

## ADLİ MUHASEBECİLİK MESLEĞİ VE TÜRKİYE'DE UYGULANABİLİRLİĞİNE YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA\*

Adem ÇABUK\*\*

Elif YÜCEL\*\*\*

### ÖZET

Artan rekabet ve gelişen teknolojiye paralel gün geçtikçe giderek karmaşık hale gelen hile ve yolsuzluklar karşısında denetim mesleği de kurumsallaşma ve uzmanlaşma sürecine girmiştir. Bu süreçte meydana gelen en önemli gelişmelerden biri de adli muhasebecilik mesleğinin ortaya çıkışıdır. Adli muhasebe, hukuk ve muhasebe bilimleri arasında bir köprü görevi üstlenerek daha çok işletmelerde yaşanan hile ve yolsuzlukların tespit edilmesi, önlenmesi ve caydırılması ile hile ve yolsuzluklara ilişkin başlatılan hukuksal süreçte etkin bir rol üstlenmektedir.

Adli muhasebenin bu önemi doğrultusunda bu çalışmada öncelikle adli muhasebe kavramına yönelik açıklamalar yapılarak adli muhasebecilik mesleğinin kapsamı ve gelişimi incelenmiştir. Daha sonra sermaye piyasasında bağımsız denetimle yetkili kuruluşların bakış açılarıyla Türkiye'de adli muhasebecilik mesleğinin mevcut durumu SPSS 17.0 ve 18.0 paket programları aracılığı ile analiz edilmiştir. Analiz sonucunda ülkemizde mevcut denetim sisteminin, adli muhasebe için gerekli alt yapının ve eğitim sisteminin yetersiz olduğu tespit edilmiş ve mesleğin gelişimi için yapılması gereken faaliyetler değerlendirilmiştir.

**Anahtar Sözcükler:** Adli Muhasebe, Hile ve Yolsuzluklar, Adli Muhasebecilik Mesleği

**JEL Sınıflandırması:** M41, M42

### Forensic Accounting Profession and A Survey About It's Applicability In Turkey

#### ABSTRACT

Parallel to the intense competitive environment and advanced technology, the audit profession becomes the process of institutionalization and specialization against fraud and corruption which gradually becomes complicated and new professions start to occur. One of them is forensic accounting. Forensic accounting functions as a bridge between law and accounting sciences, and it plays an active role in determination, prevention and deterrence of fraud and corruption mostly experienced in corporate and in the legal process initiated against fraud and corruption.

In line with importance of forensic accounting, we have made descriptions for forensic accounting at first, and have studied scope and development of forensic accounting. Then we have analyzed and assessed the present situation of forensic accounting in Turkey, with SPSS 17.0 and 18.0 pack programs with point of view of the independent auditing firms in capital market. At the end of analysis, we have determined that present audit system, infrastructure required for forensic accounting and education system is insufficient and we have assessed activities required to do for development of profession.

**Keywords:** Forensic Accounting, Fraud and Corruption, Forensic Accounting Profession

**JEL Classification:** M41, M42

\* Bu çalışma ikinci yazarın doktora tezinden yararlanılarak hazırlanmıştır.

\*\* Prof. Dr. Adem ÇABUK, Uludağ Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü, ademcabuk@uludag.edu.tr

\*\*\* Arş.Gör.Dr. Elif YÜCEL, Uludağ Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü, emugal@uludag.edu.tr

## 1. Giriş

Küreselleşme ile birlikte sermaye piyasalarının genişlemesi, sınır ötesi yatırımların artması, uluslararası ticaretin büyümesi, hemen hemen bütün endüstrileri etkilemiş, bireylere tek bir dünyada yaşadığımızı ve çalıştığımızı hatırlatmış ve ülkelerin ekonomik, sosyal ve politik sınırlarını açmasına yol açmıştır (Uzay, 2004: 230). Bu nedenle denetim mesleğinde de giderek karmaşık hale gelen işlemlerin denetlemesi, farklı ülkelerin hukuk kurallarının öğrenilmesi, küresel piyasalarda risk yönetimi, teknolojinin etkin kullanımı ve yeni finansal ölçümlerin sunulması gibi pek çok alanda gelişim ihtiyacı ortaya çıkmıştır (Fujinama, 2002: 1).

Özellikle küresel etkili şirket skandalları sonrasında başta Amerika Birleşik Devletleri (ABD) olmak üzere pek çok ülkede oluşan tepkiler nedeniyle denetim mesleğinin kapsamı yeniden gözden geçirilmeye başlanmıştır (Vinten, 2002: 9). Bu değişim sürecinde meydana gelen gelişmelerden biri de “adli muhasebecilik” mesleğidir. Muhasebenin hukuk sürecinde kullanılması temeline dayanan adli muhasebe, günümüzde giderek önem kazanan adli bilim dallarından birisidir. Adli muhasebe de tıpkı diğer adli bilimler gibi yasal sorunların çözülmesi amacıyla muhasebe, finans ve denetim gibi bilimsel uygulamaların yargılama süresi boyunca kullanılması şeklinde gerçekleşmektedir (Brenner, 2004: 113). Özellikle medeni ve ceza hukuku alanlarında ortaya çıkan yasal sorunları çözüme ulaştırmayı sağlayan adli muhasebe (Thornhill, 1995: 5), işletmelerde sürekli artış gösteren hile ve yolsuzluklar nedeniyle giderek önem kazanan bir bilim haline gelmiş ve son yıllarda ABD, Kanada ve AB ülkelerinde hızlı bir gelişme göstermiştir. Ülkemizde ise adli muhasebecilik mesleği, duyulan ihtiyaca rağmen henüz tam anlamıyla uygulanmaya başlanamamıştır. Daha çok akademik literatürde tartışılan adli muhasebenin uygulamaya geçirilmesi ülkemiz için de önemli bir ihtiyaçtır. Ancak önemli olan bu mesleği ülkemizde icra edecek ve geliştirecek olan uygulayıcıların adli muhasebecilik mesleğine yönelik algılamalarıdır. Bu doğrultuda yapılan bu çalışmanın temel amacı, denetim mesleğinin ülkemizdeki uygulayıcılarının değerlendirmeleriyle adli muhasebecilik mesleğinin Türkiye’deki mevcut durumunun tespit edilmesinin ve mesleğin gelişimine yönelik önerilerin sunulmasının sağlanmasıdır.

## 2. Literatür Taraması

Adli muhasebe ile ilgili literatür incelendiğinde adli muhasebecilik mesleğinin uygulanmasına yönelik olarak yapılan çalışmaların sınırlı olduğu ve genellikle mesleğin uygulanmaya başlanmasından 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 Mazni (2007) çalışmalarında uygulamacıların adli muhasebe ve Malezya’daki gelişimi hakkındaki görüşlerini alarak ülkelerinde adli muhasebecilik 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 varılmıştır. Okunbor 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 yolsuzluklarının tespit edilmesinde ve önlenmesinde adli muhasebe hizmetinden yararlanma isteklerini ölçerek söz konusu hizmetlerden yararlanma düzeyinin artırılmasına yönelik model oluşturmuşlardır. Hao (2010) ise çalışmasında Çin’deki mevcut denetim eksikliklerini değerlendirerek adli muhasebecilik mesleğine duyulan ihtiyacı vurgulamıştır.

Literatürde adli muhasebe uygulamalarıyla ilgili yapılan çalışmaların bir bölümü de adli muhasebe uygulamalarının denetim faaliyetlerinde kullanılmasıyla ilgilidir. Digabriele (2009), akademisyenler, denetçiler ve adli muhasebecilerin ortak görüşlerini alarak yaptığı araştırmada adli muhasebenin denetim sürecinde yer alması gerektiği ve denetçilerin adli muhasebe için gerekli olan belirli özelliklere sahip oldukları takdirde mesleklerinde fark yaratabilecekleri sonucuna ulaşmıştır. Chukwunedu ve Okoye (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 arttıracığı sonucuna ulaşılmış ve gerek eğitim programları gerekse bağımsız denetim çalışmalarına adli muhasebe uygulamalarının entegre edilmesi konusunda önerilerde bulunulmuştur. Gray (2008) ise çalışmasında adli muhasebe ile geleneksel muhasebe ve denetim arasındaki farklılıkları değerlendirerek adli muhasebecilik 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; 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 tepesinde en fazla önem arz eden muhasebe ve finans bilgisinin ve finansal

analiz yeteneğinin gerekliliğini vurgulamıştır. Boys (2008), ise adli muhasebecilerin sahip olmaları gereken teknik ve genel yeteneklerini tespit etmekle birlikte bu gereklilikler ile mevcut muhasebe eğitiminin sağladığı yetkinlikler arasındaki farkları araştırarak adli muhasebe eğitimindeki eksiklikleri sorgulamıştır. Digabriale (2008), akademisyenlerin, uygulamacıların ve adli muhasebe hizmetlerinden yararlanmış olanların bakış açılarıyla bir adli muhasebe uzmanının hangi özelliklere sahip olması gerektiğini araştırmıştır. Benzer bir araştırma 2009 yılında AICPA tarafından yapılmıştır. AICPA (2009) araştırmasında, adli muhasebecilik 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 muhasebecilik mesleğiyle 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; Pazarçeviren, 2005; Kaya, 2005; Aktaş ve Kuloğlu, 2008)

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, Abdioğlu ve İşgüden (2009), çalışmalarında finansal suçların önlenmesinde adli muhasebecilik mesleğinin gerekliliğini literatür taramasına dayanarak değerlendirmişlerdir. Özkul ve Pektekin (2009), bilgi teknolojilerinin, muhasebe denetiminde artan önemini vurgulayarak, teknoloji kaynaklı hile ve yolsuzlukları tespit etmede ve önlemede adli muhasebecilerin yararlanabilecekleri Veri Madenciliği tekniklerini incelemişlerdir.

Genel olarak literatür incelendiğinde, adli muhasebecilik mesleğinin muhasebe meslek mensupları açısından değerlendirilmesi ve ülkemizde uygulanabilirliğinin ölçülmesine yönelik bir çalışmanın henüz yapılmadığı görülmüş ve bu amaçla bu çalışmada adli muhasebecilik mesleğinin ülkemizdeki mevcut durumu, bu mesleği uygulayacak ve geliştirecek olan muhasebe meslek mensuplarının görüşleriyle değerlendirilmiştir.

### **3. Adli Muhasebecilik Mesleğinin Ortaya Çıkışı ve Kapsamı**

Adli muhasebe, en genel ifadeyle muhasebe bilgisi ve araştırmacılık yeteneklerinin yargısal sorunların çözümünde kullanılmasını sağlayan bir bilim dalıdır (Houck ve Diğ., 2006: 68). Bu bilim dalı, çeşitli uyuşmazlıkların çözümünde kullanılmak üzere delil niteliğindeki tüm unsurları toplamak, analiz etmek ve değerlendirmek ve sonuçları anlaşılır hale getirerek kamuoyu ile paylaşmak amacıyla muhasebe, denetim, finans, kantitatif yöntemler ve hukuk alanlarında özel araştırma ve incelemeye yönelik becerilerin uygulanmasını içermektedir (Watters ve Diğ., 2007: 89). Her ne kadar son yıllarda daha fazla gündemde olsa da adli

muhasebe, yeni bir uzmanlık alanı değildir. M.Ö. 3000’li yıllarda Mısır’daki muhasebe mesleğinin öncüleri diye nitelendirebileceğimiz kişilerin uzmanlıklarını stoklardaki hileleri denetlemekte kullandıkları bilinen bir gerçektir (D’Ath, 2008: 12). Ayrıca on altıncı yüzyıl Avrupa’sında ve özellikle İngiltere’de uzman tanıkların varlığına dair belgeler bulunmaktadır (Buckstein, 2011: 1). Bugünkü anlamda adli muhasebe uygulamasına ise ilk olarak 1824’de James McClelland isimli İskoçyalı bir muhasebecinin tanıtım reklamında rastlanmıştır. Bu tanıtımda yer alan “finansal tabloların hazırlanması, ihtilaflı hesapların raporlanması ve mahkemede savunma yapılması” ifadeleri muhasebe mesleğinin sadece muamelelerin kayıtlanmasından ibaret olmadığını yazılı olarak da vurgulayan ilk metindir (APCPS, 2009: 1).

Adli muhasebecilik mesleği özellikle 1980’li yıllarda başta ABD olmak üzere pek çok gelişmiş ülkede önemli gelişmeler göstermiş ve adli muhasebe alanında uzmanlaşan muhasebe meslek mensuplarının sayısı artmaya başlamıştır (D’ath, 2008: 12). Bu yıllarda tam anlamıyla bir muhasebe uzmanlık alanı haline gelen adli muhasebecilik mesleği gelişen pazar ekonomisine ve yasal düzenlemelere uyumu sağlamıştır. Değişen ekonomik çevreyle birlikte muhasebe mesleğinin ihtiyaçlarının da farklılaşması ve mevcut uzmanlıkların kısıtlı kalmasının itici gücüyle adli muhasebecilik mesleği çok hızlı gelişim göstermiştir (Hao, 2010: 185). Bu süreçte ilk olarak Kaliforniya Mali Müşavirler Odası bünyesinde “Dava Desteği Hizmetleri Komitesinin” oluşturmuş daha sonra hile tespit uygulamalarına yönelik çalışmalar yürüten ve uzman hile denetçileri yetiştiren “Sertifikalı Hile Denetçileri Birliği” (Association of Certified Fraud Examiners - ACFE) kurulmuştur. Günümüzde bu birlik adli muhasebecilerin uyması gereken meslek kurallarını yayınlamakta ve adli muhasebecilik için gerekli ruhsatlandırma işlemlerini gerçekleştirmektedir (APCPS, 2009: 2). 1990’lara gelindiğinde ise Uluslararası Adli Denetçiler Amerikan Kolejinin (American College of Forensic Examiners International - ACFEI) kurulması ve 1997 Amerikan Adli Muhasebeciler Kurulunun faaliyetlerine başlaması mesleğin uygulamada yaygınlaşmasına büyük katkılar sağladı.

Adli muhasebenin mesleki anlamda gelişimindeki en önemli dönüm noktası ise yaşanan küresel ölçekli şirket skandalları sonrası 2002 yılında SOX yasının kabul edilmesidir. SEC bu yasa ile denetim çalışmalarında adli muhasebecilik uygulamalarından yararlanılması gerektiğini vurgulamıştır. SEC daha sonra yayınladığı kural ve düzenlemelerde ise açıkça “adli muhasebeci” ifadesini kullanarak adli muhasebecinin mesleğinin muhasebe mesleği içerisindeki yerini sabitlemiştir (SEC, 2003). 2003 yılında ise AICPA’nın Dava ve Uyuşmazlık Çözümleri Servisi Alt Komitesi tarafından yayınlanan “Adli Prosedürlerin Denetim Ekseninde Birleştirilmesi” isimli rapor ile adli muhasebe tekniklerinin başta kanıt toplamak olmak üzere tüm denetim sürecindeki etkisi vurgulanmıştır (Minniti, 2011:10). Yapılan tüm bu düzenlemeler ile denetim şirketlerinin vermiş oldukları bazı hizmetlerin, adli hizmetler kapsamında olduğu dolayısıyla bir adli muhasebeci tarafından verilmesinin gerekliliği ortaya konmuş böylece adli muhasebeye verilen önem büyük ölçüde artmış ve pek

çok denetim firması hizmetlerini adli muhasebe uygulamalarını kapsayacak şekilde genişletmiştir.

Rakamların ötesini irdeleyerek suçları öngörmek temeline dayanan adli muhasebecilik mesleği çok geniş kapsamlı bir süreçtir. Çalışanlar ve yöneticiler tarafından gerçekleştirilen hile ve yolsuzluklarının araştırılması, işletmede alınan kararlardaki anlaşmazlık ve uyuşmazlıkların belirlenmesi, işletmedeki finansal kayıpların büyüklüğünün hesaplanması, mesleki kurallara aykırı davranışların incelenmesi, hissedarlar arası anlaşmazlıkların çözülmesi, teknoloji kaynaklı zararların tespit edilmesi (Paranjape-Sheeth, 2011: 6), şirket birleşme ve devir işlemleri sırasında varlıkların değerlendirilmesi, anlaşmazlıklara karşı arabuluculuk ve hakemlik yapılması, sigorta suçlarının araştırılması, kanıtların sistematik olarak sunulması için kriminal araştırmaların yürütülmesi (Kasum, 2009: 3), gerekli hukuki ve teknik düzenlemelerin önerilmesi ve mahkeme sürecine destek verilmesi (Rezaee – Lander, 1996: 148) gibi pek çok faaliyeti içeren adli muhasebecilik mesleğinin uygulama kapsamını; dava desteği, hile denetçiliği ve uzman tanıklık olmak üzere üç ana bölümde incelemek mümkündür.

### **3.1. Dava Desteği**

Dava desteği, mahkemeye intikal etmiş bir suçun oluşumundan itibaren tüm dava süresince ilgili taraflara karşı adli muhasebeci tarafından sağlanan desteği ifade etmektedir. Dava desteği ile adli muhasebeci yasal mahkeme sürecinin bir parçası haline gelmektedir. Özellikle muhasebe ve finansla ilgili konularda çok fazla bilgiye sahip olmayan avukat ve hakimlere karşı sağlanan dava desteği kapsamında adli muhasebeciler aşağıdaki faaliyetlerle mahkeme sürecine yardımcı olmaktadır (Zysman, 2011: 1):

- Suçları ortaya çıkarmak veya bir iddiayı çürütmek için gerekli verilerin elde edilmesi
- Davanın bir ön değerlendirmesinin yapılarak ilgili verilerin gözden geçirilmesi
- Muhasebe ve finans konularıyla ilgili yasal düzenlemelerin incelenmesi ve dava süresince gerektiğinde ilgili taraflara bu konularla ilgili danışmanlık hizmetinin verilmesi
- Tazminat taleplerine ilişkin raporlar incelenerek ve gerçekleşen ekonomik zararların tespit edilmesi
- Davanın sonuçlanmasına yönelik olarak gerçekleştirilen görüşme ve soruşturmalara yardımcı olunması

Bir soruşturma kapsamında davaya konu olan suç unsurunun muhasebe ve finansla ilgili bir yönünün incelenmesi gerektiğinde adli muhasebeciler bilgi ve tecrübeleriyle dava sürecinin kolaylaştırılması ve söz konusu suçun aydınlatılması amacıyla mahkemeye yardımcı olmaktadır. Bu yardım dava açan kişi ile çalışıldığında daha çok iddiaları doğrulamak ve güçlendirmek amacıyla kanıt toplamak şeklinde yapılırken davalı adına çalışıldığında ise yapılan tüm çalışmalar iddiaları çürütmek amacıyla gerçekleştirilmektedir (Thornhill, 1995: 11-12). Adli muhasebeciler dava desteği sürecinde çalışmalarını yürütürken inceledikleri her

belgenin mahkeme için kanıt niteliği taşıdığını ve özenle korunması gerektiğini unutmamalıdır. Kanıtlar saklanırken her bir kanıtın numarası, tanımı, edinim tarihi, elde edildiği kişinin ismi, elde edildiği yer gibi bilgilerin de mutlaka bulunması gerekmektedir. (Crumbley –Heitger – Smirth, 2007: 9151)

Adli muhasebeciler kişisel zararlar, kazançların kaybı, evlilik uyuşmazlıkları, istihdam yolsuzlukları, ortaklar arası çatışmalar, görevi ihmal ve sigorta suçları (MK Brazil, 2011: 2) gibi pek çok farklı konuda dava desteği sağlayabilmektedirler. Adli muhasebecilerin mahkemelere yardımcı olabilecekleri konular aşağıdaki gibi sıralanabilmektedir (Singleton – Singleton, 2010: 13):

Değerleme, adli muhasebecilik mesleğine en çok ihtiyaç duyulan konulardan biridir. Ortaklar arası anlaşmazlıklardan boşanma davalarına kadar pek çok alanda varlıkların gerçek değerinin saptanmasına ihtiyaç duyulmaktadır. Özellikle işletmelerin tasfiye, iflas, birleşme, devir ve bölünme işlemleri sırasında varlık ve borçların olduklarından farklı değerlerle gösterilmesi çok sıklıkla karşılaşılan bir durumdur. Aynı şekilde bir boşanma davasında da taraflar mal varlıklarına gizlemek için türlü türlü yollara başvurumaktadırlar. Bu gibi durumlarda adli muhasebecilerin yapacakları finansal analiz ve incelemeler gerçeklerin ortaya çıkarılmasında önemli faydalar sağlamaktadır.

Adli muhasebecilerin mahkemelere en büyük desteği finansal denetim konusundadır. Özellikle hile ve yolsuzluklara ilişkin olarak yürütülen soruşturmalarda adli muhasebecilerin muhasebe standartları, finansal raporlama, denetim ve mali analiz gibi konulardaki bilgi düzeyi meydana gelen zararların boyutlarının tespit edilmesini ve davanın sonuçlanmasını kolaylaştırmaktadır. Hile ve yolsuzlukların farklı alanlarda ve şekillerde ortaya çıkmaları nedeniyle adli muhasebecilik mesleği de pek çok hukuk dalıyla ilişki içerisindedir. Uygulamada daha çok, vergisel suçlar nedeniyle vergi hukukuna giren davalarda, dolandırıcılık ve kara para aklama gibi suçlar nedeniyle ceza davalarında, iş kanununa aykırı yolsuzluklar nedeniyle iş hukuku ile ilgili davalarda ve borçluların mal kaçırmak amacıyla yaptığı finansal hileler nedeniyle icra iflas davalarında adli muhasebecilik mesleğinden destek alındığı görülmektedir.

Adli muhasebecinin mahkeme sürecine dahil edilmesi davalı veya davacı tarafın avukatıyla yapılan görüşme ile başlar. Bu görüşmeler sırasında adli muhasebeciye ödenecek olan ücret ve davanın gerektirdiği koşullar belirlenir. Görüşme sonrasında her iki taraf arasında bir sözleşme yapılır. Böylece adli muhasebecinin dava kapsamındaki görev ve sorumlulukları yazılı hale getirilmiş olur. Ancak sözleşmenin yapılması tek başına yeterli değildir. Davanın avukatı ve adli muhasebeci arasında mutlaka bir uyum sağlanması gerekmektedir. Aksi takdirde davanın süreci olumsuz etkilenebilmektedir (Gülten – Kocaer, 2011: 17).

### 3.2. Hile Denetçiliği

Adli muhasebecilik mesleğinin en temel çalışma konusu hile ve yolsuzlukların tespit edilmesidir. Bu açıdan gerek yürütülen bir soruşturma kapsamında gerekse işletmelerin önlem almalarını sağlamak amacıyla yapılan hile ve yolsuzluk araştırmaları adli muhasebe çalışmalarının büyük bir bölümünü kapsamaktadır.

Genellikle cezai müeyyideleri gerektiren hile ve yolsuzluk suçlarına karşı adli muhasebecilerin, araştırmacı muhasebecilik yoluyla mahkemeye yardımcı olabilecekleri konular aşağıdaki gibi sıralanabilmektedir (Pazarçeviren, 2005: 9).

- Şüpheli duyulan hileli işlemleri kanıtlarıyla birlikte ortaya çıkarmak,
- Mevcut durumun analizi ve yapılacaklara ilişkin önerilerin düzenlenmesi,
- Aktiflerin geri alınması, korunması ve iyileştirilmesinde destek sağlanması,
- Konu ile ilgili diğer alanlardaki uzmanlarla koordineli çalışma,
- Adli kovuşturma açma veya dava açma yoluyla varlıkların geri alınmasına yardımcı olmak.

Adli muhasebeci bu süreçte öncelikle hile ve yolsuzluğun gerçekleştiği işletmedeki tüm belge ve kayıtları inceleyerek ve soruşturmaya doğrudan veya dolaylı olarak ilişkisi bulunan kişilerle görüşerek tarafsız bilgiler toplamalıdır (Thornhill, 1995: 18). Daha sonra elde edilen kanıtlar bir araya getirilerek hile ve yolsuzluklarla ilgili tüm iddialar veya olasılıklar araştırılmalıdır. Son olarak toplanan tüm bilgi ve kanıtlar analiz edilerek bir sonuca varılmalıdır (Albrecht ve Diğ., 2009: 630). Bu sürecin kapsamı adli muhasebecinin görevlendirilme amacına göre değişmektedir. Eğer adli muhasebeci bir işletme yönetimi tarafından işletmede hile ve yolsuzluğun var olabileceği şüphesiyle görevlendirilmişse, inceleme alanının çok geniş olması ve işletmede gerçekleşen tüm işlemlerin ayrıntılı olarak değerlendirilmesi nedeniyle adli muhasebe çalışması çok geniş kapsamlı, çok maliyetli ve çok zaman alıcı olabilmektedir. Ancak genellikle bir suç unsuru ortaya çıktıktan ve yasal süreç başladıktan sonra görevlendirilen adli muhasebecilerin araştırma yapacakları alanın sadece suçun işlendiği bölüm ve bu bölüme bağlı diğer bölümlerle kısıtlı olması, kanıt toplama aşamasının daha az zamanda ve sistematik bir biçimde gerçekleştirilmesini sağlamaktadır. Böylece adli muhasebeci çalışmalarını daha az maliyetle ve daha kısa sürede tamamlayabilmektedir.

Adli muhasebeciler, muhasebe bilgisinin yanı sıra istatistik, hukuk, bilgisayar teknolojileri vb. pek çok farklı alanda bilgi sahibi olmaları ve sahip oldukları bu bilgileri araştırma ve analiz yetenekleriyle birleştirebilmeleri sayesinde hem bir denetçi hem de bir dedektif gibi çalışarak hile ve yolsuzlukları daha kolay tespit etmektedirler. Bu nedenle düzenleyici kuruluşlar, emniyet güçleri ve avukatlar her zaman rüşvet, kara para aklama, zimmet, sigorta suçları gibi hile ve yolsuzlukların araştırılmasında; şirket kayıtlarını, ipotek ve yargı kararlarını, banka hesaplarını, sigorta sözleşmelerini ve diğer pek çok ticari ilişkileri



değerlendirebilecek yetkinlikte olan adli muhasebecilere ihtiyaç duymaktadırlar (Grippo – Ibex, 2003: 5).

Adli muhasebe çalışmalarının temelini oluşturan ve büyük bir bölümünü kapsayan hile denetimi bir işletmenin tüm faaliyetlerinde oluşabilecek hile ve yolsuzlukların tespit edilmesini ve engellenmesini sağlayacak bir çevre oluşturmaktadır. Bu amaçla hile denetimi yapan adli muhasebeciler aşağıdaki varsayımlara dayanarak çalışmalarını sürdürmektedirler (Singleton – Singleton, 2010: 14).

- Zayıf bir kontrol sisteminin bulunduğu işletmelerde hile ve yolsuzlukların oluşması kaçınılmazdır.
- Hileli işlemlerin görünen kısımları zararın küçük bir kısmını oluştururken görünmeyen kısmı çok daha büyük maddi kayıplara neden olabilmektedir.
- Yeterince uzun ve derin araştırmalar yapılırsa hile ve yolsuzluklara ait kırmızı bayraklar görülebilmektedir.
- Hangi kademede olursa olsun herkes hile ve yolsuzluklara başvurabilmektedir.

Yukarıdaki varsayımlara dayanılarak yapılan hile denetiminin en temel amacı aslında hilelerin tamamen yok edilmesidir ancak bu gerçekte çok ulaşılabilir bir hedef değildir. Çünkü bir hile yok edildikçe bir başkası ortaya çıkmaktadır. Bu nedenle önemli olan hile ve yolsuzlukları zamanında ve çok büyük kayıplara neden olmadan tespit edilebilmesi ve mümkün olabilecek en düşük seviyeye indirebilmesidir.

### **3.3. Uzman Tanıklık**

Uzman tanık en kısa ifadeyle belirli bir konuda eğitim ve deneyim sahibi olan uzman mahkeme tanığıdır (Albrecht ve Diğ, 2009: 632). Uzman tanıklık, bir uzmanın kendi uzmanlık alanı dahilinde dava konusuyla ilgili olarak önceden yapmış olduğu bilimsel araştırmalar sonucunda elde ettiği bulguları belge ve görsel araçlar yardımıyla mahkeme sırasında sunarak tanıklık yapmasıdır. Uzman tanıklar dava konusuyla ilgili bilimsel gerçeklere dayanarak fikirlerini bildirdiklerinden sadece düşüncelerini aktarabilen ortalama bir kişinin tanıklığından daha fazla güvenilir olmaktadır (Clark – Diliberto, 1996: 150). Bu açıdan bir dava sürecinde ne kadar çok uzmandan yararlanılırsa verilecek kararlar da o derece isabetli olmaktadır. Uzman tanığın mahkemede ki asıl görevi görüşlerini gerekçeleriyle beraber sunarak uzmanlık alanıyla ilgili teknik bilgilere tüm tarafların anlayacağı bir dille açıklık getirmektir (Brenner, 2004: 108).

Uzmanların dava konusuyla ilgili olarak hazırladıkları teknik raporlar tek başlarına yeterli değildir. Çünkü bu tip raporlar konunun uzmanı olmayan hakimler, savcılar veya avukatlar tarafından tam olarak anlaşılammakta ve yanlış yorumlanabilmektedir. Oysa uzman kişilerin mahkeme sırasında kendi hazırladıkları raporları çeşitli görsel araçlardan da faydalanarak sunmaları hem daha etkileyici olmakta hem de daha açıklayıcı ve anlaşılır olmaktadır.

Adli muhasebecilerin en önemli özelliği de dava konusuyla ilgili yapmış oldukları çalışmaları uzman tanıklık yaparak mahkemede savunabilmeleridir. Adli muhasebecilerin uzman tanıklığındaki en temel amaç, iddiaların bir uzman tanığın ifadesiyle desteklenerek daha güvenilir bir şekilde açıklığa kavuşturulmasıdır (Aktaş – Kuloğlu, 2008: 112). Adli muhasebeciler dava desteği kapsamında elde ettikleri ve bilimsel gerçeklere dayanan bilgileri mahkemede savunma fırsatı bularak mahkeme kararına büyük ölçüde yön verebilmektedirler. Bir adli muhasebeci mahkemede konusunun uzmanı olarak, objektif ve sakin bir şekilde, avukatların veya hakimlerin çözemeyeceği ve uzmanlık bilgisi gerektiren karmaşık muhasebe sorunlarına ilişkin görüşlerini açık ve anlaşılır bir dille sunmaktadır (Pazarçeviren, 2005: 9). Uzman tanıklık, bir adli muhasebecinin mahkeme sürecindeki son aşamasıdır.

Toplumlarda özellikle ekonomik kökenli davaların ve davalı sayısının giderek artması ve konuların giderek karmaşıklaşması mahkemelerde uzman tanık olarak adli muhasebecilere duyulan ihtiyacı arttırmıştır. Günümüzde ticari işlemlerin sonuçları, iflaslar, kazançların düşmesi, varlıkların değerlemesi, finansal tablo hileleri, ticari marka ihlalleri ve sözleşmelere aykırı davranışlar gibi pek çok konunun çözümünde adli muhasebecilerden faydalanılmaktadır (Telpner–Mostek, 2003: 8-10).

Adli muhasebeciler ister davalı ister davacı taraf için çalışsın mahkeme için bilirkişi durumunda olup mahkeme sürecinde önemli bir etkiye sahiptirler. Bu nedenle adli muhasebecinin belirlenmesi oldukça dikkat edilmesi gereken bir husustur. Mahkemede tanıklık yapacak olan adli muhasebecilerin eğitim seviyeleri ve ilgili davalara ilişkin deneyimlerinin yanı sıra; ekip çalışmasına yatkınlık, dürüstlük, güvenilirlik, meslek ahlakına sahip olmak, mesleki itibar ve tanınmışlık, teknik terimleri açıklama yeteneği (Singleton – Singleton, 2010: 249-255), alçakgönüllülük, soğukkanlılık, güçlü bir hafıza ve yüksek iletişim becerileri (Sapir, 2008: 8-9) gibi kişisel özellik ve yeteneklere sahip olmaları gerekmektedir.

Adli muhasebeci son derece ciddi yaptırımları olan bu görevi üzerine alarak çok büyük bir sorumluluk yüklenmektedir. Çünkü araştırma ve incelemelerine dayanarak yapacağı tanıklık sonucunda yargı süreci etkilenmekte ve davalı tarafa uygulanacak cezai müeyyideler söz konusu olmaktadır. Bu nedenle adli muhasebecilerin mahkeme sürecinde uymaları gereken bazı kurallar bulunmaktadır. Bu kurallar aşağıdaki gibi sıralanabilmektedir (Gülten – Kocaer, 2011: 129-131):

- Tarafsız Bir Şekilde Uzman Görüşü Bildirmek: Adli muhasebeci, davalı veya davacı adına çalışmakla beraber bilimsel gerçeklere dayanarak ifadesini vermek ve sonuçlar anlaşma yapılan tarafın aleyhine dahi olsa mahkemede gerçekleri gizlememekle yükümlüdür.
- Gerçekleri Olduğu Gibi Göstermek: Adli muhasebeci gerçekleri, değiştirmeden ve kendi kişisel yorumlarını eklemekten açıklamakla yükümlüdür. Olayla ilgili görüşlerini ise kesinlikle abartmadan veya küçümsemekten sunması gerekmektedir.
- Kesin İfadeler Kullanmak ve Varsayımlar Yapmamak: Adli muhasebecinin ifadelerinde belirsizliklerin bulunması gerek ifadesinin gerekse yapmış olduğu araştırmaların

güvenilirliğini azaltmaktadır. Bu nedenle adli muhasebeci her ayrıntıyı hesaplayarak konuyla ilgili eksik bir nokta bırakmamalıdır.

- Açıklayarak Anlatmak: Adli muhasebeci, muhasebe ve finans konularında yeterli uzmanlık bilgisine sahip olmayan hakimler ve avukatlar için açıklayıcı ve öğretici tarzda ifade vermelidir. Adli muhasebeci açıklamalarını yaparken de mutlaka grafik, tablo veya şekil gibi görsel araçlardan yararlanmalıdır. Bu tip görsel araçların kişilerin anlatılanları çabuk kavramalarını sağladığı ve öğrenmelerini kolaylaştırdığı bilinen bir gerçektir.

- Belirli Bir Anlatım Düzenine Uymak: Adli muhasebecinin konuyla ilgili görüşlerini bildirirken belirli bir düzen içerisinde konuşmasını sürdürmesi önemlidir. Konudan konuya atlamak veya ana konudan sapmak hem hakim ve avukatların kafalarını karıştırabilmekte hem de adli muhasebecinin dava üzerindeki etkisini azaltmaktadır. Bu amaçla adli muhasebecinin mahkemeden önce mutlaka ön hazırlık yaparak söyleyeceklerini önceden belirlemesi ve birlikte çalıştığı avukatla prova yapması gerekmektedir.

- Açıklamalar Arasında Tutarlılık Sağlamak: Adli muhasebecinin açıklamaları arasındaki en ufak tutarsızlık, adli muhasebeciye ve yaptığı çalışmalara duyulan güveni yok etmeye yetmektedir. Çünkü eğer tek bir gerçek varsa yapılan tüm analiz ve incelemelerin aynı gerçeği göstermesi gerekmektedir. Bu nedenle adli muhasebecinin hakim veya avukatlar tarafından davayı aydınlatmak adına sorulan tuzak soruları çok iyi dinlemesi ve sorulara dikkatle cevap vermesi gerekmektedir.

#### **4. Türkiye’de Adli Muhasebecilik Mesleği**

Ülkemizde henüz çok yeni olan adli muhasebecilik mesleği, özellikle yapılan tüm uluslararası düzenlemelere rağmen hile ve yolsuzlukların önüne geçilememesi nedeniyle gerek muhasebe uygulamacılarının gerekse akademisyenlerin ilgi odağı haline gelmiştir. Mesleğe yönelik olarak ülkemizde henüz herhangi bir temel eğitim programı ve yasal düzenleme bulunmamakla birlikte hile denetimi ve adli muhasebecilik üzerine pek çok bağımsız firma kurulmaya başlamıştır. Bunlardan ilki Fraud Research Corporation (FRC) Uluslararası Hile Denetimi ve Danışmanlık Hizmetleri AŞ olup hile ve yolsuzlukların önlenmesine kurumsal bir çözüm sunmak amacıyla 2011 yılında kurulmuştur. İstanbul Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası (İSMMM) tarafından ilk defa 2009 yılında düzenlenmeye başlanan “Bağımsız Adli Muhasebe Uzmanı Programı” sonrasında sertifika alan 35 Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) tarafından oluşturulan bu kuruluş, bu alanda çalışan pek çok adli muhasebe şirketinin de önünü açmıştır. Bununla birlikte yaklaşık 7 ay süren (360 saatlik) Bağımsız Adli Muhasebe Uzmanlığı Programı sonrasında pek çok SMMM’nin unvanının başına “bağımsız adli muhasebeci”, “bağımsız adli muhasebe uzmanı” yada “bağımsız adli müşavir” unvanlarını eklemesi ülkemizde adli muhasebecilik mesleğine duyulan ilginin artmasını sağlamıştır.

Bunun yanı sıra 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu (HMK) ile “Bilirkişilik” ve “Uzman Görüşü” kavramları birbirinden ayrılmıştır. Kanununun 293. Maddesine göre taraflar, dava konusu olayla ilgili olarak, uzman kişilerden bilimsel konularda fikir alabilmektedirler. Hakim ayrıca ek süre talep etmeden kendisinden rapor alınan uzman kişinin davet edilerek dinlenilmesine karar verebilmektedir ve uzman kişi de her hangi bir geçerli özrü bulunmadığı sürece mahkemeye gelmek zorundadır (HMK, 2011: Md.293). Bu düzenleme ile adli muhasebe uygulamalarının dava desteği ve uzman tanıklık görevlerinin ülkemizde de önu açılmıştır.

## **5. Araştırmanın Metodolojisi**

### **5.1. Araştırmanın Amacı Yöntemi ve Kapsamı**

Giderek yaygınlaşan küresel suçlar karşısında artık işletmelerin finansal tablo verilerinin yanı sıra finansal tabloların denetiminin kalitesi de önem kazanmıştır. Bu amaçla son yıllarda özellikle ABD, Kanada ve AB ülkelerinde hızlı bir gelişme gösteren adli muhasebecilik mesleği ülkemizde yeni duyulmaya başlanmış ve henüz uygulanmaya başlanmamıştır. Daha çok akademik literatürde tartışılan adli muhasebenin uygulamaya geçirilmesi ülkemiz için de önemli bir ihtiyaçtır. Ancak önemli olan bu mesleği ülkemizde icra edecek ve geliştirecek olan uygulayıcıların adli muhasebecilik mesleğine yönelik algılamalarıdır. Ülkemizde bu doğrultuda yapılan bir çalışmanın bulunmaması nedeniyle literatürde yer alan boşluğu gidermek umuduyla yapılan bu çalışmanın temel amacı adli muhasebecilik mesleğinin Türkiye’deki mevcut durumunun, denetim mesleğinin ülkemizdeki uygulayıcılarının görüşleriyle tespit edilmesi ve mesleğin ülkemizdeki geleceğine yönelik değerlendirmelerin yapılmasını sağlamaktır. Araştırmada veri toplama aracı olarak anket yöntemi kullanılmış olup literatürde tam olarak çalışmanın amacına uygun bir araştırma bulunmaması nedeniyle yeni bir anket formu hazırlanmıştır. Ankette, katılımcılara ilişkin genel bilgilere yönelik kapalı uçlu soruların yanı sıra adli muhasebecilik mesleğinin ülkemizdeki mevcut durumunu ve meslek mensuplarının bu mesleği farkındalık düzeylerini ölçmeye yönelik sorular yer almaktadır.

Anket sorularının geçerliliğinin sağlanması amacıyla Bursa’da faaliyet gösteren 3 YMM’nin görüşüne başvurulmuştur. Araştırma için hazırlanan anket formu, öncelikle Bursa’da faaliyet gösteren ve Bursa Sanayi ve Ticaret Odası’na kayıtlı 34 adet YMM ve Bağımsız Denetim Şirketi üzerinde uygulanarak anketin güvenilirliği test edilmiştir. SPSS 17.0 paket programı aracılığı ile yapılan Cronbach  $\alpha$  testinde, Cronbach  $\alpha$  güvenilirlik katsayısı 0,898 olarak bulunduğundan hazırlanan anketin yüksek derecede güvenilirliğe sahip olduğu belirlenmiş ve anket sorularında değişikliğe gidilmemiştir.

### 5.2. Araştırmanın Kapsamı

Araştırmanın evrenini 92 adet Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetimle Yetkili Kuruluş (SPBDYK) oluşturmaktadır. Araştırmanın örnekleme belirlenirken sayılarının az olması ve ulaşım imkanının bulunması nedeniyle SPBDYK'ın tamamına ulaşılmaya çalışılmış ve görüşme yoluyla 9 tanesine, SPK'nın resmi internet sitesinden elde edilen elektronik posta adresleri yoluyla da 83 tanesine ulaşılmıştır. Şirketlerden doğrudan görüşme yapılanlarının tamamından geri dönüş sağlanırken e-mail yolu ile 27 şirketten geri dönüş sağlanmış olup geri dönüş oranı % 39'dur. Betimsel araştırmalarda minimum %10 örneklem, küçük evrenlerde ise %20 örneklem yeterli görüldüğünden anketlerin yeniden gönderilmesine ihtiyaç duyulmamıştır.

Araştırma; ankete yanıt veren 36 adet SPBDYK'a ilişkin verilerin toplanması, analizi ve çözümlenmesine dayanmaktadır. Anketi cevaplandıran firmalardan elde edilen verilerin SPSS 17.0 ve 18.0 paket programları yardımıyla analiz edilerek yorumlanmasıyla araştırma sonuçlarına ulaşılmıştır.

### 5.3. Araştırmanın Bulguları

Araştırmada öncelikle katılımcıların özellikleri ile ilgili genel bir bilgi edinilmeye çalışılmıştır. Bu amaçla katılımcılara; cinsiyetleri, eğitim düzeyleri, deneyimleri, çalışan sayıları ve şirketteki pozisyonları ile ilgili kapalı uçlu sorular yöneltilmiştir. İlk olarak ankete katılanların cinsiyet dağılımları incelendiğinde katılımcıların büyük çoğunluğunu erkeklerin oluşturduğu görülmektedir. Katılımcıların cinsiyetlere göre dağılımı Tablo 1'de yer almaktadır.

**Tablo 1:** Ankete Katılanların Cinsiyet Dağılımı

	Frekans	Yüzde
Kadın	4	11,1
Erkek	32	88,9
<b>Toplam</b>	36	100

Tablo 1'den de görülebileceği gibi ankete katılanların %11,1'i kadın, %88,9'u erkektir. Ankete katılanların cinsiyetlere göre dağılımı her ne kadar orantısız gibi gözükse de, TÜRMÖB'dan edinilen bilgilere dayanılarak Türkiye'de aktif bir şekilde çalışan YMM'lerin sadece %7'sinin kadın olduğu düşünüldüğünde anketimizde belirlenen oranın çok büyük ölçüde gerçeği yansıttığı söylenebilmektedir.

**Tablo 2:** Ankete Katılanların Eğitim Düzeyleri

Eğitim Düzeyi	Frekans	Yüzde
Lisans	32	88,9
Yüksek Lisans	0	0
Doktora	4	11,1
<b>Toplam</b>	36	100

Tablo 2’de ise katılımcılara ilişkin eğitim düzeyleri yer almakta olup, katılımcıların %88,9’unun lisans, %11,1’inin doktora mezunu olduğu belirlenmiştir.

Katılımcıların mesleki deneyimlerinin dağılımı incelendiğinde deneyimli meslek mensuplarının ankete daha fazla ilgi gösterdiği belirlenmiştir. Katılımcıların 16,7’sinin 1-5, %22,2’sinin 6-10 yıllık ve %61,1’inin 11 yıl ve daha fazla yıllık deneyime sahip oldukları tespit edilmiştir. Buna göre katılımcıların mesleki deneyimlerinin toplam içindeki dağılımları Tablo 3’deki gibidir.

**Tablo 3:** Ankete Katılanların Mesleki Deneyim Dağılımı

Mesleki Deneyim	Frekans	Yüzde
1 – 5 Yıl	6	16,7
6 – 10 Yıl	8	22,2
11 Yıl ve Üstü	22	61,1
<b>Toplam</b>	<b>36</b>	<b>100</b>

Katılımcıların şirketlerindeki çalışan sayıları incelendiğinde bağımsız denetim şirketlerinin genellikle az sayıda çalışana sahip oldukları belirlenmiştir. Tablo 4’den de görüleceği üzere SPBDYK’nın %66,7’sinin 1-5 kişi arasında, %33,3’sinin 11 ve üstü çalışana sahip olduğu tespit edilmiştir.

**Tablo 4:** Ankete Katılanların Şirketlerindeki Çalışan Sayısı

Çalışan Sayısı	Frekans	Yüzde
1 – 5 Kişi	24	66,7
6 – 10 Kişi	0	0
11 Kişi ve Üstü	12	33,3
<b>Toplam</b>	<b>36</b>	<b>100</b>

Katılımcıların genel özellikleri belirlendikten sonra Türkiye’de denetim yapmakla yetkilendirilmiş bu kişiler tarafından adli muhasebecilik mesleğinin farkındalığı tespit edilmeye çalışılmıştır. Evet – Hayır şeklinde sorulan sorulara verilen cevaplar Tablo 5’de yer almaktadır. Bu tablodan da görüldüğü üzere ankete katılan bağımsız denetçilerin tamamı adli muhasebe ifadesini duymuş ancak sadece %38,9’u adli muhasebe alanıyla ilgili yeterli düzeyde bilgi sahibi olduğunu belirtmiştir. Bunun en temel nedeni de bağımsız denetçilerin konuyla ilgili gerek seminerlere gerekse sertifika programlarına ilgi göstermemeleridir. Bununla birlikte bağımsız denetçilerin %50’si ileride adli muhasebeci olmayı düşünmektedir.

**Tablo 5:** Katılımcıların Adli Muhasebecilik Mesleğine Yönelik Farkındalık Düzeyleri

	Evet %	Hayır %
Adli Muhasebe ifadesini duydum.	100	-
Adli muhasebe mesleğiyle ilgili yeterli düzeyde bilgi sahibiyim.	38,9	61,1
Adli Muhasebe konusuyla ilgili seminerlere katıldım.	-	100
“Adli Muhasebe Uzmanı” sertifikası sahibiyim.	-	100
İleride “Adli Muhasebe Uzmanı” Sertifikası almayı istiyorum.	50	50
Adli Muhasebe ve Bağımsız Denetim uygulamaları arasında önemli farklılıklar vardır.	72,2	27,8
Ülkemizde adli muhasebe mesleğine önemli ölçüde ihtiyaç vardır.	77,8	22,2

Anket sonuçlarına üzerinde durulması gereken bir diğer önemli nokta bağımsız denetçilerin yaklaşık %80’lik önemli bir bölümünün adli muhasebecilik mesleğine ihtiyaç duyulduğunu düşünmeleridir. Bağımsız denetçilerin yaklaşık %39’luk bir bölümü adli muhasebe ile ilgili yeterli bilgiye sahip olmamalarına rağmen bu görüşü desteklemişlerdir. Bu durum bağımsız denetçilerin mevcut denetim sistemini yetersiz bulmalarından kaynaklanabilmektedir. Adli muhasebecilik mesleğine duyulan ihtiyaç ile mevcut denetim sisteminin yetersiz olduğu düşüncesi arasındaki ilişkiyi istatistiksel olarak analiz edildiğinde de bu iki görüş arasında yüksek bir korelasyon olduğu görülmüştür. Analiz için öncelikle verilerimizin normal dağılıma sahip olup olmadıkları ölçülmüştür. Bu amaçla gözlem sayısı 30’dan fazla olduğu için Kolmogorov-Smirnov testi kullanılmıştır. Test sonucundan elde edilen anlamlılık düzeyi 0,05’ten küçük olduğu için verilerin normal dağılım göstermediği sonucuna ulaşılmış ve bu nedenle parametrik olmayan hipotez testlerinden amacımıza en uygun olan Spearman’s Rank Order Korelasyon testi uygulanmıştır. Bu test iki değişken arasındaki ilişkinin derecesini ölçmektedir (Demirgil, 2008: 110). Test Sonuçları Tablo 6’da yer almaktadır.

**Tablo 6:** Adli Muhasebecilik Mesleğine Duyulan İhtiyaç ile Mevcut Denetim Sisteminin Yetersizliği Arasındaki İlişki

			<i>Adli Muhasebe Mesleğine Duyulan İhtiyaç</i>	<i>Mevcut Denetim Sisteminin Yetersizliği</i>
<b>Spearman Korelasyonu</b>	<i>Adli Muhasebe Mesleğine Duyulan İhtiyaç</i>	Korelasyon Katsayısı	1,000	,606
		Sig. Değeri		,250
		Anket Sayısı	36	36
	<i>Mevcut Denetim Sisteminin Yetersizliği</i>	Korelasyon Katsayısı	,606	1,000
		Sig Değeri	,250	.
		Anket sayısı	36	36

Tablo 6’dan da görüleceği üzere anlamlılık düzeyi olan  $0,250 > 0,05$ ’den büyük olduğu için adli muhasebecilik mesleğine duyulan ihtiyaç ile mevcut denetim sistemi arasında

anamlı bir ilişki olduğu ve aralarında 0,606'lık pozitif yönlü ve önemli büyüklükte bir korelasyon olduğu tespit edilmiştir. Buna göre istatistiksel olarak da bu iki görüş arasındaki ilişki doğrulanmaktadır.

Adli muhasebecilik mesleğine yönelik ihtiyaç belirlendikten sonra adli muhasebecilik mesleğinin ülkemizdeki mevcut durumu ortaya konulmaya çalışılmıştır. Bu amaçla mevcut duruma ilişkin sorular faktör analizi yardımıyla gruplandırılmıştır. Faktör analizi birbirleriyle ilişkili değişkenleri anlamlı ve birbirinden bağımsız faktörler haline getiren çok değişkenli istatistik tekniklerinden biridir. Ancak faktör analizi yaparak verileri gruplandırmak için öncelikle veri setinin faktör analizine uygun olup olmadığının test edilmesi gerekmektedir. Bu amaçla Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) Testi ve Bartlett Testi uygulanmıştır. KMO Testi gözlenen korelasyon katsayılarının büyüklüğü ile kısmi korelasyon katsayılarını karşılaştıran bir indekstir ve değişkenler arası korelasyonlar ne kadar yüksekse değişkenlerin ortak faktörler oluşturma olasılıkları da o kadar yüksek olmaktadır. Bu nedenle KMO oranının 0,5'den büyük olması gerekmektedir. Bartlett testi ise değişkenlerin en azından bir bölümünün arasında yüksek korelasyon olması olasılığını test etmektedir. Bunun içinde testin anlamlılık düzeyinin 0,05'de küçük olması gerekmektedir. (Eroğlu, 2008: 321-322)

KMO ve Bartlett testinin anketin 4. bölümünde yer alan ve adli muhasebecilik mesleğinin ülkemizdeki mevcut durumuna yönelik 10 soruya uyguladığımızda, soruların faktör analizine uygun olduğu sonucuna varılmıştır. Test sonuçları Tablo 7'de görüldüğü gibidir.

**Tablo 7:** Faktör Analizi İstatistikleri (Faktör Analizine Uygunluğun Belirlenmesi)

Kaiser-Meyer-Olkin Örneklem Yeterliliğinin Ölçümü		,657
Bartlett Testi	Yaklaşık Ki-Kare	661,015
	Sig. Değeri	,000

Tablo 7'den anlaşılacağı üzere KMO testinin sonucu,  $0,657 > 0,5$  olduğundan soruların faktör analizi için uygun olduğu söylenebilmektedir. Ayrıca Bartlett Testi'nin anlamlılık düzeyinin  $< 0,05$  olması testin anlamlı olduğunu göstermektedir.

Soruların faktör analizine uygunluğu belirlendikten sonra faktörlerin sayısı tespit edilmiştir. Özdeğer istatistiği 1'den büyük olan faktörler anlamlı olarak kabul edilmektedir. Buna göre Tablo 8'den de görüleceği üzere faktör analizi sonucunda adli muhasebecilik mesleğinin ülkemizdeki mevcut durumunun 3 faktörde gruplandığı belirlenmiştir.



**Tablo 8:** Faktör Analizi İstatistikleri (Faktör Sayısının Belirlenmesi)

Değişkenler	Özdeğer İstatistikleri			Rotasyona Tabi Faktörler		
	Toplam	Varyans %	Kümülatif %	Toplam	Varyans %	Kümülatif %
1	4,009	40,095	40,095	2,675	26,755	26,755
2	2,108	21,080	61,175	2,649	26,485	53,240
3	1,113	11,132	72,307	1,907	19,067	72,307
4	,773	7,729	80,036			
5	,700	7,004	87,040			
6	,492	4,920	91,960			
7	,298	2,981	94,941			
8	,225	2,249	97,190			
9	,171	1,708	98,898			
10	,110	1,102	100,000			

Bu faktörlerin isimlendirilmesi ise döndürülmüş faktör matrisi ile mümkün olmaktadır. Bu matriste bir değişken hangi faktör grubu altında mutlak değer olarak büyük ağırlığa sahipse o değişken o gruba ait demektir (Eroğlu, 2008: 330). Buna göre çalışmada oluşturulan döndürülmüş faktör matrisi Tablo 9’da yer almaktadır.

**Tablo 9:** Faktör Analizi İstatistikleri (Faktör İsimlerinin Belirlenmesi)

	<i>Döndürülmüş Faktör Matrisi</i>		
	1	2	3
Ülkemizde muhasebe meslek mensupları dava desteği hizmeti sağlamaktadır. (Soru 9)	,810	,038	-,070
Ülkemiz, mevcut yasal düzenlemeler açısından adli muhasebe mesleğinin uygulanmasına hazırdır. (Soru 5)	,757	-,065	,415
Ülkemizdeki işletmelerde hile ve yolsuzluklar önemli ölçüde kayıplara neden olmaktadır. (Soru 4)	-,753	,073	,047
Ülkemizde adli muhasebe mesleğini tam anlamıyla yerine getirebilecek nitelikte olan meslek mensuplarının sayısı yeterli düzeydedir. (Soru 8)	,729	,303	,308
Mevcut muhasebe meslek mensuplarının sadece bir sertifika programıyla tam anlamıyla bir adli muhasebe uzmanı olmaları mümkündür. (Soru 10)	,554	,439	,453
Hile ve yolsuzlukların tespitinde ülkemizdeki denetim faaliyetleri yeterli düzeydedir. (Soru 1)	,069	,892	,053
Ülkemizde bilirkişilik müessesesi etkin olarak işlemektedir. (Soru 2)	-,044	,847	-,006
Hile ve yolsuzluklarla mücadelede ülkemizdeki yasal düzenlemeler yeterli düzeydedir. (Soru 3)	,054	,700	,261
Ülkemizdeki eğitim sistemi adli muhasebe eğitimi için uygundur. (Soru 6)	,054	,052	,943
Ülkemizde adli muhasebecilerin staj yapmasına imkan sağlayacak kurum ve kuruluşlar yeterli düzeydedir. (Soru 7)	,170	,589	,683

Tablo 9'dan da görüleceği üzere, 5., 8., 9., ve 10.sorular ilk grubu; 1., 2. ve 3. sorular ikinci grubu; 6. ve 7. sorular ise üçüncü grubu oluşturmuş ve 4. Soru herhangi bir gruba dahil edilememiştir. Bu sorulardan yararlanarak aşağıdaki faktörler oluşturulmuştur:

- Faktör 1: Ülkemizde adli muhasebecilik mesleğinin uygulanmaya başlamasına yönelik altyapının yeterliliği
- Faktör 2: Ülkemizde mevcut denetim sisteminin yeterliliği
- Faktör 3: Ülkemizdeki adli muhasebe eğitiminin yeterliliği

Faktörlerin oluşturulmasından sonra adli muhasebecilik mesleğinin ülkemizdeki mevcut durumuna ilişkin oluşturulan hipotezler aşağıdaki gibidir.

1. H<sub>0</sub>= Faktör 1'in ortalaması ile ölçeğin ortanca değeri olan "3" arasında anlamlı bir fark yoktur.

H<sub>1</sub>= Faktör 1'in ortalaması ile ölçeğin ortanca değeri olan "3" arasında anlamlı bir fark vardır.

2. H<sub>0</sub>= Faktör 2'nin ortalaması ile ölçeğin ortanca değeri olan "3" arasında anlamlı bir fark yoktur.

H<sub>1</sub>= Faktör 2'nin ortalaması ile ölçeğin ortanca değeri olan "3" arasında anlamlı bir fark vardır.

3. H<sub>0</sub>= Faktör 3'ün ortalaması ile ölçeğin ortanca değeri olan "3" arasında anlamlı bir fark yoktur.

H<sub>1</sub>= Faktör 3'ün ortalaması ile ölçeğin ortanca değeri olan "3" arasında anlamlı bir fark vardır.

Hipotezleri test etmek içinse öncelikle verilerimizin normal dağılıma sahip olup olmadıkları ölçülmüştür. Bu amaçla gözlem sayısı 30'dan fazla olduğu için Kolmogorov-Simirnov testi kullanılmıştır. Test sonucundan faktör 1 için anlamlılık düzeyi: 0,003; faktör 2 için anlamlılık düzeyi: 0,000; faktör 3 için anlamlılık düzeyi: 0,002 olarak tespit edilmiştir. Faktörlerin hepsinin anlamlılık düzeyleri 0,05'ten küçük olduğu için verilerin normal dağılım göstermediği sonucuna ulaşılmıştır. Bu nedenle hipotezler ancak parametrik olmayan hipotez testleri kullanılarak test edilebilmiştir. Bu hipotez testlerinden amacımıza en uygun olanı ise Tek Örneklem Wilcoxon Signed Ranks Testidir. Bu test parametrik testlerden Tek Örneklem T-Testinin karşılığı olup değişkenlerin sabit bir değerden farklılıklarının anlamlılığını ölçmektedir (Moore, 2007: 209). Oluşturulan hipotezlerin faktörlerin ortanca değeri olan "3"den anlamlı ölçüde farklı olup olmadıklarını ölçmek amacıyla kullanılan bu testin sonuçları Tablo 10'da yer almaktadır.

**Tablo 10:** Tek Örneklem Wilcoxon Signed Ranks Testi

	Test	Sig. Değeri	Karar
Faktör 1	Tek örneklem Wilcoxon Signed Ranks Testi	0,000	Ho Red
Faktör 2	Tek örneklem Wilcoxon Signed Ranks Testi	0,000	Ho Red
Faktör 3	Tek örneklem Wilcoxon Signed Ranks Testi	0,000	Ho Red

Tablo 10'dan görüldüğü gibi test sonucunda ulaşılan anlamlılık düzeyleri  $< 0,05$  olduğundan tüm faktörler için oluşturulan  $H_0$  hipotezleri reddedilmektedir. Yani faktörlerin ortalama değerden olan farklarının istatistiksel olarak anlamlı olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Her bir faktörün ortalama değerden anlamlı bir ölçüde farklı olması mevcut durumun tespitine yönelik yapılacak olan yorumların güvenilirliğini sağlamaktadır. Buna göre araştırma sonucunda YMM şirketleri ve SPBDYK'nın mevcut duruma ilişkin görüşleri Tablo 11'da görüldüğü gibidir.

**Tablo 11:** Mevcut Durumu Açıklayan Faktörlerin Ortalamaları

Faktörler	Faktör Ortalamaları
Faktör 1	2,5
Faktör 2	2,07
Faktör 3	2,13

Tablo 11'den de anlaşılacağı üzere her üç faktöründe ortalaması 3'ün altındadır. Buna göre ülkemizde mevcut denetim sisteminin, adli muhasebecilik mesleğinin uygulanmaya başlamasına yönelik altyapının ve adli muhasebe eğitiminin YMM ve bağımsız denetçiler tarafından yetersiz bulunduğu söylenebilmektedir.

## 6. Sonuç

1980'li yıllardan itibaren başta ABD ve Kanada olmak üzere pek çok gelişmiş ülkede hızla yaygınlaşan adli muhasebecilik mesleği Türkiye'de aynı gelişimi henüz gösterememiştir. Meslekle ilgili herhangi bir düzenlemenin henüz bulunmadığı ülkemizde adli muhasebe konusuna uygulamacıların ilgisi son birkaç yılda kendini göstermeye başlamıştır. Ancak yaşanan gelişmelerin hiçbiri mesleğin uygulanmaya başlanabilmesi açısından yeterli değildir. Bu açıdan ülkemizde adli muhasebecilik adli muhasebecilik mesleğine duyulan ihtiyaç göz önünde bulundurularak hazırlanan bu çalışmada denetim mesleğinin ülkemizdeki uygulayıcıları olan SPBDYK'nın görüşleriyle adli muhasebecilik mesleğinin ülkemizdeki mevcut durumu değerlendirilmiştir.

Bu değerlendirmelere göre öncelikle bağımsız denetçilerin tamamı adli muhasebe ifadesini duymakla birlikte sadece yaklaşık %40'ı yeterli düzeyde bilgi sahibi olduklarını belirtmişlerdir. Bu durum ülkemizde adli muhasebecilik mesleğinin henüz uygulamada yaygınlaşmadığının bir göstergesidir. Köklü bir mesleğin yerleşmesi ne yazık ki bireysel çabalarla mümkün olamamaktadır. Bu nedenle akademik çevre tarafından verilen seminerler

ve İSMMMO tarafından verilen sertifika programı mesleğin ülkemizdeki gelişimi açısından kesinlikle yeterli değildir.

Bununla birlikte mevcut meslek mensuplarının yaklaşık %80'lik önemli bir bölümü adli muhasebecilik mesleğine ülkemizde büyük bir ihtiyacın olduğunu düşünmektedirler. Buna göre bağımsız denetçilerin yaklaşık %40'lık bir bölümü adli muhasebe ile ilgili yeterli bilgiye sahip olmamalarına rağmen bu görüşü desteklemiştir. Bu durum bağımsız denetçilerin mevcut denetim sistemini yetersiz bulmalarından kaynaklanmaktadır. Bağımsız denetçiler ülkemizde hile ve yolsuzlukların tespitinde denetim faaliyetlerinin yetersiz olması nedeniyle adli muhasebecilik mesleğine ihtiyaç duymaktadırlar. Ancak bu ihtiyaca karşın ülkemizde adli muhasebe mesleğinin mevcut gelişimi henüz yeterli düzeyde değildir. mesleğinin ülkemizdeki mevcut durumu ortaya konulmaya çalışılmıştır. Bu doğrultuda çalışmada adli muhasebecilik mesleğinin mevcut durumuna ilişkin meslek mensuplarına yöneltilen sorular faktör analizi yardımıyla gruplandırılmış ve üç temel grup elde edilmiştir. Bu grupların başlıkları yine yapılan analizler sonucunda; adli muhasebecilik mesleğinin uygulanmaya başlamasına yönelik altyapının yeterliliği, mevcut denetim sisteminin yeterliliği ve adli muhasebe eğitiminin yeterliliği olarak belirlenmiştir. Daha sonra her bir grubun yeterliliği bağımsız denetçilerin görüşlerine dayanarak ölçülmüş ve sonuç olarak ülkemizde adli muhasebecilik mesleğinin uygulanmaya başlamasına yönelik altyapının, mevcut denetim sisteminin ve adli muhasebe eğitiminin yetersiz olduğu tespit edilmiştir.

Ülkemizde adli muhasebecilik mesleğine duyulan ihtiyaca karşın mesleğin mevcut durumunun yetersiz olması ülkemizde mesleğin geliştirilmesinin gerekliliğini göstermektedir. Ancak bu gelişimin köklü ve yerleşik olabilmesi için kanun ve düzenlemelerin de desteğinin alınması gerekmektedir. Bu nedenle öncelikle Türk Ceza Kanunu, Türk Ticaret Kanunu ve Hukuk Muhakemeleri Kanunu gibi ilgili kanunlarla mesleğin özellikle dava desteği ve uzman tanıklık görevlerinin düzenlenmesi gerekmektedir. Bu düzenlemelerin yanı sıra mesleğin uygulamada kabul edilebilmesi için “adli muhasebecilik” ifadesinin 3568 no'lu meslek yasası ile düzenlenmesi ve özel sertifikalar yerine resmi bir kurum tarafından sınavla belgesinin verilmesi gerekmektedir. Böylece adli muhasebeciliğin ülkemizde bilinen bir meslek haline dönüşmesi ve yaygınlaşması sağlanabilecektir. Ancak tüm bu uygulamalar sadece mesleğin gerektirdiği eğitime sahip kişilerin mevcut olması durumunda başarı getirebilecektir. Oysa ülkemizde adli muhasebe eğitimi yetersiz düzeydedir. Bu nedenle başta yüksek öğretim kurumları olmak üzere adli muhasebe uygulamalarına yönelik verilen eğitimler yaygınlaştırılmalıdır.

Sonuç olarak adli muhasebecilik mesleğine yönelik tüm yetersizlikler göz önünde bulundurulduğunda mesleğin ülkemizde gerçek anlamda uygulanabilmesi için kapsamlı bir alt yapı hazırlığının tamamlanması gerektiği söylenebilmektedir. Bu koşullar tamamlanmadan mevcut meslek mensuplarının sadece birkaç aylık eğitimlerle adli muhasebe uzmanı belgesine sahip olmaları mesleğin sadece kağıt üzerinde bir isim olarak kalmasına ve amacından uzaklaşmasına neden olacaktır. Bu açıdan mesleğe yönelik lisans ve yüksek lisans seviyesinde

programlar oluşturarak, staj imkanları yaratarak, meslek yasası ve ilgili kanunlarla mesleğin tüm ilkelerinin somutlaştırılmasını sağlayarak ülkemizde muhasebecilik mesleğini daha saygın bir yere getireceği düşünülen adli muhasebecilik mesleğinin etkin bir şekilde gelişimi sağlanacaktır.

### **KAYNAKLAR**

- Aktaş Hüseyin - Gökhan Kuloğlu, (2008). “Adli Muhasebe ve Adli Muhasebecilik Mesleği”, *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, Yıl 8, Sayı 25, s.101-120
- Albrecht W. Steve – Conan C. Albrecht – Chad Albrecht – Mark F. Zimbelman, (2009). *Fraud Examination*, Third Edition, Cengage Learning, Inc, USA.
- APCPS. (2009), “The Evolution of the CFF Credential”, “The Practicing CPA- The Newsletter of the AICPA Private Companies Practice Section, July/August, p.1-8
- Boys, Jenni. (2008), “Forensic Accounting in New Zealand: Exploring The Gap Between Education And Practice”, *AFAANZ Conference*, 6-8 July, Sydney, Australia
- Bozkurt, Nejat. (2000), “Muhasebe Ve Denetim Mesleğinde Yeni Bir Alan: Adli Muhasebecilik”, *Yaklaşım Dergisi*, Yıl:8, Sayı:94, Ekim, s.56-61
- Brenner, John C. (2004), *Forensic Science An Illustrated Dictionary*, CRC Pres, USA
- Buckstein, Jeff. (2011), “Forensic Accounting, Part 1: Far From a Recent Phenomenon”, [http://www.cga\\_pdnet.org/Non\\_VerifiableProducts/ArticlePublication/ForensicAccounting/ForensicAccounting\\_p1.pdf](http://www.cga_pdnet.org/Non_VerifiableProducts/ArticlePublication/ForensicAccounting/ForensicAccounting_p1.pdf), (10.08.2011)
- Clark, Franklin – Ken Diliberto. (1996), *Investigating Computer Crime*, CRC Press, USA
- Crumbley, D. Larry – Lester E. Heitger - G. Stevenson Smirth. (2007), *Forensic and Investigative Accounting*, Third ed.,CCH Incorporated, USA.
- D'Ath, Jacqueline. (2008), “Forensic Accounting Is Here To Stay”, *Chartered Accountants Journal*, Vol.87, No.3, April, p.12-14
- Demirgil, Hakan. (2008), “Parametrik Olmayan Hipotez Testleri”, *SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri*, Ed. Şeref Kalaycı, Asil Yay., Ankara
- DiGabriele, James A. (2008), “An Empirical Investigation of the Relevant Skills of Forensic Accountants”, *Journal of Education for Business*, Vol.83, No.6, July/August, p.331-338
- DiGabriele, James A. (2009), “Implications of Regulatory Prescriptions And Audit Standards On The Evolution Of Forensic Accounting in The Audit Process”, *Journal of Applied Accounting Research*, Vol. 10 No. 2, p. 109-121

- Eroğlu, Abdullah, (2008), “Faktör Analizi”, SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri, Ed. Şeref Kalaycı, Asil Yay., Ankara
- Fujinama, Aki. (2002), “Globalization and The Role of The Accounting Profession in The 21st Century”, The 16th World Congress of Accountants, Hong Kong, November 18 – 21
- Gray, Dahli. (2008), “Forensic Accounting And Auditing: Compared And Contrasted To Traditional Accounting And Auditing”, *American Journal of Business Education*, Vol.1, No.2, Fourth Quarter, p.115-126
- Grippio Frank J. – J.W. Ted Ibex, (2003). “Introduction To Forensic Accounting”, National Public Accountant, June, p.4-5
- Gunasegaran, Muthusamy –Mohammed Quaddus –Robert Evans. (2010), "Behavioral Intention to Use Forensic Accounting Services: A Critical Review of Theories and an Integrative Model." *The Business Review, Cambridge 15*, pp.42-48. (PUB-CBS-GSB-DRJ-58498 C1 verified)
- Gülten Selçuk - İlyas Kocaer, (2011). Adli Muhasebe Uygulamaları, Ankara Ofset, Ankara
- Hao, Xianghua. (2010), “Analysis of the Necessity to Develop the Forensic Accounting in China”, *International Journal of Business and Management* Vol. 5, No. 5; May, p. 185-187
- Harris, Cindy K., - Amy M Brown. (2000), “The Qualities of a Forensic Accountant”. *Pennsylvania CPA Journal*, Vol. 71, No. 1, p.2-3
- Houck, Max M. – Mary-Jo Kranacher – Bonnie Morris – Richard A. Riley – Jr. James Robeiton – Joseph T. Wells. (2006), “Forensic Accounting as an Investigative Tool: Developing a Model Curriculum for Fraud and Forensic Accounting”, *The CPA Journal*, Vol.76, No.8, p.68-70
- Hukuk Muhakemeleri Kanunu, Kanun No: 6100, 04.02.2011 Tarihli Resmi Gazete, Sayı: 27836
- Kasum, A. Sadiq. (2009), “The Relevance Of Forensic Accounting To Financial Crimes In Private And Public Sectors Of Third World Economies: A Study From Nigeria” The 1st International Conference on Governance Fraud Ethics and Social Responsibility, Edirne, April, p.1-12
- Kaya, Uđur. (2005), “Muhasebe Mesleğinde Adli Muhasebe Uzmanlığı ve Türkiye Açısından Gerekliliği”, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Cilt 7, Sayı 1, s.49-64

- Kuloğlu, Gökhan. (2007), *Adli Muhasebe Kapsamında Kredi Kartı Dolandırıcılıkları ve Türkiye Örneği*, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Danışman: Hüseyin Aktaş, Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Manisa
- Messmer, Max. (2004), “Exploring Options in Forensic Accounting”, *National Public Accountant*, Vol. 5, Dec/Jan, p. 19–20
- Minniti Robert K., Introduction to Forensic Accounting, <http://www.imavalleyofthesun.org/Imports/Introduction%20to%20Forensic%20Accounting%20-%20Book.pdf>, (08.01.2011)
- MK Brazil, “Forensic Accounting and Litigation Support”, Service Brochures, <http://www.mkbrazil.com/publications/Service%20Brochures/Forensic%20Accounting.pdf>, (07.07.2011)
- Mohd, Sarif Ibrahim - Abdullah Mazni. (2007), “An Overview of Forensic Accounting in Malaysia” *International Conference on Business and Information*, July 11-13, Tokyo
- Moore, David S.. (2007), *The Basic Practice of Statistics*, 4th edition, W.H. Freeman and Compony NewYork
- Nolan, Kenneth. (2008), “Forensic accounting”, *Long Island Business News*, Vol. 55, No. 61, December, p. 33A-34A
- Chukwunedu, Okaro S. - Emma I. Okoye. (2011), “Forensic Accounting and Audit Expectation Gap – The Perception of Accounting Academics”, *SSRN Working Papers*, <http://ssrn.com/abstract=192086>, (07.06.2011)
- Okoye, Emma I. - Cletus O. Akenbor. (2009), “Forensic Accounting In Developing Economies -Problems And Prospects”, *The University: Advanced Research Journal*, Vol.1, No:1, ,July-Sept, p.1-13
- Okunbor, Jonathan A. - Osasumwen Obaretin. (2010), “Effectiveness of the Application of Forensic Accounting Services in Nigerian Corporate Organisations”, *AAU Journal of Management Sciences*, Vol. 1, No. 1, December, p.171-184
- Özkul, Fatma Ulucan– Pınar Pektekin. (2009), “Muhasebe Yolsuzluklarını Tespitinde Adli Muhasebecinin Rolü Ve Veri Madenciliği Tekniklerinin Kullanılması”, *Muhasebe ve Bilim Dünyası Dersi*, Cilt 11, Sayı 4, s.57-87
- Paranjape, Minal - Rupali Sheth. (2011), “A study of creative accounting and forensic accounting as interlinked trends in accounting”, *International Journal For Business, Strategy and Management*, Vol.1, No.1, p.1-8
- Pazarçeviren Selim Yüksel, (2005).“Adli Muhasebecilik Mesleği”, *Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt 1, Sayı 2, s.1-19

- Ramaswamy, Vinita. (2005), "Corporate Governance and the Forensic Accountant", *The CPA Journal*, Vol.70, No.,3, p.68-70
- Rezaee Zabihollah - Gerald H. Lander - Alan Reinstein. (1992), "Forensic Accounting: Challenges and Opportunities." *The Ohio CPA Journal*, August, p.20–25
- Rezaee Zabihollah - Gerald H. Lander. (1996). "Integrating Forensic Accounting Into The Accounting Curriculum", *Accounting Education (JAI)*, Vol.1, No.2, p.147-163
- Sapir, Gil. (2008), "Forensic Science, Ethics And The Expert Witness", *The Science of DNA Profiling Bioinformatics 6th Annual Conference*, Ohi
- SEC. (2003), Rule and Regulations, "Strengthening the Commission's Requirements Regarding Auditor Independence, No: 33-8183A, 26.03.2003" and "Improper Influence on Conduct of Audits, No: 34-47890, 27.06. 2003"
- Singleton Tommie W. - Aaron J. Singleton, (2010). *Fraud Auditing and Forensic Accounting*, Fourth Edition, John Wiley & Sons, Inc
- Telpner, Zeph – Michael Mostek. (2003), *Expert Witnessing in Forensic Accounting: A Handbook for Lawyers and Accountants*, CRC Press, USA
- Thornhill William T., (1995). *Forensic Accounting – How to Investigate Financial Fraud*, Richard D. Irwin Inc., New York.
- Toraman Cengiz - Hasan Abdioğlu- Burcu İşgüden. (2009), "Aklama Suçunun Önlenmesine Yönelik Çabalar: Adli Muhasebecilik Mesleği Ve Uygulamaları", *Afyon Kocatepe Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi*, Cilt 11, Sayı 1, s.17-55
- Uzay, Şaban. (2004) "21. Yüzyılın Başında Muhasebe Mesleğini Etkileyen Gelişmeler Ve Geleceğe Yönelik Değerlendirmeler" *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı: 67, Haziran, s.229-248
- Vinten, Gerald. (2002), "The Corporate Governance Lessons of Enron", *Corporate Governance*, Vol.2, No.4, p.4-9
- Watters, Michael – K. Michael Casey – Joseph Humphrey – Gary Linn. (2007), "Cpa Firms Offering Of Forensic Services Surprisingly Consistent Over Time: Are Cpa's Missing Out On A Forensic Accounting Gold Rush", *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, Vol. 11, No 2, p.89-95
- Zysman, Alan "Forensic Accounting Demystified", [http://www.forensicaccounting.com/three\(5\).htm#start](http://www.forensicaccounting.com/three(5).htm#start), (08.07.2011)