistikler	AO	2,4236	2,4496	3,0000
		SS	,71900	,75898	1,76383
	Varyans Testi	Levene	24,361		
		p	,000		
	Kruskal-Wallis Testi	X^2	,105		
		p	,949		
Adli Muhasebecilik Mesleğine Yönelik Beklentiler (H18)	Tanımlayıcı İstatistikler	AO	3,8148	3,5825	3,4000
		SS	,65985	,58679	1,66163
	Varyans Testi	Levene	27,350		
		p	,000		
	Kruskal-Wallis Testi	X^2	5,938		
		p	,051		
Adli Muhasebecilerde Bulunması Gereken Bilgi ve Yeteneklerin Önem Seviyesi (H19)	Tanımlayıcı İstatistikler	AO	4,4128	4,3914	4,6857
		SS	,54237	,51908	,60908
	Varyans Testi	Levene	,483		
		p	,617		
	ANOVA	F	1,421		
		p	,243		
Adli Muhasebecilerde Bulunması Gereken Bilgi ve Yeteneklerin Yeterlilik Seviyesi H (H20)	Tanımlayıcı İstatistikler	AO	3,0818	3,3602	4,2000
		SS	1,00223	1,06297	1,03280
	Varyans Testi	Levene	,465		
		p	,629		
	ANOVA	F	7,228		
		p	,001		

*. Ortalama fark 0,05 düzeyinde anlamlı.

Tablo 10'daki test sonuçlarına göre katılımcıların mesleki deneyim düzeyleri ile adli muhasebeciliğe duyulan ihtiyaç, adli muhasebecilerde bulunması gereken bilgi ve yeteneklerin önem seviyesi ile yeterlilik seviyesi arasında anlamlı bir farklılık vardır. Bu nedenle H16 ve H20 hipotezleri kabul edilirken H17, H18 ve H19 hipotezleri reddedilmektedir. Tablo 10'da H16 ve H20 hipotezleri için yapılan Tek Faktörlü Varyans analiz sonuçlarına göre katılımcıların meslek deneyim düzeyleri ile adli muhasebeciliğe duyulan ihtiyaç ve adli muhasebecilerde bulunması gereken bilgi ve yeteneklerin yeterlilik seviyesine ilişkin görüşleri arasında anlamlı bir farklılık olduğu görülmektedir. Farklılıkların hangi ikili gruptan ya da gruplardan kaynaklandığı göstermek için çoklu karşılaştırma testlerinden olan Tukey testi yapılmıştır.

Tablo 11 Katılımcıların Meslek Deneyim Düzeylerine Göre Çoklu Karşılaştırma Tukey Testi Sonuçları

Bağımlı Değişkenler	(I) Meslekteki deneyiminiz	(J) Meslekteki deneyiminiz	Ortalama Fark (I-J)	Standart Hata	p.	95% Güven Aralığı	
						Alt Sınır	Üst Sınır
Adli Muhasebeciliğe Duyulan İhtiyaç (H16)	0-8	9-18	-,08321	,07515	,510	-,2602	,0938
		19-50	-,59631*	,21409	,016	-1,1005	-,0922
	9-18	0-8	,08321	,07515	,510	-,0938	,2602
		19-50	-,51311*	,21490	,046	-1,0192	-,0070
	19-50	0-8	,59631*	,21409	,016	,0922	1,1005
		9-18	,51311*	,21490	,046	,0070	1,0192
Adli Muhasebecilerde Bulunması Gereken Bilgi ve Yeteneklerin Yeterlilik Seviyesi (H20)	0-8	9-18	-,27839*	,11793	,049	-,5561	-,0007
		19-50	-1,11820*	,33595	,003	-1,9093	-,3271
	9-18	0-8	,27839*	,11793	,049	,0007	,5561
		19-50	-,83981*	,33723	,035	-1,6339	-,0457
	19-50	0-8	1,11820*	,33595	,003	,3271	1,9093
		9-18	,83981*	,33723	,035	,0457	1,6339

*. Ortalama fark 0,05 düzeyinde anlamlı.

Tablo 11'deki H16 hipotezi için yapılan Tukey testinin sonuçlarına bakıldığında katılımcıların 0-8 yıl (Ort.=4,08; S. S=,61) ve 19-50 yıl (Ort.=4,68; S. S=,38) meslek deneyenim düzeyleri ile adli muhasebeciliğe duyulan ihtiyaca ilişkin görüşleri arasında anlamlı bir farklılık olduğu görülmüştür. H20 hipotezi için Tukey testi sonuçlarına göre katılımcıların 0-8 yıl (Ort.=3,08; S. S= 1,00), 9-18 yıl (Ort.=3,36; S. S= 1,06) ve 19-50 yıl (Ort.=4,20; S. S= 1,03) meslek deneyim düzeyleri ile adli muhasebecilerde bulunması

gereken bilgi ve yeteneklerin yeterlilik seviyesine ilişkin görüşleri arasında anlamlı bir fark olduğu görülmüştür.

Tablo 12 Katılımcıların Şirketteki Pozisyon Düzeylerine İlişkin Test Sonuçları

			Stajyer SM	**SMMM**	**Sorumlu Ortak Baş Denetçi**	**Denetçi**	**Kıdemli Denetçi**	**YMM**
Adli Muhasebeciliğe Duyulan İhtiyaç (H21)	Tanımlayıcı İstatistikler	AO	4,5584	4,1399	4,1429	3,9078	3,8469	4,7143
		SS	,57635	,64646	,00000	,68068	,80122	,48795
	Varyans Testi	Levene	3,215					
		p	,008					
	Kruskal Wallis Test	X^2	16,997					
		p	,002					
Adli Muhasebecilik Mesleğinin Mevcut Durumu (H22)	Tanımlayıcı İstatistikler	AO	2,3636	2,4066	1,8000	2,9484	3,0722	1,2857
		SS	,60123	,78061	,00000	,37494	1,08437	,19518
	Varyans Testi	Levene	5,023					
		p	,000					
	Kruskal Wallis Test	X^2	33,280					
		p	,000					
Adli Muhasebecilik Mesleğine Yönelik Beklentiler (H23)	Tanımlayıcı İstatistikler	AO	4,1883	3,6797	4,5714	3,3765	4,1421	2,7347
		SS	,58094	,66170	,00000	,51400	,29438	1,1850
	Varyans Testi	Levene	5,417					
		p	,000					
	Kruskal Wallis Test	X^2	38,893					
		p	,000					
Adli Muhasebecilerde Bulunması Gereken Bilgi ve Yeteneklerin Önem Seviyesi (H24)	Tanımlayıcı İstatistikler	AO	4,2855	4,4483	5,0000	4,2097	4,2143	4,5102
		SS	,76648	,49789	,00000	,49105	,62647	,67440
	Varyans Testi	Levene	3,115					
		p	,009					
	Kruskal Wallis Test	X^2	17,729					
		p	,001					
Adli Muhasebecilerde Bulunması Gereken Bilgi ve Yeteneklerin Yeterlilik Seviyesi (H25)	Tanımlayıcı İstatistikler	AO	2,8182	3,2363	1,3333	3,6516	3,3476	3,9048
		SS	,97225	1,04480	,00000	1,13015	,27447	,74819
	Varyans Testi	Levene	4,140					
		p	,001					
	Kruskal-Wallis Testi	X^2	18,402					
		p	,001					

*. Ortalama fark 0,05 düzeyinde anlamlı.

Tablo 12'de gösterilen test sonuçlarına göre muhasebe meslek mensuplarının şirketteki pozisyon düzeyleri ile adli muhasebecilik mesleğine duyuluna ihtiyaç, mesleğin mevcut durumu, mesleğe yönelik beklentiler, adli muhasebecilerde bulunması gereken bilgi ve yeteneklerin yeterlilik seviyesi ile önem seviyesi düzeyleri arasında anlamlı farklılıklar vardır. Bu nedenle H21, H22, H23, H24 ve H25 hipotezleri kabul edilmektedir.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Dünyada teknoloji çağının getirdiği yenilikler ve bu yeniliklerle birlikte küreselleşmenin artması ile ticari iş ve işlemlerin daha karmaşık bir yapıya bürünmesi sonucu bu işlemlerin denetlenmesinde ortaya çıkan zayıflıklarda kendini daha çok göstermeye başlamıştır. Denetim mekanizmasındaki aksaklıklar kendilerine avantaj sağlamaya çalışan birçok grubu hile ve yolsuzluklara yöneltmiştir. Ayrıca finansal olaylardaki problemlerin sayısının artışı, Dünya ekonomisinde iş yapan büyük çaptaki şirketlerde meydana gelen skandallarda denetim ve denetimcinin sorgulanmasına sebebiyet vermiştir. Tüm bunların sonucunda denetim mesleği yeterli olamamaya başlamış ve bu alanın gelişmesi için yeni uzmanlıklar şart olmuştur. İşte bu uzmanlıkların günümüzdeki en dikkate değer olanı ve denetim alanında yeni bir çağ açacak olanı adli muhasebecilik mesleğidir.

Adli muhasebe, davalara konu olan çeşitli mali problemleri veya işlenen mali suçları muhasebe ve hukuk alanları öncelikli olmak üzere başka bilim alanlarının katkısıyla çözümleyen bir uzmanlık alanıdır. Örneğin kriminoloji, psikoloji, grafoloji gibi birçok uzmanlık alanını kendi bünyesinde barındırması adli muhasebeciliği geniş içerikli bir meslek haline getirmektedir. Küreselleşmenin artması ile dünya çapında faaliyet gösteren firmaların artan ve karmaşıklaşan iş ve işlemleri doğru, gerçekçi ve tarafsız denetime olan ihtiyacı arttırmıştır. Bunun sonucu olarak da adli muhasebecilik mesleği kendine ihtiyaç duyulan bir meslek halini almıştır. Ayrıca finansal ve ticari işlemlerle alakalı uyuşmazlıkların herhangi bir davaya konu olması durumunda hâkimin konu hakkında yetersiz kalması da adli muhasebecilerin mahkemelerde uzman tanık olarak dinlenmesi gerekliliği ortaya çıkmıştır.

Denetim yapan bir adli muhasebeci meslek mensubu ile denetçinin yaptığı işler birbirinden farklıdır. Adli muhasebeci görünmeyenin peşinde ve ortaya çıkarılmasının çözüm yolları üzerinde çalışmaktadır. Buna karşın denetim yapan bir meslek mensubu

açıkça görüneni inceleyen prosedür ne ise onu uygulayarak denetimlerini sürdüren meslek mensubudur. Bu nedenle adli muhasebeciler hem dava desteği hem uzman tanıklık hem de hile denetçiliği gibi görevleri üstlenirken bunların yanı sıra ticari uyuşmazlık ve suçlar kapsamına girmeyen boşanma, cinayet vb. davalarda uzmanlık alanlarının gerekli olduğu durumlarda da görev almaktadırlar.

Ülkemizde hali hazırda yasal bir zemine oturtulamamış olan adli muhasebecilik mesleği bilimsel çalışmalara konu olmaktan öteye gidememiştir. Ancak ABD ve diğer birçok gelişmiş ülkelerde 80'lerin başından itibaren bu mesleğin geliştirilmesi ve alanının genişletilmesi için yapılması gereken yasalar yapılmış ve alt yapı yatırımları bitirilmiştir.

Adli muhasebecilik mesleğinin Kayseri ilinde farkındalığının ölçülmesine yönelik yapılan bu çalışmada mesleğin şu an ki durumu ve uygulanabilirliği konusunda da muhasebe meslek mensuplarının farkındalık düzeyleri araştırılmaya çalışılmıştır. Ayrıca adli muhasebenin ülkemizdeki mevcut durumu ve uygulanabilirliği ile adli muhasebecilerde bulunması gereken bilgi ve yeteneklerin yeterli olup olmadığı Kayseri ilinde bulunan muhasebe meslek mensuplarına yöneltilen anket sorularına verilen cevaplar ile tespit edilmeye çalışılmıştır. Bununla birlikte ankete katılan muhasebe meslek mensuplarının demografik özelliklerini dikkate alarak yapılan parametrik ve parametrik olmayan test sonuçlarına göre adli muhasebe mesleğine duyulan ihtiyaç, adli muhasebe mesleğinin mevcut durumu, adli muhasebe mesleğinden beklentiler ve adli muhasebecide bulunması gereken bilgi ve yeteneklerinin önem seviyesi ile yeterliliği arasında ortalamalarda anlamlı farklılıklar olup olmadığı analiz edilmiştir.

Çalışmada ilk olarak kullanılan ölçütlerin güvenirlik değerlerine bakılmıştır. Test sonuçlarına göre analizde kullanacağımız ölçütlerin alfa değerinin tamamı güvenirlik değerlerinin üstünde çıkmıştır. Çalışmada daha sonra ankete cevap veren muhasebe meslek mensuplarının demografik özelikleri incelenmiştir. Demografik özelliklerine bakıldığında ankete katılım sağlayanlarının yarıdan fazlasının orta yaş ve altında olduğu ayrıca mesleki deneyim olarak da yine katılımcıların %50'sinden fazlasının tecrübe olarak en fazla sekiz yıldır bu meslekte olduğu görülmüştür.

Çalışmanın bundan sonraki kısmında Kayseri ilindeki katılımcıların adli muhasebecilik mesleği konusunda farkındalığını test etmeye yönelik olarak gerçekleştirilmiştir. 317 muhasebe meslek mensubuna uygulanan anket ile elde edilen verilere uygulanan

analizlerde Kayseri ilindeki muhasebe meslek mensuplarının %66,6'sının adli muhasebecilik kavramını duydukları görülmektedir. Ancak adli muhasebecilik kavramı duyulmasına karşın bu alanla ilgili yeterli bilgiye sahip olanlarının sayısı sadece %16,7'lerde kalmaktadır. Bununla birlikte bu alanla ilgili bir sertifikaya sahip olan meslek mensubu sayısı yine kavramı duyanların oranının aksine çok düşük kalmıştır. Fakat adli muhasebeciliğe yönelik bir sertifika sahibi olmak isteyenlerin yine kavramı duyanların sayısına eşit oranda olması bu alana bir ilginin bulunduğunun ve açılacak sertifika programının ilgi göreceğinin bir göstergesi olabilir. Tüm bu veriler ışığında katılımcıların kavram olarak adli muhasebe alanı ile karşılaştıklarını fakat farkındalıkları açısından düşük bir farkındalığa sahip oldukları görülmektedir.

Çalışmanın takip eden bölümünde adli muhasebeye duyulan ihtiyaç düzeyi, adli muhasebedeki durum düzeyi, adli muhasebe mesleğine yönelik beklentiler, adli muhasebede bulunması gereken bilgi ve yeteneklerin önem seviyesi ile yeterlilik düzeyleri katılımcıların cinsiyet kriteri düzeylerine göre test edilmiştir. Testin sonucuna göre mesleğe duyulan ihtiyaç düzeyi ve adli muhasebecide bulunması gereken bilgi ve yeteneklerin yeterlilik düzeyleri ile cinsiyet düzeyi arasında ortalama olarak anlamlı bir farklılık olduğu görülmüştür. Yine bu testin sonucuna göre kadınların mesleğe duyduğu ihtiyacın erkeklere göre daha fazla olduğu görülmektedir.

Çalışmada ayrıca adli muhasebeye duyulan ihtiyaç düzeyi, adli muhasebe mesleğinin mevcut durum düzeyi, adli muhasebe mesleğine yönelik beklentiler ve adli muhasebecide bulunması gereken bilgi ve yeteneğin önem seviyesi ile yeterlilik düzeyi ölçütleri meslek mensuplarının yaş, eğitim düzeyi, meslekteki deneyim süresi ve şirketteki pozisyonlarını içeren demografik özellikleri ile analiz edilerek düzeyler arasında ortalamada farklılık olup olmadığı gözlemlenmeye çalışılmıştır. Her bir ölçütün sayılan demografik özellikler ile yapılan test sonuçlarına bakıldığında mesleğe duyulan ihtiyaç düzeyi ve adli muhasebecilerde bulunması gereken bilgi ve yeteneklerin yeterlilik seviyesi düzeyi ile yaş düzeyi arasında ortalamada anlamlı bir fark olduğu görülmüştür. Eğitim düzeyleri ile ölçütlerin arasında anlamlı bir farklılık olup olmadığını analiz etmek için yapılan test sonuçlarına göre ise mesleğe duyulan ihtiyaç, mesleğin mevcut durumu ve adli muhasebecilerde bulunması gereken bilgi ve yeteneklerin önem seviyesi düzeylerinin ortalamadan farklı olduğu görülmüştür. Meslek deneyim düzeyinin ölçütler ile yapılan test sonuçlarına göre ise mesleğe duyulan ihtiyaç, adli muhasebecide

bulunması gereken bilgi ve yeteneklerin yeterlilik seviyesi düzeyleri arasında anlamlı bir farklılık olduğu sonucuna varılmıştır. Şirketteki pozisyon düzeyi ile tüm ölçek düzeyleri arasında anlamlı bir farklılık olduğu görülmüştür.

Adli muhasebenin Kayseri ilinde meslek mensupları arasında farkındalığının arttırılması ve uygulanmasına olanak sağlanmasına yönelik olarak bazı öneriler aşağıda sunulmuştur;

- Adli muhasebenin Kayseri ilindeki üniversitelerde ilgili bölümlerin lisans ve yüksek lisans düzeylerinde ders olarak gösterilmesi, mesleğin gelişimi için çok önemlidir. Çünkü bu alanda kendini geliştirmek isteyen muhasebe meslek mensuplarının üniversite eğitiminde bu alanla alakalı dersleri görmesi gerekmektedir. Eğer bu gerçekleşmezse bu mesleği tam anlamıyla yerine getirebilecek kişilerin yetişmesi imkânsız gözükmektedir.

- Adli muhasebecilik mesleğinin hem ülkemizde alt yapısının oluşturulabilmesi hem de ilimizde alt yapısının oluşturulması için ivedi bir biçimde 3568 no'lu meslek kanunu ile yasal zemininin oluşturulması gerekmektedir. Böylece adli muhasebecilik ülkemizde gelişmeye başlayacak bunu sonucunda da ilimizde alana ilgi duyan meslek mensuplarının kendilerine adapte etmesi hızlanacaktır.

- Üniversitede verilen adli muhasebecilik derslerinin pratikte uygulanabilirliğinin sağlanması için tüm ülkede TESMER aracılığıyla belirlenecek süreler dahilinde staj programlarının yürütülmesi adli muhasebe mesleğinin gelişimine hem ülke çapında hem de il bazında büyük katkı sağlayacaktır.

Sonuç olarak adli muhasebe mesleğinin ilimizde farkındalığının arttırılması için öncelikli olarak tüm ülkede bu alanla alakalı eğitimin verilebilmesi adına alt yapının oluşturularak üniversitelerde lisans ve yüksek lisans düzeyinde eğitimin şart olduğu aşikardır. Eğitim altyapısının oluşturulması sürecinde halihazırda muhasebe mesleğini yerine getiren meslek mensuplarına kurslar düzenleyerek adli muhasebe uzmanı sertifikası vermek adli muhasebeciliğin tam anlamıyla yapılamamasına ve gelişmesinin engellenmesine neden olacaktır. Çünkü adli muhasebecilik başlı başına farklı bir alan olup bu alanın tüm özelliklerinin kişilerde eksiksiz bulunması mesleğin gelişimin hızlanmasına büyük katkı sağlayacaktır. Bu nedenle adli muhasebeciliğin gelişimi için eğitim altyapısının tamamlanması, her ilde muhasebe odaları aracılığıyla alana yönelik

stajların yeterli sürelerde yaptırılması, adli muhasebeye kurumsallık kazandıracak yasal düzenlemelerin bir an evvel yapılması ile ülke çapında farkındalık oluşturulan mesleğe yönelik il bazında da ilgi artarak farkındalığın daha üst seviyelere çıkması sağlanabilecektir.

KAYNAKÇA

AICPA, Serving as an Expert Witness or Consultant, FVS Practice Aid 10-1, American Institute of Certified Public Accountants, Inc. New York, 2010

Akal, C. (2014). *"Adli Muhasebe Ve Adli Muhasebecilik Mesleğinin Ne Olduğu Denetim Sektöründe Farkındalığı Ve Geliştirilmesine Yönelik Öneriler Üzerine Bir Değerlendirme" Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi.* İstanbul: Haliç Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Akın, O., & Onat, O. (2015). Muhasebe Meslek Mensuplarının Adli Muhasebecilik Kavramına Bakış Açılarının Değerlendirilmesi. *Muhasebe Ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 33-51.

Aktaş, H., & Kuloğlu, G. (2008). Adli Muhasebe Ve Adlı Muhasebecilik Mesleği. *Muhasebe ve Denetime Bıkış*, 101-120.

Akyel, N. (2009). *Adli Muhasebecilik Ve Türkiye' de Uygulanabilmesi İçin Altyapı Bileşenlerinin Mevcut Durumu Değerlendirilmesi ve Öneriler.* Sakarya: Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Akyel, N. (2012). Forensic Accounting Training: A Proposal For Turkey'' İnternational Conference On New Horizons İn Education Inte 2012. *Procedia- Social And Behaviorul Sciences*, 77-86.

Albayrak, A. S. (2014). *Spss Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri.* Ankara: Asil Yayın Dağıtım Ltd.Şti.

Altınsoy, M. (2011). *"Adli Muhasebecilik Ve Türkiye'de Uygulanabiliriliği", Yüksek Lisans Tezi.* İstanbul: İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimleri Enstitüsü.

Altıntaş, A. (2011). Uluslararası Muhasebe Ve Türkiye'de Muhasebe Hukuku. *İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 162-174.

Altunışık, R. (2007). *Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri: Spss Uygulamalı.* Sakarya: Sakarya Yayıncılık.

Apostolou, D. C. (2002). Forensic Accounting: a New Growth Area in Accounting. *Ohio CPA Journal*, 16.

Atmaca, M., & Terzi, S. (2012). *Adli Muhasebe Uygulamalarının Muhasebe Meslke Mensupları Açısından Değerlendirilmesine Yönelik bir Araştırma.* İstanbul: Yaylım Yayıncılık.

Aydın, H. (2018). *Adli Muhasebe İle İlgili Dünyadaki Uygulamalar ve Türkiye de Uygulanabilinirliğinin Araştırılması.* İstanbul: İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Balcı, M. (2014). *'' Adli Muhasebe Uygulamaları Ve Günümüzdeki Durumu'', Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi.* İstanbul: İstanbul Kültür Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Bayrak, N. (2016). *"Adli Muhasebecilik Mesleği Ve Türkiye'de Uygulanabilirliğinin Tespitime*

Yönelik Bir Araştırma" Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Niğde: Niğde Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Bayram, N. (2004). *Sosyal Bilimlerde SPSS İle Veri Analizi.* Bursa: Ezgi Kitapevi.

Bekçioğlu, S., Çoşkun, A., & Gümüş, U. (2013). İşletmelerde Hile ve Yolsuzlukların Önlenmesine Farklı Yaklaşım: Adli Muhasebe. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 1-16.

Bozkurt, N. (2000). Muhasebe Ve Denetim Mesleğinde Yeni Bir Alan: Adli Muhasebecilik. *Yaklaşım Dergisi*(9), 56-61.

Cole, N. (2008). Money Laundering: Forensic Accounting as an Expert Witness. *The Institute of Chartered Accountants of Nigeria 38th Annual Accountants* (s. 7). Abuja Nigeria: Conference.

Crumbley, L. (2001). The Growing Field of Forensic Accounting. *New Accountant*, 18-33.

Crumbley, L. (2018, 08 23). *Forensic Accountants Appearing The Literature.* Forensic Accountants Appearing The Literature: http://www.bus.lsu.edu/accounting/faculty/lcrumbley/forensic.html adresinden alındı

Çabuk, A., & Yücel, E. (2012). Adli Muhasebecilik Mesleği VE Türkiye'de Uygulanabilirliğine Yönelik Bir Araştırma. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 27-50.

Çeliker, F. (2018). *Adli Muhasebe ve İlgili Tarafların Algı Düzeyleri.* Van: Van Yüzüncü Yıl Üniversitesi sosyal Bilimler Enstitüsü.

Çetin, H. (2018). *Adli Muhasebe ve Çalışan Hileleri ile Hile Yapanların Karakteristik Özellikleri.* İstanbul: İstanbul Aydın Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Çite, A. (2017). *'' Adli Muhasebe Ve Bağımsız Denetime Etkisi'' Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi.* İstanbul: İstanbul Arel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

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

Dağdeviren, İ., & Mirza, Ş. (2017). Muhasebe Meslek Mensuplarının Adli Muhasebeye İlişkin Görüşlerinin Belirlenmesine Yönelik Ege Bölgesinde Bir Araştırma. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 209-234.

Develioğlu, K. (2015). *"Adli Muhasebe Ve Uygulamaları" Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi .* İstanbul: Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Digabriele, A. J., & Huber, D. (2015). What is Purpose of Research Forensic Accounting. 40.

Digabriele, J. (2008). An Empirical Investigation of the Relevant Skills of Forensic Accountants. *Journal of Education for Business*, 331-338.

Digabriele, J. (2008). An Empirical Investigation of the Relevant Skills of Forensic Accountants.

Journal of Education for Business, 331-338.

Doğan, A. (2018). *Yardı Denetiminde Adli Muhasebecilik ve Hile İncelemesi.* İstanbul: Beta Yayıncılık.

Dönmez, A. (2008). *"Bağımsız Denetim Sürecinde Kullanılan Analitik İnceleme Prosedürlerinin Denetim Standartları Açısından Değerlendirilmesi Ve Türkiye'de SPK 'Dan Yetki Almış Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma" Yayımlanmamış Doktora Tezi.* Antalya: Akdeniz Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Dönmez, A., & Çavuşoğlu, K. (2015). Hilelerin Ortaya Çıkarılması Bakımından Bağımsız Denetim ile Adli Muhasebenin Karşılaştırılması. *Journal of Accounting Finance and Auditing Studies*, 334-67.

Durkin, R., & Ueltzen, M. (2009). The Evolution of the CFF Credential. *PFP Focus*, 1-8.

Eiya, O., & Otalar, J. (2013). Forensic Accounting As A Tool For Fighting Financial İn Nigeria. *Research Journal Of Finance And Accounting*, 18-25.

Erkan, A. (2016). *"Muhasebeci Ve Hukukçuların Bakış Açısından Adli Muhasebenin, Değerlendirilmesine Yönelik Bir Araştırma" Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi.* Burdur: Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Gray, D. (2008). Forensic Accounting And Auditing : Compared And Contrasted To Traditional Accounting And Auditing. *American Journal Of Business Education, 1*(2), 115-126.

Grippo, F., & İbex, J. (2003). Introduction To Forensic Accounting. *National Public Accountant*, 4-5.

Gunesegeran, M., Quaddus, M., & Evans, R. (2010). Behavioral intention to use forensic accounting services: a critical review of theories and an integrative model. *The Business Review*, 42-48.

Gülaçtı, M. (2004). *Adli Muhasebe Mesleği ve Uygulama Önerisi.* İstanbul: Marmara Üniversitesi SBE.

Gürbüz, S., & Şahin, F. (2017). *Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri.* Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Hair, J., Black, W., Babin, B., & Anderson, R. (2014). *Multivariate Data Analysis.* United States Of America: Pearson.

Harris, C., & Brown, A. (2000). The Qualities of a Forensic Accountant. *Pennsylvania CPA Journal*, 2-3.

Idovu., S. (2011). So You Want To Be A Forensıc Accountant? *Career Development*, 65-66.

John, D. F. (1994). The New Breed: The Forensic Fraud Examiner. *Yaklaşım Dergisi*, 26.

Karacan, S. (2012). Hukuk ile Muhasebenin Kesişme Noktası: Adli Muhasebe. *Uluslararası İktisadi ve İncelemeler Dergisi*, 105-128.

Kasum, A. (2009). The Relevance Of Forensıc Accountıng To Fınancıal Crımes In Prıvate And Publıc Sectors Of Thırd World Economıes: A Study From Nıgerıa. *The 1st International Conference on Governance Fraud Ethics and Social Responsibility*, 1-12.

Kaya, U. (2005). Muhasebe Mesleğinde Adli Muhasebe Uzmanlığı ve Türkiye Açısından Gerekliliği. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 51.

Keleş, D., & Keleş, Ü. (2014). Adli Muhasebecilik Mesleği Ve Türkiye'deki Uygulamaları'. *Gümüşhane Üniversitesi Sosyal Bilimler Elektronik Dergisi*, 53-75.

Kleyman, Y. (2006). *''A Course İn Forensic Accounting'', Pace University, Honors College Theses.* U.S.A: http://digitalcommons.pace.edu/honorscollege_theses/40.

Kocaer, İ. (2019, 01 12). *Adli Muhasebecilik Ve Diğer Mesleklerle Karşılaştırılması.* Adli Muhasebecilik Ve Diğer Mesleklerle Karşılaştırılması: http://www.adli-muhasebe.com/index.php?option=com_content&view=article&id=13:oernek-makale-1&catid=2:makaleler&Itemid=7,17 adresinden alındı

Kuloğlu, G. (2007). *''Adli Muhasebe Kapsamında Kredi Kartı Dolandırıcılıkları Ve Türkiye Örneği'', Yayımlanmamış Doktora Tezi.* Manisa: Celal Bayer Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Kuloğlu, G., & Aktaş, H. (2008). Adli Muhasebe Ve Adlı Muhasebecilik Mesleği. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 101-120.

Kurt, A., & Elagöz, İ. (2015). 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Persperktifinden Adli Muhasebecilik Mesleğine Bakış. *Girişimcilik ve Kalkınma Dergisi*, 213-238.

Kurt, G., & Uçma, T. (2009). Adli Muhasebecilik Mesleği Ve Adli Muhasebeci Olabilme Sürecinin Türkiye'deki ve Amerika'daki Yasal Düzenlemeler Açısından Karşılaştırılması. *Ticaret Ve Turizm Eğitim Fakültesi Dergisi*, 160-178.

Kütük, İ. (2008). *Kamu Ve Bağımsız Muhasebe Denetiminde Kanıt Toplama Teknikleri'' Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi.* Edirne: Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Messmer, M. (2004). Exploring Options in Forensic Accounting. *National Public Accountant*, 19-20.

Mohd, İ. S., & Mazni, A. (2007). An Overview of Forensic Accounting in Malaysia. *International Conference on Business and Information*, 11-13.

Oberholzer, C. (2002). *Quality Management in Forensic Accounting.* Pretoria:Gordon Institute of Business Science.

Oberholzer, C. (2002). Quality Management in Forensic Accounting. *Gordon Institue of Business Science*, 3-5.

Okaro, S., & Okoye, E. (2011). Forensic Accounting and Audit Expectation Gap. *The Perception of Accounting Academics*, 1-23.

Okunbor, J., & Obaretin, O. (2010). Effectiveness of the Application of Forensic Accounting Services in Nigerian Corporate Organisations. *AAU Journal of Management Sciences*, 171-184.

Owojori, A., & Asaolu, T. (2009). The Role Of Forensic Accounting İn Solving The Vexed Problem Of Corporate World. *European Journal Of Scientific Research*, 183-187.

Oyedokun, G. (2019, 01 10). *Forensic Accounting Investigation Technıques: Any Rationalization?* papers.ssrn.com: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2910318 adresinden alındı

Örten, R. (2000). *Genel Muhasebe Ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulama Örnekleri.* Ankara: Gazi Kitapevi.

Özdemir, M., & Yıldırım, M. (2017). Vergi Davalarında Adli Muhasebenin Rolü. *Muhasebe Ve Finansman Dergisi*, 99-126.

Özkan, U., & Pektekin, P. (2009). Muhasebe Yolsuzluklarının Tesbtinde Adli Muhasebecinin Rolü ve Veri Madenciliği Tekniklerinin Kullanılması. *Muhasebe ve Bilim Dünyası Dergisi*, 57-87.

Özkan, U., & Pektekin, P. (2009). Muhasebe Yolsuzluklarının Tespitinde Adli Muhasebecinin Rolü Ve Verdi Madenciliği Tekniklerinin Kullanılması. *Muhasebe Ve Bilim Dünyası Dergisi*, 57-87.

Özkol, A. (2005). Bilirkişilik Ve Adli Muhasebe. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 69-80.

Pala, F. (2011). *'' Adli Muhasebe Mesleği Ve Türkiye'de Uygulanabilirliği '' Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi.* İstanbul: İstanbul Aydın Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Pamukçu, A. (2017). Adli Muhasebe Ve Bağımsız Denetim Sürecine Etkisi. *Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi, 12*, 227-244.

Pazarçeviren, S. (2005). Adli Muhasebecilik Mesleği. *Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 1-19.

Pehlivan , A. (2010). *"Adli Muhasebe Eğitimi ve Türkiye'de Adli Muhasebe Eğitimin Geliştirilmesine Yönelik bir Araştırma" Yayımlanmış Doktora Tezi.* Erzurum: Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Pehlivan, A., & Dursun, A. (2012). Türkiye'de Adli Muhasebe Eğitimine Yönelik Bir Araştırma. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 130.

Ramaswamy, V. (2005). Comorate Governance And The Forensic Accountant. *The CPA Journal*, 68-70.

Ramaswamy, V. (2005). Corporate Governance and the Forensic Accountant. *The CPA Journal*, 68-70.

Rezaee, Z., Crumbley, D., & Elmone, R. (2003). Forensic Accounting Education: A Survey Of Academıcıans And Practitioners. *Case Studies in Forensic Accounting and Fraud Auditing*, 1-44.

Rezaee, Z., Gerald, L., & Reinstein, A. (1992). Forensic Accounting: Challenges and Opportunities. *The Ohio CPA Journal*, 20-25.

Saçaklı, Y. (2011). *Adli Muhasebecilik Perspektifinde Türkiye'deki Üniversitelerde Muhasebe Denetimi Eğitimi Ve Öneriler, Yüksek Lisans Tezi.* Afyonkarahisar: Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Sarıca, A. (2000). *"Türkiye'de Adli Psikolojinin Konumu Ve Sorunlarının İrdelenmesi" Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi.* Adana: Çukurova Üniversitesi Sağlık Bilimleri Enstitüsü.

Saruhan, Ş., & Özdemirci, A. (2016). *Bilim, Felsefe Ve Metodoloji.* İstanbul: Beta Yayıncılık.

Seda, M., & Kramer, B. (2008). The Emergence Of Forensic Accounting Programs İn Higher Education'. *Management Accounting*, 16-23.

Selimoğlu, S., Uzay, Ş., Uyar, S., Özbirecikli, M., Arsoy, A., & Başar, B. (2014). Muhasebe Denetimi Ve Mali Analiz. *Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları*, 55.

Şahin, B. (2011). *"Adli Muhasebecilik Mesleği Ve 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Açısından İncelenmesi" Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi.* İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Terzi, S., & Gülten, S. (2014). *Adli Muhasebe Uygulamaları.* Ankara: ASMMMO.

Thornhill, W. (1995). Forensic Accounting: How to Investigate Financial Fraud. *Business One Irwin Professional Accounting Library*, 5.

Toraman, C., Abdioğlu, H., & İşgüden, B. (2009). Aklama Suçunun Önlenmesine Yönelik Çabalar; Adli Muhasebecilik Mesleği Ve Uygulamaları. *Afyon Kocatepe Üniversitesi, İktisadi Ve İdari Bilimler Dergisi*, 17-55.

Usul, H., & Toğçuoğlu, M. (2011). Finansal Manipülasyonların Ortaya Çıkarılması Ve Önlenmesinde Adli Muhasebenin Önemi: Türk Hukuk Sisteminde Var Olması Gerekliliği Üzerine Bir Araştırma. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 16*, 53-66.

Xianghua, H. (2010). Analysis of the Necessity to Develop the Forensic Accounting in China. *International Journal of Business and Management*, 185-187.

Yazarkan, H., & Kaygın, C. (2016). Mali Nitelikli Uyuşmazlık Davalarında Bilirkişilik Uygulamasına Karşı Adli Muhasebecilik: Ordu Adliyesi Örneği. *Business And Economics Research Journal*, 161-180.

Yıldız, N., Akbulut, Ö., & Bircan, H. (2002). *İstatistiğe Giriş.* İstanbul: Aktif Yayınevi.

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

EKLER

Ek 1- Anket Soruları

Katılımcıyla İlgili Genel Bilgiler:

1. **Cinsiyetiniz?** () Kadın () Erkek
2. **Yaşınız?**
3. **Eğitim Düzeyiniz?** () Lise () Lisans () Yüksek Lisans () Doktora
4. **Meslekteki deneyiminiz?**
5. **İşyerinizdeki çalışan sayısı?**
6. **Şirketteki Pozisyonunuz?** () Stajyer SM () SMMM () Sorumlu Ortak Baş denetçi () Denetçi () Kıdemli Denetçi () Denetçi Yardımcısı () YMM

A. Adli Muhasebe Mesleğine Yönelik Farkındalık Düzeyi	**EVET**	**HAYIR**
Adli Muhasebe ifadesini duydum.		
Adli muhasebe alanıyla ilgili yeterli düzeyde bilgi sahibiyim.		
Adli Muhasebe konusuyla ilgili seminerlere katıldım.		
"Adli Muhasebe Uzmanı" sertifikası sahibiyim.		
İleride "Adli Muhasebe Uzmanı" Sertifikası almayı istiyorum.		
Daha önce bilirkişi olarak görevlendirildim.		
Adli Muhasebe ve Bağımsız Denetim uygulamaları arasında önemli farklılıklar vardır.		
Uzman tanıklık ile bilirkişilik müessesesi arasında önemli farklılıklar vardır.		
Adli muhasebe mesleğine önemli ölçüde ihtiyaç vardır.		

B. Aşağıdaki konularda Adli Muhasebe Mesleğine duyduğunuz ihtiyacı belirtiniz.					
1) Hiç İhtiyacım Yok (2) İhtiyacım Yok (3) Kararsızım (4) İhtiyacım Var (5) Çok İhtiyacım Var	1	2	3	4	5
Ekonomik Zararların Hesaplanması					
Hile Ve Yolsuzlukların Tespit Edilmesi					
Hile Ve Yolsuzlukların Engellenmesi					
Varlıkların Değerlemesi					
İflas Tasfiye ve Yeniden Örgütlenme Durumları					
Aile Hukuku					
Bilgisayar Destekli Adli İncelemeler					

C. Aşağıda yer alan ifadelerle ilgili görüşlerinizi belirtiniz.					
(1) Kesinlikle Katılmıyorum (2) Katılmıyorum (3) Kararsızım (4) Katılıyorum (5) Tamamen Katılıyorum					
Mevcut Durumun Tespiti	**1**	**2**	**3**	**4**	**5**
Hile ve yolsuzlukların tespitinde ülkemizdeki denetim faaliyetleri yeterli düzeydedir.					
Ülkemizde bilirkişilik müessesesi etkin olarak işlemektedir.					
Hile ve yolsuzluklarla mücadelede ülkemizdeki yasal düzenlemeler yeterli düzeydedir.					
Ülkemizdeki işletmelerde hile ve yolsuzluklar önemli ölçüde kayıplara neden olmaktadır.					
Ülkemiz, mevcut yasal düzenlemeler açısından adli muhasebe mesleğinin uygulanmasına hazırdır.					
Ülkemizdeki eğitim sistemi adli muhasebe eğitimi için uygundur.					
Ülkemizde adli muhasebecilerin staj yapmasına imkân sağlayacak kurum ve kuruluşlar yeterli düzeydedir.					
Ülkemizde adli muhasebe mesleğini tam anlamıyla yerine getirebilecek nitelikte olan meslek mensuplarının sayısı yeterli düzeydedir.					
Ülkemizde muhasebe meslek mensupları dava desteği hizmeti sağlamaktadır.					
Mevcut muhasebe meslek mensuplarının sadece bir sertifika programıyla tam anlamıyla bir adli muhasebe uzmanı olmaları mümkündür.					
Mesleğe Yönelik Beklentiler	**1**	**2**	**3**	**4**	**5**
Adli muhasebe mesleğine yönelik lisans düzeyinde bölümler oluşturulmalıdır.					
Adli muhasebe mesleğine yönelik yüksek lisans programları oluşturulmalıdır.					
Adli muhasebe eğitimi yetkili özel kuruluşlar tarafından verilmelidir.					
Adli muhasebe uzmanlığı için TESMER tarafından bir eğitim programı oluşturulmalıdır.					
Adli muhasebe mesleğinin 3568 no'lu meslek yasası ile düzenlenmesi gerekmektedir					
"Adli muhasebe uzmanı" unvanı sadece TÜRMOB tarafından verilen belge ile kazanılmalıdır.					
"Adli muhasebe uzmanı" unvanına sahip olunması için bir bağımsız denetim firmasında en az iki yıl staj zorunluluğu getirilmelidir.					
"Adli muhasebe uzmanı" unvanına sahip olunması için Maliye Bakanlığının gözetiminde bir sınav yapılmalıdır.					
"Adli muhasebe uzmanı" unvanına sahip olunması için bir hukuk bürosunda en az bir yıl staj zorunluluğu getirilmelidir.					
"Adli muhasebe uzmanı" unvanına sahip olunması için Kriminal Polis Laboratuarlarında en az bir yıl staj zorunluluğu getirilmelidir.					
"Adli muhasebe uzmanı" unvanına sahip olunması için en az 10 yıl denetim konusunda mesleki deneyim zorunluluğu getirilmelidir.					
Bağımsız Denetim şirketlerine en az bir adli muhasebeci ile çalışma şartı getirilmelidir.					
"Uzman Tanıklık" ve "Dava Desteği" hizmetlerinin etkinliği için Hukuk Muhakemesi Kanununa yeni düzenlemeler getirilmelidir.					
Adli Muhasebe mesleği ile ülkemizde muhasebe mesleği daha saygın yere sahip olacaktır.					

D. Mesleki uygulamaları düşünerek aşağıdaki konuların adli muhasebe mesleğinin gerçekleştirilmesi için önemlilik derecelerini sol taraftaki kutulara ve bu konularda günümüz bağımsız denetçilerinin yeterlilik düzeylerini ise sağ taraftaki kutulara X ile işaretleyiniz

ÖNEM SEVİYESİ						**YETERLİLİK SEVİYESİ**				
1. Hiç Önemli	**2. Önemli Değil**	**3. Kararsızım**	**4. Önemli**	**5. Çok Önemli**	**Adli Muhasebecilerde Bulunması Gereken Bilgi ve Yetenekler**	**1. Kesinlikle Yetersiz**	**2. Yetersiz**	**3. Kararsızım**	**4. Yeterli**	**5. Kesinlikle Yeterli**
					Hile Tespit Yöntemleri Bilgisi					
					Görüşme / Sorgulama Teknikleri					
					Muhasebe Standartlarına Hakimiyet					
					Hukuki Prosedürlere Hakimiyet					
					Denetim Standartlarına Hakimiyet					
					Bilgi Teknolojilerine Hakimiyet					
					Kanun ve Mevzuat bilgisi					
					İstatistik Bilgisi					
					Yönetim Sistemleri Bilgisi					
					Muhasebe Paket Programlarına					
					Araştırmacılık Becerisi					
					Etkin İletişim Kurabilme Becerisi					
					Stratejik Düşünebilme Becerisi					
					Güçlü Araştırmacılık Sezgileri					
					Anlaşmazlıkları Çözme ve Uzlaştırma Becerisi					

ÖZ GEÇMİŞ

KİŞİSEL BİLGİLER

Adı, Soyadı	: Leyla ÜNEN
Uyruğu	: Türkiye (TC)
Doğum Tarihi ve Yeri	: 21 Şubat 1988, Develi
Medeni Durumu	: Evli
Cep	: 0 530 92637 71
E-mail	: leylaunen@gmail.com
Yazışma Adresi	: Yeni doğan Mah. Hüner Sokak. No:10/ 22 Talas Kayseri

EĞİTİM

Derece	Kurum	Mezuniyet Tarihi
Lisans	EÜ İ.İ.B.F Maliye	2011

İŞ DENEYİMLERİ

Yıl	Kurum	Görev
2011- Halen	Ziraat Bankası	Servis Yetkilisi

Adli Muhasebecilik Mesleği ve Farkındalığı: Kayseri'de Muhasebe Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma

ORIJINALLIK RAPORU

%17	%12	%3	%13
BENZERLIK ENDEKSI	İNTERNET KAYNAKLARI	YAYINLAR	ÖĞRENCI ÖDEVLERI

BIRINCIL KAYNAKLAR

1	www.nevzatakkaya.com İnternet Kaynağı	%5
2	Submitted to Mehmet Akif Ersoy Aniversitesi Öğrenci Ödevi	%5
3	denetimakademisi.com İnternet Kaynağı	%2
4	Submitted to Nigde University Öğrenci Ödevi	%2
5	adudspace.adu.edu.tr:8080 İnternet Kaynağı	%1
6	Submitted to Istanbul Aydin University Öğrenci Ödevi	%1
7	www.adli-muhasebe.com İnternet Kaynağı	<%1
8	adli-muhasebe.com İnternet Kaynağı	<%1

