

**T.C.**  
**MEHMET AKİF ERSOY ÜNİVERSİTESİ**  
**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**  
**İŞLETME ANABİLİM DALI**

**MUHASEBECİ VE HUKUKÇULARIN BAKIŞ AÇISINDAN**  
**ADLİ MUHASEBENİN DEĞERLENDİRİLMESİNE**  
**YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA**

**Ahmet ERKAN**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**Doç. Dr. Hüseyin DALĞAR**

**2016**

 <b>MAKÜ SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ</b>	<b>YÜKSEK LİSANS JÜRİ ONAY FORMU</b>
--	--------------------------------------

M.A.K.Ü Sosyal Bilimler Enstitüsü Yönetim Kurulu'nun 31.05.2016 tarih ve 2016/3 sayılı kararıyla oluşturulan jüri tarafından 20.06.2016 tarihinde tez savunma sınavı yapılan Ahmet Erkan'ın "Muhasebeci ve Hukukçuların Bakış Açısından Adli Muhasebenin Değerlendirilmesine Yönelik Bir Araştırma " konulu tez çalışması İşletme Anabilim Dalında YÜKSEK LİSANS tezi olarak kabul edilmiştir.

### JÜRİ

ÜYE

(TEZ DANIŞMANI) : Doç. Dr. Hüseyin DALĞAR



ÜYE

: Doç. Dr. Ömer TEKŞEN



ÜYE

: Doç. Dr. Adnan Dönmez



### ONAY

M.A.K.Ü Sosyal Bilimler Enstitüsü Yönetim Kurulu'nun 31/05/2016 tarih ve 2016/3 sayılı kararı.

İMZA/MÖHÜR

T.C.  
MEHMET AKİF ERSOY ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

ETİK BEYANI

Yüksek Lisans tezi olarak sunduğum "Muhasebeci ve Hukukçuların Bakış Açısından Adli Muhasebenin Değerlendirilmesine Yönelik Bir Araştırma " adlı çalışmanın, proje safhasından sonuçlanmasına kadarki bütün süreçlerde bilimsel etik kurallarına uygun bir şekilde hazırlandığını ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu belirtir ve onurumla beyan ederim.

Ahmet ERKAN

TARİH VE İMZA  
20. 06. 2016



## TEŞEKKÜR METNİ

Çalışmam sırasında bana yol gösterip, bilgi ve deneyimi ile bana destek veren ve beni her zaman olumlu yönde teşvik eden çok değerli hocam ve tez danışmanım Sayın Doç. Dr. Hüseyin DALĞAR'a, tezimin tamamını gözden geçiren ve hatalarımın düzeltilmesinde katkı sağlayan Sayın Doç. Dr. Ömer TEKŞEN ve Sayın Doç. Dr. Adnan DÖNMEZ'e, ayrıca çalışmamın analiz kısmında düşünce ve görüşlerini benimle paylaşan Sayın Yrd. Doç. Dr. Ali Murat ALPARSLAN hocalarıma sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

Çalışmama değerli vakitlerini ayırıp, tezime önem vererek ankete katılan avukat, hakim, savcı, SMMM ve YMM'lere teşekkürlerimi sunarken, anketlerin doldurulmasında bana yardımcı olan, her zaman iyi niyeti ve desteğini esirgemeyen abim Sayın SMMM Vedat ÇANKAYA'ya anlayışından ötürü teşekkür ederim.

Son olarak, sevgilerini en derinlerimde hissettiğim ve her zaman bana destek olan babam Ramazan ERKAN, annem Emine ERKAN, eşim Merve ERKAN ve kardeşim Hatice ERKAN'a sonsuz sevgimi sunarken, tezimi yeni doğacak çocuğuma armağan ediyorum.

Ahmet ERKAN

( ERKAN, Ahmet, *Muhasebeci ve Hukukçuların Bakış Açısından Adli Muhasebenin Değerlendirilmesine Yönelik Bir Araştırma*, Yüksek Lisans Tezi, Burdur, 2016)

## ÖZET

Küreselleşme ile birlikte ülke ekonomilerinin entegrasyonu, ekonomik sistemi daha karmaşık hale getirmiştir. Karmaşıklaşan bu yapı, yasa dışı ekonomik faaliyetlerin de artmasına yol açmıştır. Bu durum, mevcut denetim sisteminin yetersizliğini gün yüzüne çıkarmış, aynı zamanda geleneksel muhasebe ve hukuk kurallarının da yetersiz kaldığı gözlemlenmiştir. Suçlarla mücadele edebilmek için hukuk kuralları değişmiş ve bu suçları engellemede bazı bilimlere ortaya çıkmıştır. Adli muhasebe de bunların başında gelen, özellikle ABD ve Avrupa ülkelerinde giderek yaygınlaşan bir bilim alanıdır.

Bu çalışmada; son yıllarda ülkemizde de önemi giderek artan adli muhasebenin mevcut durumu, adli muhasebeye en çok hangi alanlarda ihtiyaç duyulduğu, bu meslekten beklentiler ve mesleği icra edenlerin sahip olması gerektiği niteliklerin neler olduğunu tespit etmek amaçlanmaktadır. Ayrıca bu noktada muhasebeci ve hukukçuların görüşleri arasında bir farklılık olup olmadığı da tespit edilerek her iki grubun görüşlerinin arasındaki farklılıkları ortaya koymak amaçlanmaktadır.

Çalışmada SMMM ile YMM'ler "Muhasebeciler"; hakim, savcı ve avukatlar ise "Hukukçular" olarak gruplandırılmış olup, Antalya, Isparta ve Burdur'da faaliyet gösteren 100 "Muhasebeci" ve 100 "Hukukçu" ile yüz yüze görüşme yoluyla anket yapılmıştır. Anket verileri SPSS 20 paket programları ile analiz edilmiş olup, analiz sonucunda muhasebecilerin hukukçulara göre adli muhasebe mesleğine olan farkındalığın, bazı konularda adli muhasebe mesleğine duyduğu ihtiyacın, mesleğe yönelik beklentilerinin, adli muhasebe mesleğine olan bakış açısının daha yüksek ve ilgili olduğu tespit edilmiştir. Ayrıca mevcut denetim sisteminin ve yasaların yetersiz olduğu, adli muhasebenin bu yetersizliği giderebilecek bir bilim olarak görüldüğü sonucuna ulaşılmıştır.

**Anahtar Kelimeler:** *Adli Muhasebe, Muhasebeciler, Hukukçular*

( ERKAN, Ahmet, *A Research Perspective of Lawyers Accountants Forensic Accounting Evaluation,M.Sc.,Burdur, 2016*)

## **ABSTRACT**

Integration of the economic system of the country's economy has become more complex with globalization. This complicated structure is rancid lead to an increase in illegal economic activities. This has unearthed the inadequacy of the current control system it is also observed that traditional accounting and legal rules also inadequate. The rule of law in order to fight crime has changed and there have been some science to prevent these crimes.

In this study; In our country in recent years become an increasingly important Forensic Accounting of the current situation , most of which in areas where it's needed in forensic accounting, this profession expectations and the vocation of the necessary qualities to have those who exercise aims to determine what happened. Also at this point, the accountant and determined that there is a difference between the opinions of the jurists are intended to reveal the differences between the views of both groups .

In this study, Antalya, Isparta and Burdur working, accountants and certified public accountants " Accountants "; lawyers , judges and prosecutors are " Lawyers " are grouped and a survey was conducted of 100 accountants and through face to face interviews with 100 lawyers . The survey data is was analyzed by SPSS 20 software packages , the analysis result of the awareness of accountants, forensic accounting profession According to lawyers , the requirement for the forensic accounting profession in some subjects, the expectations for the profession, the perspective that the forensic accounting profession has been found to be higher and about . In addition, the existing control system is inadequate and the law , it has been concluded that could address this deficiency is seen as a science of forensic accounting .

**Key Words:** *Forensic Accounting, Accountants, Lawyers*

## İÇİNDEKİLER

<b>İÇ KAPAK</b> .....	<b>I</b>
<b>TEZ ONAY SAYFASI</b> .....	<b>II</b>
<b>YEMİN METNİ</b> .....	<b>III</b>
<b>TEŞEKKÜR METNİ</b> .....	<b>IV</b>
<b>ÖZET</b> .....	<b>V</b>
<b>ABSTRACT</b> .....	<b>VI</b>
<b>İÇİNDEKİLER</b> .....	<b>VII</b>
<b>KISALTMALAR</b> .....	<b>X</b>
<b>TABLolar DİZİNİ</b> .....	<b>XII</b>
<b>GİRİŞ</b> .....	<b>1</b>

### BİRİNCİ BÖLÜM ADLI MUHASEBE

1.1.Adli Muhasebenin Tanımı .....	5
1.2.Adli Muhasebenin Tarihsel Gelişimi .....	6
1.3. Adli Muhasebenin Diğer Bilimlerle İlişkisi.....	9
1.3.1. Muhasebe ile İlişkisi .....	10
1.3.2. Denetim ile İlişkisi .....	10
1.3.3.Hukuk ile İlişkisi.....	11
1.3.4.Psikoloji ile İlişkisi.....	12
1.3.5. Suç Bilimi ( Kriminoloji ) ile İlişkisi .....	13
1.3.6. Yazı Bilimi (Grafoloji) ile İlişkisi .....	14
1.3.7. İstatistik ile İlişkisi .....	14
1.4. Adli Muhasebede Mesleki İlkeler .....	15
1.4.1. Bağımsızlık .....	15
1.4.2. Mesleki Dikkat ve Özen.....	16
1.4.3. Mesleki Yeterlilik .....	17
1.4.4. Dürüstlük.....	18
1.5. Adli Muhasebe Mesleğinin Kapsamı .....	18
1.5.1.Dava Desteği.....	19
1.5.2.Uzman Tanıklık .....	21

1.5.3.Hile Araştırmacılığı.....	22
1.6. Adli Muhasebecide Olması Gereken Özellikler .....	24
1.6.1. Temel Karakteristik Özellikler.....	25
1.6.2. Ana Beceriler .....	26
1.6.3.Öğrenilmiş Beceriler .....	26
1.7. Adli Muhasebe Mesleğinin Diğer Mesleklerle Karşılaştırılması.....	27
1.7.1.Adli Muhasebecinin Denetçiden Farkı.....	27
1.7.1.1. İç Denetçi İle Farkı .....	27
1.7.1.2. Bağımsız Denetçi İle Farkı .....	29
1.7.2. Adli Muhasebecinin Muhasebeciden Farkı.....	30
1.7.3. Adli Muhasebecinin Bilirkişiden Farkı.....	31
1.8.Adli Muhasebecinin Kullandığı Teknikler .....	32
1.8.1.Yazılı ifade alma .....	32
1.8.2.Görüşme, Sorgulama ve Doğrulama .....	32
1.8.3.Yeniden Hesaplama .....	33
1.8.4. Analitik İnceleme .....	33
1.8.5. Fiziki İnceleme (Gözlem) .....	34
1.8.6.Belge İnceleme.....	34

## İKİNCİ BÖLÜM

### DÜNYADA VE TÜRKİYE'DE ADLİ MUHASEBE MESLEĞİ

2.1.Dünyadaki Durum.....	37
2.1.1. ABD .....	37
2.1.2. Kanada .....	41
2.1.3. Avustralya .....	43
2.1.4. İngiltere .....	44
2.2. Türkiye'de ki Durum .....	46
2.2.1.Adli Muhasebenin Hukuk Sistemimizdeki Yeri .....	50
2.2.1.1.Adli Muhasebenin Türk Ticaret Kanunundaki Yeri .....	51
2.2.1.2.Adli Muhasebenin Borçlar Kanunundaki Yeri .....	53
2.2.2. Ülkemizde Adli Muhasebe İle İlgili Yapılmış Çalışmalar.....	54



## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### ADLI MUHASEBENİN DEĞERLENDİRİLMESİ: MUHASEBECİ VE HUKUKÇULARA YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA

3.1.Araştırmanın Amacı.....	57
3.2. Araştırmanın Kapsamı Ve Yöntemi.....	57
3.3.Araştırmada Elde Edilen Bulgular .....	58
3.3.1.Katılımcılara İlişkin Genel Bilgiler.....	58
3.3.2.Katılımcıların Adli Muhasebe Mesleğine Karşı Farkındalık Düzeyi.....	61
3.3.3.Adli Muhasebe Mesleğine İhtiyaç Duyulan Konular.....	64
3.3.4. Adli Muhasebede Mevcut Durumun Tespiti.....	67
3.3.5. Adli Muhasebe Mesleğine Yönelik Beklentiler .....	70
3.3.6. Adli Muhasebecide Bulunması Gereken Bilgi ve Yeteneklerin Önem Derecesi ve Yeterlilikleri .....	73
<b>SONUÇ VE ÖNERİLER.....</b>	<b>76</b>
<b>KAYNAKÇA .....</b>	<b>79</b>
<b>EKLER.....</b>	<b>86</b>
<b>ÖZGEÇMİŞ.....</b>	<b>91</b>

## KISALTMALAR

AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
ACFE	: Association of Certified Fraud Examiners – Sertifikalı Hile Denetçileri Birliği
ACFEI	: American College of Forensic Examiners International - Uluslararası Adli Denetçiler Amerikan Koleji
AICPA	: American Institute of Certified Public Accountants – Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü
BDDK	: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu
BDO	: Bağımsız Şirket Ağı
CA	: Certified Accountant – Sertifikalı Muhasebeci
CFC	: Certified Forensic Consultant -Sertifikalı Adli Danışman
CFE	: Certified Fraud Examiner – Sertifikalı Hile Denetçisi
CFF	: Certified Forensic Financial - Sertifikalı Adli Mali Analist
CICA	: The Canadian Institute of Chartered Accountants – Kanada İmtiyazlı Muhasebeciler Birliği
CPA	: Certified Public Accountant – Sertifikalı Kamu Muhasebecisi
CPE	: Continuing Professional Education – Sürekli Mesleki Eğitim
Cr.FA	: Certified Forensic Accountant – Sertifikalı Adli Muhasebeci
DNA	: Deoksiribo Nükleik Asit
FBI	: Federal Bureau of Investigation – Federal Araştırma Bürosu
FCPA	: Forensic Certified Public Accountant – Sertifikalı Adli Kamu Muhasebecisi

FRC	: Fraud Research Corporation - Uluslararası Hile Denetimi ve Danışmanlık Hizmetleri
HSYK	: Hakim ve Savcılar Yüksek Kurulu
ICAA	: Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü
ISMMMO	: İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası
NACFE	: National Association of Certified Fraud Examiners - Sertifikalı Yolsuzluk Denetçileri Ulusal Birliği
NAFA	: National Association of Forensic Accounting - Ulusal Adli Muhasebeciler Birliği
RCMP	: Royal Canadian Mounted Police – Kanada Federal Polis Teşkilatı
SEC	: U.S. Securities and Exchange Commission - Amerikan Sermaye Piyasası Kurulu
SMMM	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
TESMER	: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Temel Eğitim ve Staj Merkezi
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
TURMOB	: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
YMM	: Yeminli Mali Müşavir

## TABLOLAR DİZİNİ

Tablo 1:Adli Muhasebe ile İlgili Yapılmış Bilimsel Çalışmalar .....	54
Tablo 2: Katılımcıların Cinsiyetlerine İlişkin Dağılımları.....	58
Tablo 3: Katılımcıların Yaş Aralıklarına İlişkin Dağılımları.....	59
Tablo 4:Katılımcıların Eğitim Düzeylerine İlişkin Dağılımları.....	59
Tablo 5:Katılımcıların Mesleki Unvanlarına İlişkin Dağılımları.....	60
Tablo 6:Katılımcıların Mesleki Deneyimlerine İlişkin Dağılımları.....	60
Tablo 7: Katılımcıların Görev Yaptığı İllere İlişkin Dağılımları.....	61
Tablo 8: Cinsiyetlere göre Adli Muhasebe Konusunda Farkındalığa İlişkin Ki Kare Test Sonucu.....	62
Tablo 9:Katılımcıların Muhasebeci ve Hukukçu Olmalarına Göre Adli Muhasebe Konusunda Farkındalıklarına İlişkin Ki Kare Test Sonucu .....	62
Tablo 10: Eğitim Düzeyi ile Adli Muhasebe Konusunda Farkındalığa İlişkin Ki Kare Testi Sonucu.....	63
Tablo 11: Mesleki Deneyim ile Adli Muhasebe Konusunda Farkındalığa İlişkin Ki ....	63
Tablo 12: Adli Muhasebe Alanında İhtiyaç Duyulan Konulara İlişkin Analiz Sonuçları .....	65
Tablo 13: Adli Muhasebenin Mevcut Durumuna İlişkin İfadelere Katılım Oranları .....	67
Tablo 14: Adli Muhasebenin Mevcut Durumun Tespitine İlişkin Analiz Sonuçları .....	69
Tablo 15: Adli Muhasebe Mesleğine Yönelik Beklentilere İlişkin İfadelere Katılım Oranları .....	70
Tablo 16: Mesleğe Yönelik Beklentilere İlişkin Analiz Sonuçları .....	72
Tablo 17: Adli Muhasebecide Bulunması Gereken Bilgi ve Yeteneklerin Önem Derecesi ve Yeterliliklerine İlişkin Sonuçlar .....	74

## GİRİŞ

Ekonomi, varoluşumuzdan itibaren yaşamımızda hep olmuştur. Sürekli gelişen dünya ekonomisi özellikle 1980'lerden sonra ivme kazanmış, küresel bir şekle bürünmüştür. Alınan kültürel, politik kararlar ile teknolojik değişimler tüm dünya ülkelerini birbirine bağlarken dolaylı olarak işletmeleri, işletmelerin hedef ve vizyonlarını, iş yapma şekillerini de etkilemiştir. Her saniye değişen dünyaya ayak uydurmak işletmeler için bir gereklilik olmuş, işletmeler başarılı olabilmek için küresel şartlara uygun pazarlama stratejileri geliştirmek zorunda kalmışlardır.

Küreselleşme uzak olanı hatta imkansız olan her şeyi bizim için mümkün kılmıştır. Dünya piyasası küresel bir köy haline gelerek işletmelerin pazarını, müşteri ağlarını, rakiplerini ve kültürlerini değiştirmiştir. Bu değişiklikleri inceleyip, öngörüp, stratejiler oluşturup çıkan sonuçlar neticesinde maliyetleri hazırlayıp gerekli raporları karar verenlerin önüne sunacak alan olan meslek, muhasebe olduğuna göre muhasebenin de kendini küresel şartlara uyum sağlayarak değişime ve gelişime açık tutması gerekmektedir. İşletmelerin kurumsallaşmaları ile birlikte muhasebe faaliyetleri yönetim ve paydaşlara ışık tutabilmek için doğru ve güvenilir olması gerekmektedir. Teknoloji ile birlikte muhasebe teknikleri gelişmiş ve muhasebenin denetimi zorlaşmıştır. İşletmeler için ekonomik pasta büyümüş ve bununla birlikte bazı işletmeler veya çıkar grupları, kendi çıkarlarını toplum çıkarlarının önüne koyarak hatalı, hileli işlemleri gerçekleştirerek dünya ekonomisini olumsuz etkilemiştir.

20. yüzyılın ortalarında hızla gelişen ekonomik gelişmeler, yapısal ve yasal düzenlemeleri zorunlu kılmıştır. Bunun temel nedeni; işletmeler, muhasebesel ve finansal durumlarını takip etmekte zorlanmış, kurumsal firmalar Worldcom, Enron, Parmalat gibi hile skandalları ile gündeme gelmiştir. Bunun etkisi tüm dünya ülkelerini de etkilemiş ve denetimin yetersizliği ortaya çıkmıştır. Bununla birlikte paydaşların denetim raporlarına ve çıkar gruplarına olan güveni sarsılmış, piyasada güvensiz bir ortam oluşmuştur. Bu güvensiz ortamı dağıtmak için denetim, standartlar haline getirilmiş ve daha katı kurallara bağlanmıştır. Her ne kadar standartlarla daha şeffaf hale getirilmeye çalışılsa da denetimin hata ve hile konusunda bir yere kadar ilerleme

kaydettiği ve hep görünenleri çözmeye çalıştığı anlaşılmıştır. Bu durum neticesinde hile ile mücadelede noktasında “Forensic Accounting”, kavramı ortaya çıkmıştır.

Adli muhasebe, hukuk ile muhasebeyi bir araya getiren bir meslektir. Adli muhasebecinin geleneksel muhasebeciden farkı; muhasebeci, mükellefinin mali tablolarını hazırlayıp yasal defterini tutarak ilgili sürelerde yasalara bildirmekle yükümlü kişidir ve bu bildirimleri yaparken genel kabul görmüş muhasebe standartlarına göre yaparlar. Adli muhasebeci ise, muhasebecinin oluşturduğu raporları inceler aynı zamanda oluşabilecek hile, yolsuzluk ve suiistimalleri araştırır. Ayrıca muhasebe standartlarından ayrı kriminoloji, psikoloji ve hukuk gibi meslek dallarından yararlanarak görünenden çok görünmeyeni irdeler.

Adli muhasebe mesleği, ABD ile birçok Avrupa ülkelerinde yasal düzenlemeler neticesinde görev tanımları yapılarak yasal bir statüye kavuşturulmuştur. Adli muhasebe ile alakalı seminerler, bilimsel çalışmalar oldukça fazladır. Ülkemizde adli muhasebe yeni yeni duyulan bir meslek alanı olup, henüz herhangi bir yasal statüsü yoktur. Adli muhasebenin ülkemiz için gerekli bir meslek alanı olabileceği düşünüldüğünde, yapılacak çalışmaların adli muhasebe mesleğine katkısı olacağı bir gerçektir.

Bu bağlamda çalışmada; adli muhasebenin mevcut durumu, adli muhasebeye en çok hangi alanlarda ihtiyaç duyulduğu, bu meslekten beklentiler ve mesleği icra edenlerin sahip olması gerekli niteliklerin neler olduğunu muhasebeci ve hukukçuların gözünden tespit etmek amaçlanmaktadır. Ayrıca bir diğer amaç da muhasebeci ve hukukçuların görüşleri arasındaki farklılıklardan yola çıkarak konu ile ilgili öneriler geliştirmektir.

Bu amaç doğrultusunda; birinci bölümde, adli muhasebenin kavramsal çerçevesi hakkında detaylı bilgi verilmiştir. Bununla birlikte adli muhasebenin muhasebe, denetim, hukuk, psikoloji, grafoloji, kriminoloji ve istatistik gibi bilim dalları ile karşılaştırması, benzer ve farklı yönleri ele alınarak açıklanmaya çalışılmıştır. İkinci bölümünde, dünyada ve ülkemizde adli muhasebe mesleğinin durumu incelenerek, ABD, Kanada, Avustralya, İngiltere ülke örnekleri ile Türk hukuk sistemindeki yeri ele alınmıştır. Çalışmanın üçüncü bölümünde ise; Antalya, Burdur ve Isparta illerinde görev yapan Hakim, Savcı ve Avukatlar (Hukukçular) ile SMMM ve

YMM'lerden (Muhasebeciler) oluşan 200 kişi ile yapılan anket verileri ve bu verilerden elde edilen sonuçlar açıklanmıştır.



## BİRİNCİ BÖLÜM

### ADLİ MUHASEBE

İngilizcede “ Forensic ” olan terimin dilimizdeki karşılığı “Adli”dir. Adli kelimesi dilimizde “adaletle ilgili” anlamına gelmektedir. İlk kez 1824 yılında İskoçyalı James Mc. Cleland tarafından bir reklamda kullanılan adli muhasebe (Forensic Accounting) terimi, ülkemiz için yeni bir kavramdır. Bu reklamda James Mc. Cleland kendini uzman tanık olarak tanıtmıştır (Kasum, 2009: 2).

Tam anlamıyla adli muhasebe literatürümüze Maurice E. Peloubet tarafından 1946 yılında kazandırılmıştır. İlk başlarda sadece yasal davalar ile ilgili durumlarda kullanılırken, mesleğin kendini geliştirmesi ile birlikte bunun dışındaki işlemler için de kullanılmaya başlanmıştır (Kaya, 2005: 51).

Günümüzde hukukun sosyal gelişmeleri arkadan takip etmesi ve ekonomik suçların sürekli yeni türeyen yöntemlerle işlenmesi sonucunda, bu durum ekonomik suçların işleniş şeklini, kapsamını, sonuçlarını ve etkilerini sınırlayıcı bir şekilde öngörebilmeyi ve gerekli hukuki düzenlemeleri zamanında yapabilmeyi mümkün kılmamıştır (Topçuoğlu, 2012: 64). Özellikle 1980’li yılından sonra ABD başta olmak üzere diğer Avrupa ülkelerinde yaygın olan adli muhasebe kavramı kendini ciddi anlamda geliştirmiş ve farkındalık yaratmıştır (Enofe vd, 2013: 62 ). 1980’lerden sonra kurumsal firmalarda gerçekleşen; Worldcom, Enron, Parmalat ve Xerox skandalları, finansal tablolara olan güveni sarsmış, paydaşlar mevcut denetim sistemini, muhasebe ve finans sistemini sorgular hale gelmiştir. Bu skandalların önüne geçmek ve paydaşların güvenini geri kazanmak için 30 Temmuz 2002 tarihinde Sarbanes – Oxley Kanunu yürürlüğe girmiştir. Bu kanunla birlikte adli muhasebe mesleğinin gelişimi hızlanmış ve bu durum meslek için dönüm noktasını oluşturmuştur. Bunun temel nedeni, ilgili yasa, şirketlerde mevcut sistemin dışında bir denetim mekanizmasının varlığını zorunlu kılmıştır. Bu yasa ile birlikte muhasebe meslek mensupları denetimlerinde ve araştırmalarında şirketlere özel danışmanlık faaliyetleri yapabilecek, SEC’in izni ile denetim ekibinde görev alabileceklerdir (Dönmez ve Çavuşoğlu, 2015: 47).

Adli muhasebe mesleği özellikle geleneksel muhasebe ve denetim meslekleri ile karıştırılsa da adli muhasebenin, geleneksel muhasebe ve denetim mesleklerinden farklı



görevleri, bilgi düzeyleri ve farklı tecrübe becerileri bulunmaktadır. Adli muhasebecinin diğerlerinden en önemli farkı hile tespitini de kapsayan soruşturma yapmasıdır. Bu soruşturma hileden sorumlu olmayan bağımsız denetimden farklıdır (Dönmez ve Çavuşoğlu, 2015: 47).

### 1.1.Adli Muhasebenin Tanımı

İktisat en kısa tanımı ile sınırlı kaynaklarla kişilere maksimum verimi sağlamaktır fakat kişilerin her zaman daha fazlasını istemesi ekonominin küreselleşmesine ve mevcut düzenin sürekli değişip, gelişmesine sebep olmuştur. Bununla birlikte finansal suçlar artmış, bu durum kişileri ve grupları hukuki olmayan suçlara yöneltmiştir.

Dünya’da gerçekleşen birçok skandallar mevcut sistemin ilgili kesimler tarafından sorgulanmasına sebep olmuştur. Kuşkusuz muhasebe mesleği de bundan nasibini almış ve denetim gibi yeni meslekler oluşmuştur. Adli muhasebe de bu mesleklerden bir tanesi olup, literatürde şimdiye dek ölçüt kabul edilmiş, genel kabul gören tek bir tanım kullanılmamakla birlikte, kullanılacak alan ve amacına yönelik olarak farklı şekillerde tanımlanmıştır. Bu tanımlardan öne çıkan bazıları şu şekilde açıklanabilir.

- Adli muhasebe; Webster’s Sözlüğünde adli terimi, “mahkemeye ait olup, yargı mahkemelerine veya toplumsal tartışma ve münazaralara ait ve buralarda kullanılan veya bunlara uygun” şeklinde tanımlanmaktadır. Muhasebe de işletmelerin mali nitelikteki işlemlerini kaydeden, sınıflandıran, özetleyerek rapor edip, elde ettiği raporları yorumlayan bir bilim dalı olduğundan, adli muhasebe mesleğini mahkemeye ait, finansal olayların hukuki sorunlarla olan ilişkisi ve uygulaması şeklinde tanımlayabiliriz. Adli muhasebe kanıtı, mahkemeye yöneliktir (Pala, 2011:3). Üstelik mahkemeye yönelmesi ile adli muhasebecilerin ulaşmak zorunda oldukları işin kalitesinde konu dava konusu ise kamu incelemesine tabidir (Gülaçtı, 2004: 55).
- Adli muhasebe; muhasebe, hukuk, denetim, grafoloji, psikoloji, sayısal yöntemler, finans, bilgisayar teknolojileri gibi birçok bilim dalı ile ilgili konularda bilgi sahibi olarak, bunun neticesinde mahkemelerde kanıt

oluşturabilecek nitelikte belgeleri oluşturup, analiz ederek yorumlayarak sonuçlandıran bir disiplindir (Okoye ve Gbei, 2013: 2)

- Adli muhasebe; kişinin finansal konulardaki bilgi ve yeteneklerini eldeki deliller neticesinde bir kanaat oluşturarak bir sonuca varmasıdır (Kaya, 2005: 53).
- Adli muhasebe; muhasebe, hukuk ve denetim gibi bilimlerin ilke ve tekniklerin kullanılarak araştırma yapan ve yapılan araştırmadan ortaya çıkan sonuçların çözümlendiği bir hizmettir (Özkul ve Pektekin, 2009: 62).
- Adli muhasebe; ekonomik bir suç işlemiş kişilerin aleyhine açılan davalarda, davanın konusunu oluşturan suçun mali dokümanlarını toplayıp, mahkemede delil olarak sunan bir bilimdir (Dada, 2013: 787).
- Adli muhasebe; ticari vakalarda, muhasebe ve denetim bilgilerini kullanıp, soruşturmacı kimliği ile olayı araştırıp mahkemede uzman tanık olarak fikir ve düşüncelerini deliller ışığında aktaran bir bilimdir (Oberholzer, 2002: 5).

Yukarıdaki tanımlamaların ortak noktaları ele alındığında Adli muhasebe'nin; muhasebe, hukuk, psikoloji, suç bilimi, grafoloji, denetim, istatistik ve ticaret becerileri bilimlerini bünyesinde bulunduran, mahkemelerde uzman tanık, hile araştırmacılığı ve dava desteği hizmetinde bulunarak fikir ve düşünceler geliştirerek, hatalı ve hileli işlemlerin çözümünde elde ettiği kanıtları analiz eden ve bu kanıtları yorumlayıp mahkeme heyetinin önüne sunarak olayın çözümünde rol oynayan bir bilim dalı olarak tanımlandığını söylemek mümkündür.

### **1.2.Adli Muhasebenin Tarihsel Gelişimi**

Ekonomik suçların ancak uzman kişiler tarafından tespit edilebilmesi gerçeği, bu suçların tespit edilip, suçluların yargılanması aşamasında bulunacak kişilerin ekonomi bilgisine sahip olmasını zorunlu kılmaktadır. Aksi durumda bu konularda uzman desteğine ihtiyaç duyulacaktır.

Muhasebe, pratik anlamda varoluşumuzdan beri süregelen bir meslek grubu olsa da gerçek anlamda temelleri 19.yy da İskoçya'da atılmıştır. O zamanlarda avukatlar ile muhasebeciler arasında yakın bir ilişki kurulup, bu iki meslek aynı kuruma bağlı olarak çalışırken birçok avukat mükelleflerine muhasebe hizmetlerini de vermekteydi. Belli bir

süreçten sonra muhasebeciler yapmış oldukları hizmetlere uzman tanıklığı ile bilirkişilik görevlerini de eklemiştir (Oberholzer, 2002: 2).

1854 yılında Edinburgh’da kurulan Muhasebeciler Topluluğu o yıllarda bir kraliyet fermarıyla muhasebe ve hukukun önemini vurgulamak için kurulmuştur. Muhasebecilik o yıllarda hesap uzmanlığı olarak akıllarda kalsa da, hesabın içine giren her şeyin kanunla, hukukla ilgili olması sebebi ile bu yıllarda muhasebecinin görevi sadece hesap uzmanlığı ile kalmamış kanunlarla ilgili konulara da hitap eder hale gelmiştir. Özellikle ABD ile İngiltere’de muhasebe meslek mensuplarının uzman görüşlerini düzgün bir biçimde nasıl sunacağına dair direktifler barındıran bilimsel çalışmalar yayınlanmaya başlamış ve adli muhasebe mesleği için gereken suçla ilgili düzenleyici kanunlar artmıştır (Akal, 2014: 11).

Muhasebe mesleği 1900’lü yıllara kadar gücünü korumuş fakat 1929 krizi dünya ekonomisini ve bütün dünya ülkelerini ciddi şekilde etkilemiştir. Bu durum, muhasebe mesleğinin yetersizliğini de ortaya çıkarmış ve muhasebe mesleğine destek verme amacı ile denetçi zorunluluğu getirilip, dolandırıcılık faaliyetlerinin ortaya çıkarılmasından, finansal raporların doğru çevrilmesine kadar uzanmıştır. Bu dönemden sonra ekonomideki radikal değişimler, ülkeleri yeni politikalara iterken, küreselleşmenin de temelleri atılmıştır. Küreselleşme ile beraber ekonomi hızla büyümüş ve muhasebe mesleği bu değişime ayak uydurmak zorunda kalmıştır. Bu değişim; denetim, adli muhasebe gibi meslek gruplarının doğuşunun ana sebeplerindedir. 20.yy başında muhasebeciler mahkemede verdiği hizmetler ile kendilerini daha da göstermişlerdir (Oberholzer, 2002: 2-3).

“Forensic Accounting” terimini 1946 yılında literatüre kazandıran ilk kişi Maurice E. Peloubet isimli bir muhasebe bilimcisidir. O tarihte Peloubet Pogson; New York’ta Peloubet&Co isimli bir muhasebe şirketinin ortağıydı. Peloubet, “Adli Muhasebe: Bugünün Ekonomisindeki Yeri” adlı çalışmasında, savaş boyu ve sonrasında kamu muhasebecisi ve endüstriyel muhasebeci olarak adli muhasebe çalışmalarında görev aldığını açıklamıştır (Oberholzer, 2002: 3)

Don Holmes ve Bob Lindquist isimli iki muhasebecinin muhasebeye bakış açısı ve Lindquist-Holmes isimli holdinglerin kurulması ile birlikte 1975 yılına kadar endüstriyel organizasyonun tam anlamıyla bir parçası olmayan adli muhasebe mesleği

değişmeye başlamıştır. Adli muhasebeciler ilk olarak uzmanlık manasında faaliyetler göstermeye başlamışlar ve ardından Kuzey Amerika’da bir adli muhasebe firması kurulmuştur. Lindquist Holmes’un tüm dosya yükünün %90’lık bir bölümünü başlıca müşterisi polisliyelik vakalardan kaynaklanan olaylar kapsamaktaydı. 1980’lerin ortalarında ise adli muhasebenin alanına giren; malın izini takip edip yeniden yerine koyma, hata ve hileli işlemler sonucu oluşan suç ile ilgili soruşturmalarda işbirliği yapmak ve çok farklı hukuk dallarında dava desteğinde bulunan ek muhasebe ve soruşturma hizmetlerini de faaliyetlerinin içine almışlardır (Aktaş ve Kuloğlu, 2008: 109).

1980’li yıllarda adli muhasebe mesleğine yönelik farkındalıklar giderek artar hale gelmiştir. Sırasıyla (Kurt, 2013: 38);

- 1982 yılında yazar Francis C. Dykman’ın “Forensic Accounting: The Accountant as an Expert Witness” adında ilk adli muhasebe kitabını yayımlaması,
- 1988 yılında ACFE’nin kurulması,
- 1988 yılında dedektif roman türünde yayımlanan ana karakteri adli muhasebeci olan romanın yayımlanması,
- 1992 yılında ACFEI’nin kurulması,
- 1997 yılında ABFA’nın kurulması,
- 2000 yılında “Adli Muhasebe, Denetim, Hile ve Vergileme Dergisi” (The Journal of Forensic Accounting, Auditing, Fraud and Taxation) çıkarılmaya başlanmasıdır.

Bugün gelinen noktada adli muhasebe; muhasebe, hukuk, denetim, vb. alanlarla çok yakın ilişki içerisinde çalışan dava desteği, uzman tanıklık, hile araştırmacılığı gibi hizmetler sunarak ABD ve çoğu Avrupa ülkesinde yasal bir kimliğe kavuşan meslek haline gelmiştir. 2000’li yılların başında yaşanan mali skandallardan sonra 2002 yılında Sarbanes Oxley kanunu kabul edilmiştir. Kanun, paydaşların; finansal piyasalara, finansal raporlara ve kurumsal yönetime olan güveni yeniden kazandırmak için çıkarılmıştır. Bununla beraber denetim firmalarının vermiş oldukları bazı hizmetlerin adli hizmetler kapsamına girdiği ve adli vakaların adli muhasebeciler tarafından çözüme kavuşturulması gerektiği vurgulanmıştır. Amerikan Sermaye Piyasası Kurumu (SEC),

bu kanundan sonra yayınladığı kural ve düzenlemelerde “adli muhasebeci“ ifadesini açıkça kullanarak adli muhasebe mesleğinin muhasebe mesleği içerisindeki yerini sabitlemiştir (Çabuk ve Yücel, 2012: 3).

### **1.3. Adli Muhasebenin Diğer Bilimlerle İlişkisi**

Adli muhasebe bilim dalının kapsadığı sahanın boyutlarının geniş olması pek çok bilim dalı ile ister istemez etkileşim içinde olmayı gerektirmektedir. Diğer bilim veya bilim dallarından faydalanmak adli muhasebe için bir zorunluluktur (Gülten ve Kocaer, 2011: 24).

Adli muhasebe, adli bilimler içerisinde yer alır. Adli bilimler, insanoğlunun varoluşundan itibaren kendiliğinden oluşan doğa kanunlarının, günümüz mevcut hukuk için kullanması olarak tanımlanabilir. Adli bilimlerin amacı, becerilerin, gerçeklerin ve bilimsel bilgilerin mahkeme sürecinde kullanılıp, ceza hukuku veya medeni hukuk alanlarında ortaya çıkan hukuksal sorunların çözümlenmesine katkı sağlamaktır (Aktaş ve Kuloğlu, 2008: 103). Ticari anlaşmazlıkların sürekli arttığı bir ekonomik ortam sonucu tacirler alacak haklarını kanıtlayabilmek için ticari defter kayıtlarına ve bunların dayanak belgelerine başvurmak durumunda kalmaktadırlar (Altuğ, 1999: 2). Özellikle adli muhasebecilerin mesleki faaliyetlerinden olan dava desteği, hile araştırmacılığı ve uzman tanıklık faaliyetleri; hukuk kuralları, kriminoloji, muhasebe ile yakından ilgilidir.

Son yıllarda adli muhasebe mesleği, muhasebe, hukuk, kriminoloji bilimleri yanında özellikle psikoloji, sosyoloji ve benzeri sosyal bilimlerden de destek almak durumunda kalmaktadır. Çünkü hile insan davranışı sonucu ortaya çıkar bu da hilekârın ve hilenin profilinin çözümünde bu bilimlere ihtiyacın var olması demektir (Pehlivan, 2010: 2).

Adli muhasebe çok boyutlu bir yaklaşımdır; sayısal yöntemler, finans ve bilgisayar teknolojileri de bu yaklaşımın birer parçasıdır. Diğer taraftan bağımsız denetim ve iç denetim ile adli muhasebe birbirleriyle iç içe ve birbirlerine yardımcı olan disiplinlerdir. Bu disiplinler; hile soruşturmalarında, hilenin önlenmesi ve tespit edilmesinde fayda sağlarlar ancak adli muhasebenin hileyi ortaya çıkarması ya da önlenmesi daha etkilidir.

Adli muhasebenin diğer bilimlerle olan ilişkisi oldukça yoğundur ve aşağıda adli muhasebenin ilişkili olduğu bazı bilimlere kısaca değinilecektir.

### 1.3.1. Muhasebe ile İlişkisi

Adli muhasebe, muhasebe ile doğrudan ilişkili bir bilim olmanın ötesinde muhasebe bilimine bağlıdır ve muhasebenin bütün unsurları ile ilgilenir.

Bir adli muhasebeci, muhasebe bilgisi olmadan olayları yorumlama, gördüğü belgeler hakkında yorum yapabilme ve mantık yürütmesi imkansızdır. Küresel ekonomide muhasebe kavramları bile günden güne değişmektedir ve adli muhasebecinin her anlamda kendini geliştirmesi ve yenilemesi bir zorunluluktur. Adli muhasebe mesleği görünenden çok görünmeyenleri çözen bir bilim olarak düşünüldüğünde, adli muhasebecinin ilk olarak görünen şeyleri tespit etmesi gerekir. Bu durumdan dolayı genel muhasebe, yönetim muhasebesi, maliyet muhasebesi, şirketler muhasebesi gibi muhasebenin bütün dalları hakkında detaylı bilgiye sahip olmalıdır.

### 1.3.2. Denetim ile İlişkisi

Denetim, adli muhasebecilerin araştırmacı yeteneğini sergileyebilmesinde önemli bir kaynaktır. Nitekim geçmişte Amerika Birleşik Devletleri'nde yaşanan Enron, Worldcom, Adelphia vb. mali skandallar ve manipülasyonlar, yatırımcıların güvenini azaltmış ve bu durumların incelenmesinde ve hilelerin ortaya çıkarılmasında adli muhasebecilerin bu yeteneklerinden yararlanılmasının gerekliliğini ispat etmiştir. Değişen dünya şartlarında yetersizleşen denetim teknikleri adli muhasebenin doğuşunda temel etkenlerden bir tanesidir.

Adli muhasebe ve denetim arasında birçok ortak noktalar vardır. Örneğin; denetim ile adli muhasebenin ortak amacı mali raporların hukuka uygun yapılmasının sağlanmasıdır. Her iki bilimin de yapmış oldukları araştırmalarda hukuki prosedürlere uymak zorundadırlar. Aynı zamanda her iki bilim de, yapmış oldukları çalışmalarda işletme ve ilgili sektörün mevcut durumu, muhasebe kayıt düzeni ve belge türleri, hileli işlemlerin işletme faaliyetlerini nasıl etkilediği gibi konularda bilgi sahibi olması gerekir. Hem denetçi hem de adli muhasebeci işletmenin mali raporlarını inceler fakat denetçi bu noktada kendi standartları çerçevesinde bir rapor oluştururken adli muhasebecinin herhangi bir sınırı yoktur (Pehlivan, 2010: 15).

### 1.3.3.Hukuk ile İlişkisi

Hukuk, toplumsal hayatı bütünleyen kurallar bütünüdür. Hukuk; bireylerin birbirleriyle ilişkilerini, bireylerin devlet ile ilişkilerini ve devletlerin devletler ile ilişkilerini düzenleyen kuralları bir tertibe, bir sıralamaya tabi tutmak demektir (Adal, 1998: 61).

Adli muhasebenin muhasebe ile ilgili hukuki problemleri içeren bir alan olması nedeniyle, muhasebe ile ilgili bir problemin dava konusu edilmesi halinde, adli muhasebecilerin hukuki süreci çok iyi bilmeleri gerekmektedir. Bunun anlamı adli muhasebecilerin; veri toplama, analiz etme ve raporlama gibi işlemleri yaparken bunları hukuk kurallarına uygun olarak yapmalarının zorunlu olmasıdır.

Adli muhasebenin konusu esas olarak muhasebe ve hukuk bilimlerinin kesişim noktasından oluşmaktadır. Bu sebepten dolayı adli muhasebecinin muhasebe bilgisi kadar hukuk bilgisine de sahip olması gerekir (Gülten ve Kocaer, 2011: 28).

Ekonomik hayatın hızla büyümesi ile birlikte hileli işlemler de artmış, hem muhasebe hem de hukuk ekonomik hayata cevap veremez hale gelmiştir. İşletmeler gerek yasal boşluklar gerekse de hileli işlemlerle paydaşları büyük zararlara uğratmışlardır. Bununla birlikte muhasebe alanına giren hukuk kuralları ile yasalarla korunması gereken menfaatler arttıkça mevcut sisteme kanun koyucunun müdahalesi de artmıştır.

Adli muhasebeciler hile denetimi yaparken, işletmelerin belgeleri ve kayıtları üzerinden de soruşturmalarını yaparlar. Ortaya çıkardıkları hileli işlemlere yönelik elde ettikleri kanıtlara dayanarak işlem yapmaları sebebiyle, pozitif hukukun hile ile ilgili düzenlemeleri, adli muhasebeciler için önemlidir. Adli muhasebecilerin araştırma sürecinde yaptıkları işlemlerden birisi de kişiler ve işletmeler hakkında kişisel ve finansal bilgiler toplamalarıdır. Bu bilgiler elde edilirken, bunların mutlaka anayasa ve kanunlara uygun olarak elde edilmesi ve elde edilen bilgilerin diğer kişi ve işletmelerle paylaşılmaması gerekmektedir. Bu nedenle adli muhasebeciler mahremiyet hukuku konularında da bilgi sahibi olmalıdır (Pehlivan, 2010: 18). Muhasebenin hukukla arasında bağ oluşmasında özel menfaatler (işletme ve tacirlerin alacaklarının menfaati) ile sınırlı iken gün geçtikçe özel menfaatin yanına kamu menfaatinin de oluşması gündeme gelmiştir (sigortalılar, devlet usulsüzlükleri, sigortalılar vb.) (Karayalçın,

1988: 10). Değişimle beraber muhasebe hilelerinin artması, tacirler arasında güvensizliğe ve dolayısıyla, içinde bulunduğumuz ekonomik ortamda, ticari uyuşmazlıkları giderek arttırmıştır. Tacirler alacak haklarını ispat etmek için ticari defterlere, ticari defter kayıtlarına ve dayanağı olan belgelere daha çok müracaat etmek zorunda kalmışlardır (Altuğ, 1999: 2).

Adli muhasebecilerin bilmeleri gereken hukuk bilgisi temel ticaret hukuku ve yargılama usulü gibi görülse de sadece bununla sınırlı değildir. Adli muhasebecilerin diğer hukuk alanlarını ve ayrıca ceza hukuku ve yargılama usulünü de bilmeleri gerekmektedir. Usul hukuku birçok vakada, problemin ilk başlangıcından son çözümüne kadar adli muhasebecilerin izleyeceği süreçlerin belirlenmesinde oldukça önemlidir. Bunun nedeni adli muhasebeciler, herhangi bir idari ve adli soruşturmada takip edilecek süreçleri belirlemede aktif olarak görev alabilmektedirler. Örneğin, adli muhasebeci herhangi bir soruşturmanın başlangıcında bulunabilir, usulüne uygun bir dava dilekçesi yazılmasına yardım edebilir ve yargılama öncesinde ve esnasında profesyonel destek sağlayabilir. Buna ek olarak adli muhasebeciler soruşturmayı bizzat yürüten, suçlamada bulunan, gerektiğinde tutuklamayı yapan ve savunmaya ve yargılamaya katılan bir kolluk kuvveti gibi görev yapabilmektedir. Doğal olarak bir adli muhasebeciden bir avukatla aynı seviyede hukuk bilgisine sahip olması beklenemez; fakat iyi bir hukuk bilgisi adli muhasebeciye hukuki problemlerin çözümünde fayda sağlayacaktır (Akal, 2014: 52).

#### **1.3.4.Psikoloji ile İlişkisi**

Adli muhasebecide olması gereken en temel özelliklerden biriside psikoloji bilimidir. Çünkü bireyleri suça iten en temel faktörlerden biri o anki ruh durumudur. Bu yüzden bireyleri suç işlemeye teşvik eden nedenler araştırılırken, suç işleyenlerin psikolojilerinin bilinmesi gereklidir. Genel olarak insanları suça iten üç sebep bulunmaktadır. Bunlar;

- İstekli kişilerin olması
- Bu bireylerin amaçlarının olması ve
- Kişileri durduracak denetimin olmamasıdır.

Bu unsurlar temel anlamda insan psikolojisi ile alakalı iken istekli kişilerin olması davranış bilimleri ile alakalıdır. Bireylerin bir amaç için suç işlemesinin temel



sebebi ise örgütsel yapı ile alakalı olup, suç işleyen kişileri durduracak denetimin olmaması ise, hukuksal eksiklerle alakalıdır. Bireysel güdüler ve hissedilen baskı, bireyleri bir biçimde bir tutuma iter, ilerleyen zamanda kişi bu tutumu mantıklı bir duruma getirir ve bu davranış zihinsel bir davranıştır. İmkanın değerlendirilmesi psikolojik bir tutumdur, kişi yapacağı fiilin sonucunu değerlendirerek kararını uygular (Ramamoorti, 2008: 523-527).

Psikoloji bilimi günümüzde insanların davranışlarını ve zihinsel işleyişlerini araştıran bir bilim olarak tanımlanır. Bu şekilde tanımlandığında adli muhasebe mesleği, adli makamlara intikal etmiş veya daha intikal etmemiş olan muhasebesel boyutu önem taşıyan hile, suistimal, yolsuzluk araştırmaları oluşturduğundan psikoloji bilimi ile çok fazla ilişkisi olduğu görülür. Adli muhasebeciler araştırmaları yaparken karşıdaki kişinin doğruyu söyleyip söylemediğini anlaması için psikoloji bilimi bilgisine ihtiyaç duyacaklardır. Çünkü iletişim anında karşıdaki kişinin sadece söylediği sözler değil o anlık verdiği tepkiler (jest, mimik vb.) de önemlidir (Gülten ve Kocaer, 2011: 24-25). Adli muhasebe uzmanlarının kaliteli bir psikoloji eğitimi almaları şarttır. Psikolojinin bir alt dalı olan adli psikoloji ise; psikoloji bilgisinin yasal konularda uygulanması ve bu ölçütlere göre araştırmasının yapılması anlamına gelmektedir (Durak vd., 2002: 93-102).

### **1.3.5. Suç Bilimi ( Kriminoloji ) ile İlişkisi**

Kriminolojinin temel felsefesi suçluluğun ölçülmesidir. Kriminoloji, toplumda işlenen suçların nasıl meydana geldiğini, işlenen suçların neler olduğunu ve bu suçları kimler tarafından ne sıklıkla işlendiğini araştırmaktır. Bu bilimde yapılacak iş, suçun ölçülmesi olduğu için, oldukça karmaşık ve iyi bilinmesi gereken bir bilimdir. Çünkü suçu ölçerken de resmi belgelere dayandırılacak, resmi dayanaklarda polis birimlerinden alınacak suç istatistikleri, hüküm giyen ve cezaevindeki mahkumların tutulduğu, istatistiklerinin araştırıldığı bir alandır (Polat ve Gül, 2010: 5).

Özet olarak denilebilir ki, kriminoloji, 100 yıllık tarihsel süreç içerisinde suçluluk ile mücadelede kendini geliştiren bilimsel bir disiplin olmanın yanında, suç ve suçlulukla mücadele el kitabı bakışını uyandıran bir öncül uğraşı olmuştur. Suç öğretisine öncülük etme, kriminolojinin açıklaması gereken birçok kavram ve araştırma alanlarını da beraberinde getirmiştir (Sokullu, 2011: 22).

Adli muhasebecinin çalışma alanını oluşturan pek çok konunun detaylı bir kriminolojik analizini yapmak olayların aydınlatılmasında sayısız fayda sağlayacaktır. Örneğin naylon fatura kullanma veya düzenleme olgusunun ortaya çıkarılmasında olayın tarafı olan kişiler kriminoloji açısından ayrı ayrı incelenir. Faturayı düzenleyen kişi bu işten gelir etmeyi, stoklarını olması gereken düzeye indirmeyi, kara para aklamayı, leasing gibi finansal kuruluşları dolandırmak istemiş olabilir. Faturayı kullanan kişi ise vergi kaçırmayı, haksız kazanç elde etmeyi bu işi işlemiş olabilir. Bunun gibi olaylarda suçun nedenini bilen bir adli muhasebecinin bu olayları tespit etmesi kolay olacaktır (Gülten ve Kocaer, 2011: 26-27).

### **1.3.6. Yazı Bilimi (Grafoloji) ile İlişkisi**

Grafoloji, kişinin yazdığı el yazılarından veri elde edip, karakter analizi tahlili yapan bir bilimdir. Mesleği icra eden kişilere göre, jestler, mimikler, kişinin olaylar karşısında gösterdiği hal ve hareketler nasıl şahıs hakkında bilgi veriyorsa, el yazısı da kişi hakkında bilgi verir. Bu teoriden ortaya çıkan sonuca göre grafoloji, el yazısından davranışların tespitini anlamada işe yarayan bir bilimdir (Marmara, 1994: 4).

Günümüzde grafolojiyi, yazıdan hareket ederek onu yazanın fiziksel ve ruhsal kişiliğini, zeka yapısını, huy ve karakterindeki eğilimleri, hangi mesleklere yatkın olduğunu, hangi hastalıklara yakalanma olasılığı bulunduğunu v.b. ortaya koyan deneysel bir bilim olarak tanımlamada araştırmacılar görüş birliği içindedirler. Yazı bilimi, tıp, psikoloji, sosyoloji ya da gözleme ve deneyimlere dayalı pek çok bilim gibi deneysel bir bilimdir. Bu alanlarla işbirliği halindedir (Gökmener, 2009: 156).

Grafoloji, kişinin el yazısı, imzası gibi özelliklerinin incelenerek, kişilik özelliklerine kadar pek çok bilgiye ulaşmayı hedefleyen bir bilim dalıdır. Adli muhasebecilerden kambiyo senetleri ile ilgili davalarda ilgili tarafın imzada şüpheye düştüğü durumlarda yardım istenilebilir. Aynı zamanda evraklarda, taklit edilen imzalarda ve imza ile ilgili bütün hususlarda aydınlatmada önemli bir bilimdir ve bu yüzden adli muhasebe ile yakın bir ilişkisi vardır (Gülten ve Kocaer, 2011: 28).

### **1.3.7. İstatistik ile İlişkisi**

Adli muhasebe bilim dalının yakın ilgili olduğu istatistik bilimi örnekleme yapılacak birimin seçilmesi, frekans ve standart sapma analizleri, Benford yasası gibi uygulamalar noktasında özel bir önem taşır. Her ne kadar adli muhasebeciler için sayılar

değil, sayıların arkasında yatan gerçekler önemlidir dense de sayıların etkisi yok sayılmaz. İstatistiksel pek çok yasa, kural ve yöntem adli muhasebecilere karşılaştıkları hukuksal problemlerin çözümünde yardımcı, yol gösterici olur. Bu sebeple istatistik bilmeyen bir adli muhasebeci düşünülemez. Adli muhasebe eğitimi alanların bu eğitim içerisinde istatistik biliminin temel yasalarını, analiz tekniklerini, bilmesi gerekir. Örneklemeye ile ilgili kuralları bilmeden hile yolsuzluk veya suiistimal denetçiliği gibi uygulamalara girişilmesi halinde yeterli bir denetim yapıldığı söylenmeyecektir. Ayrıca suç bilimi ile ilgili istatistiki veriler karşılaşılan hukuksal problemlerin çözümünde faydalı bilgiler sağlayacaktır (Gülten ve Kocaer, 2011: 30).

#### **1.4. Adli Muhasebede Mesleki İlkeler**

Adli muhasebecinin faaliyetini gerçekleştirirken sadece mesleki bilgisinin yanında meslekteki etik kurallara uyarak, nitelikli bir kişiliğinin de olması gerekmektedir. Adli muhasebeciler, alanlarında uzman meslek mensupları olduklarından, muhasebe ve denetçilerin uymakla yükümlü oldukları tüm ilkelere harfiyen uymaları gerekmektedir. Bu ilkelerin de mesleğin icrası ve kaliteyi sağlama gibi misyonları mevcuttur (Atmaca ve Terzi, 2012: 29). Bu bakımdan adli muhasebeci ile ilgili genel ilkeler, bir taraftan adli muhasebeciyi tarif ederken, bir diğer yandan da bu mesleğin kimler tarafından icra edilmesi gerektiğine işaret eder. Adli muhasebecide olması gereken başlıca mesleki ilkeler; bağımsızlık, mesleki yeterlilik, mesleki dikkat ve özen ile dürüstlüktür.

##### **1.4.1. Bağımsızlık**

“Bağımsız” kelimesini beynimizde irdelediğimizde akla ilk olarak gelen şey tarafsızlıktır. Adli muhasebecinin konu hakkındaki hazırladığı tüm raporların ilgili kurum ve kuruluşlardan bağımsız, yani tarafsız olması gerekmektedir. Adli muhasebeciler bağımsız düşünme bilincinde olması gerekir. Karar aşamasında hiçbir kişi, kurum, kuruluş ya da yetkilinin etkisi altında kalmadan tarafsız davranmalıdır. Adli muhasebeci ancak tarafsız bir biçimde konuyu ele alırsa mesleğine yakışır bir şekilde, şeffaf, kaliteli ve güvenilir kararlar vermiş olacaktır (Karacan, 2012: 118).

Adli muhasebeci, adli muhasebe soruşturmasını yaparken objektif ve tüm taraflardan bağımsız olmalıdır ayrıca işletmenin içinden görevlendirilmesi halinde yönetim kanalına direkt olarak bağlı olmaz arada şeffaflık ve bağımsız bir anlayış

olduğundan farklı bir bildirim kanalı kurulmalıdır. Adli muhasebeci bağımsızsa ve hukuki yollar aracılığıyla görevlendirilmişse, soruşturma seyrine göre bildirim sorumluluğunun kime ait olduğu görevlendirme yapılırken tanımlanmalıdır (Krstic, 2009: 298).

Adli muhasebeci çalışması sırasında oluşabilecek tüm çıkar çatışmalarından ve çözümlenemeyen etik çatışmalarından uzak durarak bağımsızlığı etkileyecek hiçbir müdahaleye imkan vermemesi ve kimsenin çıkarı gözetmeksizin görüş bildirilmesi gerekmektedir. Adli muhasebecinin görüşü çok önemlidir çünkü adli muhasebecinin vereceği rapor şirketin paydaşlarının düşüncelerini değiştirebileceği gibi toplum çıkarlarının da korunmasını sağlayacaktır.

Adli muhasebe çalışmaları yürütülürken ortaya çıkabilecek tüm çıkar çatışmalarından ve çözümlenemeyen etik çatışmalardan uzak durularak bağımsızlığı etkileyecek hiçbir müdahaleye imkan verilmemesi ve kimsenin çıkarı düşünülmezsizin görüş bildirilmesi gerekmektedir. Çalışma sırasında herhangi bir baskı ile karşılaşmamak adına adli muhasebecilerin, çalışmaya başlamadan önce denetlenen işletmedeki bağımsızlığı da içeren etik gerekliliklere uyumu ölçüp değerlendirmesi ve bağımsız davranabilmesi için denetlenen işletmeyle çalışma şartları hususunda mutabakata varması gerekmektedir.

Adli muhasebe çalışmasının başlangıcında gerçekleştirilen bu faaliyetlerin amacı, adli muhasebecinin, denetim riskini makul bir seviyeye düşürebilmektir. Adli muhasebe çalışmasının bir ekip çalışması halinde yürütüldüğü durumlarda bağımsızlık kavramı daha da önem kazanmaktadır. Çünkü ekipteki her bir bireyin tek tek bağımsızlıklarını koruduklarından emin olunmalıdır. Bu amaçla adli muhasebe sürecinin başında araştırmada yer alacak herkesin görevi tam olarak belirlenmeli ve ekip içerisinde koordinasyon sağlanmalıdır. Etkin bir koordinasyon ile ekibin içerisinde doğal bir iç kontrol sistemi oluşturulmaktadır. Böylece yerine getirilen görev ve sorumluluklarda karmaşa oluşmadan her çalışan bir diğerini kontrol ederek sürecin güvenilirliği sağlanmaktadır (Golden vd., 2006: 479).

#### **1.4.2. Mesleki Dikkat ve Özen**

Bu ilke gereği adli muhasebeci; faaliyetine devam ederken yaptığı araştırmalar sonucu hazırladığı raporda gerekli dikkat ve özeni göstermelidir. Adli muhasebeci tüm

mesleki eğitim, bilgi ve deneyimlere sahip olup, üstleneceği soruşturmanın taraflarından tamamen bağımsız kalmayı başarmış olsa bile, mesleğiyle ilgili yürüttüğü çalışmalarda gereken özen, ilgi ve titizliği gösteremezse başarılı bir sonuç alamaz. Adli muhasebeci, faaliyetlerini yerine getirmede yapacağı işlerin asgari koşulu, yaptığı çalışmaların tüm safhalarında mesleki ilkelere harfiyen uyup, tüm değişkenleri çok dikkatli ve özen göstererek yapmasıdır.

### 1.4.3. Mesleki Yeterlilik

Adli muhasebeci mesleki bilgi birikimi ve tecrübeye, faaliyet gösterdiği alana hakimiyete ve mevcut kanunlar hakkında detaylı bir bilgiye sahip olması gerekir. Çünkü bilgisine danışılan kişi olduğu için ilgili konuda karar verici bir konumdadır ve bu konuda karar aşamasında tüm bilgi ve donanıma sahip olması gerekir (Karacan, 2012: 118). Dolayısıyla adli muhasebeciler sürekli mesleki eğitimlere yönelerek teknik yeterliliklerini devamlı suretle arttırmalıdır. Çünkü bir adli muhasebecinin işinde başarılı olabilmesi için sahip olduğu mesleki eğitimin tek başına yeterli olmadığı, aynı zamanda bilginin uygulama alanının bulunarak ve güncel mesleki eğitimlerle kendisini sürekli geliştirmesi gerekmektedir.

Adli muhasebeci çalışmalarında son derece profesyonel olmak zorundadır. Verdiği kararlar kimi zaman işletmeleri, kimi zaman paydaşları etkilediği için karar verdiği zaman kimsenin aklında şüphenin kalmaması gerekir. Adli muhasebeci soruşturma sorumluluklarını yerine getirmek için gereken bilgi, yetenek ve öğretilere sahip olmalıdır veya soruşturma takımında gerekli diğer yeteneklere sahip kişilerden yararlanarak veya onları da işe katarak bu yetenekleri kazanmalıdır. Belirli bir göreve birden fazla adli muhasebeci katıldığında, bir tanesi görevi yönetme ve soruşturmanın tüm yönlerinin tam ve doğru şekilde tamamlanıp belgelendirilmesini temin etmek için “sorumlu kişi” olarak tayin edilmelidir (Saçaklı, 2011: 57).

Serbest meslek mensuplarından beklenen en yüksek beklenti, mesleki davranış standartlarına uymalarıdır. Adli muhasebeci genel işleri kapsamında günlük faaliyetlerinde karşılaşacağı veya devam eden adli muhasebe soruşturmasıyla ilgili belirli olaylara yönelik kişilerle mülakat veya sorguda ihtiyaç duyacağı iletişim yeteneğine sahip olmalıdır. Adli muhasebeci soruşturma bulgularının bildirim konusunda mükemmel derecede yetenekli olmalıdır. Sözlü iletişim becerisi, hizmete

katılanlara veya uzman tanık olarak soruşturma bulgularına veya bu bulgular temelinde ulaşılan sonuçlara ilişkin ifade verirken gereklidir. Yazılı iletişim becerisi ise, hizmetlerine katılanlara yönelik veya yasa yürütücü veya yargı otoritelerine yönelik sonuçları özetleyen özel raporlama için gereklidir. Adli muhasebeciler sürekli devam eden bir mesleki eğitimle teknik yeterliliklerini sürekli arttırmalıdır. Adli muhasebeciler, adli muhasebe soruşturmalarını gerçekleştirirken gereken mesleki itinayı göstermelidirler (Saçaklı, 2011: 57).

#### **1.4.4. Dürüstlük**

Hayatımızda sahip olmamız gereken temel erdemlerden birisi de dürüstlüktür. Bu her meslek mensubunda olması gerektiği gibi adli muhasebecide de olması gereken temel özelliklerden birisidir.

Adli muhasebeci, dürüst olması gerekir ve muhasebe bilgilerinin ilgili tarafları belirli bir yöne doğru yönlendirmeden, olduğu gibi iletilmesini sağlamalıdır. Davadaki bütün kişiler adli muhasebecinin dürüstlüğünden en ufak şüphe duymamalıdır. Aksi durumda yapılan çalışmanın tamamı anlamsız hale gelmektedir. Adli muhasebeci, mesleği gereği sosyal sorumluluğu yüksek olması gereken kişidir. Görüşünü bilimsel veriler ışığında paylaşıp toplum yararını gözetmelidir. Gerçeklerden uzaklaşarak belirli bir kişi veya zümrenin çıkarları doğrultusunda hareket eden adli muhasebeciler güvenilirliklerini kaybetmekte ve mesleklerinde kötü bir şöhrete sahip olarak gelecekteki işlerini de tehlikeye atmaktadırlar. Bununla birlikte raporu da dürüstlükten tarafsızlıktan uzak olduğu için paydaşları yanıltmakta, bu da hem ekonomiyi hem de bireylerin ekonomisini etkilemektedir. Bu nedenle adli muhasebecilerin, adli muhasebe sürecinin etkinliğini sağlamak amacıyla konuyla ilgili tüm taraflara eşit mesafede durarak, dürüstlük ve tarafsızlıklarından ödün vermeden araştırmalarını sürdürmesi ve sadece gerçekleri ortaya çıkarmaya çalışması gerekmektedir (Yücel, 2011: 29).

#### **1.5. Adli Muhasebe Mesleğinin Kapsamı**

Adli muhasebeci, adli mercilere intikal etmiş veya etmesi muhtemel muhasebe mesleği ile alakalı vakalarda dava desteği, hile araştırmacılığı ve uzman tanıklık yapması mesleğin kapsamını oluşturmaktadır. Adli muhasebecinin faaliyet alanlarını sınırlandırmak mümkün değildir çünkü pek çok sektörde işletmelerin hata ve hileli işlemlere yönelmesi, dünyadaki ekonomik olayların her gün daha fazla çeşitlilik ve

karmaşıklık göstermesi mesleğin çok geniş bir portföye sahip olduğunun bir kanıtıdır. Bununla birlikte adli muhasebecinin çalışma sistemi de sürekli olarak gelişmekte ve değişmektedir. Bu yüzden mesleği icra edecek kişi kendini sürekli geliştirip değişen koşullara, yasalara, olaylara, teknolojik gelişmelere göre kendisini yenilemeli ve meslek içi eğitimleri tam olarak eksiksiz almalıdır (Gülten ve Kocaer, 2011: 15-16).

Adli muhasebecilerden genelde hata ve hileden kaynaklanan suç olaylarından oluşan mağduriyetler, ceza hukuku, medeni hukuka, icra iflas hukuku gibi davalardan doğan talepler, şirketler, kişiler, kamu sektöründeki özel ve tüzel kişiler ile ilgili konular ve soruşturmalar hakkında hizmet sunmaları istenir. Adli muhasebe genelde görünmeyenin ardındakini inceleyen bir dal olduğu için adli muhasebeci genellikle beyaz yaka suçları ile mücadele etmektedir. Beyaz yaka suçu iyi kurgulanmış, iyi planlanmış eğitilmiş kişiler tarafından işlenen suçun iyi gizlenmesidir. Bundan dolayı adli muhasebeci iyi araştırma ve soruşturma yapması gerekir. Kambiyo senetleri, kredi kartı dolandırıcılığı, bilişim suçları, şirketlerde yapılan evrakta sahtecilik, yolsuzluk gibi finansal suçlarda analiz boyutları çok geniş olduğu için yapılan çalışmanın çok titiz ve profesyonel yönetilmesi gerekir (Bozkurt, 2000: 56-61).

Adli muhasebe konusunu oluştururken çalışma metodolojisi üzerinde ciddi ölçüde durulması gerekmektedir. Çünkü adli muhasebecinin uzman tanıklıkta iletişim ve hitabet özelliklerini ön plana çıkarması gerekirken, hata, hile ve yolsuzluklarda ise araştırmacı, soruşturmacı yapısını ön plana çıkarması gerekir. Bu yüzden adli muhasebeci ilgili konuda doğru karar verebilmesi için, olayları aydınlatabilmesi için hangi alanda uygulama yapacaksa olaya göre hareket etmelidir.

Adli muhasebe mesleğinin kapsamına giren konular şu şekildedir (Coşkun, 2013: 49);

- Dava desteği,
- Uzman şahitlik,
- Hile denetçiliğidir.

### **1.5.1.Dava Desteği**

Dava desteği adli sürece gelmiş bir dava ile ilgili avukata sağlanan muhasebe desteğidir. Burada hukukçular uzmanı olmadığı konu hakkında meslek mensuplarının

desteğini almaktadır ve bu desteğin nedeninde genellikle ekonomik kayıplar yer almaktadır. Bu konuda örnek vermek gerekirse, iki grup arasında yapılan sözleşmenin ihlali sonucu oluşan maddi kaybı hesaplamak için verilen hizmet dava desteğidir (Pazarçeviren, 2005: 4). Adli muhasebeci, hem davalı hem de davacı taraf için çalışabilmektedir. Bu durumda davacı ile çalıştığı zamanlarda muhasebe işlemleri veya kayıtlarıyla ilgili dolandırıcılığı kanıtlamaya yönelik faaliyette bulunurken; davalı olan taraf için hizmet verdiği ise, tam tersi bir durum söz konusudur. Adli muhasebeci, mahkeme adına hakimin muhasebe bilgisi bakımından yetersiz kaldığı durumlarda faaliyet göstermektedir. Davanın oluşumu ve yürütülmesi sürecine muhasebeciler tarafından yardım sağlayan bir alan olan dava destek danışmanlığının uygulama alanı oldukça geniştir (Thornhill, 1995: 11-12).

Adli muhasebecilerin dava destek danışmanlığı alanında çeşitli konular yer almaktadır. Bunlar içerisinde oluşan işletme değerlemeleri, yolsuzluk davaları, hasar ve zarar tahminleri, anlaşmalardan doğan sorunlar, sigorta anlaşmazlıkları, hak, marka ve patent ile ilgili oluşan sorunlar, işletmelerle ilgili tavsiye, birleşme veya ayrılma davaları, boşanma davalarındaki mali anlaşmazlıklar gibi sorunlardır. Dava desteği temelde ekonomik kayıplarla ilgilidir. Adli muhasebeci, sahip olduğu finansal bilgi ve uzmanlığı ile hukukçuların bu konudaki eksikliklerinin tamamlanmasına ve aklama suçu ile ilgili davalarda daha güvenilir veriler kullanılmasına yardımcı olmaktadır. (Toraman vd., 2009: 38)

Genel olarak bir adli muhasebecinin sağlayacağı dava desteği aşağıda sıralanan hususları kapsamaktadır (Aktaş ve Kuloğlu, 2008: 111) ;

- Bir iddiayı tekzip etmek veya desteklemek için gerekli dokümanları temin etmek,
- Eksik noktaları belirlemek ve durumun öncül bir değerlendirmesini yapmak için dokümanları incelemek,
- Karşı taraftaki bilirkişinin zarar (tazminat) talebi raporunu incelemek ve mevcut durumun eksik veya iyi yönleri hakkındaki raporları gözden geçirmek,
- Davanın sonuca bağlanmasına (feragat) yönelik görüşme ve tartışmalara yardımcı olmak,



- Karşı tarafın tanığını dinlemek için duruşmaya katılmak ve “bir tarafın tanığının diğer tarafın avukatı tarafından sorguya çekilmesi” işlemine yardım etmek.

### 1.5.2.Uzman Tanıklık

Uzman şahitler, özel bilgi ve deneyimleri sayesinde olayların çözümlenebilmesinde ve gerçeğin ortaya çıkmasında hakimlerin ve avukatların yararlanmış olduğu kişilerdir (Gökgöz, 2012: 151).

Çoğu zaman davalarda şahitlik edenlerin tanıklığı düşünce, sonuca varma ve tasvir ile kısıtlı tanıklıktır. Altı duyu organımız olan; görme, duyma, hissetme, koklama, tatma ve dokunma ile tanıklık yapmakta ve bildiği şeyler bunlar ile sınırlandırılmaktadır. Ancak gerekli bilgiye ve tecrübeye sahip uzmanlar, olayla ilgili daha kapsamlı ve profesyonel bilgi birikimlerini, tecrübelerini uzmanı oldukları alan veya disiplin ile ilgili olarak paylaşabilecek ve sonuca ulaşılmasında katkı sağlayacaktır (Thornhill, 1995: 13). Özellikle ekonomik ve finansal içerikli davalarda işlemlerin karmaşık olması ve uzmanlık gerektirmesinden dolayı adli muhasebecilerden yardım alınabilmekte, tanıklıkları (bilirkişi olarak) istenebilmektedir. Hâkimler daha sağlıklı, daha doğru sonuçlara ulaşabilmek için adli muhasebecilerin bilgi ve deneyimlerine ihtiyaç duymaktadırlar (Bozkurt, 2006: 58).

AICPA’ye göre uzman şahit, bilimsel, özel veya teknik konularda fikir verme ya da konunun aydınlatılmasında katkı sağlayabilecek yetenek, bilgi, eğitim ve deneyime sahip olan kişidir. Bir avukat ya da hâkim, bir adli muhasebecinin bilgi ve tecrübelerini ve konu hakkındaki görüşünü almak adına duruşmaya dâhil edebilir. Bir başka deyişle uzman tanık (bilirkişi), dava konularındaki ticari, finansal işlemler konusunda bilgili uzman kişi olarak belirtilir. Adli muhasebeci uzman tanıklık hizmeti ile hakimlere, avukatlara ve jüri üyelerine olay hakkındaki görüşlerini belirtip davanın karar aşamasına yardımcı olmaktadır. Toplum sorunlarını ele alan ve bu sorunları daha sağlıklı bir hale getirmesinden dolayı adli muhasebe oldukça önemlidir (Toraman vd.,2009: 43). Adli muhasebecinin uzman tanık olarak alacağı görevlerde üzerine düşen görevler aşağıdaki gibi sıralanabilir (Akyel, 2009: 157);

- Defterleri, kayıtları ve işlemleri gözden geçirmek,
- Muhasebe ve vergi konularını incelemek,

- Görüşme yapmak,
- Dışarıdaki muhasebeci ya da denetçilerin çalışmalarını denetlemek,
- Avukatı konu ile ilgili olarak bilgilendirmek,
- Devlet incelemesinde devletin davaya yaklaşımını inceleyerek devlet görevlileriyle bir araya gelmek,
- Avukatın tanıklarından yeminli ifade almasına ya da çapraz sorgu yapılmasına yardım etmek.

### 1.5.3.Hile Araştırmacılığı

Günümüzde her geçen gün hilenin artış göstermesinden dolayı işletmeler ve çevreleri bundan olumsuz şekilde etkilenmektedirler. Ortaya çıkan bu olumsuz durumlar, hile denetçiliği mesleğinin gelişmesi durumunda ortadan kalkacaktır. Firmaların finansal tabloların gerçek durumunun gizlenip farklı bir şekilde gösterilmesi mevcut ortaklar açısından olumsuz bir durumdur. Örneğin, kar olduğu halde kar yokmuş gibi gösterilmesi, haliyle ortağın alacağı temettüyü de ortadan kaldırmaktadır. Böyle bir durumda, hilelerden ötürü işletmenin gerçek durumunu göstermeyen bir bilançoda işletmenin mali yapısının güçlü olduğu zannedilerek işletmeye yatırım yapmayı planlayan yatırımcılar da bu durumdan olumsuz bir şekilde etkilenecektir (Çankaya ve Gerekan, 2009: 97). Günümüzde hileli işlemlerin kapsamının ve bu işlemlerin neden olduğu zararların önemli derecede artış gösterdiği görülmektedir. Bu hilelerin kapsamı şu şekilde özetlenebilir (Bozkurt: 2000, 58):

- İşletme çalışanları tarafından işletmelerine karşı yapılan hileler,
- Beyaz yakalılar tarafından yapılan hileler,
- İşletme tepe yönetimlerinin ilgililerini yanıltmaya yönelik olarak yaptıkları mali tablo hileleri,
- Yatırımlarla ilgili yapılan hileler,
- Ticari rüşvetler ve komisyonlar,
- Banka işlemleri ile ilgili hileler,
- Elektronik fon transferi ile ilgili hileler,

- Kredi kartı hileleri,
- Bilgisayar hileleri,
- İnternet yoluyla yapılan hilelerdir.

Devlet açısından bakıldığında ise; hileli işlemlerden dolayı karların düşük gösterilmesi durumunda işletmeler daha düşük vergi ödeyecek ve devlet de bu durumdan olumsuz bir şekilde etkilenecek olup, işletmelerden daha düşük tutarda vergi alacaktır. Bilançoları makyajlanmış olan işletmeler, kredi kurumlarından rahat bir şekilde kredi elde edebilecek ve bu sayede mal ve hizmetleri temin etme imkanları daha kolay olacaktır ve böyle bir durumda ise hem kredi kurumları hem de mal ve hizmet satanlar da böyle bir durumdan olumsuz olarak etkileneceklerdir (Çankaya ve Gerekan, 2009: 97).

Hile araştırmacılığı, genelde şirketlerin ortaklarının ya da yöneticilerinin, işletme sahiplerinin isteği üzerine hile iddialarının ya da olasılıklarının varlığını ve bu iddiaları ortaya çıkarmak adına yapılan araştırmalardır. Adli muhasebeciler, şirketlerden bu şekilde bir istek geldiği zaman ilgili işletmelerde faaliyetlerde bulunurlar fakat adli muhasebe mesleği genel olarak basit hileli işlemlerin çözümü için değil daha karmaşık hilelerin çözümünde uygulanır. Burada amaç, ilgili birimin hile, hata ve orada yapılan aldatmayı bulup, oluşmasına engel olmak ya da müşterilerini en az hasarla çıkarmaktır. (Albrecht ve Albrecht, 2003: 55). Araştırmacı muhasebecilik, genel olarak hile ve hata uygulamaları neticesinde oluşan işveren hırsızlığı, sigorta dolandırıcılığı, gayrimenkul dolandırıcılığı, suç tatbikatına ilişkin soruşturmalar ve rüşvetçilik vb. hata ve hileleri ele alan suçların araştırması ile ilgilenir. Hile ve yolsuzluklar konusunda kendisinden profesyonel destek istenen adli muhasebecinin, hile denetçisi ya da bir diğer adıyla soruşturmacı muhasebecilik yoluyla mahkeme heyetine yardımcı olabileceği konular şöyle sıralanabilir (Pazarçeviren, 2005: 9):

- Şüpheli duyulan hileli işlemleri kanıtlarıyla birlikte ortaya çıkarmak,
- Mevcut durumun analizi ve yapılacaklara ilişkin önerileri düzenlemek,
- Aktiflerin geri alınması, korunması ve iyileştirilmesine destek sağlamak,
- Konu ile ilgili diğer alanlardaki uzmanlarla koordineli çalışmak,

- Adli kovuşturma açma veya dava açma yoluyla varlıkların geri alınmasına yardımcı olmak.

### **1.6. Adli Muhasebecide Olması Gereken Özellikler**

Adli muhasebeciler, “kayıtlarda görüneni kabul etmeyip olayın arka planına bakan, dokümanlara şüpheyle yaklaşan, niyetin gerçekliğini araştıran, olay hakkında bilirkişi görüşünü raporlar halinde hazırlayan, özellikle kişilerin dürüst olmayacağını düşünüp olayda yalan olma ihtimalini göz ardı etmeyen, bireylerle birebir görüşmeler yaparak gerçeği gün yüzüne çıkaran kişidir” (Crumbley, 2001: 23). Adli muhasebeci yapmış olduğu işlerde başarı sağlayabilmesi için bir takım özelliklere sahip olması gerekmektedir. Adli muhasebecinin görevi görünmeyenleri görmek ve çözümlenmek olduğu için geleneksel muhasebeciden, denetçiden farklı birçok özellikleri taşıması ve birçok konu hakkında yoğun bilgi sahibi olması gerekmektedir. Hile bilgisi, insan psikolojisi, finansal uzmanlık, ticaret hayatı ve hukuk bilgisi anlamında güçlü bilgi ve birikimi barındırması gerekmektedir (Oberholzer, 2002: 4). ACFE, adli muhasebeci olabilmek için gerekli nitelikleri belirtirken, üniversite mezunu olmak ve 2 yıl hile (vergi dışında hesaplarla ilgili hileler) konusunda deneyim ve bilgisayar bilgisine sahip olmak gibi şartları sıralamaktadır. Çok sayıda bilginin elektronik ortamda elde edilmesi ve depolanabilmesi açısından adli muhasebecinin güçlü bir bilgisayar bilgisinin yanı sıra teknolojik bilgiye sahip olması da önem taşımaktadır. Adli muhasebeci ayrıca iyi bir psikolog olmalı ve şüphelinin aranılan dolandırıcı olup olmadığını değerlendirebilmelidir (Şahin, 2011: 19).

Adli muhasebeci, kanıtları incelerken, soruşturma yaparken ve sonuçları analiz ederken bir parça dedektif gibi bir parça iyi bir muhasebeci gibi davranmalıdır. Bu yetkinliklere sahip olmak için; finansal muhasebe, yönetim muhasebesi, kurumsal finans yönetimi, ileri düzeyde bilgisayar bilgisine sahip olmak gerekmektedir. Bunların yanında bir adli muhasebecinin, iletişim becerisi güçlü olmalı ve yasal çevre bilgisiyle donatılmış olması gerekmektedir (Modugu, 2013: 281). Adli muhasebecide bulunması gereken özellikler temel karakteristik özellikler, ana beceriler ve öğrenilmiş beceriler olarak üç başlık altında sıralanabilir.

### 1.6.1. Temel Karakteristik Özellikler

Adli muhasebeci mesleğini icra ederken birçok sorunla karşılaşmaktadır. Bu sorunların üstesinden gelme, yaptığı işte şeffaf olabilmesi için temelde bazı karakteristik özellikleri barındırmak zorundadır. Bu özellikleri şu şekilde sıralayabiliriz (Bozkurt, 2000: 60);

- Meraklı olmak: Bir adli muhasebeci mesleğiyle ilgili gelişmelere karşı ilgili ve meraklı olmalı, üzerine aldığı her olayda şüphelerini korumalı ve doğruluklarını araştırmalıdır.
- Dirençli olmak: Adli muhasebeci, karşılaştığı olumsuzluklar karşısında hemen pes etmemeli, savunduğu durumu ispat etmede ısrarlı olmalıdır.
- Yaratıcı olmak: Adli muhasebeci uyması gereken genel ilke ve standartlar yanında mümkün olduğunca yaratıcı olmalıdır.
- Sezgisel düşünmek: Adli muhasebeci her olayı hem genel olarak hem de ayrıntıları ile yerinde derinden incelemelidir. İyi bir işletme sezgisine sahip olmalı, muhakeme gücü sağlam olmalı, kararlarında net, analitik ve mantıklı bir düşünceyi hakim kılmalıdır.
- Güvenilir olmak: Adli muhasebeci önemli bir karar verme noktasında olduğu için söylediği her sözün doğruluğu ispatlanmış, şeffaf, dürüst ve güvenilir bir kişi olması gerekir.
- Analitik düşünmek: Adli muhasebeci üzerinde çalıştığı sorunu çözebilmek için, eldeki bilgileri ayrıştırıp ve sorun çıkarıcı öğeleri göz önüne alıp sonuca varabilmelidir.
- Detay odaklı olmak: Adli muhasebeci görünenden çok görünmeyeni irdelediği için her detayı göz önünde bulundurmalıdır. Çünkü her bir detay sonuca ulaşmada önemli kanıtlar barındırır.
- Şüpheli olmak: Adli muhasebeci olaylara yaklaşırken objektifliğini koruduğu gibi herkese şüpheli tutumunu da sergileyebilmelidir.

### 1.6.2. Ana Beceriler

Adli muhasebecinin problemleri çözümede birçok ana becerileri olmak zorundadır. Bunlardan bazıları şunlardır (AICPA: 12);

- Kritik – stratejik düşünme: adli muhasebeci olayları çözümlene esnasında kritik noktalarda geleceği şimdiden görüp gerekli adımları atarak işletmeleri oluşabilecek risklerden korumayı amaçlar.
- Etkin iletişim kurabilme: adli muhasebecinin kişilerle diyalogları etkili olmalı, kişilerle konuşurken herhangi bir problem yaşamamalıdır. İletişim kurduğu kişinin sentezini iyi yaparak kanıtlara ulaşmada hızlı ilerleyebilir.
- Araştırma: adli muhasebeci için araştırma hiç bitmez çünkü sonuca ulaşmak için araştırma yapmak olmazsa olmaz bir durumdur ve araştırdıkça daha detaya iner. Araştırma yaparken sistemli ve dikkatli olmak zorundadır.
- Denetim tekniği: adli muhasebeci inceleyeceği işletmeleri incelerken denetim tekniklerini iyi bilmek zorundadır. Denetimin aşamalarını bilen bir meslek mensubu sonuca çok daha kolay ulaşabilir.
- Büyük resmi görme: adli muhasebeci her ne kadar detaylarla çoğu zaman ilgilenirse de gerektiği zaman detaylarda boğulmayarak kendini olaydan soyutlayıp büyük resme odaklanmalıdır çünkü adli muhasebe mesleği çoğu zaman görünenin arkasında gizlenmiş bilgiyi ortaya çıkaran bir bilimdir.

### 1.6.3.Öğrenilmiş Beceriler

Adli muhasebecide bulunan bazı özellikler bilgi ve tecrübe yoluyla kazanılır. Bunlar (AICPA: 13);

- Finansal tabloları yorumlama: adli muhasebecinin sonuca ulaşmasındaki en büyük ipucu finansal tabloları yorumlama yeteneğidir. Bunun için iyi bir bilgi birikimine ihtiyaç vardır. Çünkü işletmelerin kurumsal anlamda yaptığı hileler genel anlamda finansal tabloların içinde gizlenmiştir ve adli muhasebeci bu durumu tespit etmek zorundadır.
- Hukuki prosedürlere hakimiyet: adli muhasebeci çalışma sırasında hukuki prosedürlere hakim olması gerekir.
- Kanun ve mevzuat: adli muhasebeci kanunları çok iyi bilmelidir. Neyin suç olduğunu ve bunun yasalarda ne şekilde yer aldığını bilen bir adli muhasebeci

hem sonuca daha iyi ulaşır hem de sunduğu raporun hukuki değeri daha yüksek olur.

- Bilgi teknolojileri: bazı işletmeler gelişen teknolojik gelişmeleri kendi çıkarları doğrultusunda olumsuz yönde kullanmaktadırlar. Örneğin, kredi kartı dolandırıcılığı, olmayan ürünlerin pazarlanması vb. suç teşkil eden suçlar, bilgisayar ortamlarından yapılmakta ve insanlığı olumsuz yönde etkilemektedir. Adli muhasebeci bilgi teknolojilerini bu yüzden takip etmek zorundadır çünkü bu tarz sorunlarda hem mahkemelerde hem de mağdur olan kişileri aydınlatmada önde gelen mesleklerden birisidir.
- Sorgulama: adli muhasebeci yaptığı inceleme sırasında şüphe duyduğu durumlarda kişileri sorgulayabilir ve buradan istediği delilleri toplayabilir. Sorgulama becerisi, doğuştan kazanılmayan, zamanla kişinin tecrübe ederek geliştirdiği ve görüşme sırasında bazı teknikler kullanarak sonuç elde ettiği bir beceri çeşididir.

### **1.7. Adli Muhasebe Mesleğinin Diğer Mesleklerle Karşılaştırılması**

Adli muhasebe, mesleği birçok bilimle ilişkisi olduğu gibi ilk bakışta bazı mesleklerle karıştırılabilir. Özellikle bu bölümde denetim, genel muhasebe ve bilirkişilik müessesesi üzerinden ele alınacak ve farklı ve benzer yönlerini karşılaştırmaya çalışılacaktır.

#### **1.7.1. Adli Muhasebecinin Denetçiden Farkı**

Adli muhasebecinin en çok karıştırıldığı mesleklerden biri de denetimdir. Bu bölümde denetçi, iç denetçi ve bağımsız denetçi olarak ele alınmıştır.

##### **1.7.1.1. İç Denetçi İle Farkı**

Adli muhasebecinin, iç denetçi ile benzer ve farklı yönler bulunmaktadır. Fakat en temel fark ise; iç denetçi şirkette oluşan veya oluşabilecek hata, hile her türlü işletme aleyhine ortaya çıkacak olumsuz durumları çözüp bunlara yönelik tedbirler oluşturmaya çalışırken adli muhasebeci bu görevleri işletme çıkarlarına değil sadece adaletin tecelli etmesi amacı ile yapmaya çalışmaktadır. Adli muhasebeci ile iç denetçi arasındaki diğer farklar ise şöyledir (Akal, 2014: 61);

- İç denetçi işletmenin bir kurumun faaliyetlerini kuruma değer katmak amacıyla bağımsız ve objektif olarak inceler. İç denetçi hata, hile, yolsuzluk risk alanlarını belirleyerek önlenmesine yönelik tedbirler oluşturmaya çalışır. Adli muhasebeci ise detaylı olarak işletme faaliyetlerinde hukuki sorun doğurabilecek hile, yolsuzluk ve suistimalleri araştırır. Adli muhasebecinin amacı kuruma değer katmak olmayıp adaletin yerine getirilmesini sağlamaktır.
- İç denetçi, şirketin içinde olduğundan pek çok klasik muhasebe bilgisine sahip olduğu gibi ayrıca şirket içi söylentileri, dedikoduları kişiler arası ilişkileri de bilir. Oysa adli muhasebeci tarafları tanımadığı için söylentilerden, dedikodulardan etkilenmeden çok daha objektif ve tarafsız bilgi edinebilir.
- Müşteri açısından incelendiğinde iç denetçi şirket yönetim kuruluna karşı sorumludur. Özlük hakları ve yaptığı çalışmaların raporlamaları hep şirket yönetim kuruluna bağlı olur. Oysa adli muhasebeciler sözleşme yaptığı kişilere (Avukat veya mağdur olduğunu düşünen kişi) veya mahkemelere karşı sorumludur.
- İç denetçi faaliyetlerini içeriği önceden belirlenmiş denetim plan ve programlarına göre yürütür. Bir iç denetçinin takvimi doğrultusunda yapılacaklarının gün ve gün ortaya konulması mümkündür. Oysa adli muhasebecinin karşılaşacağı olayların ve araştıracağı konuların kapsamı çok geniş olduğu için işin standart plan ve programlara göre gerçekleştirilmesi mümkün değildir. Adli muhasebeci çalıştığı olaylarla ilgili karşılaştığı, şüphelendiği hususlara daha çok zaman ayırmak zorundadır. Yani çalışması sorgulama, araştırma sürecinde çok ciddi bir şekilde yön değiştirebilir. Bu sebeple adli muhasebecinin gün ve gün belirleyebileceği sistematik bir çalışma planı yoktur.
- İç denetçi de adli muhasebeci de ulaştığı sonuçları, çalışmalarının neticesini yazılı olarak bir rapora bağlar. Ancak bir denetçi raporun içeriğini sözlü olarak açıklamazken adli muhasebeci mahkemelerde sözlü olarak hazırladığı raporu anlatır. Bu sözlü anlatımda, görsel sunum öğeleri, grafik ve tabloları, hitabet yeteneklerine uygun olarak kullanır. İç denetim hizmetleri genel olarak sürekli verilmesi gereken hizmetler veya sürekli yürütülmesi gereken faaliyetler olarak



değerlendirilir. Oysa adli muhasebeciler olay tabanlı çalışırlar. Muhasebe ağırlıklı hukuksal problem çözülnce adli muhasebecinin görevi biter.

### 1.7.1.2. Bağımsız Denetçi İle Farkı

Adli muhasebeci ile bağımsız denetçi birbirinden ayrılmada çok karıştırılan iki meslektir. Literatürde bağımsız denetime ilişkin yaygın tanım, iktisadi olayların, faaliyetlerin düzenlenen finansal bilgilerin bağımsız denetimin kendi standartları çerçevesinde uygunluk derecesini araştırarak ilgililere, paydaşlara ve işletme sahiplerine tamamen bağımsız olarak sunduğu görüştür. Adli muhasebeci ile bağımsız denetçi arasındaki farklardan bazıları şunlardır (Dönmez ve Çavuşoğlu, 2015: 60-63);

- Bağımsız denetçi ile adli muhasebeciyi ayıran en temel özellik, bağımsız denetim firması sınırlı sayıda işletmeyi denetler. Çünkü bir işletmenin bağımsız denetime tabi olması için bazı şartların oluşması gerekir ancak adli muhasebecide bu şekilde bir sınırlama yoktur.
- Denetim sürecinde denetçi, kendi standartları çerçevesinde uygunsuzlukları ve hataları araştırırken, adli muhasebeci araştırmalarında hileyi ortaya çıkarabilecek bütün hile yöntemlerini deneyerek kendisinde kuşku uyandırdığı konuları bütün yönleri ile ele alır.
- Denetçi; SEC, SPK, BDDK gibi kuruluşların hazırladıkları düzenlemelerin uygun olup olmadığını araştırır. Fakat adli muhasebeci, hile, adli soruşturma ve suç unsurunu barındıran olayları çözmekle ilgilenir.
- Denetçi oluşturduğu raporda ilgili işletmenin finansal tablolarının doğruluğu hakkında görüş beyan ederek görevini yerine getirirken, adli muhasebeci finansal suçlar veya hileli işlemlerin nasıl oluştuğu, adli muhasebeci genel olarak hileli işlemler veya finansal suçların oluşumu, sorumlu tarafın kimler olduğu ve oluşan zararın tespit etmesi ile ilgilenir.
- Denetçiler, eldeki finansal tabloları inceleyerek yapılan hataları irdeler ve sadece belge üzerinden hareket ederek bir sonuca varırlar. Adli muhasebeci ise daha çok dedektif gibi olayı ve bilgileri detaylandırıp gerektiğinde hisleri doğrultusunda tablolardan görünenden çok görünmeyeni incelerler ayrıca

bilinenler veya şüpheliler hakkında kim, niçin, nerede, ne, nasıl, neyden dolayı gibi sorular sorarak bilgi ve bazen de delil toplarlar.

- Adli muhasebeci suç odaklı daha çok kendisini bu atmosferde bulur ve inceleme amacı budur ancak bağımsız denetçi bir suça karşı değil belirli prosedürlere karşı bir firmayı inceler.
- Adli muhasebecinin denetçiden bir diğer ayrıldığı konu ise araştırmasını daha derin yapmasıdır. Denetçi tablo araştırmacısı iken adli muhasebeci tabloların yanında belge, doküman ve kişilerin görüşlerini tek tek alır.
- Denetçiler iç kontrol sisteminden evrakları alıp süreçleri incelerken adli muhasebeci iç kontrol sistemindeki kişilerin yapabileceği hile ve suiistimal olasılıklarını düşünüp olaylara şüphe ile yaklaşırlar.
- Adli muhasebeci araştırmalarından mantıksal çıkarımlarla ve sürekli olarak yaptığı çıkarımları değerlendirme süzgecinden geçirerek hareket etmektedir.
- Adli muhasebeci araştırmasını yaparken yazı bilimi, soruşturma, kriminoloji ve hukuk gibi bilimlerden kapsamlı teknikler kullanırken, bağımsız denetçi denetim standartlarına uygun hareket ederek belli bir prosedürün altında faaliyetlerini sürdürür.
- Bağımsız denetçi; yapmış olduğu araştırmasının neticesinde oluşan görüşü yazılı olarak bir rapor halinde sunarken, sözlü olarak herhangi bir açıklama yapmaz. Adli muhasebeci ise özellikle yazmış olduğu raporu mahkeme safhasında sözlü olarak dile getirip ilgili raporun detaylarını sözlü olarak bildirir. Ayrıca gerektiğinde slayt ve tablolarla olayı aktarabilir.

### **1.7.2. Adli Muhasebecinin Muhasebeciden Farkı**

Adli muhasebecinin geleneksel muhasebeciden farklarını şöyle sıralayabilmek mümkündür (Gülten ve Kocaer, 2011: 35-36).

- Muhasebeci, işletmelerin ekonomik, mali ve hukuki durumları ile vergiye ilişkin işlemlerini muhasebe kurallarına, gerçeklere ve yasalara uygunluk açısından inceleyerek görüşünü ilgililere bildiren ve bu işleri bir işyerine bağlı olmaksızın yapan kişidir. Yani devlet ile mükellef arasında bir köprü oluştururlar. Adli

muhasebecinin ise böyle bir görev tanımı bulunmamaktadır ve işletmelerde oluşabilecek hata, sahte belge vb. gibi suç unsuru oluşturabilecek olayları inceler.

- Muhasebeci, mükellefin defterini muhasebe standartlarına uygun, muhasebenin temel ilkeleri içerisinde tutarken, adli muhasebeci ise soruşturma, yazı bilimi, grafoloji gibi derin teknikler kullanır.
- Olaya müşteri açısından bakıldığında adli muhasebeci faaliyetlerinde yapabileceği hatalara karşı sözleşme yaptığı kişilere karşı sorumlu tutulurken, muhasebeci ise vergi dairesine karşı sorumludur.
- Muhasebeciler firmadan gelen veriler ışığında defter kayıtlarını yapar ve bunun kontrolünü faturalar, cari mutabakatlar, Ba ve BS formu gibi belgeler ile yaparken, adli muhasebeci yerinde denetim yaparak birebir stok kontrolü, kesilmeyen faturaların olup olmadığı, işletmedeki aksayan yönlerin ne olduğuna ve yazışmalara kadar akla gelebilecek bütün hareketleri incelerler.
- Muhasebeci ulaştığı sonuçları mükellefine yazılı veya sözlü olarak bildirirken mükellefinin çıkarları doğrultusunda yönlendirme yapar. Ancak adli muhasebeci çoğu zaman raporunu mahkeme heyetine sunar, işletmeye sunsa bile kimi zaman işletmenin çıkarları doğrultusunda olmayan sonuçlar çıkabilir.

### **1.7.3. Adli Muhasebecinin Bilirkişiden Farkı**

Adli muhasebe mesleği ile en çok karıştırılan başka bir meslek faaliyeti de bilirkişilik müessesidir. Her ikisi de adli bir davanın sonuçlanmasına katkı sağlama amacı taşıdığından birbirine benzer faaliyetler içermektedir. En kısa tanımıyla bilirkişi, belirli bir alanda uzman olan, uzmanlığı konusunda kendisine güvenilen ve uzmanlık bilgisini tarafsız olarak sunma iradesi olan kişidir. Adli muhasebeci ile bilirkişi arasındaki farklar ise şöyledir (Özkol, 2005: 69);

- Bilirkişi ilgili davada kendisine ulaşan dosyayı inceleyerek bir kanaat oluşturur ve bunu yazılı olarak mahkeme heyetine sunar. Adli muhasebeci ise olayı daha geniş bir çerçeveden ele alarak gerektiği zaman firmada incelemelerde bulunarak bir dedektif gibi çalışır. Kısaca adli muhasebeci davada araştırmasını daha kapsamlı bir şekilde yapar.

- Bilirkişiyeye gönderilen dosya belli konularda uygulanacak basit konulardır ve genel olarak çok fazla araştırma yapmadan görüş bildirirken, adli muhasebeci hile ve yolsuzluk gibi konuların tespitinde yazı bilimi, grafoloji gibi birçok denetim tekniklerini kullanır.
- Bilirkişinin müşterisi mahkemedir ancak adli muhasebeci sadece mahkemeden gelir elde etmez, gerektiğinde bazı firmalar adli muhasebeciden özel araştırma yapmasını isteyebilir. Kısacası adli muhasebeciyi faaliyetleri konusunda sınırlandıran bir çerçeve yoktur.
- Bilirkişi genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri, sigorta kanunları, hesaplamalar ile ilgili görüşlerini bu yöntemlerle araştırırken adli muhasebeci gerektiğinde msn görüşmelerinden, kameralara ve şirket içi yazışmalara kadar kontrol etmektedir.

Bilirkişi mahkemelerde hakimin karar aşamasında bilgi olarak yetersiz kaldığı konularda bilgisine danışılan kişidir. Bilirkişi hakimin verdiği belgeler hakkında bazen delil bazen de delil olabilecek belgeleri değerlendirerek görüş beyan eder. Bazı davalarda bilirkişinin verdiği görüş yeterli olmayınca hakim mahkemeye başka bir bilirkişi atanmasını tayin edebilir (Altunay vd. , 2015: 44).

### **1.8.Adli Muhasebecinin Kullandığı Teknikler**

Adli muhasebeci çalışmaları yürütürken olayı açıklığa kavuşturmak için pek çok inceleme ve sorgulama teknikleri kullanır. Bunlardan bazıları aşağıda açıklanmaktadır.

#### **1.8.1.Yazılı ifade alma**

En çok kullanılan tekniklerin başında yazılı ifade alma tekniği gelmektedir. Bunun temel sebebi yazı ile alınan ifadelerin kalıcı olması ve daha sonra gelişen olaylara karşı kanıt niteliği taşımasıdır. Yazılı analizlerin temel başlangıç noktası yazılı ifade verecek kişi veya kişileri etkilememek, tamamen özgür bırakmaktır. Adli muhasebeci soruları sorarken kesinlikle suçlayıcı bir üslupta bulunmamalıdır (Bozkurt, 2010: 60).

#### **1.8.2.Görüşme, Sorgulama ve Doğrulama**

Görüşme, sorgulama ve doğrulama aynı anlama gelmemekle beraber birbirleriyle bağlantılı olan etkili bir tekniktir. Görüşme, ilk izlenim, olay hakkında

araştırma yapmak olarak nitelendirilebilecek olup, sorgulamada ise, olayı aydınlatmaya çalışarak doğrulama yoluna gidilebilir. Şüpheli görülen ya da konuyla ilgili bilgi sahibi olabileceği düşünülen herkesle araştırma süresince görüşülmesi, elde edilen diğer kanıtların doğrulanmasını veya yeni kanıtlar için gerekli ipuçlarının elde edilmesini sağlamaktadır. Görüşme sırasında kişinin bazen bilinçli bazen de bilinçsiz olarak yaptığı itiraflar araştırmaya önemli ölçüde yön vermektedirler (Durtschi, 2010: 282). Adli muhasebeci ilk etapta kişi ile görüşme yapar ve görüşme sırasında ilk izlenimlerini alır. Görüşme bir kişi ile olacağı gibi şirketin bütün bir departmanı ile de olabilir ve topladıkları bilgi ve belgeleri kontrol edip şüphelendiği olguları araştırmaya başlar ve bunun neticesinde bir kanaat oluşur. Sorgulama esnasında daha direkt ve olgulara bilgi birikimi yüksek bir izlenim göstererek olayları doğru analiz ettiğini karşısındakilere hissettirir. Yapmış olduğu incelemeleri (bilgi, belge, doküman vb.) doğrulayarak olayı aydınlatmaya çalışır (Kepekçi, 1998: 95).

### **1.8.3.Yeniden Hesaplama**

Adli muhasebeciler inceledikleri uyuşmazlık olayın kapsamını ortaya çıkarmak amacıyla daha önce geleneksel muhasebe tarafından yapılmış olan hesaplamaları tekrar yapabilir. Böylelikle yapılan hesaplamalarda matematiksel hataların olup olmadığını veya varsa hataların boyutunu ortaya çıkarmak için kullanılır. Matematiksel somut kanıtlar, müşteri işletmenin kayıtlarının yapmış olduğu hesaplamaların yeniden yapılmasını kapsar.

### **1.8.4. Analitik İnceleme**

Adli muhasebecilerin geleneksel muhasebeden elde ettiği bilgilerin tamamını akıl süzgecinden detaylı bir biçimde sorgulamadan geçirerek değerlendirilmesi işlemidir. Bu kanıt türü, müşteri işletmenin finansal ve finansal olmayan (müşteri sayısı, direkt işçilik saatleri) verilerinin geçmiş yıl verileriyle veya işkolu verileriyle karşılaştırılmasını ve finansal oranların kullanımını kapsar. Bu yöntemde var olan bilgilerin, muhasebesel sonuçların mantıksallığı araştırılır. Örneğin, bir işletmenin o yıl satışları %100 artmışken alacakları %300 artmışsa ve parasal tutarlar olarak da arada büyük farklılıklar varsa durumun birebir araştırılması gerektiği anlaşılmalıdır. Analitik incelemenin temelinde niye, niçin, ne sebeple gibi sorulara cevap aramak yatar. Bu

teknikğin diğer tekniklere göre adli muhasebecilere maliyet ve zaman tasarrufu sağladığı söylenebilir (Balcı, 2014: 31).

### **1.8.5. Fiziki İnceleme (Gözlem)**

Adli muhasebeciler fiziki inceleme ve gözlem tekniği kullandıklarında hukuksal ihtilafa konu olan varlıkların muhasebe kayıtlarında gösterdikleri veya iddia edildikleri cins, miktar ve değerde olup olmadıkların bizzat incelerler. Bu teknik türü, diğer denetim tekniklerine göre biraz daha güvenilir kabul edilse de %100 doğru sonuç vereceği anlamına gelmez. Örneğin et sektöründe hiç bir bilgisi olmayan birisine hindi veya devekuşu etini beyaz et olarak piliç eti olarak gösterilmesi mümkün olduğu gibi altın, gümüş gibi kıymetli madenlerin yerine sahtesi de konabilir. Bu tip teknik uzmanlık isteyen konularda adli muhasebecinin tek başına inceleme yapması veya varlıkların gözleriyle görmesi bir anlam ifade etmeyebilir (omleki, 2004: 6)

### **1.8.6. Belge İnceleme**

Adli muhasebecilerin karşılaştığı olayların pek çoğunda var olan belgelerin güvenilir olup olmadığı, belge üzerinde mühür ve imzaların sahteliği önem taşımaktadır. Muhasebenin temel kavramlarından olan “tarafsızlık ve belgelendirme” kavramı gereğince yapılan tüm kayıtların objektif somut belgelere dayanması esas olmalıdır. Unutulmaması gereken bir diğer husus ise fotokopi olan belgelerden çok üzerinde ıslak imza bulunan belgelerin değerlendirmeye alınması gerektiğidir. unku fotokopi belgelerden sahte belge düzenlemek mümkün bulunmaktadır (Kepeki, 1998: 88).

## İKİNCİ BÖLÜM

### DÜNYADA VE TÜRKİYE'DE ADLİ MUHASEBE MESLEĞİ

İşletmelerin büyümesi ve özellikle sermayelerinin daha fazla oranda tabana yayılması ile birlikte, şirketlerin paydaşları çoğalmıştır. Bu durum paydaşların şirketlerin mali durumu ve performansının doğru ve adil bir şekilde yansıtıldığına ikna edilmesi zorunluluğunu ortaya çıkarmıştır. Dolayısıyla denetim fonksiyonlarının odak noktası; hile ve hataları bulmak ve önlemekten, şirketlerin dürüstlük ve adilliklerini belirlemeye kaymaya başlamıştır.

Bu durum, bütün dikkati işletmelerin finansal tablolarını hazırlayan, ortaya koyan muhasebeciler ile denetçilerin üzerine çekmiştir. Hazırlanan tabloların yetersiz olduğunu, denetim ve muhasebenin bu konuda yetersiz kaldığı ortaya çıkmasıyla bu durum paydaşların güvensizliğine yol açmıştır. Zamanla bağımsız denetim elemanlarının işletmelerin finansal tablolarını, belirli denetim standartları çerçevesinde inceleyerek görüş bildirdiğini, işletmelerde oluşan hata, hile ve yolsuzluk gibi suçların üzerine gidilmediği tespit edilmiştir. Başta ABD olmak üzere birçok ülkede oluşan muhasebe skandalları adli muhasebe mesleğinin oluşmasına ortam hazırlamıştır (Keleş ve Keleş, 2011: 58) .

Günümüzde denetim kavramı, denetlenen şirketlerin iş riski perspektifi üzerine kurulmuş olan yeni bir yaklaşıma dönüşmüştür. 1990'lı yılların başından itibaren denetim kavramı; hilelerin tespit edilip bildirilmesi, denetlenen şirketlerin, işletme yönetimi konularında toplumun ve otoritelerin yükselen endişesine göre hareket etmesi konusundaki şüphelerini değerlendirip, açıkça rapor ederek gitgide artan bir sorumluluğu ifade etmeye başlamıştır (Porter, 2003: 38). Günümüzde halen denetim, yönetim tarafından yıllık raporda sunulan mali ve mali olmayan bilgilerin güvenilirliğini sağlamak ve gerektiğinde işletmelere danışmanlık hizmeti verme amacını gütmektedir.

2000'li yılların başına kadar büyük denetim şirketlerinde danışmanlık gelirleri denetim gelirlerinin üzerine çıkmıştır. Bu durum sonucunda; düzenleyici kurumlar ve yatırımcılar, danışmanlık gelirine bağımlı olan denetim firmalarının bağımsızlığından şüphe duymaya başlamışlardır. Sunbeam, Waste Management, Xerox, Adelphia, Enron ve Worldcom gibi halka açık şirketlerdeki bir dizi mali skandal sonrası denetimlerin

kalitesi inceleme altına alınmıştır. Bu dev şirketlerin batması denetimcilerin çalışmalarına duyulan güveni zedelemiş ve bir güven krizine yol açmıştır (Boynton ve Johnson, 2006: 2). Sonuç olarak, bağımsızlık ve denetim kalitesini iyileştirme yolunda daha sert kurallar ve önlemler alınmaya başlamıştır. Ayrıca, birçok ülkede muhasebe kurumları, hükümetler, sermaye piyasası kurulları ve akademiler nezdinde denetim uygulamasını güçlü kılacak pek çok radikal reformlar yapılmıştır (Leung, 2004: 5).

Bütün bu güvensizlikler, paydaşları ve tüm dünya ülkelerini bağımsız denetime itmiştir. Ancak tüm dünyada olduğu gibi getirilen tüm standartlar ve alınan pek çok önleme rağmen hile ve yolsuzluklar her geçen gün şekil değiştirerek ortaya çıkmakta ve büyük zararlara neden olmaktadır. 2010 yılında ABD’de hile ve yolsuzluklar nedeniyle yaklaşık 18 milyon dolarlık bir kayıp söz konusudur. Bu kaybın %11,3’ü yolsuzluk, %20,8’i varlıkların kötüye kullanımı ve 68,9’u ise finansal tablo hilelerinden oluşmaktadır (Yücel, 2011: 117). Hal böyle iken adli muhasebecilerin mevcut durumlarda ne kadar önemli olduğu, hile ve hataların ortaya çıkarılmasında etkin rol oynadıkları ortaya çıkmıştır. Kişilerin kendilerine veya kurumlarına pay çıkarma halinde olmaları, ülke ve dünya ekonomisini sarsmakta, bu da sadece paydaşları değil tüm vatandaşları etkilemektedir.

Türkiye’de ise kayıt dışılık nedeniyle kesin rakamlar belirlenememekle birlikte her yıl şirketler özvarlıklarının ortalama yüzde 7’sini, hile ve yolsuzluklar nedeniyle kaybedildiği bilinmektedir. Ayrıca ülkemizdeki şirketlerin genellikle etik ilkelere de uymadıkları görülmektedir. SPK tarafından yapılan anket sonuçlarına göre de Türk şirketlerinin %56’sı etik ilkelerini oluşturmuş ancak sadece %11’i kamuya açıklanmıştır. Bu durumda işletmelerin finansal bilgilerinin güvenilirliği de azalmaktadır. Bu nedenle ülkemizde de adli muhasebe mesleğine yoğun bir ilgi başlamıştır. Ülkemizde adli muhasebe mesleği ile ilgili henüz bir düzenleme yer almamakla birlikte hile denetimi ile alakalı birçok firma danışmanlık faaliyetlerini yürütmektedir. Bu şirketlerin ilki Uluslararası Hile Denetimi ve Danışmanlık (Fraud Research Corporation) firması, yolsuzluk ve hilelerin önlenmesi için 2011 yılında kurumsal bir firma olarak kurulmuştur (Yücel, 2011: 117).

Adli muhasebeye ilk adım olarak nitelendirilebileceğimiz, adli muhasebe sertifikası ülkemizde ilk olarak İSMMMO tarafından 2009 yılında verilmeye



başlanmıştır. Bu program dahilinde sertifika alan 35 SMMM tarafından kurulan bu kuruluş, bu alana ilgi duyan muhasebeciler ile bu mesleğinin önünün açılmasında ülkemizde ciddi şekilde öncü olmuştur (Yücel, 2011: 117).

En gelişmiş adli muhasebe temeli ABD’de oluşturulmuştur. ABD’de gelişmesi ile birlikte diğer Avrupa ülkeleri de bu durumun farkına varmış ve birçok ülkede adli muhasebenin temellerini atmışlardır. Ekonominin bu derece büyümesi, kişilerin hayatında önemli bir yere sahip olmasından dolayı bu mesleğin her geçen gün öneminin artacağı tahmin edilmektedir. Bu bağlamda çalışmanın bu kısmında adli muhasebe konusunda önce bazı dünya ülkeleri ile ülkemizdeki durumu incelenecektir.

## **2.1.Dünyadaki Durum**

### **2.1.1. ABD**

İlk olarak İskoçya’da bir muhasebecinin reklam amaçlı dağıttığı bir el ilanı ile ortaya çıktığı ifade edilen adli muhasebe faaliyetleri başta ABD olmak üzere ve birçok ülkede hızla yayılmıştır. 1900’lü yılların başlarında, İngiltere ve ABD’de muhasebe meslek mensuplarının ifadelerini nasıl sunacaklarına dair talimatlar içeren bilimsel makaleler çeşitli yayın organlarında yayımlanmıştır (Akyel, 2009: 90). İlerleyen yıllarda ünlü gangster Al Capone’un yakalanma sürecinde verdiği katkılar sebebiyle adli muhasebe mesleği ün kazanmış, 1946’da da ilk kez “Forensic Accounting- Adli Muhasebe” kavramının kullanılması ile ABD’de bu mesleğin profesyonel olarak yürütülmesi süreci başlamıştır. Sonraki dönemlerde ABD’de adli muhasebe mesleği adına önemli sayılan gelişmeler yaşanmıştır. “Forensic Accounting-Adli Muhasebe” terimini ilk kez 1946 yılında bir muhasebeci olan Maurice E. Peloubet kullanmıştır. New York’ta bir muhasebe şirketinin ortağı olan Peloubet “Adli Muhasebe: Bugünün Ekonomisindeki Yeri” adlı eserinde, başından geçen tecrübelerine dayanarak adli muhasebe uygulamalarına yer vermiştir (Aktaş ve Kuloğlu, 2008: 109).

Adli muhasebe, Bob Lindquist ve Don Holmes adlı iki muhasebecinin artan hile olaylarına karşı kurdukları şirketi, mesleğin endüstriyel bir organizasyonun parçası haline getirilmesinde önemli rol oynamışlardır. Muhasebeciler bu olaydan sonra polisiye olaylar da yer almaya başlamışlardır. Holmes ve Lindquist’in dosya yüklerinin % 90’lık kısmını polisiye davalar oluşturmaktaydı. 1980’lerin ortalarına doğru kaybolan varlıkların izini sürme, tekrar yerine koyma, suç soruşturmalarında işbirliği yapmak,

farklı içerikli medeni hukuk davalarında dava destek danışmanlığı yapmak gibi alanlarda sunulan ek muhasebe ve soruşturma hizmetleri, adli muhasebenin kapsama alanına girmiştir (Aktaş ve Kuloğlu, 2008: 109).

Adli muhasebenin gelişmesinde önemli olan durumlardan bir tanesi de 1992 yılında Dr. Robert L.O'Block tarafından "American College of Forensic Examiners International" kurulması ve bu kurumun "The Forensic Examiner (Adli Araştırmacı)" adlı çalışmayı yayınlamasıdır. Bu kurumların yayınlanması ile halk yolsuzluğa karşı daha duyarlı hale gelmiştir. Halkın yolsuzluk soruşturmasına olan ilgisi, American Institute of Certified Public Accountants'ın (AICPA) 19 Haziran 1996 yılında CompuServe'de, David L. Landsittel, AICPA Yolsuzluk Grubu Başkanı ve Edmund R. Noonan, Denetim Standartları Kurulu Başkanını öne çıkaran iki saatlik bir çevrimiçi yolsuzluk konferansına ev sahipliği yapmasıyla başlamıştır. Konferansta, teklif edilen denetim standartları ve mali tablolar tartışılmıştır (Akyel, 2009: 94).

1996 Eylül'ünde, Birleşik Devletler Saymanlığının Temsilciler Meclisi Ticaret Komitesi Kongre Azınlık Partisi Üyelerine sunduğu "Muhasebe Mesleği Ana Konuları, ilerlemesi ve Kaygıları" isimli raporunda, yolsuzluğun tespiti ve önlenmesi konularına çok ciddi bir şekilde işaret etmiştir. Bu raporun, Güvenlik ve Kambiyo Komisyonu'nun bu alanda ve diğer benzer alanlarda standartların temin edilmesi için daha etkin ve hissedilir rol almasına cesaret verdiği görülmektedir. 1997 yılında ise "American Board of Forensic Accountants" kurulmuştur ve bu kuruluş günümüze dek adli muhasebe konusunda pek çok çalışma gerçekleştirmiştir. (Akyel, 2009: 94).

2000'li yıllardan itibaren adli muhasebe mesleği ivme kazanmış ve bunun temel sebebi de tüm dünya ülkelerini etkileyen Enron skandalıdır. Enron skandalının yaşanmasından sonra AICPA tarafından Sarbanes Oxley yasası çıkarılmıştır. Bu yasa ile birlikte adli muhasebe mesleğini yapanların önemi daha da artmış, adli muhasebeciler sadece şirketlerde çalışmayarak, FBI gibi kuruluşlarda çalışmaya başlamışlardır (Atmaca ve Terzi, 2012: 33).

Bu yıllardan itibaren adli muhasebe mesleği ün kazanmış gerek basında gerekse yayımlanan bilimsel makalelerle adli muhasebe mesleği cazip hale getirilmiştir. Bu süre zarfında sadece dava desteği ile bilirkişilik mesleğini yerine getiren adli muhasebeciler artık şirketlerde hile araştırmacılığı faaliyetini de yerine getir hale gelmişlerdir

(Pazarçeviren, 2005: 2). Adli muhasebe alanında meslek mensubu olacak kişilerin eğitim ihtiyacını giderebilmek, uzmanlık alanlarını ve meslek kalitelerini belirlemek, mesleğin saygınlığını sürdürmek amacıyla ABD’de bulunan kimi kurum ve kuruluşlar, faaliyetlerde bulunmaktadır. Bu amaçla kişilerin uzmanlığını gösterir ehliyetlere sahip olabilmeleri için çok sayıda sertifika programları geliştirilmiş, bu programlar ve sertifikalar günümüzde dünya çapında geçerlilik kazanır hale gelmiştir (Kurt, 2013: 60).

Adli muhasebe mesleğinin yapıldığı bütün ülkelerde bu meslek, muhasebe mesleğinden ayrı değil, muhasebenin üzerine inşa edilmektedir. Kısacası adli muhasebeci olmak isteyen bir birey ilk olarak muhasebe mesleğini tamamlamak zorundadır (Usul ve Topcuoğlu, 2011: 62).

ABD’de adli muhasebe hakkında eğitim, kurs ve seminer düzenleyen topluluklardan ilki ACFE (Association of Certified Fraud Examiners - Sertifikalı Hile Araştırmacıları Birliği) ‘dir. 1988 yılında kurulan kuruluş adli muhasebe ruhsatı vermektedir. Bu ruhsatı alabilmek için (Bozkurt, 2000: 60);

- Lisans mezunu olmak,
- Muhasebe, hukuk, denetim, hile araştırmacılığı, alanlarında iki yıllık mesleki deneyime sahip olmaktır.

Bu kriterleri yerine getirdikten sonra ACFE’nin düzenlemiş olduğu finansal işlemler, etik, hile araştırmacılığı, kriminoloji ve hile bileşenleri konularından oluşan sınavları başarı ile bitirmeleri gerekmektedir. Bundan başarılı olan kişiler CFE (Certified Fraud Examiners- Sertifikalı Hile Araştırmacısı) ruhsatını alırlar.

Adli muhasebe sertifikası veren kuruluşlardan bir tanesi de ACFEI (American College of Forensic Examiners Institute - Amerikan Hile Denetçileri Okulu Enstitüsü)’dür. Bu sertifikayı sadece CPA (Certified Public Accountant - Sertifikalı Kamu Muhasebecileri) alabilmektedir. Kurumun verdiği adli muhasebe sertifikasının adı ise Cr. FA (Certified Forensic Accountant- Adli Muhasebeci Sertifikasyonu)’dır (Coşkun, 2013: 68).

CPA’lara adli muhasebe ruhsatı veren ve bir çatı altında toplayan kuruluşlardan bir tanesi de NAFA (The National Association of Forensic Accounting- Ulusal Adli Muhasebeciler Birliği)’dir. 1991 yılında kurulan topluluk bir yıl içerisinde iki defa

açılarak eğitim vermektedir. Bu eğitimde; adli muhasebe araştırmaları, sigorta ile ilgili hizmetler, hile soruştırmaları ve dava desteği konularını kapsamaktadır (Coşkun, 2013: 68).

Adli Muhasebe mesleği hakkında eğitim veren üniversite Utica Collage 'dir. 1987 yılında ABD'de Ekonomik Suç Araştırması programı dahilinde dünyada ilk lisans düzeyinde bolum açan okul öğrencilerini ACFE ile CFE'nin sınavlarına hazırlar. Okulun eğitiminde verdiği dersler şu şekildedir (Elitaş, 2012: 163);

- Ceza Adaleti Araştırma Yöntemleri,
- Ceza Adaleti,
- Ekonomik Suç,
- Teorisi Ekonomik Suç Araştırmaları,
- Siber Suç Hukuku ve Araştırmaları,
- Bilgi Güvenliği,
- Ekonomik Suç Hukuku' dur.

Adli Muhasebe konusunda eğitim veren okullardan bir diğeri de West Virginia University 'dir. Bu üniversitede dünya üzerinde yaşanan ekonomik skandallardan sonra üniversite muhasebe ve denetim akademik kadrolarını değiştirmiş ve daha profesyonel ve uygulamaya yönelik eğitim ve akademisyenlerle yeni bir program başlatmışlardır. Bu program şu şekildedir (Elitaş, 2012: 163) ;

#### 1. Dönem:

- Hile Araştırmacılığı: Bu derste hile belgeleri, hile çeşitleri, hilenin belirlenmesi, kanıt kaynakları ve hile araştırmacılığı için kişide bulunması gereken yetenekler ve yapılan analizler öğretilir.
- Hileli Veri Analizi: Bu program dahilinde öğrencilere caydırıcılık ve dijital önlem, dijital tespit, delil, sunu ve raporlama, elektronik teknik dava araçları ve siber suçları içeren dijital teknikler içerir.

## 2. Dönem:

- Hile Kriminolojisi ve Yasal Konular: Bu derste hile kavramının ortaya çıkarmada denetçi ve denetçilerin sorumlulukları, görüşme teknikleri, vakaları kriminolojik zamanlara ayırma, mesleki etik ve yasal kavramlar üzerinde durulur.
- Üst Düzey Hile Araştırması: Bu derste finansal suçlar ve hile gibi büyük suçları barındıran soruşturmaları ve bu soruşturmalarının hukuk davalarındaki örnekleri üzerinde durulur.

Bunun dışında The University of Texas at Austin, The University of Nebraska at Lincoln, The University of Denver, Brigham Young University ve Regis University'lerinde adli muhasebe hakkında lisans ve lisansüstü eğitimler verilmektedir (Akyel, 2009: 101).

### 2.1.2. Kanada

Kanada'da adli muhasebeye ilk adım olarak North-West Mounted Police (NWMP) örnek gösterilebilir. NWMP'nin temel görevi hukuku, yasaları uygulamak ve düzeni sağlamak olup, teşkilat bugün ekonomik suçlarla mücadeleyi kapsayacak şekilde kendisini geliştirmiştir. NWMP daha sonra adı Royal Canadian Mounted Police (RCMP) ile değiştirmiş şu anda yaklaşık 30.000 görevli çalışmakta olup çeşitli hile ve yolsuzluk olayları nedeniyle ekonomik suçları da kapsayacak şekilde teşkilatı genişletmiş ve Kanada'nın ilk uzman ekonomik suç birimi olmuştur (Altınsoy, 2011: 129).

Kanada'da firmaların kurumsallaşması ile birlikte endüstri ortaklıklarının yarattıkları dalgalanmanın etkisiyle denetim piyasasının gerginleşmesi ve 1982 ve 1990'lardaki durgunluklardan kaynaklanan ve denetçiler arasında artan maliyet duyarlılığı, muhasebe firmaları arasında maliyete dayalı rekabeti daha da zora sokmuştur. Profesyonel muhasebe endüstrisinin en önemli kazanç kaynağının böyle itibar kaybetmesi, girişimci muhasebecilerin, profesyonel muhasebeye ilişkin geleneksel kavramları geliştirmeleri için imkan tanımıştır. Geleneksel muhasebenin bazı noktalarda eksik kalmasından dolayı özellikle son yirmi yılda adli muhasebe gibi mesleklerin ihtiyacını ortaya çıkarmıştır. Kanada da profesyonel muhasebecilik mesleği küçük firmalar, orta ölçekli ulusal firmalar ve 6 büyük uluslararası muhasebe firması

tarafından hizmet verilen coğrafi piyasalar etrafında organize olmuştur. Coğrafi piyasaların ve çok coğrafyalı firmaların kesişimi, esas olarak coğrafi konuma yönelik ama sadece onunla sınırlı olmayan mesleki toplulukların oluşumunu da beraberinde getirmiştir. Bu çerçevede ortaya çıkan faaliyet alanlarından biri de adli muhasebedir (Lawrence, 1998: 1109).

Adli muhasebe Kanada'da ciddi anlamda önemli olmasına rağmen yasal olmayan kurallar üzerine temeli atılmış olup bu mesleğin mevcut durumunu arttırmak için CICA, NACFE gibi kurumlar ciddi anlamda faaliyetler yürütmektedir. (Akyel, 2009: 105);

NACFE (National Association of Certified Fraud Examiners), Ulusal Sertifikalı Yolsuzluk Araştırmacıları Birliği'ne üye olabilmek için, mesleki deneyim ve belirli bir unvan şarttır ve bu özel teşebbüslü kuruluşun amacı, yapılan yasal olmayan işlemleri açıklığa kavuşturarak yaptıkları hizmetten kar elde etmeyi güden bir kuruluştur. Kuruluş avukat, muhasebeci ve bankerler gibi meslek mensuplarını kapsamaktadır. Kuruluşun temel amacı yolsuzlukları ortaya çıkarmaktır. Üyelik için şart ise; hata, hile ve yolsuzluk gibi yasal suç teşkil eden alanlarda kişinin en az iki yıl eğitim veren bir programa katılarak program sonunda başarılı olması gerekir.

2001 yılında Kanada Muhasebeciler Birliği (CICA), adli muhasebe sisteminin oluşması ve geliştirilmesi için Adli ve Soruşturmacı Muhasebeciler Birliği'ne yetki vermiştir. Bu birlik Araştırmacı ve Adli Muhasebenin Gelişimi adı altında bir çalışma metni yayınlamış olup bu adli muhasebe alanında ilk standartların zeminini oluşturdu. Bunu takiben 2006 yılında bu komite adli muhasebe sözleşmelerinin uygulanışı ile ilgili standartları yayınlamıştır. Bu standartlar, sözleşme kabulünden, yapılacak işin planlanmasına, verilerin toplanıp analizinden, belgelendirilmesine ve raporlanmasına kadar, adli muhasebecilerin, sözleşmede izleyeceği prosedürleri tanımlamaktadır (Ocak, 2007: 26).CICA (Chartered Accountants of Canada), Kanada Ruhsatlı Muhasebecileri, yolsuzlukları önlemek için mükemmeliyetçi bir bakış açısı ile profesyonel bir muhasebe anlayışını hedefleyerek adli muhasebeci yetiştirirler. Adli muhasebe sertifikası alabilmek için uzmanlar sınava girip programdan başarılı olmak zorundadırlar.

Kanada’da “Adli Muhasebe” mesleğini icra edebilmek için kişilerin CICA tarafından belirlenmiş bir takım koşulları yerine getirmiş olması gerekmektedir. Bu koşullar;

- Kanada’da CICA tarafından verilen muhasebe ruhsat sahibi olmak,
- 3 yıl Kanada’da ruhsatlı muhasebeci olarak çalışmak,
- Toronto Üniversitesi tarafından verilen Adli ve Araştırmacı Muhasebe Diploma Programını tamamlamak,
- Son üç yıl boyunca, ruhsatlı muhasebeci olarak adli muhasebe alanında,

1500 saat faaliyette bulunmak ya da son üç yıl 500 saatten az olmamak kaydıyla, 6 yıl boyunca toplamda 2500 saat adli muhasebe alanında faaliyette bulunmaktır.

Adli muhasebe gruplarından bir diğeri de NAFA (National Association of Forensic Accounting) ‘dır. NAFA birçok adli muhasebe firmasıyla, avukatlarla ve hukuk bürosu çalışanları ile etkileşim halindedir. Kanada’da ki birçok grup birbiri ile birlikte çalışır bunun temel sebebi oradaki adli muhasebe topluluğunun küçük olmasından dolayıdır. Aynı firmada çalışan adli muhasebeciler şirket içi eğitimlerinde birbirlerinin tecrübelerinden yararlanır, daha yeni ve az tecrübeli olanlar sunumlar ve durum analizleri sayesinde eğitilmiş olurlar. Adli muhasebe mesleğini sistemli bir hale getirmenin iki yolu vardır. Bunların ilki eğitim programını geliştirmek yada belli standartlar yayınlayarak yasalar haline getirip uygulama alanı açmaktır (Akyel, 2009: 111).

Kanada’da, HEC Montreal, Toronto Üniversitesi ortaklığında, “Araştırmacı ve Adli Muhasebe” adı altında lisans programı yürütülmektedir. Bu lisans programında, uygulanacak yasal prosedürler, işletmelerde meydana gelen kayıpların ölçülmesi, nasıl araştırma yapılması gerektiği gibi konular hakkında teorik bilgilerle birlikte, vaka çalışmaları yapılmaktadır (Akyel, 2009: 108).

### 2.1.3. Avustralya

Adli muhasebenin yaygın uygulama alanı olan ülkelerden biride Avustralya’dır. Küresel ekonomiye geçiş ile birlikte artan finansal suçlar, mevcut muhasebe ve denetim eksikliğini gözler önüne sermiş, Avustralya’da bu kayıpları önlemek, çözmek ve diğer mali suçlarda mücadele edebilmek için adli muhasebe mesleğine önem vermiştir.

Avustralya’da adli muhasebeciler; işletmelerin kurumsal yönetim uygulamalarını geliştirmelerine katkı sağlayan, dolandırıcılık ve adli vakaları çözüme kavuşturarak bu konuları geniş bir yelpazede değerlendiren uzman kişiler olarak değerlendirilmektedir. Ülkede özellikle 1990’lı yıllarda adli muhasebe firmaları çoğalmıştır. Adli muhasebecilerin başarısı gözle görülür olsa da yapmış oldukları çalışmalarda herhangi bir kavramsal çerçevesi olmaması dolayısıyla; Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü, adli muhasebe standartlarını, denetim uygulama standartları adı altında 2001 yılında yayınlamıştır. 2008 yılında toplam 800 adli muhasebeci, ICAA’yı (Institute of Chartered Accountants in Australia) kurarak bu mesleği profesyonel hale getirerek mahkemelerde bilirkişi hizmetini vermektedirler.

Adli muhasebeci finansal içerikli polisiye olaylarda olayın aydınlanmasında önemli rol oynamaktadır. Bu durum kamu hizmetleri adı altında oluşturulmuş Adli Soruşturma Muhasebe Topluluğu’dur. Adli muhasebeci, avukatlar ve istihbarat analistleri ile suçlunun aleyhine delil toplar ve elde edilen kanıtlar doğrultusunda bir rapor oluşturulur. Adli muhasebeci sadece oluşturduğu raporlardan Kıdemli Adli Müşavire karşı sorumludur (Akkaren ve Tarr, 2014: 2).

Avustralya’da adli muhasebe konusunda eğitimlerde üniversiteler oldukça aktif durumdadır. Bu üniversitelerden belli başlıları; Wollongong Üniversitesi, Melbourne Üniversitesi, Monash Üniversitesi ve Queensland Teknoloji Üniversiteleridir. Ayrıca Güney Avustralya Üniversitesi, Charles Sturt Üniversitesi, Swinburne Üniversitesi ve Latrobe Üniversiteleri de dolandırıcılık ve adli muhasebe konularında etkin olarak kurslar vermektedirler. Bu üniversitelerde adli muhasebe ile ilgili lisans, yüksek lisans ve doktora düzeyinde programlar bulunmaktadır (Akkaren ve Tarr, 2014: 13).

#### **2.1.4. İngiltere**

Mali açıdan en fazla kaybın olduğu ülkelerden biri de İngiltere’dir. İngiltere’de yaşanan ekonomik kayıplardan sonra 1990’lı yıllardan itibaren adli muhasebe hızla gelişmeye başlamıştır. Bu yıllarda eğitici makaleler arttırılmış, muhasebecilerin mahkemelerde uzman tanık görevini yapabilmeleri adına destekleyici birçok yayınlar yayınlanmıştır (Özkul ve Pamukçu, 2009: 11).

İngiltere’de adli muhasebenin en çok kullanılan şekli uzman tanıklıktır hatta ilk olarak 16.yy da adli muhasebenin uzman tanıklık ile alakalı belgeler tespit edilmiştir.



Bu belge, 1720 yılında South Sea şirketinde oluşan muhasebe hileleri ile alakalı kurulan mahkemeye aittir (Yücel, 2011: 61). İngiltere’de adli muhasebenin uzman şahitlik yönünü oluşturan kurum Ağır Hile Bürosudur. Bu kurumun oluşturulmasındaki temel amaç, sanıkları dinleyen meslek mensuplarının uzman kişi olmasından dolayı, aklama suçu ile mücadelede başarının artacağına düşünülmesidir. Uzman tanıklığın avukatlar ve adli makamlarca anlaşılmasının zor olmasından dolayı adli muhasebeciler durumu mevcut belgelerle kanıtlayabileceklerdir. Özellikle 2001 yılında finansal durumların artmasından sonra adli muhasebe mesleğine önem verilmiş bu durum, aklama suçu ve finansal suçlarla mücadelede başarıyı arttırmıştır (Pala, 2011: 22). İngiltere’de adli muhasebe üzerine kurs ve eğitim veren bazı üniversiteler şöyledir;

- **De Montfort Üniversitesi;** Leicester’de adli muhasebe eğitimi veren üniversite katılımcıların adli muhasebe alanında kendilerini geliştirmesi için program düzenlemektedir. Program; hata ve hile araştırmacılığı, varlıkların değerlendirilmesi, araştırma metodları, mali suçlar, hukuki prosedürler, iç kontrol, denetim, dijital adli ilke ve uygulamaları derslerini barındırır (Efiong, 2012: 29).
- **Portsmouth Üniversitesi:** Öğrencilerin dava destek, uzman şahitlik ve hile araştırmacılığı teknikleri hakkında uzmanlaşmasını sağlayan program İngiltere ve Avrupa Birliği öğrencilerinden oluşturulmaktadır. Adli muhasebe, program dahilinde olan bölümlerden bir tanesi olup, programa katılan öğrenciler; ekonomik zararların değerlendirilmesi, dolandırıcılık ve kara para aklama gibi konularda uzmanlaşacaklardır (MSC: 3).

Diğer Avrupa ülkelerinde ve İngiltere’de adli muhasebe eğitimini alan kişiler bu mesleği yapabilmekte olup İngiltere’de YMM’lerin kurduğu ve birçok muhasebesel anlamda olduğu gibi adli muhasebe mesleğinde de hizmet veren kuruluşlardan biri BDO’dur. BDO (Bağımsız Şirketler Ağı) firması dünya çapında bir şirket olup yaklaşık 151 ülkede faaliyet göstermektedir. 2001 yılından sonra İngiltere’de yaşanan ekonomik skandallar sonrasında ivme kazanan bu kuruluş, sadece adli muhasebe alanında değil birçok muhasebesel konularda işletmelere ve mahkemelere danışmanlık hizmeti vermektedir.

## 2.2. Türkiye’de ki Durum

Ekonominin küresel boyutlara ulaştığını düşünürsek, alınacak bütün ekonomik kararlar tüm dünya ülkelerini, paydaşları ve insanları etkilemektedir. Bu yüzden adli muhasebe denetim mesleğinin yanında hile ve suçlarla mücadelede vazgeçilemez hale gelmiştir (Bekçioğlu, 2013: 2).

Adli muhasebenin amacı, var olduğu düşünülen veya oluşabilecek hata ve hileyi gerçekleştiren kişileri tespit etmek, hilenin işletmeyi uğrattığı zararı tespit ederek gerekirse mahkemeye delil olarak sunmaktır. Adli muhasebenin bir diğer vizyonu ise suçların önlenmesinde caydırıcı bir rol olma eğilimi göstermesidir. Bu amaç doğrultusunda adli muhasebeci ilgili kişilerden (mahkeme, müşteri vb.) gelen istekler neticesinde, hata ve hilenin ortaya çıkmasında incelemede bulunan, mesleki etiklerini yerine getirerek birden fazla bilimden faydalanarak kanıtlar elde edip bunu yazılı ve sözlü raporlar halinde ilgili kişilere ileten kişilerdir (Karausta ve Dönmez , 2013: 62). Borçlar Kanunu’nda hata ve hileye yer verilmiştir. Hileye ilişkin bölüm madde 28’de şöyledir: “Diğer tarafın hilesiyle akit icrasına mecbur olan tarafın hatası esaslı olmasa bile, o akit ile ilzam olunmaz. Üçüncü bir şahsın hilesine duçar olan tarafın yaptığı akit lüzum ifade eder. Şu kadar ki diğer taraf bu hileye vakıf bulunur veya vakıf olması lazım gelirse, o akit lazım olmaz.” Bu ifade ile bir kimseyi bir irade beyanında bulunmaya, özellikle sözleşme yapmaya sevk etmek için onda kasten hatalı bir kanaat uyandırma veya esasen mevcut olan hatalı bir kanaati koruma veya sürdürme eylemini hile olarak tanımlanmış olmaktadır. Muhasebe hilesi kavramını diğer kanunlarda uygulandığı üzere aldatma eylemi üzerinden değerlendirildiğinde verginin eksik ödenmesi, bilerek ve isteyerek hileli belge düzenlenmesi ya da hileli eylemler gerçekleştirilmesi olarak düşünebilmektedir (Saban, 2006: 68).

Ülkemizde hata ve hilenin önlenmesi için adli muhasebenin varlığı şarttır. Aslında ülkemizde adli muhasebe mesleğinin altyapısı kısa sürede hazır hale getirilebilir fakat bunun oluşabilmesi için ilk olarak yasal düzenlemelere ihtiyaç vardır. Adli muhasebenin meslek olabilmesi için bazı şartların asgari olarak sağlanması gerekir. Bunlar;

- Adli muhasebecinin mesleki yeterliliği sağlayacak şekilde eğitim alması,
- Mesleğe ait tanımlanmış ilke, standartlar ve etik kuralların oluşturulması,

- Mesleğin varlığından söz edilebilmesi için yasalarca kanunlaştırılması gerekir.

Adli muhasebenin var olduğu ülkelerde bu şartları sağladığını görebiliyoruz fakat ülkemizde mevcut durum düşünüldüğünde adli muhasebe mesleğinin yeterli düzeyde olmadığı söylenebilir. Dünya'daki adli muhasebe uygulamalarına bakıldığında bu üç şartın genellikle sağlandığını görüyoruz. Ancak ülkemiz için bakıldığında mesleğe ilişkin özel bir kanunun bulunmadığı, meslek mensuplarının alandaki yetkinliklerini gösteren belgelendirmelerin, sertifikasyonların, mesleğe ilişkin standart ve ilkelerin eksik olduğunu söylenebilir (Gülten, 2010: 312).

Türkiye'de mesleğin gelişmesi için yapılan çalışmalar dünyada uygulama bulan ülkeler kadar gelişmemiş olsa da adli muhasebe anlamında ilk adım, İSMMMO tarafından düzenlenen kurs ve seminer programı dahilinde çeşitli meslek gruplarına düzenlenmiştir (Karacan, 2012: 124).

Bu programda amaç kişiye adli muhasebe uzmanlığı kazandıracak eğitimi vermektir. Bu bilgiler ışığında kişiler;

- İşletmelere Yönelik Hile Denetçiliği,
- Hile Araştırmacılığı,
- Mahkemelere Yönelik Uzman Şahitlik,
- Mahkemelere Yönelik Dava Destek Danışmanlığı,
- İşletmelerde Hile Riskini Ölçme ve Değerlendirme,
- Taraflar Arasında Oluşabilecek Anlaşmazlıkların Çözümü konuları hakkında bilgi sahibi olacaklardır.

İSMMMO tarafından başlatılan bu programın amacı; ülkemizde adli muhasebe mesleğine farkındalık oluşturmak, mesleğin gelişimini sağlamak ve gerekli eğitim çalışmaları anlamında bir adım atmaktır. Program dahilinde verilen seminer sonucunda kişiye adli muhasebe sertifikasyonu ile yetkilendirmektir. Bu program dahilinde yapılan eğitimi başarı ile bitirecek kişilerin sertifikalandırılması ile ilerde TURMOB tarafından oluşabilecek mesleğin kapmasında yetkili kişiler olmaları hedeflenmektedir (İSMMMO Akademi, 2011). Program 7 ay ( 360 saat ) olup belirli bir ücret karşılığında hafta sonları uygulanmaktadır. Programa;

- Denetim Komitesi Teftiş Kurulu,
- İç Denetim,
- Risk Yönetimi,
- İç Kontrol,
- Fraud Yönetimi,
- Mali İşler ve Hukuku,
- Sahtecilik ve Suiistimal Önleme Personelleri,
- Bilgi Güvenliği Uzmanları,
- Adli Bilişim Uzmanları,
- Avukatlar,
- Risk Yönetimi personelleri,
- Akademisyenler,
- YMM ve SMMM'ler katılabilirler.

Adli muhasebe mesleği kapsamı gereği çok geniş kapsamlı bir eğitim programını gerektirmektedir. Muhasebe, denetim, hukuk, istatistik, bilgi teknolojileri ve psikoloji gibi pek çok farklı alanda bilgiye sahip olması gereken adli muhasebeciler için edindikleri deneyim kadar aldıkları temel eğitim de büyük önem arz etmektedir. Programla ilgili dersler şunlardır;

- İşletme etiği ile işletme kültürü,
- Temel Davranış Bilimleri,
- Adli Bilişim Uygulamaları,
- Mali Tablo Hileleri,
- İşletmede İç Kontrol Uygulamaları,
- Temel Denetim Teorisi,
- Hile Teorisi,

- Kurumsal Denetim Uygulamaları,
- Dijital Ortamda Veri Analizi ile Hile İncelemesi,
- Çalışan Hileleri,
- Kriminoloji,
- Ceza Hukuku
- Diğer Hukuk Alanları,
- Adli Belge İncelemesi ile Sahtecilik Suçları,
- Adli Bilimlerde Delil ile Bilirkişilik,
- Adli Muhasebe Araştırma Teknikleri ve
- Adli Muhasebe Uygulamalarıdır.

Programın kişiye kazandırdığı en önemli şey elde ettiği bilginin yanı sıra olaya karşı farkındalık duygusunun artması ve olayları ele alırken her şekilde yorumlayabilme, görünmeyeni görebilme gibi bakış açılarını kazandırmasıdır. Böyle bir sertifikanın olması sadece kişiyi değil, adli muhasebenin gelişimi açısından ülkemizin için ciddi bir farkındalık olabileceği düşünülmektedir. Aynı zamanda bu program ülkemizde adli muhasebe anlamında bir temel teşkil ediyor da denilebilir.

Türkiye’de verilen lisansüstü eğitimlerden olup adli muhasebeye önemli hizmetler sunan yüksek lisans programı Marmara Üniversitesi İşletme Bölümünde “Muhasebe Denetimi” ismiyle verilmektedir. Programda, hukuk, denetim ve muhasebe eğitimleri verilmekte olup, adli muhasebecinin mutlaka bilmesi gereken “Hile Denetimi”, “Faaliyet Denetimi”, “İşletmelerde İç Kontrol Yapısı”, “Bilgisayar Destekli Denetim Teknikleri” gibi konular da müfredatta yer almıştır (Atmaca ve Terzi 2012: 38). Buradan çıkan bir diğer sonuç ise üniversitelerin yüksek lisans ve doktora aşamalarında denetimin ön planda tutulduğu adli muhasebe derslerinin de yok denecek kadar az olduğu görülmektedir. Üniversitelerin eğitim müfredatlarına adli muhasebenin eklenmesi gerektiği aşıkardır.

Bir başka araştırmada Türkiye’deki üniversitelerde muhasebe denetimi dersi 52 üniversitenin lisans programında, 14 üniversitenin yüksek lisans programında

görülürken adli muhasebe dersine ise sadece 1 üniversitenin doktora programında yer verilmektedir. Türkiye genelindeki 165 üniversiteden sadece Karadeniz Teknik Üniversitesinde adli muhasebe dersinin olması üniversitelerde adli muhasebeye ne derece önem verildiğini açıkça ortaya koymaktadır (Saçaklı, 2011: 103).

### **2.2.1.Adli Muhasebenin Hukuk Sistemimizdeki Yeri**

Gelir Vergisi Kanunu'nun yer verilen maddesine göre bir faaliyetin meslek olarak tanımlanabilmesi için üç temel şartı sağlaması gerekmektedir. Bunlar;

- Belirli bir eğitim süreci sonunda meslek mensubu sayılması,
- Mesleğe ilişkin belirlenmiş standartlar, ilkeler ve etik kuralların olması,
- Mesleğin uygulandığı yerde hukuksal dayanağını oluşturan kanun, yönetmelikler gibi yasal düzenlemelerin varlığıdır.

Bu bağlamda aslında ülkemizde adli muhasebe mesleğinin alt yapısının var olduğunu söyleyebiliriz. Yapılacak birkaç kanuni düzenlemelerle adli muhasebe mesleği oluşturulabilir. 3568 sayılı kanuna veya bilirkişilik müessesine adli muhasebeyi de dahil ederek bu konuya düzenlemeler getirilebilir.

3568 sayılı kanuna göre ilgili meslek mensupları, gerçek ve tüzel kişilerin muhasebe kuralları çerçevesinde defter tutmak, beyanname vermek ve diğer belgeleri tanzim etmek, mükelleflerine yardımcı olmaktadır. Ayrıca muhasebe bilimi üzerinde araştırma, geliştirme yapmak veya bu konularda müşavirlik yapmak ve belirtilen işlere ait belgelerde; inceleme, tahlil, denetim yapmak, rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim, bilirkişilik ve benzeri işleri yapmaktır (Kaya, 2005: 52).

Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 18'nci maddesi de Yeminli Mali Müşavirler'in çalışma alanlarını ise yine yukarıda belirtilen hususların dışında belirlenmiştir. Bunlar; mali belgelerin mevzuat hükümleri, muhasebe kuralları/standartlarına ve denetim standartlarına uygunluğunu ve denetimlerin standartlara göre incelendiğini tasdik etmek ve mevzuat ile Maliye Bakanlığı ve resmi makamlarca verilecek diğer görevleri yapmaktır (Kaya, 2005: 52).

Meslek kanunu ile yukarıda belirtilen alanlarda SMMM ve YMM için danışmanlık, bilirkişilik ve tahkim gibi alanlarda yasal yetki zeminini oluşturmaktadır.

Ancak, adli muhasebeciler için henüz ülkemizde yasal herhangi bir zemin oluşturulmamıştır. İhtiyaç her geçen gün arttıkça ileri dönemler içerisinde yasal düzenleme yapılacaktır (Kaya, 2005: 52).

Adli muhasebenin temel çıkış noktası hata ve hiledir. Bununla ilgili kanunda gerekli hükümlerde yer almaktadır. Adli muhasebe sadece mahkemelerdeki olaylarla ilgilenen bir muhasebe uzmanlığı olmayıp, aynı zamanda işletmelerdeki hile, yolsuzluk vb. sorunların tespiti ve çözümleriyle de yakından ilgilenmektedir. Bu alanda işletme aleyhine işletmenin yöneticileri, çalışanları veya diğer kişilerce gerçekleştirilen hukuka aykırı hileli durumlar delil ve belgeleriyle ortaya çıkarılmaya çalışılır. Ülkemizde henüz yeni bir uygulama alanı bulmaya çalışan bu meslek, mevcut kanunlarımızda da yerini almış değildir. Her ne kadar da mevcut kanunlarımızda adli muhasebe mesleğinin yerini almış olmasa da, bu mesleğin konusu olan birçok olayda düzenlemeler yapılmıştır (Kaya,2005: 52).

#### **2.2.1.1.Adli Muhasebenin Türk Ticaret Kanunundaki Yeri**

6102 sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu ( Yeni TTK ) kanunu adli muhasebe mesleğinin önünü açmasına imkan sağlayacak bir kanundur. Adli muhasebe açısından en önemli yönü kanunun muhasebe ve denetimin üzerine olmuş olmasıdır. İlgili maddeler adli muhasebe mesleğini kısmen barındırmakta olup bahsedilen denetimin türlerinin adli muhasebe ile benzerliğinden söz edilebilir.

6102 kanunda adli muhasebe mesleğinden bahsedilmemiştir. Fakat kanun bu mesleğe kısmen de olsa atıfta bulunmuştur. Kanun denetimin işlem denetimi, özel denetim ve bağımsız denetimden oluştuğunu belirtmiş olup ilgili kanun incelendiğinde içeriği adli muhasebe niteliklerini taşıdığı görülmektedir. Yeni Türk Ticaret Kanununda 3 çeşit denetçi zorunluluğu bulunmaktaydı bunlar;

İşlem denetimi, sadece belirli hukuki durumların oluşması halinde yapılmakta ve denetimin hukuki alanı ile ilgilenmektedir. Yen TTK 'da üç tür işlem denetçisine yer verilmektedir. Bunlar:

- Bağımsız denetleme kuruluşu,
- Yeminli mali müşavir,
- Serbest muhasebeci mali müşavirdir.

Bununla birlikte 30.06.2012 tarih ve 28339 sayılı Resmi Gazeteden; 6335 kanununun 40. Maddesinde işlem denetçiliği kaldırılmıştır. Bu değişikliğe göre; bağımsız denetçi ve mahkemeler tarafından atanacak olan özel denetçi uygulamasına devam edilecektir.

TTK'da denetçilerin sorumlulukları ile ilgili hükümler yer almaktadır. Eğer şirketin kuruluşunda aynı sermaye konulmuş ve bu kapsamda bazı ayınlar fazla değer biçilerek kurucular tarafından hile yapılmış ise kurucular ile bu fiile iştirak edenlerin cezai sorumlulukları bulunmaktadır. Yönetim kurulu üyeleri ile denetçiler şirketin kuruluşunda bu tür hilelerin olup olmadığını incelemekle yükümlüdürler. Eğer bu konuda ihmalleri bulunursa ve bu doğan zarar kuruculardan alınmamış ise inceleme işini ihmal eden yönetim kurulu üyeleri ile birlikte denetçiler de müteselsil sorumlu olurlar ve kendilerine ceza davası açılır (Erol, 2008: 234).

Eğer denetçiler bağlı şirketin, hâkim şirketle veya diğer bağlı bir şirketle ilişkilerinde hilenin veya dolanın varlığını belirtir şekilde görüş bildirmişse, bağlı şirketin her pay sahibi, bu konunun açıklığa kavuşturulması amacıyla, şirket merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesinden özel denetçi atanmasını isteyebilecektir. Özel denetim, amaca yararlı bir süre içinde ve şirket işleri gereksiz yere aksatılmaksızın yapılacaktır. Yönetim kurulu, şirketin defterlerinin, yazışmaları dâhil yazılarının, kasa, kıymetli evrak ve mallar başta olmak üzere, varlıklarının incelenmesine izin verecektir. Özel denetçi, incelemenin sonucu hakkında, şirketin sınırlarını da koruyarak, mahkemeye ayrıntılı bir rapor verecektir (Şahin, 2011: 111).

Bağımsız denetim bir işletmenin mali tablo ve diğer finansal bilgilerinin önceden belirlenmiş kriterlere uygunluğu ve doğruluğunun makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtları ile gerekli tüm bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak değerlendirilmesi ve sonuçlarının bir rapora bağlanmasıdır. Bağımsız denetimin amacı finansal tabloların, raporlama standartları doğrultusunda işletmenin mali durumunu ve faaliyet sonuçlarını tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun ve doğru bir biçimde gösterip göstermediği konusunda bağımsız denetçinin görüş bildirmesini sağlamaktır. Bağımsız denetim sırasında finansal tablo denetimlerinde yolsuzluk ve hileye ilişkin görev yapan denetçi denetim çalışmalarında bir uzman desteğine ihtiyaç duyabilir. Denetçinin kendi mesleki bilgi, tecrübe ve yetkinliğinin hile



ve yolsuzluk konusunda yeterli olmaması sebebiyle işletmede hile ya da yolsuzluk ile karşılaşması ve şüphelerinden ötürü denetimini bir uzman yardımı ile gerçekleştirmek istemesi durumunda adli muhasebeciye duyulan ihtiyaç ortaya çıkmaktadır. Ayrıca bağımsız denetçinin denetimi esnasında bir adli muhasebeciden faydalanması, adli muhasebeci çalışmalarının bir denetim kanıtı olarak kullanılmasını da sağlayacaktır (Şahin, 2011: 103-111).

#### **2.2.1.2.Adli Muhasebenin Borçlar Kanunundaki Yeri**

Yürürlükteki mevcut borçlar hukukunda adli muhasebe ve adli muhasebe mesleği ile ilgili her hangi bir düzenleme mevcut değildir. Ancak, bu mesleğin inceleme alanına giren birçok konuda düzenleme mevcuttur. Bu düzenlemelerden bir tanesi, İrade ile beyan arasında istenerek yapılan uyumsuzluk, (muvazaa) hile gibi. Sözleşmenin tarafları bilinçli şekilde gerçek iradeleriyle beyan arasında bir uyumsuzluk yaratarak üçüncü kişi veya kişileri yanıltırlar. Örneğin; Sözleşmenin tarafları bir mal veya hizmeti sattığı halde bağışladım demesi ya da bağışladığı bir mal veya hizmeti bağışladığı halde sattım demesi. Böyle durumlarda alanında uzman kişiler olan Adli muhasebecilere (Hile Denetçilerine) ihtiyaç duyulmaktadır. Olayları ayrıntılı bir şekilde çeşitli yönleriyle analiz ederek sonucundan ilgililere objektif raporlar sunmak ve kamuoyunu daha iyi bir şekilde aydınlatmak için. Tüm bunların yapılabilmesi için yukarıda da defaten değindiğimiz konu bu mesleğin gelişmiş batılı ülkelerde olduğu gibi ülkemizde de yasal zemine oturtulmasıdır (Pala, 2011: 65).

#### **2.2.1.3.Adli Muhasebenin Türk Ceza Kanunundaki Yeri**

Adli Muhasebe; muhasebe, denetim, hukuk, sayısal yöntemler, finans, bilgisayar teknolojileri gibi alanlarda bilgi ve beceri sahibi olmayı gerektiren ve adli alanda kanıt olarak nitelendirilebilecek bilgi ve belgeleri toplayıp, bunları analiz etme ve değerlendirmeyi kapsayan bir disiplin olmanın yanında, adli muhasebe kanıtı, ceza veya hukuk mahkemesi olsun olmasın bir mahkemeye yöneliktir. Adli muhasebe alanında, evraklar ve rakamlar detaylarıyla denetlenir. Bu olağandan çok daha fazlasını hile denetimini ve kontrolünü içine alması nedeniyle bu ve bunun gibi hile, kasıt ve suiistimallerin olduğu durumlarda alanında uzman adli muhasebecilere ihtiyaç olduğu aşikârdır. Her ne kadarda adli muhasebe ile adli muhasebe mesleği konusunda TCK'da bir düzenleme yapılmamış olsa da, adli muhasebe mesleğinin inceleme alanına giren

birçok konuda yasal düzenleme mevcuttur. Bu kanunun 161 ve 162 inci maddelerinde olduğu gibi hile vb. olaylar adli muhasebe mesleğinin ana konusunu oluşturduğundan adli muhasebe mesleği ile TCK arasında bir ilişkinin olduğunu söylemek yerinde olacaktır (Pala, 2011: .65).

### 2.2.2. Ülkemizde Adli Muhasebe İle İlgili Yapılmış Çalışmalar

Türkiye’de son yıllarda görülmeye başlayan adli muhasebe mesleğine dair yasal bir düzenleme ve kurumsal bir yapı, yukarıda da belirtildiği üzere mevcut değildir. Fakat hile ve yolsuzlukların sayısının artış göstermesiyle birlikte adli muhasebe mesleği akademisyenlerin de dikkatini çekmiş ve bu mesleğe yönelik çalışmalar başlatmışlardır. Aşağıda adli muhasebe hakkında yapılmış bazı çalışmalara yer verilecektir;

**Tablo 1:Adli Muhasebe ile İlgili Yapılmış Bilimsel Çalışmalar**

Araştırmacı	Tarih	Açıklama
Bozkurt	2000	Bu çalışmada adli muhasebe ve adli muhasebe mesleği teorik biçimde incelenip, adli muhasebenin faaliyet alanları belirtilmiştir.
Kaya	2005	Bu çalışmada adli muhasebe mesleği detaylı biçimde incelenip, mesleğin Türkiye açısından gerekliliği ve uygulanabilirliği hakkında görüşler belirtilmiştir.
Pazarçeviren	2005	Bu çalışmada teorik olarak adli muhasebe ve adli muhasebe mesleği incelenip, bazı şirketler üzerinden vaka analizi yapılmıştır.
Kuloğlu	2007	Kredi Kartı dolandırıcılığı ile mücadele adli muhasebenin rolünü temel alan bir doktora çalışmasıdır.
Toraman ve diğerleri	2009	Bu çalışmada adli muhasebe mesleği ayrıntılı şekilde açıklanıp, bu mesleğin suç gelirlerini aklanmasındaki rolü incelenmiştir.
Özkul ve Pektekin	2009	Bu çalışmada hile ve usulsüzlüklerin ortaya çıkarılmasında önemli role

		sahip olan adli muhasebe uygulamalarında olan veri madenciliği yöntemi detaylı bir şekilde açıklanmıştır.
Pehlivan	2010	Adli muhasebe eğitimi ile adli muhasebe eğitiminin geliştirilmesi üzerine yapılmış bir doktora çalışmasıdır.
İpekten	2010	Adli muhasebenin kara para aklama suçu ile mücadelede inceleleyen bir yüksek lisans çalışmasıdır.
Vural	2010	Kara Para Aklama suçu ve mücadelede adli muhasebenin rolü üzerine yapılmış bir tez çalışmasıdır.
Usul ve Topçuoğlu	2011	Bu çalışmada adli muhasebenin, finansal bilgi manipülasyonlarının ve hile, yolsuzlukların ortaya çıkarılmasındaki rolü ortaya konmuştur.
Altınsoy	2011	Adli muhasebenin mevcut durumu ve ülkemizde uygulanabilirliğine yönelik bir tez çalışmasıdır.
Pala	2011	Adli muhasebe mesleğinin Türkiye’de uygulanabilirliği ve gelişimi üzerine yazılmış bir yüksek lisans tezidir.
Çabuk ve Yücel	2012	Bu çalışmada adli muhasebe mesleği ile Türkiye’de şuan ki uygulanabilirliğine yönelik yapılan bir çalışma olup Bursa’da ki meslek mensuplarının görüşlerine yer verilmiştir.
Karacan	2012	Bu çalışmada adli muhasebe ve mevcut hukuk sistemi incelenip, adli muhasebenin kapsamı, faaliyet alanları belirtilmiştir.
Elitaş	2012	Bu çalışmada adli muhasebe ve adli muhasebe mesleği açıklanıp, seçilmiş kimi

		üniversitelerdeki müfredatlar aktarılmıştır.
Coşkun	2013	Araştırma adli muhasebe mesleği için ülkemizde farkındalık yaratmak için yapılmış bir çalışma olup bağımsız denetim şirketlerinin görüşüne başvurulmuştur.
Kurt	2013	Araştırma adli muhasebeyi 6102 Türk Ticaret Kanununla harmanlayıp bu pencereden ele almaya çalışmış bir çalışmadır.
Akal	2014	Araştırma adli muhasebe kavramını tanımlayıp denetim sektörüne katkısı ele alınmış bir yüksek lisans tezidir.

Tablo 1'den de görüleceği gibi ülkemizde adli muhasebe mesleği hakkında yapılmış birçok çalışma olup bunlardan sadece bazıları tabloda yer almaktadır. Adli muhasebe hakkında buradan da görüleceği üzere belirli anlamda yeterli bir alt yapının yapılan çalışma bazında olduğu gözlemlenmektedir.

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### ADLI MUHASEBENİN DEĞERLENDİRİLMESİ: MUHASEBECİ VE HUKUKÇULARA YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA

#### 3.1.Araştırmanın Amacı

Bu araştırmada, muhasebeci ve hukukçuların bakış açısından adli muhasebenin mevcut durumu, adli muhasebeye en çok hangi konularda ihtiyaç duyulduğu, bu meslekten beklentiler ve mesleği icra edenlerin sahip olması gerekli niteliklerin neler olması gerektiğini tespit etmek amaçlanmaktadır. Ayrıca adli muhasebe mesleğinin değerlendirilmesi noktasında muhasebeci ve hukukçuların görüşleri arasındaki farklılıkları ortaya koyarak, bu farklılıkların analiz edilmesi de araştırmanın bir diğer amacını oluşturmaktadır. Çalışmanın daha önce yapılmış benzer çalışmalardan temel farkı; hem hukukçulara hem de muhasebecilere yönelik bir araştırma olması ve her iki grubun görüşlerinin karşılaştırılarak analiz edilmesidir.

#### 3.2. Araştırmanın Kapsamı Ve Yöntemi

Araştırma Batı Akdeniz Bölgesi olarak tanımlanan; Antalya, Isparta ve Burdur illerinde görev yapan avukat, hakim, savcı, SMMM ve YMM'leri kapsamaktadır. Araştırmada anket yöntemi kullanılmış olup; 75 avukat, 15 hakim, 10 savcı ile 90 SMMM ve 10 YMM olmak üzere toplam 200 kişiyle, yüz yüze görüşme suretiyle anket formları doldurtulmuştur. SPSS 20 paket programından yararlanılarak yapılan Cronbach's Alpha testinde, anketimizin Cronbach's Alpha güvenilirlik katsayısı 79.28 olarak tespit edildiğinden anketin güvenilir olduğu belirlenmiş, anket soruları üzerinde değişikliğe gidilmemiştir. Araştırmada kullanılan anket formu katılımcıların (Yücel, 2011: 181-183);

- Demografik özellikleri,
- Adli muhasebeye yönelik farkındalık düzeyleri,
- Hani konularda adli muhasebeye ihtiyaç duydukları,
- Adli muhasebede mevcut durumun değerlendirilmesi,
- Adli muhasebe mesleğinden beklentileri,

- Bu mesleği yapanlarda bulunması gereken bilgi ve yeteneklerin önem derecesi ve mevcut adli muhasebecilerin yeterlilikleri ile ilgili görüşlerini ifade ettikleri 6 bölümden oluşmaktadır.

Araştırmanın evreni, Göller Yöresinde faaliyette bulunan; avukat, hakim, savcı, YMM ve SMMM' lerdir. Sosyal bilimler literatüründe 30'dan büyük, 500'den küçük örnek büyüklüğü birçok araştırma için yeterlidir. Buna göre ulaşılan örneklem sayısı çalışma kapsamında yürütülen araştırma için yeterlidir (Altunışık, 2007,s.127). Araştırmada örnekleme tekniği olarak olasılığa dayalı olmayan örnekleme tekniklerinden kolayda örnekleme tekniği kullanılmıştır. Ancak örneklemin ana kütleyi iyi temsil etmesi gerektiği göz önünde bulundurularak mümkün olduğunca bu konu hakkında ilgili ve farklı sosyo-kültürel özellikteki bireylere ulaşılmaya çalışılmıştır. Araştırmaya katılan katılımcıların tamamıyla yüz yüze görüşme gerçekleştirilmiş, anket formunu doldurmaları rica edilmiştir.

### 3.3.Araştırmada Elde Edilen Bulgular

#### 3.3.1.Katılımcılara İlişkin Genel Bilgiler

Katılımcılara ilişkin genel bilgiler şu şekildedir;

**Tablo 2: Katılımcıların Cinsiyetlerine İlişkin Dağılımları**

Cinsiyet	SMMM	YMM	Avukat	Hakim	Savcı	Kişi Sayısı	Yüzdesi
<b>Kadın</b>	25	1	25	4	1	<b>56</b>	<b>28,0</b>
<b>Erkek</b>	65	9	50	11	9	<b>144</b>	<b>72,0</b>
<b><u>Toplam</u></b>	<b>90</b>	<b>10</b>	<b>75</b>	<b>15</b>	<b>10</b>	<b>200</b>	<b>100,0</b>

Katılımcıların cinsiyete göre dağılımları Tablo 2'de yer almaktadır. Yukarıdaki tabloda yer alan cinsiyet dağılımlarının ilgili meslek örgütlerinin verileri ile de uyumlu olduğu görülmektedir. Öyle ki; Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TURMOB) verilerine göre ülkemizdeki SMMM'lerin yaklaşık % 71,16'sı erkek, % 28,84'ü ise kadın, YMMM'lerin ise yaklaşık % 92,43'ü erkek, % 7,57'si kadındır. Türkiye Barolar Birliğinin verilerine göre

ülkemizdeki avukatların yaklaşık % 58,64'ü erkek, % 41,37'si ise kadındır. Hakim ve Savcılar Yüksek Kurulu'nun verilerine göre de ülkemizdeki hakimlerin yaklaşık % 64,44'ü erkek, % 35,56'sı kadın, savcılarının ise yaklaşık % 93,05'i erkek, % 6,95'i kadındır.

**Tablo 3: Katılımcıların Yaş Aralıklarına İlişkin Dağılımları**

Yaş Aralıkları	SMMM	YMM	Avukat	Hakim	Savcı	Kişi Sayısı	Yüzdesi
25-32	5	0	11	0	0	16	8,0
33-40	24	0	36	2	1	63	31,5
41-48	23	1	19	6	3	52	26
49-56	13	4	7	6	4	34	17
57 +	25	5	2	1	2	35	17,5
<b>Toplam</b>	<b>90</b>	<b>10</b>	<b>75</b>	<b>15</b>	<b>10</b>	<b>200</b>	<b>100,0</b>

Katılımcıların yaş dağılımlarından; %31,5'u 33-40 yaş ve %26'sı 41-48 yaş arasında olanlar ön plana çıkmaktadır. Bu sonuçlar bir bakıma katılımcıların büyük bir bölümünün orta yaş ve üstü tecrübeli kişiler olduğunu göstermektedir.

**Tablo 4: Katılımcıların Eğitim Düzeylerine İlişkin Dağılımları**

Eğitim Düzeyleri	SMMM	YMM	Avukat	Hakim	Savcı	Kişi Sayısı	Yüzdesi
Lisans	62	8	70	11	5	156	78,0
Yüksek Lisans	27	1	5	4	5	42	21,0
Doktora	1	1	0	0	0	2	1,0
<b>Toplam</b>	<b>90</b>	<b>10</b>	<b>75</b>	<b>15</b>	<b>10</b>	<b>200</b>	<b>100,0</b>

Katılımcıların eğitim düzeylerine bakıldığında ise; %78'inin lisans, %21'inin yüksek lisans öğrenimi gördüğü tespit edilmiştir. Ayrıca muhasebecilerin % 28'i yüksek lisans mezunu iken hukukçuların % 14'ünün yüksek lisans mezunu oldukları tespit

edilerek muhasebecilerin eğitim düzeylerinin hukukçulara oranla daha fazla olduğu tespit edilmiştir.

**Tablo 5:Katılımcıların Mesleki Unvanlarına İlişkin Dağılımları**

Mesleki Unvanları	Kişi Sayısı	Yüzdesi
SMMM	90	45,0
YMM	10	5,0
Avukat	75	37,5
Hakim	15	7,5
Savcı	10	5,0
<b>Toplam</b>	<b>200</b>	<b>100,0</b>

Katılımcıların unvanlarına göre dağılımlarının yer aldığı yukarıdaki tabloya bakıldığında; ankete katılan katılanların % 45'i SMMM , % 5'i YMM, %37,50'si avukat, % 7,5'i hakim ve % 5'i savcı olduğu görülmektedir.

**Tablo 6:Katılımcıların Mesleki Deneyimlerine İlişkin Dağılımları**

Mesleki Deneyim	SMMM	YMM	Avukat	Hakim	Savcı	Kişi Sayısı	Yüzdesi
1-5	6	0	14	0	0	20	10,0
6-10	24	2	31	2	1	60	30
11-15	22	2	20	10	3	57	28,5
16 +	38	6	10	3	6	63	31,5
<b>Toplam</b>	<b>90</b>	<b>10</b>	<b>75</b>	<b>15</b>	<b>10</b>	<b>200</b>	<b>100,0</b>

Katılımcıların mesleki tecrübeleri noktasında ise; %31,5 oranında 16 yıldan daha uzun süre mesleki deneyim sahibi olanların çoğunluğu oluşturduğu görülmektedir. Bu veri anket formlarının tecrübeli kişiler tarafından doldurulması açısından olumlu değerlendirilmektedir.



**Tablo 7: Katılımcıların Görev Yaptığı İllere İlişkin Dağılımları**

Görev Yaptığı İl	SMMM	YMM	Avukat	Hakim	Savcı	Kişi Sayısı	Yüzdesi
Burdur	18	0	19	1	0	38	19,0
Antalya	55	10	36	13	10	124	62,0
Isparta	17	0	20	1	0	38	19,0
<b>Toplam</b>	<b>90</b>	<b>10</b>	<b>75</b>	<b>15</b>	<b>10</b>	<b>200</b>	<b>100,0</b>

Görev yaptıkları il açısından ise; katılımcıların %62 ile büyük oranda Antalya’da görev yaptıkları görülmektedir.

### 3.3.2.Katılımcıların Adli Muhasebe Mesleğine Karşı Farkındalık Düzeyi

Katılımcıların adli muhasebe konusundaki farkındalığını ölçmek amacıyla “Evet” ve “Hayır” şeklinde cevaplandıracakları dokuz soru yöneltilmiş olup;

- Sorulara 0 – 3 arasında “Evet” cevabını veren katılımcıların farkındalığı düşük,
- Sorulara 3 - 6 arasında “Evet” cevabını veren katılımcıların farkındalığı orta,
- Sorulara 6 - 9 arasında “Evet” cevabını veren katılımcıların farkındalığı yüksek olarak gruplara ayrılıp, hipotezler oluşturulmuştur.

H1: Katılımcıların adli muhasebe konusunda farkındalığı ile cinsiyetleri arasında anlamlı bir ilişki vardır.

H2: Katılımcıların adli muhasebe konusunda farkındalığı ile unvanları arasında anlamlı bir ilişki vardır.

H3: Katılımcıların adli muhasebe konusunda farkındalığı ile eğitim düzeyi arasında anlamlı bir ilişki vardır.

H4: Katılımcıların adli muhasebe konusunda farkındalığı ile mesleki deneyimleri arasında anlamlı bir ilişki vardır.

Buna göre;

**Tablo 8: Cinsiyetlere göre Adli Muhasebe Konusunda Farkındalığa İlişkin Ki Kare Test Sonucu**

Cinsiyet		Adli Muhasebe Farkındalık			<u>Toplam</u>	Sig	Contingency Coefficient
		Düşük	Orta	Yüksek			
H1	Kadın	42	15	0	57	0,012	0,206
	Erkek	78	52	13	143		
	<u>Toplam</u>	120	67	13	200	Kabul	

Tablo 8'den de görüldüğü gibi anlamlılık düzeyi  $0,012 < 0,05$  olduğundan, H1 hipotezi kabul edilmektedir. Yani katılımcıların adli muhasebe konusunda farkındalığı ile cinsiyetleri arasında anlamlı bir ilişki bulunmaktadır. Bu ilişki, erkeklerin kadınlara oranla, adli muhasebe konusunda farkındalığının daha yüksek olduğu yönündedir. Erkeklerin kadınlara oranla sayı olarak ankette daha fazla bulunmasından dolayı, erkeklerin farkındalığının daha yüksek çıkması normal bir sonuç olarak görülse de, ankete katılan erkeklerin ve kadınların matematiksel oranlarla eşitlenerek değerlendirildiğinde erkeklerin kadınlara oranla adli muhasebe konusunda farkındalığının daha yüksek olduğu tespit edilmiştir.

**Tablo 9: Katılımcıların Muhasebeci ve Hukukçu Olmalarına Göre Adli Muhasebe Konusunda Farkındalıklarına İlişkin Ki Kare Test Sonucu**

Unvan		Adli Muhasebe Farkındalık			<u>Toplam</u>	Sig	Contingency Coefficient
		Düşük	Orta	Yüksek			
H2	Muhasebeci	22	65	13	100	0,000	0,613
	Hukukçu	98	2	0	100		
	<u>Toplam</u>	120	67	13	200	Kabul	

Tablo 9'dan da görüldüğü gibi anlamlılık düzeyi  $0,000 < 0,05$  olduğundan, H2 hipotezi kabul edilmektedir. Yani, katılımcıların adli muhasebe konusunda farkındalığı ile unvanları arasında anlamlı bir ilişki vardır ve bu ilişki muhasebecilerin hukukçulara göre farkındalıklarının daha yüksek olduğu yönündedir.

**Tablo 10: Eğitim Düzeyi ile Adli Muhasebe Konusunda Farkındalığa İlişkin Ki Kare Testi Sonucu**

Eğitim Düzeyi		Adli Muhasebe Farkındalık			<u>Toplam</u>	Sig	Contingency Coefficient
		Düşük	Orta	Yüksek			
H3	Lisans	97	50	9	156	0,091	0,196
	Yüksek Lisans	23	16	3	42		
	Doktora	0	1	1	2		
	<u>Toplam</u>	120	67	13	200	Red	

Tablo 10'dan da görüldüğü gibi anlamlılık düzeyi  $0,091 > 0,05$  olduğundan, H3 hipotezi reddedilip, katılımcıların adli muhasebe konusunda farkındalığı ile eğitim düzeyleri arasında anlamlı bir ilişki yoktur.

**Tablo 11: Mesleki Deneyim ile Adli Muhasebe Konusunda Farkındalığa İlişkin Ki Kare Testi Sonucu**

Mesleki Deneyim		Adli Muhasebe Farkındalık			<u>Toplam</u>	Sig	Contingency Coefficient
		Düşük	Orta	Yüksek			
H4	1 - 5	15	4	1	20	0,452	0,167
	6 - 10	40	18	2	60		
	11 - 15	32	21	4	57		
	16 +	33	24	6	63		
	<u>Toplam</u>	120	67	13	200	Red	

Tablo 11'den de görüldüğü gibi anlamlılık düzeyi  $0,452 > 0,05$  olduğundan dolayı H4 hipotezi reddedilip, katılımcıların adli muhasebe konusunda farkındalığı ile mesleki deneyimleri arasında anlamlı bir ilişki yoktur.

### 3.3.3.Adli Muhasebe Mesleğine İhtiyaç Duyulan Konular

Araştırmada kullanılan anket formunda katılımcıların hangi konularda adli muhasebe mesleğine ihtiyaç duyduğunu tespit etmek amacıyla 1 (Hiç İhtiyacım Yok) ile 5 (Çok İhtiyacım Var) arasında cevaplayabilecekleri 7 ifade yer almaktadır. Bu doğrultuda elde edilen veriler normal dağılım göstermediğinden Mann Whitney U Testi yapılarak, muhasebecilerin ve hukukçuların hangi konularda adli muhasebe mesleğine ihtiyaç duydukları konular tespit edilmeye çalışılmıştır. Ayrıca katılımcıların anketin bu bölümündeki sorulara “İhtiyacım Var” ve “Çok İhtiyacım Var” yönünde cevap verme yüzdeleri de aşağıdaki tablolarda gösterilerek iki grup arasında anlamlı bir farklılık var ise bu farklılığın ne yönde olduğunun daha net görülmesi sağlanmaktadır. Bu noktada oluşturulan hipotezler şu şekildedir.

H5: Ekonomik zararların hesaplanması konusu, muhasebeciler ile hukukçular arasında anlamlı bir farklılık göstermektedir.

H6: Hile ve yolsuzlukların tespit edilmesi konusu, muhasebeciler ve hukukçular arasında anlamlı bir farklılık göstermektedir.

H7: Hile ve yolsuzlukların engellenmesi konusu, muhasebeciler ve hukukçular arasında anlamlı bir farklılık göstermektedir.

H8: Varlıkların tespit edilmesi konusu, muhasebeciler ve hukukçular arasında anlamlı bir farklılık göstermektedir.

H9: İflas, tasfiye ve yeniden örgütlenme durumları konusu, muhasebeciler ve hukukçular arasında anlamlı bir farklılık göstermektedir.

H10: Aile hukuku konusu, muhasebeciler ve hukukçular arasında anlamlı bir farklılık göstermektedir.

H11: Bilgisayar destekli adli incelemeler konusu, muhasebeciler ve hukukçular arasında anlamlı bir farklılık göstermektedir.

**Tablo 12: Adli Muhasebe Alanında İhtiyaç Duyulan Konulara İlişkin Analiz Sonuçları**

İhtiyaç Duyulan Konular	Muhasebeciler (Mean Rank)	Hukukçular (Mean Rank)	Sig.	Hipotez	İhtiyaç Duyma Oranları %	
					Muhasebeciler	Hukukçular
<b>H5:</b> Ekonomik Zararların Hesaplanması	123,89	77,12	0,000	<b>Kabul</b>	<b>56</b>	<b>19</b>
<b>H6:</b> Hile Ve Yolsuzlukların Tespit Edilmesi	122,89	78,12	0,000	<b>Kabul</b>	<b>73</b>	<b>42</b>
<b>H7:</b> Hile Ve Yolsuzlukların Engellenmesi	119,11	81,90	0,000	<b>Kabul</b>	<b>71</b>	<b>44</b>
<b>H8:</b> Varlıkların Değerlemesi	127,42	73,58	0,000	<b>Kabul</b>	<b>38</b>	<b>10</b>
<b>H9:</b> İflas, Tasfiye Yeniden Örgütlenme Durumları	107,37	93,63	0,077	<b>Red</b>	<b>39</b>	<b>34</b>
<b>H10:</b> Aile Hukuku	95,21	105,80	0,162	<b>Red</b>	<b>10</b>	<b>14</b>
<b>H11:</b> Bilgisayar Destekli Adli İncelemeler	94,26	106,74	0,112	<b>Red</b>	<b>30</b>	<b>29</b>

Yukarıdaki tabloda görülen analiz sonuçlarına göre;

- Anlamlılık düzeyi  $< 0,05$  olduğundan, H5 hipotezi kabul edilerek, ekonomik zararların hesaplanması konusunda, muhasebeciler ve hukukçular arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır. Ekonomik zararların hesaplanması konusunda muhasebecilerin hukukçulara oranla adli muhasebeye daha fazla ihtiyaç duyduğu tespit edilmiştir.
- Anlamlılık düzeyi  $< 0,05$  olduğundan, H6 hipotezi kabul edilerek, hile ve yolsuzlukların tespit edilmesi konusu, muhasebeciler ve hukukçular arasında anlamlı bir farklılık göstermektedir. Muhasebecilerin hukukçulara oranla hile ve yolsuzlukların tespit edilmesinde, adli muhasebe mesleğine daha fazla ihtiyaç duyduğu tespit edilmiştir.
- Anlamlılık düzeyi  $< 0,05$  olduğundan, H7 hipotezi kabul edilerek, hile ve yolsuzlukların engellenmesi konusunda muhasebeciler ve hukukçular arasında

anlamli bir farklılık bulunmaktadır. Muhasebecilerin hukukçulara oranla yolsuzlukların engellenmesinde, adli muhasebe mesleğine daha fazla ihtiyaç duyduğu tespit edilmiştir.

- Anlamlılık düzeyi  $< 0,05$  olduğundan, H8 hipotezi kabul edilerek, varlıkların tespit edilmesi konusu, muhasebeciler ve hukukçular arasında anlamlı bir farklılık göstermektedir. Muhasebecilerin hukukçulara oranla varlıkların tespit edilmesinde, adli muhasebe mesleğine daha fazla ihtiyaç duyduğu tespit edilmiştir.
- Anlamlılık düzeyi  $> 0,05$  olduğundan, H9 hipotezi red edilerek, iflas tasfiye yeniden örgütlenme durumları konusu, muhasebeciler ve hukukçular arasında anlamlı bir farklılık göstermemektedir.
- Anlamlılık düzeyi  $> 0,05$  olduğundan, H10 hipotezi red edilerek, aile hukuku konusu, muhasebeciler ve hukukçular arasında anlamlı bir farklılık göstermemektedir.
- Anlamlılık düzeyi  $> 0,05$  olduğundan, H11 hipotezi red edilerek, bilgisayar destekli adli incelemeler konusu, muhasebeciler ve hukukçular arasında anlamlı bir farklılık göstermemektedir.

Katılımcıların ihtiyaç duyma oranlarına genel olarak bakıldığında ise; hem muhasebeciler hem de hukukçular açısından en yüksek ihtiyaç duyma oranının “Hile ve Yolsuzlukların Tespit Edilmesi” ile “Hile ve Yolsuzlukların Engellenmesi” konularında olduğu ortaya çıkmaktadır. Ayrıca bu iki konuya ilişkin olarak her iki grubun görüşleri arasında da anlamlı bir farklılık da bulunmaktadır. Başka bir ifadeyle, muhasebeciler daha yüksek oranda ihtiyaç duymakla birlikte adli muhasebe kapsamı içerisinde uygulamacıların en çok ihtiyaç hissettikleri konular; hile ve yolsuzlukların tespit edilmesi ve engellenmesi noktasında olduğu tespit edilmiştir.

### 3.3.4. Adli Muhasebede Mevcut Durumun Tespiti

Araştırmada kullanılan anket formunda adli muhasebenin ülkemizdeki mevcut durumunun değerlendirilmesi amacıyla katılımcılara yönlendirilen 10 ifade bulunmaktadır. Katılımcıların 5’li likert ölçeğe işaretledikleri ifadelerden “Katılıyorum” ve “Kesinlikle Katılıyorum” şeklinde cevap verenlerin yüzdelik oranları aşağıdaki tabloda yer almaktadır.

**Tablo 13: Adli Muhasebenin Mevcut Durumuna İlişkin İfadelere Katılım Oranları**

Mevcut Durumun Tespiti	Muhasebeciler %	Hukukçular %
1-) Hile ve yolsuzlukların tespitinde ülkemizdeki denetim faaliyetleri yeterli düzeydedir.	1	0
2-) Ülkemizde bilirkişilik müessesesi etkin olarak işlemektedir.	72	70
3-) Hile ve yolsuzlukla mücadelede ülkemizdeki yasal düzenlemeler yeterli düzeydedir.	6	0
4-) Ülkemizdeki işletmelerde hile ve yolsuzluklar önemli ölçüde kayıplara neden olmaktadır.	100	97
5-) Ülkemiz, mevcut yasal düzenlemeler açısından adli muhasebe mesleğinin uygulanmasına hazırdır.	1	0
6-) Ülkemizdeki eğitim sistemi adli muhasebe eğitimi için uygundur.	17	15
7-) Ülkemizdeki adli muhasebecilerin staj yapmasına imkan sağlayacak kurum ve kuruluşlar yeterli düzeydedir.	62	60
8-) Ülkemizdeki adli muhasebe mesleğini tam anlamıyla yerine getirebilecek nitelikte olan meslek mensuplarının sayısı yeterli düzeydedir.	86	85
9-) Ülkemizde muhasebe meslek mensupları dava desteği hizmeti sağlamaktadır.	92	90
10-) Mevcut muhasebe meslek mensuplarının bir sertifika programıyla adli muhasebe uzmanı olmaları mümkündür.	1	0

Katılımcıların yukarıdaki ifadelere katılma yüzdelerine bakıldığında her iki grubun da verdiği cevapların uyumlu olduğu, başka bir ifadeyle muhasebecilerin ve hukukçuların adli muhasebenin mevcut durumu ile ilgili değerlendirmelerinin aynı doğrultuda olduğu görülmektedir. Bu noktada ortaya çıkan sonuçlarda katılımcılar;

- Denetim faaliyetlerinin çok yetersiz olduğunu,

- Bilirkişilik müessesinin etkin olarak işlediğini,
- Hile ve yolsuzlukla mücadelede ülkemizdeki yasal düzenlemelerin yetersiz olduğunu,
- Hile ve yolsuzlukların önemli ölçüde kayıplara neden olduğunu,
- Mevcut yasal düzenlemelerin adli muhasebe mesleğinin uygulanmasında çok yetersiz olduğunu,
- Mevcut eğitim sisteminin çok yetersiz kaldığını,
- Adli muhasebe mesleğini yapacak meslek mensuplarının sayısının yeterli olduğunu,
- Ülkemizde muhasebecilerin dava desteği hizmetini sağladıklarını,
- Sadece bir sertifika ile adli muhasebeci olunmayacağını düşünmektedirler.

Adli muhasebenin mevcut durumunun değerlendirilmesi noktasında muhasebeci ve hukukçular arasında anlamlı bir farklılık bulunup bulunmadığını tespit etmek amacıyla; katılımcılara yönlendirilen ifadeler ilk olarak üç başlık altında gruplandırılmış, anket verileri normal dağılıma uygun olmadığı için non parametrik testlerden Mann Whitney U testi yapılmıştır. Bu doğrultuda anket formunda yer alan;

- 1. ve 4. sorular: “Denetim Sistemin Yeterliliği”,
- 2., 3., 5 ve 9. sorular: “Hukuksal Alt Yapının Yeterliliği”,
- 6. ,7. ,8. ve 10. sorular: “Eğitim Sisteminin Yeterliliği” başlıkları altında gruplandırılmıştır. Ankete verilen cevapların daha iyi analiz edilebilmesi amacıyla gruplandırılan ifadelere göre oluşturulan hipotezler şu şekildedir.

H12: Muhasebeci ve hukukçuların denetim sisteminin yeterliliği noktasındaki görüşleri arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.

H13: Muhasebeci ve hukukçuların hukuksal alt yapının yeterliliği noktasındaki görüşleri arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.

H14: Muhasebeci ve hukukçuların eğitim sisteminin yeterliliği noktasındaki görüşleri arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.



**Tablo 14: Adli Muhasebenin Mevcut Durumun Tespitine İlişkin Analiz Sonuçları**

Mevcut Durumun Tespiti	Muhasebeciler (Mean Rank)	Hukukçular (Mean Rank)	Sig.	Hipotez
<b>H12:</b> Denetim Sisteminin Yeterliliği	120,84	80,16	0,000	<b>Kabul</b>
<b>H13:</b> Hukuksal Altyapının Yeterliliği	102,95	98,05	0,005	<b>Kabul</b>
<b>H14:</b> Eğitim Sisteminin Yeterliliği	102,15	98,85	0,683	<b>Red</b>

Yukarıdaki tablodan da görüleceği üzere;

- Anlamlılık düzeyi  $<0,05$  olduğu için, H12 hipotezi kabul edilerek, denetim sisteminin yeterliliği noktasında muhasebeciler ve hukukçular arasında anlamlı bir farklılık bulunduğu tespit edilmiştir. Muhasebeciler, hukukçulara oranla mevcut denetim sisteminin yeterliliğinin daha fazla olduğunu düşünmektedir.
- Anlamlılık düzeyi  $< 0,05$  olduğu için, H13 hipotezi kabul edilerek, hukuksal altyapının yeterliliği noktasında muhasebeciler ve hukukçular arasında anlamlı bir farklılık bulunduğu tespit edilmiştir. Muhasebecilerin hukukçulara oranla konu ile ilgili hukuki altyapının yeterliliğinin daha fazla olduğunu düşünmektedir.
- Anlamlılık düzeyi  $> 0,05$  olduğu için, H14 hipotezi red edilerek, eğitim sisteminin yeterliliği noktasında muhasebeciler ve hukukçular arasında anlamlı bir farklılığın bulunmadığı tespit edilmiştir.

### 3.3.5. Adli Muhasebe Mesleğine Yönelik Beklentiler

Araştırmada kullanılan anket formunda adli muhasebe mesleğine yönelik beklentilerin değerlendirilmesi amacıyla katılımcılara yöneltilen 14 soru yer almaktadır. Katılımcıların 5’li likert ölçekte işaretledikleri ifadelerden “Katılıyorum” ve “Kesinlikle Katılıyorum” şeklinde cevap verenlerin yüzdelik oranları aşağıdaki tabloda yer alarak bu yüzdelikler sıralandırılmıştır.

**Tablo 15: Adli Muhasebe Mesleğine Yönelik Beklentilere İlişkin İfadelere Katılım Oranları**

Mesleğe Yönelik Beklentiler	Muhasebeciler %	Hukukçular %	Sıralama	
			Muh.	Huk.
1-) Adli Muhasebe mesleğine yönelik lisans düzeyinde bölümler oluşturulmalıdır.	63	20	<u>4</u>	<u>8</u>
2-) Adli Muhasebe mesleğine yönelik yüksek lisans programları oluşturulmalıdır.	68	44	<u>3</u>	<u>6</u>
3-) Adli Muhasebe eğitimi yetkili özel kuruluşlar tarafından verilmelidir.	60	60	<u>5</u>	<u>4</u>
4-) Adli Muhasebe uzmanlığı için TESMER tarafından bir eğitim programı oluşturulmalıdır.	68	33	<u>3</u>	<u>7</u>
5-) Adli muhasebe mesleğinin 3568 nolu meslek yasası ile düzenlenmesi gerekmektedir.	100	100	<u>1</u>	<u>1</u>
6-) Adli muhasebe uzmanı unvanı sadece TÜRMOB tarafından verilen belge ile kazanılmalıdır.	78	33	<u>2</u>	<u>7</u>
7-) Adli muhasebe uzmanı unvanına sahip olunması için en az 2 yıl bir bağımsız denetim firmasında staj zorunluluğu getirilmelidir.	59	3	<u>5</u>	<u>9</u>
8-) Adli muhasebe uzmanı unvanına sahip olunması için Maliye Bakanlığının gözetiminde bir sınav yapılmalıdır.	30	44	<u>7</u>	<u>6</u>
9-) Adli muhasebe uzmanı unvanına sahip olunması için bir hukuk bürosunda en az 1 yıl staj zorunluluğu getirilmelidir.	41	76	<u>6</u>	<u>3</u>
10-) Adli muhasebe uzmanı unvanına sahip olunması için Kriminal Polis Laboratuvarında en az bir yıl staj zorunluluğu getirilmelidir.	63	49	<u>4</u>	<u>5</u>
11-) Adli muhasebe uzmanı unvanına sahip olunması için en az 10 yıl denetim konusunda mesleki deneyim zorunluluğu getirilmelidir.	8	3	<u>8</u>	<u>9</u>
12-) Bağımsız Denetim şirketlerine en az bir adli muhasebeci ile çalışma şartı getirilmelidir.	63	33	<u>4</u>	<u>7</u>
13-) “Uzman Tanıklık ” ve “Dava Desteğinin ” etkinliği için Hukuk Mahkemesi Kanuna yeni düzenlemeler getirilmelidir.	41	77	<u>6</u>	<u>2</u>
14-) Adli Muhasebe mesleği ile ülkemizde muhasebe mesleği daha saygın yere sahip olacaktır.	78	33	<u>2</u>	<u>7</u>

Yukarıdaki tabloda yer alan verilere göre katılımcıların adli muhasebe mesleğine yönelik beklentileri noktasında öne çıkan sonuçlar şu şekildedir:

Hem muhasebecilerin hem de hukukçuların tamamının adli muhasebe mesleğine yönelik birinci sıradaki beklentileri bu mesleğinin 3568 sayılı yasa ile düzenlenmesi gerektiği yönündedir.

İkinci sırada; muhasebeciler açısından “Adli muhasebe mesleği ile ülkemizde muhasebe mesleği daha saygın yere sahip olacaktır” ve “Adli muhasebe uzmanı unvanı sadece TÜRMOB tarafından verilen belge ile kazanılmalıdır” görüşü, hukukçular açısından ise; “Uzman Tanıklık ve Dava Desteğinin etkinliği için Hukuk Mahkemesi Kanuna yeni düzenlemeler getirilmelidir” görüşü yer almaktadır.

Üçüncü sırada ise; muhasebeciler açısından “Adli Muhasebe uzmanlığı için TESMER tarafından bir eğitim programı oluşturulmalıdır” ve “Adli Muhasebe mesleğine yönelik yüksek lisans programları oluşturulmalıdır” görüşleri, hukukçular açısından “Adli muhasebe uzmanı unvanına sahip olunması için bir hukuk bürosunda en az 1 yıl staj zorunluluğu getirilmelidir” görüşü gelmektedir.

Diğer taraftan her iki grubunda en düşük düzeyde katılım sağladığı ifade “Adli muhasebe uzmanı unvanına sahip olunması için en az 10 yıl denetim konusunda mesleki deneyim zorunluluğu getirilmelidir” şeklinde olmuştur.

Çalışmanın bu kısmında Muhasebeci ve Hukukçuların adli muhasebe mesleğine yönelik beklentileri 3 faktör başlığı altında toplanmış ve Mann Whitney U Testi yapılarak arasındaki ilişki tespit edilmeye çalışılmıştır. Buna göre ankette yer alan;

- 1. , 2. , 3., 4. sorular; “Eğitim İle İlgili Beklentiler”,
- 5., 6., 8., 11., 12. sorular; “Mesleğin Yasal Bir Kimlik Kazanması İle İlgili Beklentiler”,
- 7., 9., 10. sorular ise; “Mesleki Deneyim İle İlgili Beklentiler” başlığı altında toplanmış bulunmaktadır. Buna noktada oluşturulan hipotezler aşağıdaki gibidir.

H15: Muhasebeci ve Hukukçuların eğitim ile ilgili beklentileri arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.

H16: Muhasebeci ve Hukukçuların mesleğin yasal bir kimlik kazanması ile ilgili beklentileri arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.

H17: Muhasebeci ve Hukukçuların mesleki deneyim ile ilgili beklentileri arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.

**Tablo 16: Mesleğe Yönelik Beklentilere İlişkin Analiz Sonuçları**

Mesleğe Yönelik Beklentiler	Muhasebeciler (Mean Rank)	Hukukçular (Mean Rank)	Sig.	Hipotez
<b>H15:</b> Eğitim İle İlgili Beklentiler	127,59	73,41	0,000	<b>Kabul</b>
<b>H16:</b> Mesleğin Yasal Bir Kimlik Kazanması İle İlgili Beklentiler	115,65	85,35	0,000	<b>Kabul</b>
<b>H17:</b> Mesleki Deneyim İle İlgili Beklentiler	109,83	91,17	0,022	<b>Kabul</b>

Yukarıda yer alan analiz sonuçlarına göre;

- Anlamlılık düzeyi  $< 0,05$  olduğu için, H15 hipotezi kabul edilerek, eğitim ile ilgili beklentileri noktasında muhasebeciler ve hukukçular arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır. Muhasebecilerin hukukçulara oranla eğitim ile ilgili beklentilerinin daha yüksek olduğu tespit edilmiştir.
- Anlamlılık düzeyi  $< 0,05$  olduğu için, H16 hipotezi kabul edilerek, mesleğin yasal bir kimlik kazanması ile ilgili beklentiler noktasında muhasebeciler ve hukukçular arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır. Muhasebecilerin hukukçulara oranla mesleğin yasal bir kimlik kazanması ile ilgili beklentilerinin daha yüksek olduğu tespit edilmiştir.
- Anlamlılık düzeyi  $< 0,05$  olduğu için, H17 hipotezi kabul edilerek, mesleki deneyim ile ilgili beklentiler noktasında muhasebeci ve hukukçular arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır. Muhasebecilerin hukukçulara oranla mesleki deneyim ile ilgili beklentilerinin daha yüksek olduğu tespit edilmiştir.

### 3.3.6. Adli Muhasebecide Bulunması Gereken Bilgi ve Yeteneklerin Önem Derecesi ve Yeterlilikleri

Araştırmada kullanılan anket formunda adli muhasebecilerde bulunması gereken bilgi ve yeteneklere ilişkin olarak katılımcılara yöneltilen 15 ifade yer almaktadır. Katılımcıların ilk olarak adli muhasebecide bulunması gereken bilgi ve yetenekler noktasında bu ifadelere 1 (Hiç Önemli Değil) ile 5 (Çok Önemli) arası bir puan vermeleri, ardından Türkiye’de mevcut adli muhasebecilerin bu bilgi ve yeteneklere sahip olmaları ile ilgili düşüncelerini 1 (Kesinlikle Yetersiz) ile 5 (Kesinlikle Yeterli) arasında değerlendirmeleri istenmiştir. Bu doğrultuda aşağıdaki tablonun sol tarafında; adli muhasebecilerde bulunması gereken bilgi ve yeteneklere katılımcıların “Önemli” ve “Çok Önemli” şeklinde verdikleri cevapların yüzdeleri, sağ tarafında ise; ülkemizdeki mevcut adli muhasebecilerin bu bilgi ve yetenekler noktasındaki yeterliliklerine ilişkin “Yeterli” ve “Kesinlikle Yeterli” şeklinde vermiş oldukları cevapların yüzdeleri yer almaktadır.

**Tablo 17: Adli Muhasebecide Bulunması Gereken Bilgi ve Yeteneklerin Önem Derecesi ve Yeterliliklerine İlişkin Sonuçlar**

Önem Derecesi			Yeterlilik	
Muhasebeci %	Hukukçu %	Adli Muhasebecide Bulunması Gereken Bilgi Ve Yetenekler	Muhasebeci %	Hukukçu %
100	100	Hile Tespit Yöntemleri Bilgisi	1	0
100	100	Görüşme / Sorgulama Teknikleri	33	40
99	100	Muhasebe Standartlarına Hakimiyeti	67	0
97	100	Hukuki Prosedürlere Hakimiyeti	42	81
96	96	Denetim Standartlarına Hakimiyeti	26	0
97	97	Bilgi Teknolojilerine Hakimiyeti	3	0
97	96	Kanun ve Mevzuat Bilgisi	34	100
98	97	İstatistik Bilgisi	3	0
99	97	Yönetim Sistemleri Bilgisi	54	5
98	97	Muhasebe Paket Programları	100	1
98	100	Araştırmacılık Becerisi	40	63
98	96	Etkin İletişim Kurabilme Becerisi	66	79
98	98	Stratejik Düşünebilme Becerisi	51	5
97	91	Güçlü Araştırmacılık Sezgileri	37	29
97	94	Anlaşmazlıkları Çözme ve Uzlaştırma Becerisi	40	73

Adli muhasebecide bulunması gereken bilgi ve yeteneklerin önemliliği ve yeterliliği konusunda frekans analizi yapılmıştır. Analiz sonuçlarına göre hem muhasebecilerin hem de hukukçuların adli muhasebecide bulunması gereken bilgi ve yeteneklerle ilgili ifadelerin neredeyse tamamının önemli olduğunu belirttikleri görülmektedir.

Muhasebeci ve hukukçuların adli muhasebecilerin sahip olması gereken bilgi ve yetenekler açısından yeterlilikleri hususundaki düşünceleri şu şekilde ortaya çıkmıştır. İlk olarak her iki grubunda “hile tespit yöntemleri bilgisi, bilgi teknolojilerine

hakimiyet, istatistik bilgisi ve denetim standartlarına hakimiyet” konularında mevcut adli muhasebecileri yetersiz buldukları ortaya çıkmaktadır. Diğer taraftan muhasebeciler; “muhasebe paket programları bilgisi ve muhasebe standartlarına hakimiyet” konularında adli muhasebecilerin yeterli olduğunu düşünürken, hukukçuların ise tam tersi yönde düşündükleri ortaya çıkmaktadır. Başka bir ifadeyle hukukçular adli muhasebecilerin muhasebe paket programları ve muhasebe standartlarına hakimiyet noktasında adli muhasebecileri yetersiz görmektedirler. Bu konu üzerinde düşünülmesi ve tartışılması gereken bir husustur. Çünkü hukukçular mevcut adli muhasebecileri muhasebe bilgisi noktasında yeterli bulmamaktadırlar. Taraflar arasında görüş ayrılığı doğuran bir başka konu ise; hukukçular “kanun ve mevzuat bilgisi ile hukuki konulara hakimiyet” noktasında adli muhasebecileri yeterli olarak değerlendirirken, muhasebeciler ise bu konularda nispeten yetersiz olduklarını düşünmektedir.

Sonuç olarak muhasebecilerin ve hukukçuların belirgin görüş ayrılığı ortaya koyduğu konular açısından bakıldığında ortaya şöyle bir sonuç çıkmaktadır. Her grup kendi alanıyla ilgili konularda doğrudan adli muhasebecileri oldukça yeterli görmekte iken, karşı tarafın alanıyla ilgili konularda ise yetersiz bulmaktadır. Yani muhasebeciler kanun ve mevzuat bilgisi ile hukuki prosedürlere hakimiyet noktasında yetersiz bulurken tam tersi hukukçuların bu noktada adli muhasebecileri oldukça yeterli bulduğu ortaya çıkmaktadır. Buna karşın hukukçular muhasebe standartlarına hakimiyet ve muhasebe paket programları konusunda yetersiz bulurken, tam tersi muhasebecilerin ise adli muhasebecileri bu noktalarda yeterli bulduğu görülmektedir.

## SONUÇ VE ÖNERİLER

Küreselleşme ile birlikte son dönemlerde işletmeler için ekonomik pasta büyümüş ve bununla birlikte bazı işletmeler veya çıkar grupları, kendi çıkarlarını toplum çıkarlarının önüne koyarak hatalı, hileli işlemleri gerçekleştirerek dünya ekonomisini olumsuz etkilemiştir. Yaşanan ekonomik olumsuzluklardan sonra denetimin eksikliği ile beraber günümüz dünyasında hukukun, sosyal gelişmeleri arkadan takip etmesi ve ekonomik suçların sürekli yeni türeyen yöntemlerle işlenmesi sonucu, ekonomik suçların işleniş şeklini, kapsamını, sonuçlarını ve etkilerini sınırlayıcı bir şekilde öngörebilmek ve gerekli hukuki düzenlemeleri zamanında yapabilmek mümkün görünmemektedir. Bu eksiklikler, adli muhasebe mesleğinin oluşmasında etkin rol oynamıştır.

Adli muhasebe, hukuk ile muhasebenin kesişim noktasıdır. Dünyada ABD başta olmak üzere birçok Avrupa ülkesinde yaygın olarak kullanılan mesleğin ülkemizde henüz yasal bir kimliği yoktur. Çalışmanın amacı; muhasebecilerin ve hukukçuların bakış açısından adli muhasebenin mevcut durumu, adli muhasebeye en çok hangi konularda ihtiyaç duyulduğu, bu meslekten beklentiler ve mesleği icra edenlerin sahip olması gerektiği niteliklerin neler olduğunu tespit etmektir. Ayrıca muhasebecilerin ile hukukçuların görüşleri arasındaki farklılıkları ortaya koyarak, bu farklılıkların analiz edilmesidir.

Yapılan analiz sonucunda ilk kısımda, demografik özellikler değerlendirilmiş olup, anket uygulanan meslek mensubu ve hukukçuların cinsiyet dağılımları, ilgili meslek örgütlerinin verilerindeki dağılım ile önemli ölçüde uyum içinde olduğu ve katılımcıların orta yaş ve üstü tecrübeli kişiler olduğu tespit edilmiştir.

Araştırmanın ikinci kısmında, katılımcıların adli muhasebeye yönelik farkındalığı noktasında; erkeklerin kadınlara oranla adli muhasebe konusunda farkındalığının daha yüksek olduğu ile muhasebecilerin hukukçulara göre farkındalıklarının daha yüksek olduğu sonucuna varılmıştır.

Araştırmanın üçüncü kısmında, katılımcıların adli muhasebeye ihtiyaç duyduğu konular; hile ve yolsuzlukların tespit edilmesi, hile ve yolsuzlukların engellenmesi ve ekonomik zararların hesaplanmasıdır. Ayrıca bu konuların hepsinde muhasebecilerin hukukçulara göre daha fazla ihtiyaç duydukları tespit edilmiştir.



Araştırmanın dördüncü kısmında, katılımcılar adli muhasebenin mevcut durumuna ilişkin; hile ve yolsuzlukla mücadelede yasal düzenlemelerin yeterli olmadığını, hile ve yolsuzlukların tespitinde ülkemizdeki denetim faaliyetlerinin yeterli olmadığını, işletmelerde hile ve yolsuzlukların önemli ölçüde kayıplara neden olduğunu, mevcut yasal düzenlemeler açısından adli muhasebe mesleğini uygulamaya hazır olunmadığını ve sadece adli muhasebe düzeyinde verilen sertifikaların yetersiz olduğunu düşünmektedirler. Ayrıca muhasebeciler, hukukçulara oranla mevcut denetim sisteminin yeterliliğinin daha fazla olduğunu düşünmektedirler. Son olarak, muhasebecilerin hukukçulara oranla konu ile ilgili hukuki altyapının yeterliliğinin daha fazla olduğunu düşündükleri ortaya çıkmıştır.

Araştırmanın beşinci kısmında, adli muhasebe mesleğine yönelik beklentilerinde hem muhasebecilerin hem de hukukçuların hepsi adli muhasebe mesleğinin 3568 nolu meslek yasası ile düzenlenmesi gerektiğini düşünmektedir. Bunun temel sebebi, ülkemizde adli muhasebenin varlığından söz edilebilmesi için yasal bir statüye kavuşması gerektiğidir. Ayrıca bu bölümde sorular; “Eğitim İle İlgili Beklentiler”, “Mesleğin Yasal Bir Kimlik Kazanması İle İlgili Beklentiler” ve “Mesleki Deneyim İle İlgili Beklentiler” olarak gruplara dağılmıştır ve hepsinde muhasebecilerin hukukçulara oranla beklentilerinin daha yüksek olduğu tespit edilmiştir.

Araştırmanın son kısmında, yapılan analiz sonuçlarına göre, hem muhasebecilerin hem de hukukçuların adli muhasebecide bulunması gereken bilgi ve yeteneklerle ilgili ifadelerin neredeyse tamamının önemli olduğunu belirttikleri görülmektedir. Bir diğer kısmı olan adli muhasebecide bulunması gereken bilgi ve yeteneklerin yeterliliği kısmında her grup kendi alanıyla doğrudan ilgili konularda adli muhasebecileri oldukça yeterli görmekte iken, karşı tarafın alanıyla ilgili konularda ise yetersiz bulmaktadır. Yani muhasebeciler kanun ve mevzuat bilgisi ile hukuki prosedürlere hakimiyet noktasında yetersiz bulurken, tam tersi hukukçuların bu noktada adli muhasebecileri oldukça yeterli bulduğu ortaya çıkmaktadır. Buna karşın hukukçular muhasebe standartlarına hakimiyet ve muhasebe paket programları konusunda yetersiz bulurken, tam tersi muhasebecilerin ise adli muhasebecileri bu noktalarda yeterli bulduğu görülmektedir.

Sonuç olarak, teknolojinin gelişmesi, ekonominin küresel boyutlara ulaşması, ekonomik suçların artmasına sebep olmuştur. Bununla beraber denetim sistemi, geleneksel muhasebe ve mevcut yasal düzenlemeler, bu suçlarla mücadelede yetersiz kalmıştır. Adli muhasebe ABD başta olmak üzere birçok Avrupa ülkesinde uygulanılabilir hale gelmiştir. Ülkemizde de artık yasalaşıp meslek haline getirilerek, mesleğe kurumsal bir kimlik kazandırılmalıdır. Adli muhasebe, muhasebe ve hukuk bilimlerini daha belirgin içinde bulunduran bir meslek olup, analizin sonucunda muhasebecilerin hukukçulara oranla adli muhasebe hakkında farkındalıklarının, beklentilerinin daha fazla olduğu ve adli muhasebe konularına daha fazla ihtiyaç duydukları tespit edilmiştir. Ayrıca adli muhasebe mesleğinin ülkemizde gelişebilmesi açısından üniversitelerin özellikle yüksek lisans programlarına dahil edilip, ülkemizin birçok noktasında düzenlenecek seminer ve sertifika programları ile bu mesleğe farkındalık oluşturmak gerekmektedir. Muhasebe mesleğine katılacak her bilim dalının bu mesleği geliştireceği aşıkardır ve adli muhasebe mesleği sayesinde, muhasebe mesleği de ülkemizde daha saygın bir hale gelip, oluşan kayıpların tespitinde ve engellenmesinde, adli muhasebecilerin başrol oynayacağı düşünülmektedir.

## KAYNAKÇA

- Adal, E.,(1998), *Hukukun Temel İlkeleri*, 6.Basım, Beta Basın Yayın Dağıtım, İstanbul.
- AICPA, *Characteristics and Skills of the Forensic Accountant*, (10.04.2016), <http://www.aicpa.org/interestareas/forensicandvaluation/resources/practaidsguidance/downloadabledocuments/forensicaccountingresearchwhitepaper.pdf>
- Akal, C., ( 2014 ), *Adli Muhasebe ve Adli Muhasebecilik Mesleğinin Ne Olduğu, Denetim Sektöründe Farkındalığı Ve Geliştirilmesine Yönelik Öneriler Üzerine Bir Değerlendirme*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Haliç Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Akkaren, J.,Tarr, A. ve Tarr, J. (2014), “Regulation, Compliance and the Australian Forensic Accounting Profession”, *Journal of Forensic & Investigative Accounting*, Vol. 6, Issue 3, (1-26).
- Aktaş, H. , Kuloğlu, G. (2008), “ Adli Muhasebe ve Adli Muhasebecilik Mesleği ”, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, C.8, S.25, (101-120).
- Akyel, N., (2009), *Adli Muhasebecilik ve Türkiye’de Uygulanabilmesi için Altyapı Bileşenlerinin Mevcut Durumu, Değerlendirilmesi ve Öneriler*, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Doktora Tezi.
- Akyel, R. (2010), “ Yönetimde İç Kontrol, İç Denetim ve Dış Denetim Fonksiyonlarının Birbirleri İle İlişkileri Ve Türk Kamu Yönetiminde Uygulanmalarının Değerlendirilmesi,” *Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, C. 19, S. 3, (1-22).
- Albrecht, W., Steve and Conan Albrecht., (2003), “ Forensic Accounting in the Reckoning ”, *The Accounting World. February*, (1-12).
- Altınsoy, M., (2011), *Adli Muhasebecilik ve Türkiye’de Uygulanabilirliği*, İstanbul, İstanbul Ticaret Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- Altuğ, O., ( 1999 ), *Muhasebe ve Hukuk İlişkileri*, Türkmen Kitabevi, İstanbul.
- Altunay, M. ve Acar, D. (2015), “ Türkiye’deki Adli Muhasebeciliğin Hakimlerin Bakış Açuları Bağlamında Analizi,” *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*.C:20, S:4, (43-66).

- Altunışık, R., (2007), *Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri SPSS Uygulamalı*, 5. Baskı, Sakarya Yayıncılık, Sakarya.
- Atmaca, M. ve Terzi S.( 2012 ), *Adli Muhasebe, Adli Muhasebe Uygulamalarının Muhasebe Meslek Mensupları Açısından Değerlendirilmesine Yönelik Bir Araştırma*, Yayılım Yayıncılık, İstanbul.
- Balcı, M. (2014), *Adli Muhasebe Uygulamaları Ve Günümüzdeki Durumu*, İstanbul Teknik Üniversitesi Yüksek Lisans Tezi.
- Barnum T. (2008), *Background of Fraud Auditing and Forensic Accounting*, John Wiley&Sons, (1-37).
- Bekçioğlu, S., Coşkun, A. ve Umut Tolga, G., (2013), “İşletmelerde Hile ve Yolsuzlukların Önlenmesinde Farklı Bir Yaklaşım: Adli Muhasebe”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, C:15, S:59, (1-15).
- Boynton, W.C., Johnson R.N., (2006). *Modern Auditing. Assurance Services and the Integrity of Financial Reporting*, 8th Edition, John Wiley & Sons, Inc., USA.
- Bozkurt, N. (2000), “Mali Tablolarda İşletme Yönetimi Tarafından Yapılan Muhasebe Hileleri”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Yıl: 9, Sayı: 12, (15-22).
- Bozkurt, N. (2000), “ Muhasebe ve Denetim Mesleğinde Yeni Bir Alan Adli Muhasebecilik”, *Yaklaşım Dergisi*, C: 8, S:94, (56-61).
- Bozkurt, N. (2006), *Muhasebe Denetimi*, İstanbul, Alfa Yayınları.
- Bozkurt, N.(2010), *Adli Muhasebenin İçeriği, Gelişimi ve Türkiye Uygulamaları*. İstanbul. Seminer Notları
- Coşkun, A.(2013), “ *Adli Muhasebede Farkındalık; Türkiye’deki Bağımsız Denetim Şirketleri Üzerine Bir Araştırma* ”, Adnan Menderes Üniversitesi Yayınlanmış Doktora Tezi.
- Crumbley, L. (2001), “ New Technologies‘ Effect on Forensic Auditing ” *15. Annual International Financial Management Conference*. Miami. Florida.
- Çabuk, A., ve Yücel, E. (2012), “Adli Muhasebecilik Mesleğinin Türkiye’deki Gelişme Potansiyeline Yönelik Bir Araştırma”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, S: 56, (67-84).

- Çankaya, F. ve Gerekan, B. (2009), “ Hile Denetçiliği Mesleği ve Sertifikalı Hile Denetçiliği Mesleki Standartları ve Ahlak Kuralları ”, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, C:9, (93-108).
- Çömlekçi, F. (2004), *Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz*, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Web Ofset Tesisleri
- Dada, S.,Owolabi, S., Okwu, A. (2013), “Forensic Accounting a Panaceato Alleviation of Fraudulent Practices in Nigeria ”, *International Journal of Scientific and Engineering Research*, Vol 4 No: 5, (787-792).
- Dönmez A. ve Çavuşoğlu K. (2015), "Hilelerin Ortaya Çıkarılması Bakımından Bağımsız Denetim İle Adli Muhasebenin Karşılaştırılması", *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies (JAFAS)*, No: 2, S: 17-33.
- Dönmez, A. ve Karausta, T. (2011), “Çalışanların Mesleki Hile Algısı ve İhbar Hattı Kullanarak Rapor Etme Eğilimleri Üzerine Akdeniz Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesinde Yapılan Bir Araştırma”, *Mali Çözüm Dergisi*,S: 104, (17-4).
- Durak, M., Demir G. , ve Şenol E. (2002), “ Adli Psikologlar için Etik İlke ve Standartlar ”, *Türk Psikoloji Dergisi*,C:50S: 17, (93-102).
- Efiong E. (2012), “Forensic Accounting Education: An Exploration of Level of Awareness in Developing Economies - Nigeria as a Case Study”, *International Journal of Business and Management*, Vol: 7, No: 4, (26-34).
- Elitaş, B. (2012), “Seçilmiş Örneklerle Adli Muhasebe Eğitimi ve Türkiye için Bir Değerlendirme”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Temmuz, S:55, (153-171).
- Enofe, A, Okpako, P. ve Atube, N. (2013), “The Impact of Forensic Accounting on Fraud Detection ”, *European Journal of Business and Management*, Vol.5, No.26, (61-73).
- Erol, M. (2008), “ İşletmelerde Yaşanan Yolsuzluklara (Hata ve Hileler) Karşı Denetimden Beklentiler”, *Süleyman Demirel Üniversitesi IIBF Dergisi* Isparta, C:13,S.1, (229-237).
- Golden, T.,Skalak, S. ve Clayton, M. (2006), “A Guide to Forensic Accounting Investigation,” *John Wiley & Sons*.
- Gökgöz, A., (2012), *Muhasebenin Sosyal Yönü* , 1.Basım, Dora Basım, Bursa.

- Gökmener A., (2009), *Grafoloji ve Personel Seçimi*, Yüksek Lisans Tezi, Yeditepe Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Gülaçtı, M. (2004), *Adli Muhasebe Mesleği ve Uygulama Önerisi*, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Gülten S. (2010), “ Adli Muhasebe Kavramı ve Adli Müşavirlik Mesleği ”. *Ankara Barosu Dergisi*, C:68. S:3, (311-320).
- Gülten, S. ve Kocaer, İ. (2011), *Adli Muhasebe Uygulamaları*, Ankara.
- İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Akademi (2011), “*Bağımsız Adli Muhasebe Uzmanlığı Programı*”, İstanbul.
- Karacan, S. (2012), “ Hukuk İle Muhasebenin Kesişme Noktası: Adli Muhasebe”, *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi*, C: 4, S: 8, (105-128).
- Karayalçın, Y. (1988), *Muhasebe Hukuku*, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, Hukuk Fakültesi, 2. Baskı, Cebeci Ankara.
- Kasum, A. (2009), “ The Relevance Of Forensic Accounting To Financial Crimes İn Private And Public Sectors Of Third World Economies: A Study From Nigeria,” *ACA. Department of Accounting and Finance University of Ilorin, Nigeria*. June, (11-13).
- Kaya, U. (2005), “ Muhasebe Mesleğinde Adli Muhasebe Uzmanlığı ve Türkiye Açısından Gerekliliği ” , *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*. C: 7. S: 1, (49-64).
- Keleş, D. ve Keleş Ü., ( 2014 ), “Adli Muhasebecilik Mesleği Ve Türkiye’deki Uygulamaları”, *Gümüşhane Üniversitesi Sosyal Bilimler Elektronik Dergisi*, Sayı:9, (53-75).
- Kepekçi, C.(1998), *Bağımsız Denetim*. Lazer Ofset Matbaa Tesisleri Sanayi ve Tic. Ltd. Şti., Ankara.
- Krstic, J. ( 2009 ), “ The Role Of Forensic Accountants İn Detecting Fraud İn Financial Statements ”, *Facta Universitatis, Economic and Organization Series*, Vol:6, No:3, (295-302).
- Kuloğlu, G. (2007), *Adli Muhasebe Kapsamında Kredi Kartı Dolandırıcılıkları ve Türkiye Örneği*, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

- Kurt, A.(2013), *6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Perspektifinde Adli Muhasebecilik Mesleğine Bakış*, Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi, Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Lawrance, T. (1999), “ Institutional Strategy ”, *Journal of Management*, Vol:25, No:2, (160-187).
- Leung, P. (2004), *Modern Auditing & Assurance Service* , 2th Ed.,Australia: John Wiley&Sons
- Marmara N., (1994), El Yazısının Kişiyeye Ait Olup Olmadığını Belirleyen Grafik Göstergeler, *İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü*, Doktora Tezi, İstanbul.
- Modugu, K. (2013), “Forensic Accounting and Financial Fraud in Nigeria: An Empirical Approach ”, *International Journal of Business and Social Science*, Vol. 4 No. 7, (281-189).
- MSC, “Forensic Accounting Programme Specification”, <http://psd.docstore.port.ac.uk/C2041F.pdf>
- Oberholzer, C. (2002), “ Quality Management in Forensic Accounting ” *Gordon Institute of Business Science University of Pretoria*, 1-37).
- Ocak, M. (2007), “ Adli Muhasebe ” İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Muhasebe ve Denetim Yüksek Lisans Programı Basılmamış Yüksek Lisans Bitirme Projesi, İstanbul.
- Okoye, E.,Gbei, D.(2013), “Forensic Accounting: A Tool for Fraud Detection and Prevention in the Public Sector :A Study of Selected Ministries in Kogi State ” *International Journal of Academic Research in Business and Social Sciences*, March, Vol. 3, No. 3, (1-19).
- Özkol, E. (2005), “ Bilirkişilik ve Adli Muhasebe”, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*,C:7, S:3, (69-80).
- Özkuş, Ulucan F. ve Pektekin, P. (2009), “Muhasebe Yolsuzlarının Tespitinde Adli Muhasebecinin Rolü ve Veri Madenciliği Tekniklerinin Kullanılması”, *MÖDAV Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Cilt.11, Sayı.4.
- Özkuş, Ulucan F., ve Pamukçu, A. (2012), Fraud Detection and Forensic Accounting. *In Emerging Fraud Berlin Heidelberg: Springer Verlag*, (19-42).

- Pala, F. (2011), “*Adli Muhasebe Mesleği ve Türkiye’de Uygulanılabilirliği*”, İstanbul Aydın Üniversitesi, Yüksek Lisans Tezi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Pazarçeviren, S. (2005), “ Adli Muhasebecilik Mesleği ” *ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt.1, Sayı.2, (1-19).
- Pehlivan, A. (2010), “*Adli Muhasebe Eğitimi ve Türkiye’de Adli Muhasebe Eğitiminin Geliştirilmesine Yönelik Bir Araştırma*” Atatürk Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Erzurum.
- Polat, A. ve Gül, S. K. (2010), *Suçun Ölçümü*, Adalet Yayınevi, Ankara.
- Porter, B. (2003), *Principles of External Auditing*, 2th Ed., Somerset, USA: John Willey
- Ramamoorti, S. (2008), “ The Psychology and Sociology of Fraud. Integrating The Behavioral Sciences Component Into Fraud and Forensic Accounting Curricula ” *Issues In Accounting Education*, Vol. 23, No. 4, (521-533).
- Ramaswamy, V. (2007), “ New Frontiers: Training Forensic Accountants Within The Accounting Program” , *Journal Of College Teaching & Learning*, Vol: 4, No: 9, (31-38).
- Saban, N. (2006), “Bir Analiz: Türk Hukukunda Hile Kavramının Unsurları”, *MUFAD*, S:31, (59-61).
- Saçaklı, Y., (2011), *Adli Muhasebecilik Perspektifinde Türkiye’deki Üniversitelerde Muhasebe Denetimi Eğitimi ve Öneriler*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
- Silverstone, H. And Sheetz M.(2003), *Forensic Accounting and Fraud Investigation*, John Willey & Sons, USA
- Sokullu, Akıncı, F. (2011), *Kriminoloji*, 8. Bası, Beta Yayınları, İstanbul.
- Şahin, B. (2011), “Adli Muhasebecilik Mesleği ve 6120 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Açısından İncelenmesi”, *Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi*, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Thornhill, William T. (1995), *Forensic Accounting: How to Investigate Financial Fraud*, Richard D.Irwin Inc.



- Topçuoğlu, M. (2012), *Yeni Türk Ticaret Kanunu'na Göre Bağımsız Denetçi ve Sorumluluğu*, 2. Baskı, Seçkin Yay., Ekim.
- Topçuoğlu, M. ve Usul, H. (2011), “Finansal Manipülasyonların Ortaya Çıkarılması ve Önlenmesinde Adli Muhasebenin Önemi: Türk Hukuk Sisteminde Var Olması Gerekliliği Üzerine Bir Tartışma”, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, C:16, S:3, (53-66).
- Toraman, C., Abdioğlu, H., ve İşgüden, B., (2009), “ Aklama Suçunun Önlenmesine Yönelik Çabalar: Adli Muhasebecilik Mesleği ve Uygulamaları ”, *Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi*, Muhasebe ve Finansman Dergisi, C:11, S:1, (17-55).
- Uyar, G. (2015), “ Adli Muhasebe Mesleği Ve Mesleğin Dünya'daki Gerekliliği: Worldcom Skandalı ” , *The Journal Of SocialScience*, C:2, S:5, (178-192).
- Yücel, E. (2011), *Adli Muhasebecilik Mesleği Ve Türkiye'deki Gelişme Potansiyeline Yönelik Bir Araştırma*, Yayınlanmış Doktora Tezi, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa.

**EKLER**



## EK 1. ANKET FORMU

### TÜRKİYE'DE ADLİ MUHASEBE MESLEĞİNE YÖNELİK BİR ANKET ÇALIŞMASI

Bu çalışmadaki anket uygulaması, Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme anabilim dalı, Muhasebe ve Finansman programında yürütülmekte olan yüksek lisans tez çalışmasında kullanılmak üzere hazırlanmıştır. Anket sonucunda elde edilen bilgiler gizli tutulacak ve tamamen bilimsel bir araştırma için kullanılacaktır.

Bu çalışmada Göller Yöresinde faaliyetini sürdürmekte olan muhasebeci ve hukukçuların bakış açısından, adli muhasebe mesleğinin ülkemizdeki uygulanabilirliği ile mevcut sorunların tespit edilerek gelişmesine yönelik önerilerin ortaya konulması amaçlanmaktadır.

**Adli muhasebe; muhasebe, hukuk, psikoloji, suç bilimi, grafoloji, denetim, istatistik ve ticaret becerileri ile entegre olma; mahkemede uzman tanıklık ve dava destekleri tarafından kullanılması için fikir ve düşünceler geliştirme; dolandırıcılık, zararların tespiti, işletmelerin mevcut durumunun tespiti, boşanma sürecinde mal varlığının tespiti, kriminal vakalarda kanıt olarak nitelendirilebilecek muhasebesel ve finansal bilgi ve belgelerin toplanması ile bunların analiz edilmesini ve değerlendirilmesini kapsayan bir yaklaşımdır.**

Göstermiş olduğunuz ilgi için ve bu çalışmada görüşlerinizi, bilgi ve tecrübelerinizi bizimle paylaştığınız için çok teşekkür ederiz.

**Danışman:** Doç. Dr. Hüseyin DALĞAR

Ahmet ERKAN

## A- Demografik Özellikler İle İlgili Bilgiler

### 1-) Cinsiyet

( ) Kadın ( ) Erkek

### 2-) Yaşınız

( ) 25-32 ( ) 33-47 ( ) 48-55 ( ) 55 ve üzeri

### 3-) Eğitim Düzeyiniz

( ) Lisans ( ) Yüksek Lisans ( ) Doktora

### 4-) Unvanınız

( ) SMMM ( ) YMM ( ) Avukat ( ) Hakim ( ) Savcı

### 5-) Meslekteki Deneyiminiz

( ) 1-5 ( ) 6-10 ( ) 11-15 ( ) 16 ve üzeri

### 6-) Görev Yaptığınız il

( ) Burdur ( ) Antalya ( ) Isparta

B-) Adli Muhasebe Mesleğine Yönelik Farkındalık Düzeyi	Evet	Hayır
1-) Adli Muhasebe ifadesini duydum.		
2-) Adli Muhasebe alanıyla ilgili yeterli düzeyde bilgi sahibiyim.		
3-) Adli Muhasebe konusuyla ilgili seminerlere katıldım.		
4-) “ Adli Muhasebe Uzmanı ” sertifikası sahibiyim.		
5-) İleride “Adli Muhasebe ” sertifikası almayı istiyorum.		
6-) Daha önce bilirkişi olarak görevlendirildim.		
7-) Adli Muhasebe ve Bağımsız Denetim uygulamaları arasında önemli farklılıklar vardır.		
8-) Uzman tanıklık ile bilirkişilik müessesesi arasında önemli farklılıklar vardır.		
9-) Ülkemizde adli muhasebe mesleğine önemli ölçüde ihtiyaç vardır.		

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

<b>D-) Aşağıda yer alan ifadeler ile ilgili görüşlerinizi belirtiniz</b>					
<b>1) Kesinlikle Katılmıyorum 2) Katılmıyorum 3) Kararsızım 4) Katılıyorum</b>					
<b>5) Tamamen Katılıyorum</b>					
<b>Mevcut Durumun Tespiti</b>	<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>4</b>	<b>5</b>
1-) Hile ve yolsuzlukların tespitinde ülkemizdeki denetim faaliyetleri yeterli düzeydedir.					
2-) Ülkemizde bilirkişilik müessesesi etkin olarak işlemektedir.					
3-) Hile ve yolsuzlukla mücadelede ülkemizdeki yasal düzenlemeler yeterli düzeydedir.					
4-) Ülkemizdeki işletmelerde hile ve yolsuzluklar önemli ölçüde kayıplara neden olmaktadır.					
5-) Ülkemiz, mevcut yasal düzenlemeler açısından adli muhasebe mesleğinin uygulanmasına hazırdır.					
6-) Ülkemizdeki eğitim sistemi adli muhasebe eğitimi için uygundur.					
7-) Ülkemizdeki adli muhasebecilerin staj yapmasına imkan sağlayacak kurum ve kuruluşlar yeterli düzeydedir.					
8-) Ülkemizdeki adli muhasebe mesleğini tam anlamıyla yerine getirebilecek nitelikte olan meslek mensuplarının sayısı yeterli düzeydedir.					
9-) Ülkemizde muhasebe meslek mensupları dava desteği hizmeti sağlamaktadır.					
10-) Mevcut muhasebe meslek mensuplarının sadece bir sertifika programıyla tam anlamıyla bir adli muhasebe uzmanı olmaları mümkündür.					
<b>Mesleğe Yönelik Beklentiler</b>	<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>4</b>	<b>5</b>
1-) Adli Muhasebe mesleğine yönelik lisans düzeyinde bölümler oluşturulmalıdır.					
2-) Adli Muhasebe mesleğine yönelik yüksek lisans programları oluşturulmalıdır.					
3-) Adli Muhasebe eğitimi yetkili özel kuruluşlar tarafından verilmelidir.					
4-) Adli Muhasebe uzmanlığı için TESMER tarafından bir eğitim programı oluşturulmalıdır.					
5-) Adli muhasebe mesleği 3568 nolu meslek yasası ile düzenlenmesi gerekmektedir.					
6-) Adli muhasebe uzmanı unvanı sadece TÜRMOB tarafından verilen belge ile kazanılmalıdır.					
7-) Adli muhasebe uzmanı unvanına sahip olunması için en az 2 yıl bir bağımsız denetim firmasında staj zorunluluğu getirilmelidir.					
8-) Adli muhasebe uzmanı unvanına sahip olunması için Maliye Bakanlığının gözetiminde bir sınav yapılmalıdır.					
9-) Adli muhasebe uzmanı unvanına sahip olunması için bir hukuk bürosunda en az 1 yıl staj zorunluluğu getirilmelidir.					
10-) Adli muhasebe uzmanı unvanına sahip olunması için Kriminal Polis Laboratuvarında en az bir yıl staj zorunluluğu getirilmelidir.					
11-) Adli muhasebe uzmanı unvanına sahip olunması için en az 10 yıl denetim konusunda mesleki deneyim zorunluluğu getirilmelidir.					
12-) Bağımsız Denetim şirketlerine en az bir adli muhasebeci ile çalışma şartı getirilmelidir.					
13-) “Uzman Tanıklık ” ve “Dava Desteğinin ” etkinliği için Hukuk Mahkemesi Kanuna yeni düzenlemeler getirilmelidir.					
14-) Adli Muhasebe mesleği ile ülkemizde muhasebe mesleği daha saygın yere sahip olacaktır.					

<b>E-) Ülkemizdeki Adli Muhasebe Alanına Giren Uygulamaları Düşünerek Aşağıdaki Konuların Önem Seviyesini Belirtiniz</b>					
<b>1) Hiç Önemli Değil 2) Önemli Değil 3) Kararsızım 4) Önemli 5) Çok Önemli</b>					
<b>Adli Muhasebecide Bulunması Gereken Bilgi Ve Yetenekler</b>	<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>4</b>	<b>5</b>
1-) Hile Tespit Yöntemleri Bilgisi uygulamaları hakkında bilgisi olmalıdır.					
2-) Görüşme / Sorgulama Teknikleri uygulamaları hakkında bilgisi olmalıdır.					
3-) Muhasebe Standartlarına Hakimiyeti uygulamaları hakkında bilgisi olmalıdır.					
4-) Hukuki Prosedürlere Hakimiyeti uygulamaları hakkında bilgisi olmalıdır.					
5-) Denetim Standartlarına Hakimiyeti uygulamaları hakkında bilgisi olmalıdır.					
6-) Bilgi Teknolojilerine Hakimiyeti uygulamaları hakkında bilgisi olmalıdır.					
7-) Kanun ve Mevzuat Bilgisi uygulamaları hakkında bilgisi olmalıdır.					
8-) İstatistik Bilgisi uygulamaları hakkında bilgisi olmalıdır.					
9-) Yönetim Sistemleri Bilgisi uygulamaları hakkında bilgisi olmalıdır.					
10-) Muhasebe Paket Programları uygulamaları hakkında bilgisi olmalıdır.					
11-) Araştırmacılık Becerisi uygulamaları hakkında bilgisi olmalıdır.					
12-) Etkin İletişim Kurabilme Becerisi uygulamaları hakkında bilgisi olmalıdır.					
13-) Stratejik Düşünebilme Becerisi uygulamaları hakkında bilgisi olmalıdır.					
14-) Güçlü Araştırmacılık Sezgileri uygulamaları hakkında bilgisi olmalıdır.					
15-) Anlaşmazlıkları Çözme ve Uzlaştırma Becerisi uygulamaları hakkında bilgisi olmalıdır.					

<b>F-) Ülkemizdeki Adli Muhasebe Faaliyetinde Bulunan Kişilerin Yeterlilikleri Hakkındaki Düşüncelerinizi Belirtiniz.</b>					
<b>1) Kesinlikle Yetersiz 2) Yetersiz 3) Kararsızım 4) Yeterli 5) Kesinlikle Yeterli</b>					
<b>Adli Muhasebecide Bulunması Gereken Bilgi Ve Yetenekler</b>	<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>4</b>	<b>5</b>
1-) Hile Tespit Yöntemleri Bilgisi					
2-) Görüşme / Sorgulama Teknikleri					
3-) Muhasebe Standartlarına Hakimiyeti					
4-) Hukuki Prosedürlere Hakimiyeti					
5-) Denetim Standartlarına Hakimiyeti					
6-) Bilgi Teknolojilerine Hakimiyeti					
7-) Kanun ve Mevzuat Bilgisi					
8-) İstatistik Bilgisi					
9-) Yönetim Sistemleri Bilgisi					
10-) Muhasebe Paket Programları					
11-) Araştırmacılık Becerisi uygulamaları					
12-) Etkin İletişim Kurabilme Becerisi					
13-) Stratejik Düşünebilme Becerisi					
14-) Güçlü Araştırmacılık Sezgileri					
15-) Anlaşmazlıkları Çözme ve Uzlaştırma Becerisi					

## ÖZGEÇMİŞ

### **Kişisel Bilgiler** :

Adı ve Soyadı : Ahmet ERKAN

Doğum Yeri : Tefenni

Medeni Hali : Evli

### **Eğitim Durumu:**

Ön lisans Öğrenimi : Anadolu Üniversitesi Adalet Bölümü ( devam etmekte )

Lisans Öğrenimi : Süleyman Demirel Üniversitesi İşletme Bölümü Mezunu

Yüksek Lisans Öğrenimi : Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi

**Yabancı Dil ve Düzeyi** : İngilizce , İyi

**İş Deneyimi** : 2013 – 2014 yıllarında M.E.B’de İngilizce Öğretmenliği ,  
2014 – SMMM stajyeri olarak devam etmekteyim.