

ADLİ MUHASEBE MESLEĞİNİN MUHASEBE MESLEK MENSUPLARI ARASINDA FARKINDALIĞI: TRABZON SMMMO ÜYELERİNE YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA

Öğr. Gör. İdris KARSLIOĞLU*
Doç. Dr. Alper KARAVARDAR**

Makale Gönderim Tarihi : 02/04/2018 / Kabul Tarihi : 29/08/2018

ÖZ

Günümüzde mahkemelere intikal eden mali uyumsuzluklardaki artış, suçların yapısının karmaşık olması ve hukukçuların bu durumda yetersiz kalması, yeni bir çalışma alanı olan adli muhasebecilik mesleğinin doğmasına neden olmuştur. Bu çalışmada Trabzon ilinde faaliyet gösteren meslek mensuplarının adli muhasebecilik mesleği hakkındaki farkındalık düzeylerinin araştırılması amaçlanmıştır. Bu amaçla Trabzon ilindeki 253 SMMMO (Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası) üyesi meslek mensubuna anket uygulanmış ve veriler SPSS istatistiki analiz programı ile frekans analizi uygulanmıştır. Araştırma sonuçlarına göre muhasebe meslek mensuplarının adli muhasebe ve adli muhasebecilik mesleğini duyduklarını ancak çoğunun konu hakkında bilgilerinin az olduğu belirlenmiştir. Meslek mensuplarının bu mesleği bilirkişilik olarak bildikleri ve bilirkişilik müessesesinin de etkin olarak işlemediğini düşündükleri anlaşılmaktadır. Meslek mensupları hile ve yolsuzlukları önlemede denetim faaliyetlerinin yetersiz olduğunu, adli muhasebeye ilişkin yasal düzenlemelerin henüz yeterli olmadığını, adli muhasebecilik konusunda verilen eğitimlerin yetersiz olduğu bununla birlikte eğitimlerde stajın gerekli olduğunu düşünmektedirler.

Anahtar Kelimeler: Adli Muhasebe, Hile Araştırmacılığı, Dava Desteği, Uzman Tanıklık

* Karadeniz Teknik Üniversitesi, Beşikdüzü MYO., idris.0061@gmail.com

** Giresun Üniversitesi, İ.İ.B.F., akaravardar@yahoo.com

THE AWARENESS OF FORENSIC ACCOUNTING PROFESSION AMONG PROFESSIONAL ACCOUNTANTS: A RESEARCH ON MEMBERS OF TRABZON CHAMBER OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS**ABSTRACT**

At the present day, the increase in fiscal incompatibilities which are sent to the courts, the complexity of the structure of the crimes and the inadequacy of the member of the legal professions has led to the emergence of a new field of forensic accounting profession. In this study, it was aimed to investigate professional accountants in Trabzon province of the level of awareness about forensic accounting profession. For this purpose, a questionnaire was applied to 253 SMMMO members in Trabzon province and obtained data were analyzed, frequency analysis was applied by SPSS statistical analysis program. According to the results of the research, it has been determined that accounting profession members have heard the profession of forensic accounting concept and forensic accountancy although, majority of them have less information about the subject. It is understood that the members of the accountancy profession know forensic accountancy profession as an expert witnesses and they think that the institution of expert witnessing does not act effectively. Accountants think that audit activities are inadequate to prevent fraud and corruption, judicial legislation and education are not sufficient relating to forensic accounting nonetheless internship is necessary in education.

Keywords: Forensic Accounting, Fraud Examination, Litigation Support Consulting, Expert Witnessing,

1. GİRİŞ

Ticari entegrasyonun uluslararası boyutlara ulaşması, işletmeler arasında sürekli artan rekabet, bilgi akışının hızlı ve ucuz olması günümüz işletmelerinin ekonomik gelişimini artırırken işletmeleri sürekli bir arayış içine iterek farklılaşmak adına yeni riskler üstlenmelerine neden olmaktadır (Altunay ve Acar, 2015: 44). İşletmeler rakiplerinin gerisinde kalmamak ve birçok bilinmezlik içinde varlıklarını koruyabilmek için bazen hileye başvurabilmekte bazen de etik olmayan uygulamalarla rekabet üstünlüğü elde etmeye çalışmaktadırlar (Al, 2014: 95). Son zamanlarda yaşanan küresel skandallarla birlikte mali verilerdeki hilelerin ve etik dışı davranışların artması, işletmelerin muhasebe bilgi sistemlerinin sadece mali açıdan değil hukuk, denetim, matematik, istatistik, bilgi teknolojileri ve finansal analizler ile desteklenerek incelenmesi gerekliliğini ortaya çıkartmaktadır. Bu durum ülkemizin de gündeminde olmakla beraber henüz pek gelişme göstermemiş “Adli Muhasebe” mesleğinin ortaya çıkmasına neden olmuştur (Ulucan Özkul ve Pektekin, 2009: 59).

Gelişmiş ülkeler incelendiğinde adli muhasebecilik (*eski adıyla hile incelemesi*) kavramının ilk defa 1946 yılında kullanıldığı (Peloubet, 1946), eğitim programlarının ise 1990’lı yıllarda ele alınmaya başlandığı (Rebele vd., 1998), 2000’li yılların başında bir çok üniversitede ders programları içine alındığı (Peterson ve Reider, 2001) ve 2000’li yılların sonlarında ise bir meslek haline geldiği görülmektedir. Adli muhasebecilik sektörünün 2013 yılındaki küresel boyutunun 4.5 milyar dolar olduğu ve 2018 yılın-

da bu rakamın 6.3 milyar dolara ulaşması beklendiği (Chiang, 2013) dikkate alındığında, hızla büyüyen önemli bir endüstri kolu olduğu ortaya çıkmaktadır. Ülkemizde adli muhasebeciliğin bir meslek olarak yeterince bilinmediği, meslek mensubu yetiştirecek kurumların yeterli olmadığı, gerekli eğitim faaliyetlerinin de yeterince verilemediği bir gerçektir. Bu çalışmada, bu alanda mevcut olan eksikliklerin neler olduğu ortaya konularak söz konusu eksikliklere yönelik çözüm önerileri sunulması amacıyla Trabzon illindeki meslek mensuplarının konu ile ilgili değerlendirmeleri incelenmeye çalışılmıştır.

2. KAVRAMSAL ÇERÇEVE

2.1. Adli Muhasebe ve Adli Muhasebecilik Mesleği

Adli muhasebe, adli meselelerde gerçeğe ulaşmak için muhasebe adına yürütülen bütün işlemlerdir (Pehlivanlı, 2011: 47). “*Forensic Accounting*” olarak bilinen adli muhasebe mesleği 1980’li yıllardan itibaren gelişerek başta ABD olmak üzere gelişmiş birçok ülkede meslek olarak kabul edilmeye başlamıştır. Adli muhasebe finansal olaylardaki anlaşmazlıkların uzman kişiler tarafından belli bilgi ve beceri kullanarak yeniden incelenmesini, bunun sonucunda finansal verilerin gerçek durumu yansıtmasını amaçlayan bir meslek alanıdır (Pamukçu, 2017: 229). Adli muhasebe mesleğini icra eden adli muhasebeciler, mesleki bilgi ve beceriler ile yasal konularda destek hizmeti sunan, uyumsuzluk durumunda danışma birimi olan ve hukuksal açıdan karar vermeye yardımcı olan kişiler olarak tanımlanabilmektedir. Adli muhasebecilik mesleği; pek çok uzmanlık alanını bünyesinde bulunduran geniş kapsamlı bir meslektir (Açık, 2016: 1079). Adli muhasebecinin bu özellikleri sebebiyle verdiği kararlar ve sunduğu raporlar mahkemede delil niteliğindedir (Terzi ve Kıymetli Şen, 2015: 480).

Tüm bu açıklamalar dikkate alındığında, adli muhasebecilik, sorunların çözümünde, muhasebe, hukuk, denetim ve çeşitli araştırma yöntemlerini kullandığı için günümüzde birçok ülkede tercih edilecek meslekler arasında sayılmakla birlikte ülkemizde henüz gereken ilgiyi görmediği literatürdeki çalışmaların yetersizliğinden anlaşılmaktadır.

2.2. Adli Muhasebenin Kapsamı

Adli muhasebeciler mesleki bilgi ve becerilerini kullanarak yargı sürecindeki anlaşmazlıklara çözüm bularak adli makamların karar vermelerine yardımcı olmaktadır. Adli muhasebeciler, sahip olduğu etik değerlerin yanı sıra mesleki bilgi ve yeteneğini kullanarak hukuki problemleri çözmekte, topluma daha faydalı ve güvenilir bilgiler sunmaktadır (Toraman, Abdioğlu ve İşgüden, 2009: 19). Muhasebeyle hukuk bilimini birlikte çalıştıran “*adli muhasebe*” ya da “*adli muhasebecilik*” işletmeyle ilgili alınacak her türlü kararlarda idari destek, dava desteği, bilirkişilik desteği gibi çeşitli destekler sağlamaktadır (Al, 2014: 97). Ülkemizde yapılan çalışmalar incelendiğinde adli muhasebenin kapsamının üç gruba ayrıldığı görülmektedir.

Tablo 1 : Adli Muhasebenin Kapsamı

Adli Muhasebenin Kapsamı	
Dava Destek Danışmanlığı (Hukuki Danışmanlık)	Mahkemeye taşınmış bir suçla ilgili olarak davanın başlangıcından itibaren taraflara verilen desteği ifade eder. Özellikle finansal muhasebe ile ilgili yeterli bilgisi olmayan hukukçulara adli muhasebeciler tarafından verilen hizmet türüdür. Genellikle ekonomik kayıplarla ilgili davalarda verilen destek türüdür.
Uzman Tanıklık (Bilirkişilik)	Uzman tanıklık, adli anlaşmazlıklarda konunun yasal mevzuata uygunluğunu inceleyerek bir sonuca ulaşmak ve sonucu mahkeme heyetine hem yazılı hem de sözlü sunmaktır. Bilirkişi olarak da bilinen uzman tanıklık, sıradan bir görgü tanıklığı olmayıp olayların, uzman tanığın kendi bilgi birikimi ve mesleki deneyimi ile irdelenmesidir.
Hile Denetçiliği / Araştırmacı Muhasebecilik (İdari Destek)	İşletme tarafından yapılan hileli işlemlerin saptanması ve önlenmesi amacıyla verilen destek türüdür. Beyaz yaka suçları olarak bilinen ve genelde iyi eğitilmiş kişiler tarafından gerçekleştirilen bu hileli işlemler çok iyi planlandığı ve suçu işleyen kişinin ya da suç unsurunun kolaylıkla gizlenebilmesi nedeniyle detaylı bir araştırma yapılması gerekmektedir. Adli muhasebeciler, hile denetçiliğinde de uzman oldukları için yapılan hileleri ortaya çıkararak gerekli önlemlerin alınmasını sağlamaktadırlar.

Kaynak: Dağdeviren ve Mirza, 2017: 214; Akın ve Onat, 2015: 37; Çankaya, Dinç ve Çoban, 2014: 73; Meriç ve Erkuş, 2016: 321; Gülten, 2010: 315; Usul ve Topçuoğlu, 2011: 56.

2.3. Adli Muhasebecinin Özellikleri

Adli muhasebeciler temelde her ne kadar muhasebe ile hukuk bilgisine sahip olmaları gerekse de farklı sektörlerde farklı görevlerde çalışabilecekleri için her zaman titiz davranmalıdırlar. Çalışma alanları farklı olabileceği için mesleki bilgilerinin yanı sıra bazı kişisel özelliklere de sahip olmaları gerekmektedir (Dağdeviren ve Mirza, 2017: 213). Adli muhasebecilerin, muhasebe meslek mensuplarının taşıması gereken özelliklerinin yanı sıra bunların dışında sahip olunması gereken özellikleri ise aşağıdaki gibi sıralanabilir:

Tablo 2 : Adli Muhasebecinin Özellikleri

Adli Muhasebecinin Özellikleri	Açıklama
1- Meraklı Olma	Adli muhasebeci olaylara karşı ilgili ve meraklı olmalıdır. Merakını gidermek için doğruları araştırmalıdır.
2- Dirençli Olma	Adli muhasebeci görevini yerine getirirken zorluklarla karşılaşabilir. Bu durumda vazgeçmemeli, zorluklarla mücadele etmelidir.

3- Yaratıcılık	Adli muhasebeci mesleğin gereklerine ve kurallarına uyum sağlamanın yanı sıra özgün düşünebilmeli ve yeni fikirler oluşturabilmelidir.
4- Sezgi ve Analitik Düşünme	Adli muhasebecinin sezgileri güçlü olmalı, olayları hissedebilmeli ve gerçekleri ortaya çıkartırken çok yönlü düşünebilmelidir.
5- Güvenilirlik	Adli muhasebeci, yapmış olduğu açıklamalar ve yorumlar ile ilgili taraflara güven verebilmelidir
6 - Israrcı Olma	Adli muhasebeci üzerine aldığı davayı çözeceğine inanmalı ve bu konuyla ilgili çalışmalarından vazgeçmemelidir.
7- Psikoloji Bilgisi	Adli muhasebeci ilgili tarafların ifadelerinden sağlıklı sonuçlar çıkartabilmek için yeterli düzeyde psikoloji bilgisine sahip olmalıdır.
8- İletişim Kurmadaki Hünere	Adli muhasebecinin gerekli bilgileri elde edebilmek için diğer muhataplarla iletişimi etkili ve başarılı olmalıdır.
9- Mesleki Karar Verebilme Yeteneği	Adli muhasebeci mesleki bilgiye sahip olmanın yanında karar verirken herhangi bir etki altında kalmamalıdır.
10-Mesleki Şüphencilik	Adli muhasebeci kayıtlardaki bilgileri kabul etmeyerek onları araştırmalı, her zaman şüpheli davranmalıdır.
11- Tarafsız Olma	Adli muhasebeci düşüncelerini beyan ederken gerçeği olduğu gibi aktarmalı herhangi bir şekilde taraf tutmamalı, yansız davranmalıdır.

Kaynak: Akın ve Onat, 2015: 40; Bekçioğlu ve diğerleri, 2013: 5; Dağdeviren ve Mirza, 2017: 213.

Tüm bu özelliklerin yanında adli muhasebecinin, derin muhasebe bilgisi, vergi, ticaret ve borçlar hukuku, sermaye piyasaları ve bankacılık bilgisi, kanıt toplama, araştırma teknikleri, hileli finansal raporlama, tüm bunlarla bağlantılı olarak mali verilerin yorumlanması ve sunumu, vb. konularda yeterli bilgi ve mesleki deneyime sahip olması gerekmektedir (Bekçioğlu, Coşkun ve Gümüş, 2013: 5). Bunlara ek olarak ileri düzeyde, denetim, istatistik, suç bilimleri, bilgisayar ve psikoloji bilgisinin yanı sıra örgütsel yönetim ve organizasyon konularına da hâkim olması beklenir (Pazarçeviren, 2005: 11).

2.4. Adli Muhasebe Mesleğinin Ortaya Çıkma Nedenleri

Teknolojinin gelişmesi, günümüz iletişim araçlarının yaygınlaşması ve ulaşım olanaklarının artması, işletmelerdeki işlem hacmini ve veri çeşitliliğini artırarak her geçen gün yeni suç tekniklerini ortaya çıkarmaktadır. Suçun ortaya çıkmasıyla hem kişiler zarar görmekte hem de parasal zararlar söz konusu olmaktadır. Bu durumda adli muhasebe suç mağdurlarına, avukatlara savunmalarını hazırlayacak veya karşı tarafın iddialarını çürütecek belge ve delilleri sağlamaktadır. Gerekli raporları hazırlayıp, sunumunu yaparak, hâkim, savcı veya karşı taraf avukatının soruları yanıtlanmakta böylece olay aydınlatılmaktadır. Hileli olayları tespit etmek ve adli davalara çözüm üretebilmek için uzman kişi ya da kurumlara olan ihtiyacın bir sonucu olup mağdurların avukatlarına karşı tarafın iddialarını çürütecek belge ve delilleri sağlayarak hakim, savcı veya karşı taraf avukatlarının soruları yanıtlanmakta böylece ihtilafları aydınlatılmaktadır (<http://adli-muhasebe.com>). Tüm bu açıklamalardan hareketle adli muhasebe mesleğinin ortaya çıkma nedenlerini aşağıdaki gibi sıralayabiliriz:

Tablo 3: Adli Muhasebe Mesleğinin Ortaya Çıkma Nedenleri

Bozkurt, 2000: 56-57.	<ul style="list-style-type: none"> • Mali suçların artması ve çözüm için uzman görüşüne ihtiyaç duyulması. • İşletmelerdeki hile ve yolsuzlukları iç denetimin çözmemesi. • Avukat ve muhasebecilerin yeterli bilgilerinin olmaması. • Büyüyen işletmeleri tehdit eden unsurların artması. • İşletmelerin, sahip, ortak, yönetici ve çalışanları tarafından yapılan (beyaz yakalı suçlar) yolsuzlukların artması ve bu yolsuzlukların çözülmemesi.
Aksu, Uğur ve Çukacı, 2008: 65.	<ul style="list-style-type: none"> • Ticari işlemlerin karmaşıklaşması ve çözüm için mahkemelere başvurunun artması. • Bireyler ve işletmeler ile devlet arasındaki mali sorunların artması. • Çok sayıda ve yüksek tutarda işletme başarısızlıklarının yaşanması. • Anlaşmazlıklarda adli muhasebecilerin düzenledikleri rapora ihtiyaç duyulması.
Uslu ve Topçuoğlu, 2011: 57-61.	<ul style="list-style-type: none"> • Etik dışı davranışların artması ve muhasebe öğretisinin sorunları çözmeye yetersizliği. • Bilirkişi müessesinin yetersizliği ve bilirkişilerin odaklanma noktalarındaki farklılıklar. • Hukuk fakültelerinde verilen mali eğitimin yetersizliği, hata ve hilelerin ortaya çıkarılmasındaki güçlükler.

2.5. Ülkemizde Adli Muhasebeciliğe İlişkin Hukuki Çerçeve

Ülkemizde adli muhasebecilik mesleği ile ilgili henüz kurumsal bir yapı ve geçerli bir yasal düzenleme olmamakla birlikte mesleğin kapsamına giren konularla ilgili olarak bu görevi yerine getirebilecek meslek grupları bulunmaktadır (Doğan, 2016: 23). Adli muhasebecilik mesleği, hukuk bilgisine sahip muhasebecilerle muhasebe bilgisine sahip hukukçular tarafından yürütülmektedir. Ancak adli muhasebeciliğin esas faaliyet konusu olan hile ile ilgili olarak “*Hileli İflas ve Taksirli İflas*” konularında TCK’nın 161. ve 162. (Özen, 2016: 3568) maddelerinde düzenleme yapılmıştır (Pala, 2011: 66).

Bilirkişiler, mahkemeler tarafından görevlendirilen mesleki bilgi ve tecrübesi olan kişilerdir (Coşkun, 2013: 68). Ülkemizde mahkemeler çözümü özel ya da teknik bir bilgiye dayalı konuların çözümü için bilirkişiye başvurabilmektedir. Bu sebeple bilirkişi, yargılama aşamasında mahkemenin ihtiyaç duyduğu konuda başvurduğu bir yardımcı olarak değerlendirilmiş olup, görevi mahkeme heyetine karar verilmesinde yardımcı olmaktır. Çünkü bilirkişi raporunda davaya yardımcı olan deliller, gerçekleşen olaylar, tarafsız, açık ve net bir şekilde belirtmekte olup bilirkişinin görüşü delil niteliğindedir (Akyel, 2009: 197). Bu sebeple adli muhasebecilik için genel kriterleri taşımanın yanında birçok bilim alanıyla da ilgili olduğundan birtakım özel kriterlere de sahip olmak gerekmektedir (Karacan, 2012: 124).

3. LİTERATÜR TARAMASI

Adli muhasebeci olarak çalışabilmek için muhasebe meslek mensuplarının adli muhasebecilik mesleği ile ilgili bilgi sahibi olmaları, gerekli eğitimleri almaları daha da önemlisi bu konunun farkında olmaları önem arz etmektedir. Muhasebe eğitimiyle ilgili çok geniş literatür çalışması olmasına rağmen geçmişteki çalışmalara baktığımızda muhasebe meslek mensuplarının konuyla ilgili farkındalık çalışmalarının az sayıda olduğu görülmektedir. Adli muhasebe mesleğinin meslek mensuplarının farkındalıkları ve muhasebecilik mesleğine ilişkin muhasebe meslek mensupları üzerine yapılan çeşitli çalışmalar aşağıdaki gibi özetlenmektedir:

Otlu ve Durmuş (2010), Elâzığ ilindeki 40 Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ile yüz yüze görüşerek, anket çalışmasından elde edilen verileri frekans ve ki kare analizleri ile analiz etmişlerdir. Çalışmada meslek mensuplarının yaşı ve kıdemi arttıkça bıkkınlık yaşadıkları ve dolayısıyla olumsuz yargılara sahip oldukları, gelir düzeyi arttıkça mesleğe bakış açılarının olumlu olduğu, ancak iş yükleri arttıkça mesleğe bakış açılarının olumsuz olduğu ve bir kısmının, muhasebe mesleğini saygın ve geçerli bir meslek olarak gördükleri sonucuna ulaşmışlardır.

Pehlivan ve Dursun (2012), 97 kişiyi kapsayan bir anket çalışmasından elde ettikleri verileri frekans ve varyans (anova) analizlerine tabi tutarak, adli muhasebe ile ilgili yeterli eğitim altyapısının bulunmadığını ve eğitim veren akademisyenlerin adli muhasebe eğitiminin, müfredatlarına eklenmesi konusunda isteksiz oldukları sonucunu elde etmişlerdir.

Çabuk ve Yücel (2012), çalışmalarında bağımsız denetimle yetkili 92 kuruluş ile aktif olarak faaliyet gösteren 683 YMM (Yeminli Mali Müşavir) şirketine yönelik anket uygulamışlardır. Elde edilen verileri, frekans ve faktör analizleri ile analiz ederek adli muhasebenin gelişimine yönelik ülkemizde gerçekleştirilen uygulamaların yetersiz olduğunu, köklü bir mesleğin yerleşmesinin bireysel çabalarla mümkün olacağını, gerekli koşullar sağlanmadan mevcut meslek mensuplarının birkaç aylık eğitimlerle adli muhasebe uzmanı belgesine sahip olmaları mesleğin amacından uzaklaşmasına neden olacağını ve mesleğin uygulanabilmesi için kapsamlı bir alt yapının tamamlanması gerektiğini belirlemişlerdir.

Çankaya, Dinç ve Çoban (2014), 495 muhasebe meslek mensubu ve 60 yargı mensubuna yönelik gerçekleştirilen iki farklı anket çalışmasından elde edilen verilere frekans ve faktör analizlerini uygulayarak ülkemizde sertifikalı bilirkişi olarak görev yapacak uzman tanıklara ihtiyaç duyulduğunu ve muhasebe meslek mensuplarının şu an için gerekli uzman tanıklık yeterliliğine sahip olmadığını tespit etmişlerdir.

Akın ve Onat (2015), çalışmalarında 92 meslek mensubuna yönelik gerçekleştirilen anket çalışmasından elde edilen verileri varyans (anova) analiziyle analiz ederek ülkemizde alt yapı yetersizlikleri, meslek mensuplarının ilgisizliği gibi unsurların adli muhasebecilik mesleğinin uygulanabilirliğini zorlaştırdığını, mesleğe yönelik lisans ve yüksek lisans düzeyinde programların açılmasını, meslek yasaları ve ilgili kanunlar ile birlikte desteklenmesi ve staj imkânlarının sağlanması gerektiğini belirtmişlerdir.

Ciğer ve Topsakal (2015), Antalya ilindeki 257 serbest muhasebeci ve mali müşavir ve 357 avukata yönelik bir anket çalışması yaparak elde ettikleri verileri T testi ve frekans analiziyle analiz etmişlerdir. Analiz sonucunda, üniversitelerde adli muhasebe konusuna ilginin az olduğu ve adli muhasebeci sertifikası ile ilgili çalışma yapılmadığı, lisans eğitiminde yolsuzluk, sahtekârlık ve dolandırıcılık konularında

muhasibecilerden destek alınması ve üniversitelerde adli muhasebe programlarının açılması gerektiğini belirtmişlerdir.

Kıllı ve Çeviren (2017), 304 meslek mensubuna yönelik gerçekleştirdikleri anket çalışmasından elde edilen verileri frekans ve varyans (anova) analizleri ve post hoc scheffe testi ile analiz ederek analiz sonucunda muhasebe meslek mensuplarının adli muhasebe ve adli muhasebecilik mesleğini duydukları, ancak henüz yeterince bilgi sahibi olmadıklarını ortaya koymuşlardır.

Dağdeviren ve Mirza (2017), Ege bölgesindeki muhasebe meslek mensuplarına yönelik olarak gerçekleştirilen bir anket çalışmasından elde edilen verilere Kruskal-Wallis H (Tek Yönlü Anova) ve Non parametrik Mann-Whitney U testlerini uygulamışlardır. Çalışma sonucunda, meslek mensuplarının ülkemizde adli muhasebeye gerekli önemin verildiğini fakat eğitimlere gereken önemin verilmediği düşüncesinde olduklarını, muhasebe meslek mensuplarının adli muhasebeye ilişkin yasal düzenlemelerin henüz yeterli olmadığını fakat ileride gereken yasal düzenlemelerin yapılacağını düşündüklerini belirtmişlerdir.

4. ARAŞTIRMANIN METODOLOJİSİ

4.1. Araştırmanın Amacı

Araştırmanın amacı, adli muhasebecilik mesleği hakkında muhasebe meslek mensuplarının farkındalık düzeyleri üzerinde etkili olan faktörlerin belirlenmesidir. Bu amaçla, Trabzon ilinde faaliyet gösteren meslek mensuplarının adli muhasebecilik mesleğine yönelik görüşleri değerlendirilerek konu hakkındaki bilgilerinin ölçülmesi hedeflenmiştir.

4.2. Araştırmanın Kapsamı ve Yöntemi

Araştırma verilerinin elde edilmesinde veri toplama tekniği olarak anketle veri toplama yöntemi uygulanmıştır. Adli muhasebe mesleğine ilişkin olarak ankette yer alan ifadeler, Bayrak (2016) tarafından yapılan çalışmadan alınarak hazırlanmıştır. Araştırmanın ana kütlesi Trabzon ilinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarından oluşmaktadır. Kayıtlı üye sayısı, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) 'nin verilerine göre Trabzon ilinde 595'tir (www.turmobil.org.tr). Ana kütlenin 595 olduğu bir çalışmada minimum örneklem sayısı % 95 güven seviyesinde ve % 5 güven aralığında 234 olması gerekmektedir. Örneklem büyüklüğünün belirlenmesinde ise aşağıdaki formülden yararlanılmıştır (Sevim ve Arslantürk Çöllü, 2017: 206).

$$n = \frac{[N*t^2*p*q]}{[d^2*q(N-1)+t^2*p*q]} \quad (1)$$

(1) numaralı formülde;

n : Minimumörneklembüyüklüğünü

N : Hedef kitledeki birey sayısını

p : İncelenen olayın oluş sıklığını yani gerçekleşme olasılığını

q : İncelenen olayın gerçekleşmeme olasılığını

t : Belirli bir anlamlılık düzeyinde, t tablosundan bulunan teorik değerini ($\alpha=0,05$ için t değeri 1,96)

d : Olayın oluş sıklığına göre kabul edilen \pm örnekleme hatasını ifade etmektedir.

Buna göre araştırmanın minimum örneklem büyüklüğü:

$$n = \frac{[595 * 1,96^2 * 0,5 * 0,5]}{[0,05^2 * (595 - 1) + 1,96^2 * 0,5 * 0,5]} = 233,68 \sim 234 \text{ kişidir.} \quad (1)$$

Çalışmada 253 meslek mensubuna anket uygulanmış ve bu sayının ana kütleyi temsil etmeye yeterli olduğu belirlenmiştir. Araştırmada kullanılan anket formu, meslek mensuplarının demografik özelliklerinin yanı sıra adli muhasebe mesleğinin farkındalığı ile ilgili 5'li likert ölçeğine göre düzenlemiş sorulardan oluşmuş ve SPSS 21 İstatistik Programı ile analiz edilmiştir. Verilerin dağılımını belirlemek için frekans analizi, muhasebe meslek mensuplarının adli muhasebe bilgisi hakkındaki farkındalıklarını etkileyen faktörlerin tespiti için faktör analizi uygulanmıştır. Ankette kullanılan ifadelerin güvenilirliğini ölçmek için yapılan güvenilirlik analizi sonucunda Cronbach's Alpha değeri 0,915 olarak bulunmuştur. Bulunan bu değer, uygulanan anketin güvenilirliğinin yüksek olduğunu göstermektedir (Kalaycı, 2010: 405).

4.3. Araştırma Bulguları

Araştırma kapsamındaki veriler frekans analizi ve faktör analizi olmak üzere iki ayrı analize tabi tutulmuştur. Çalışmanın bu kısmında öncelikle gerçekleştirilen analizlerden frekans analizine ilişkin bulgulara, daha sonra ise faktör analizine ilişkin bulgulara yer verilerek söz konusu bulgulara ilişkin değerlendirmelerde bulunulmuştur.

4.3.1. Frekans Analizine İlişkin Elde Edilen Bulgular ve Bulguların Değerlendirilmesi

Araştırmada öncelikli olarak katılımcıların genel özellikleri ile ilgili bilgiler elde edilmeye çalışılmıştır. Bu amaçla katılımcılara; cinsiyetleri, yaşları, eğitim durumları, unvanları, mesleki deneyimleri ve çalışma durumları ile ilgili sorular yöneltilmiştir.

Tablo 4: Katılımcıların Demografik Özellikleri

<i>CİNSİYET</i>	<i>N</i>	<i>%</i>	<i>ÜNVAN</i>	<i>N</i>	<i>%</i>	
Kadın	73	28,9	Stajyer Serbest Muhasebeci	70	27,7	
Erkek	180	71,1	SMMM(Serbest Muhasebeci Mali Müşavir)	174	68,8	
Toplam	253	100,0	Yeminli Mali Müşavir	4	1,5	
<i>YAŞ</i>	<i>N</i>	<i>%</i>	<i>Denetmen</i>	<i>N</i>	<i>%</i>	
20-30 arası	55	21,7	Toplam	253	100,0	
30-45 arası	120	47,4	<i>MESLEKİ DENEYİM</i>		<i>N</i>	<i>%</i>
45 yaş üzeri	78	30,8	1-10 yıl	129	51,0	
Toplam	253	100,0	11-25 yıl	80	31,6	
<i>EĞİTİM DURUMU</i>	<i>N</i>	<i>%</i>	25 yıl üzeri	44	17,4	
Lise	9	3,6	Toplam	253	100,0	
Ön Lisans	17	6,7	<i>ÇALIŞMA DURUMU</i>		<i>N</i>	<i>%</i>
Lisans	195	77,1	Bağımlı	94	37,2	
Yüksek Lisans	29	11,5	Bağımsız	159	62,8	
Doktora	3	1,2	Toplam	253	100,0	
Toplam	253	100,0	Toplam	253	100,0	

Katılımcıların büyük kısmının erkeklerden oluştuğu düşünülmekteyse de TÜRMÖB verilerine göre bu oranın Türkiye genelinde % 82,4 oranında olduğu görülmektedir. (www.turmob.org.tr). Katılımcıların yaşları dikkate alındığında % 47,4 ile çoğunluğunun 30-45 yaşında olduğu, % 30,9'unun da 45 yaştan fazla olduğu anlaşılmaktadır. Ankete katılanların eğitim durumları incelendiğinde lise mezunları oranının % 3,6 ön lisans mezunlarının oranının % 6,7 ve lisans mezunu olanların oranının % 77,1 oldukları görülmektedir. Meslek mensubu olabilmek için 4 yıllık fakülte mezunu olma şartı sebebiyle çoğunluğun lisans mezunu olduğu, yüksek lisans düzeyinin % 11,5 ve doktora düzeyinin % 1,2 ile düşük seviyede kaldığı anlaşılmaktadır. Meslek mensuplarının unvanları incelendiğinde çoğunun % 68,8 oranla SMMM olduğu, mesleki deneyim olarak da % 51 ile mesleğinin ilk yılları olan 1-10 yıl arasında faaliyet gösterdikleri ayrıca ankete katılanların % 62,8 ile çoğunluğunun bağımsız çalışan meslek mensuplarından oluştuğu belirlenmiştir.

Çalışmaya katılan meslek mensuplarının, adli muhasebecilik mesleği ile ilgili farkındalık düzeylerini tespit etmeye yönelik verdikleri cevaplar aşağıdaki tabloda özetlenmiştir:

Tablo 5: Katılımcıların Adli Muhasebe Mesleği Hakkında Farkındalık Düzeyleri

	Hiçbir bilğim yok (1)		Biraz bilğim var (2)		İlgilendiğim bir konu (3)		Üzerinde çalıştığım bir konu (4)		Ortalama
	N	%	N	%	N	%	N	%	
Adli Muhasebe Bilgisi	48	19,0	137	54,2	56	22,1	12	4,7	2,1
Adli Muhasebenin Kullanım Alanlarından “Hile Denetçiliği” Bilgisi	72	28,5	125	49,4	44	17,4	12	4,7	2,0
Adli Muhasebenin Kullanım Alanlarından “Dava Destek Danışmanlığı” Bilgisi	81	32,0	110	43,5	39	15,4	23	9,1	2,0
Adli Muhasebenin Kullanım Alanlarından “Bilirkişilik (Uzman Tanıklık)” Bilgisi	55	21,7	113	44,7	54	21,3	31	12,3	2,2

Tablo 5 incelendiğinde meslek mensuplarının çoğunluğunun % 54,2 ile adli muhasebeyi duydukları, bir kısmının % 22,1 ile ilgilendiği ancak çok az bir kısmının % 4,7 ile üzerinde çalıştıkları, ancak % 19'unun adli muhasebe hakkında hiçbir bilgisinin olmadığı görülmektedir. Adli muhasebenin kullanım alanı olan hile denetçiliği hakkındaki bilgi düzeyleri değerlendirildiğinde, katılımcıların yarısının konu ile ilgili biraz bilgilerinin olduğu, yaklaşık % 25'inin ise hiçbir bilgisinin olmadığı anlaşılmaktadır. Yine adli muhasebenin kullanım alanlarından dava destek danışmanlığı hakkındaki bilgileri incelendiğinde katılımcıların % 32 ile konu ile ilgili hiçbir bilgilerinin olmadığını belirtmeleri, % 43,5 ile de biraz bilgilerinin olduğu görülmektedir. Anket katılımcılarına bilirkişilik hakkındaki bilgileri sorulduğunda ise çoğunun % 44,7 ile konu hakkında bilgisinin olduğu, % 21,3'ünün ilgilendiği, % 12,3'ünün ise üzerinde çalıştığı bir konu olduğu % 21,7'sinin bilirkişilik hakkında bilgisinin olmadığı anlaşılmaktadır.

Aşağıda verilen tablo 6'da muhasebe meslek mensuplarının adli muhasebe mesleği hakkındaki düşünceleri, muhasebe bilgisi, eğitim, meslek mensubunun özellikleri, yasal altyapı, adli muhasebenin gerekliliği ve yeterliliği açısından incelenmektedir:

Tablo 6: Katılımcıların Adli Muhasebe Mesleği Hakkındaki Düşünceleri¹

	Kesinlikle Katılmıyorum (1)		Katılmıyorum (2)		Kararsızım (3)		Katlıyorum (4)		Kesinlikle Katlıyorum (5)		Ortalama
	N	%	N	%	N	%	N	%	N	%	
Adli muhasebeci dürüst, güvenilir ve tarafsız olmalıdır.	5	2,0	5	2,0	13	5,1	102	40,3	128	50,6	4,4
Adli muhasebecilikte deneyim başarıyı artırır.	9	3,6	7	2,8	11	4,3	127	50,2	99	39,1	4,2
Adli muhasebecinin derin bir muhasebe bilgisine sahip olması gerekmektedir.	10	4,0	6	2,4	22	8,7	130	51,4	85	33,6	4,1
Türkiye’de adli muhasebeciliğe önemli ölçüde ihtiyaç duyulmaktadır.	12	4,7	9	3,6	21	8,3	151	59,7	60	23,7	4,0
Adli muhasebecilik unvanını olabilmek için muhasebecilerin bir staj dönemi geçirmeleri gerekmektedir.	9	3,6	19	7,5	22	8,7	125	49,4	78	30,8	4,0
Adli muhasebecilerin diğer bilim dallarını da biliyor olması gerekir.	9	3,6	6	2,4	14	5,5	175	69,2	49	19,4	4,0
Hile ve yolsuzlukların önlenmesi için adli muhasebeye ihtiyaç vardır.	10	4,0	7	2,8	17	6,7	156	61,7	63	24,9	4,0
Adli muhasebeciliğin ayrı bir müfredatı olmalıdır.	10	4,0	18	7,1	25	9,9	139	54,9	61	24,1	3,9
Dava destek danışmanının muhasebe konusunda derin bilgiye sahip olması gereklidir.	17	6,7	12	4,7	18	7,1	150	59,3	56	22,1	3,9
Hile denetimi uygulamasında çeşitli tekniklerin bilinmesi gerekmektedir.	11	4,3	8	3,2	17	6,7	175	69,2	42	16,6	3,9
Dolandırıcılığa karşı mücadele konusunda, genel standartlara göre eğitilmiş muhasebeci ve denetçiler yeterlidir.	69	27,3	51	20,2	49	19,4	69	27,3	15	5,9	2,6

1 Analiz sonucunda elde edilen ortalamalar dikkate alınarak sadece belirgin olan ifadelere yer verilmiştir.

Ülkemizde uzmanlık (bilirkişilik) hizmeti yeterli düzeyde olduğu için “dava destek danışmanlığı” hizmetine gerek yoktur.	73	28,9	61	24,1	45	17,8	64	25,3	10	4,0	2,5
Ülkemizde adli muhasebecilerin staj yapmasına imkan sağlayacak kurum ve kuruluşlar yeterli düzeydedir.	69	27,3	68	26,9	47	18,6	56	22,1	13	5,1	2,5
Hile ve yolsuzlukların tespitinde ülkemizdeki denetim faaliyetleri yeterli düzeydedir.	73	28,9	66	26,1	45	17,8	58	22,9	11	4,3	2,5
Ülkemizde dolandırıcılıkla ilgili yapılan yasal reformlar yeterli düzeydedir.	81	32,0	58	22,9	42	16,6	64	25,3	8	3,2	2,4

Tablo 6’den anlaşılacağı üzere, katılımcıların neredeyse tamamı, adli muhasebecinin, dürüst, güvenilir ve tarafsız olması gerektiği hususunda aynı düşünceye sahiptirler. Bu düşünce meslek mensuplarının da aynı bireysel özelliklere sahip olmaları gerektiği önermesinden kaynaklanmaktadır. Yine yüksek bir oran ile adli muhasebecilikte deneyimin başarıyı arttırdığını ifade etmişlerdir. Katılımcıların yaklaşık % 90’ı, adli muhasebecinin derin bir muhasebe bilgisine sahip olması gerektiğini belirtirken, kendilerinin de meslek mensubu olmaları sebebiyle adli muhasebeciliğe ilişkin bilgilerinin olduğunu vurgulamışlardır. Meslek mensuplarının yaklaşık % 80’lik kısmı, Türkiye’de adli muhasebeciliğe ihtiyaç duyulduğu fikrine katılıyorken, yaklaşık aynı orandaki katılımcılar adli muhasebecilik için muhasebecilerin staj yapmaları gerektiğini, diğer bilim dallarını da bilmeleri gerektiğini ve hile ve yolsuzluklar için adli muhasebeye ihtiyaç olduğunu belirtmişlerdir. Çalışmada meslek mensuplarının % 79 gibi büyük çoğunluğu, adli muhasebeciliğin ayrı bir müfredatı olması gerektiğini belirtmişlerdir. Katılımcıların yaklaşık % 81,4’lük kısmı, dava destek danışmanının derin muhasebe bilgisinin olması gerektiğini belirtirken, % 85’i hile denetimi uygulamasında çeşitli tekniklerin bilinmesi gerektiğini belirtmiştir. Günümüzde muhasebecilerin davalarda danışmanlık yaptıkları düşünüldüğünde bu tür sorulara yüksek oranlarda katılımın olması makul karşılanmaktadır.

Tablo 6’ya göre ankete katılan katılımcıların çoğunluğunu oluşturan % 54,9’unun ülkemizde dolandırıcılığa karşı yapılan yasal düzenlemelerin yetersiz olduğu görüşündedir. Buna ilave olarak katılımcıların % 55’i hile ve yolsuzlukların tespitinde denetim faaliyetlerinin yetersiz olduğunu ifade etmişlerdir. Yine aynı şekilde % 54,2’ sinin adli muhasebecilerin staj yapmasına imkân sağlayacak kurum ve kuruluşların yeterli olmadığını düşünmekte olup bu durum, adli muhasebecilik faaliyetlerinin yürütülmesi ile ilgili kurumların yeterli olmaması ve gerekli altyapının eksik olmasından kaynaklanmaktadır. Katılımcıların % 53’lük kısmı, bilirkişilik hizmetinin yeterli olmadığını düşündükleri için dava destek danışmanlığı hizmetinin gerekli olduğunu düşünmektedirler. Katılımcıların % 27,3 ‘lük kısmı dolandırıcılığa karşı yetiştirilmiş muhasebeci ve denetçilerin yetersiz olduğunu belirtirken aynı oranla % 27,3’lük kısmı bu görüşün aksini savunmaktadır. Bu konuda iki farklı düşüncenin olmasının sebebi, meslek mensuplarının

muhasebe bilgilerinin yeterli ancak denetim için farklı bir bakış açısının geliştirilmesinin gerekli olduğunu düşünceleri ve katılımcıların çoğunluğunun muhasebeci olmalarından kaynaklanmaktadır.

4.3.2. Faktör Analizine İlişkin Elde Edilen Bulgular ve Bulguların Değerlendirilmesi

Faktör analizi, birbiriyle ilişkili çok sayıdaki değişken veriyi az sayıda, anlamlı ve birbirinden bağımsız faktörler haline getiren çok değişkenli istatistik tekniklerinden birisidir. Faktör analizi uygulanırken faktörlerin elde edilmesi konusunda birçok farklı yöntem kullanılmakta ancak en yaygın kullanılan yöntem Temel Bileşenler Analizi (Principal Component Analysis)'dir (Kalaycı, 2010: 321). Bu yöntemin kullanılabilmesi için veri setinin faktör analizi için uygun olup olmadığının belirlenmesi gerekir. Veri setinin analize uygun olup olmadığının belirlenmesinde ise Bartlett testi ve Kaise-Meyer-Olkin (KMO) testleri kullanılmaktadır. Aşağıdaki Tablo 7'de Bartlett ve KMO testlerinin sonuçları yer almaktadır.

Tablo 7: Bartlett ve KMO Test Sonuçları

Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.		,901
Bartlett's Test of Sphericity	Approx. Chi-Square	5214,777
	df	496
	Sig.	,000

Tablo 7 incelendiğinde Bartlett testinin sig.0,000 ve KMO testinin ise 0,901 (%90,1) olduğu görülmektedir. Bartlett testi (sig.0,000 ile) anlamlı, KMO testi ise 0,901 > 0,50 olduğundan, bu sonuçlar veri setinin faktör analizi için uygun olduğunu göstermektedir. Verilerin faktör analizine uygun olduğu belirlendikten sonra, Temel Bileşenler Analizi yöntemi ve Varimaks Döndürmesi tekniği ile faktör döndürmeleri yardımıyla faktör analizi gerçekleştirilmiştir. Faktör analizinde faktör sayısına ve faktörlerin özdeğerlerine (eigenvalues) bakılarak karar verilmekte olup faktör sayısı, özdeğeri 1'den büyük olan faktörler dikkate alınarak hangi değişkenin hangi faktöre dâhil olduğuna karar verirken de faktör yüklerine bakılır. Bir değişkenlerin faktör yükü mutlak değer olarak hangi faktörün altında en yüksek değere sahipse ilgili değişken o faktöre dâhil edilir. Çalışmada, muhasebe meslek mensuplarının adli muhasebecilik mesleği hakkında farkındalığını etkileyen faktörlerin belirlenmesi amacıyla faktör analizi yapılarak bu faktörleri oluşturan bileşenler hakkında bilgi verilmiştir. Faktör yükü 0,30² ve üzerinde olan değişkenler dikkate alınmış olup faktör analizinin sonuçları Tablo 8, 9 ve 10'da özetlenmiştir.

2 Veri sayısı 350 ve üzeri olduğunda faktör yükünün en az 0,30 ve üzerinde olması gerekir (Kalaycı, 2010: 330).

Tablo 8: Özdeğer İstatistiğine Bağlı Faktör Sayısı ve Açıklanan Varyans Yüzdesi

Faktör	Başlangıç Özdeğerler			Döndürülmüş Faktör Yükleri Kareler Toplamı		
	Özdeğerler Toplamı	Açıklanan Varyans (%)	Kümülatif Varyans (%)	Özdeğerler Toplamı	Açıklanan Varyans (%)	Kümülatif Varyans (%)
1	10,258	32,057	32,057	5,810	18,155	18,155
2	4,967	15,521	47,577	4,774	14,919	33,075
3	2,484	7,762	55,340	4,535	14,171	47,245
4	1,770	5,530	60,870	2,529	7,904	55,149
5	1,094	3,418	64,288	2,254	7,043	62,193
6	1,031	3,221	67,509	1,701	5,316	67,509
7	,857	2,680	70,189			
8	,733	2,290	72,478			
9	,726	2,268	74,746			
10	,639	1,998	76,745			
11	,612	1,912	78,656			
12	,589	1,842	80,498			
13	,550	1,717	82,215			
14	,508	1,586	83,801			
15	,497	1,553	85,354			
16	,457	1,427	86,781			
17	,434	1,358	88,139			
18	,397	1,242	89,381			
19	,359	1,123	90,504			
20	,355	1,109	91,612			
21	,341	1,065	92,677			
22	,312	,974	93,651			
23	,280	,875	94,525			
24	,251	,784	95,309			
25	,232	,726	96,035			
26	,217	,677	96,711			
27	,200	,626	97,337			
28	,196	,613	97,950			
29	,187	,586	98,536			
30	,174	,544	99,080			
31	,157	,491	99,571			
32	,137	,429	100,000			

Tablo 8’de özdeğer istatistiğine bağlı olarak ortaya çıkan faktör sayıları ve bu faktörlerin açıklanan varyans yüzdelere ilişkin bilgiler yer almaktadır. Tablodan da anlaşılacağı üzere, özdeğer istatistiği 1’den büyük olan 6 adet faktörün olduğu görülmektedir. Bu faktör grubu, toplam varyansın % 67,509’unu açıklayabildiği görülmektedir. Faktörler tek tek incelendiğinde ise birinci faktörün tek başına toplam varyansın % 18,155’lik kısmını, ikinci faktörün % 14,919’luk kısmını, üçüncü faktörün % 14,171’lik kısmını, dördüncü faktörün %7,904’lük kısmını, beşinci faktörün % 7,043’lük kısmını ve altıncı faktörün ise toplam varyansın % 5,316’lık kısmını açıklayabildiği görülmektedir.

Tablo 9: Döndürülmüş Faktör Matrisi

	Faktörler					
	1	2	3	4	5	6
Adli muhasebecilik dürüst, güvenilir ve tarafsız olmalıdır.	,816	-,182	,114	,092	,007	,065
Adli muhasebecilikte deneyim başarıyı artırır.	,766	-,080	,165	,024	,148	,045
Adli muhasebecilerin diğer bilim dallarını da biliyor olması gerekir.	,741	,044	,226	,155	,059	,169
Adli muhasebeci unvanını alabilmek için muhasebecilerin bir staj dönemi geçirmeleri gerekmektedir.	,469	-,174	,218	,090	,642	,114
Hile ve yolsuzlukların önlenmesi için adli muhasebeye ihtiyaç vardır.	,686	-,022	,235	,208	,137	,208
Türkiye’de adli muhasebeciliğe önemli ölçüde ihtiyaç duyulmaktadır.	,661	,026	,227	,202	,235	,189
Hile denetimi uygulamasında çeşitli tekniklerin bilinmesi gerekmektedir.	,641	,033	,361	,174	-,168	,105
Hile ve yolsuzluğun önlenmesi için mahkeme tarafından bir hile denetçisinin atanması gerekmektedir.	,617	,058	,397	,175	,191	,020
Adli muhasebeciliğin ayrı bir müfredatı olmalıdır.	,582	-,133	,248	,244	,262	,279
Adli muhasebenin uygulanabilmesi için ayrı bir yasanın olması gerekmektedir.	,496	,026	,273	,218	,415	,228
Hile ve yolsuzlukların tespitinde ülkemizdeki denetim faaliyeti yeterli düzeydedir.	-,012	,868	,036	,060	,026	-,068
Ülkemizde dolandırıcılıkla ilgili yapılan yasal reformlar yeterli düzeydedir.	-,057	,824	,054	,009	-,034	-,033
Dolandırıcılığa karşı mücadele konusunda genel standartlara göre eğitilmiş muhasebeci ve denetçiler yeterlidir.	-,103	,821	,200	,034	,014	,037

Hile ve yolsuzluklarla mücadelede ülkemizdeki yasal düzenlemeler yeterli düzeydedir.	,062	,783	,080	,061	,090	-,124
Ülkemizde uzmanlık (bilirkişilik) hizmeti yeterli düzeyde olduğu için, “dava destek danışmanlığı” hizmetine gerek yoktur.	-,099	,734	-,162	,201	,014	,176
Ülkemizde adli muhasebecilerin staj yapmasına imkân sağlayacak kurum ve kuruluşlar yeterli düzeydedir.	,361	,047	,488	,083	,272	,230
Hile denetçiliğinin yapmış olduğu işleri denetçi de yapabilir.	,119	,473	,395	,305	-,267	,122
İş davalarının çoğunda dava destek danışmanına başvurulmalıdır.	,246	,009	,819	,145	,011	,011
Dava destek danışmanları her durumda mahkemeye açıklama yapmak zorundadırlar.	,246	,154	,804	,111	,056	,133
Dava destek danışmanları avukatlara yardımcı olurlar.	,156	,199	,795	,106	,017	,257
Dava destek danışmanının muhasebe konusunda derin bilgiye sahip olması gereklidir.	,292	,055	,736	,126	,091	,195
Adli muhasebecilik konusunda yapılan eğitimler yetersizdir.	,199	,115	,129	,836	-,074	,066
Mevcut muhasebe müfredatı adli muhasebe eğitimi ve uygulama için toplumun talebine yeterince duyarlı değildir.	,126	,149	,124	,793	,025	,176
Adli muhasebenin uygulanabilmesi için gerekli altyapı yetersizdir.	,224	,038	,268	,733	-,012	-,098
Adli muhasebe, adliyelerin muhasebe sistemidir.	,128	,269	-,034	-,323	,762	-,029
Adli muhasebe, muhasebe davalarının adliyede görülmesidir.	,310	-,067	,117	,064	,741	,178
Bilirkişi mahkeme öncesinde ve mahkeme sırasında görüş bildirmelidir.	,327	,125	,250	,069	,164	,765
Bilirkişi mahkeme sırasında görüşlerini açıklamak zorundadır.	,411	,065	,228	,103	,105	,680

Tablo 9 incelendiğinde matriste yer alan 6 adet faktör ve her bir değişkenin bu faktörler altındaki faktör yükleri yani ağırlıkları yer almaktadır. Matristeki her bir değişken, faktör yükü açısından dikkate alınarak hangi faktör altında en yüksek değere sahipse o faktör altında gruplanmaktadır.

Tablo 10: Adli Muhasebecilik Mesleğinin Farkındalığını Etkileyen Faktörler ve Faktör Yükleri

Faktörler	Faktör Yüklemeleri
Faktör 1 (mesleki yeterlilik ve adli muhasebe bilgisi)	
Adli muhasebecilik dürtüst, güvenilir ve tarafsız olmalıdır.	,816
Adli muhasebecilikte deneyim başarıyı artırır.	,766
Adli muhasebecilerin diğer bilim dallarını da biliyor olması gerekir.	,741
Hile ve yolsuzlukların önlenmesi için adli muhasebeye ihtiyaç vardır.	,686
Türkiye’de adli muhasebeciliğe önemli ölçüde ihtiyaç duyulmaktadır.	,661
Hile denetimi uygulamasında çeşitli tekniklerin bilinmesi gerekmektedir.	,641
Hile ve yolsuzluğun önlenmesi için mahkeme tarafından bir hile denetçisinin atanması gerekmektedir.	,617
Adli muhasebeciliğin ayrı bir müfredatı olmalıdır.	,582
Adli muhasebenin uygulanabilmesi için ayrı bir yasanın olması gerekmektedir.	,496
Faktör 2 (hukuki ve teknik altyapı)	
Hile ve yolsuzlukların tespitinde ülkemizdeki denetim faaliyeti yeterli düzeydedir.	,868
Ülkemizde dolandırıcılıkla ilgili yapılan yasal reformlar yeterli düzeydedir.	,824
Dolandırıcılığa karşı mücadele konusunda genel standartlara göre eğitilmiş muhasebeci ve denetçiler yeterlidir.	,821
Hile ve yolsuzluklarla mücadelede ülkemizdeki yasal düzenlemeler yeterli düzeydedir.	,783
Ülkemizde uzmanlık (bilirkişilik) hizmeti yeterli düzeyde olduğu için, “dava destek danışmanlığı” hizmetine gerek yoktur.	,734
Hile denetçiliğinin yapmış olduğu işleri denetçi de yapabilir.	,473
Faktör 3 (dava destek danışmanlığı ve mesleki deneyim)	
İş davalarının çoğunda dava destek danışmanına başvurulmalıdır.	,819
Dava destek danışmanları her durumda mahkemeye açıklama yapmak zorundadırlar.	,804
Dava destek danışmanları avukatlara yardımcı olurlar.	,795
Dava destek danışmanının muhasebe konusunda derin bilgiye sahip olması gereklidir.	,736
Ülkemizde adli muhasebecilerin staj yapmasına imkân sağlayacak kurum ve kuruluşlar yeterli düzeydedir.	,488

Faktör 4 (eğitim ilişkisi)	
Adli muhasebecilik konusunda yapılan eğitimler yetersizdir.	,836
Mevcut muhasebe müfredatı adli muhasebe eğitimi ve uygulama için toplumun talebine yeterince duyarlı değildir.	,793
Adli muhasebenin uygulanabilmesi için gerekli altyapı yetersizdir.	,733
Faktör 5 (adli yapı ile ilişkisi)	
Adli muhasebe, adliyelerin muhasebe sistemidir.	,762
Adli muhasebe, muhasebe davalarının adliyede görülmesidir.	,741
Adli muhasebeci unvanını alabilmek için muhasebecilerin bir staj dönemi geçirmeleri gerekmektedir.	,642
Faktör 6 (bilirkişilik ilişkisi)	
Bilirkişi mahkeme öncesinde ve mahkeme sırasında görüş bildirmelidir.	,765
Bilirkişi mahkeme sırasında görüşlerini açıklamak zorundadır.	,680

Tablo 10’da değişkenler, faktör yüklerine bağlı olarak en yüksek ağırlığa sahip oldukları faktörler altında gruplandırılmıştır. Birinci faktör grubu en önemli değişkenler grubudur. Bu grupta yer alan değişkenler ağırlıklı olarak adli muhasebecinin mesleki yeterliliği ve adli muhasebe bilgisiyle ilgili olduğundan birinci faktör “*mesleki yeterlilik ve adli muhasebe bilgisi*” olarak, ikinci faktör grubunda yer alan değişkenler adli muhasebenin hukuki ve teknik altyapısıyla ilgili olduğundan ikinci faktör “*hukuki ve teknik altyapı*” olarak, üçüncü faktör grubunda yer alan değişkenler adli muhasebeciliğin dava destek danışmanlığı ve mesleki deneyimle ilgili olduğundan üçüncü faktör “*dava destek danışmanlığı ve mesleki deneyim*” olarak, dördüncü faktör grubunu oluşturan değişkenler genel olarak adli muhasebeciliğin eğitimle olan ilişkisiyle ilgili olduğundan dördüncü faktör “*eğitim ilişkisi*” olarak, beşinci faktör grubu genel olarak adli muhasebeciliğin adli yapıyla ilgili olduğundan beşinci faktör “*adli yapı ile ilişkisi*” olarak ve altıncı faktör grubunu oluşturan değişkenler de bilirkişilikle ilgili olduğundan altıncı faktör “*bilirkişilik ilişkisi*” olarak adlandırılmıştır.

Katılımcılara yöneltilen sorulardan toplamda 6 adet faktörün belirlendiği anlaşılmaktadır. Bu faktöre ait bileşenler tek tek gruplandırıldığında her bir grup için ortak ifade olarak faktörler isimlendirilmiştir. Kademeli olarak faktör bileşenlerinin oranlarının azalması katılımcıların verdikleri cevapların yoğunlaşma oranıyla orantılıdır. Örneğin, bu faktörlerden faktör 1 olarak adlandırılan mesleki yeterlilik ve adli muhasebe bilgisi kapsamında olan faktör bileşenleri yer almaktadır. En önemli faktör bileşeni olarak “*adli muhasebecinin dürüst, güvenilir ve tarafsız olmalıdır*” ifadesi katılımcıların en çok bu ifadeye katılım gösterdiklerini ortaya koymaktadır ancak aynı faktör altında “*adli muhasebenin uygulanabilmesi için ayrı bir yasanın olması gerekmektedir*” ifadesine daha az katılım gösterildiği anlaşılmaktadır. Faktör 2’de yer alan bileşenler incelendiğinde “*ülkemizdeki denetim faaliyetinin yeterli düzeyde olduğu*”, ifadesine en fazla katılımın olduğu görülmektedir. Faktör 3’te, “*iş davalarının çoğunda dava destek*

danışmanına başvurulmalıdır” ifadesine yoğunlaşma söz konusu iken faktör 4 ‘te, “*adli muhasebecilik konusunda yapılan eğitimler yetersizdir*” ifadesine faktör 5’te, “*adli muhasebe, adliyelerin muhasebe sistemidir*” ifadesine, faktör 6’da ise “*bilirkişi mahkeme öncesinde ve mahkeme sırasında görüş bildir-melidir*” ifadesine katılımın fazla olduğu görülmektedir. Faktör analizi neticesinde sözkonusu faktörler incelendiğinde katılımcılara yöneltilen soruların 6 ana başlıkta toplandığı ve bu başlıklar altındaki konu-lar dikkate alındığında meslek mensuplarının hangi konulara ortak yöneldikleri anlaşılmaktadır.

5. SONUÇ

Kurumların iktisadi nitelikteki faaliyetlerini, kurum içi veya kurum dışı bir takım taraflar ile irtibatlı ve/veya iltisaklı bir biçimde, bir kişi ya da bir çıkar grubu lehine menfaat sağlamaya yönelik olarak, ekseriyetle organize şekilde yürütülen, görev ve yetkilerin suiistimal edilmesi suretiyle gerçekleştirilen, kurumu zarara uğratacak şekilde varlıkların kötüye kullanılması, etik prensiplere ve hukuka aykırı fiiller olarak özetlenebilecek, yolsuzluk, hile ve suistimal şeklinde karşımıza çıkan ekonomik suçların meydana getirdiği kayıplar, günümüzde küresel çapta önemli bir boyuta gelmiştir. Sutherland’in (1949: 9) “kendi görevleri zarfında yüksek bir sosyal statü ve saygınlığa sahip kişilerce işlenen suçlar” olarak Edelhertz’in (1970: 27) ise “bir iş ile alakalı veya bireysel bir avantajın elde edilmesi için, veya bir mal veya para kaybindan yahut bir ödemededen kaçınmak için, veya bir mal veya para elde etmek için, ticari anlam itibarıyla gizleme veya aldatma ile işlenen yasadışı hareket veya yasadışı eylemler dizisi” olarak tanımlandığı “beyaz yaka suçları”nın özellikle son 40 yıllık süreç içindeki giderek artan tekerrür oranı, adli muhasebeciliğin önemini arttırmıştır. Kurumların beyaz yakalı suçlar olarak ifade edilen hile ve suiistimal risklerini etkin bir biçimde azaltmaya yönelik gayretleri adli vakalardaki artışı engellemiştir. Beyaz yaka suçlarının kolaylıkla gizlenebilmesi, organize nitelikleri, çoğunlukla istisnai yani yüksek beceri gerektirmeleri, suç delillerinin kolaylıkla yok edilebilmesi, organizasyonların büyüklüğü ve yapılan faaliyetlerin karmaşıklık derecesinin artışının denetim faaliyetlerine olumsuz etkisi, ilgili vergi, ceza ve idare hukuku başta olmak üzere yasal mevzuattaki karmaşıklık ve boşluklar, elde edilen mali kazançların büyüklüğü adli muhasebeciliğe olan ihtiyacı arttırmıştır.

Ülkemizde göreceli olarak yeni kabul edilebilecek bir meslek olan adli muhasebecilik konusunda meslek mensuplarının konuya ilişkin değerlendirmeleri, hiç şüphesiz teorik ve pratik manada önemli bir kılavuz niteliğindedir. Bu nedenle Trabzon’da faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarının adli muhasebe ve adli muhasebecilik mesleği hakkındaki görüşlerinin ve farkındalık düzeylerinin belirlenmesi amacıyla yapılan bu çalışmada, 253 meslek mensubuna yönelik bir anket gerçekleştirilmiştir. Ankette meslek mensuplarının adli muhasebe kavramını duydukları ancak yeteri kadar bilgi sahibi olmadıkları tespit edilmiştir. Muhasebe meslek mensuplarının demografik özellikleri ile ankette verilen bazı ifadeler katılma dereceleri arasında anlamlı farklılıklar olduğu tespit edilmiştir.

Yapılan anket çalışmasından anlaşılacağı üzere, adli muhasebecilik mesleğinin diğer muhasebe dallarında olduğu gibi özel bir eğitiminin, ayrı bir müfredatının olması gerektiği ve meslek adaylarının belli bir staj döneminden geçmesi gerektiği ortaya çıkmaktadır. Alınacak bu eğitim sonucunda ilgili kurum tarafından yeterlilik sınavları yapılarak adli muhasebeci staja başlayarak teorik bilgisini uygulamayla birleştirerek mesleğe ilk adımını atabilmelidir. Adli muhasebeci olabilmek için kişilerin kendilerini çalışmada belirtilen her alanda geliştirmeleri, bununla birlikte örneğin 10 yıl gibi belli bir mesleki deneyime sahip

olmaları şartıyla da alanında uzman kişilerin yetişmesi sağlanabilir. Muhasebe meslek mensuplarında süreci yürüten TÜRMOB gibi adli muhasebecilik sürecini yürütecek kurumların oluşturulması ile adli muhasebe meslek mensubu süreci hali hazırda muhasebeciler tarafından ilgiyle karşılanarak ülkemizin ihtiyacı olan bu alandaki bir açık da giderilmiş olabilir. TÜRMOB ile üniversiteler arasında işbirliği tesis edilerek adli muhasebecilik mesleğine yönelik çalışmalar gerçekleştirilmesi suretiyle ulusal bir yol haritasının oluşturulması mümkün olabilecektir.

KAYNAKÇA

- Açık, S. (2016). Adli Muhasebecilik Mesleğinin Faaliyet Alanları ve Eğitim Boyutu Açısından İncelenmesi. *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 20 (3), s.1071-1090.
- Akın, O., Onat, K, O. (2015). Muhasebe Meslek Mensuplarının Adli Muhasebecilik Kavramına Bakış Açılarının Değerlendirilmesi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 8 (1), s.33-51.
- Aksu, İ., Uğur, A., Çukacı, Y, C., (2008). Adli Muhasebe ve Adli Muhasebecilik Mesleğinin Bir Kolu Olarak Bilirkişilik. *Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, 9, s.63-71.
- Akyel, N. (2009). *Adli Muhasebecilik ve Türkiye’de Uygulanabilmesi İçin Altyapı Bileşenlerinin Mevcut Durumu, Değerlendirilmesi ve Öneriler*. Yayınlanmamış Doktora Tezi, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sakarya.
- Al, A. (2014). Adli Muhasebe ve Karar Alma Arasındaki İlişkilerin Finansal Kararlar Açısından Değerlendirilmesi. *Mali Çözüm Dergisi*, 24 (125), s.95-124.
- Altunay, M, A., Acar, D. (2015). Türkiye’deki Adli Muhasebeciliğin Hâkimlerin Bakış Açuları Bağlamında Analizi. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 20 (4), s.43-66.
- Atmaca, M., Terzi, S. (2013). Adli Muhasebe - Adli Muhasebe Uygulamalarının Muhasebe Meslek Mensupları Açısından Değerlendirilmesine Yönelik Bir Araştırma. Çankırı Karatekin Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 3 (1), s.203-207.
- Bayrak, N. (2016). Adli Muhasebecilik Mesleği ve Türkiye’de Uygulanabilirliğinin Tespitine Yönelik Bir Araştırma, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Niğde Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Niğde.
- Bekçioğlu, S., Coşkun, A., Gümüş, U, T. (2013). İşletmelerde Hile ve Yolsuzlukların Önlenmesinde Farklı Bir Yaklaşım: Adli Muhasebe. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 59, s.1-15.
- Bozkurt, N. (2000). Muhasebe ve Denetim Mesleğinde Yeni Bir Alan Adli Muhasebecilik. *Yaklaşım Dergisi*. 8 (94), s.55-61.
- Chiang, J. (2013). Accountants Uncover Opportunity In Forensics. Media Center RSS. Retrieved February 12, 2018, from <http://www.ibisworld.com/media/2013/08/21/accountants-uncover-opportunity-infoforensics/> (Erişim: 20.02.2018).
- Ciğer, A., Topsakal, Y. (2015). Adli Muhasebecilik Mesleğine Genel Bakış: Adli Muhasebe Eğitiminin Faydaları ve Engelleyicileri. *Akdeniz İ.İ.B.F. Dergisi*, 31, s.70-88.
- Coşkun, A. (2013). *Adli Muhasebede Farkındalık: Türkiye’deki Bağımsız Denetim şirketleri Üzerine Bir Araştırma*. Yayınlanmamış Doktora Tezi, Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimleri Enstitüsü, Aydın.
- Çabuk, A., Yücel, E. (2012). Adli Muhasebecilik Mesleğinin Türkiye’deki Gelişme Potansiyeline Yönelik Bir Araştırma. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 56, s.67-84.
- Çankaya, E., Dinç, E., Çoban, Y. (2014). Adli Muhasebede Uzman Tanıklık Mesleği: Muhasebe Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma. *Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, 23, s.70-94.
- Dağdeviren, İ, E., Mirza, Ş. (2017). Muhasebe Meslek Mensuplarının Adli Muhasebeye İlişkin Görüşlerinin Belirlenmesine Yönelik Ege Bölgesinde Bir Araştırma. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 10 (2), s.209-234.
- Doğan, S. (2016). Adli Muhasebecilik Mesleği ve Mesleğin Geleceği. *Finans ve Bankacılık Çalışmaları Dergisi*, 5 (5), s.16-29.
- Edelhertz, H. (1970). *The Nature, Impact, and Prosecution Of White - Collar Crime*. Washington, DC: National Institute of Law Enforcement and Criminal Justice.

- Gülten, S. (2010). Adli Muhasebe Kavramı ve Adli Müşavirlik Mesleği. *Ankara Barosu Dergisi*, 3, s.311-320.
- Kalaycı, Ş. (Ed.). (2010). *SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri*. Ankara. Asil Yayın.
- Karacan, S. (2012). Hukuk İle Muhasebenin Kesişme Noktası: Adli Muhasebe. *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi*, 8,s.105-128.
- Kıllı, M., Çeviren, S, M. (2017). Muhasebe Meslek Mensuplarının Adli Muhasebe Farkındalıkları: Mersin İlinde Bir Araştırma. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 19 (1), s.87-108.
- Kıllı, M. (2016). Türkiye’deki Üniversitelerde Adli Muhasebe Eğitimi ve Lisansüstü Çalışmalar Üzerine Bir İnceleme, Uluslararası Muhasebe ve Finans Araştırmaları Kongresi Bülent Ecevit Üniversitesi, *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, ICAFR 16 Özel Sayısı, 3, s.719-728.
- Meriç, A., Erkuş, H. (2016). Türkiye’de Bilirkişilik Müessesesi Bağlamında Muhasebe Meslek Mensuplarının Yaptığı Uzman Tanıklık Faaliyetlerinin Değerlendirilmesine Yönelik Bir Araştırma. *Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, 14 (2), s.317-340.
- Otlu, F., Durmuş, F. (2010). Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe Mesleğine Bakış Açılarının Değerlendirilmesi ve Elazığ İli Uygulaması. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, Yayın No: 31, s.77-92.
- Özen, M. (2016). Türk Ceza Kanunu’nda Düzenlenen Hileli ve Taksirli İflas Suçları (TCK M. 161, 162). *Ankara Üni. Hukuk Fak. Dergisi*, 65 (4), s.3567-3584.
- Pala, F. (2011). *Adli Muhasebe Mesleği ve Türkiye’de Uygulanabilirliği*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Aydın Üniversitesi Sosyal Bilimleri Enstitüsü, İstanbul.
- Pamukçu, A. (2017). Adli Muhasebe ve Bağımsız Denetim Sürecine Etkisi. *Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi*, 12 (48), s.227-244.
- Pazarçeviren, S, Y. (2005). Adli Muhasebecilik Mesleği. *ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, 1 (2), s.1-19.
- Pehlivanlı, D. (2011). *Hile Denetimi Metodolojisi ve Raporlama*. (1. Baskı). İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım.
- Pehlivan, A., Dursun, A. (2012). Türkiye’de Adli Muhasebe Eğitimine Yönelik Bir Araştırma. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 26 (2), s.129-141.
- Peloubet, Maurice E. (1946). Forensic Accounting: It’s Place in Today’s Economy. *Journal of Accountancy*, 1, (6), s.458-462.
- Peterson, B. K.,Reider, B. (2001). An Examination of Forensic Accounting Courses: Content and Learning Activities. *Journal of Forensic Accounting*, 2 (1), s.25-41.
- Rebele, J. R.,Apostolou, B. A., Buckless, F. A., Hassell, J. M., Paquette, L. R., Stout, D. E. (1998). Accounting Education Literature Review (1991 – 1997), Part 1: Curriculum and Instructional Approaches. *Journal of Accounting Education*,16 (1), s.1-51.
- Sevim, U., Arslantürk, Ç, D. (2017). Müşterilerin Banka Seçimini Etkileyen Kriterlerin Belirlenmesi: Giresun İli Örneği. *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi*, 18, s.201-220.
- Sutherland, E.H. (1949), *White - Collar Crime*, Dryden Press, New York, NY.
- Terzi, S., Kıymetli Ş, İ. (2015). Adli Muhasebede Hilelerin Tespitinde Yapay Sınır Ağı Modelinin Kullanımı. *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi*, 14, s.477-490.
- Toraman, C., Abdioğlu, H., İşgüden B. (2009). Aklama Suçunun Önlenmesine Yönelik Çabalar: Adli Muhasebecilik Mesleği ve Uygulamaları. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 11 (1), s.17-55.
- Ulucan Özkul, F., Pektekin, P. (2009). Muhasebe Yolsuzluklarının Tespitinde Adli Muhasebecinin Rolü ve Veri Madenciliği Tekniklerinin Kullanılması. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 11 (4), s.57-88.

Uşul, H., Topçuoğlu, M. (2011). Finansal Manipölasyonların Ortaya Çıkarılması ve Önlenmesinde Adli Muhasebenin Önemi: Türk Hukuk Sisteminde Var Olması Gerekliliği Üzerine Bir Tartışma. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Faköltesi Dergisi*, 16 (3), s.53-66.

http://adli-muhasebe.com/index.php?option=com_content&view=article&id=9&Itemid=9 (Erişim: 01.12.2017).

[http://www.turmob.org.tr/istatistikler/c8172e63-2bef-4919-a863-86e403bdfd0a/meslek-mensubu-dagilim-tablosu-\(sm-smmm\)](http://www.turmob.org.tr/istatistikler/c8172e63-2bef-4919-a863-86e403bdfd0a/meslek-mensubu-dagilim-tablosu-(sm-smmm)) (Erişim: 12.01.2018).

<http://www.turmob.org.tr/istatistikler/df447eb1-e8ef-4df2-a3c0-92376d568eba/meslek-mensubu-cinsiyet-tablosu> (Erişim: 20.02.2018).