



# Kesit Akademi Dergisi

The Journal of Kesit Academy

ISSN: 2149 - 9225

Yıl: 5, Sayı:19, Haziran 2019, s. 150-168

**Tuğba DENİZ**

İstanbul Aydın Üniversitesi, İşletme, tubaa\_deniz@hotmail.com

**Yrd. Doç. Dr. Beyhan Hilal YASLIDAĞ**

## **ADLİ MUHASEBE VE ADLİ MUHASEBECİLİK MESLEĞİNİN GELİŞTİRİLMESİ ÜZERİNE BİR İNCELEME**

### **Özet**

Kurumlarda gerçekleştirilen muhasebe hilelerinin ve bu hilelerin sebep olduğu mali zararın oldukça büyük boyuta ulaşması, ticari ve ekonomik çatışmalar, yaratıcı, bulanık muhasebe ve benzeri mali tablo kullanıcılarını aldatmaya ilişkin girişimlerin fazlaşması; muhasebe mesleğinin kapsamını büyüterek, “Adli Muhasebe” şeklinde nitelendirilen alanın oluşmasını sağlamıştır. Bu çalışmanın amacı, adli muhasebecilik mesleğine yönelik farkındalık düzeyi, adli muhasebecilik mesleğinde ihtiyaç duyulan konular ve adli muhasebe eğitiminin engelleyicilerinin belirlenmesinin yanında adli muhasebecilik mesleğinin Türkiye’de gelişimine yönelik öneriler getirilmesidir. Dünyada adli muhasebecilik mesleği anlatılmış ve Türkiye’de uygulanabilirliği konusunda önerilerde bulunulmaya çalışılmıştır. Araştırmanın temel hedefi doğrultusunda niceliksel araştırma metodlarından olan anket yöntemi uygulanmıştır. Araştırma sonuçlarına dayanılarak Adli muhasebe mesleğinin duyulma oranının oldukça yüksek olmasına karşın adli muhasebe konusunda yeterli bilgiye sahip olunmasının oldukça düşük olduğu söylenebilir. Bunun yanı sıra katılımcılar Türkiye’de adli muhasebecilik mesleğine ihtiyaç olduğu konusunda hem fikirdir.

**Anahtar Kelimeler:** Muhasebe, Adli Muhasebe, Adli Muhasebecilik Mesleği

## AN INVESTIGATION INTO THE DEVELOPMENT OF FORENSIC ACCOUNTING AND THE FORENSIC ACCOUNTANCY PROFESSION

### Abstract

Amounts of corporate accounting fraud, commercial and economic conflicts, and creative or fuzzy accounting to defraud account holders are increasing. Such cases cause enormous financial damage, necessitating the formation of a field called "Forensic Accounting". The purposes of this study are to examine the level of awareness of the forensic accountancy profession, the specific barriers towards sufficient training of forensic accountants, and the most pertinent subjects covered by forensic accounting. Furthermore, this study describes the forensic accountancy profession worldwide, and makes recommendations for its applicability in Turkey. As a quantitative research method, a survey was carried out. The results of this survey suggested that, although the ratio of hearings in the forensic accounting profession is quite high, the possession of sufficient knowledge regarding forensic accounting is quite low. The participants also agree on the need for the forensic accountancy profession in Turkey.

**Keywords:** Accounting, Forensic Accounting, Forensic Accountancy Profession

### 1. GİRİŞ

Adli muhasebe, yargıya intikal etmiş ya da henüz yargıya intikal etmemiş, fakat hukuksal bir anlaşmazlığa neden olacak olan bir tahkikata, bilhassa konunun büyük bölümünün muhasebe ile ilgili olduğu hukuksal anlaşmazlıklarda, sorgulama ve analiz yöntemlerinden yararlanarak gerçeğin ortaya çıkarılmasına yardımcı olacak kanıtları raporlamayı içermektedir (Terzi & Gülten, 2014).

Adli Muhasebe, mali tabloların bir mahkemede kullanılmaya hazır hale getirilmesi için denetim ve soruşturma becerilerinin kullanılması olarak tanımlanabilir. Bununla birlikte, birçok uygulaması ve varyasyonu vardır. Adli Muhasebecilik, boşanma anlaşmazlıklarını çözmekten büyük şirketlerde dolandırıcılıkları ortaya çıkarmaya kadar birçok konuda başvurulabilen bir merciidir. Dolandırıcılığın tespiti ve önlemenin günümüzdeki adli muhasebeciliğe olan talebi istikrarlı şekilde arttırmaya başlamıştır (Gülten, 2010, s. 310).

Adli Muhasebe terimi 1946 yılında Maurice Peloubet, tarafından ortaya konmuştur. Adli Muhasebe terimi, bir muhasebecinin bir hukuk mahkemesine sunulabilecek bilgileri temin etmek için finansal bilgi, teknoloji ve teknikler kullanması anlamına gelmektedir. "Forensic Accounting" yani adli muhasebe ifadesindeki "Forensic" terimi "Mahkemeye ait", anlamına gelmektedir. Bu doğrultuda "Adli Muhasebe", uygulayan bakımından "Adli Muhasebeci" olarak kullanım bulmaktadır (Bekçioğlu, Coşkun, & Gümüş, 2013).

Adli muhasebe, muhasebe mesleğinin bir uzmanlık alanı olup, fiili veya beklenen anlaşmazlıklar ya da dava kaynaklı görevleri içermektedir. Farklı bir ifade ile adli muhasebe, yasal inceleme için uygun olan ve en üst düzey güvence sağlayan muhasebe yönü olarak da görülebi-

Adli muhasebe, hukuki gözden geçirme ve en yüksek güvence seviyesinin sağlanması için uygun olan bir muhasebe unsuru olarak da görülebilir (Enofe, Agbonkpolor, & Edebiri, 2015, s. 306).

Adli muhasebe, dolandırıcılığa yanıt olarak evrimleşmiş bir muhasebe kolu olarak da algılanmaktadır. Adli muhasebe, finansal sahtekârlığın ortaya çıkmasında diğer tüm soruşturma alanlarını kapsamaktadır. Günümüzde mali dolandırıcılığın giderek daha fazla karmaşık hale gelmesi, cezai faaliyetlerde bulunan kişilerin başarılı bir şekilde soruşturulması ve sunulması adına gerekli olan araçlara adli muhasebenin eklenmesi şarttır (Modugu & Anyaduba, 2013, s. 281).

Adli muhasebecilerin temin ettikleri bilgilerin güvenilir olmasını sağlayan gerçekleri ortaya çıkaracak teknikleri kullandıkları gerçeğidir. Ceza adaleti sistemi "makul şüphenin ötesinde" bir kural uygular. Aynı şekilde, muhasebe dünyasında önemlilik, yanlış beyanlar için kabul edilebilirlik eşiği seviyesi olarak kullanılır. Adli Muhasebeciler için böyle bir şey yoktur. Numune testi genellikle yapılmaz. Bir zaman dilimindeki tüm kayıtlar incelenmektedir. Adli Muhasebecilerin dolandırıcılığı tespit etmek adına kullandığı araçlardan bir tanesi Donald Cressey'in sahtekârlık üçgenidir. Donald Cressey, bu aracı 1940'lı yıllarda bir sosyolog ve kriminolog olarak geliştirmiş olup dolandırıcılık tespitinde son derece uzmanlaşmıştır. Dolandırıcılık üçgeni, dolandırıcılık eyleminin gerçekleşmesi durumunda mevcut olması gereken üç özelliği göstermektedir. Bu üç özellik fırsat, mantığa bürüne ve baskıdır. Bir Adli Muhasebeci, bu üç özelliğin söz konusu olduğunu hissederse, dolandırıcılık tespiti yapılması kolaylaşmaktadır. Bunların yanında mesleki şüphecilik de ön plana çıkmaktadır (Saçaklı, 2011, s. 44).

## **2. ADLİ MUHASEBE OLGUSUNUN ORTAYA ÇIKIŞ NEDENLERİ**

Kurumlarda gerçekleştirilen muhasebe hilelerinin ve bu hilelerin sebep olduğu mali zararın oldukça büyük boyuta ulaşması, ticari ve ekonomik çatışmalar, yaratıcı, bulanık muhasebe ve benzeri mali tablo kullanıcılarını aldatmaya ilişkin girişimlerin fazlaşması; muhasebe mesleğinin kapsamını büyütürken, "Adli Muhasebe" şeklinde nitelendirilen alanın oluşmasını sağlamıştır. Gelişmiş toplumlarda sıklıkla yararlanılan Adli Muhasebe; adli çatışmalarda, muhasebeden, denetlemeden ve araştırma kabiliyetlerin yararlanmayı içermektedir. Adli süreç ve öncesinde yapılan araştırmalarda amaç, kanıtlara dayanan anlaşılır ve bağımsız raporlar sunmaktır (Pazarçeviren, 2005, s. 1).

Muhasebeciler, 1817 yılında Meyer Sefton davasından bu yana mahkeme vakalarında uzman tanık olarak kullanılmışlardır. Davaya, bir muhasebecinin bir mahkemede bilirkişi olarak kullanıldığına ilişkin bilinen ilk örnektir. Bu örnek, Adli Muhasebe mesleğinin nasıl başladığına ilişkin bilgi vermektedir. Meyer Sefton davasından daha önce de benzer teknikler ve hedefler kullanılmıştır ancak bu zamana kadar adli konularda tanımlanmış bir meslek olarak görülmemiştir. Adli Muhasebeciliğin en tanınmış vakalarından biri de Al Capone'u ele geçirmektir. Amerika Birleşik Devletleri'nde İç Gelirler Servisinde adli Muhasebecilerden oluşan bir ekip, 1931 yılında Al Capone'a karşı inkâr edilemez bir dava açılması adına bilgi toplamışlardır. Al Capone'a ilişkin bilgiler kumar, fahişelik ve diğer birçok yasadışı faaliyeti içermekte olup Al

Capone yalnızca bir muhasebecilik faaliyeti sonucunda yakalanabilmiştir. Al Capone olayının sembolik etkisiyle 1980'li yıllardan günümüze Amerika Birleşik Devletleri başta olmak üzere birçok ülkede önemli bir meslek olarak görülmeye başlanmıştır. Adli Muhasebe İngilizcede orijinal karşılığı "Forensic Accounting" olarak kullanılmaktadır (Karacan, 2012, s. 107).

Amerika Birleşik Devletleri'nde 1960'lı yıllarda Federal Soruşturma Bürosunda yedi yüzden fazla muhasebeci Özel Ajan çalıştırılmıştır. Amerika Birleşik Devletleri'nde Mali Suçlar Bölümünde bugüne kadar benzer bir seviyede istihdam sağlandığı görülmektedir. Mali dolandırıcılık davaları, İnternet üzerinden suçlar, kara para aklama ve diğer birçok ekonomik suçları araştırmaktadırlar. Amerika Birleşik Devletleri'nde Federal Soruşturma Bürosunda işe Mali Suçlar ekibi ile başlamadan önce altı haftalık yoğun eğitim programı uygulanmıştır. Adli muhasebeciler, mahkemede bulguları düzenli olarak sunar, soruşturma ve dava desteğinde bulunurlar. 1990 yılında Amerika Birleşik Devletleri'nde Federal Soruşturma Bürosunda, beyaz yakalı suçların gördükleri tüm davaların sadece yüzde 5'ini oluşturduğunu açıklamış, kurbanların maruz kaldığı maddi kayıpların yüzde 95'inden beyaz yakalı suçların sorumlu olduğunu belirtmiştir. Adli Muhasebe bu kayıpları hafifletmek ve mümkünse ortadan kaldırmak kurtarmak için kullanılmıştır (Manning, 2005).

### **2.1. Bir İşkolu Olarak Adli Muhasebe**

Bir adli muhasebecinin hile, dolandırıcılık ve benzeri durumları ortaya çıkarma sürecinde tarafların korunması için adil ve gerçek bir raporlama yapılması beklenmektedir (Enofe, Okpako, & Atube, 2013, s. 61).

Boritz, Kotchetova ve Robinson (2008) tarafından yapılan bir çalışmadan edinilen ampirik kanıtlar, adli muhasebecilerin denetmenlerden çok daha fazla dolandırıcılık tespit edebildiğini ortaya koymaktadır.

Adli denetim prosedürlerinin dolandırıcılık risklerini önemli ölçüde düşürmektedir. Ayrıca, araştırmalar, bilgisayar tabanlı sofistike analitik testleri kullanarak yapılan adli veri analizinin, dolandırıcılığı tespit etmede büyük kolaylık sağladığını vurgulamaktadırlar. Amerika Birleşik Devletleri genel muhasebe bürosu, yasal denetlemelerde sahteciliğin önlenmesi ve tespit edilmesi üzerinde güçlü bir vurgu yaparak Birleşik Devletler ve uluslararası standartlar belirleyicileri, finansal tabloların denetimi sırasında tahakküm risklerini göz önünde bulundurmak için adli muhasebecilerin sorumluluğunun arttırılması gerektiğini vurgulamaktadırlar (Eliezer & Emmanuel, 2015, s. 68).

Enyi (2009) denetim mekanizmasının yeterliliğinin ve uyumluluğunun kapsamlı bir değerlendirilmesi yapılırsa sahte faaliyetlerin kanıtı kolaylıkla keşfedilebileceği için yasal denetlemelerin adli soruşturmayı içermesi gerektiğini beyan etmektedir. Bütün bunlar dolandırıcılık önleme ve tespit etme amaçlıdır. Adli Muhasebecilerin sağladığı hizmetlere duyulan ilgi ve ihtiyaç, istikrarlı ve daha hızlı bir şekilde artmaktadır. 2005 yılında yaşanan Katrina Kasırgası, doğal felaket mağdurlarının kayıp tahminleri için sigorta şirketleri ile birlikte çalışmışlardır. Adli muhasebeciler poliçeyi ve kapsama alanını incelemiş ve kayıp eşyaların sınıflandırılmasının doğru bir şekilde muhasebeleştirildiğinin teyidini yapmışlardır. Boşanma, davaları da adli

muhasebecinin çalışma alanına girmektedir. Adli muhasebeciler ünlü Beatles şarkıcısı Paul McCartney'nin 2008 yılındaki boşanma davasında, onun gerçekten ne kadar zengin olduğunu araştırmak için çağırılmıştır. Adli Muhasebecilerden oluşan bir ekip, Paul McCartney'nin İsviçre'deki banka hesaplarındaki kasalarda saklanan kayıt dışı hamil tahvilleri bulunduğunu tespit etmişlerdir. Boşanma davalarında bu dolandırıcılık tespiti oldukça çok yaygındır.

Adli Muhasebe, geçtiğimiz 10 ila 15 yılda daha etkili olabilmesi için süreçlerini geliştirmiştir. Hindistan'daki Deloitte Adli Tıp Birliği'nden Rohit Mahajan, Ankit Doshi tarafından "Araştırmaların başında kitaplar ve kayıtlarla sınırlıydı ancak şimdi önemli bir istihbarat unsuru var" şeklinde ifade ettiği teknolojideki gelişmeler dolandırıcılığın gerçekleşmesi daha kolay hale getirmesinin yanında, adli Muhasebecilerin aynı teknolojiyi dolandırıcılıkla mücadele etmek için kullanmaları söz konusu olmuştur. Dünya genelinde adli muhasebeye olan ilgi, yakın tarihte büyük ilerleme kaydetmiştir. İş miktarına dayalı alanın büyümesinin 2013 ile 2018 yılları arasında yüzde 6,7'ye ulaşacağı tahmin edilmekte ve alanın getirdiği gelir de giderek artmaktadır. 2013 yılında sektör, 4,5 milyar dolar getirmiş olup 2018 yılına kadar 6,3 milyar dolar kazanması beklenmektedir (Chiang, 2013, s. 1).

Adli Muhasebecilerin sağladığı hizmetlere duyulan ilgi ve ihtiyaç, istikrarlı ve daha hızlı bir şekilde son birkaç on yıl içinde büyümektedir. Dünya genelinde Adli Muhasebe zamanla gelişmekte diğer işkolları gibi endüstri, teknoloji, toplum ve ekonomideki değişikliklerden etkilenmektedir. Sürekli eğitim, adli muhasebecilerin yeni zorluklara nasıl adapte olacağını öğrenmenin tek yoludur. Adli Muhasebeci olmak için eğitim oldukça yeni bir konsepttir. Yakın zamana kadar, Adli Muhasebeciliğin iş deneyimi üzerinden öğrenilmesi yaygın bir anlayıştır. Ancak dünyada, öğrenciler Adli Muhasebe konusunda uzmanlaşmış okullara gidebilmekte, konuyla ilgili programlara katılabilmektedirler.

## **2.2. Bir İşkolu Olarak Adli Muhasebenin İlgi Alanları**

Bir işkolu olarak adli muhasebenin ilgi alanları hile kontrolör, dava desteği ve ehlihibre başlıkları altında açıklanmıştır.

### **2.2.1. Hile Kontrolör**

"Hile" terimi Türk Dil Kurumu tarafından, bir kimseyi beklenmedik bir davranışla yaltıtmaya yönelik gerçekleştirilen düzen, girişilen gizli çalışma, dolap, oyun, şeklinde tanımlanmaktadır (Türk Dil Kurumu, 2017). Muhasebe alanında hile ise belirli gayeler doğrultusunda firma işlemlerinin, kayıtlarının ve alacaklı ya da borçlu olma durumlarının değiştirilmesi, üzerinde oynanması ya da tahrip edilmesidir. Hile işleminin en temel örnekleri yasal olmayan yollardan üzerine geçirme, bireysel çıkar doğrultusunda borçlandırma, hesap bilgilerini değiştirme ve değişiklik sonucu zimmete para geçirme, girişi yapılması gereken paranın girişinin yapılmaması ve benzeri işlemlerdir. Bu doğrultuda hile ağırlıklı olarak aşağıdaki durumları kapsamaktadır (Kurnaz, 2006, s. 106);

- Nakit, maddi ederler, zaman veya bilgilerin kişi ya da kurumların isteği ve onamı olmaksızın şahsi çıkar ve yarar için alınması,

• Hırsızlığı gün güzüne çıkaracak delillerin üzerinde oynanması veya delillerin ortadan kaldırılması,

• Hırsızlığın bireysel kullanım veya paraya çevrilmesi olarak açıklanabilir.

Adli muhasebeciler olası cürüm soruşturmalarında gerçeğin ortaya çıkarılmasına destek olabilmektedirler. Bu doğrultuda bir firmanın idarecisi personellerinin, görevi, yetkiyi kötüye kullanma veya hırsızlık yapıldığına ilişkin, kuşku duyduğunda adli muhasebeciden destek ve uzman hizmet alabilmektedir. Bunun yanında adli muhasebeciler, gerçekleştirilen işlemlerde, gerçeğe tanıklık eden yazı, fotoğraf, doküman veya girişlerde yapılabilecek yanlışlıklar nedeni ile olası problemlerin de denetimine destek verebilmektedirler. İşletme idaresinin, işletmeye gelen cezalar ya da paydaşların işletmeye yönelik açtığı davalarda olası yönetim yanlışlıklarının olup olmadığını konusunda adli muhasebecilerden yararlanması mümkündür. Günümüzde firma sayısındaki artışa bağlı olarak firma personel ve yöneticileri tarafından yapılan cürüm ve hileler de giderek artmaktadır. İfade edilen cürüm ve hileler aşağıda sıralanmıştır. (Karacan, 2012);

- Firma personelleri tarafından firmaya yönelik gerçekleştirilen hileli işlemler,
- Firma üst idarecisi tarafından firmaya yönelik gerçekleştirilen hileli işlemler,
- Yatırımlara ilişkin gerçekleştirilen hileli işlemler
- Ticari rüşvet alma veya rüşvet verme,
- Haksız sağlanan veya haksız verilen komisyonlara yönelik işlemler,
- Banka işlemlerine yönelik gerçekleştirilen hileli işlemler,
- Para transferlerine yönelik gerçekleştirilen hileli işlemler,
- Kredi kartına yönelik gerçekleştirilen hileli işlemler,
- Elektronik ortama yönelik gerçekleştirilen hileli işlemler,
- Çevrimiçi uygulamalara yönelik gerçekleştirilen hileli işlemlerdir.

İfade edilen cürüm ve hileler oldukça kapsamlı ve olası zararları oldukça ağırdır. İfade edilen cürüm ve hilelerin gün yüzüne çıkartılması konuya ilişkin uzmanlık gerektirmektedir. Genel kurallar doğrultusunda eğitilmiş muhasebeci, bağımsız denetçi ve iç denetçilerden cürüm ve hileler ile mücadele etmelerine ilişkin başarı beklenmesi doğru olmayacaktır. Bu sebeple muhasebe alanında alternatif bir alt uzmanlığa ihtiyaç duyulmaktadır. Bu doğrultuda ifade edilen uzmanlığı gerçekleştirecek mesleki unvan ise adli muhasebecidir.

### **2.2.2. Dava Desteği**

Toplum düzenleyen ve merkezi yönetimin yaptırım gücünü belirleyen yasaların tamamı hukuk şeklinde tanımlanmaktadır. Bir işkolu olarak adli muhasebenin ilgi alanlarından bir tanesi de hukuki destektir. Hukuki destek iş süreçlerinin gerçekleştirilmesi konusunda bir dava öncesinde veya dava esnasında ilgili yargı makamlarına veya avukata verilen uzman desteğini

içermektedir. Adli muhasebeciler ağırlıklı olarak gerçekleştirilen işlemin ekonomik boyutu ile ilgilenmektedirler. İki ya da daha çok kişinin, kuruluşun aralarında ve birbirine uygun irade beyanları ile yapılan, mukaveleye uyulmaması veya savsama, yasa ve düzene uymama neticesinde gelişen bir ekonomik zararı belirlemek adli muhasebecilerin verdiği dava desteklerinden bir kaçıdır. Bu doğrultuda dava desteği kapsamında adli muhasebecilerin alanına giren konulardan ilki ihtiyaç duyulan bilgilerin belirlenmesi bu belgelerin ortaya çıkarılmasıdır. İkinci ise elde edilen bilgi ve belgelerin değerlendirilmesidir. Adli muhasebecilerin dava desteği kapsamında verebileceği destekler aşağıda sıralanmıştır (Karacan, 2012, s. 113).

- Herhangi bir savı yalanlamak ya da desteklemek adına ihtiyaç duyulan belgeleri sağlamak,
- Yetersiz konuların tespit edilmesi ve konunun öncül incelemesinin yapılması adına belgelerin gözden geçirilmesi,
- Mali durumun değerlendirilmesi ve yöneltilecek ilave sorulara yönelik bulguların değerlendirilmesi,
- Karşı taraftaki ehlihibrenin istediği paranın yazanağını değerlendirmek ve hali hazırdaki durumun yetersiz ya da üstün yönlerini dikkate alarak değerlendirme yapmak,
- Davanın neticelendirilmesine ilişkin görüşme ve mutabakat sürecine destek vermek,
- Dava sürecinde karşı tarafın şahidini dinleme adına davanın görülme sürecine dâhil olmaktır.

Bir işkolu olarak adli muhasebenin ilgi alanlarından bir tanesi de hukuki desteğinde Adli muhasebecilerin karşılarına çıkan en sık dava konuları aşağıdaki gibidir;

- Görevi veya yetkiyi kötüye kullanma davaları,
- Müşareket ya da paydaşlık davaları,
- Firmaların mali zararlarına yönelik davalar,
- Firmaların değerini belirleme,
- Hasarların, zararların değerinin belirlenmesi,
- Sigortalarla sağlanamayan mutabakat davaları,
- Sözleşme kaynaklı sorunlar,
- Buluş belgesi, hak ve markalara yönelik davalar,
- Firma birleşme ya da ayrılma süreçleri,
- Batkıya ilişkin davalar,
- Evliliği bitirmeye yönelik davalarda mali anlaşmazlık durumları,
- Mesleki savsama sebebi ile gelişen anlaşmazlıklar,

- Anlaşmazlığın çözümünde tarafsız üçüncü taraf değildir.

### **2.2.3 Ehlihibre**

Ehlihibre, belirli bir alanda uzman olan ve bir anlaşmazlığı çözüme kavuşturmak adına kendisine başvurulmuş kimsedir. Davaya konu olan bir durumda, dava eden (müddei), dava edilen (müddeialeh) ve karar verici konumunda olan yargı mensuplarının uzman bilgiye sahip olmadıkları durumlar ortaya çıkabilmektedir. Bu doğrultuda adaletli yargılama yapabilmesi adına konu ile ilgili uzmanların görüşüne başvurulur. Bir adli muhasebecinin de bilirkişi tanıklığı, danışmanlık veya hakemlik yapması talep edilebilir. Bilirkişi sıfatı ile adli muhasebeciden bir konunun değerlendirmesi, durumun yasalara uygun olup olmadığının tespit edilmesi ve bir netice almasına ilişkin değerlendirme talep edilebilmektedir. Bu kapsamda mahkeme sürecinde karar mercii olan yargı mensubu, sürecin sağlıklı sürdürülmesi ve yerinde bir karara bağlanması adına adli muhasebecilerden bilirkişilik yapmasını isteyebilmektedirler. Adli muhasebecilerin bilirkişilik süreçlerinde yapmaları beklenen görevlerden ilki davaya yönelik araştırmalarda bulunarak veri toplamaktır. Sonrasında toplanan verilerin analiz edilerek bir neticeye varmak, varılan görüşü mahkemede açıklayıcı şekilde sunmaktır (Göksu, 2011, s. 15).

## **3. DÜNYADA ADLİ MUHASEBECİLİK MESLEĞİ**

Adli muhasebe mesleğinin daha iyi anlaşılması ve nasıl uygulandığı konusunu dünyada yürütülen uygulamalarıyla değerlendirmekte fayda vardır.

### **3.1. Amerika Birleşik Devletleri**

Amerika Birleşik Devletleri'nde 2002 senesinde yürürlüğe alınan Sarbanes Oxley yasasıyla, bağımsız denetime ilişkin farklı yeni bir sistem oluşturulmuş ve Public Company Accounting Oversight Board isimli gözetim ve denetim kurulu oluşturularak Amerika Birleşik Devletleri'nde müstakil denetim yapacak kuruluşların kaydı mecburi hale getirilmiştir. Sarbanes Oxley yasasıyla işletme idarecilerine iç kontrol sistemini değerlendirme ve denetleme, firma Chief Executive Officer yanı sıra en üst düzey yönetici ve Chief Financial Officer yani en üst yöneticiye bağlı çalışan mali işletme yöneticilerinin de mali tabloları onaylama zorunluluğu getirilmiştir. Ayrıca Sarbanes Oxley yasasıyla birlikte firmalarda mevcut kurulların haricinde bir denetim komitesi oluşturulması zorunlu hale getirilmiştir. Denetim komitesi, denetim firmasının tayin edilmesi ve çalışmasının gözetiminden (idareyle denetmen arasındaki mali raporlara ilişkin ortaya çıkan anlaşmazlıkları da içerisine alacak şekilde) denetim raporunun hazırlanması ve sunulmasında doğrudan sorumlu hale getirilmiştir. Adli muhasebe ve hile denetçiliği alanında faaliyette bulunan kurumlar içerisinde en başta geleni Association of Certified Fraud Examiners, yaygın hizmetler vermenin yanında, eğitim ve seminerler de düzenlemektedir. Association of Certified Fraud Examiners kurumunun yeterlilik sınavlarında, Finansal işlemler, Araştırmacılık, yasal mevzuat gibi alan soruları yer almaktadır. Association of Certified Fraud Examiners kurumunun ile birlikte adli muhasebeciliğe katkıda bulunan, adli muhasebecilikte standardizasyon yakalanması adına çalışmalar yapan The Canadian Institute of Chartered Accountant, The Chartered Accountants, National Association of Certified Fraud Examiners gibi birçok kurum bulunmaktadır (Pazarçeviren, 2005, s. 16).



Adli muhasebecilik mesleği için sadece eğitim yeterli olmamakta, eğitimin yanında mesleki tecrübe de gerektirmekte olup Amerika Birleşik Devletleri'nde belge sahibi adli muhasebeci bulunabilmesinin bazı şartları bulunmaktadır. Bunlar; Üniversite düzeyinde eğitim alınması, İki yıl mesleki tecrübe sahibi olunması, Association of Certified Fraud Examiners kuruluşunun yaptığı sınavda başarılı olunması gerekmektedir (Elitaş, 2012, s. 161).

Amerika Birleşik Devletleri'nde adli muhasebecilik alanında çalışanların büyük bölümü Yeminli Hile Müfettişi ya da Sertifikalı Kamu Muhasebecisi sertifikası bulunmaktadır. Sertifikalar da çeşitli kurum, kuruluşlarla birlikte bazı üniversiteler tarafından verilmektedir. Florida Atlantik Üniversitesinde adli muhasebe dersleri lisansüstü programlar ile verilmektedir (Pazarçeviren, 2005, s. 13).

### **3.2. Kanada**

Kanada'da 1960'lı yıllarda organize suç şebekelerinin yasal ticari kurumlar içerisine sızma faaliyetlerinde artış yaşanmıştır. 1960'lı yıllarında ilk mali suç oluşumu Royal Canadian Mounted Police'dir. Bu departmanı eyalet ve kentlerin polis birimlerinde benzer oluşumların yapılandırılması izlemiştir (Aktas & Kuloğlu, 2008, s. 109).

Konuya ilişkin mali departmanların yapılması, mali suç anlayışında değerler dizininin değişimine bir işarettir. Mali faaliyetlerde ve mali yönden girift işlemlerdeki artış ile beraber emniyet güçlerince muhasebe uzmanlığı ve deneyimine büyük oranda ihtiyaç artmıştır. Kanada Ruhsatlı Muhasebeciler Birliği, muhasebeye yönelik standartlar getirilmesi adına, Adli ve Soruşturmacı Muhasebeciler Birliği'ne yetki tanımıştır. Bu doğrultuda Kanada'da yayınlanan metin, adli muhasebeye yönelik ilk standarttır. 2006 yılında...ise Adli ve Soruşturmacı Muhasebeciler Birliği'nin Standartlar Komitesi, adli muhasebe sözleşmelerinin gerçekleştirilmesine yönelik standartları yayınlamıştır (Altınsoy, 2011, s. 128).

Adli ve Soruşturmacı Muhasebeciler Birliği'nin Standartlar Komitesinin yayınladığı standartlar, sözleşme gerçekleştirilmesinden, gerçekleştirilecek işin planlanmasına, bilgilerin elde edilmesinden, değerlendirilmesinden, raporlanmasına değin, adli muhasebecilerin uygulayacağı standartlar açıklanmıştır. Adli muhasebe faaliyetlerinin sistemleştirilmesi adına yürütülen iki temel uygulama söz konusudur: Bu uygulamalardan ilki, büyük muhasebe kurumlarının eğitim programlarının geliştirilmesidir. Diğer uygulama ise, uzmanlaşmaya yönelik üyelik stratejileridir. Amerika Birleşik Devletleri'nde olduğu gibi Kanada'da bu mesleği yapabilmek adına Kanada Ruhsatlı Muhasebeciler Birliği'nce belirlenmiş şartları sağlamaları gerekmektedir (Akyel, 2010, s. 110);

- Kanada Ruhsatlı Muhasebeciler Birliği'nce verilen muhasebe ruhsatı alınması,
- Toronto Üniversitesi'nce verilen Adli ve Araştırmacı Muhasebe Programını başarılı şekilde tamamlanması,
- Kanada'da üç yıl ruhsatlı muhasebeci olarak görev yapılması ve bunun belgelendirilmesi,

• Üç sene boyunca, ruhsatlı muhasebeci sıfatıyla adli muhasebe konusunda atmış iki buçuk gün mesai yapmak veya son üç sene içerisinde minimum 500 saatten az olmamak şartıyla, 6 sene totalde 2500 saat bu alanda mesai yapılması gerekmektedir.

#### **4. TÜRKİYE’ DE ADLİ MUHASEBECİLİK MESLEĞİ**

Konuya Türkiye açısından bakıldığında henüz çok yeni olan adli muhasebecilik mesleği, yapılan uluslararası düzenlemelere rağmen hile ve yolsuzlukların önünü alamaması nedeniyle gerek muhasebe alanında uzman olan kişilerin gerekse akademisyenlerin ilgi alanı olmuştur, dikkatleri üzerine çekmiştir.

Türkiye’de muhasebe eğitiminin daha çok mali tabloların hazırlanması, vergi uygulamaları, kayıt ve yasal prosedürlerin yerine getirilmesine ağırlık vermesi nedeniyle Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin beklentilerini karşılayamadığı göz önüne alınırsa hile ve yolsuzluk dedektifi olarak nitelendirebileceğimiz “adli muhasebecilik” mesleği için mevcut eğitim sisteminin yeterli gelmeyeceği aşikardır.

Ülkemizde fakültelerde verilen dersler arasında henüz doğrudan “adli muhasebe” adını içeren lisans düzeyinde bir dersin olmaması mesleğin eğitim alanında ne kadar eksik olduğunu gösteriyor. Lisans düzeyinin yanında lisansüstü programları incelediğimizde bir tek üniversitenin işletme doktora bölümünde “adli muhasebe” adını içeren ders olduğu tespit edilmiştir. Hâlbuki adli muhasebecilik mesleğinin pratikte başarılı olması için sağlam bir eğitim verilmesi gerekmektedir.

İstanbul Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası’nın tertiplelediği sertifika programlarının diğer meslek kuruluşları ve üniversiteler bünyesinde düzenlenen seminer ve çalıştayların olduğu bilinmektedir. 1993 yılında Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği bünyesinde hizmet veren Temel Eğitim ve Staj Merkezi, muhasebe mesleğine ilişkin eğitim ve staj imkanı sağlamıştır.

Temel Eğitim ve Staj Merkezi, eğitim sisteminde yaşanan eksiklikleri ve problemleri göz önünde bulundurarak Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlik meslekleriyle meşgul olan ve meslek için ilgili eğitim kurumlarından belgelerini almış meslek adaylarının ve meslek mensuplarının sahip oldukları bilgileri devamlı olarak aktüel tutmalarına ve mesleki ilerlemelerine faydalı olan bir kuruluştur (TESMER, 2017). Bu bakımdan Temel Eğitim ve Staj Merkezi adli muhasebe mesleğinin ilerlemesine katkı sağlamada son derece önemlidir.

Sertifika, Adli Muhasebeci unvanına sahip olmak için gerekli diğer şarttır. Ülkemizde meslek mensuplarının sertifika sahibi olmasına imkan veren ilk olarak İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odasıdır.

Adli muhasebecilik mesleğinin adını duyurması, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası bünyesinde, akademisyen ve uygulamacılardan oluşan bir ekip ile daha çok hile denetimi üzerine yedi ay süren derslerle “bağımsız adli muhasebe uzmanlığı programı” ve bu eğitim sonrasında verilen sertifika ile sağlanmıştır. Bu sayede pek çok Serbest Muhasebeci Mali Müşavirin unvanının başına “bağımsız adli muhasebeci”, “bağımsız adli muhasebe uzmanı” ya

da “bağımsız adli müşavir” unvanlarını eklemesi adli muhasebe mesleğinin prestijini artırmıştır.

## **5. ARAŞTIRMANIN METODOLOJİSİ**

### **5.1 Araştırmanın Amacı ve Yöntemi**

Firmalar, zaman zaman hatalı işlem, hile veya yolsuzluk süreçleri ile karşılaşabilmektedirler. Teknolojinin gelişmesi de bu işlemlerin gerçekleştirilmesini kolaylaştırmaktadır. Hukuki danışmanlık firmaları ve mahkemeler iç içe geçmiş girift yapıdaki muhasebe işlemlerinin analiz edilmesi ve yapılan hataların, hilelerin belgelenerek ortaya çıkarılması adına adli muhasebecilere gereksinim duymaktadırlar. Bu çalışmanın amacı, adli muhasebecilik mesleğine yönelik farkındalık düzeyinin, mesleğinde ihtiyaç duyulan konuların, adli muhasebe eğitiminin engelleyicilerinin belirlenmesi ve adli muhasebecilik mesleğinin Türkiye’de gelişimine yönelik öneriler getirilmesidir. Bu çalışmada elde edilen veriler SPSS 22 paket programıyla analiz edilmiştir. Ölçeklerin güvenilirlikleri araştırılırken Crombah’s Alpha değerlerinden yararlanılmıştır. Değişkenlerin normal dağılımdan gelme durumları araştırılırken birim sayıları nedeniyle Shapiro Wilk’s’ den yararlanılmıştır. Gruplar arasındaki farklılıklar incelenirken değişkenlerin normal dağılımdan gelmemesi durumunda Mann-Whitney U Testinden yararlanılmıştır. Birim sayılarının 20 den fazla olması nedeniyle Mann Whitney U Testi için standartlaştırılmış z değerlerinin verilmesinde bir sakınca görülmemiştir. Nominal değişkenlerin grupları arasındaki ilişkiler incelenirken Ki-Kare analizi uygulanmıştır. RxC tablolarda gözelerdeki beklenen değerlerin yeterli hacme sahip olmaması durumunda Monte Carlo Simülasyonu yardımıyla Pearson Ki-Kare analizi uygulanmıştır. Nominal değişkenler arasındaki ilişkiler incelenirken Spearman’s Korelasyon Katsayısından yararlanılmıştır.

Anketin, Adli Muhasebecilik Mesleğinde İhtiyaç Duyulan Konular, bölümünde Çabuk ve Yücel (2012), tarafından oluşturulan adli muhasebecilik mesleğine ihtiyaç duyulan konuları belirlemeye yönelik yedi madde bulunmaktadır. Ekonomik zararların hesaplanması, hile ve yolsuzlukları tespit edilmesi, hile ve yolsuzlukların engellenmesi gibi maddeler yer almaktadır. Adli Muhasebe Eğitiminin Engelleyicileri bölümünde Ciğer ve Topsakal (2015) tarafından oluşturulan Adli Muhasebe Eğitiminin Engelleyicilerini belirlemeye yönelik beş madde bulunmaktadır. Adli muhasebe konusunda eğitim veren fakülte sayısı yetersizdir. Adli muhasebe konusunda yönetimin/idarenin ilgisi ve desteği yetersizdir. Adli muhasebe konusunda eğitim öğretim malzemeleri yetersizdir gibi maddeler bu bölümde yer almaktadır. Adli Muhasebecilik Mesleğinin Türkiye’de Gelişimine Yönelik Öneriler, bölümünde Çabuk ve Yücel, (2012) tarafından oluşturulan Adli Muhasebecilik Mesleğinin Türkiye’de Gelişimine Yönelik on iki madde bulunmaktadır. Adli muhasebecilik mesleğine yönelik lisans düzeyinde bölümler oluşturulmalıdır. Adli muhasebecilik mesleğine yönelik lisansüstü programlar oluşturulmalıdır. Adli muhasebe eğitimi yetkili özel kuruluşlarca verilmelidir. Adli muhasebe uzmanlığı için TESMER tarafından bir eğitim programı oluşturulmalıdır gibi maddeler bu bölümde yer almaktadır.

## 5.2. Araştırmanın Kapsamı

Araştırmanın evreni İstanbul'da ve Batman'da faaliyet gösteren serbest muhasebeci mali müşavirlerdir. Çalışma ankete katılmaya gönüllülük gösteren katılımcılar ile sınırlandırılmıştır. Anketi dolduran katılımcıların, kişisel bilgi envanteri ve ölçme araçlarını içten ve doğru olarak yanıtlayacakları varsayılmıştır. Araştırmanın örneklemini hesaplamak bakımından  $\alpha = 0.05$  için  $\pm 0.03$ ,  $\pm 0.05$  ve  $\pm 0.10$  örnekleme hataları için farklı evren büyüklüklerinden çekilmesi gereken örneklem büyüklükleri hesaplanarak gösterilmiştir (Yazıcıoğlu & Erdoğan, 2004, s. 49-50).

## 5.3. Araştırmanın Bulguları

Tablo 1: Demografik Özellikler

		n	%
Cinsiyetiniz?	Kadın	82	18.3
	Erkek	365	81.7
Eğitim Düzeyiniz?	Lisans	369	82.6
	Yüksek Lisans	78	17.4
Mesleki Ünvanınız?	SMMM	447	100.0
Meslekte Çalışma Süreniz?	1 yıldan az	33	7.4
	1-5 Yıl	143	32.0
	6-10 Yıl	155	34.7
	11-15 Yıl	96	21.5
	16 yıl ve üzeri	20	4.5

Araştırmaya katılanların %81,7'si erkek; %82,6'sı lisans düzeyinde eğitim almış; tamamı Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirdir. Çalışmaya katılanların %34,7'si 6-10 yıldır meslekte çalışmakta; %32'si 1-5 yıldır ve %21,5'i 11-15 yıldır SMMM mesleği ile uğraşmaktadırlar

**Tablo 2:** Katılımcıların Adli Muhasebe Mesleğine Yönelik Farkındalık Düzeyi Sorularına Verdikleri Yanıtlara İlişkin Dağılım

		n	%
1) Adli Muhasebe terimini duydunuz mu?	Evet	327	73.2
	Hayır	120	26.8
2) Adli Muhasebe konusunda yeterli bilgiye sahibim.	Evet	102	22.8
	Hayır	345	77.2
3) Daha önce bilirkişilik yaptınız mı?	Evet	76	17.0
	Hayır	371	83.0
4) Adli Muhasebe ve Bağımsız Denetim uygulamaları arasında farklılıklar vardır.	Evet	350	78.3
	Hayır	97	21.7

5) Uzman tanıklık ile bilirkişilik müessesesi arasında önemli farklılıklar vardır.	Evet	314	70.2
	Hayır	133	29.8
6) Adli Muhasebe Uzmanı sertifikası almayı düşünüyorum.	Evet	146	32.7
	Hayır	301	67.3
7) Türkiye’de Adli Muhasebecilik Mesleğine ihtiyaç vardır	Evet	391	87.5
	Hayır	56	12.5

Araştırmaya katılanların %73,2’sinin Adli Muhasebe terimini duydukları; %77,2’sinin Adli Muhasebe konusunda yeterli bilgiye sahip olmadıklarını düşündükleri; %83’ünün daha önce bilirkişilik yapmadığı; %78,3’ünün Adli Muhasebe ve Bağımsız Denetim uygulamaları arasında farklılıklar olduğunu düşündüğü; %70,2’sinin Uzman tanıklık ile bilirkişilik müessesesi arasında önemli farklılıklar olduğunu belirttiği; %67,3’ünün Adli Muhasebe Uzmanı sertifikası almayı düşünmediği ve çalışmaya katılanların %87,5’inin Türkiye’de Adli Muhasebecilik Mesleğine ihtiyaç olduğunu düşündükleri görülmüştür.

**Tablo 3:** Katılımcıların Adli Muhasebecilik Mesleğine Yönelik İhtiyaç Duyulan Konular Ölçeğine Verdikleri Cevapların Ortalama Puanlara Göre Dağılımı

	Ortalama	Sıralama
1) Ekonomik Zararların Hesaplanması	3.73	7
2) Hile ve Yolsuzlukların Tespit Edilmesi	4.30	1
3) Hile ve Yolsuzlukların Engellenmesi	4.03	3
4) Varlıkların Değerlemesi	3.85	4
5) İflas Tasfiye vb. Konular	3.73	6
6) Aile Hukuku	3.74	5
7) Bilgisayar Destekli Adli İncelemeler	4.14	2

Araştırmamıza katılan serbest muhasebeci mali müşavir mesleğini sürdüren 447 kişinin cevapları doğrultusunda Adli Muhasebecilik Mesleğine yönelik en çok ihtiyaç duyulan konunun “Hile ve Yolsuzlukların Tespit Edilmesi” olduğu; “Bilgisayar Destekli Adli İncelemeler” ve “Hile ve Yolsuzlukların Engellenmesi” konularının ikinci ve üçüncü sırada geldiği görülmüştür. En az ihtiyaç duyulan konunun ise “Ekonomik Zararların Hesaplanması” olduğu görülmektedir.

**Tablo 4:** Katılımcıların Adli Muhasebe Eğitiminin Engelleyicileri Ölçeğine Verdikleri Cevapların Ortalama Puanlara Göre Dağılımı

	Ort.	Sıra
1) Adli muhasebe konusunda eğitim veren fakülte sayısı yetersizdir.	3.90	2
2) Adli muhasebe konusunda yönetimin/idarenin ilgisi ve desteği yetersizdir	3.85	3
3) Adli muhasebe konusunda eğitim-öğretim malzemesi yetersizdir	3.81	4
4) Adli muhasebe konusunda iş imkânı olmaması	3.57	5
5) Adli muhasebe konusunda gevşek tutum olması	3.95	1

Katılımcıların Adli Muhasebe Eğitiminin Engelleyicileri olarak gördükleri durumları sıralayacak olursak “Adli muhasebe konusunda gevşek tutum olması” durumu ilk sıradaki engelleyici olarak görülmektedir. Adli muhasebe konusunda eğitim veren fakülte sayısının yetersiz olması ve adli muhasebe konusunda yönetimin/idarenin ilgisi ve desteğinin yetersiz olması ise ikinci ve üçüncü sırada görülmektedir.

**Tablo 5:** Katılımcıların Adli Muhasebecilik Mesleğinin Türkiye'deki Gelişimine Yönelik Öneriler Ölçeğine Verdikleri Cevapların Ortalama Puanlarına Göre Dağılımı

	Ort.	Sıra
1) Adli muhasebecilik mesleğine yönelik lisans düzeyinde bölümler oluşturulmalıdır.	3.30	11
2) Adli muhasebecilik mesleğine yönelik lisansüstü programları oluşturulmalıdır.	3.67	6
3) Adli muhasebe eğitimi yetkili özel kuruluşlarca verilmelidir.	3.67	7
4) Adli muhasebe uzmanlığı için TESMER tarafından bir eğitim programı oluşturulmalıdır.	3.54	8
5) Adli muhasebecilik mesleğinin 3568 no'lu meslek yasası ile düzenlenmesi gerekmektedir.	4.09	2
6) Adli muhasebe uzmanı unvanı sadece TÜRMOB tarafından verilen belge ile kazanılmalıdır.	3.72	5
7) Adli muhasebe uzmanı unvanına sahip olunması için bir bağımsız denetim firmasında en az iki yıl staj zorunluluğu getirilmelidir.	3.39	9
8) Adli muhasebe uzmanı unvanına sahip olunması için Maliye Bakanlığının gözetiminde bir sınav yapılmalıdır.	3.32	10
9) "Adli muhasebe uzmanı" unvanına sahip olunması için bir hukuk bürosunda en az bir yıl staj zorunluluğu getirilmelidir.	3.27	12
10) Bağımsız Denetim şirketlerine en az bir adli muhasebeci ile çalışma şartı getirilmelidir.	3.76	4
11) "Uzman Tanıklık" ve "Dava Desteği" hizmetlerinin etkinliği için Hukuk Muhakemeleri Kanununa yeni düzenlemeler getirilmelidir	4.18	1

---

12) Adli muhasebecilik mesleği ile ülkemizde muhasebe mesleği daha saygın yere sahip olacaktır.	3,96	3
---	------	---

---

Katılımcıların Adli Muhasebecilik Mesleğinin Türkiye'deki gelişimine yönelik en öncelikli önerilerinin "Uzman Tanıklık" ve "Dava Desteği" hizmetlerinin etkinliği için Hukuk Muhakemeleri Kanununa yeni düzenlemeler getirilmesi olduğu görülmektedir. İkinci ve üçüncü sırada ise Adli muhasebecilik mesleğinin 3568 No'lu meslek yasası ile düzenlenmesi gerektiği ve Adli muhasebecilik mesleği ile ülkemizde muhasebe mesleği daha saygın yere sahip olacağı önerileri gelmektedir. Son sırada ise "Adli muhasebe uzmanı" unvanına sahip olunması için bir hukuk bürosunda en az bir yıl staj zorunluluğu getirilmesi önerisi yer almaktadır.

## 6. TARTIŞMA

Katılımcıların cinsiyet dağılımına bakıldığında 82'si (%18,3) kadın, 365'i (%81,7) erkeklerden oluşmaktadır. Katılımcıların cinsiyetlere açısından dağılımı dengeli görünmese de, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliğinden verileri doğrultusunda ülkemizde erkek çalışanların baskın olduğu söylenebilir. Bu durum anket katılımcılarının cinsiyet dağılımlarını reel sektör dağılımını yansıttı söylenebilir (Çabuk & Yücel, 2012, s. 75).

Katılımcıların eğitim düzeyi dağılımına bakıldığında 369'i (%82,6) lisans, 78'si (%17,4) yüksek lisans olduğu görülmektedir. Katılımcıların mesleki unvan dağılımında tamamını serbest muhasebeci mali müşavirler oluşturmaktadır. Katılımcıların çalışma süresi dağılımına bakıldığında 33'ü (%7,4) 1 yıl altı, 143'ü (%32,0) 1-5 yıl arası, 155'i (%34,7) 6-10 yıl arası, 96'si (%21,5) 11-15 yıl arası, 20'si (%4,5) 16-25 yıl arası olduğu görülmektedir.

Katılımcıların adli muhasebe mesleğine yönelik farkındalık ölçümlenmek istenmiştir. Buna göre Adli Muhasebe Terimini Duydunuz Mu? Sorusuna 73,2% evet, 26,8% hayır, Adli Muhasebe Konusunda Yeterli Bilgiye Sahip Misiniz? Sorusuna 22,8% evet, 77,2% hayır, Daha Önce Bilirkişilik Yaptınız mı? Sorusuna 17,0% evet 83,00% hayır, Adli Muhasebe Ve Bağımsız Denetim Uygulamaları Arasında Farklılık Vardır. 78,3% evet 21,7% hayır, Uzman Tanıklık İle Bilirkişilik Müessesesi Arasında Önemli Farklılıklar Vardır. 70,2% evet 29,8% hayır, Adli Muhasebe Uzmanı sertifikası Almayı Düşünüyorum, 32,7% evet 67,3% hayır, Türkiye'de Adli Muhasebecilik Mesleğine İhtiyaç Vardır? 87,5% evet 12,5% hayır yanıtı vermiştir. Diğer çalışmalar incelendiğinde de bağımsız denetçilerin hemen hemen hepsi adli muhasebe ifadesini duyduğunu, Yeminli Mali Müşavirlerin ise %51'inin duyduğu görülmektedir (Çabuk & Yücel, 2012, s. 76). Bu doğrultuda bu çalışma literatür ile benzerlik gösterdiği söylenebilir.

Katılımcıların adli muhasebe mesleğine yönelik ihtiyaç duyulan konular belirlenmek istenmiştir. Buna göre en çok ihtiyaç duyulan konu %40,3 oranda kesinlikle katılıyorum yanıtı alan hile ve yolsuzlukları tespit edilmesi ardından da %35,8 ile bilgisayar destekli adli incelemeler olduğu görülmektedir.

Katılımcıların adli muhasebe eğitiminin engelleyicilerine yönelik düşünceleri belirlenmek istenmiştir. Buna göre %22,1 ile adli muhasebe konusunda gevşek tutum olası, %21,3 adli muhasebe konusunda eğitim veren fakülte sayısı yetersizdir, %21,0 ile adli muhasebe konusunda yönetimin / idarenin ilgisi ve desteği yetersizliği, %20,1 ile adli muhasebe konusunda eğitim öğretim malzemeleri yetersizliği, %17,2 ile adli muhasebe konusunda iş imkanı olmaması sırasıyla en düşük engelleyici unsur olarak görülmektedir. Diğer çalışmalar incelendiğinde de Türkiye’de bu mesleğe yönelik eğitim veren üniversite sayısının, yönetimin ilgisinin ve desteğinin az olduğunu düşündüğü görülmektedir (Ciğer & Topsakal, 2015, s. 81).

Katılımcıların adli muhasebe mesleğinin Türkiye’de gelişimine yönelik önerileri belirlenmek istenmiştir. Buna göre %32,4 ile “Uzman Tanıklık” ve “Dava Desteği” hizmetlerinin etkinliği için Hukuk Mahkemeleri Kanununa yeni düzenlemeler getirilmesi gerektiği, %29,5 ile adli muhasebecilik mesleğinin 3568 no’lu meslek yasası ile düzenlenmesinin gerektiği, %28,4 ile adli muhasebecilik mesleği ile ülkemizde muhasebe mesleği daha saygın yere sahip olacağı, %23,5 ile adli muhasebe eğitimi yetkili özel kuruluşlarca verilmesi gerektiği sırasıyla en öncelikli konular olduğu görülmektedir. Ciğer ve Topsakal, (2015) tarafından gerçekleştirilen çalışmada da adli muhasebecilik mesleğine ilişkin lisansüstü bölümlerin oluşturulması gerekmektedir. Bu mesleğinin sadece seminer ya da sertifika etkinlikleri ile desteklenmesi yetersiz olduğudur. Adli muhasebecilik mesleğine yönelik farkındalık düzeyi cinsiyet değişkeni açısından ele alındığında katılımcıların Adli Muhasebe terimini duyma durumları ile cinsiyetleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık vardır ( $p<0,05$ ). Erkeklerin %75’i Adli Muhasebe terimini duymuşken kadınların yalnızca %62.2’si duymuştur. Katılımcıların cinsiyetleri ile diğer farkındalık düzeyi elemanları arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişkiye rastlanmamıştır ( $p>0,05$ ).

Katılımcıların eğitim düzeyleri ile Adli Muhasebe terimini duymaları arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki vardır ( $p<0,05$ ). Eğitim seviyesi arttıkça adli muhasebe terimini duyma oranı da artış göstermektedir. Katılımcıların eğitim düzeyleri ile Adli Muhasebe konusunda yeterli bilgiye sahip olmaları arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki vardır ( $p<0,05$ ). Eğitim seviyesi arttıkça adli muhasebe konusuna yeterli bilgiye sahip oldukları görülmektedir. Katılımcıların eğitim düzeyleri ile daha önce bilirkişilik yapma durumları arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki vardır ( $p<0,05$ ). Eğitim seviyesi arttıkça bilirkişilik yapma oranı da artış göstermektedir.

Katılımcıların eğitim düzeyleri ile Adli Muhasebe ve Bağımsız Denetim uygulamaları arasında farklılıklar ve uzman tanıklık ve bilirkişilik müessesesi arasında önemli farklılıklar olduğunu düşünmeleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki vardır ( $p<0,05$ ). Eğitim seviyesi arttıkça Adli Muhasebe ve Bağımsız Denetim uygulamaları arasında farklılıklar, uzman tanıklık ve bilirkişilik müessesesi arasında önemli farklılıklar olduğu görülmektedir. Katılımcıların eğitim düzeyleri ile Adli Muhasebe Uzmanı sertifikası alma ve Türkiye’de Adli Muhasebecilik Mesleğine ihtiyaç olması düşünceleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki vardır ( $p<0,05$ ).



Katılımcıların meslekteki çalışma süreleri ile Adli Muhasebe terimini duymaları, Adli Muhasebe konusunda yeterli bilgiye sahip olmaları ve daha önce bilirkişilik yapma durumları arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki vardır ( $p<0,05$ ). Meslekte çalışma yılı arttıkça adli muhasebe teriminin duyulma oranı da artış göstermektedir. Katılımcıların meslekteki çalışma süreleri ile uzman tanıklık ile bilirkişilik müessesesi arasında önemli farklılıklar olduğunu düşünceleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki vardır ( $p<0,05$ ).

Katılımcıların eğitim düzeyleri ile Adli Muhasebe mesleğine ihtiyaç duyulan tüm konular arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki vardır ( $p<0,05$ ). Bu ilişkiler zayıf olmakla birlikte pozitif yönde ilişkilidir ( $r=0,153; 0,110; 0,154; 0,207; 0,186; 0,127; 0,164$ ). Eğitim düzeyi arttıkça bahsedilen bu yedi konuda Adli Muhasebe mesleğine ihtiyaç olduğu düşüncesi artmaktadır.

Katılımcıların meslekteki çalışma süreleri ile Adli Muhasebe mesleğine ihtiyaç duyulan "Ekonomik Zararların Hesaplanması" konusu; "Hile ve Yolsuzlukların Tespit Edilmesi"; "Varlıkların Değerlemesi" ve "İflas Tasfiye vb. Konular" konuları arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki vardır ( $p<0,05$ ). Bu ilişkiler güçlü olmamakla birlikte pozitif yönde ilişkilidir ( $r=0,176; 0,234; 0,119; 0,235$ ). Meslekteki çalışma süresi arttıkça bahsedilen bu dört konuda Adli Muhasebe mesleğine ihtiyaç olduğu düşüncesi artmaktadır.

Katılımcıların meslekteki çalışma süreleri ile Adli Muhasebecilik mesleğinin Türkiye'deki gelişimine yönelik öneriler arasından "Adli muhasebe uzmanlığı için TESMER tarafından bir eğitim programı oluşturulmalıdır." ve "Adli muhasebecilik mesleğinin 3568 No'lu meslek yasası ile düzenlenmesi gerekmektedir." önerileri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki vardır ( $p<0,05$ ). Bu ilişkiler güçlü olmamakla birlikte pozitif yönde ilişkilidir ( $r=0,226$  ve  $0,163$ ).

## 7. SONUÇ VE ÖNERİLER

Araştırmanın sonuçlarına dayanılarak Adli Muhasebe Mesleğinin Duyulma oranının (%73,2) oldukça yüksek olmasına karşın adli muhasebe konusunda yeterli bilgiye sahip olunmasının (%22,8) oldukça düşük olduğu söylenebilir. Bunun yanı sıra katılımcılar Türkiye'de adli muhasebecilik mesleğine ihtiyaç olduğu (%87,5) konusunda hem fikirdir. Anket sonuçları ve tüm çalışmamızı değerlendirdiğimiz zaman Adli Muhasebenin Türkiye'de gerekli bir alan olduğu ortaya çıkmaktadır.

Bağımsızlık, adli muhasebecinin uzmanlığının bir özelliğidir. Bağımsızlık, tarafların uyguladıkları baskıya direnme ya da adli muhasebecinin karara varma sürecinde tarafsızlığını sürdürmesini içermekte olup sürecin sağlıklı yürütülmesi adına büyük önem arz etmektedir. Bir adli muhasebeci yürütülen tahkikat sürecinde karara varır iken herhangi bir kişi, kurum, kuruluş veya makamın tesiri olmadan bağımsız olarak ilerlemesi gerekmektedir.

Mesleğin icrası ancak herhangi bir etki altında kalınmadan, bağımsız olarak durumu değerlendirme ile mümkün olup bu doğrultuda adli muhasebeciye yaraşır, nitelikli ve güvenilirliği sonuçlar elde edilmiş olunacaktır.

Etkin bir adli muhasebecilik için eğitim yolu ile edindiği mesleki bilgileri, meslek içi eğitim, sempozyum ve benzeri etkinliklerden edinilecek bilgileri, mesleki akademik çalışmalarını takip ederek sürekli gelişim göstermesi gerekmektedir. Adli muhasebe tahkikatlarının mesleki eğitim ve tecrübesi olan bireylerce kolaylıkla ve profesyonelce gerçekleştirilmesi mümkündür.

Sonuç olarak firmaların, usulsüzlük, yolsuzluk ve hile konularını değerlendirmede ve çözüme kavuşturmada adli muhasebecilere başvurulması gerekmektedir. Bu sebebi ise klasik uygulamalar yerine yeni uygulamalara yönelim gösterilmesi ve bunun alanında uzman kişilerce yapılmasıdır.

Türkiye’de adli muhasebenin geliştirilmesi için eğitimin yetersizliği, yasal alanlardaki eksikliklerin giderilmesi için somut adımların atılması gerekmektedir. Sadece muhasebe eğitimi almış kişilerle bu işin yürütülemeyeceğini bilmek gerekir. Bunun yanında özel kuruluşlarca seminer veya sertifika programlarının, lisans ve yüksek lisans programlarının artırılması adli muhasebecilik mesleğine olan yönelimi artıracaktır. Bu amaçla eğitim kalitesinin yükseltilmesi, mesleğe olan saygınlığı artıracak ve hile ve yolsuzluklarla mücadelede fayda sağlayacaktır.

Umuyoruz ki bu çalışmayla ve Adli Muhasebe alanının da yapılan ve yapılacak olan çalışmalarla mesleğin Türkiye’de gerekliliği, meslekte farkındalığın oluşması ve uluslararası standartlarda uygulama alanı bulması sağlanacaktır.

#### **KAYNAKLAR**

- Aktas, H., & Kuloğlu, G. (2008). “Adli Muhasebe ve Adli Muhasebecilik Mesleği”. Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, 8(25), 101-120.
- Akyel, N. (2010). Adli Muhasebecilik Ve Türkiye’de Uygulanabilmesi İçin Altyapı Bileşenlerinin Mevcut Durumu, Değerlendirilmesi Ve Öneriler, T.C. Sakarya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi. Sakarya.
- Altınsoy, M. (2011). Adli Muhasebecilik Ve Türkiye’de Uygulanabilirliği, T.C. İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimleri Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Ve Denetim Yüksek Lisans Programı, Yüksek Lisans Tezi. İstanbul.
- Bekçioğlu, S., Coşkun, A., & Gümüş, U. T. (2013, Temmuz). İşletmelerde Hile Ve Yolsuzlukların Önlenmesinde Farklı Bir Yaklaşım. Adli Muhasebe, Muhasebe ve Finansman Dergisi, s. 1-16.
- Chiang, J. (2013). Accountants Uncover Opportunity In Forensics,. IBIS World, s. 1-5.
- Ciğer, A., & Topsakal, Y. (2015). Adli Muhasebecilik Mesleğine Genel Bakış: Adli Muhasebe Eğitiminin Faydaları Ve Engelleycileri. Akdeniz İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi(31), 70-80.
- Çabuk, A., & Yücel, E. (2012). Adli Muhasebecilik Mesleğinin Türkiye’deki Gelişme Potansiyeline Yönelik Bir Araştırma. Muhasebe ve Finansman Dergisi, 67-84.

- Eliezer, O., & Emmanuel, B. (2015). Relevance Of Forensic Accounting In The Detection And Prevention Of Fraud In Nigeria. *International Journal of Accounting Research*, 2(7), 67-77.
- Elitaş, B. L. (2012, Temmuz). Seçilmiş Örneklerle Adli Muhasebe Eğitimi Ve Türkiye İçin Bir Değerlendirme. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 153-172.
- Enofe, A. O., Agbonkolor, O. R., & Edebiri, O. J. (2015). Forensic accounting and financial fraud. *International Journal of Multidisciplinary Research and Development*, 305-312.
- Enofe, A., Okpako, P., & Atube, E. (2013). The Impact of Forensic Accounting on Fraud Detection. *Journal of Business and Management*, 5(26), 61-72.
- Göksu, S. (2011). Adli Muhasebe Kapsamında Çalışan Hileleri Ve Kars İlinde Adli Vakalar Analizil. T.C. İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi. İstanbul, Türkiye.
- Gülten, S. (2010). Adli Muhasebe Kavramı ve Adli Müşavirlik Mesleği. *Ankara Barosu Dergisi*, 311-320.
- Karacan, S. (2012). Hukuk İle Muhasebenin Kesişme Noktası. *HukuAdli Muhasebe, Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi*, 4(8), 105-218.
- Kurnaz, N. (2006). Kurumsal Yönetim Ekseninde Risk Odaklı İç Denetim: Türkiye'nin 500 Büyük Sanayi İşletmesinde Risk Odaklı İç Denetim Uygulama Analizi, T. C. Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Doktora Tezi. Kütahya, Türkiye.
- Manning, G. A. (2005). *Financial Investigation and Forensic Accounting*. Boca Raton: Francis Group.
- Modugu, K., & Anyaduba, J. (2013). Forensic Accounting and Financial Fraud in Nigeria.An Empirical Approach. *International Journal of Business and Social Science*, 4(7), 281-289.
- Pazarçeviren, S. Y. (2005). Adli Muhasebecilik Mesleği. *Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*1(2), 1-19.
- Saçaklı, Y. (2011). T.C. Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi. Adli Muhasebecilik Perspektifinde Türkiye'deki Üniversitelerde Muhasebe Denetimi Eğitimi Ve Öneriler. Afyonkarahisar.
- Terzi, S., & Gülten, S. (2014, Mayıs). Mesleki İhtisas Eğitimleri, Adli Muhasebe Uygulamaları, Ankara Serbest Mali Müşavirler Odası Yayınları.
- TESMER. (2017). Hile, Türk Dil Kurumu Güncel Türkçe Sözlük. 12 22, 2017 tarihinde [http://www.tesmer.org.tr/index.php?option=com\\_content&view=article&id=119:tesmer-tantm&catid=34:doc](http://www.tesmer.org.tr/index.php?option=com_content&view=article&id=119:tesmer-tantm&catid=34:doc) adresinden alındı
- Türk Dil Kurumu. (2017). 12 22, 2017 tarihinde Hile, Türk Dil Kurumu Güncel Türkçe Sözlük,: [http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com\\_bts](http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts) adresinden alındı
- Yazıcıoğlu, Y., & Erdoğan, S. (2004). SPSS uygulamalı bilimsel araştırma yöntemleri. Ankara: Detay.