

T.C.
VAN YÜZÜNCÜ YIL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI

ADLİ MUHASEBE VE İLGİLİ TARAFLARIN ALGI DÜZEYLERİ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Hazırlayan

Fuat ÇELİKER

Danışman

Prof. Dr. Mehmet AYGÜN

VAN, 2018

BU ÇALIŞMA VAN YÜZÜNCÜ YIL ÜNİVERSİTESİ BİLİMSEL ARAŞTIRMA
PROJELERİ BAŞKANLIĞI TARAFINDAN **SYL-2018-7178** NO'LU PROJE
OLARAK DESTEKLENMİŞTİR.



T.C.
VAN YÜZÜNCÜ YIL ÜNİVERSİTESİ
Sosyal Bilimler Enstitüsü

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

Bu çalışma, jürimiz tarafından İŞLETME anabilim dalı İşletme Bilim Dalı'nda yüksek lisans tezi olarak kabul edilmiştir.

Başkan (Danışman) : Prof.Dr. Mehmet AYGÜN

İmza:

ÜYE (~~Danışman~~) : Doç. Dr. Haktan SEVİNÇ

İmza:

ÜYE : Dr. Öğr.Ü. A.Kadir GÜMÜŞ

İmza:

ÜYE :

İmza:

ÜYE :

İmza:

ONAY: Yukarıdaki imzaların, adı geçen öğretim üyelerine ait olduğunu onaylarım.

/ / 2018
Enstitü Müdürü

ETİK BEYANI

Van Yüzüncü Yıl Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü **Tez Yazım Kurallarına uygun olarak hazırladığım bu tez çalışmada;**

- Tez içinde sunduğum verileri, bilgileri ve dokümanları akademik ve etik kurallar çerçevesinde elde ettiğimi,
- Tüm bilgi, belge, değerlendirme ve sonuçları bilimsel etik ve ahlak kurallarına uygun olarak sunduğumu,
- Tez çalışmada yararlandığım eserlerin tümüne uygun atıfta bulunarak kaynak gösterdiğimi,
- Kullanılan verilerde herhangi bir değişiklik yapmadığımı,
- Bu tezde sunduğum çalışmanın özgün olduğunu

bildirir, aksi bir durumda aleyhime doğabilecek tüm hak kayıplarını kabullendiğimi beyan ederim.

Fuat Çeliker

Yüksek Lisans Tezi

Fuat Çeliker

VAN YÜZÜNCÜ YIL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

Eylül, 2018

ADLİ MUHASEBE VE İLGİLİ TARAFLARIN ALGI DÜZEYLERİ

ÖZET

Dünya ticaretinin küreselleşmesinin bir sonucu olarak ülke ekonomilerinin karmaşık bir hal aldığı görülmektedir. Bu karmaşıklıklar birçok suistimalin ve yolsuzluğun ortaya çıkmasına neden olmuştur. Bu durum, mevcut denetim sisteminin ve geleneksel muhasebenin eleştirilmesine yol açmış ve yeni bir bilim dalı olan adli muhasebenin ortaya çıkmasına öncülük etmiştir. Adli muhasebe, muhasebe ile hukuk ilke ve kurallarını bir araya getirerek mali sorunları çözümlemeye çalışan bir bilim dalıdır. Adli muhasebe mesleğini yürüten kişilere adli muhasebeci denilmektedir. Adli muhasebeci dava desteği, uzman tanıklık ve hile denetçiliği görevlerini yerine getirmektedir. Adli muhasebe denetim faaliyetlerinin yetersizliğinin bir sonucu olarak ortaya çıkmıştır ve günümüzde başta ABD olmak üzere birçok ülkede yasal zemini olan bir meslektir.

Bu çalışmada, dünyada son zamanlarda önemi giderek artan adli muhasebenin ülkemizdeki mevcut durumu, uygulanabilirliği ve adli muhasebecilerde bulunması gereken özelliklerin hem avukatların hem de muhasebe meslek mensuplarının gözünden belirlenmesi amaçlanmıştır.

Çalışmada anket yöntemi kullanılmış ve Van ilinde bulunan 66 avukat ile 88 muhasebe meslek mensubuna yüz yüze görüşülerek uygulanmıştır. Anket verileri SPSS 20 paket programları ile analiz edilmiş olup, analiz sonucunda katılımcıların adli muhasebe konusundaki algı düzeylerinin düşük olduğu gözlemlenmiştir. Ayrıca katılımcıların adli muhasebenin Türkiye’de uygulanmasına ilişkin olumsuz yönde ifade belirttikleri görülmektedir. Ayrıca bazı sorulara verilen cevapların katılımcıların demografik özelliklerine göre farklılık gösterdiği görülmüştür.

Anahtar Kelimeler: *Adli Muhasebe, Avukat, Muhasebe Meslek Mensupları*

FORENSIC ACCOUNTING AND PERCEPTION LEVELS OF INTERESTED PARTIES

ABSTRACT

As a result of the globalization of world trade, it seems that the country's economy has become complicated. These complexities have led to many abuses and corruption. This has led to the criticism of the existing audit system and traditional accountancy and pioneered the emergence of a new science branch, the forensic accounting. Forensic accounting is a scientific discipline that tries to solve financial problems by combining accounting and legal principles and rules. The person who carries out the forensic accounting profession is called forensic accountant. Forensic accountant fulfills the duty of litigation support, expert testimony and fraud auditor. Forensic accounting has emerged as a consequence of the insufficiency of audit activities and today it is a profession with legal grounds in many countries, especially in the USA.

In this study, it was aimed to determine the current state of the forensic accounting, which is increasingly prevalent in the world, feasibility and the features that should be found in forensic accountants, both in the eyes of lawyers and accountants.

Survey method was used in the study and survey was applied through face to face to 88 accounts and 66 lawyers in Van province. The survey data is was analyzed by SPSS 20 software packages, as a result of the analysis, it was observed that the perception level of the participants on the subject of forensic accounting was low. Also, participants tend to refer to expressions in a negative direction for the implementation of forensic accounting in Turkey. It was also found that the answers to some questions differed according to the demographic characteristics of the participants.

Key Words: *Forensic Accounting, Lawyer, Accountants*

TEŞEKKÜR

Her cümlemde teşekkürü kendisine borç bildiğim değerli danışman hocam Prof. Dr. Mehmet AYGÜN' e yüksek lisans eğitimim boyunca gerek ders döneminde olsun gerekse de tez döneminde olsun benimle kıymetli bilgilerini ve desteklerini esirgemediği için sonsuz teşekkürlerimi ifade etmek istiyorum. Ayrıca Van Yüzüncü Yıl Üniversitesi Bilimsel Araştırma Projeleri Koordinatörlüğünün verdiği desteklerden dolayı teşekkürlerimi sunarım.

Ayrıca çalışmamın başrolünde yer alan Van ilindeki SMMM'e ve Avukatlara, anketlerimi cevapladıkları ve kıymetli vakitlerini ayırıp beni kabul ettikleri için teşekkürlerimi sunarım.

Ve son olarak beni yaşamımın her alanında destekleyen ve bana büyük emekler veren aileme ve tez dönemimde benden yardımlarını esirgemeyen sevgili eşime çok teşekkür ederim.

Fuat Çeliker

İÇİNDEKİLER

TEZ KABUL VE ONAY SAYFASI.....	Error! Bookmark not defined.
ETİK BEYANI	I
ÖZET	III
ABSTRACT	IV
TEŞEKKÜR.....	V
KISALTMALAR.....	XI
TABLolar LİSTESİ.....	XVI
ŞEKİLLER DİZİNİ	XX
GİRİŞ.....	XXI

BİRİNCİ BÖLÜM

ADLİ MUHASEBE

1.1.Adli Kavramı	1
1.2.Adli Muhasebe	1
1.3.Adli Muhasebenin Tarihçesi	4
1.4.Adli Muhasebenin Ortaya Çıkış Nedenleri	7
1.5.Adli Muhasebe Mesleğini Gerektiren Nedenler	8
1.6.Adli Muhasebenin Diğer Disiplinlerle İlişkisi	10
1.6.1.Adli Muhasebenin Geleneksel Muhasebe İle İlişkisi.....	11
1.6.2.Adli Muhasebenin Psikoloji İle İlişkisi.....	13
1.6.3.Adli Muhasebenin Kriminoloji İle İlişkisi	14
1.6.4.Adli Muhasebenin Hukuk İle İlişkisi	14
1.6.5.Adli Muhasebenin Grafoloji İle İlişkisi	16
1.6.6.Adli Muhasebenin Bağımsız Denetim İle İlişkisi	17
1.6.7.Adli Muhasebenin İstatistik İle İlişkisi	20
1.7.Adli Muhasebenin Türkiye’deki Mevcut Durumu.....	20
1.8.Adli Muhasebenin Uygulama Alanları	22
1.9.Adli Muhasebe Sürecinin Aşamaları	26
1.9.1.Adli Muhasebecinin Belirlenmesi.....	26
1.9.2.Müşteri İle Görüşme	27
1.9.3.Anlaşmazlıkların Tespit Edilmesi.....	27

1.9.4.Öncül (Başlangıç) Araştırması.....	28
1.9.5.Bir Eylem Planı Hazırlanması.....	28
1.9.6.Doğru Kanıtların Elde Edilmesi.....	29
1.9.7.Analiz.....	30
1.9.8.Nihai Raporun Hazırlanması.....	30
1.10.Adli Muhasebeyle İlgili Kuruluşlar	31
1.10.1.Sertifikalı Hile Araştırmacıları Birliği (Association of Certified Fraud Examiners – ACFE).....	31
1.10.2.Amerika Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (American Institute of Certified Public Accountants - AICPA).....	32
1.10.3.Adli Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Topluluğu (Forensic CPA Society – FCPAS).....	33
1.10.4.Ulusal Adli Muhasebeciler Birliği (National Association of Forensic Accounting- NAFA)	33
1.10.5.Amerikan Hile Denetçileri Okulu Enstitüsü (American Collage of Forensic Examiners Institue-ACFEI)	34
1.10.6.Kanada Ruhsatlı Muhasebeciler Birliği (The Canadian Institute of Chartered Accountants – CICA).....	34
1.11.Adli Muhasebeye İhtiyaç Duyanlar	35
1.11.1.Hakim, Savcı ve Avukatlar	35
1.11.2.Kolluk Kuvvetleri	36
1.11.3.Sigorta Şirketleri	37
1.11.4.Muhasebe ile Uğraşanlar.....	38
1.11.5.İç ve Dış Denetimle Uğraşanlar	38
1.11.6. İşletmeler.....	39
1.11.7.Hükümet Temsilcileri ve Hükümete Bağlı Tüzel Kuruluşlar	39
1.11.8.Bankalar	39
1.12.Adli Muhasebenin Muhasebe Bilgi Sistemindeki Yeri.....	40
1.13.Adli Muhasebe Eğitimi	41
1.13.1.Dünya’da Adli Muhasebe Eğitimi	42
1.13.2.Türkiye’de Adli Muhasebe Eğitimi	46

İKİNCİ BÖLÜM

ADLİ MUHASEBECİLİK MESLEĞİ

2.1.Adli Muhasebeci	49
2.2.Adli Muhasebecide Bulunması Gereken Nitelikler	52

2.2.1.Bağımsızlık ve Objektiflik	52
2.2.2.Azami Mesleki Özen Ve Dikkat	53
2.2.3.Sürekli Mesleki Gelişim	53
2.2.4.Çalışma Metodolojisi	54
2.2.5.Yetkinlik	54
2.2.6.Sır Saklama	54
2.2.7.Şüphecilik	55
2.3.Adli Muhasebecilik İlkeleri	55
2.3.1.Genel İlkeler.....	56
2.3.1.1.Bağımsızlık İlkesi	56
2.3.1.2.Mesleki Yeterlilik	56
2.3.1.3.İşin Kapsamı	57
2.3.2.Bulguların Elde Edilmesiyle İlgili İlkeler.....	58
2.3.2.1.Planlama ilkesi	58
2.3.2.2.Kanıt Toplama İlkesi.....	58
2.3.2.3.Bütünlük İlkesi.....	59
2.3.3.Bulguların Değerlendirilmesiyle İlgili İlkeler.....	59
2.3.3.1.Tam Açıklama İlkesi.....	59
2.3.3.2.Görüş Bildirme İlkesi.....	60
2.4.Adli Muhasebeciliğin Sağladığı Yararlar	60
2.4.1.Tarafsızlık ve İnandırıcılık Özellik	61
2.4.2.İşgücünün Verimli Kullanılması.....	61
2.4.3.Bilirkişi Raporu ve Endüstri Bilgisi.....	61
2.4.4.Denetimde Verimin Artması	62
2.5.Adli Muhasebecilerin Faaliyet Alanları	62
2.5.1.Dava Destekleri (Hukuki Destek).....	63
2.5.1.1.Boşanmalarla İlgili Uyuşmazlık ve Davalarda	66
2.5.1.2.Zimmet İle İlgili Uyuşmazlık ve Davalarda.....	67
2.5.1.3.Ceza Kanunu İle İlgili Uyuşmazlık ve Davalarda.....	67
2.5.1.4.İcra İflas Hukuku İle İlgili Uyuşmazlık ve Davalarda	68
2.5.1.5.İş Hukuku İle İlgili Uyuşmazlık ve Davalarda	68
2.5.1.6.Vergi Hukuku İle İlgili Uyuşmazlık ve Davalarda	69
2.5.1.7.Ticaret Hukuku İle İlgili Uyuşmazlık ve Davalarda	69
2.5.1.8.Kara Paranın Aklanması İle İlgili Uyuşmazlık ve Davalarda	70

2.5.1.9.Sermaye Piyasası İle İlgili Uyuşmazlık ve Davalarda	70
2.5.2.Uzman Tanıklık (Bilirkişi Tanıklığı)	71
2.5.3.Suistimal, Hile, Yolsuzluk Araştırmacılığı	74
2.6.Adli Muhasebecilik ve Diğer Mesleklerin Karşılaştırılması.....	76
2.6.1.Dış Denetçi İle Farkı	77
2.6.2.İç Denetçi İle Farkı	78
2.6.3.Geleneksel Muhasebeci İle Farkı.....	80
2.6.4.Bilirkişi ile Farkı	81
2.7.Adli Muhasebecilik Mesleğine Mensup Olma.....	83
2.7.1.ABD’de Meslek Mensupu Olma.....	83
2.7.2.Kanada’da Meslek Mensupu Olma	86
2.7.3.Türkiye’de Meslek Mensupu Olma	87
2.8.Adli Muhasebe Mesleğine Yönelik Sertifikalar.....	88
2.9.Adli Muhasebecilerin Faydalandığı Teknikler.....	92
2.9.1.Belge İncelemesi Tekniği	93
2.9.2.Fiziki İnceleme (Gözlem) Tekniği.....	93
2.9.3.Analitik İnceleme Tekniği	93
2.9.4.Yeniden Hesaplama Tekniği.....	94
2.9.5.Doğrulama (Teyit etme) Tekniği	94
2.9.6.Yazılı İfade Alma Tekniği	95
2.9.7.Sözlü İfade Alma (Sorgulama) Tekniği	95
2.10.Adli Muhasebecilik Temel Kavramları.....	96

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ADLİ MUHASEBE VE İLGİLİ TARAFLARIN ALGI DÜZEYLERİ : VAN ÖRNEĞİ

3.1.Adli Muhasebecilik ile ilgili Türkiye’de Yapılan Çalışmalar	99
3.2.Araştırmanın Amacı.....	100
3.3.Araştırmanın Evreni	101
3.4.Araştırmanın Yöntemi ve Kapsamı.....	101
3.5.Anketin Geçerliliği ve Güvenilirliği	102
3.6.Araştırmanın Sonuçları Ve Değerlendirilmesi.....	103
3.6.1.Frekans Dağılımının Sonuçları Ve Değerlendirilmesi	103
3.6.2.Katılımcıların Adli Muhasebeye Yönelik Farkındalık Düzeylerini Ölçmeye Yönelik Sonuçlar ve Değerlendirmeler	105

3.6.3.Adli Muhasebenin Ne Olduğu ve Türkiye’de Uygulanabilirliğine Yönelik Sonuçlar ve Değerlendirmeler.....	108
3.6.4.Adli Muhasebecilerde Bulunması Gereken Özelliklere İlişkin Sonuçlar ve Değerlendirmeler	123
3.6.5.Anova ve T Testi Sonuçları	133
4.SONUÇ VE ÖNERİLER.....	171
KAYNAKÇA	176
EKLER.....	189



KISALTMALAR

ABD :Amerika Birleşik Devletleri

ABV: :Yetkili Değerleme Uzmanı

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

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

ACFS :Sertifikalı Hile Uzmanları Birliği (Association Of Certified Fraud Examiners)

ADR :Alternatif Karar Mekanizması (Alternative Dispute Resolution)

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

BDDK :Bankacılık Düzenleme Ve Denetleme Kurumu

CA :Serbest Muhasebeci (Chartered Accountant)

CFA	:Sertifikalı Kamu Muhasebecileri
CFC	:Sertifikalı Adli Danışman (Certified Forensic Consultant)
CFE	:Sertifikalı Hile Araştırmacıları (Certified Fraud Examiner)
CFF	:Sertifikalı Mali Suç Bilimcisi
CFS	:Sertifikalı Hile Uzmanı (Certified Fraud Examiners)
CIA	:Merkezi İstihbarat Teşkilatı (Central Intelligence Agency)
CICA	:Kanada Ruhsatlı Muhasebeciler Birliği (The Canadian Institute Of Chartered Accountants)
CPA	:Sertifikalı Kamu Muhasebecileri (Certified Public Accountant)
Cr.FA	:Sertifikalı Adli Muhasebeci (Certified Forensic Accountant)
Diğ.	:Diğerleri
FA	:Adli Muhasebeci (Forensic Accounting)
FAQ	:Hile Değerlendirme Sorgulaması (Fraud Assesment Questioning)

FBI :Federal Araştırma Bürosu (Federal Bureau Investigation)

FCPA :Kamu Adli Muhasebecisi (Forensic Certified Public Accountant)

FCPAS :Adli Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Topluluğu (Forensic Cpa Society)

FTC :Federal Ticaret Komisyonu

GKGMİ :Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri

IRS :Amerika İ Gelir İdaresi

İSMMMO :İstanbul Serbest Muhasebeci Ve Mali Müşavirler Odası

KGK :Kamu Gözetimi Kurumu

MBS :Muhasebe Bilgi Sistemi

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

RCMP :Kanada Ekonomik Suç Birimi (Royal Canadian Mounted Police)

S :Sayfa

SEC: :Amerika Sermaye Piyasası Kurulu

SMMM :Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

SOX :Sarbaney-Oxley Kanunun

SPK :Sermaye Piyasası Kurumu

Ss :Sayfa Sayısı

TDK :Türki Dil Kurumu

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

TTK :Türk Ticaret Kanunu

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

VANSMMMO :Van Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odasına

Vb :Ve Benzeri

Vs. :Ve Sayire

YMM :Yeminli Mali Müşavir



TABLÖLER LİSTESİ

Tablo 1: Adli Muhasebe Derslerinin Dönemlere Göre Dağılımı	44
Tablo 2: Katılımcıların Demografik Özellikleri	104
Tablo 3: Katılımcıların Adli Muhasebe Mesleği Konusundaki Farkındalıkları	106
Tablo 4: Katılımcıların ‘Adli Muhasebe, Adliyelerin Muhasebe Sistemidir’ İfadesine Katılma Oranları.....	109
Tablo 5: Katılımcıların ‘Adli Muhasebe, Muhasebe Davalarının Adliyede Görülmesidir’ İfadesine Katılma Oranları	110
Tablo 6: Katılımcıların ‘Adli Muhasebecinin Derin Bir Muhasebe Bilgisine Sahip Olması Gerekir’ İfadesine Katılma Oranları.....	110
Tablo 7: Katılımcıların ‘Adli Muhasebenin Ayrı Bir Müfredatı Olmalıdır’ İfadesine Katılma Oranları.....	111
Tablo 8: Katılımcıların ‘Türkiye’de Adli Muhasebeciliğe Önemli Ölçüde İhtiyaç Duyulmaktadır’ İfadesine Katılım Oranları	111
Tablo 9: Katılımcıların ‘Adli Muhasebeci Ünvanını Alabilmek İçin Muhasebecilerin Bir Staj Dönemi Geçirmeleri Gerekmetedir’ İfadesine Katılım Oranları.....	112
Tablo 10: Katılımcıların ‘Ülkemizde Adli Muhasebecilerin Staj Yapmasına İmkan Sağlayacak Kurum Ve Kuruluşlar Yeterli Sayıdadır’ İfadesine Katılım Oranları .	113
Tablo 11: Katılımcıların ‘Adli Muhasebecilik Mesleğinin 3568 No’lu Meslek Yasası İle Düzenlenmesi Gerektiği’ İfadesine Katılım Oranları	113
Tablo 12: Katılımcıların ‘Adli Muhasebenin Uygulanabilmesi İçin Gerekli Alt Yapı Yetersizdir ‘ İfadesine Katılım Oranları	114
Tablo 13: Katılımcıların ‘Adli Muhasebecilik Mesleğine Yönelik Lisans Ve Lisansüstü Düzeyinde Bölümler Oluşturulmalıdır’ İfadesine Katılım Oranları	114
Tablo 14: Katılımcıların ‘Adli Muhasebe Uzmanlığı İçin TESMER Tarafından Bir Eğitim Programı Oluşturulmalı’ İfadesine katılım oranları	115
Tablo 15: Katılımcıların ‘Adli Muhasebe, Finansal Raporlamada Kalitenin Artmasına Yardımcı Olmaktadır’ İfadesine Katılma Oranları.....	115
Tablo 16: Katılımcıların ‘Adli Muhasebe, Gereçeğe Uygun Finansal Tabloların Hazırlanmasına Katkı Sağlar’ İfadesine Katılım Oranları	116

Tablo 17: Katılımcıların ‘Adli Muhasebe Uygulamaları, Finansal Tablo Kullanıcılarının Güvenirlilik Düzeyini Olumlu Yönde Etkiler’ İfadesine Katılım Oranları	117
Tablo 18: Katılımcıların ‘Adli Muhasebe, Muhasebe Mesleğinin Yapısal Açıdan Gelişmesine Katkı Sağlar’ İfadesine Katılım Oranları	117
Tablo 19: Katılımcıların ‘Adli Muhasebeye Yönelik Yapılacak Eğitimler, Adli Muhasebenin Kurumsal Çerçevesinin Oluşturulmasında Önemlidir’ İfadesine Katılım Oranları	118
Tablo 20: Katılımcıların ‘Adli Muhasebe, Muhasebe Mesleğinin Vizyonuna Olumlu Katkı Sağlar’ İfadesine Katılım Oranları	118
Tablo 21: Katılımcıların ‘Adli Muhasebe, Muhasebe Mesleğinin Vizyonuna Olumlu Katkı Sağlar’ İfadesine Katılım Oranları	119
Tablo 22: Katılımcıların ‘Adli Muhasebe, Ekonomik Davalarda Muhasebe Meslek Mensubunun Davaya Etkin Bir Biçimde Katılmasını Sağlar’ İfadesine Katılım Oranları	119
Tablo 23: Katılımcıların ‘Adli Muhasebe, Muhasebe Meslek Mensuplarına Finansal Konularda Önemli Bir Uzman (Bilirkişi) Olma Özelliği Sağlar’ İfadesine Katılım Oranları	120
Tablo 24: Katılımcıların ‘Adli Muhasebe İşletmelerde Etkin Bir İç Kontrol Sisteminin Oluşumuna Katkı Sağlar’ İfadesine Katılım Oranları.....	121
Tablo 25: Katılımcıların ‘Adli Muhasebe, Denetim Uygulamalarının Önemi Artırır’ İfadesine Katılım Oranları	121
Tablo 26: Katılımcıların ‘Adli Muhasebenin Üniversitelerin Öğretim Programlarına (Lisans, Y.Lisans Ve Doktora) Yerleştirilmesi, Adli Muhasebenin Gelişmesine Katkı Sağlar’ İfadesine Katılım Oranları	122
Tablo 27: Katılımcıların ‘Adli Muhasebe İşletmenin Kurumsallaşma Sürecinde Önemli Bir Katkı Sağlar’ İfadesine Katılım Oranları	122
Tablo 28: Katılımcıların ‘Adli Muhasebe, İşletme- Devlet İlişkisinin Güçlenmesine Yardımcı Olur’ İfadesine Katılım Oranları.....	123
Tablo 29: Katılımcıların ‘Adli Muhasebe, İşletmelerin Hukuksal Olaylarının Çözümünde Etkin Bir Araçtır’ İfadesine Katılım Oranları.....	123
Tablo 30: Katılımcıların ‘Adli Muhasebecinin Derin Bir Muhasebe Bilgisine Sahip Olması Gerekmetedir’ İfadesine Katılım Oranları.....	124
Tablo 31: Katılımcıların ‘Adli Muhasebecilerin Diğer Bilim Dallarını Da Biliyor Olması Gerekir’ İfadesine Katılım Oranları	125
Tablo 32: Katılımcıların ‘Adli Muhasebeci Dürüst, Güvenilir, Ve Tarafsız Olmalıdır’ İfadesine Katılım Oranları.....	125

Tablo 33: Katılımcıların ‘Adli Muhasebecilerin Hile Tespit Yöntemleri Bilgisi Uygulamaları Hakkında Bilgisi Olmalıdır’ İfadesine Katılım Oranları	126
Tablo 34: Katılımcıların ‘Adli Muhasebecilerin Görüşme/Sorgulama Teknikleri Uygulamaları Hakkında Bilgisi Olmalıdır’ İfadesine Katılım Oranları	127
Tablo 35: Katılımcıların ‘Adli Muhasebecilerin Muhasebe Standartlarına Hakimiyeti Uygulamaları Hakkında Bilgisi Olmalıdır’ İfadesine Katılım Oranları	127
Tablo 36: Katılımcıların ‘Adli Muhasebecilerin Hukuki Prosedürler Hakkında Bilgisi Olmalıdır’ İfadesine Katılım Oranları.....	128
Tablo 37: Katılımcıların ‘Adli Muhasebecilerin Denetim Standartları Uygulamaları Hakkında Bilgisi Olmalıdır’ İfadesine Katılım Oranları	128
Tablo 38: Katılımcıların ‘Adli Muhasebecinin Bilgi Teknolojilerine Hakimiyeti Uygulamaları Hakkında Bilgisi Olmalıdır’ İfadesine Katılım Oranları	129
Tablo 39: Katılımcıların ‘Adli Muhasebecinin Kanun Ve Mevzuat Bilgisi Uygulamaları Hakkında Bilgisi Olmalıdır’ İfadesine Katılım Oranları	129
Tablo 40: Katılımcıların ‘Adli Muhasebecinin İstatistik Bilgisi Uygulamaları Hakkında Bilgisi Olmalıdır’ İfadesine Katılım Oranları	130
Tablo 41: Katılımcıların ‘Adli Muhasebecinin Yönetim Sistemleri Bilgisi Uygulamaları Hakkında Bilgisi Olmalıdır’ İfadesine Katılım Oranları	130
Tablo 42: Katılımcıların ‘Adli Muhasebecinin Muhasebe Paket Programları Uygulamaları Hakkında Bilgisi Olmalıdır’ İfadesine Katılım Oranları	131
Tablo 43: Katılımcıların ‘Adli Muhasebecilerin Araştırmacılık Becerisi Uygulamaları Hakkında Bilgisi Olmalıdır’ İfadesine Katılım Oranları.....	131
Tablo 44: Katılımcıların ‘Adli Muhasebecinin Etkin İletişim Kurabilme Becerisi Uygulamaları Hakkında Bilgisi Olmalıdır’ İfadesine Katılım Oranları	132
Tablo 45: Katılımcıların ‘Adli Muhasebecinin Stratejik Düşünebilme Becerisi Uygulamaları Hakkında Bilgisi Olmalıdır’ İfadesine Katılım Oranları	133
Tablo 46: Katılımcıların Cinsiyetleri İle Adli Muhasebenin Uygulanabilirliği Hakkındaki Bilgi Düzeylerine İlişkin t testi Sonuçları	134
Tablo 47: Katılımcıların Cinsiyetleri İle Adli Muhasebecilerde Bulunması Gereken Özellikler Hakkındaki Bilgi Düzeylerine İlişkin t Testi Sonuçları.....	136
Tablo 48: Katılımcıların Yaş Grupları ile Adli Muhasebenin Uygulanabilirliği Hakkındaki Bilgi Düzeylerine İlişkin Anova Testi Sonuçları	138
Tablo 49: Katılımcıların Yaş Grupları İle Adli Muhasebecilerde Bulunması Gereken Özellikler Hakkındaki Bilgi Düzeylerine İlişkin ANOVA Testi Sonuçları.....	144
Tablo 50: Katılımcıların Eğitim Düzeyleri ile Adli Muhasebenin Uygulanabilirliği Hakkındaki Bilgi Düzeylerine İlişkin Anova Testi Sonuçları	147

Tablo 51: Katılımcıların Eğitim Düzeyleri İle Adli Muhasebecilerde Bulunması Gereken Özellikler Hakkındaki Bilgi Düzeylerine İlişkin Anova Testi Sonuçları..	151
Tablo 52: Katılımcıların Mesleki Ünvanları ile Adli Muhasebenin Uygulanabilirliği Hakkındaki Bilgi Düzeylerine İlişkin Anova Testi Sonuçları	153
Tablo 53: Katılımcıların Mesleki Ünvanları İle Adli Muhasebecilerde Bulunması Gereken Özellikler Hakkındaki Bilgi Düzeylerine İlişkin Anova Testi Sonuçları..	157
Tablo 54: : Katılımcıların Medeni Durumu İle Adli Muhasebenin Uygulanabilirliği Hakkındaki Bilgi Düzeylerine İlişkin t testi Sonuçları	159
Tablo 55: Katılımcıların Medeni Durumu İle Adli Muhasebecilerde Bulunması Gereken Özellikler Hakkındaki Bilgi Düzeylerine İlişkin t Testi Sonuçları	162
Tablo 56: Katılımcıların Mesleklerindeki Çalışma Süresi İle Adli Muhasebenin Uygulanabilirliği Hakkındaki Bilgi Düzeylerine İlişkin Anova Testi Sonuçları.....	164
Tablo 57: Katılımcıların Mesleklerindeki Çalışma Süresi İle Adli Muhasebecilerde Bulunması Gereken Özellikler Hakkındaki Bilgi Düzeylerine İlişkin Anova Testi Sonuçları.....	169

ŞEKİLLER DİZİNİ

Şekil 1.1. Adli Muhasebeye En Çok İhtiyaç Duyulan Konular.....	51
--	----



GİRİŞ

İnsanlık tarihinin her döneminde ekonomi var olmuştur. Ancak ekonomik gelişmelerdeki hızlanma özellikle 1980 'lerde başlamış ve bu yıldan sonra hızlı bir şekilde devam etmiştir. Ülkeler zaman içerisinde ekonomik anlamda alışverişlerde bulunmuşlardır ve bunun sonucunda ekonomi küresel bir olguya dönüşmüştür. Bu küresel olgu başka bir ülkede ekonomik anlamda yaşanan bir sorunun veya değişimin dünyanın başka bir ülkesini etkilemesine sebep olmuştur. Bu sebepten ötürü dünyadaki birçok işletmenin her koşulda rekabet edebilmesi için değişen koşullara ayak uydurması gerekmektedir.

Ekonomik küreselleşme dünyanın bir çok yerindeki müşterileri, kültürleri ve pazarları etkilemiştir. İşletmelerde bu etkileşimi yakalayabilmek için sürekli yeni stratejiler aramaktadırlar. Ortaya konulan her yeni stratejide muhasebe önemli bir rol oynamaktadır. Çünkü stratejiler belirlenirken bir çok mali konuda muhasebeye başvurulmaktadır. Muhasebenin karar vericilere yardımcı olabilmesi için küresel değişikliklere ayak uydurması ve değişikliklere açık olması gerekmektedir. Öte yandan işletmelerin muhasebe yapısının her zaman geliştirilmesi ve iyi temellere dayandırılması önem arz etmektedir. Özellikle kurumsallaşmış işletmelerin paydaşlarının ve karar alıcılarının doğru yönde ilerleyebilmesi ancak ve ancak sağlam bir muhasebe yapısı ile olacaktır. Ancak günümüzde gelişen teknoloji ile işletmelerdeki paydaşların artmasının bir sonucu olarak farklı çıkar grupları işletmelerde çeşitli hile ve yolsuzluklara başvurarak, farklı şekillerde çıkar elde etmeye çalışmaktadırlar.

Dünya tarihinde özellikle 20. yüzyılın ortalarına gelindiğinde birçok alanda değişiklikler olmuş ve bu değişiklikler ekonomi alanında da gerçekleşmiştir. Gerek yapısal anlamda olsun gerekse de hukuki anlamda olsun çeşitli değişiklikler yaşanmıştır. Bunun nedeni ise muhasebe ile ilgili yaşanan şirket skandallarıdır (Enron, Worldcom, Xerox, Parmalat). Yaşanan bu skandallar hem yerel anlamda hem de küresel anlamda etki yaratmıştır. Skandallara karışan şirketlerin paydaşları ve ilgili grupları denetim faaliyetlerine güvenememeye başlamışlardır. Bunun sonucunda denetim faaliyetlerine standart getirilmeye çalışılmış ve daha şeffaf bir

yapı oluşturulmak istenmiştir ancak başarılı olunamamıştır. Denetim faaliyetlerinin sadece görünenele ilgilendiği ve hile ve yolsuzlukların devam ettiği görülmüştür. Tüm bu gelişmelerden sonra hile ve yolsuzluklarla mücadele edebilecek ve mahkemelere intikal etmiş yada etmemiş mali konuların çözümünü sağlayabilecek yeni bir alan ortaya çıkmıştır. Bu yeni alan muhasebenin bir kolu olarak dünyada ‘forensic accounting’ yani adli muhasebe olarak adlandırılmıştır.

Adli muhasebe, muhasebe ile hukuk biliminin kesiştiği bir daldır. Adli muhasebenin geleneksel muhasebe ve denetimden farklı olan yanı, sorunların derinine inmesi ve görünenden çok görünmeyenle ilgilenen bir bilim dalı olmasıdır. Öte yandan adli muhasebe geleneksel muhasebeden farklı olarak kriminoloji, hukuk, psikoloji, grafoloji gibi diğer bilim dallarından da faydalanmaktadır. Adli muhasebe hile ve yolsuzlukların önlenmesinde işletmelere ve mahkemelere yardımcı olmakta ve mali konulardaki uyuşmazlıkların hukuki anlamda karara bağlanmasını sağlamaktadır.

Adli muhasebe öncelikle ABD başta olmak üzere birçok diğer ülkelerde uygulama alanı bulmuş ve adli muhasebecilik mesleği ile ilgili gerekli yasal zemin oluşturulmuştur. Bunun sonucu olarak adli muhasebecilik mesleğinin eğitimini verecek olan kurumlar oluşturulmuş ve mesleği yürütmek için gerekli olan sertifikalar verilmeye başlanmıştır. Adli muhasebecilik dünyanın birçok ülkesinde uygulama alanı bulmuş olsa da, ülkemizde bu meslek ile ilgili henüz bir düzenleme ve yasal zemin bulunmamaktadır. Dünya literatürüne ve ülkemizdeki literatüre bakıldığında adli muhasebe ile ilgili birçok bilimsel çalışma ve yayın bulunduğu görülmektedir. Özellikle mali konulardaki uyuşmazlıklar göz önüne alındığında adli muhasebecilik mesleğinin ülkemiz için gerekli bir alan olduğunu ve bu alanda yapılan çalışmaların ülkemizde adli muhasebecilik mesleğine katkı sağlayacağını söylemek mümkündür.

Bu bağlamda çalışmada; muhasebe meslek mensuplarının ve avukatların adli muhasebe algı düzeyleri, adli muhasebenin mevcut durumu ve Türkiye’de uygulanabilirliği ve adli muhasebecilerde bulunması gereken özellikler tespit edilmeye çalışılmıştır. Bir diğer amaç ise avukatların ve muhasebecilerin demografik özelliklerine göre sorulara verdikleri cevaplardaki farklılıkları ölçmektir.

Bu amaç doğrultusunda; birinci bölümde, adli muhasebenin kavramsal çerçevesi hakkında detaylı bilgi verilmiştir. ikinci bölümde ise adli muhasebecilik mesleği hakkında detaylı bir şekilde bilgi verilmiş olup, adli muhasebecilik mesleğinin dünyadaki ve ülkemizdeki durumu ele alınmıştır. Çalışmanın üçüncü bölümünde ise; Van ilinde görev yapan muhasebe meslek mensupları ile avukatlardan oluşan 154 kişi ile yapılan anket verileri ve değerlendirmeleri yer almaktadır.



BİRİNCİ BÖLÜM

ADLİ MUHASEBE

1.1.Adli Kavramı

Adli kavramı köken olarak Arapça’ dan gelen bir kelimedir. İngilizcede ‘forensic’ olarak ifade edilen kelimenin, ülkemizdeki karşılığı ‘Adli’ dir. Türk Dil Kurumu (TDK) adli kavramını ‘‘adaletle ilgili’’ anlamında açıklamıştır. Genel olarak bakıldığı zaman adli kavramı yerine çoğu zaman ‘‘adli bilim’’ kavramı kullanılmış olup genellikle adli bilimin tanımı yapılmıştır.

Terzi ve Atmaca (2012:13)’de adli bilimi, adli sistemle ilgili soruların cevaplanması amacıyla geniş uygulama alanı bulan bir bilim olarak açıklamışlardır. Adli bilimlerin amacı, bilimsel bilgi, yetenek ve kanıtların mahkeme sürecinde kullanılarak, hukuk alanında ortaya çıkan yasal sorunların çözümüne katkı sağlamaktır (Aktaş ve Kuloğlu, 2008:103).

1.2. Adli Muhasebe

Günümüzde teknolojinin her koşulda ve her yerde kullanılabilmesi bir çok alanda kolaylıklar sağlamasının yanı sıra çeşitli suiistimallere de imkan tanıyabilmektedir. Çoğu alanda olduğu gibi muhasebe alanında da teknolojiden geniş ölçüde faydalanılmaktadır. Ancak, bu durum bazen muhasebe işlemlerinde hata ve hilelerin rahat bir şekilde yapılması konusunda kolaylık sağlayabilmektedir. Hata ve hilelerin gerçekleştiği bir ülkede hem ekonomik hem de sosyal kayıplar

yaşanabilmektedir. Bu noktada hata ve hilelerin önlenmesi ve muhasebe ile ilgili adli süreçlere konu olmuş davaların çözümülenmesinde ‘‘adli muhasebeci’’ yardımcı olabilmektedir. Her ne kadar ülkemizde uygulama alanı bulamamış olsa da, dünyanın bir çok yerinde adli muhasebe biliminden faydalanılmaktadır. Adli muhasebe, muhasebe ile ilgili bilgi ve becerilerin gerek görüldüğü durumlarda adli süreçlerde kullanılması ve muhasebe ve finansla ilgili olan adli davaların hızlı bir şekilde çözümülenmesini sağlayan bir bilim dalıdır, şeklinde tanımlamak mümkündür.

Giderek artan rekabet ortamında, şirketler üstünlük sağlayabilmek için çoğu kez hile ve yolsuzluklara başvurabilmektedir. Bunun en iyi örneği geçmişte birçok ülkede meydana gelen küresel çaplı şirket skandallarıdır. Bunlara Enron, Worldcom, Xerox gibi büyük şirketler örnek verilebilir. Yaşanan bu skandalların ardından genel olarak muhasebeye olan güven azalmış olup, denetim mesleğinin de yetersiz kaldığı görülmüştür. Özellikle böyle bir sürecin yaşandığı dünya’ da başta ABD olmak üzere çoğu Avrupa ülkesinde adli muhasebecilik mesleği ortaya çıkmış ve hile ve yolsuzlukların önlenmesi konusunda hükümetlere yardımcı olmuşlardır. Dağdeviren ve Mirza (2017: 211-212)’ a göre adli muhasebeciler, suçun çözümüne ilişkin davada muhasebe ve finansla ilgili olan kısmının çözümünde mahkemeye yardımcı olmaktadır.

Herhangi bir olayın adli muhasebenin kapsamına girebilmesi için, olayın ekonomik olarak uyumsuzluk içermesi gerekmektedir. Adli muhasebe, ekonomik bir olayın hukuki sorun olarak ortaya çıkması halinde, olayın çözümülenmesine katkıda bulunur (Doğan. 2018 ; 14).

Adli muhasebe için hukuk ve muhasebenin kesiştiği noktadır diyebiliriz. Bundan dolayı adli muhasebe ile ilgili faaliyetlerin çoğu medeni ve ceza hukuk kapsamına girmektedir. Adli muhasebe ve adli muhasebe soruşturmaları genellikle medeni veya ceza davalarına konu teşkil edebilecek finansal işlemlerle ilgili olarak,

dava açma ve destekleme sürecinde kullanılabilecek ve neticeye ulaşmak amacıyla yararlanılan muhasebe bilgisini kapsamaktadır (Aktaş ve Kuloğlu, 2008: 104).

Adli muhasebeyle ilgili literatürde birçok tanım bulunmaktadır. Bunların bazılarını aşağıda yer verilmiştir;

Adli muhasebe, “soruşturmacı tekniklerinin kullanımı, muhasebe ve ticaret becerileri ile entegre olma, mahkemede tanıklık ve uzman tanıklar tarafından kullanılması için fikir ve düşünceler geliştirme, karmaşık finansal bilmeceleleri çözme, yolsuzluk soruşturması, zarar hakkında karar verme, firma değerinin belirlenmesi ve diğer finansal tartışmaların çözümünde kullanılan sezgisel bir yaklaşımdır” (Akyel, 2009 ; 67).

Adli muhasebe, muhasebe ve işletmecilik bilgileri ile hukuk ilke ve kurallarını, araştırmacı bir mantıkla, mali, sosyal ve hukuki sorunlara uygulayan bir bilim dalıdır (Pehlivan ve Dursun, 2012: 130).

Bekçioğlu vd. (2013: 4)’e göre Adli muhasebe, ‘’muhasebe, hukuk, kriminoloji, işletme ve psikoloji bilgilerini değer tespiti, maddi zarar hesaplamaları, yanlış bilânço beyanı, iflâs, haciz, yeniden yapılanma, hile tespiti ve önlem alma gibi malî, sosyal ve hukuki sorunlara uygulayan bir alandır’’. Bu tanımda adli muhasebecinin farklı bilim dallarından edindiği bilgileri kullanarak, mali konularla ilgili çıkan sorunların çözümünde kullandığı vurgulanmıştır.

Adli muhasebe sadece muhasebe ve finans ile ilgili hukuki uyuşmazlıkları gideren bir dal olarak düşünülmemelidir. Aynı zamanda işletmelerdeki hile ve yolsuzlukların ortaya çıkarılmasında (Karacan, 2012: 108) işletmelere yardımcı olarak, gelecekteki olası zararları önlemiş olurlar. Tanımda da anlaşılabacağı üzere adli muhasebecilik sadece tek bir işlevi ve görevi olan bir meslek olmasının yanı sıra çeşitli yönleri ve işlevleri olan bir meslektir. En önemli etkinliği, finans ve muhasebe ile ilgili adli süreçlerde etkin rol oynamasıdır. Adli muhasebe sadece sosyal bir alan

değildir, aynı zamanda hukukun ve ekonominin arabuluculuğunu gerçekleştiren bir daldır (Digabriele, 2015: 40). Adli muhasebeyi, ekonomik suç işleyen kişiler aleyhine suçla ilgili mali bilgileri bir araya getirip, mahkemede kabul edilebilecek bir şekilde sunmaya çalışan bir bilim dalı olarak tanımlamak dahi mümkündür (Aktaş ve Kuloğlu, 2008 : 103).

1.3.Adli Muhasebenin Tarihçesi

Adli muhasebe, her ne kadar son zamanlarda daha fazla gündemde olsa da tarihsel sürecine bakıldığında zaman 5000 yıl öncesine dayanan bir geçmişi olduğunu görmekteyiz. M.Ö. 3300 ve M.Ö. 3500 yılları arasında Mezopotamya ve Mısırda ticari işlemler, katipler tarafından ıslak kil tabletlerin veya papirus bitkisinden yapılan kağıtların üzerine kaydedilmekteydi. Daha sonra bu dökümanlar ince bir kil zarf şeklindeki bir dış tablete konulmakta ve eğer bu dış tablette bir kurcalama olursa, durum soruşturmaya konu oluyordu (Akın ve Onat, 2015: 35). Mısırlı muhasebeciler ise, kraliyet denetçileri herhangi bir düzensiz kayıt tespit ettiklerinde, para cezası, sakat bırakma, hatta ölüm cezası verebildikleri için titiz kayıtlar hazırlamak için dikkatli davranıyorlardı (Atmaca ve Terzi, 2012: 15). Belgelenen ilk adli muhasebe davası ise 1817 yılında Kanada’da Meyer ve Sefton davasında müflisin mallarının değerlendirilmesi konusu da bir uzman muhasebeci müflisin hesaplarını inceleme konusunda görevlendirilmiş ve tanık olarak mahkemeye çağırılmıştır (Yücel, 2011: 10). Yine muhasebe kavramları üzerine en eski bilimsel çalışma olarak tanınan Kautilya’nın Arthasastra’sında yaklaşık kırk farklı zimmet şeklinden söz edilmekte (Imoniana vd, 2013: 129) ayrıca muhasebecilerin işlemiş oldukları suçlar nedeniyle cezalandırılmaları gerektiğine de vurgu yapılmaktadır (Karacan, 2012: 107). Bugünkü anlamda adli muhasebenin ilk uygulamasına ise 1824’de James McClelland adlı bir İskoçyalı muhasebecinin tanıtım reklamında rastlanmıştır. Bu reklam tanıtımında yer alan ‘‘ finansal tabloların hazırlanması, ihtilaflı hesapların raporlanması ve mahkemede savunma yapılması’’ ifadeleri muhasebe mesleğinin sadece muamelelerin kayıtlanmasından ibaret olmadığını yazılı olarak da vurgulayan ilk metindir (Çabuk ve Yücel,2012: 31).

1800’li yıllarda muhasebecilerin hukuk alanında hizmet vermesi bugünkü adli muhasebecilerin yerine getirmiş olduğu dava desteği ve uzman tanıklık görevlerini akla getirmektedir. Buna kanıt olarak da, Edinburg Muhasebeciler Topluluğu’nun ‘‘Muhasebenin sadece finansal işlemlerle kısıtlı olmadığı hukuk alanındaki işlemleri de kapsadığını’’ beyan eden bir fermanın yayınlanmasını kraliçeden istemesidir. Aslında burada muhasebenin sadece kendi içindeki durumlarla ilgilenmediği ve diğer bilim dallarıyla ilişkisi olduğu vurgulanmıştır. Ayrıca, muhasebe ile hukukun çok eski zamanlardan bu yana etkileşim içinde olduğu görülmektedir.

1900 ‘lü yıllara gelindiğinde adli muhasebe ekonomik hayatta daha çok konuşulmaya başlanmış ve konuyla ilgili çeşitli çalışmalar ve makaleler yayınlanmaya başlanmıştır. 1946 yılında New York’daki Peloubet&Company yeminli mali müşavirlik şirketinin ortağı olan Maurice E. Peloubet hazırladığı çalışmasıyla ilk defa **“Adli Muhasebe – Forensic Accounting”** kavramını kullanmıştır (Al, 2014: 101). Daha sonraları 1960’lı yıllarda Kanada’da ilk uzman ekonomik suç birimi Royal Canadian Mounted Police (RCMP) kurulmuş (Açık, 2016: 1074) ve sonraki zamanlarda bu birimlerin sayısı artmıştır. Ayrıca İkinci Dünya savaşı sırasında Federal Araştırma Bürosu (Federal Bureau Investigation - FBI) finansal suçların izlenmesi ve tespit edilmesinde 500’den fazla muhasebeciyi görevlendirmiştir (Ramaswamy, 2007: 32).

1980’li yıllarda ise ekonomi daha çok karmaşık bir hale gelmiş ve bunun sonucu olarak, ekonominin ilgili tarafları daha fazla uzman desteğine ihtiyaç duymuşlardır. Özellikle yargıçlar ile avukatlar karşılaştıkları olayları çözümlemede ve karara bağlamada teknik bilgi ve beceri olarak yetersiz kaldıklarından, adli muhasebeye daha fazla ihtiyaç duymuşlardır. Başta ABD olmak üzere birçok batı ülkesinde önemli gelişmeler yaşanmış ve adli muhasebe alanında uzmanlaşmış meslek mensuplarının sayısında önemli artışlar olmuştur. 1980’li yıllarda adli muhasebeyle ilgili önemli gelişmeler aşağıdaki şekilde sıralanabilir (Kurt, 2013: 38).

- 1946 yılında Maurice E. Peloubet tarafından “Adli Muhasebe: Bugünün Ekonomisinde Adli Muhasebenin Yeri” adlı eserin yayımlanması,
- 1982 yılında Francis C. Dykman tarafından “Adli Muhasebe: Uzman Şahit Olarak Muhasebeci” adlı ilk adli muhasebe kitabının yayımlanması,
- 1988 yılında ACFE’ nin kurulması,
- 1988 yılında adli muhasebecinin ana karakter olduğu yeni bir dedektif romanı türünün yayımlanması,
- 1992 yılında ACFEI’ nin kurulması,
- 2000 yılında “Adli Muhasebe, Denetim, Hile ve Vergileme Dergisi” (The Journal of Forensic Accounting, Auditing, Fraud and Taxation) çıkarılmaya başlanmıştır.

Adli muhasebenin mesleki anlamda ilerlemesindeki en önemli nokta ise 2001 yılında yaşanan şirket skandalları (Enron, Worldcom, Xerox gibi) dır. Yaşanan skandallarının sonucu olarak, denetim şirketlerine olan güven azalmış ve bu durum dan hem paydaşlar hem de ekonomiler çok büyük oranda etkilenmişlerdir. Tüm bu gelişmelerin sonucunda 2002 yılında Sarbanes Oxley yasası yürürlüğe konulup kabul edilmiştir. Amerika Sermaye Piyasası Kurulu (SEC) bu yasa ile denetim çalışmalarında adli muhasebecilik uygulamalarından yararlanılması gerektiğini vurgulamıştır (Atmaca ve Terzi, 2012: 17). Ayrıca bu yasa, şirketlerde mevcut kurulların dışında bir denetim komitesini zorunlu kılmakta olup bu çerçevede adli muhasebeciler, denetim ve araştırma yeteneklerine dayanarak denetim komitelerine veya şirketlerin yöneticilerine özel danışmanlık hizmeti sunabilecekler veya SEC’ in izni ile denetim komitesinde görevde bulunabileceklerdir (Dönmez ve Çavuşoğlu, 2015: 47). SEC daha sonra yayınladığı kural ve düzenlemelerde ise açıkça ‘adli muhasebeci’ ifadesini kullanarak adli muhasebecinin mesleğinin muhasebe mesleği içerisindeki yerini sabitlemiştir.

Günümüze gelindiğinde ise adli muhasebe ABD başta olmak üzere gelişmiş birçok ekonomide geniş bir yelpazede faaliyet gösteren bir alandır. Özellikle günümüzün artan sıkı rekabet koşullarında başvuru hile ve yolsuzlukların

önlenmesinde ve ortaya çıkarılmasında, mahkemeye intikal etmiş mali uyuşmazlıkların çözümlenmesi gibi birçok alanda etki göstermektedir.

1.4.Adli Muhasebenin Ortaya Çıkış Nedenleri

Yaşadığımız yüzyılda sürekli gelişen teknolojinin ve yeniliklerin insanlara sağladığı faydaların yanı sıra, birçok tehlikeyi ve riski de içinde barındırdığını söylemek mümkündür.

Yaşanan yeniliklerin en önemlisi de dünya ticaret hacminin büyük çoğunluğunun internet üzerinden gerçekleştiriliyor olmasıdır. Mal ve hizmetlerin üretim, tanıtım ve satış işlemlerinin telekomünikasyon ağı üzerinden yapılması (Pehlivan, 2010: 9) şeklinde tanımlanan e-ticaret, teknolojinin gelişmesiyle birlikte hızlı bir şekilde yayılarak geleneksel ekonominin yerini almıştır.

1980'li yıllarda gelişen bilgi ve teknolojiler birçok alanda değişiklikler yaptığı gibi muhasebe alanında da değişimlere yol açmıştır. Bu değişimlerden biri de muhasebenin teknolojiyi daha çok kullanmaya başlaması ve otomasyona geçmiş olmasıdır. Muhasebenin giderek artan iş yükü, mali tabloların hızlı bir şekilde hazırlanıp raporlanması ile diğer birçok muhasebe işleminin daha üretken bir şekilde yerine getirilmesi ihtiyacının hissedilmesinin sonucu olarak bilgisayar destekli muhasebeye geçilmiştir. Bilgisayar destekli sistemler, denetçilerin denetim faaliyetlerini daha kolay yapmalarına imkan sağlar iken, kötü niyetli yönetici ve çalışanların kolay bir şekilde hile ve yolsuzluklara başvurmalarının önünü de açmıştır.

Gelişen tüm bu durumlar belli açılardan her ne kadar olumlu yönleri olsa da , belli bazı çıkar grupları açısından durumun kötüye kullanılması söz konusu olmaktadır. Günümüzde bu çıkar gruplarının birçok ahlaki ve insani davranışı bir tarafa bırakıp gerçekleştirmiş olduğu yolsuzlukları ortaya çıkarmak ve suçlarını tespit etmek neredeyse imkansız bir hal almıştır. Bu ekonomik suçları ortaya çıkarmanın tek yolu

ise bu konularda gerekli teknik bilgi ve becerilere sahip uzman kişilerden yardım almaktır. Bunu gerçekleştirecek olanlar ise adli muhasebecilerdir.

Büyük ölçekli şirketlerin uzun vadede yatırımcı güvenini sağlayabilmesinin en önemli yolu şeffaf ve güvenilir finansal tablolara sahip olması ile gerçekleştirebilir. Mali tabloların güvenilirliği ise muhasebe alanında uzman kişiler olan adli muhasebecilerin incelemeleri sonucu ile ortaya konulabilir.

Adli muhasebe geleneksel denetim anlayışının aksine, şüpheli durumu derinlemesine inceler ve arka plandaki görülmeyen durumlarla ilgilenmektedir. Ayrıca günümüz ekonomisinin artan karmaşıklığı ve beyaz yakalıların işlediği suçlardaki artış ile emniyet birimlerinin artan ekonomik suçları ortaya çıkarmada yaşadığı zorluklar, adli muhasebenin ortaya çıkmasında önemli rol oynamıştır.

Özellikle küresel çapta faaliyet gösteren şirketlerde meydana gelebilecek her türlü hile ve yolsuzluk hem dünyanın genelinde hem de yerel de birçok etkiyi beraberinde getirmektedir. Bu durumdan ülke ekonomileri başta olmak üzere dünyanın birçok yerindeki şirket paydaşları , kredi kuruluşları ve diğer birçok ilgili taraf etkilenmektedir. Tüm bu durumların yaşanmasını engelleyebilecek donanımına sahip olan adli muhasebeciler, özellikle gelişmiş olan ülkelerde önemli meslekler arasında görülmektedir.

1.5.Adli Muhasebe Mesleğini Gerektiren Nedenler

Adli muhasebecilik mesleğini gerektiren nedenlerin başında; işletmelerin, devletin, kanun koyucularının ve mahkemelerin bilgi teknolojilerindeki hızlı değişime ayak uydurabilecek, ileri düzeyde yapılan mali hata ve hileleri ortaya çıkaracak uzmanlara olan ihtiyaçlarıdır (Usul ve Toğçuoğlu, 2011:56). Öte yandan dünyanın tek pazar haline gelmesi beraberinde yoğun rekabetleri de getirmiştir. Yaşanan bu yoğun rekabet özellikle borsaya kayıtlı şirketlerin öne geçebilmek için yasadışı uygulamalara başvurmalarına neden olmaktadır. Şirketler çeşitli

manipölasyonlara, hilelere ve yolsuzluklara yönelebilmektedirler (Dağdeviren ve Mirza, 2017: 212). Adli muhasebeci, muhasebe bilgisine ek olarak araştırmacı teknikleri de kullanarak hile ve yolsuzlukları ortaya çıkarabilmektedir. Adli muhasebe ile hilelerin neden yapıldığı değil, hilelerin nasıl yapıldığı ortaya çıkarılır (Pamukçu, 2017: 230).

Bilgi teknolojilerinin hızlı bir şekilde gelişmesi, İşlem hacmi büyük olan işletmelerin her alanı kontrol etmedeki zorluğu, hile ve yolsuzlukların gerçekleştirilmesi için rahat bir zemin hazırlamaktadır. Öte yandan 2001 'li yıllarda meydana gelen şirket skandalları adli muhasebenin önem derecede gerekli olduğunu ortaya koymuştur.

Genel olarak insan ilişkilerinde yaşanabilecek her türlü olumsuzluklar dava konusu edilebilmektedir. Öyle ki ticari hayattaki her türlü uyuşmazlıklarda dava konusu edilebilmektedir. Nitekim dava konusu edilen bazı ticari durumlar vardır ki bunlar uzman desteği olmadan çözümlenememektedir ve bu durum davaların hızlı bir şekilde çözüme kavuşmasını engellemektedir. Bu sebepten dolayı, meydana gelen finansal suçlarla beraber, avukatların ve kolluk kuvvetlerinin ilgili alanlarda eğitim almamaları durumunda bir dava veya soruşturma esnasında muhasebe, iç denetim, kredi yönetimi, organizasyon, planlama, bütçeleme, kayıt tutma, sermaye ve vergi kayıtlarına ilişkin konularda (Çoban, 2013: 11) uzman desteğine ihtiyaç duymaktadırlar.

Giderek daha da karmaşık bir hal alan günümüzün ticari yapısı muhasebeye yönelik olan beklentileri de artırmaktadır. Beklentilerden kasıt muhasebe alanında yetişen bireylerin daha donanımlı ve çözümleyici olmalarıdır. Adli muhasebeye gerek duyulmasının nedenlerinden birisi de, mesleki uzmanlaşma olgusudur (Pamukçu, 2017: 231). Bundan dolayı icra edilen meslek ne olursa olsun ilgili alandaki bireyler uzmanlığın gerektirdiği donanıma sahip olmaları gerekmektedir. Bu yüzden ki gerek mali uyuşmazlıklar olsun gerekse de hile ve yolsuzluklar olsun, bu konularda adli muhasebecilerden toplumun her kesiminden beklentiler bulunmaktadır. Beklentiler ise, ilgili durumun mesleki bilgi ve beceri ile

özömlenmesi, hata ve hilelerin ise mesleki bilginin yanında araştırmacı tekniklerinde kullanılmasıyla nasıl gerçekleştirildiğinin aydınlatılmasıdır.

Adli muhasebe mesleğine niçin gereksinim duyulduğunu şu şekilde sıralamak mümkündür (Bozkurt, 2000 : 56).

- Küreselleşmeyle paralel ticari işlemlerin giderek karmaşıklaşması
- Birey ve kurumların mahkemeye başvurma oranlarının artması
- Bireyler, kurumlar ve devlet arasındaki ilişkilerde sorunların artması
- Gelişen teknolojiyle birlikte hile ve yolsuzlukları önlemenin zorlaşması
- Artan sayıda ve büyük tutarlarda işletme başarısızlıklarının yaşanmasıdır.

Diğer bir çalışmada ise adli muhasebecilik mesleğini gerektiren nedenler şu şekilde sıralanmıştır (Usul ve Topçuoğlu, 2011: 56-62).

- Etik dışı davranışların artması
- Muhasebe alanında verilen eğitimin yetersizliği
- Bilirkişilerin odaklanma noktalarındaki farklılıklar
- Bilirkişi müessesinin yetersizliği
- Hukuk faköltelerinde verilen mali eğitiminin yetersizliği
- Hata ve hilelerin ortaya çıkarılmasındaki güçlüktür.

1.6.Adli Muhasebenin Diğer Disiplinlerle İlişkisi

Adli muhasebe, faaliyetlerinin birçoğunu diğer bilim dallarındaki uygulamalardan faydalananak yerine getiren bir alandır. Adli muhasebe, adli bilim içerisinde yer almaktadır (şahin, 2011: 26). Adli bilim, insanoğlunun doğa kanunlarını hukuk için kullanmasıdır (Crumbley, 1995). Adli bilimlerin genel amacı, bilimsel bilgi, beceri ve gerçeklerin, özellikle mahkeme sürecinde kullanılarak,

medeni hukuk veya ceza hukuku alanında ortaya çıkan hukuki sorunların çözümüne katkı sağlamaktır (Aktaş ve Kuloğlu, 2008: 103).

Adli muhasebe çok yönlü bir alan olduğundan, birçok bilim dalıyla etkileşim halindedir. Bundan dolayı diğer bilim veya bilim dallarından faydalanmak adli muhasebe için bir zorunluluktur (Terzi ve Gülten, 2014: 24). Her ne kadar adli muhasebe için muhasebe ile hukukun birleşimi tanımı yapılsada, adli muhasebe hukukun yanı sıra psikoloji, suç bilimi, istatistik gibi birçok bilim dalından faydalanmaktadır.

Adli muhasebe başlangıçta muhasebe ile ilgili spesifik bir alan olarak düşünülürken, zaman içerisinde gerçekleşen koşullara göre diğer bilim dallarının mesleki tekniklerinden faydalanan bir alan olmuştur. Özellikle son zamanlarda hile ve yolsuzlukların ortaya çıkarılmasında psikoloji, sosyoloji ve diğer benzeri sosyal bilimlerden destek alınmaktadır. Çünkü hile insan davranışı sonucu ortaya çıkar bu da hilekârın ve hilenin profilinin çözümünde bu bilimlere ihtiyacın var olması demektir (Pehlivan, 2010: 22).

Adli muhasebenin yakın ilişkide olduğu bilim veya bilim dalları aşağıdaki şekildedir (Gülten ve Terzi, 2014: 25);

- Geleneksel Muhasebe
- Psikoloji
- Kriminoloji (Suç Bilimi)
- Hukuk
- Grafoloji
- Bağımsız Denetim
- İstatistik

1.6.1.Adli Muhasebenin Geleneksel Muhasebe İle İlişkisi

Muhasebe, işletmelerdeki ekonomik olaylara ait kayıtlama, rapor düzenleme ve düzenlenen raporları yorumlayarak ilgililere mali açıdan yol göstermeye ilişkin usul ve kuralları öğreten ve teknik yönü daha ağır basan bir bilim dalıdır (Örten, 2000: 2). Muhasebenin işlevinin sadece defter tutmak olduğu düşünülmemelidir. Muhasebe günümüzde işletmeler için hayati öneme sahip birçok iktisadi ve mali durumu tespit etmekte ve bunları doğru bir şekilde yorumlayarak, işletmenin gelecekte doğru yönde ilerlemesini sağlamaktadır.

Adli muhasebe, muhasebe biliminin içeriklerinden faydalanan faaliyetlerini gerçekleştirmektedir. Bir adli muhasebecin muhasebe bilgi ve becerilerine sahip olması gerekmektedir. Aksi takdirde olayları çözümlemede ve yorumlamada sorunlar yaşayacaktır. Adli muhasebecinin finansal muhasebe, maliyet muhasebesi, yönetim muhasebesi ve şirketler muhasebesi gibi muhasebe türleri konusunda donanımlı olmalıdır. Böylelikle karşılaştığı durumları bu muhasebe bilgileri ile daha kolay bir şekilde netleştirebilecektir.

Geleneksel muhasebe ile adli muhasebe arasındaki ilişki aşağıdaki gibidir (Bayrak, 2016: 22-23);

- Geleneksel muhasebe ve adli muhasebe aynı muhasebe standartlarına göre işlem yapmaktadır.
- Geleneksel muhasebe ve adli muhasebe aynı mali tablo ilkelerine göre işlem yapmaktadır.
- Geleneksel muhasebe ile adli muhasebe iç ve dış denetim işlemlerini kapsamaktadır.
- Geleneksel muhasebe ile adli muhasebe mahkemeye konu olan davaların kayıtlarını inceleme işlemini kapsamaktadır.
- Geleneksel muhasebe ve adli muhasebe incelemeye konu olan işlemlerin verilerin analizini yapabilmektedir.
- Geleneksel muhasebede ve adli muhasebede kayıt ve analiz sonucunda hazırlanmış olan raporu yazılı olarak mahkemeye sunmaktadır.

- Geleneksel muhasebe bir işletmede sürekli kullanılmaktadır. Son zamanlarda geleneksel muhasebe ile birlikte adli muhasebede işletmelerde sürekli kullanılmaya başlanmıştır.

1.6.2.Adli Muhasebenin Psikoloji İle İlişkisi

Psikoloji, ruh bilimi, ruhiyat anlamına gelmektedir (ww.tdk.gov.tr 16.05.2018). Bir diğer tanımda ise psikoloji, insan davranışlarını ve zihinsel süreçleri ile bunların altında yatan nedenleri inceleyen bilim dalı olarak açıklanmıştır (Develioğlu, 2015: 10). Psikoloji bilimi, adli muhasebecilerin karşılaştıkları durumları anlayabilmeleri için bilgi sahibi olmaları gereken bir alandır. Özellikle günümüzde karşılaşılan hile , yolsuzluk ve suistimallerin ortaya çıkarılması açısından adli muhasebecilerin kişilerin ruh halini ve davranışlarını iyi bir şekilde analiz etmeleri önemlidir. Çünkü gerçekleştirilen durumla ilgili yapılan herhangi bir mülakat yada görüşmede kişilerin olayla ilgili konuşmaları, tutumları durumun çözümlenmesinde etkili olacaktır. Herhangi bir suçu işleyen birisi, işlediği suçtan dolayı vicdanen azda olsa rahatsızlık duyabildiği için buda davranışlarına ve konuşmalarına yansıyacaktır. Adli muhasebecinin de suçlunun gösterdiği belirtileri anlayabilmesi önemlidir. Tüm bunlarda nitekim adli muhasebecinin psikoloji bilimi hakkında bilgi sahibi olmasıyla gerçekleştirilebilir. Fakat bazen görüşme yada mülakat yapılan kişi sadece tek bir belirtiyi göstermeyip çeşitli davranışlarda bulunuyorsa ve adli muhasebeci suçlunun konuşmalarını ve davranışlarını çözümleyemiyorsa, bu durumda bir psikoloji uzmanına başvurması gerekmektedir.

Adli muhasebe özellikle psikolojinin bir alt bölümü olan adli psikoloji ile yakın ilişki içerisindedir. Adli psikoloji, psikoloji biliminde geliştirilen kavram ve kuramların hukuk sistemi ve ceza hukuku sisteminin anlaşılması yönünde kullanılması ile ortaya çıkan bir bilim dalıdır (Sarıca, 2000: 3).

1.6.3.Adli Muhasebenin Kriminoloji İle İlişkisi

Yeni bir bilim dalı olan kriminolojinin Türkçe karşılığı suç bilimidir (www.tdk.gov.tr 17.05.2018). Suç, tarihi çok eski zamanlara dayanan bir davranıştır. Kriminoloji, toplumda işlenen suçların nasıl meydana geldiğini, işlenen suçların neler olduğunu ve bu suçları kimler tarafından ne sıklıkla işlendiğini araştırmaktır (Erkan, 2016: 13). Kriminolojinin amacı, suçların nasıl ortaya çıktığını ve insanları suça iten sebeplerin neler olduğunu belirlemektir.

Kriminoloji biliminde suçlu ve suçsuzları ayırmak için çeşitli teknikler kullanılmakta olup, adli muhasebecilerin bu teknikleri bilmesi gerekmektedir. Çünkü adli muhasebeci bu teknikleri kullanarak suçluyu ortaya çıkarabilecektir. Tüm bunların yanı sıra adli muhasebecinin bir suçun işlenmesindeki nedeni tespit edebilmesi ve ayrıca kişilerin yaptıkları işlerde çıkar elde etmek için ne gibi yolsuzluklara başvurabileceklerini tahmin edebilmesi önemlidir. Örneğin muhasebede kullanılan faturaların kullanılması konusunda iki taraf bulunmaktadır. Birinci taraf faturayı düzenleyendir, ikinci taraf ise bu faturayı kullanandır. Birinci taraf , fatura düzenleyen kişi bu işten gelir elde etmeyi, stokların olması gereken düzeye indirmeyi, kara para aklamayı, hatır veya müşteri elde etmeyi, kredi, leasing gibi finans kuruluşlarını amaçlamış olabilir. Faturayı kullanan kişi ise vergi kaçırmayı çalıştığı şirketten bu yolla menfaat elde etmeyi hırsızlık malı ürünleri aklamayı, stok dengesini sağlamayı, kredi veya finans kuruluşlarını dolandırmak amacı ile bu suçu işlemiş olabilir (Develioğlu, 2015: 12-13). Buna benzer durumlarda , adli muhasebe uzmanı suçun nedenlerini bilirse suçluyu tespit etmesi kolaylaşacaktır. Şüphesiz ki buda adli muhasebecinin kriminoloji alanındaki mesleki bazı teknikleri bilmesi ile mümkündür.

1.6.4.Adli Muhasebenin Hukuk İle İlişkisi

Adli muhasebe, hukuk ile muhasebenin kesiştiği ortak kümededir. muhasebe, bilgi üretim sürecini belli bir hukuk düzeni içinde yerine getirmelidir

(Altıntaş, 2011: 163). Bunun gerçekleştirilebilmesi için, adli muhasebecinin yeterli düzeyde hukuk bilgisine sahip olması gerekmektedir. Bir adli muhasebe uzmanının sadece temel hukuki bilgilere sahip olması yeterli olmayıp, aynı zamanda ceza hukuku , icra hukuku gibi hukukun alt dallarına da hakim olması gerekmektedir. Bunlara ek olarak adli muhasebe biliminin uygulama safhasında özellikle de delil toplama, araştırma sürecinde özel hayatın gizliliği sınırlarının, kanuna aykırı delil toplamama yükümlülüklerinin, uluslararası hukuk normlarının ve sözleşmelerinin de iyi bilinmesi gerekir (Terzi ve Gülten, 2014: 29).

Adli muhasebeci dava konusu olmuş yada henüz dava aşamasına gelmemiş bir hukuki problemi çözebilmek için hukuki süreci iyi bilmesi gerekmektedir. Bunun anlamı adli muhasebecilerin; veri toplama, analiz etme ve raporlama gibi işlemleri yaparken bunları hukuk kurallarına uygun olarak yapmalarının zorunlu olmasıdır (Akal, 2014: 51). Öte yandan günümüzde artan ticari karmaşıklığın bir sonucu olarak muhasebe ile ilgili birçok konuda uyuşmazlıklar yaşanmaktadır ve doğal olarak bu uyuşmazlıklar ile ilgili mahkemelere başvurulmaktadır. Bunların çözümü için de adli muhasebe uzmanlarına başvurulmaktadır. Bir adli muhasebe uzmanının muhasebe ile ilgili hukuki alanda artan bu yoğunluğa cevap verebilmesi için en az muhasebe bilgisi kadar hukuk bilgisine de sahip olması gerekmektedir.

Adli muhasebe uzmanı herhangi bir işletmede hile denetimi için görevlendirilmişse, yapacağı denetimleri hukuka uygun bir şekilde yapmalı ve ulaşabildiği herhangi bir hile yada suistimal varsa bunları pozitif hukukun hile ilgili düzenlemelerinden yararlanarak işlem yapmalıdır. Öte yandan adli muhasebe uzmanları tüm bu süreçlerde işletme ve onun çalışanları hakkında bilgi toplamaktadırlar. Tüm bunları yaparken adli muhasebe uzmanının kanunlara uygun bir şekilde hareket etmesi önemlidir. İşletmenin mahrem bilgilerini kesinlikle ilgisiz taraflarla paylaşmamalıdır. Bu nedenle adli muhasebeciler elde ettikleri bilgileri koruyabilmek adına mahremiyet hukuku konularında da bilgi sahibi olmalıdır (Akal, 2014: 52).

Adli muhasebe uzmanı karşılaştığı olayın niteliğine göre hukukun alt dallarından faydalanmaktadır. Örneğin, adli muhasebeci, vergisel suçlarda vergi hukukundan, iş kanununa aykırı yolsuzluklar da iş hukukundan, borçluların mal kaçırma amacıyla yaptığı finansal hilelerde icra iflas hukukundan yararlanmaktadır (Çabuk ve Yücel, 2012: 33).

1.6.5.Adli Muhasebenin Grafoloji İle İlişkisi

Türkçe’ deki karşılığı ‘yazı bilimidir’ (www.tdk.gov.tr 18.05.2018).

Grafoloji, kişinin yazmış olduğu yazıyı yada kullanmış olduğu imzayı inceleyerek, kişilik özellikleri hakkında sonuçlar çıkaran bir bilimdir. Bu bilime göre insanların sergilemiş oldukları davranışlar yada jest ve mimikler nasıl ki karakter özellikleri konusunda bilgi veriyorsa, el yazılarının da karakter özellikleri konusunda bilgi verdiğini savunmaktadır. Grafoloji her insanın yazısının eşsiz olduğunu ve insanla ilgili her şeyin nasıl ki insana özgü oluyorsa, yazısında insana özgü olduğunu öne sürmektedir. Ayrıca insanın yazılarında kullandığı karakterlerin değişmez olduğunu ve bununda insanların fiziksel ve ruhsal kişiliğini, zeka yapısı gibi kişilik özelliklerini yansıttığını savunmaktadır.

Grafoloji bilimi, özellikle kambiyo senetleri yada çek gibi kıymetli evraklar konusunda adli muhasebe uzmanlarına yardımcı olmaktadır. Herhangi bir kambiyo senedini incelemeye alan bir adli muhasebeci belgenin sahte olduğuna dair şüpheli bir durum gördüğünde grafoloji uzmanlarına başvurabilir. Nihayetinde bu belgenin sahte olup olmadığı grafoloji uzmanınca incelendiğinde ortaya çıkacaktır. Adli muhasebe uzmanları muhasebenin gereği olarak sürekli çeşitli evrak ve belgelerle uğraşmaktadırlar. Ne yazık ki günümüzde evrak sahteciliği karşılaşılan bir durumdur. Evrak sahteciliğinde genellikle imza ve yazılar taklit edilmektedir. Bu durum hem adli muhasebenin hem de grafolojinin alanına girmektedir. Bundan dolayı olayların aydınlatılması açısından grafoloji ve adli muhasebe bilimi sürekli etkileşimde olmalıdırlar.

1.6.6.Adli Muhasebenin Bağımsız Denetim İle İlişkisi

Denetim, ekonomik faaliyet ve olaylara ilişkin olarak ortaya çıkan sonuçları, önceden saptanan amaçlar, ölçütler ve standartlara göre tarafsız bir şekilde analiz etmek ve ölçmek yoluyla kanıtlara dayanarak değerlendirmek ve elde edilen sonuç ve bulguları ilgililere duyurmak amacıyla uygulanan sistematik bir süreçtir (Dönmez, 2008: 3). Adli muhasebe ile denetim arasında birçok konuda ilişki bulunmaktadır. Denetim çalışmaları ile adli muhasebe faaliyetlerinin temelini şüphencilik kavramı oluşturmaktadır (Pamukçu, 2017: 235). Adli muhasebeciler denetçilerin uymak zorunda olduğu tüm ilkelere uymak zorundadırlar. Bir denetçi şirketler tarafından hazırlanan mali tabloları genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre inceler ve incelemesi sonucunda mali tablolarda herhangi bir aykırılık söz konusu ise bunu BDDK, SPK VE KGK gibi kurumlara bildirir ve bunlarla ilgili görüşlerini paylaşır. Adli muhasebeciler ise söz konusu mali tabloları daha şüpheli bir tutumla incelemekte ve görünmeyenlerle ilgilenmektedir. Denetim biliminde yer alan kanıt toplama yöntemleri, araştırma yöntemleri ve denetim teknikleri adli muhasebe çalışmalarında da kullanılmaktadır (Pamukçu, 2017: 235).

Adli muhasebeciler, denetçi ile özel araştırmacının bir kombinasyonu olarak görülmektedirler (Gray, 2008: 115). Adli muhasebeciler ile denetçiler aynı amaçlar için çabalamaktadırlar. Yalnız adli muhasebenin denetim mesleğinden en temel farkı, dava aşamasındaki bir suçun yargı sürecinin bir parçası haline gelmesidir (Dağdeviren ve Mirza, 2017: 211).

Denetim ile adli muhasebenin benzer ve farklı yönlerini aşağıdaki şekilde sıralayabiliriz (Doğan, 2018: 18-19; Pamukçu, 2017: 235-236);

- Muhasebe denetimi ve adli muhasebenin ortak amaçları mali raporlamaların hukuka uygun olarak yapılmasının sağlanmasıdır.
- Muhasebe denetimi çalışmaları ve adli muhasebe faaliyetlerinde, işletme ve ilgili sektörün mevcut durumu, muhasebe kayıt düzeni ve belge türleri, hileli

işlemlerin işletme faaliyetlerini nasıl etkilediği gibi konularda bilgi sahibi olunması gerekir.

- Adli muhasebeyi denetimden ayıran en önemli özellik amaçtaki farklılıktır. Denetim faaliyetlerinde faydalanıcılar için durum saptaması yapılırken, adli muhasebede sorun çözmek için çalışılmaktadır.
- Denetim bir süreç incelemesidir. Adli muhasebe ise, somut bir olayın çözümlenmesine yönelik incelemidir.
- Denetçi, denetim kıstaslarına uygunluk araştırması yapar. Adli muhasebeci ise, taraflardan birinin hak ihlaline uğrayıp uğramadığını saptamaya veya adına hareket ettiği kişi ve kurumların haklarının korunmasını sağlamaya yönelik çalışır.
- Denetim çalışmalarını daha çok temel muhasebe bilgileri ve denetim standartları çerçevesinde yürütür. Adli muhasebeciler ise, bütün bunların yanında, hukuk ve ceza uygulama hükümleri, insan hakları, psikoloji, kriminoloji gibi ilgili diğer bilim dalları ve disiplinlerden de yararlanır.
- Denetçinin müşteri ile olan ilişkisinin sürekli veya uzun süreli olması, müşterisine bağımlı olma riskini taşır. Adli muhasebecinin müşteri ile ilişkisinin belli bir olayla sınırlı olması, onu müşterisi karşısında daha bağımsız kılar.
- Denetçiler, daha çok, denetledikleri kuruluşların genel yapısı ve amacını etkileyen işlemler üzerinde dururlar. İşlemlerin ve belgelerin makul güvence sağlayıp sağlamadığını araştırırlar. Adli muhasebeciler ise, belgelerin gerçekleri yansıtıp yansıtmadığını araştırırlar.

- Muhasebe denetimi çalışmaları genel olarak çalışanların bilgisi dâhilinde yapılırken, adli muhasebe araştırmaları ise çalışanlar araştırmanın amacını ve kapsamını bilmezler.
- Muhasebe denetiminde çalışma planı önceki çalışmaların dikkate alınmasıyla kümülatif bilgilerden yararlanılarak, uzun süreli olarak yapılırken, adli muhasebe araştırmalarında önceden belirlenmiş az sayıdaki bilgi dikkate alınarak çalışma planı oluşturulur ve bu plan çeşitli veriler elde edildikten sonra yeniden şekillendirilir.
- Muhasebe denetiminde işletme yönetiminin beyanlarının en azından bir kısmına güvenirken, adli muhasebe araştırmalarında ise bu beyanların çok azına güvenilir.
- Muhasebe denetiminde kullanılan çalışma kâğıtlarında genel olarak belirli şekil şartları aranmazken, adli muhasebe araştırmalarında kanıt niteliği taşıyan belgeler hukuki kurallara uygun belirli şekil şartları taşırlar.
- Muhasebe denetiminde süreçler, genel kabul görmüş denetim standartlarınca belirlenirken, adli muhasebe araştırmalarındaki süreçleri bilgi, yetenek, eğitim ve tecrübeler belirler.
- Muhasebe denetimi çalışmalarında kişisel düşünceleri destekleyen kanıtlara daha fazla ilgi duyulurken, adli muhasebe araştırmalarında bir savcı gibi tüm kanıtların toplanması ve muhafaza edilmesi yolu tercih edilir.
- Muhasebe denetimindeki bulguların sözlü olarak sunulması nadiren istenirken, adli muhasebe araştırmalarında elde edilen bulguların araştırmanın taraflarına sözlü olarak sunulması istenebilir.

1.6.7.Adli Muhasebenin İstatistik İle İlişkisi

Adli muhasebenin ilgili olduğu bir diğer bilim de istatistiktir. Bir adli muhasebecinin çözümlemek zorunda kaldığı bir olayda istatistiki tablo ve veriler varsa, adli muhasebe uzmanının bunları yorumlayabilmesi için istatistiki bilgilere sahip olması gerekmektedir. İstatistiksel pek çok yasa, kural ve yöntem adli muhasebecilere karşılaştıkları hukuksal problemlerin çözümünde yardımcı, yol gösterici olmaktadır (Terzi ve Gülten, 2014: 30). Bir adli muhasebecinin istatistiki temel kuralları ve analiz tekniklerini çok iyi bilmesi gerekmektedir. Aksi takdirde doğru sonuçlara ulaşmak mümkün olmayacaktır. Örneğin, örneklem hakkında bilgi sahibi olmayan bir adli muhasebe uzmanının hile ve suistimali tam olarak ortaya çıkarması mümkün değildir.

1.7.Adli Muhasebenin Türkiye’deki Mevcut Durumu

Adli muhasebe diğer dünya ülkelerinde olduğu gibi ülkemizde henüz yasal bir çerçeve edinememiştir. Ülkemizde adli muhasebe ile ilgili İstanbul Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası (İSMMMO) tarafından 2009 yılında düzenlenen “Adli Muhasebecilik Sertifika Programı” semineri ile birkaç üniversitenin düzenlemiş olduğu seminer dışında bu konuda herhangi bir ciddi girişim bulunmamaktadır. Gerek dünyada olsun gerekse de ülkemizde olsun mali suçlarda giderek artan bir durum söz konusudur. SPK’nın 2002 ile 2008 yılları arasında yayımlanmış olduğu raporlar göz önüne alındığında, sadece 2008 yılı itibariyle Türk Sermaye Piyasasında her üç günde bir manipülasyon yapıldığı görülmektedir (Terzi ve Atmaca, 2012:35). Tüm bunlarda mahkemelere mali suçlarla ilgili başvuruların artmasına neden olmaktadır. Ülkemizde mali suçlarla ilgili mahkemelere konu olmuş herhangi bir davada, konunun aydınlatılması için bilirkişilik müessesesinden yardım alınmaktadır. Bilirkişilik sistemi mahkeme sürecinde hâkimlere verilen teknik destektir (Özdemir ve Yıldırım, 2017: 101). Bilirkişiler ise, mahkemeler tarafından görevlendirilmiş muhasebe ile denetim meslek mensupları arasından seçilmektedir. Ancak bazen bilirkişilik müessesinin

özümleyemediği durumlar olmaktadır. Buda adaletin geç ulaşmasına ve davaların uzamasına neden olmaktadır. Oysaki adli muhasebe kapsamı geniş olan ve içeriğin de sadece muhasebe bilimini barındırmayan, muhasebeye ek olarak diğer birçok bilim dalından faydalanan, olayları çözümlemede daha etkin olan bir alandır. Bundan dolayı ülkemizde gerek artan muhasebe ile ilgili problemler olsun gerekse de hile ve yolsuzluklardaki artışlar olsun adli muhasebeye olan ihtiyaç kendini hissettirmeye başlamıştır.

Muhasebe ve hukuk arasında bir köprü görevi üstlenen adli muhasebe (abuk ve Yücel, 2012: 68), başta ABD olmak üzere birçok ülkede önem kazanmış ve adli muhasebe mesleği ile ilgili gerekli yasal düzenlemeler yapılmıştır. Ülkemiz gelindiğinde ise adli muhasebeyle ilgili doğrudan bir düzenlemenin olmadığını görmekteyiz. Yalnız 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunun (TTK)’da adli muhasebecilik mesleğinin gelişmesine katkı sağlayacak ‘‘özel denetçi, bağımsız denetçi, işlem denetçisi’’ ibareleri kullanılmıştır. Bu kanun ile hile riski söz konusu olması halinde özel denetçi atanması imkanı doğmuştur (Atmaca ve Terzi, 2012: 38).

TTK ile yapılan özel denetçilik düzenlemesi, adli muhasebecilik mesleğinin gelişiminde katkıda bulunacaktır. Nihayetinde adli muhasebecilik mesleğinin faaliyetleri arasında hile ve yolsuzlukların araştırılması ve saptanması da bulunmaktadır. İleriki zamanlarda ülkemizin adli muhasebecilik mesleğine yönelik atacağı adımlar, bu kanunlara eklemeler yaparak gerçekleştirilebilir. Çünkü kanunda özel denetçi yada bağımsız denetçi için belirtilen faaliyet tanımlarının tümü, adli muhasebenin kapsamı içerisinde yer almaktadır.

Adli muhasebe alanında ülkemizde verilen eğitimin de yetersiz olduğu görülmektedir. Adli muhasebe ile ilgili eğitim müfredatında önemli bir ilerleme sağlanmadan, ülkemizde adli muhasebenin gelişmesi mümkün değildir. Adli muhasebeciliğin meslek olarak kabul edilmesi, meslek mensubunun sertifika sahibi yapılabilmesi için adli muhasebecilik eğitimin dünyadaki örneklerine benzer şekilde verilmesi gerekmektedir (Keleş ve Keleş, 2014: 53). Adli muhasebe eğitiminin lisans ve lisansüstü eğitim seviyelerinde daha çok üniversitelerin çeşitli bölümlerindeki

muhasebe ve finansman anabilim dallarında ve adli muhasebe konularının muhasebe ve finans eğitimi ile birlikte verilmesi (Pehlivan ve Dursun, 2012: 134), adli muhasebenin ülkemizde gelişmesine önemli derecede katkı sunacaktır. Çünkü adli muhasebecilik mesleği için gerekli eğitimler verilmeden, bu mesleği icra edecek kişileri yetiştirmeden bu alanın ülkemizde gelişmesi mümkün değildir.

1.8.Adli Muhasebenin Uygulama Alanları

Günümüzde ekonominin karmaşık bir yapıda olması, çeşitli uyuşmazlıkları ve diğer birçok mali suçu beraberinde getirmektedir. Bazen ticari bir sorun özel hukuk konusu olurken, bazen de ceza hukuku kapsamına giren bir durum ticari yaptırımlar da doğurabilmektedir. Örneğin ticari yaşamla ilgili olmakla birlikte , işletme odaklı hileler gibi hem özel hukukun hem de ceza hukukunun konusu olan ihlaller söz konusudur (Doğan, 2018: 29). Bu sebepten dolayı adli muhasebe gerek özel hukuk alanındaki uyuşmazlıklar olsun gerekse de ceza hukuku kapsamındaki uyuşmazlıklar olsun çoğu alan da etkin bir rol oynamaktadır.

Yaşamın her alanında uyuşmazlıklar yaşanabilmekte ve bu uyuşmazlıklarda mahkemelere intikal etmektedir. Mahkemelere intikal etmiş olan konular olsun yada henüz dava konusu olmamış bir sorun olsun, birçok konuda adli muhasebecilerden özel ve teknik bilgi desteği alınmaktadır. Aşağıda adli muhasebenin faaliyet gösterebileceği alanlar açıklanmıştır (Pazarçeviren, 2005: 11-12; Doğan, 2018: 29-34).

- 1- Yöneticiler ve Ortaklar Arasındaki Uyuşmazlıklar:** Genellikle yönetici ortakların bir kısım işlem ve kurallarının diğer hissedarlarca uygun bulunmamasından kaynaklanan uyuşmazlıklar bu grupta yer almaktadır. Yönetici ortakların onayladıkları finansal tabloların gerçeği yansıtmadığı ve dağıtım kararlaştırılan kar tutarının ana sözleşmeye uygun olmadığı yolundaki iddialar bu tür uyuşmazlıkların tipik örneklerindendir. Bu tür anlaşmazlıkların olduğu olaylarda, anlaşmazlığın mali tarafını belirlemek

için, genelde birden çok yılın muhasebe kayıtlarının incelenmesi söz konusudur (Akyel, 2009: 77). Buna göre adli muhasebeci, taraflardan biri tarafından ya da mahkeme aşamasındaysa mahkeme tarafından konunun açıklayıcı bilgiye ulaşması amacıyla görevlendirilebilir (Özkoç, 2005: 75). Bu gibi davalar uzun yıllardan sonra elde edilen muhasebe kayıtlarının ve dava konusunun (kar-zarar talebi) detaylı analizini içerir.

2- Boşanmalarla İlgili Mali Uyuşmazlıklar: Boşanan çiftlerin kendi aralarında anlaşamadıkları durumlarda, adli muhasebeciler her iki tarafın mallarının gerçek değerini saptayabilmektedir. Bu tür konularda genellikle karşı tarafın varlıklarını olduğundan daha düşük tutarlı göstermesi yada borçlarını yüksek göstermesi de karşılaşılan durumlardandır (Atmaca ve Terzi, 2012: 17-18). Bu tür konularda ya çiftler kendi aralarında yada mahkeme adli muhasebeci görevlendirebilmektedir.

3- Sigorta İşlemleri: Sigorta poliçeleri içerik ve şartlarına göre önemli ölçüde değişiklik gösterebilir (Altınsoy, 2011: 103). Bunların iyi bir şekilde yorumlanması ve doğru kararların verilmesi oldukça zordur. Burada adli muhasebecinin görevi, söz konusu durumun ve kayıplara ilişkin uygun hesaplama metodunun incelenmesi amacıyla poliçenin detaylı bir analizini yapmaktır (Akyel, 2009: 80).

4- Şahsi Yaralanma İddaları /Motorlu Taşıt Kazaları: Kazalar, iş kazaları, can veya mala karşı yapılan tecavüzler, öldürmeler, yaralanmalar veya ihmaller sonucu oluşabilecek zararların tazmininde, hakkaniyete uygun, gerçekçi hesaplamaların yapılması için adli muhasebeciler görevlendirilebilmektedir. Adli muhasebeci bu görevleri yerine getirirken sahip olduğu teknik bilgileri kullanarak hareket etmelidir. Ayrıca adli muhasebeci yapacağı değerlendirme ve ölçümleri ilgili kanun ve mevzuatlar çerçevesinde yapmalıdır.

5- Yönetim/Çalışan Hile Soruşturmaları: Bu çalışmalar daha çok hilenin varlığı, doğası ve boyutuna ilişkin saptamalar yapmaya yönelik prosedürler ve suçlunun tanımlanmasıyla ilgilidir. Bu da personelle yapılacak mülakatları ve belgelere dayanan kanıtların detaylı incelenmesini gerektirir. Adli muhasebeci yapacağı araştırmalar sonucu, eğer herhangi kanunsuz bir duruma rastlarsa yada şüphelenirse bunu ilgili birimlere ve makamlara iletmek durumundadır.

6- İşletmelerin Mali Kayıplarına İlişkin Davalar: Burada adli muhasebecilerin, sözleşme uyuşmazlıkları-ihlalleri, işletmelerle ilgili birleşme veya ayrılma davaları, iflas davaları, işletme değerlemeleri, inşaatla ilişkin iddialar, istimlak, ürün sorumluluğu veya marka ve patent hakkının yetkisiz kullanımı ile ilgili kayıplarla ilişkin sorumluluklar üstlenmesi söz konusu olmaktadır.

7- Mesleki İhmal: Bu tür durumlarda adli muhasebeci olaya iki şekilde yaklaşabilir.

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

b- Kayıpların Hesaplanması açısından

Yukarıdaki her iki durum da incelemeler farklılaşabilmektedir. Çünkü eğer davalı olan bir muhasebeci ise yani meydana gelen görevi kötüye kullanma suçunu fiili olarak gerçekleştiren muhasebeci ise, adli muhasebeci olayı yukardaki her iki yönüyle değerlendirmelidir. Aksi takdirde olayı gerçekleştiren bir muhasebeci değil de başka bir meslek mensubuysa, adli muhasebeci sorunu sadece kayıpların hesaplanması şeklinde ele alacaktır.

8- Arabuluculuk ve Tahkim : Hukuki konulara ve uygulama usullerine olan yakınlıkları ve yatkınlıkları dolayısıyla adli muhasebeciler özel eğitim almak suretiyle arabuluculuk ve hakemlik yapabilirler. Bunun bir sonucu olarak adli

muhasebeciler tarafından Alternatif Karar Mekanizması (Alternative Dispute Resolution-ADR) servisi kurulmuştur. ADR servisi: hem arabuluculuk hem de tahkim hizmetlerini içerir, bireyler ve şirketlere en uygun zaman zarfında, en az kesinti ile uyuşmazlığın çözülmesi için yardımda bulunacak şekilde düzenlenmiştir (Akyel, 2009: 83).

9- Şirket Değerlemeleri: Şirketlerin veya belirli oranlarda paylarının satışında, devir ve birleşmelerde, miras konusu olmaları halinde ilgili tarafların paylarının belirlenmesinde, hisse devirlerinde, iflas halinde şirketlerin veya paylarının değerinin saptanması işlemleri karmaşık ve özel bilgi gerektiren işlemler olup, adli muhasebecilerin özellikli konularındandır.

10- Karapara İşlemleri Olarak Adlandırılan Ticari Faaliyetler ve Para Trafığı: Ulusal ve uluslararası düzenlemelerle yasaklanan ticari faaliyetler ve bunlara ilişkin nakit akışları, konunun doğası gereği, son derece karmaşık ve örtülü işlemlerden oluşmaktadır. Bu tür olayların ortaya çıkarılması ve kanıtlanması, ticari olaylara hakimiyet, üst düzeyde muhasebe bilgisi ve deneyimi gerektirir. Adli muhasebe mesleğinin donanımına bakıldığında zaman, bu tür olayların bu mesleğin kapsamında olduğunu söyleyebiliriz.

11- Muhasebe Hileleri, Sahte Belge Düzenlenmesi, Belgelerde Tahrifat: Muhasebe kayıtlarına kasti müdahaleler yapmak, muhasebe belgelerinde kendi çıkarları için değişiklikler yapmak ve sahte belgeler düzenlemek sıkça karşılaşılan hile ve yolsuzluklardandır. Uydurma borç hesapları açmak, gerçek dışı mal alım kayıtları, naylon fatura düzenlemek gibi yasadışı işlemler tipik örneklerdendir. Bir adli muhasebecinin görevi bu hile ve yolsuzlukları tespit edip, sorumluları ortaya çıkarmaktır.

12- E-Ticaret Hileleri: Günümüzde internet üzerinden yapılan ticari işlemler giderek artmaktadır. Birçok alanda görülen hile ve yolsuzluklar bu alanda da görülmektedir. Bu alanda karşılaşılan hile ve yolsuzluklar, ya müşterinin gelen ürünü bilerek yada isteyerek tahrip etmesi yada başka bir zarar vermesi

sonucu malın iadesini istemesidir yada satıcının istenilenin dışında farklı mal göndermesi şeklinde olmaktadır. Adli muhasebenin görevi bu tür sorunları ortaya çıkarmaktır.

13- Kredi Kartı Yolsuzlukları: Günümüzde ticari işlemlerin çoğunda kredi kartları kullanılmakta olup bu konuda da yolsuzluklara başvurulmaktadır. Bankaların ve müşterilerinin kredi kartı yolsuzluklarından kaynaklanan uyuşmazlıklarda, haksız işlemlerin tutarının belirlenmesi, zararların hesaplanması gibi konular adli muhasebecilerin yeni faaliyet konuları arasında yer almaktadır.

1.9.Adli Muhasebe Sürecinin Aşamaları

Adli muhasebe faaliyetleri kapsamındaki işlemler farklılık göstermektedir. Bu durum ise, adli muhasebe işleminin davanın konusuna, karmaşıklığına ve kanıtların yeterliliğine göre değişiklik göstermesine neden olmaktadır (Yücel, 2011: 74). Nitekim literatüre bakıldığı zaman genel kabul görmüş bir adli muhasebe işlem süreci bulunmamaktadır. Ancak her alanda olduğu gibi adli muhasebe alanında da izlenen bazı aşamalar bulunmaktadır. Bu aşamalara aşağıda yer verilmiştir (Yücel, 2011: 74-80; www.forensicaccounting.com erişim: 23.05.2018)

1.9.1.Adli Muhasebecinin Belirlenmesi

İşletmelerde adli muhasebeye ihtiyaç duyulacak bir sorun yaşandığı zaman, ilgilenilmesi gereken ilk konu bir adli muhasebecinin seçilmesidir. Seçilecek olan adli muhasebecinin geçmiş iş deneyimlerine bakılmalıdır. Çünkü her adli muhasebeci aynı bilgi ve becerilere sahip değildir. Adli muhasebecinin belirlenmesi aşamasında, seçilecek olan adli muhasebecinin ilgili konunun uzmanı olmasına dikkat edilmelidir.

Dikkat edilecek diğerk bir konu ise seçilecek olan adli muhasebecinin geçmişine yöneliktir. Adli muhasebecinin deneyimli olması, geçmişte ilgilendiğı işlemlerde ne kadar başarılı olduğı önemlidir. Öte yandan görüşülen adli muhasebecinin alacağı ücret de önemlidir. Genel olarak araştırıldığında ilgili işlemle ilgili piyasadaki adli muhasebecilerin ne kadar ücrete bu hizmeti verdiği araştırılmalıdır. Bunların yanı sıra bir adli muhasebecinin güvenilir olup olmadığı da araştırılmalıdır. Çünkü seçilecek adli muhasebeci sonraki zamanlarda işletmenin gizli kalması gereken bilgilerini açığa çıkarabilir. Tüm bunlar adli muhasebecinin belirlenmesi aşamasında dikkat edilmesi gereken hususlardandır.

1.9.2.Müşteri İle Görüşme

Adli muhasebecinin seçilmesinden sonra dava ile ilgili çalışmalara başlamadan önce müşteri ile görüşme yapması, müşterinin beklentilerinin ve taleplerinin anlaşılması açısından büyük önem taşımaktadır. Bu aşamada müşteri ile adli muhasebecinin birbirilerinden karşılıklı beklentileri açıkça belirtmeleri gerekmektedir. Mevcut durumun, olayın içindeki aktörlerin, ve sorunların açık bir şekilde belirtilmesi gerekmektedir.

Adli muhasebecinin görüşmeler sırasında şirketle ilgili edindiğı bilgileri başkalarıyla paylaşmaması ve adli muhasebecinin mesleki bağımsızlığının ve tarafsızlığının zarar görmemesi için sürekli müşteri ile yakın ilişkide olmaması gerekmektedir.

1.9.3.Anlaşmazlıkların Tespit Edilmesi

Davayla ilgili olan taraflar ortaya çıktıktan sonra, ilk olarak yapılacak şey, taraflar arasındaki uyuşmazlığı tespit etmektir. Bir davada iki taraf bulunmaktadır. Bunlarda birincisi müşteri ile dava vekili, ikincisi ise karşı taraf ile dava vekilidir.

Bunların dışında olaya doğrudan yada dolaylı bir şekilde müdahil olan üçüncü bir tarafın da olması da muhtemeldir. Taraflar arasındaki uyuşmazlıkların hızlı bir şekilde belirlenmesi, işletmeyi ek maliyetlerden kurtaracaktır. Aksi bir durumda işletme yüksek maliyetlerle karşı karşıya kalabilmektedir.

1.9.4.Öncül (Başlangıç) Araştırması

Adli muhasebecinin üstlenmiş olduğu sorun ile ilgili önceden bir ön araştırma yapması, ileride sürecin daha etkin bir şekilde yürütmesine yardımcı olacaktır. Yapılan bu araştırma ile suç teşkil eden unsurlar daha net anlaşılmakta ve daha sonra oluşturulacak planların hazırlanması kolaylaşmaktadır.

Bu aşamada adli muhasebeci elde ettiği belge ve kayıtları, detayına girmeden ve herhangi bir yorum yapmadan hızlıca gözden geçirmektedir. Böylece dava ile ilgili ekonomik, mesleki ve diğer tüm etkenler değerlendirilmekte ve araştırmanın kapsamı ve sınırları en başta belirlenebilmektedir.

1.9.5.Bir Eylem Planı Hazırlanması

Bu plan müşteri ile görüşerek ve öncül araştırmayı yaparak elde edilen verilerin, hedeflerin ve hedeflere ulaşmak için yararlanılacak metodolojinin en iyi şekilde kullanımını sağlar. Ayrıca eylem planı, araştırma süreci boyunca adli muhasebecinin gerçekleştireceği tüm faaliyetlerinin kağıt üzerine dökülmüş halidir. Standart bir adli muhasebeci eylem planında aşağıdaki hususlar yer almaktadır:

- Sözleşmeye konu olan hususlar
- Sözleşmeye yön veren özel durumlara ilişkin ayrıntılı açıklamalar
- Mahkeme, Kanunlar, Düzenlemeler ve anlaşmalar gibi davanın kapsamına giren bütün unsurlara ilişkin ayrıntılı açıklamalar

- Davanın sınırları ve hakkında bilgi ve kanıt elde edilemeyen hususlar
- Adli muhasebe çalışmanın yürütülmesi için gerekli kaynaklar
- Geliştirilen hipotezler ve uygulanacak teknikler
- Adli muhasebe sürecinde yer alacak adli muhasebe takımı ve görev dağılımları
- Zaman Planlaması

1.9.6.Doğru Kanıtların Elde Edilmesi

Adli muhasebeci bu aşamada davanın çözümüne yönelik olarak hangi tür kanıtlara ihtiyaç duyduğunu belirlemektedir. Davanın niteliğini temel almak kaydıyla, dökümanların tespiti, sayısal veriler, aktifler, kişi veya kurum ve olayın gerçekleştiğine dair kanıt veya bilirkişi raporlarının incelenmesi bu aşamada yer almaktadır. Adli muhasebecinin bu aşamada elde edeceği kanıtlar , geleneksel muhasebe sisteminden elde edilen kanıtlardan farklı olarak, daha derinlemesine incelemeler yapılarak elde edilen kanıtlardır. Bu kanıtlar aşağıdaki gibidir;

- Araştırmalar ve raporlar
- Muhasebe ve banka kayıtları
- Dilekçe vb. yasal kanıtlar
- Anlaşma Mektubu ve diğer yazışmalar
- Çizelgeler ve Hesaplamalar
- Görüşme, Tartışma ve Toplantılara ilişkin yazılı belge veya notlar
- İşletme prosedür ve uygulamalarına ilişkin kayıt ve belgeler

Adli muhasebecinin mahkemeye sunacağı kanıtlar inandırıcı ve orijinal olmalıdır. Bundan dolayı, adli muhasebeci kanıt toplama aşamasında doğru ve etkili olabilecek kanıtları toplamalıdır.

1.9.7.Analiz

Uzun süreli bir araştırmanın sonucunda her şeyin açığa kavuştuğu süreçtir. Adli muhasebeci tüm süreç boyunca elde ettiği soyut veya somut delilleri incelemiştir ve bunların sonucunda olayı çözümllemiştir. Bu süreçte gerçekler sistematik bir biçimde ortaya çıkarıldıktan sonra bu gerçeklerin işletmede yarattığı ekonomik zararların boyutları tespit edilmektedir.

- Ekonomik kayıpların hesaplanması
- Sayıca fazla olan işlemlerin özetlenmesi
- Varlıkların takip edilmesi
- İskonto oranlarından faydalanılarak bugünkü değerlerin hesaplanması
- Analizin grafik ve tablolarla açıklanması

1.9.8.Nihai Raporun Hazırlanması

Çalışmanın son aşamasıdır. Bu aşamada adli muhasebeci süreç boyunca elde ettiği tüm bulgulara ve değerlendirmelere ilişkin ayrıntılı ve anlaşılabilir bir rapor hazırlamaktadır. Rapor; görevin niteliğine, araştırmanın kapsamına, uygulanacak yaklaşıma; kapsamın, bulguların veya fikirlerin limitlerine (sınırlarına) göre çeşitli bölümlere ayrılarak hazırlanmaktadır. Raporun mahkeme sürecinde etkili olabilmesi için, raporda yer alan bulguların ve değerlendirmelerin tablo ve çizelgelerle desteklenmesi gerekmektedir. Standart bir adli muhasebe raporu aşağıdaki bölümlerden oluşmaktadır.

- Raporun Başlığı
- Müşterinin adı ve iletişim bilgileri
- Yönetici Özeti
- Sözleşmenin koşulları ve dayanakları
- Yapılan Ödemeler ve Nakit olarak Yatırılan Para

- Dava Konusu Olay
- Yapılan analiz ve testler
- Bulgular ve değerlendirme
- Ekler

1.10.Adli Muhasebeyle İlgili Kuruluşlar

Adli muhasebe mesleğinin gelişmesinde ve örgütlenmesinde, dünyanın birçok yerindeki kuruluşlar öncülük etmişlerdir. Çalışmamızın bu bölümünde adli muhasebeyle ilgili olan kuruluşları ele alacağız.

1.10.1.Sertifikalı Hile Araştırmacıları Birliği (Association of Certified Fraud Examiners – ACFE)

1988 yılında kurulan ACFE, dünyanın en büyük hile ve yolsuzlukla mücadele kuruluşudur ve aynı zamanda , hile ve yolsuzluklarla mücadele konusunda eğitim veren kuruluşlar arasında ilk sırada yer almaktadır. ACFE, bugün yaklaşık 85.000 üyesi ile iş dünyasındaki hileleri ve yolsuzlukları azaltmak ve profesyonel anlamda dürüstlük ve kamuoyunun güvenini sağlamaya yönelik faaliyetlerini sürdürmektedir (<http://www.acfe.com/about-the-acfe.aspx>, Erişim:23.05.2018). ACFE“ nin amacı, tüm dünyada yaşanan hileli eylemlerin ve beyaz yakalı suçlarının etkilerini en aza indirmek ve hilelerin tespiti, önlenmesi konusunda üyelerini desteklemektir (Altınsoy, 2011: 122).

ACFE kendisine üye olan kişilerden , Sertifikalı Hile Araştırmacıları (CFE – Certified Fraud Examiner) ehliyetine sahip olmaları istenmektedir. Bu ehliyete sahip kişi, hile ve yolsuzlukları tespit etme konusunda belli bir uzmanlığa sahip olduğunu göstermektedir. CFE ehliyetine sahip olmak için, ACFE’ nin belirtmiş olduğu

kriterleri yerine getirmiş olmak ve ayrıca ACFE' nin yapmış olduğu sınavı başarılı bir şekilde tamamlamaları gerekmektedir.

1.10.2.Amerika Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (American Institute of Certified Public Accountants - AICPA)

Amerika Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA) 1887 yılında Sertifikalı Kamu Muhasebecileri (Certified Public Accountant-CPA) ulusal birliği olarak kurulmuştur. İlk aşamada sadece sertifikalı kamu muhasebecilerinin katılabildiği bir organizasyon iken daha sonra diğer muhasebe organizasyonlarıyla bir araya gelerek yeni bir yapılanma oluşturuldu. Bugün AICPA' nın dünya genelinde 431.000 den fazla üyesi bulunmaktadır (<https://www.aicpa.org/about.html>, Erişim:24.05.2018). Günümüzde AICPA' nın iş dünyasından, eğitimden, muhasebecilerden olmak üzere birçok alanda üyeleri bulunmaktadır. Bunların yanı sıra enstitü öğrencilere ve sertifikalı kamu muhasebecisi adaylarına mesleğe başarılı bir şekilde adım atmaları için bilgi ve çeşitli kaynaklar, araçlar da sağlamak ve onlara rehberlik etmektedir (<https://www.aicpa.org/becomeacpa.html>, Erişim: 24.05.2018).

AICPA bünyesindeki üyeleri eğitmekte ve özel sektör için yol gösterici denetim standartları hazırlamaktadır. Ayrıca kuruluş, sertifikalı kamu muhasebecilerine yönelik adli muhasebe sertifika sınavları hazırlamakta ve sınavları başarıyla tamamlayan katılımcılara Sertifikalı Mali Suç Bilimcisi (CFF) ve Yetkili Değerleme Uzmanı (ABV) sertifikaları vermektedir. Mesleğe ilişkin uyulması gereken kurallar ve etik standartları da bu kurum tarafından düzenlenmektedir (<https://www.aicpa.org/about/missionandhistory.html> ,erişim:24.05.2018).

AICPA' nın misyonu, üyelerinin profesyonel bir tutum içinde kamunun özellikle işveren ve müşterilerin yarar sağlaması amacıyla verecekleri nitelikli hizmetler için liderlik, kaynak ve bilgi sağlamaktır (Altınsoy, 2011: 125). Organizasyon bu misyonunu gerçekleştirmek için Sertifikalı Kamu Muhasebecileri (CFA) ile

çalışmakta ve faaliyetlerini bunun üzerine yoğunlaştırmaktadır. CFA, halen günümüzde bile geçerliliğini koruyan ve muhasebeciler açısından profesyonelliğin ifadesi olan, üst düzey bir sertifikadır.

1.10.3.Adli Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Topluluğu (Forensic CPA Society – FCPAS)

FCPAS, 15 Temmuz 2005 yılında kurulmuş olan bir topluluktur. Topluluğun amacı, adli muhasebecilik alanındaki seçkinliği ya da kamuoyu gözünde adli muhasebeci olarak çalışan meslek mensuplarının seçkinliğini korumak ve ilerletmektir (<http://www.acfe.com/details-of-exam.aspx>, Erişim:24.05.2018). Topluluk bu amaç ışığında Serbest Muhasebeci (Chartered Accountant-CA) ve Sertifikalı Kamu Muhasebecilerine (Certified Public Accountant-CPA), Sertifikalı Kamu Adli Muhasebecisi (Forensic Certified Public Accountant-FCPA) unvanlı bir sertifika vermektedir (Çoban, 2013: 44-45).

1.10.4.Ulusal Adli Muhasebeciler Birliği (National Association of Forensic Accounting- NAFA)

1991 yılında kurulan NAFA, varlıklar, kayıplar ve kazalar ile ilgili sigorta endüstrisi ile çalışan ilk adli muhasebe birliğidir (http://www.nafanet.com/index_files/history.html, Erişim: 25.05.2018). Bundan dolayı kurum, üyelerine adli hizmetlerini sigorta şirketlerine pazarlarken destek olmaktadır (Terzi ve Atmaca, 2012: 35).

Ulusal Adli Muhasebeciler Birliği (NAFA), adli muhasebeci olmaya gönüllü kişilere, adli muhasebe alanı ile ilgili eğitimler vermektedir ve bu eğitim sonunda başarılı olan katılımcılara adli muhasebeci (FA) sertifikası verilmektedir.

1.10.5.Amerikan Hile Denetçileri Okulu Enstitüsü (American Collage of Forensic Examiners Institue-ACFEI)

ACFEI, başta adli muhasebe olmak üzere dünyadaki bütün adli bilimlerle ilgili destek sağlamaktadır. Bu organizasyon vermiş olduğu ileri düzey eğitimlerle , adli bilimlerle ilgili mesleklerin gelişmesine katkı sağlamıştır. Amerikan Hile Denetçileri Okulu Enstitüsü muhasebe meslek mensuplarına yönelik Sertifikalı Adli Danışman (Certified Forensic Consultant-CFC) ve Sertifikalı Adli Muhasebeci (Certified Forensic Accountant,-Cr.FA) sertifikaları vermektedir (Çoban, 2013: 45).

1.10.6.Kanada Ruhsatlı Muhasebeciler Birliği (The Canadian Institute of Chartered Accountants – CICA)

Kanada ‘da bulunan bu topluluk 1902 yılında tüzel bir kimlikle kurulmuştur. CICA, Kanada‘daki muhasebe meslek mensuplarını desteklemek için kurulmuş bir topluluktur. Ayrıca kuruluşun amacı, iş dünyası, sivil toplum kuruluşları ve devlet için sigorta, finans, denetim ve muhasebe alanlarında standartlar oluşturmak, her düzeydeki katılımcılar için eğitim programları geliştirmek ve düzenlemek, her seviyedeki üyeleri için profesyonel bilgi kaynağı sağlamak, fikri hakları araştırmak ve geliştirmek, risk yönetimi ve yönetim alanında kılavuzlar oluşturmak yayımlamak, ulusal ve uluslararası üst düzey paydaşlar ile ilişkiler geliştirmektir (Altınsoy, 2011: 129).

CICA, hem mülakatlar, teftişler ve yayınlar yoluyla hem de meslek dışında üniversiteler ve hükümetlerle bağlantıları sayesinde profesyonel muhasebe hakkındaki bilginin kontrolünü egemenliği altına almaktadır. Bu durum CICA’yi üyelik kural ve stratejilerinin güçlü bir sponsoru ve koruyucusu haline getirmiştir (Terzi ve Atmaca, 2012: 34).

1.11.Adli Muhasebeye İhtiyaç Duyanlar

Ticari faaliyetlerin gün geçtikçe karmaşık bir hale gelmesi, kötü niyetli kimselerin hile ve yolsuzluklara başvurusu gibi birçok nedenden dolayı adli muhasebeye olan ihtiyaç artmıştır. Özellikle adli muhasebecilerin esas olarak geniş bir muhasebe bilgisine sahip olması ve muhasebe bilgisinin yanı sıra diğer birçok bilim dalı konusunda donanımlı olması, çoğu soruna kolay bir şekilde çözüm getirmesine olanak sağlamaktadır. Adli muhasebeciler çözümler üretirken, gerek ticaretin içindeki taraflara olsun gerekse de diğer alanlardaki taraflara olsun, çoğu kişi ve kuruluşa destek sağlamaktadır. Çalışmanın bu bölümünde muhasebeye ihtiyaç duyan taraflar ele alınacaktır.

1.11.1.Hakim, Savcı ve Avukatlar

Hakim , savcı ve avukatlar dahil bu gruptaki çoğu meslek mensubu, bunlar sadece hukuk uzmanı olup, muhasebe uzmanı değildir ve bu yüzden hukuk alanındaki meslek mensupları, muhasebe ile ilgili bir problemi net bir şekilde çözümleyemeyebilirler (Hao, 2010: 185). Ülkemizde avukatların, savcılarının ve hakimlerin, özellikle vergi ve muhasebe gibi mevzuatın sık değiştiği ve karmaşık bir yapıya sahip olan, ekonomik ve mali konularda gerekli ve yeteri kadar bilgiye sahip olmadıkları, vergi ve muhasebe kayıtlarına veya mali tablolara bakarak analiz ve yorumlar yapamadıkları, bilinen bir gerçektir (Terzi ve Gülten, 2014: 5). Bu yüzden adli muhasebeciler yukarda sayılan konularla ilgili davalarda, hukuk alanındaki meslek mensuplarına yardımcı olmaktadır.

Adli muhasebeciler davaya hazırlık aşamasında avukatlara yardım etmekte ve yaptıkları araştırmalar sonucu elde ettiği bilgileri avukatlarla paylaşarak ve avukatlara anlaşılır bir dille anlatarak, avukatların muhasebe ile ilgili davalarda daha etkin olmasını sağlamaktadırlar. Avukatlar aşağıda belirtilen nedenlerden dolayı adli muhasebeye ihtiyaç duymaktadırlar (Terzi ve Gülten, 2014: 22).

- Karşı tarafın savunmasını çürütecek, boşluklarını ortaya çıkartabilecek delil, bilgi ve bulguları elde etme isteği,
- Kendi savunmasını oluşturacak, müvekkilinin masum olduğunu ispatlayacak delil, bilgi ve analizlere ulaşma isteği,
- Müvekkilinin masum çıkmasının olası olmadığı durumlarda alacağı cezayı en aza indirecek delil, bilgi ve belgelere sahip olma isteği,
- Olayla ilgili savunmasını oluşturması esnasında muhasebesel yönü fazla olan kısımları anlama isteği,

Adli muhasebeciler dava aşamasına gelmiş bir konunun mahkemece iyi bir şekilde anlaşılıp karara bağlanmasında önemli bir rol üstlenmektedir. Savcı ve hakimlerin mahkemeye intikal etmiş olan muhasebe ile ilgili bir konunun çözümlenmesinde adli muhasebecilerden uzman tanık olarak görev almalarını isteyebilmektedirler. Adli muhasebeciler dava ile ilgili gerekli araştırmalarını yapmakta ve araştırmaları sonucunda elde ettiği sonuçları ve delilleri mahkeme heyetine sunmaktadır. Mahkemeler tarafından muhasebe ile ilgili konularda adli muhasebecilere başvurulması, davanın hızlı bir şekilde sonuçlanmasını sağlamaktadır. Mahkemeler çeşitli uyuşmazlıklarda adli muhasebeye başvurabilmektedir. Genel olarak aşağıdaki sebeplerden dolayı adli muhasebeye başvurumaktadırlar (Terzi ve Gülten, 2014: 23).

- Dava konusu olayın muhasebe boyutunun tüm yönleriyle aydınlatılması esnasında,
- Tarafların ileri sürdüğü muhasebe ile ilgili iddiaların hangisinin doğru olduğunu tespit etmekte,
- Uzman tanıklık hizmetleri kapsamında mahkemeler adli muhasebeciye sorular sormaktadır

1.11.2.Kolluk Kuvvetleri

Kolluk kuvvetleri muhasebesel analizlerin derinleşmesinin gerektiği noktalarda adli muhasebeden yararlanmak zorundadırlar (www.adli-muhasebe.com)

erişim 26.05.2018). Adli muhasebeci kolluk kuvvetlerine, kara para aklama, varlıkların kötüye kullanımı, vergi hileleri, rüşvet, sigorta hileleri ve sözleşme ihlalleri konularında araştırma ve suçluların ortaya çıkarılması hizmetlerini vermektedir (Pamukçu, 2017: 238).

Adli muhasebeci polis veya diğer kolluk kuvvetleri adına finansal tabloları ve muhasebesel konuları inceleyerek soruşturma yaptığı için hazırlamış olduğu rapor profesyonel ve öz bir şekilde delil sunma amacıyla hazırlanmış olmalıdır (Ciğer ve Topsakal, 2015: 74). Kolluk kuvvetleri aşağıdaki sebeplerden ötürü adli muhasebeye ihtiyaç duyabilirler (Terzi ve Gülten, 2014: 22).

- Polis Akademileri veya okullarında yeteri derecede muhasebe veya adli muhasebe dersleri görmediklerinden, sürekli değışen ve karmaşık bir yapıya sahip olan mevzuat yüzünden çözümleyemedikleri olaylarla ilgili üst düzey muhasebesel analize sahip olma isteğı,
- Polis kuvvetleri bir mali olayda kimin suçlu olduğunu veya kimlerin hangi mali kazanç veya kayıplara maruz olduğunu tespit etmek için adli muhasebecilere başvurabilirler.
- Polis kuvvetleri araştırma konusu ile ilgili olması muhtemel muhasebe hile ve yolsuzluklarının tespit edilmesini isteyebilirler.

1.11.3.Sigorta şirketleri

Sigorta şirketleri, sigorta poliçelerinin hazırlanmasında yada uygulanmasında ortaya çıkabilecek herhangi bir teknik destek için adli muhasebecilere başvurabilmektedir yada meydana gelen herhangi bir kazada ölüm yada yaralanma varsa ve bundan dolayı bir uyuşmazlık söz konusu ise, adli muhasebecilerden uygun tazminat tutarlarının belirlenmesi için detaylı bir şekilde poliçenin analizi istenmektedir. Genel olarak sigorta şirketleri aşağıdaki sebeplerden dolayı adli muhasebeyi talep etmektedirler (Terzi ve Gülten , 2014: 22).

- Sigorta şirketi aleyhine yapılan mali nitelikteki dolandırıcılık olaylarını aydınlatmak amacıyla,
- Sigorta ödemelerinde gerçekleşen zararın mali kazanç ve kayıpların sağlıklı bir tespitinin yapılması amacıyla,
- Bilanço, gelir tablosu veya diğeri mali tabloların tümünün veya belli hesap kalemlerinin gerçekliğinin araştırılmasının gerektiğı durumlarda,

1.11.4.Muhasebe ile Uğraşanlar

Muhasebe mesleğinde yeni bir açılım getiren adli muhasebe, sayıların belgelerin arkasında yatan gerçeklerin ortaya çıkarılmasında değişik yöntem ve teknikler kullanmaktadır. Muhasebe ile uğraşanlar bu muhasebe kayıtlarında sayı ve olayların gerçek boyutunun aydınlatılması için adli muhasebeye ihtiyaç duyarlar (www.adli-muhasebe.com, Erişim :26.05.2018)

1.11.5.İç ve Dış Denetimle Uğraşanlar

Denetim mesleğı içinde yeni bir alan olarak kabul edilen adli muhasebe mali tabloların doğruluğunun tespitinin ötesinde şüpheli bir bakış açısıyla yazışma kayıtları, kamera görüntüleri, imza ve belge incelemeleri gibi farklı araç ve teknikleri kullanır. Denetimle uğraşanlar kendi denetim çalışmaları ile tespit etmeleri mümkün olmayan işlemlerin tespiti ve bilirkişi tanıklığı hizmetleri için adli müşavirlere ihtiyaç duyarlar (www.adli-muhasebe.com, Erişim: 26.05.2018). Adli muhasebe hile ve yolsuzlukları araştırır iken, daha derinlemesine bir araştırma yapmakta ve geleneksel denetçilerin ulaşamadığı sonuçlara ulaşabilmektedirler.

1.11.6. İşletmeler

İşletmeler çalışanların, yöneticilerin veya diğer ortakların işletme aleyhine yaptıkları faaliyetlerin, gerçekleştirdikleri mali suçların ortaya çıkartılması için adli muhasebeden yardım almaktadırlar. Ayrıca şirket yöneticileri de şirketlerinde faaliyetlerinin şeffaf bir şekilde yürümesi için adli muhasebecilerden yardım almaktadırlar. İşletmeler aşağıdaki sebeplerden dolayı adli muhasebeden yardım alabilirler (Terzi ve Gülten, 2014: 23).

- İşletmelerinde yaşanan diğer ortakların, yöneticilerin veya çalışanların gerçekleştirdikleri hile, yolsuzluk ve suistimal olaylarının delil ve belgeleriyle ortaya çıkartılmasında,
- İşletmelerinin taraf olduğu davalarda dava destek hizmetleri veya uzman tanıklık hizmetleri kapsamında yardım alabilmektedirler.

1.11.7.Hükümet Temsilcileri ve Hükümete Bağlı Tüzel Kuruluşlar

Hükümet temsilcileri veya hükümete bağlı kuruluşlar ise adli muhasebeye aşağıdaki sebeplerden dolayı ihtiyaç duymaktadırlar (Terzi ve Gülten, 2014: 23).

- Partilerinde, kamu işletmelerinde yaşanan hile, yolsuzluk ve suistimallerin araştırılmasında,
- Herhangi bir görevi kötüye kullanma, mali suçların aydınlatılmasında, adli muhasebeden yardım almaktadırlar.

1.11.8.Bankalar

Adli muhasebe uygulamalarından batılı ülkelerde en çok yararlanan grup olan bankalar ise aşağıdaki sebeplerden dolayı adli muhasebeden yardım almaktadırlar (Terzi ve Gülten, 2014: 22-23).

- Kredi ve kredi kartı dolandırıcılık olaylarında,
- Bankada gerçekleştirilen hile, yolsuzluk ve suistimal olaylarının araştırılmasında,
- Bankacılık kanunundan kaynaklanan suçların aydınlatılmasında muhasebesel yönü ağırlıklı olan mali olayların aydınlatılmasında adli muhasebeden yardım alınmaktadır.

1.12.Adli Muhasebenin Muhasebe Bilgi Sistemindeki Yeri

Muhasebe, birçok bilim dalıyla ilişkilidir ve bundan dolayı birçok disiplinin bilgi ve tekniklerini kullanan çok yönlü bir bilimdir. Tüm bunların birleşmesi ve muhasebenin kayıt ve raporlama, finansal analiz, değerlendirme ve denetim gibi alt dallarının da eklenmesiyle geniş bir kavram olan Muhasebe Bilgi Sistemi ortaya çıkmıştır.

Muhasebe Bilgi Sistemi (MBS); “finansal muhasebe, maliyet muhasebesi ve yönetim muhasebesi ile ilgili mali nitelikteki tarihi (geçmişe ait) ve tahmini (ileriye dönük) verileri bilgi kullanıcılarının beklentilerini karşılayacak özellik ve niteliklerde bilgiye dönüştüren, raporlayan ve ilgili kişilere sunan bir bilgi sistemidir” (Alagöz ve diğ., 2013: 30). Muhasebe bilgi sistemi, yönetim bilgi sisteminin alt sistemlerinden birini oluşturmakla birlikte, genellikle, işletme içi eylemlerle yani işletmede oluşan nakit akışı ile ilgilidir (Akgün ve Kılış, 2013: 23). MBS’ nin işletmenin değer sağlayan varlıklarının korunması ile işletmenin finansman işlemlerinin görülmesi ve bunlarda meydana gelebilecek her türlü değişiklikleri takip etme ve bunları ilgililere sunma şeklinde iki amacı bulunmaktadır. Ayrıca MBS’ nin, bir işletme organizasyonunda şekillenebilmesi için örgütsel kültür, stratejik planlama kapsamında ve onlara bağlı olarak Bilgi Teknolojisinin entegrasyonu kapsamında gerçekleştirilebilir (Gökdeniz, 2005 : 89).

MBS içerisinde yer alan tüm alt dallar muhasebenin tekniklerini, yöntemlerini ve bilgilerini kendi ihtiyaçlarına göre kullanmaktadırlar. MBS'ne bakıldığı zaman birçok disiplin mevcuttur. Ancak hiçbir disiplin kendi başına buyruk çalışmamakla birlikte her biri kendi ihtiyacına göre birbirinden faydalanmaktadır. Örneğin, adli muhasebenin kendine özgü yöntem ve kuralları bulunmaktadır. Ancak adli muhasebe muhasebenin ve onun alt dallarının bilgi ve tekniklerini kullanmaktadır. MBS içerisindeki bütün disiplinler bu şekilde birbirlerinden faydalanarak olayları çözümlemektedirler. Adli muhasebeci herhangi bir sorunu saptamak, kanıtları toplamak ve onu çözümlemek için, muhasebe bilgi sisteminde yer alan bütün yöntem ve teknikleri, örneğin, mali analiz, değerlendirme, yönetim muhasebesinin hacim, analiz, teknik ve yöntemlerinden yararlanır (Doğan, 2018:16).

Adli muhasebe, MBS içerisinde yer alan yöntem ve tekniklerin çoğunu kullanmaktadır. Adli muhasebeci karşılaştığı probleme göre , MBS içerisinde yer alan hangi elemana ihtiyacı varsa onu kullanmaktadır. Ancak çalışma düzeni açısından bakıldığı zaman, adli muhasebeci, en çok denetime ilişkin teknik ve yöntemleri kullanmaktadır (Doğan, 2018: 17).

1.13.Adli Muhasebe Eğitimi

Adli muhasebe, özellikle 2001 yılında dünyanın birçok yerinde meydana gelen şirket skandalları (Enron, Xerox, WorldCom) 'nın ardından önem kazanan bir meslek olmuştur. Yaşanan bu şirket skandalları adli muhasebeciliği, muhasebe meslek mensupları için hileyle mücadelede çekici bir meslek haline getirmiştir (Rezaee ve diğ. 2003: 2). Yaşanan şirket skandallarından sonra ABD'de Amerika Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA) tarafından SAS 99 ve Amerika hükümeti tarafından ise Sarbaney-Oxley kanunun (SOX) yayımlanması adli muhasebecilik mesleğinin hızlı bir şekilde gelişmesini sağlamıştır. Tüm bu çabalar adli muhasebeyi değerli bir alan haline getirmiştir. Bu sebepten dolayı gerek ABD 'de olsun gerekse de batının diğer ülkelerinde olsun adli muhasebecilik alanında gerekli alt yapılar oluşturulmuş ve bu mesleğin geçerliliği gerekli yasal

düzenlemelerle güvence altına alınmıştır. Çalışmanın bu bölümünde adli muhasebe eğitiminin Dünya'daki ve Türkiye'deki durumunu inceleyeceğiz.

1.13.1.Dünya'da Adli Muhasebe Eğitimi

Günümüz ticari ilişkilerinde artan anlaşmazlıklar ve öte yandan ticari işlemleri gerçekleştirenlerin başvurduğu hile ve yolsuzlukların bir sonucu olarak, gerek dava aşamasında olsun gerekse de davaya hazırlık aşamasında olsun bir uzmana ihtiyaç duyulmaktadır. Adli muhasebeciler davaya hazırlık aşamasında avukatlara yardımcı olmakta, dava aşamasında ise hakim ve savcılara davanın adil bir şekilde sonuçlanması konusunda yardımcı olmaktadır. Dünya'nın birçok yerindeki üniversiteler ve ilgili kurumlar, adli muhasebe ile ilgili gelen talepleri karşılamak için çeşitli dersler ve programlar açmaktadır. Özellikle hilenin yaygın bir hale gelmesi ve hilenin ortaya çıkarılabilmesi için özel bilgi ve tekniklere sahip kişilerin gerekli olması, çoğu üniversitenin bu alanda dersler ve programlar vermesini sağlamıştır. Hile ve susistimalin önlenmesi için öncelikle bu alanda çalışabilecek yetkin kişilerin yetiştirilmesi gerekmektedir ve bu yüzden muhasebe alanının öncüleri, dünyanın birçok yerinde muhasebe öğrencilerine hilenin nasıl araştırılacağını, nasıl tespit edileceğini ve nasıl önleneceğini öğretmektedirler (Seda ve Kramer, 2014: 1). Bu konuda ABD ve Kanada başta olmak üzere dünyanın birçok ülkesi adli muhasebe ile ilgili temel taşları yerine oturtmuş durumdadır.

Adli muhasebe uzmanlığının temeli üniversitede verilen eğitimin kalitesiyle yakından ilişkilidir (Çoban, 2013: 36). ABD' deki birçok üniversite ve kurum adli muhasebe alanında dersler ve programlar düzenlemekte ve adli muhasebecilik mesleğini icra etmek isteyen kişilere sertifikalar vermektedir. New York Üniversitesinde, sahte finansal raporlamanın önlenmesi ve saptanması, dava danışmanlığı ve adli muhasebeye giriş, adli muhasebe uygulama örnekleri gibi adli muhasebeyle ilgili dersler verilmektedir. Yine aynı şekilde ABD 'de bulunan Baltimore Üniversitesinde de, adli muhasebe ilkeleri, finansal tabloların incelenmesi, araştırmacı muhasebe ve dava desteği gibi dersler verilmektedir. West Virginia

Üniversitesi, dolandırıcılık soruşturması, ileri dolandırıcılık soruşturması, bilgi teknolojileri denetimi, hilenin tespiti ve caydırılması ve hile verileri analizi gibi dersler vermektedir (Seda ve Kramer, 2008: 18).

Utica Koleji de sertifika, lisans ve yüksek lisans programlarıyla adli muhasebe eğitimi sunmaktadır (Çoban, 2013: 38). Sertifika eğitimi kapsamında ekonomik suçların araştırılması, hile önleme ve tespit etme teknikleri, ekonomik suç hukuku derslerini vermektedir. Sertifika eğitimi sonucunda kişilere Hile Denetçisi Sertifikası verilmektedir. Bu sertifika adli muhasebecilik mesleğini icra etmek için yeterli olmaktadır. Kolej lisans düzeyinde bilgi güvenliği, ekonomik suç araştırması, siber suç hukuku ve araştırmaları, adli muhasebe ve hile denetimi derslerini vermektedir. Kolejin adli muhasebeyle ilgili yüksek lisans müfredatındaki dersler ise siber suç hukuku ve araştırmaları, adli muhasebe, suç kanıtı, işletme hukuku, hile yönetimi ve teknoloji, bilgi ve iletişim güvenliği, internet güvenliği, hile yönetiminde araştırma ve analitik yöntemler, ileri düzey hile analizi, hileyi engelleme ve tespit etme, hile yönetiminin hukuki sorunları, ileri düzey hile araştırması ve analizidir (Seda ve Kramer, 2008:20).

Muhasebe alanındaki öncü kişiler, muhasebe öğrencilerinin hileyle daha etkili bir şekilde mücadele edebilmesi için hileyle ilgili özel dersler almaları gerektiğini savunmuşlardır (Seda ve Kramer, 2008 : 16). Çünkü geleneksel denetim ve muhasebe derslerinden edinilen bilgilerle, hileyi tespit etmek ve hilenin nasıl gerçekleştirildiğini bulmak zordur. Bunun için adli muhasebecilik mesleğini icra edecek olan kişilere hile ve diğer birçok konu ile ilgili daha özel ve teknik bilgiler verilmelidir. Buda ancak yüksek eğitim kurumlarında verilecek olan derslerle mümkündür.

ABD’de bulunan Toronto Üniversitesinde adli muhasebe bölümü bulunmakta ve bu bölümde mezun olanlara adli muhasebe diploması verilmektedir (Çite, 2017: 87). 2002 ‘de kurulan Sertifikalı Hile Araştırmacıları Birliği (ACFE), adli muhasebe kurslarının ve programlarının eğitim programlarını desteklemek için gerekli materyalleri sağlamaktadır (Seda ve Kramer, 2008: 16). Ayrıca ACFE bünyesinde

bulunan üyelerin adli muhasebeci olabilmesi için üyelerin ACFE' nin belirlemiş olduğu eğitimlerden geçmesi gerekmekte ve bu eğitimin sonucunda ACFE tarafından yapılan sınava girmeleri gerekmektedir. Bu sınav sonucunda başarılı olan üyelere Sertifikalı Hile Araştırmacıları (CFE) sertifikası verilmektedir. CFE sahibi üyeler hile araştırmacılığı konusunda uzmanlığı kazanmış olup, adli muhasebe alanındaki yetkinliği elde etmiş sayılırlar. ACFE' ye göre adli muhasebeci olabilmek için edinilen mesleki deneyimin aşağıdaki konuları doğrudan kapsamaması gerekmektedir (Yücel, 2011: 120).

- Muhasebe ve denetim
- Kriminoloji ve sosyoloji
- Hile araştırması
- Kayıpların Engellenmesi
- Kanunlar

Adli muhasebe konusunda verilen eğitimin kapsamı geleneksel muhasebe eğitiminin yanı sıra, üzerine hile ve adli muhasebeyle ilgili daha özel derslerin eklenmesinden oluşmaktadır. Adli muhasebeci olarak çalışmak isteyen bir birey, temel olarak muhasebe eğitimini tamamlamak ve bu eğitimin üzerine yüksek lisans düzeyinde adli muhasebe öğrenimi görmek zorundadır (Usul ve Topçuoğlu, 2011: 62).

Dünyadaki birçok ülkede verilen adli muhasebe eğitimi üniversite bazında değişiklikler göstermekle birlikte genellikle 2 yıl (4 dönem) şeklinde olup, bu dönemlerde adli muhasebecilik meslek adaylarına verilen dersler ve bu derslerin dönem olarak dağılımı da genel olarak aşağıda Tablo 1'de gösterildiği şekildedir (Usul ve Topçuoğlu, 2011: 64)

Tablo 1: Adli Muhasebe Derslerinin Dönemlere Göre Dağılımı

I. Dönem	II. Dönem	III. Dönem	IV. Dönem
----------	-----------	------------	-----------

*Genel Muhasebe; teori, bilanço, gelir tablosunun yapısı, dipnotlar ve mali analizler, *İşletme Bilimi, *Halkla İlişkiler, *Temel Bilgi Teknolojileri *Genel Psikoloji	*Bağımsız Denetim; Bağımsız denetim kavram ve teorileri, mesleki şüphecilik, denetim standartları, denetim teknikleri ve delilleri, *İletişim Sistemleri, *Yönetim Bilimi	* Hile Denetimi, * İç Kontrol Sistemi, * İstatistik, * Sosyoloji.	*Kriminoloji *Adli Muhasebe; Zimmet, Yolsuzluk, Mali Tablolarda Yapılan Manipülasyonlar *Dijital Ortamda Yapılan Hata ve Hileler
---	--	--	--

Kaynak : Hayrettin Usul Ve Metin Topçuoplu, **Finansal Manipülasyonların Ortaya Çıkarılması Ve Önlenmesinde Adli Muhasebenin Önemi: Türk Hukuk Sisteminde Var Olması Gerekliği Üzerine Bir Tartışma**, Süleyman Demirel Üniversitesi İBBF Dergisi, Cilt 16, sayı 3, s.64

Adli muhasebe alanında eğitim alan kişiler, almış oldukları bu eğitimin sonucunda asgari düzeyde de olsa aşağıdaki konularda bilgi sahibi olurlar. Bunlar (Owojori ve Asaolu, 2009: 185-186);

- Muhasebe kayıtlarının ve kullanılan muhasebe sisteminin eleştirel bir bakış açısıyla gözden geçirilmesi ve tutulan bu kayıtların diğer mali bilgilerle karşılaştırılarak ilişkilerinin kurulması ve mali raporların işletme amaçları doğrultusunda hazırlanıp hazırlanmadığını saptamak.
- Hata ve hileleri tespit etmek için kullanılan teknikleri öğrenme ve bu teknikleri kullanabilme yeteneğini kazanabilme.
- İşletme tarafından hazırlanan mali bilgilerdeki uygunsuzlukları saptayabilme.
- Gelişmiş soruşturma tekniklerini kullanarak, delil olarak kullanılacak dokümanları bulma ve bunlardan azami şekilde yararlanma.
- Daha önce denetçiler yada muhasebeciler tarafından hazırlanan raporları daha kapsamlı ve daha eleştirel bir gözle incelemek ve göz ardı edilen detayları belirlemek.
- İşletme yönetimini veya bireyleri hile yapmaya iten nedenleri psikolojik olarak analiz edebilme yeteneğine sahip olma.

- İç kontrol sistemi hakkında uzman olma ve amaca uygun olarak kurulabilecek iç kontrol sistemlerini ortaya çıkarma.

1.13.2.Türkiye’de Adli Muhasebe Eğitimi

Türkiye’deki mevcut muhasebe eğitimi lise düzeyinde meslek liselerinde, yükseköğrenim düzeyinde ise üniversitelerde verilmektedir. Ne yazık ki Türkiye’deki uygulamalara bakıldığı zaman muhasebe ile ilgili verilen eğitimlerin yetersiz olduğunu ve temel muhasebe bilgilerini öğretmekten ileriye gidemediğini görmekteyiz. Oysaki günümüzde ekonominin giderek karmaşıklaşması beraberinde birçok sorunu da getirmiştir. Bu sorunların en önemlileri hile ve yolsuzluklardır. Hile ve yolsuzlukları ortaya çıkarma ve bunların nasıl yapıldığını saptama, muhasebe bilgisinin yanında özel bilgi ve beceriler gerektirmektedir. Ülkemizdeki üniversitelerin yükseköğretim müfredatlarına bakıldığı zaman temel muhasebe dersleri dışında sadece birkaç üniversitede geleneksel denetim ile ilgili bazı derslerin verildiğini görmekteyiz. Oysaki öğrenci ileride mesleğe atıldıktan sonra yüksek öğretim düzeyinde verilen bu derslerle herhangi bir hileyi veya yolsuzluğu çözümleyebilmesi mümkün değildir. Öğrencilerin iş hayatına atıldıktan sonra hile ve yolsuzluk gibi karmaşık muhasebe olaylarını çözümleyebilmeleri için lisans ve lisansüstü düzeyde adli muhasebeyle ilgili olan hileyi araştırma ve saptama, hile araştırmacılığı, kriminoloji, psikoloji gibi özel bilgi ve teknik sağlayan dersleri görmeleri gerekmektedir.

Ülkemizde şuanda adli muhasebe alanında eğitim ve sertifika veren üniversite ve kurumlar bulunmamaktadır. Adli muhasebecilik günümüzde dünyada geleceğin mesleği olarak görülmekte ve giderek önem kazanan bir meslek konumuna gelmiştir. Adli muhasebecilik mesleğinin icra edilebilmesi için öncelikle bu mesleği icra edebilecek bireylerin yetiştirilmesi gerekmektedir. Çoğu ülkeler adli muhasebe anlamında gerekli eğitimleri üniversite yada diğer kurumlar bazında vermekte ve kişilere adli muhasebecilik mesleğini icra edebilmeleri için sertifikalar

kazandırmaktadırlar. Ülkemizdeki adli muhasebeyle ilgili en önemli girişim 2009 yılında İSMMM tarafından yapılmıştır. İSMMM, eğitim kadrosunu çeşitli akademisyenlerin ve meslekle ilgili kişilerin oluşturduğu bir sertifikalandırma eğitimi başlatmıştır. Bu eğitim yaklaşık olarak 7 ay (360 saat) boyunca verilmiş ve genel olarak hile denetimi dersleri üzerinde durulmuştur. Program ise “bağımsız adli muhasebe uzmanlığı programı” olarak adlandırılmış ve programı başarılı bir şekilde bitirenlere sertifikalar verilmiştir. Bu sertifika sonrasında pek çok SMMM’nin unvanının başına “bağımsız adli muhasebeci”, “bağımsız adli muhasebe uzmanı” yada “bağımsız adli müşavir” unvanları eklenmiştir (Yücel, 2011: 121). Uluslararası adli muhasebe eğitimi araştırmaları temel alınarak hazırlanan adli muhasebe uzmanlığı programında aşağıdaki dersler ve konular yer almaktaydı (Pala, 2011: 63-64).

- İleri Muhasebe Uygulamaları
- Mali Tablo Analizi
- Denetim Teorisi
- İşletme Etiği ve Kültürü
- İç Kontrol Uygulamaları
- Kurumsal Yönetim İlkeleri
- Hile Teorisi
- Çalışan Hileleri
- Mali Tablo Hileleri
- Yolsuzluk ve Suç Gelirlerinin Aklanması
- Temel Davranış Bilimleri
- Bilgi Teknolojileri
- Dijital Hile İncelemesi
- Adli Bilişim
- Kriminoloji
- Adli Bilimler
- Sahte Belge İncelemesi
- Delil ve Bilirkişilik

- Dolandırıcılık ve Araştırma
- Gözetleme ve İz Sürme
- Görüşme ve Sorgulama Teknikleri
- Kriminal Uygulamalar
- Sahtecilik ve Araştırma Teknikleri
- Sanal Alem ve Bilgisayar Suçları
- Mahkemeye Yönelik Uygulamalar
- İşletme Değerlemesi
- Adli Muhasebe Uygulamaları
- Proje Çalışmaları

Adli muhasebenin ülkemizde geliştirilmesi hem muhasebe meslek mensupları açısından hem de ilgili diğer taraflar açısından faydalı olacaktır. Yukarda belirttiğimiz gibi adli muhasebeyle ilgili ilk ciddi girişim İSMMM tarafından yapılmış ve daha sonra bilimsel yayınlar dışında herhangi bir gelişme görülememiştir. Ülkemizde muhasebe mesleğinin çatı kurumu olan TÜRMOB adli muhasebe mesleğinin ülkemizde gelişmesi için girişimlerde bulunabilir. Üniversitelerle işbirliği içerisinde çalışıp ya da kendi bünyesinde eğitimler düzenleyerek bu mesleğin geliştirilmesi için adımlar atabilir. En önemlisi ise adli muhasebenin ülkemizdeki hukuki çerçevesinin oluşturulmasıdır. Bu ise ülkemizdeki muhasebe ile ilgili kuruluşların, üniversitelerin ve devletin işbirliği içinde olması ile mümkün olacaktır.

İKİNCİ BÖLÜM

ADLİ MUHASEBECİLİK MESLEĞİ

2.1.Adli Muhasebeci

Günümüzde işletmelerde denetim mekanizmasının yetersiz kalmasının bir sonucu olarak, işletme içi hile ve yolsuzluklar artmıştır. Bunların yanı sıra mahkemelere intikal etmiş olan mali uyuşmazlıkların sayısındaki artışlar ile mahkemelerin mali ve finansal olayları çözümlemede gerekli teknik bilgilere ve deneyimlere sahip olamamaları, adli muhasebecilik mesleğine olan ihtiyacı artırmıştır.

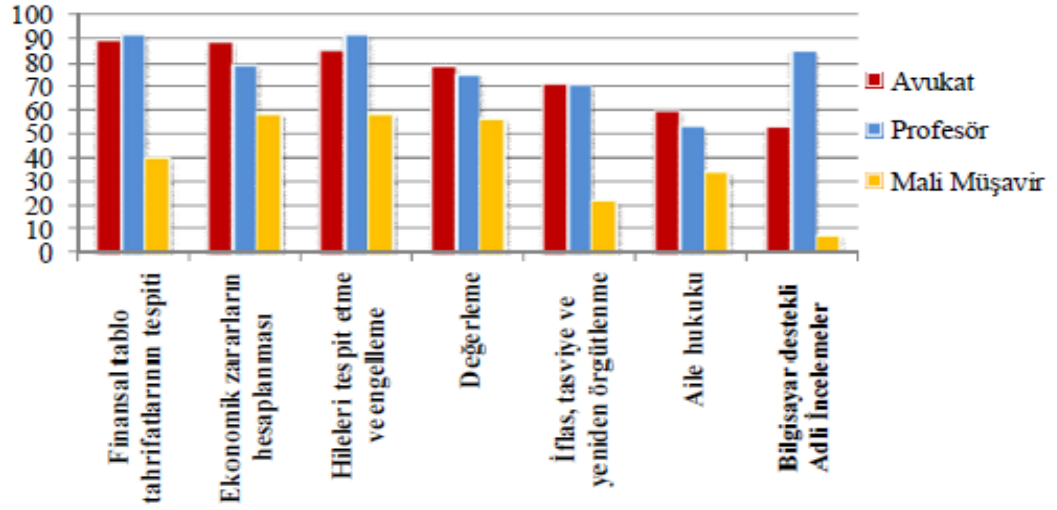
Adli muhasebeci, “adli makamlara iletilmiş ve hakkında soruşturma başlatılmış ekonomik davalara uzman kişi olarak destek veren kişidir” (Atmaca ve Terzi, 2012: 27). Adli muhasebeci geleneksel denetimin yanı sıra ilgili durumun arka planındaki bilinmeyenlerle ilgilenen meslek mensubudur. Adli muhasebeci, birçok farklı ekonomik faaliyetle karşı karşıya kalmaktadır. Bu sebepten dolayı adli muhasebeci, her olayı ayrı ayrı değerlendirerek olayın esas niteliğine göre davranıp durumu çözümlemelidir. Konuları bütün ayrıntıları ile bilmenin olanaksızlığı karşısında, karşılaşılan olayın genel özelliklerini tanımak ve derinlemesine araştırabilme yetkisine sahip olmak, adli muhasebeciliğin temel gerekliliklerindendir (Doğan, 2018 ; 3). IRS (Internal Revenue Service - Amerika Gelir İdaresi)’nden emekli olmuş bir adli muhasebeci olan Robert R. Roche adli muhasebeciyi; “kayıtların görünen değerini kabul etmeyip arka planına bakan, dökümanlar hakkında şüphe duyan, gerçek niyeti araştıran, bilirkişi raporu hazırlayan, özellikle birilerinin yalan söyleme ihtimalinin olduğu durumlarda ortaya çıkan, bireylerle çok detaylı mülakatlar yaparak gerçeği ayrıntılarıyla ortaya koyan kişi” olarak tanımlamaktadır (Aktaş ve Kuloğlu, 2008 : 105).

Adli muhasebeci, adli muhasebecilik mesleğini yerine getirebilecek mesleki bilgi ve gerekliliklere sahip kişidir. Adli denetçi veya araştırmacı denetçi olarak ta isimlendirilen (Eiyya ve Otafor, 2013:19) adli muhasebeci, şahıs, şirket ve kurumlar arasındaki ihtilaflarda itiraz, alacak, hakemlik, kayyumluk, temsilcilik, tasfiyenin kapanışı, istirdat, birleşme, tazminat, taraflar arasındaki sözleşmelerin yorumlanması, her türlü muhasebe finans analiz sistemleri, öz varlık tespit raporlarının GKGMİ doğrultusunda objektifçe hazırlanması ve sunulması gibi pek çok farklı konuda görev yapmaktadırlar (Özkul ve Pektekin, 2004;62).

Soruşturmaya konu olmuş hile ve yolsuzlukların araştırılmasında ve bir karara bağlanmasında adli muhasebeciler mahkemelere yardımcı olmaktadır. Bunun yanı sıra adli muhasebeci henüz mahkemeye intikal etmemiş olan veya dava aşamasında olan uyuşmazlıkların çözüme kavuşturulmasında da gerekli çalışmaları yapabilmektedir. Ancak, adli muhasebecileri sadece finansal ve mali suçlar ile ilgili davalara bakan meslek mensupları olarak görmek doğru değildir. Nitekim adli muhasebeciliğin istifade alanı Kanada’da cinayet soruşturmalarına kadar uzanmış olup, cinayet davalarında adli muhasebecilerden cinayette muhtemel bir mali nedenin bulunup bulunmadığını saptamak amacıyla bir analiz gerçekleştirmeleri, olası mali kusurlara yönelik ipuçlarına ulaşmak amacıyla mali veri analizi yapmaları, böyle bir kusur saptandığında ise bu kusura kimlerin dahil olduğunu belirlemeleri ve cinayete ilişkin bir anlaşmayla ilişkili muhtemel bir ödemenin yapılıp yapılmadığını tespit etmeye yönelik çalışma yapmaları istenebilmektedir (Aktaş ve Kuloğlu, 2008:106). Ayrıca, Adli muhasebeciler gerek özel şirketler olsun gerekse de dünya’ daki birçok önemli kamu kurumları olsun, çoğu kurum ve kuruluşa hizmet verebilmektedir. Bundan dolayı adli muhasebeciler Federal Soruşturma Bürosu (FBI), Merkezi İstihbarat Teşkilatı (CIA), Amerika İç Gelir İdaresi (IRS), Federal Ticaret Komisyonu (FTC), Yurtiçi Güvenlik, Alkol Bürosu, Tütün ve Ateşli Silahlar Bürosu, Devlet Sorumluluk Dairesi gibi diğer birçok kurum tarafından istihdam edilebilmektedir (Gray, 2008 : 115).

AICPA (Uluslararası Yeminli Muhasebeciler Birliği) tarafından 2009 yılında 50 akademisyen, 126 avukat ve 603 mali müşavirin katılımıyla gerçekleştirilen

araştırma sonuçlarına göre adli muhasebeciye en çok ihtiyaç duyulan konular ise Grafik 1.1.'de yer almaktadır (Davis vd., 2009: 8)



Şekil 1.1: Adli Muhasebeye En Çok İhtiyaç Duyulan Konular

Kaynak: Charles Davis - Ramona Farell - Suzanne Ogilby, **Characteristics and Skills of the Forensic Accountant**, AICPA, 2009, p.8

Grafik 1.1. den çıkarılacak sonuçlar aşağıdaki gibidir;

- Avukatlar açısından (%89,7) adli muhasebecilerin en önemli görevi, finansal tahrifatları tespit etmektir.
- Profesörlere göre (%92) adli muhasebecilerin en temel görevi finansal tahrifatların tespiti ile hileleri tespit etme ve engellemedir.
- Mali Müşavirler açısından (%58,9) adli muhasebecilerin en önemli görevi hileleri tespit etme ve engellemedir.
- Grafik 1.1. de gösterilen tüm alanlar arasında üç grubun (Avukatlar: %88,9 – Akademisyenler: %80 – Mali Müşavirler: %58,8) ortak olarak adli muhasebeciler için önemli gördüğü görevlerden biri de ekonomik zararların saptanmasıdır.

- Üç gurubun (Avukatlar:%59,8 – Profesörler:%54 – Mali Müşavirler:%35) adli muhasebeciler için en önemsiz olarak gördükleri görev ise aile hukuku dur.

2.2.Adli Muhasebecide Bulunması Gereken Nitelikler

Adli muhasebeci mesleği ifa ederken, mesleğin gerektirmiş olduğu nitelikleri yerine getirmek zorundadır. Aksi takdirde, mesleki itibarı zedelenir ve güven duyulmayan bir konuma gelebilir. Adli muhasebecinin mesleki güven ve itibarı için sahip olması gereken bir takım nitelikler bulunmaktadır. Bu nitelikler adli muhasebeciyi toplum karşısında daha güvenilir ve daha talep edilir bir konuma getirmektedir. Bir adli muhasebeci aşağıdaki niteliklere sahip olması gerekmektedir (Terzi ve Gülten, 2014: 30-31).

- Bağımsızlık Ve Objektiflik
- Azami Mesleki Özen Ve Dikkat
- Sürekli Mesleki Gelişim
- Çalışma Metodolojisi
- Yetkinlik
- Sır Saklama
- Şüphencilik

2.2.1.Bağımsızlık ve Objektiflik

Bir adli muhasebecide olması gereken en önemli temel özellikler tarafsızlık ve bağımsızlıktır (Yazarkan ve Kaygın, 2016: 165). Adli muhasebecinin üstlendiği görev ne olursa olsun, mesleki bağımsızlığını ve tarafsızlığını yitirmemelidir. Uzman tanık olarak veya hukuki destek (dava desteği) sağlamak üzere ilgililer tarafından

atanan ve ücretlendirilen durumlarda adli muhasebeci, mesleğin etik değerleri içerisinde kalmayı bilen ve tarafsızlığını koruyabilen uzmandır (Doğan, 2018: 35). Adli muhasebeci müşterisi tarafından ücretlendirildiği için onu korumamalıdır. Aksine her koşulda adaleti sağlamalı ve her zaman gerçeği kollamalıdır. Adli muhasebeciler bir kamu hizmeti verdiklerinin bilinci ile hareket ederek bağımsız, tarafsız ve objektif olmalıdırlar (Terzi ve Gülten, 2014: 31).

2.2.2.Azami Mesleki Özen Ve Dikkat

Adli muhasebeciler yaptıkları işin bilincinde olarak hareket etmelidirler ve bu yüzden mesleki faaliyetleri icra ederken, teknik ve mesleki standartları göz önünde bulundurmalıdırlar. Mahkeme tarafından görevlendirilmiş bir adli muhasebecinin, görevini yerine getirirken özenli davranmaması, mahkemeyi yanıltacaktır ve buda adaletin yerine ulaşmamasına neden olacaktır ya da adli muhasebecinin müşterisinin işini yerine getirirken özenli davranmaması, bir daha talep edilmemesine neden olabilir. İşini gerekli özen ve titizlikle yapan adli muhasebeciler ise her zaman talep göreceklidir.

2.2.3.Sürekli Mesleki Gelişim

Adli muhasebeci meslek ile ilgili gelişmeleri takip etmeli ve bu yeni gelişmeleri uygulayabilmelidir. Günümüzde her alanda gelişmeler hızlı bir şekilde yaşanmaktadır. Adli muhasebeci de teknoloji, ekonomi ve finans olaylarında meydana gelen yenilikleri takip etmelidir. Bunun için ise düzenlenen seminerlere ve kurslara katılmalıdır. Gelişmelere ve yeniliklere ayak uyduramayan bir adli muhasebeci, mesleki anlamda meslektaşlarının gerisinde kalmakta ve başarısını kaybetmektedir. Adli muhasebecinin başarılı olabilmesi için değişen dünya koşullarına ayak uydurması gerekmektedir.

2.2.4.Çalışma Metodolojisi

Adli muhasebeci çalışmalarının tümünü planlı ve programlı bir şekilde yürütmelidir. Yani çalışmalarının tümünü belli bir düzen içerisinde yürütmelidir. Ayrıca çalışmalarında izlemiş olduğu yol, mesleki ilke ve standartlarına uygun olması gerekmektedir. Adli muhasebeci çalışmalarında Türkçe'nin dil bilgisi kurallarına uymalı ve sade, anlaşılır bir dil kullanmalıdır. Tüm bunlara ek olarak kaynakları iyi planlamalı, gerekli eşgüdümü sağlamalı, planlı, programlı hareket ederek gerekli kanıt ve belgeleri hukuka uygun bir şekilde toplamalıdır (Terzi ve Gülten, 2014: 32). Böylelikle adli muhasebeci yapmış olduğu işte başarılı ve anlaşılır olacaktır.

2.2.5.Yetkinlik

Adli muhasebecinin işlerini yürütürken yeterli yetkinliğe sahip olması gerekmektedir. Adli muhasebe için gerekli olan eğitim ve sertifikaları almış olması ve adli muhasebenin gerektirdiği standartları taşıması gerekmektedir. Yetkinlik bazında, adli muhasebecinin yeterli düzeyde iş tecrübesinin de olması önemlidir. İşlemlerin hangi amaçlarla yapıldığı, amaca nasıl ulaşıldığı, işlemlere yol açan dürtüler, olayın muhasebeye yansıtılış biçimi gibi çok yönlü bakış açılarından inceleme ve değerlendirmeler yapabilmek için mesleki alanda yeterli deneyime sahip olunmalıdır (Doğan, 2018: 35).

2.2.6.Sır Saklama

Adli muhasebecinin faaliyetleri sonucunda elde ettiği bilgi ve belgelerin açıklanmasını gerektirecek bir hak veya görev olmadıkça üçüncü kişilere veya gruplara açıklamaması gerektiğini ifade etmektedir (Terzi ve Atmaca, 2012: 30). Adli muhasebecinin hizmet verdiği müşterilerinin gizli kalması gereken bilgilerini de

meslek etiki gereği başkalarıyla paylaşmaması gerekmektedir. Bunun aksi bir durumda adli muhasebeci hukuki yaptırımlarla karşılaşabilir ve mesleki itibarını kaybedebilir.

2.2.7.Şüphecilik

Adli muhasebeciliğın temelinde şüphecilik vardır. Adli muhasebecinin ele aldığı olayları çözümleyebilmesi için görünürde olmayan durumlarla ilgilenmelidir. Özellikle hileli durumları ortaya çıkaran, adli muhasebecinin şüpheci tutumudur. Genellikle hile araştırmasında görüştüğü kişilerin konuşmalarından veya beden dilinden şüphelendiğı bir durum varsa o kişiler üzerine yoğunlaşmaktadır yada herhangi şüpheli bir kayıt gördüğünde oradan yola çıkarak hileli durumu tespit edebilmektedir. Adli muhasebeci her zaman bir dedektif gibi olmalı ve çalışmaları sırasında görünenlerin aksine görünmeyenlerde hakikati aramalıdır.

2.3.Adli Muhasebecilik İlkeleri

Her mesleğı ifa ederken uyulması gereken mesleki ilkeler bulunmaktadır. Mesleki ilke; meslek mensuplarının asgari düzeyde uygulaması gereken kurallar bütünüdür (Bayrak, 2016: 29). Bu kurallar mesleğın daha güvenli bir çerçevede yürütölmesini sağlamaktadır. Ayrıca ilkeler, adli muhasebecinin görevini yerine getirirken daha titiz ve dikkatli davranmasını sağlamaktadır.

Adli muhasebecilik mesleğine genel olarak bakıldığı zaman güvenin, sorumluluğun ve şüphecilığın ön plana çıktığı bir meslektir. Adli muhasebecilik mesleğı ile ilgili ilkelerin varlığı, bu mesleğın icra edilmesinde belirli ölçütler sağladığını görmekteyiz. Adli muhasebe faaliyetleri doğru ve güvenilir bir çerçevede yapılmalıdır. Faaliyetlerin doğruluk ve güvenilirliği ise mesleki ilkelere uyulup uyulmadığıyla ilgilidir.

Adli muhasebe ilkelerini üç genel başlık altında toplanmak mümkündür. Her başlık altında farklı ilkeler bulunmaktadır. Bu ilkeler (Karacan, 2012: 117),

- Genel ilkeler,
- Bulguların elde edilmesiyle ilgili ilkeler,
- Bulguların değerlendirilmesiyle ilgili ilkelerdir

2.3.1.Genel İlkeler

Adli muhasebeyle ilgili genel ilkeler üç başlık altında toplanmış olup, bunlar aşağıdaki gibi sıralanmaktadır.

2.3.1.1.Bağımsızlık İlkesi

Adli muhasebeci çalışmalarının her alanında bağımsız olmak zorundadır. Faaliyetlerini yürüttüğü sırada kendisini hiçbir kişi ve kurumun baskısı altında hissetmemelidir. Adli muhasebecinin görevi hakikati açığa çıkarmaktır. Oysa bağımsız olmayan bir adli muhasebeci hiçbir zaman hakikate ulaşamaz ve tüm toplumu aldatmış olacaktır. Buda adli muhasebecinin toplum gözündeki itibarını zedeleyecektir..

Bağımsızlık, adli muhasebecinin adli muhasebeye konu olan olayla ilgili tüm kurum ve kuruluşlardan ve düzenlediği raporun kullanıcılarından bağımsız olması anlamına gelmektedir (Karaca, 2012: 118).

2.3.1.2.Mesleki Yeterlilik

Adli muhasebecinin, yürütmüş olduğu faaliyetler konusunda yeterli bilgi ve deneyime sahip olması anlamına gelmektedir. Adli muhasebeci soruşturma

sorumluluklarını yerine getirmek için gereken bilgi, yetenek ve öğretiye sahip olmalıdır veya soruşturma takımında gerekli diğer yeteneklere sahip kişilerden yararlanarak veya onları da işe katarak bu yetenekleri kazanmalıdır (Aktaş ve Kuloğlu, 2008: 117-118).

Adli muhasebeci hukuki anlamda muhasebe alanıyla ilgili bir uyuşmazlıkla karşı karşıyaysa, muhasebe bilgisinin yanında hukuki süreci de iyi bilmesi gerekmektedir. Adli muhasebecinin hukuki anlamdaki yetersizliği, faaliyetlerinin verimliliğini düşürecektir.

Adli muhasebeci yürüttüğü soruşturma kapsamında, soruşturmaya dahil olan kişilerle mülakat yada sorguda bulunabilir. Mülakatın ve sorgunun etkili bir şekilde geçmesi için adli muhasebecinin sözlü iletişim yeteneklerine sahip olması önemlidir. Adli muhasebecinin mesleki yeterliliğinin güncel kalabilmesi için, adli muhasebeyle ilgili gelişmeleri takip ederek mesleki teknik ve yeteneğini sürekli artırmalıdır.

2.3.1.3.İşin Kapsamı

Adli muhasebe soruşturmasının kapsamı söz konusu işlemlerin, bilgisayardaki veya diğer kayıtların, belirli bir tarih veya periyoda ait raporların incelenmesi ve değerlendirilmesini içermelidir (Aktaş ve Kuloğlu, 2008: 118). Yapılan adli muhasebe çalışmalarının tümü, çalışmanın amacına ve hedefine uygun olması gerekmektedir. Adli muhasebeci muhasebe, idare, bilgisayar sistemleri, maliye, operasyon, risk yönetimi (sigorta) ve güvenlik bilgilerinin ve bu bilgiler üzerine rapor, tanım, ölçüm, analiz ve değerlendirme ifadelerinin güvenilirliğini ve bütünlüğünü gözden geçirmelidir (Kuloğlu, 2007: 28). Adli muhasebeci, sonuçların saptanan amaçlar ve hedeflerle (bütçeleme ve stratejik planlama gibi) uyumlu olup olmadığını ve operasyon ve programların planlandığı gibi yürütülüp yürütülmediğini anlamak için operasyon ve programları incelemelidir (Thornhill, 1995: 38).

2.3.2.Bulguların Elde Edilmesiyle İlgili İlkeler

Mesleğin yapılış biçimi üzerinde duran (Terzi ve Atmaca, 2012: 31) bu ilkeler üç başlık altında sıralanmaktadır.

2.3.2.1.Planlama ilkesi

Adli muhasebecilikle ilgili çalışmaların planlanması, adli muhasebecinin amaçlarına ulaşmak için neyi, nerede, ne sürede, hangi maliyetle ve kimlerin yardımı ile yapacağını önceden kararlaştırması faaliyetidir (Karacan, 2012: 119). Bu ilke ile hareket eden adli muhasebeci, çalışmalarını daha başarılı ve istediği şekilde yürütebilecektir.

2.3.2.2.Kanıt Toplama İlkesi

Kanıt toplama ilkesi, adli muhasebeye konu olan olayla ilgili bir sonuca ulaşmadan önce, fiziki inceleme, sayım, doğrulama, analitik incelemeler ve benzeri kanıt toplama teknikleri yoluyla uygun ve yeterli sayıda kanıtların toplanmasını içerir (Karacan, 2012: 120). Bu ilkenin temel amacı, meydana gelen olayı aydınlatmak için en iyi kanıtları belirlemektir.

Adli muhasebecinin çalışmalarını ispatlayabilmesi için nicelik veya nitelik olarak bunları belli kanıtlara dayandırmak zorundadır. Çoğu zaman sözlü olarak söylenen bir şeyin kanıtsal olarak değeri bulunmamaktadır. Bu sebepten ötürü adli muhasebeci çalışmasını ispatlamak istiyorsa, olayla ilgili bilgi , belge yada her türlü dökümanı göstermek zorundadır. Özellikle hukuki anlamda bir uyuşmazlık varsa ve bu uyuşmazlık adli muhasebe alanına giriyorsa, adli muhasebecinin bunu hukuki zeminde ispatlayabilmesi için kesinlikle sağlam delillere sahip olması gerekmektedir.

2.3.2.3.Bütünlük İlkesi

Adli muhasebecinin bir olayla ilgili olabilecek her türlü ihtimali ve olasılığı düşünmesi gerektiğini ve eldeki her durumu bir bütünün parçaları olarak ele alıp olayı çözümlmeye çalışmasını ifade etmektedir. Adli muhasebeci karşılaştığı ipuçlarını olayın çözümüne giden bir yol olarak düşünmeli ve bu ipuçların her birini bir puzzle'ın parçaları olarak görmelidir. Bu şekilde parçalarla bir bütün oluşturulduğunda olay çözümlenmiş olacaktır. Her olay gerektiğinde bir bütünün parçaları olarak dikkate alınmalı ve bu parçalar birleştirilerek bütüne, yani esas duruma ulaşılmalıdır (Karacan, 2012: 120).

2.3.3.Bulguların Değerlendirilmesiyle İlgili İlkeler

Bulguların değerlendirilmesi ile ilgili ilkeler, adli muhasebecinin kanaat ve görüşlerinin eksiksiz bir biçimde sunulması ile ilgili ilke ve düzenlemeleri içermektedir (Terzi ve Atmaca, 2012: 31). Bu ilkenin temel amacı, adli muhasebeye konu olan olayla ilgili olarak, kullanıcıların ihtiyaç duyduğu bilgilerin yeterli ölçüde açık ve kesin olarak belirli bir sistematik çerçeve içerisinde sunulmasını sağlamaktır (Karacan, 2012: 121). Bu başlık altında aşağıdaki ilkeler sıralanmıştır.

2.3.3.1.Tam Açıklama İlkesi

Bu ilke, adli muhasebeye konu olan olayla ilgili sunulan ve ortaya konulan bilgilerin, yararlanacak kişi veya kurumların doğru karar vermelerine yardımcı olacak ölçüde yeterli, açık ve anlaşılır olması gerektiğini ifade eder. Adli muhasebeci çalışmalarının sonucunda elde ettiği tüm bilgileri tarafların anlayabileceği bir şekilde açıklaması gerekmektedir. Özellikle mahkemelere intikal etmiş olunan durumlarda, mahkemede savunulacak yada açıklanacak durumların herkesin anlayabileceği bir dille anlatılması yada yazılması önemlidir.

Adli muhasebeci verdiği hizmet gereği müşterilerine karşı her zaman dürüst olmalıdır. Müşterisiyle paylaştığı bilgilerde açık ve anlaşılır olmaya özen göstermelidir. Müşterileriyle güvene dayalı ilişkiler yürütmelidir. Böylelikle mesleki anlamda tercih edilen ve saygı gösterilen bir konuma gelinecektir.

2.3.3.2.Görüş Bildirme İlkesi

Görüş bildirme ilkesi, adli muhasebeci tarafından olayla ilgili olarak incelenen tüm durumlar sonrasında, olay hakkında kesin çıkarımların ve adli muhasebecinin görüşünün yer almasını ifade etmektedir. Olayla ilgili tüm değerlendirmeler yapılmıştır ve adli muhasebeci olayın niteliğini ve yapısını nihai bir raporla, kendi görüşlerini de katarak açıklamaktadır.

2.4.Adli Muhasebeciliğin Sağladığı Yararlar

Adli muhasebeciler, geniş muhasebe bilgisinin yanında diğer birçok alandaki bilgileriyle, çoğu problemin çözümünde yardımcı olmaktadırlar. Hukuki anlamda dava desteği, uzman şahitlik, hile ve yolsuzlukların tespit edilmesinde ise hile araştırmacılığı görevini yerine getirmektedirler. Adli muhasebeci, olayların daha derin bir şekilde irdelenmesini ve çözümçül yollar üretilmesini sağlamaktadır. Adli muhasebe mesleği gerek hukuki anlamda olsun gerekse de işletme içi uyuşmazlıklarda olsun çeşitli öneriler ve çözümler getirmektedir. Adli muhasebeciler, tarafsız ve inandırıcı özellik, bilirkişi raporu ve endüstri bilgisi, işgücünün verimli kullanılması ve denetim veriminin artması gibi konularda yarar sağlamaktadırlar (Gülaçtı, 2004: 66-67).

2.4.1.Tarafsızlık ve İnandırıcılık Özellik

Adli muhasebeciler sahip oldukları özel bilgi ve tekniklerden dolayı , olayları araştırma ve açığa kavuşturma şekilleri açısından güven sağlamaktadırlar. Adli muhasebeci ile onun ekibimin kurmuş olduğu şirketin olaylara yaklaşımı daha profesyonel olduğu için müşterilerin bu mesleğe olan inandırıcılığı artmaktadır.

Adli muhasebecilerin bulunmuş oldukları koşul ve hizmet verdikleri taraflar ister kamu kurumu ister özel kurum olsun hiçbir zaman mesleğin asıl gerekliliği olan tarafsızlık ilkesini yitirmemeleri gerekmektedir. Tarafsız davranmayan bir adli muhasebeci toplum nezdinde de tüm güvenirliliğini ve mesleki itibarını kaybedecektir.

2.4.2.İşgücünün Verimli Kullanılması

Adli muhasebeci işletmelerde işgücünün daha verimli bir şekilde kullanılmasını sağlamaktadır. İşletmede meydana gelen herhangi bir hile yada yolsuzluk durumunda, işletmenin bu hile ve yolsuzluğu açığa çıkarması zor iştir. Ayrıca işletmenin hile ve yolsuzluğu ortaya çıkarmak için yeterli donanıma sahip çalışanları yoksa, bu durum işletme için hem zaman kaybı hem de işgücü kaybı olacaktır. Herhangi bir adli muhasebeciyle anlaşılması durumunda, hem olay daha çabuk çözümlenecektir hem de işletme işgücü ve zaman kaybı yaşamayacaktır.

2.4.3.Bilirkişi Raporu ve Endüstri Bilgisi

Adli muhasebeci; her hangi bir işletmenin karşı karşıya kaldığı hile suçuyla ilgilendiği zaman, o işletmenin araştırma ekibine katılması için geniş ve derin bir endüstri bilgisine sahip olması gerekir (Pala, 2011: 33). İlgili konu hakkında yeterli düzeyde bilgi sahibi olamayan adli muhasebeci, olayı çözümlemede yetersiz kalacaktır. Ayrıca bazen mahkemeler herhangi bir konu hakkında bilirkişi raporu

isteyebilmektedir. Mahkeme tarafından görevlendirilen adli muhasebeci kendini iyi geliştirememiş bir adli muhasebeci ise mahkemeye bilirkişi raporu sunamayacaktır.

2.4.4.Denetimde Verimin Artması

Adli muhasebecilik mesleği işletmelerde meydana gelen hileleri derinlemesine irdeler ve hilenin ortaya çıkarılmasından ziyade, hilenin nasıl yapıldığı üzerinde daha çok durmaktadır. Çünkü hileye yol açan noksanlıklar ortaya çıkarıldığı zaman aynı hilenin bir daha gerçekleştirilmesi mümkün olmayacaktır. İşletmelerde denetim işlemleri ya dışardan sağlanan hizmetlerle yada işletmenin görevli çalışanları tarafından gerçekleştirilmekteydi. Fakat geleneksel denetimde işletmelerin sadece finansal tabloları ve kayıtları incelemekte ve aksi bir durum söz konusu değil ise işletmenin finansal tabloları denetimden başarı ile geçmekteydi. Oysaki hile ve yolsuzluklar yüzeysel inceliklerde saklı değildir aksine derinlemesine bir inceleme ile ortaya çıkarılabilmektedir. Adli muhasebeciler de geleneksel denetçilerin aksine görünmeyenlerle ilgilenip, bir dedektif gibi hile denetimi yapmaktadır. Adli muhasebecinin denetim ve hile incelemelerinde görev alması, işletmelerde denetimi daha verimli ve daha güvenilir kılmaktadır.

2.5.Adli Muhasebecilerin Faaliyet Alanları

Adli muhasebeci, günümüzde muhasebe ile ilgili yaşanabilecek her türlü soruna çözüm üretebilmektedir. İşletmelerde meydana gelen hile, yolsuzluk ve suistimallerde adli muhasebecilere başvurulurken, muhasebe ya da finans ile ilgili sorunlarda da gerek mahkeme sürecinde olsun gerekse de mahkemeye hazırlık aşamasında olsun, avukatlar adli muhasebecilerden dava desteği danışmanlığı kapsamında yardım isteyebilmektedir. Mahkemeler ise muhasebe ile ilgili mahkemeye konu olmuş davanın aydınlatılması ve ayrıca adaletin hızlı bir şekilde

sağlanması için adli muhasebecilerden uzman tanıklık sıfatıyla yardım istemektedirler.

Adli muhasebecilerin faaliyetleri kapsamında hizmet almak isteyen müşterilerin beklentileri farklılaşabilmektedir. Örneğin, adli muhasebeciden dava desteği kapsamında hizmet almak isteyen bir avukatın beklentisi, adli muhasebecinin ilgili konu ile ilgili araştırma yapması ve nihai sonuçları avukatın müvekkilinin savunmasını yapabilecek şekilde kullanmasına imkan tanımaktır. Adli muhasebeci durumu avukatın anlayabileceği bir şekilde anlatması önemlidir. Açıkçası dava desteği faaliyetiyle avukatlar, adli muhasebecilerin adli muhasebe ile ilgili konuların kendilerine hukuk dilinde anlaşılır bir şekilde anlatılmasını istemektedir (Kleyman, 2006: 19) ya da bir diğer faaliyet alanı olan uzman tanıklık görevinde mahkemenin beklentisi, adli muhasebecinin olayı aydınlatması ve bunları tarafsız ve bağımsız bir şekilde mahkemede herkesin anlayabileceği bir şekilde görsel ve yazılı elemanlarla desteklemesidir. Dava desteği faaliyetindeki amaç, adli muhasebecinin mahkemenin anlayabileceği bir şekilde uygun bir muhasebe analizi sağlamasıdır (Eiyya ve Otor, 2013: 18).

Adli muhasebeci faaliyetleri kapsamında üsteleneceği görevlerde öncelikle müşteri ile bir sözleşme imzalamalı ve daha sonra alacağı ücret belirlenmelidir. Adli muhasebecilerin üstelendiği görevlere göre uyguladıkları bir ücret tarifesi bulunmaktadır. Bu tarifenin altına inmemesi gerekmektedir.

Adli muhasebecilerin faaliyet alanları üçe ayrılmaktadır. Bunlardan birincisi dava destekleri ikincisi uzman tanıklık üçüncüsü ise hile, yolsuzluk ve suistimal denetçiliğidir (Akyel, 2012: 81).

2.5.1.Dava Destekleri (Hukuki Destek)

Dava desteği; bir dava öncesinde ya da dava devam ederken ilgili yargı mercilerine veya avukatlara iyi bir adli muhasebecinin bilgilerinin, yeteneklerinin

veya deneyiminin bir danışmanlık veya uzmanlık hizmeti olarak sunulduğu destek hizmeti şeklinde tanımlanabilir (Karacan, 2012: 113). Başka bir ifadeyle avukatların bir yasal işlemde ihtiyaç duyacakları verilerin ilgili, yeterli ve doğru olarak saptanması ve sunulması adli muhasebecilerin dava destek danışmanlığı faaliyet alanına girmektedir (Yazarken ve Kaygın, 2016: 166). Adli muhasebeci bu durumda yasal sürecin bir parçası olmaktadır (Akın ve Onat, 2015: 37). Avukatların dava desteği kapsamında adli muhasebecilerden beklentisi, muhasebe ile ilgili olayları araştırması, delilleri elde etmesi ve bunların sonucunda anlaşılabilir somut tespitler ortaya koymasındır. Adli muhasebeci olayı aydınlattıktan sonra, olay ile ilgili durumu avukata savunmasını yapabilecek açıklıkta anlatması gerekmektedir.

Avukatlar üniversitede eğitim gördükleri süre boyunca muhasebe ile ilgili dersler görmemektedirler. Bu sebepten dolayı kendilerine muhasebe ile ilgili bir uyuşmazlık geldiğinde bu durumu doğru bir şekilde analiz edip, çözümleyememektedirler. Dava destekleri kapsamında adli muhasebeciler bu tip muhasebe ağırlıklı konuları araştırarak avukata savunmasına yardımcı olacak görüş ve bilgileri sunmaktadırlar (Terzi ve Gülten, 2014: 108).

Adli muhasebeciler dava desteği danışmanlığı kapsamında avukatlara hizmet vermektedirler. Adli muhasebeciler avukatlarla sadece müşteri ilişkisinde bulunmalıdırlar. Mesleki bağımsızlıklarını ve tarafsızlıklarını zedeleyebilecek her türlü durumdan kaçınmaları gerekmektedir. Adli muhasebeci verdiği hizmetin karşılığı olarak aldığı ücretten dolayı gerçekliğini kaybetmemelidir. Gerçekler ne ise aynı şekilde aktarmalıdır.

Adli muhasebeciler dava desteği hizmeti kapsamında avukatlara temel olarak dört hizmet vermiş olurlar (Terzi ve Gülten, 2014: 108). Bunlar;

1. Dava ile ilgili muhasebe verilerinin toplanması, bir iddiayı çürütmek veya onaylamak üzere gerekli belge, bilgi ve delillerin bulunması, tanıkların veya sanıkların sorgulanması,

2. Toplanan muhasebe veri, bilgi ve evraklarının analiz ve yorumu, hukuki itilafla ilgili sonuçlar çıkarmak,
3. Ulaşılan sonuçları kolay anlaşılabilir, açık ve net ifadelerle rapora bağlama,
4. Raporla ifade edilen hususların gerektiğinde mahkemede görsel ve sözel sunumunu yapma.

Dava desteği kapsamında adli muhasebeci ile avukat uyum içinde çalışmalıdırlar. Ancak bu uyumu sağlayan bazı unsurlar bulunmaktadır. Bu hizmet ilişkisinin uyum içerisinde devam edebilmesi için öncelikle aşağıdaki unsurların bulunması gerekir (Terzi ve Gülten, 2014: 108-109).

- Avukat ve adli muhasebeci birlikte çalışmasına rağmen aralarında ast-üst ilişkisi yoktur. Aksi halde uzman görüşü bildirme gibi konularda birbirlerini olumsuz etkileyebilir veya yönlendirebilirler.
- Her iki taraf da uzman olduğu alanda çalışır. Örneğin adli muhasebeci muhasebe verilerini analiz ederek sonuçlar çıkarırken avukat da bu verilere dayalı bir savunmaya veya temyiz dilekçesi hazırlar.
- Ulaşılan sonuçların en son aşamada bir araya getirilerek tekrar birlikte gözden geçirilmesi gerekir. Böylelikle atlanan, anlaşılamayan, eksik kalan hususlarda minimum seviyeye getirilmiş olur.
- Her iki tarafında elde ettikleri bilgileri ve belgeleri, sır sayılan hususları tam bir gizlilik içerisinde tutmaları gerekir.
- Her iki tarafta adaletin tecelli etmesine hizmet ettiklerini bildiklerinden gerçeğe uygun, delil ve belgelerle ulaştıkları sonuçlara göre hareket ederler.

Adli muhasebeciler dava destekleri kapsamında avukatlara veya müşterilerine verdikleri hizmetleri üç aşamada verebilirler (Terzi ve Gülten, 2014: 122).

a) Davaya Hazırlık Aşamasında: Dava konusu olan olayın muhasebesel analizini yaparak savunmanın oluşmasına yardımcı olacak bilgi ve belgeleri sağlanabilir.

b) Davanın Görülmesi Aşamasında: Karşı taraf avukatının veya savcının iddialarının çürütülmesi ile ilgili bilgi, belge ve muhasebe verileri ortaya konabilir.

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

Adli muhasebeciler dava desteği kapsamında avukatlara ve davanın taraflarına birçok alanda hizmet sağlayabilmektedir. Davanın oluşumu ve yürütülmesi sürecine muhasebeciler tarafından yardım sağlayan bir kurum olan dava destek danışmanlığının uygulama alanı çok geniştir (Gülaçtı, 2004: 81). Hizmet verilen alanlar geniş olduğu için bunların tümünü ele almayacağız. Dava desteği kapsamında verilen hizmetlerin bazıları aşağıda yer almaktadır.

2.5.1.1.Boşanmalarla İlgili Uyuşmazlık ve Davalarda

Boşanmanın birçok sebebi bulunmaktadır. Boşanma davası sonucunda evlilik müessesesi hukuki anlamda sona ermektedir. Ancak boşanmalar her zaman beklenildiği şekilde sonuçlanmamaktadır. Boşanmalardan sonra çeşitli konularda eşler arasında uyuşmazlıklar yaşanabilmekte ve bu uyuşmazlıklar mahkemelere taşınabilmektedir. Eşler birbirlerine maddi ve manevi tazminat davaları açabilmektedirler. Eşler arasında mali konularda yaşanan sorunlarda maddi tazminat, kişilik hakları, özel hayat , yaşam tarzı gibi sorunlar yaşanması durumunda ise manevi tazminat davaları açabilmektedirler. Eşler özellikle mali konularda yaşanabilecek sıkıntılardan dolayı adli muhasebecilere başvurumaktadırlar. Adli muhasebeci de gerekli araştırmaları ve analizleri yaptıktan sonra, maddi ve manevi zararları belirleyebilmektedir. Adli muhasebeci bu konuda avukata bilgi vermekte ve avukatta bu bilgiler ışığında müvekkilini savunabilmektedir.

Boşanmalarla ilgili uyuşmazlıklarda evlilik süresinde elde edinilen varlıkların gerçekleştirilen finansal olayların etki ve sonuçlarının analiz edilmesinde, özellikle paylaşılması gereken varlıklar arasında ticari işletmelerin bulunduğu durumlarda adli

muhasebe hizmeti önemli faydalar ve yardımlar sağlamaktadır (Terzi ve Gülten, 2014: 109). Kimi durumlarda eşler birbirlerinden mal kaçırma ve gizleme girişiminde bulunabilmektedirler. Ayrıca aktiflerin küçük gösterildiğine veya pasiflerin (borçların) abartıldığına dair şüpheleri nedeniyle adli muhasebecilere başvurulmaktadır (Pazarçeviren, 2005: 12). Bir davada avukatların bu tür sorunları çözümleyip, analiz edebilme imkanı ve bilgisi bulunmamaktadır. Adli muhasebecinin görevi, her iki tarafın malvarlıklarını incelemek ve bunların değerlemesini yapmaktır.

2.5.1.2.Zimmet İle İlgili Uyuşmazlık ve Davalarda

Zimmet ile ilgili davalarda işletmelerin mali kayıplarına ilişkin davalarda işletme yönetiminin veya işletme çalışanlarının yaptığı olaylarda oluşan zararların tespiti ve hesaplanması sırasında da adli muhasebecilerin çalışmaları gerekmektedir (Terzi ve Gülten, 2014: 111). Bazen işleyiş şekli itibari ile meydana gelen kayıpların ortaya çıkarılması güç olabilmektedir. Bunların ortaya çıkarılabilmesi için mesleki teknik ve bilgilere sahip olunması gerekmektedir. Bu sebepten ötürü avukatlar adli muhasebecilere başvurabilmektedirler.

Adli muhasebeci zimmet ile ilgili olaylarda olayın nasıl işlendiğini, mali boyutunu ve kimler tarafından işlendiği hususunu belirleyebilme yeteneğindedir. Bu konularda gerekli çalışmalarını yapabilir ve nihai sonuçları avukatın anlayabileceği bir şekilde anlatabilir. Bu şekilde avukat dava ile ilgili savunmasını daha güçlü bir şekilde yürütecektir.

2.5.1.3.Ceza Kanunu İle İlgili Uyuşmazlık ve Davalarda

Ceza davalarında suçun altında yatan sebebin dolandırıcılık, hakkını tam alamama, muhasebe hileleri ve hırsızlık gibi durumlar olabildiği için bu gibi

durumlarda olayın muhasebe yönünü incelemek amacıyla adli muhasebeci, avukatlara ve mahkemeye dava destek hizmeti verebilir (Çite, 2017: 133).

İnsanlar çıkarları doğrultusunda çeşitli suçları işleyebilmektedirler. Bazen iki birey arasında dolandırıcılıktan dolayı cinayet işlenebilmektedir. Ya da günümüzde sıkça karşılaşılan ihaleye hile karıştırmak gibi konulardan dolayı bir çok sorun yaşanabilmektedir. Bu tür konularda adli muhasebecilerden istenen şey, olayların mali boyutunun olup olmadığının adli muhasebeciler tarafından belirlenmesidir. Ceza kanunu ile ilgili bir davayı üstelenen avukat, bu tür olayları çözümleyemediği için adli muhasebeciden yardım isteyebilmektedir.

2.5.1.4.İcra İflas Hukuku İle İlgili Uyuşmazlık ve Davalarda

İcra iflas hukuku ile ilgili davalarda borçlunun borcunu ödememek için giriştiği muvazaalı işlemlerde, hileli iflas gibi yöntemlere başvurmaları durumunda adli muhasebeciler müşterilerine veya avukatlara dava desteği sağlayabilmektedirler (Terzi ve Gülten, 2014: 113). Böyle bir durumda iflasını vermiş olan işletmenin mali tablolarının incelenmesi ve analiz edilmesi gerekmektedir. Adli muhasebeci mesleki teknik ve bilgileri kullanarak iflasın doğru olup olmadığını saptamalı ve bu konuda avukatı yada müşterisini anlaşılır bir şekilde bilgilendirmelidir.

2.5.1.5.İş Hukuku İle İlgili Uyuşmazlık ve Davalarda

İşçinin hak ettiği kıdem ve ihbar tazminatlarının hesaplanması, ücretli izin, doğum izni, mazeret izni, fazla mesai, bayram çalışması, genel ve hafta sonu çalışma ücretlerinin hesaplanması, gece çalışması gibi iş ilişkisinden doğan hesaplamaların yapılmasında adli muhasebecilerden yararlanılabilir (Balcı, 2014: 51). Adli muhasebeciler sayılan konularla ilgili avukatlara hizmet vermenin yanı sıra mahkemelerde uzman tanıklıkta yapmalıdır. Çünkü adli muhasebecinin mahkemede

yapacağı açıklayıcı anlatım ve çözümlemeler davaların daha hızlı bir şekilde sonuçlanmasını sağlayacaktır. İş hukuku kapsamı geniş olan bir daldır. Bazen çeşitli mağduriyetler yaşanabilmektedir. Adli muhasebecinin görevi, mağduriyetleri giderecek şekilde hesaplamalarını ve analizlerini yapmasıdır.

2.5.1.6.Vergi Hukuku İle İlgili Uyuşmazlık ve Davalarda

Vergi hukuku ile ilgili uyuşmazlıklar geniş bir muhasebe donanımına sahip olmayı gerekmektedir. Çünkü vergi ile ilgili uyuşmazlıklar derinlemesine analiz ve inceleme gerektirmektedir. Vergi ile ilgili yapılan hile ve yolsuzlukların ortaya çıkarılması için adli muhasebecilerin mali tabloları ve kayıtları dikkatli bir şekilde incelemesi gerekmektedir. Özellikle geçmişe dönük kayıtların incelenmesi gerekiyorsa adli muhasebeciyi yorucu ve karmaşık bir süreç bekliyor demektir.

Vergi ile ilgili hile ve yolsuzluklar kimi zaman görünen tabloda ortaya çıkmayabiliyor. Adli muhasebeci böyle bir durumda görünenden çok görünmeyenlerle ilgilenip konuyu çözümlemeye çalışmalıdır.

Adli muhasebeci vergi ile ilgili davalarda vergi dairesinin yada mahkemede karşı tarafın ortaya attığı suçlamaları çürütecek delilleri bulmalı ve bunları avukatın savunmasını yapabileceği şekilde avukata anlatması gerekmektedir.

2.5.1.7.Ticaret Hukuku İle İlgili Uyuşmazlık ve Davalarda

Ticaret hukuku alanında örneğin, tasfiye, birleşme ya da kar dağıtımı gibi konularda yaşanabilecek sorunların çözümü için adli muhasebeciler avukatlara ya da müşterilere önemli hizmetler sağlamaktadır.

Adli muhasebeciler tacirleri, ticari işletmeyi, ticaret unvanını, haksız rekabeti, ticari iş kavramlarını ilgilendiren hususlarda avukatlara veya müşterilerine ciddi

bilgi, delil ve belgeler sağlayabilmektedirler (Terzi ve Gülten, 2014: 120). Kambiyo senetleri ile ilgili yaşanabilecek uyuşmazlıkların çözümünde de adli muhasebeciler hizmet verebilmektedir.

2.5.1.8.Kara Paranın Aklanması İle İlgili Uyuşmazlık ve Davalarda

Kara para ve kara para aklama suçundan elde edilen büyük mali güç, bazı ülkelerde hükümetlerin ve rejimlerin kurulup yıkılmasına, bu ülkelerin hukuk devleti ve demokrasinin zedelenmesine, ülkede terörün gelişmesine, toplumsal, siyasal ve sosyal bozulmalara, rüşvet ve yolsuzlukların büyümesine, toplumsal ve siyasal yapının kirlenmesine, ekonomik krizlere, bütçe, maliye, dış ticaret politikalarının olumsuz etkilenmesine, ülkedeki gelir dağılımı ve toplumsal refahın bozulmasına, ülkede çete ve mafya tipi örgütlerin artmasına, kamu örgütleri yerine çete ve mafya tipi örgütlerin ülkeyi yönetmeye kalkmasına neden olmaktadır (Balcı, 2014: 45). Kara paranın aklanması için üst düzey yapılanmalar kurulabilmekte ve bunların ortaya çıkarılması için ise üst düzey muhasebe ve denetim bilgisine ihtiyaç vardır. Avukatların muhasebe eğitimi almadığı düşünüldüğünde bu konuda savunma yapabilmesi oldukça zordur. Adli muhasebeciler savcının kara para akladığı yolundaki iddialarının asılsız olduğu yönünde tespitler yaparak, belge ve bilgiler sunarak avukata veya müşterisine yardımcı olması mümkündür (Terzi ve Gülten, 2014: 120).

2.5.1.9.Sermaye Piyasası İle İlgili Uyuşmazlık ve Davalarda

Sermaye Piyasası kanunu kapsamına giren suçların ortaya çıkarılması için adli muhasebecilerden yardım alınabilmektedir. Sermaye piyasasında kasıtlı müdahalelerden dolayı insanlar yanlış yönlendirmelere sevk edilebilmektedir. Bu tür durumlar genellikle dava konusu edilebilmekte ve avukatlar da bu konularda adli muhasebecilerden dava desteği talebinde bulunmaktadırlar. Adli muhasebecilerin bu

tür davalarda görevi, savcının ileri sürmüş olduğu iddiaları çürütebilecek delilleri avukata sunup avukatın savunma yapmasını sağlamaktır.

2.5.2.Uzman Tanıklık (Bilirkişi Tanıklığı)

Adli muhasebecilerin bir diğer faaliyet alanı uzman tanıklıktır. Adli muhasebecilerden uzman tanıklık faaliyetlerinde, dava konusu ile ilgili olarak gerekli araştırmaları yaparak çeşitli verileri toplamak, bu verilerden bir sonuca vararak bir kanıya ulaşmak, oluşturduğu görüşünü mahkemede hakimlere ve avukatlara aydınlatıcı ve öğretici bir biçimde yansıtmak gibi görevleri yerine getirmesi beklenmektedir (Aktaş ve Kuloğlu, 2008: 113). Adli muhasebeci uzman tanıklık faaliyeti kapsamında, mahkemeyi ilgili dava ile ilgili aydınlatmakta ve davanın sonuçlanmasında önemli bir rol oynamaktadır. Adli muhasebecinin uzman tanık olarak görevlendirilmesi mahkeme tarafından ya da karşıt tarafların anlaşması ile gerçekleştirilebilir (Akyel, 2009: 70).

Adli muhasebeci uzman tanıklık görevini yürütürken her zaman objektif olmalı ve gerçekleri olduğu gibi yansıtmalıdır. Çünkü adli muhasebecinin mahkemeye sunacağı her delil ya da yapacağı her açıklama davanın seyrini değiştirebilir. Adli muhasebeci son derece ciddi yaptırımları olan bu görevi üzerine alarak çok büyük sorumluluk yüklenmektedir (Terzi ve Atmaca, 2012: 24). Çünkü araştırma ve incelemelerine dayanarak yapacağı tanıklık sonucunda yargı süreci etkilenmekte ve davalı tarafa uygulanacak cezai müeyyideler söz konusu olmaktadır (Çabuk ve Yücel, 2012: 36).

Amerikan Yetkili Kamu Muhasebeciler Birliği (AICPA)’ne göre uzman şahit, bir konu hakkında bilimsel, teknik veya özel bir fikir verme veya bir konunun aydınlatılmasına katkıda bulunabilecek gerekli bilgi, yetenek, deneyim ve eğitime sahip kişidir (Toraman ve diğ. 2009: 42). Bir avukat veya hakim, bir adli muhasebeciyi uzman görüşü almak adına duruşmaya dahil edebilir (Aktaş ve Kuloğlu, 2008:112). Adli muhasebeci de mahkeme yada avukatlar tarafından mahkemede açıklanmasını istediği konuyu detaylı bir şekilde araştırmakta ve konuyla ilgili elde ettiği bilgileri tarafız ve doğru bir şekilde mahkemede

paylaşmaktadır. Adli muhasebecinin mahkemeye sunacağı her türlü bilgi ve belge davanın sonucunu etkileyecektir. Bundan dolayı adli muhasebeci araştırmaları sonucunda elde ettiği kanıtları tüm gerçekliğiyle mahkemeye sunmalıdır.

Genel olarak bakıldığı zaman birçok suçun ortaya çıkarılamamasının sebebi yeterli delillerin olmayışıdır. Adli muhasebeci mesleki teknik ve bilgilerini kullanarak gerekli delilleri elde etmekte ve buda suçlulara karşı kullanılabilir. Çünkü adli muhasebecilerin araştırma sonuçları kişisel yargılara veya fikirlere değil kanıtlayıcı belge ve veriler ile gerçeklere dayanmaktadır (Toraman ve diğ. 2009: 43).

Adli muhasebecilerin mahkemelerde uzman tanıklık görevini yürütebilmesi için öncelikle uzman kimliğini edinmiş olması gerekmektedir. Öte yandan adli muhasebe alanında gerekli eğitimleri ve adli muhasebecilik ile ilgili sertifika ve belgeleri almış olması gerekmektedir.

Bir adli muhasebeci mahkemede konu ile ilgili açıklamalarda bulunurken hitabet ve konuşma tarzı çok önemlidir. Çünkü mahkemedeki tarafların çoğu muhasebe ile ilgili konular hakkında yeterli bilgiye sahip olmadığından, açıklamaların ve sunumların anlaşılır olması gerekmektedir. Bir adli muhasebecinin mahkemelerde ifade verirken göz önünde bulundurması gereken temel ilke ve kuralları kısaca maddeler halinde inceleyecek olursak (Terzi ve Gülten, 2014: 124-125).

a) Taraf Tutmaksızın Uzman Görüşü Bildirmek: Adli muhasebeci mahkemede hiçbir tarafın çıkarını gözetmeden gerçekler ne ise tarafsız bir şekilde anlatmalı ve ortaya çıkarmalıdır.

b) Gerçekleri Abartmamak veya Küçümsememek: Adli muhasebeci gerçeği kendi görüşlerini eklemeyen objektif bir şekilde açıklamalıdır. Gerçeğin boyutlarını değiştirerek olayı fazla abartmak veya küçük göstermek de uzman davranışı olarak nitelendirilemez.

- c) **Görsel Araçlardan Yararlanmak:** Uzman tanıklığı kapsamında davada görüşünü açıklayan adli muhasebecinin tablolar, grafikler ve şekillerden yararlanarak açıklamalarını desteklemesi her zaman istenen bir durumdur.
- d) **Net ve Kesin İfadeler Kullanmak:** Adli muhasebeciler mahkemede açıklamalar yaptığı zaman net ve kesin olmalıdırlar. Net ve kesin olmadıkları zaman taraflar nezdinde güvenilir bulunmazlar.
- e) **Açıklayıcı ve Öğretici Anlatım:** Adli muhasebeci dava kapsamında hakim önünde sözlü ifade verirken konunun taraflarca tüm boyutlarının anlaşılabilmesi için açıklayıcı ve öğretici bir tarzda konuşması gerekir
- f) **Varsayımlar Yapmamak:** Konu ile ilgili olarak yapılacak tüm açıklamalarda eldeki belge, bilgi ve delillere göre hareket etmek gerekir. Teori ve varsayımlar üreterek kesin olmayan bilgilerle hiç kimseyi suçlamamak esastır. Bir takım hipotezlerden yola çıkarak yapılacak olan suçlamalar haksız yere gerçekte suçsuz birisinin ceza almasına neden olabilir.
- g) **Konudan Konuya Geçmemek:** Adli muhasebeci mahkemede tanıklık yaptığı sırada, bir konu tam açıklığa kavuşturulmadan ötekine geçmemelidir. Aksi durumda mahkemedeki tarafların konuyu anlamamasına sebebiyet verebilir.
- h) **Soruları Dinleyip Yanıtlamak:** Hakim, savcı, müdafî veya vekil avukatı dava sırasında uzman tanık sıfatında bulunan adli muhasebeciye sorular sorabilmektedir. Adli muhasebecinin olayları tüm açıklığıyla anlatması için ve karşı tarafında olayı anlayabilmesi için soruların dinlenerek tek tek açıklanması gerekmektedir.
- i) **Anlatımlarında tutarlı olmak:** Adli muhasebecinin dava sırasında yapacağı tüm açıklamalar ile vereceği bilgiler birbiriyle bağlantılı ve tutarlı olmalıdır. Aksi bir durumda taraflar adli muhasebecinin güvenilirliğini sorgulayacaklardır.

- j) **Ön Hazırlık Yapmak:** Adli muhasebecilerin mahkemede rahat olabilmesi için dava öncesinde ön hazırlık yapması gerekmektedir. Adli muhasebecinin ön hazırlık yapması mahkemede hakimiyetini artıracaktır.

2.5.3.Suistimal, Hile, Yolsuzluk Araştırmacılığı

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

Hile kavramının incelenmesi sırasında beş unsurun bir arada bulunmadan hileden söz edilemeyeceği söylenebilir (Terzi ve Gülten, 2014: 129)

1. Hileyi gerçekleştiren kişi veya kişiler (Fail)

2. Failin hile yapma isteği yani kasıt (Manevi Unsur)
3. Hilenin gerçekleşmesi ile failin elde ettiği ekonomik fayda veya işletmeni uğradığı ekonomik zarar (Maddi Unsur)
4. İşletmenin diğerkimselerinin hile yapıldığı sırada bunu fark edememesi
5. Hileyi gizlemek amacıyla girişilen yol ve yöntemler (Deliller)

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

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

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

- İşletmede etkin bir iç kontrol sistemi yoksa
- Aile şirketi yapısı varsa işletmede çalışanların yetki ve sorumlulukları belli değılse
- Görevler ayrılığı ilkesi özelliklede mali işlerde uygulanmıyorsa

- Çalışanlar arasında bilgi akışının az olduğu kurumlarda
- Şirket yönetiminin sadece kara odaklandığı şirketler
- Şirket içi uzun çalışma saatlerinin uygulandığı ve çalışanların yeterli izin kullanamadığı şirket türleri
- İş gücü devir hızının yüksek olması
- Elemanların moralinin düşük olduğu işletmeler de hile, yolsuzluk ve suistimaller artmaktadır.

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

2.6.Adli Muhasebecilik ve Diğer Mesleklerin Karşılaştırılması

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

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

2.6.1.Dış Denetçi İle Farkı

Dış Denetçilik mesleği ile adli muhasebecilik faaliyetlerini yürütmeleri bakımından birbirine yakın mesleklerdir. İki meslek grubu da çalışmalarında bazen aynı mesleki teknik ve bilgileri kullanabilmektedirler. Temel olarak iki meslek arasındaki farklar aşağıda şekildedir (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.

2.6.2.İç Denetçi İle Farkı

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

- İç denetçi işletmenin bir kurumun faaliyetlerini kuruma değer katmak amacıyla bağımsız ve objektif olarak inceler. iç 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.

- İ 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.
- İç denetim hizmetleri genel olarak sürekli verilmesi gereken hizmetler veya sürekli yürütülmesi gereken faaliyetler olarak değerlendirilir. Oysa adli muhasebeciler olay tabanlı çalışırlar. Muhasebe ağırlıklı hukuksal problem çözülünce adli muhasebecinin görevi biter.

2.6.3.Geleneksel Muhasebeci İle Farkı

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

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

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

2.6.4.Bilirkişi ile Farkı

Bilirkişiler mahkemeler tarafından görevlendirilen meslek mensuplarıdır. Bilirkişilerin görevlendirilmesindeki amaç, mahkemeye intikal etmiş olan muhasebe ile ilgili uyuşmazlıklar konusunda mahkemenin bilgilendirilmesi ve davanın çözümlenmesini sağlamaktır. Bilirkişiler uzmanlık gerektiren konularda

mahkemelere yardımcı olmaktadırlar. Adli muhasebecilik mesleğinin bilirkişilik mesleği ile benzerlikleri olduğu gibi farklılıkları da bulunmaktadır. Bu farklılıklar ise şöyledir (Terzi ve Gülten, 2014: 37-38)

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

olarak açıklamazken adli muhasebeci mahkemelerde sözlü olarak hazırladığı raporu anlatır.

2.7.Adli Muhasebecilik Mesleğine Mensup Olma

Çalışmanın bu bölümünde ABD, Kanada ve Türkiye’de adli muhasebecilik mesleğine nasıl mensup olunur ve adli muhasebecilik mesleği ile ilgili olan sertifikaları ele alacağız.

2.7.1.ABD’de Meslek Mensupu Olma

ABD adli muhasebecilik mesleğinin temellerinin en iyi şekilde atıldığı ülkelerdendir. ABD ‘de adli muhasebeyle ilgili üniversitelerde bölümler bulunmaktadır. Örneğin ABD ‘de bulunan Güney Georgia Üniversitesi de lisans ve yüksek lisans düzeyinde adli muhasebe eğitimi vermekte, Utica Koleji de sertifika, lisans ve yüksek lisans programlarıyla adli muhasebe eğitimi sunmakta ve Kolej; Hile Denetçisi Sertifika programı kapsamında ekonomik suçların araştırılması, hile önleme ve tespit etme teknikleri, ekonomik suç hukuku derslerini sunmaktadır (Çoban, 2013: 38).

Üniversite eğitimi bittikten sonra mesleği icra edecek kişilerin yönlendirilmesini ve eğitimini veren kuruluşlarda bulunmaktadır. Bunlardan en önemlisi 1988 yılında kurulmuş olan Sertifikalı Hile Araştırmacıları Birliği (Association of Certified Fraud Examiners-ACFE)’dir. Günümüzde yaklaşık olarak seksen beş bin üyeye sahip olan ACFE, hile önleme konusunda eğitim veren dünyanın en büyük hile karşıtı organizasyonudur (www.acfe.com, Erişim: 08.06.2018). ACFE’ nin amacı, tüm dünyada yaşanan hileli eylemlerin ve beyaz yakalı suçların zararlarını en aza indirmek, hilelerin tespiti, önlenmesi konusunda adli muhasebecileri desteklemek, eğitim ve seminerler düzenleyerek yayınlar yapmaktır (Karacan, 2012: 123).

ACFE adli muhasebeci olmak için gerekli ruhsatlandırma faaliyetlerini yürütmektedir. ABD’de üniversite eğitimi tamamlamış bir kişi adli muhasebeci olmak istiyorsa ACFE ‘ye başvurması gerekmektedir. ACFE adli muhasebe ile ilgili eğitim, kurs ve seminerler vermektedir. Adayların adli muhasebecilik ruhsatı alabilmesi için ACFE’ nin belirlemiş olduğu kriterleri yerine getirmesi gerekmektedir. Bu birlikten adli muhasebe ruhsatı alabilmek için (Bozkurt 2000b: 60-61):

- ACFE üyesi olmak.
- Lisans mezunu olmak,
- Muhasebe, hukuk, hile araştırmacılığı, kriminoloji, denetim, işletme kayıplarının ölçülmesi alanlarında iki yıllık deneyime sahip olmak,
- ACFE tarafından düzenlenen ve kriminoloji, etik, finansal işlemler, hile araştırmacılığı, hile bileşenleri gibi konulardan oluşan sınavlarda başarılı olmak gerekmektedir.

ABD’de adli muhasebeci olabilmek için ACFE tarafından düzenlenen ve başarıyla geçilmesi gereken sınavda adaylara sorulan sorular şu dört ana bölümden oluşmaktadır (www.acfe.com, Erişim: 09.06.2018).

- 1. Bölüm: Hilenin Önlenmesi Ve Caydırılması:** İnsanların neden hileye başvurduklarını ve bunu önleme yollarının neler olduğu konusunda bilginizi test eder. Bu bölümde ele alınan konular arasında beyaz yaka suçları, mesleki sahtekarlık, hileyi önleme, hile riskinin değerlendirmesi ve ACFE mesleki etik kuralları yer almaktadır.
- 2. Bölüm: Finansal İşlemler Ve Hile Programları:** Muhasebe kayıtlarında ortaya çıkan hileli finansal işlem türleri konusunda bilginizi test etmektedir. Bu bölümü geçebilmeniz için şu konularda bilginiz olması gerekmektedir: Temel muhasebe ve denetim teorisi, hile şemaları ve iç kontrol bilgisi istenmektedir.

3. Bölüm: Araştırma: Görüşme, soru sorma, kamu kayıtlarından bilgi alma, yasadışı işlemlerin takibi, hilenin değerlendirilmesi ve rapor yazma ile ilgili soruları içerir.

4. Bölüm: Hukuk: Ceza ve medeni hukuk, delil kuralları, sanık ve suçlunun hakları ve bilirkişi tanıklığı konuları dahil olmak üzere, birçok hukuki konuda bilginizi ölçmektedir.

Bir adli muhasebe adayı ACFE' nin yukarda belirtmiş olduğu kriterleri yerine getirmiş ise ve ACFE' nin düzenlemiş olduğu sınavı başarı ile geçmişse Sertifikalı Hile Denetçisi (CFE) sertifikası verilmektedir. CFE ruhsatını almaya hak kazanmış olan aday, hak kazandığı andan itibaren adli muhasebeci unvanını almaktadır. CFE ruhsatına sahip kişi adli muhasebe alanında uzman kişidir ve adli muhasebenin gerektirmiş olduğu yetkinliğe ve bilgiye sahip olduğunun bir göstergesidir.

Adli muhasebeciler CFE sertifikası için belirlenen ilke ve kurallara da uymaları gerekmektedir. Bu ilke ve kurallar adli muhasebecinin mesleğini icra ederken daha başarılı olmasını sağlayacaktır. Bu sebeple CFE ehliyetli adli muhasebecilerin uyması gereken ilkeler şunlardır: (Manning, 2000: 455)

- Her zaman alınan görevde en üst profesyonellik, dikkat ve özen gösterilmelidir.
- Yasal olmayan davranışlarda bulunulmamalıdır.
- Her zaman profesyonel yeterlilikle tamamlanabilecek görevler kabul edilmeli ve alınan bütün görevlerde en üst performans gösterilmelidir.
- Mahkemelerin ve kanunların düzenlemelerine uyulmalı, gerçekler kanıtlanmalı, tarafsız ve ön yargısız tanıklık edilmelidir.
- Müşteriler hakkında elde edilen gizli bilgiler ilgili kişilerin izni olmadan paylaşılmamalıdır.
- Araştırma sürecinde tüm kanıtlar değerlendirilmelidir.

- Tüm hizmetlerde sürekli olarak kabiliyet ve etkinliği arttırmaya yönelik çaba gösterilmelidir.
- Araştırma sürecinde elde edilen kanıtlar mantıksal zemine oturmayı sağlayacak nitelikte olmalı ve hiçbir düşünce tek başına bir kişiyi suçlamaya veya suçsuz olarak görülmesi için yeterli değildir.

2.7.2.Kanada’da Meslek Mensupu Olma

Kanada’da muhasebe ile ilgili kurulan en eski topluluk Kanada Ruhsatlı Muhasebeciler Birliği (The Canadian Institute of Chartered Accountants – CICA)’ dir. 1902 yılında kurulan CICA’ nın amacı, iş dünyası, sivil toplum kuruluşları ve devlet için sigorta, finans, denetim ve muhasebe alanlarında ilkeler oluşturmak, her düzeydeki katılımcılar için eğitim programlar düzenlemek, her seviyedeki üyeleri için profesyonel bilgi kaynağı sağlamak, fikri hakları araştırmak ve geliştirmek, risk yönetimi ve yönetim alanında kılavuzlar oluşturmak yayımlamak, ulusal ve uluslararası üst düzey paydaşlar ile ilişkiler geliştirmektir. (Altınsoy, 2011: 129). CICA, hem mülakatlar, teftişler ve yayınlar yoluyla hem de meslek dışında üniversiteler ve hükümetlerle bağlantılar sayesinde profesyonel muhasebe hakkındaki bilginin kontrolünü egemenliği altına almaktadır. (Pazarçeviren, 2005:16).

CICA, Kanada’da adli muhasebe mesleği konusunda eğitimler, seminerler ve kurslar düzenleyen bir kurumdur. Adli muhasebeci olmak isteyen adayların gerekli eğitim ve sertifikalandırma işlemlerini gerçekleştirmektedir. Kanada’da adli muhasebecilik mesleğini yapabilmek için CICA tarafından belirlenen koşullar şunlardır: (Altınsoy, 2011:130).

- CICA tarafından verilen muhasebeci ruhsatına sahip olmak
- Üç yıl Kanada’da ruhsatlı muhasebecilik yapmak
- Toronto Üniversitesi tarafından verilen Adli ve Araştırmacı Muhasebe Diploma Programı’nı tamamlamak

- Son üç yıl içerisinde ruhsatlı muhasebeci olarak adli muhasebe alanında 1500 saat faaliyette bulunmak veya son üç yıl içinde 500 saatten az olmamak şartıyla altı yıl boyunca toplam 2500 saat adli muhasebe alanında faaliyette bulunmaktır.

2.7.3. Türkiye’de Meslek Mensubu Olma

Adli muhasebecilik mesleği günümüzde birçok ülkede önemli meslekler arasında görülmektedir. Çoğu ülke adli muhasebecilik mesleğinin eğitimi konusunda önemli adımlar atmış ve mesleğin yapılanmasını sağlayan çeşitli kuruluşlar bulunmaktadır. Adli muhasebecilik mesleği özellikle hileyle mücadele konusunda önemli bir meslek haline gelmiştir. Çoğu ülke hileyi önleme konusunda adli muhasebecilik mesleğini önemli görmekte ve mesleğin gelişmesi için gerekli adımları atmaktadırlar.

Ülkemize bakıldığında zaman adli muhasebeyle ilgili herhangi bir düzenlemenin olmadığı görülmektedir. Ülkemizde adli muhasebecilik mesleğinin olabilmesi için öncelikle üniversitelerde ilgili eğitimlerin verilmiş olması gerekmektedir. Ancak şuanda ülkemizde üniversitelerin muhasebe bölümlerinin ders programlarına bakıldığında zaman, doğrudan adli muhasebeyle ilgili olan dersler bulunmamaktadır. Genellikle adli muhasebeye yakın bir alan olarak denetim ile ilgili dersler bulunmaktadır. Denetimin ve adli muhasebenin bazı ortak yanı olmasının yanı sıra, adli muhasebe çok daha kapsamlı ve faaliyet kolları farklı olan bir alandır.

Ülkemizde adli muhasebecilik mesleği anlamında en önemli girişimi 2009 yılında İSMMMÖ yapmıştır. İSMMMÖ, çeşitli akademisyenleri ve meslekle ilgili kişileri bir araya getirerek adli muhasebe alanında bir sertifikalandırma eğitimi başlatmıştır. Yaklaşık olarak 7 ay süren bu eğitim sonucunda katılımcılara sertifikalar verilmiş ve birçok SMMM bağımsız adli muhasebeci, bağımsız adli muhasebe uzmanı gibi unvanlar almışlardır. Bu tür girişimler ülkemizde adli muhasebecilik mesleğinin gelişmesi için oldukça önemlidir.

Adli muhasebecilik mesleğinin ülkemizde gelişebilmesi için şu adımların atılması gerekmektedir.

- Öncelikle üniversiteler bazında adli muhasebe ile ilgili bölümler açılmalı ve gerekli eğitimler verilmelidir yada mevcut muhasebe bölümlerinin ders programlarına adli muhasebeyle ilgili dersler eklenmelidir.
 - Adli muhasebecilik mesleğinin hukuki alt yapısı oluşturulmalıdır.
 - Mesleğin organizasyonunu yürütecek olan kurum yada kurumlar belirlenmelidir.
 - Üniversiteler ve meslek ile ilgili kuruluşlar işbirliği içerisinde olmalıdırlar.
- Adli muhasebe mesleğinin organizasyonu için TÜRMOB görevlendirilebilir.

TÜRMOB, adli muhasebeyle ilgili eğitim, seminer ve kurs verebilir ve ayrıca adli muhasebeci olmak isteyen adayları sınava tabi tutarak gerekli ruhsatlandırma faaliyetlerini yürütebilir. Tüm bunlar ülkemizde adli muhasebecilik mesleğinin var olması ve gelişmesi için oldukça önemlidir.

2.8.Adli Muhasebe Mesleğine Yönelik Sertifikalar

Günümüzde adli muhasebe mesleği ile ilgili birçok düzenleme yapılmış ve mesleğin icra edilebilmesi için gerekli alt yapılar oluşturulmuştur. Adli muhasebe mesleği ile ilgili gerekli adımların atılmasına öncelikle ABD ve Kanada öncülük etmiştir. Özellikle ABD ‘de yaşanan şirket skandalları ile işletmelerde artan hile ve yolsuzluklar, bu alanda hızlı bir şekilde adım atılmasını sağlamıştır. Atılan adımlar arasında özellikle adli muhasebecilik mesleğini örgütleyecek ve geliştirecek kurumların oluşturulması ve meslekle ilgili eğitimlerin ve sertifikaların verilmesi, adli muhasebecilik mesleğinin gelişmesi açısından önemlidir. Çalışmanın bu bölümünde adli muhasebeye yönelik sertifikalar incelenecektir. Adli muhasebeye yönelik bazı önemli sertifikalar şunlardır (Pehlivan, 2010: 35-40);

Sertifikalı Adli Muhasebeci (Cr.FA) : Uluslararası Adli Denetçiler Amerika Koleji (ACFEI) tarafından verilen bir sertifikadır. Sertifikalı Adli Muhasebeci ehliyeti (Cr.Fa), adli muhasebe konusunda ilâve öğretim, deneyim, eğitim, bilgi veya beceri edinmiş olan ve Federe Devlet Muhasebecilik Kurulu’nun belirlediği bütün şartları yerine getiren muhasebecilerin adli muhasebedeki uzmanlığını ifade eder. Cr.FA sertifikasına sahip olabilmek için adayların şu şartları yerine getirmesi gerekmektedir;

- Federe Devlet Muhasebecilik Kurulu’na kayıtlı olması,
- Geçen 10 yıl boyunca disiplin suçunu gerektirecek bir eyleminin bulunmaması, Geçen 10 yıl boyunca ağır bir suçtan dolayı hakkında mahkûmiyet kararının verilmemiş olması
- ACFEI meslek icrası ilkelerine uymayı taahhüt etmesi gerekmektedir.

Cr.Fa sertifikasına işletme dalında bir lisans diplomasına sahip veya muhasebeyle ilgili bir sertifika (CPA, CMA, CFA, CVA, CBA, vs.) almamış bulunan muhasebeyle ilgili 10 yıl deneyimi olan kişiler başvurabilmektedir. Bu sertifikayı almak isteyen bir aday, adli muhasebeye giriş ve genel bakış, meşguliyet/iş, hile araştırmaları ve hileli mali raporlar, adli muhasebeciyle ilgili ilave hizmetler ve değerlendirme gibi derslerden eğitim görmesi gerekmektedir.

Cr.Fa sertifikasına sahip adayların sertifikalarını kaybetmemeleri açısından devam sağlamaları gereken koşullar bulunmaktadır. Bu koşullar;

- Sertifika sahibinin, her yıl verilen 15 saatlik sürekli eğitimi alması
- ACFEI’ nin daimi üyesi olması gerekmektedir.

Sertifikalı Adli Danışman (CFC): Amerikan Hile Denetçileri Okulu Enstitüsü (ACFEI) tarafından verilen ikinci bir sertifikadır. Sertifikalı adli danışman ehliyeti (CFC); adli meslek mensuplarının etikle, içtihatla, ABD hukuk biliminin ihtilaf halindeki tarafların delillerini bağımsız bir bilirkişiye/yargıç veya jüriye sunarak

özüm aradıkları yargılama biçimi (*adversarial system*) çerçevesinde başarılı danışmanlık yapma rolleri üstlenmelerini sağlayan hukuk alan bilgisiyle ilgili anlayışlarını ortaya koyar. CFC sertifikasına başvurmak için aranan şartlar şunlardır;

- ACFEI üyesi olması,
- Geçen 10 yıl boyunca ne bir disiplin birimi ne de bir hukuk mahkemesi tarafından etik, cezai veya disiplinle ilgili bir suçlamadan dolayı cezalandırılmamış olması,
- Yurt içinden veya yurtdışından özellikle akredite olmuş üniversitelerde lisansını tamamlaması ,
- İcra ettiği meslekle ilgili yerel emirlere, federe devlet kanunlarına ve federal düzenlemelerin hepsine uyması gerekmektedir.

CFC sertifikasına sahip olmak isteyen adaylar, belirli bir rolü oynamayı esas alan senaryolarda görev almaktadır. Ayrıca, örnek duruşmaları, ihtilaf halindeki tarafların delillerini bağımsız bir bilirkişiye/yargıç veya jüriye sunarak çözüm aradıkları yargılama biçimini; yazılı ifade vermeyi, yargılamada tanıklık etmeyi, uzman şahitliğine muhalefet etme esnasında avukata ve müşterilere yardımcı olmak gibi eğitimlerden geçerler. Bu sertifikaya sahip adaylar ACFEI ‘nın her yıl düzenlemiş olduğu 15 kredilik eğitimden geçmesi zorunludur.

Sertifikalı Hile Denetçisi (CFE): ABD’de bulunan Sertifikalı Hile Denetçileri Kurulu (ACFE) tarafından verilen bir sertifikadır. CFE, hile denetçisi unvanı, hile önleme, tespit etme ve araştırmada uzmanlığa işaret eden bir sertifikadır. CFE ‘ye başvuru şartları şunlardır;

- ACFE’ nin üyesi olmak.
- Yüksek ahlaki karakterlere sahip olmak.
- Adayların ACFE tüzükleri ile Meslek Etiği Kurallarına uymayı taahhüt etmesi gerekmektedir.

Adayların CFE sertifikasına sahip olabilmesi için hilenin önlenmesi ve caydırılması, finansal işlemler ve hile programları, araştırma ve hukuk alanlarında eğitim alması gerekmektedir. CFE sınavı 500 sorudan oluşmakta ve 10 saat sürmektedir. CFE ehliyetine sahip kişilerin sürekli olarak yerine getirmesi gereken koşullar ise şunlardır;

- En az 10 saati hileyle ilgili olmak üzere yılda asgari 20 saatlik sürekli mesleki eğitim almak ve
- ACFE' nin daimi üyesi olmak

Sertifikalı Adli Kamu Muhasebecisi (FCPA): Bu sertifikanın amacı adli muhasebe alanında mükemmelleşmeyi teşvik etmektir. Sertifikalı Adli Kamu Muhasebecileri topluluğu tarafından verilen bir sertifikadır. Bu sertifikaya başvuru şartları ise şunlardır;

- Adayların Sertifikalı Kamu Muhasebecisi veya Kamu Muhasebecisi olması,
- Sertifikalı kamu muhasebecisinin birtakım şartlarını yerine getirmesi gerekmektedir.
- Adayların bu sertifikaya sahip olabilmesi için 5 kitaba dayalı 5 bölümlük sınavı (sınavın her bölümü bir kitabı kapsar) geçmesi gerekmektedir.

Sertifikalı adli kamu muhasebecisi sertifikayı elinde tutmak istiyorsa her yıl 20 saatlik sürekli mesleki eğitimi almak zorundadır.

Sertifikalı Hile Uzmanı (CFS): Sertifikalı Hile Uzmanları Birliği (ACFS) tarafından verilen bir sertifikadır. Sertifikalı hile uzmanı unvanı; 16 üyeli idareciler kurulunca belirlenmiş eğitim, bilgi ve beceri düzeyi gerekliliklerine sahip ve beyaz yakalı suç ve hile meselelerinde önemli ölçüde uzmanlığa sahip adaylara işaret eder. ACFS sertifikasına başvuru şartları şunlardır;

- ACFS' nin kısmi üyesi olması,
- İyi karakterli olması,

- ACFS tüzüklerine ve etik kurallara uyum göstermeyi kabul etmesi gerekmektedir.

Sertifikaya başvurmak isteyen bir aday; ortak üye olmak zorundadır ve giriş sınavının veya ACFS akademisinin bir parçası olarak yazılı sınav sürecini geçmek veya yönetsel kurallar altında başvurmak ve en az 8 yıl uygulama deneyimini ve başvuruda minimum 100 puan aldığını göstermek zorundadır.

CFS sınavı ve eğitimi konusunda başvuran adaylar, sertifikayı alabilmek için şu üç aşamadan birini gerçekleştirmeleri gerekmektedir.

1. Sertifikalı Hile Uzmanları giriş sınavını geçmek,
2. CFS Akademide alınması beklenen temel derslerin her birini tamamlamak ve her dersin sınavından geçecek puanı almış olmak,
3. Ancak belirli bir deneyimi olan ortak üyelerin erişiminde olan yönetsel kurallara dahil olmak.

CFS sertifikasına sahip kişi, hileyle ilgili bir alanda kabul edilmiş sayılabilmesi için her iki yılda bir, gerekli olan 32 saatlik sürekli mesleki eğitimle birlikte 48 saatlik sürekli mesleki eğitim almak, eğitimin, akredite edilmiş veya ulusal düzeyde kabul görmüş bir sürekli mesleki eğitim sağlayıcısı tarafından verilmesini sağlamak ve itibar sahibi bir üye statüsünü sürdürmek zorundadır.

2.9.Adli Muhasebecilerin Faydalandığı Teknikler

Adli muhasebeciler faaliyetlerini yerine getirirken çeşitli teknikler kullanmaktadırlar. Bu teknikler adli muhasebecilerin gerçeğe ulaşmasını ve sorunun sebebini bulmasını sağlamaktadır. Adli muhasebeciler çoğunlukla denetim alanındaki tekniklerden faydalanmaktadır (Oyedokun, 2016: 2). Ancak adli muhasebecilik mesleğine özgü tekniklerde kullanılmaktadır.

2.9.1.Belge İncelemesi Tekniği

Adli muhasebeciler muhasebe ile ilgili çeşitli olaylarla karşılaşmaktadırlar. Bu olayların bazılarında belge incelemesi gerekmektedir. Belge incelemesinde, incelenecek olan belgenin orijinal olduğuna ve belgedeki bilgilerin güvenilir olup olmadığına dikkat edilmektedir. Muhasebenin temel kavramlarından olan “tarafsızlık ve belgelendirme” kavramının gereği olarak, muhasebe kayıtlarının gerçek durumu yansıtan ve usulüne uygun olarak düzenlenmiş objektif belgelere dayandırılması gerekmektedir (Kütük, 2008: 114). Bundan dolayı adli muhasebecinin gerçeğe ulaşabilmesi için, incelediği belgelerin üzerindeki mühür ve imzaların gerçek olup olmadığına ve incelenen belgede yer alan işlemin işletmede gerçekleşip gerçekleşmediğine dikkat etmesi gerekmektedir. Ayrıca adli muhasebeciler belgelerin sahte olup olmadığı konusunda grafoloji (yazı bilimi) uzmanlarından da yardım alabilmektedir.

2.9.2.Fiziki İnceleme (Gözlem) Tekniği

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

2.9.3.Analitık İnceleme Tekniği

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

2.9.4.Yeniden Hesaplama Tekniğı

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

2.9.5.Doğrulama (Teyit etme) Tekniğı

Adli muhasebecilerin sıklıkla kullandığı önemli tekniklerden biridir. Bu tekniğin uygulanmasındaki amaç; adli muhasebecinin araştırma yaptığı konu hakkında müşteri işletmeden elde ettiği bilgilerin veya belgelerin doğruluğunu teyit etmektir. Bu yüzden adli muhasebecinin elde etmiş olduğu bilgileri ve belgeleri diğer işletmelerden ve kişilerden doğrulaması gerekmektedir. Doğrulama, çeşitli hesap bakiyelerinin, denetlenen işletmenin çeşitli konularda ileri sürdüğü bilgilerin ve

işletmenin elindeki varlıkların mülkiyetinin doğruluğunun araştırılması anlamına gelmektedir. Adli muhasebecinin sorunun çözümüne doğru bir şekilde gidebilmesi için araştırma sürecinde elde etmiş olduğu tüm bilgi ve belgeleri üçüncü kişilerden teyit etmesi gerekmektedir.

2.9.6.Yazılı İfade Alma Tekniği

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

2.9.7.Sözlü İfade Alma (Sorgulama) Tekniği

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

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

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

2.10.Adli Muhasebecilik Temel Kavramları

Adli muhasebecilik temel kavramlarının bir yönüyle muhasebe ile hukukun temel kavramlarının birleşiminden oluştuğunu söyleyebiliriz. Bu temel kavramlar adli muhasebecinin faaliyetleri sırasında dikkat etmesi gereken hususlardan oluşmaktadır. Adli muhasebeci bu kavramları çalışmalarına uyarladığı takdirde daha verimli sonuçlar elde edecektir. Adli muhasebeciliğin temel kavramları şunlardır (Terzi ve Gülten, 2014: 55-60).

- **Sosyal Sorumluluk Kavramı:** Sosyal sorumluluk kavramı adli muhasebecilerin bir kamu hizmeti yapıyor olmaları dolayısıyla belli bir toplum kesiminin, belli kişi veya grupların çıkarını değil tüm toplumun ortak çıkarını ön planda tutarak hareket etmeleri gereğini ortaya koyar. Adli muhasebecinin faaliyetleri kapsamında elde edeceği sonuçların doğru olması ve toplumu yanıltmaması önemlidir. Adli muhasebecinin toplumun vicdanını incitecek davranışlarda bulunmaması gerekmektedir.
- **Eşitlik Kavramı:** Adli muhasebecilerin görevlerini yerine getirmesi sırasında ön yargılardan tamamen uzak bir şekilde, dil, din, ırk, mezhep, renk, siyasi düşünce, felsefi inanç veya benzeri hiçbir ayırım yapmaksızın işlem yapmaları gereğini ifade eden kavramdır. Bu kavrama göre adli muhasebeci sadece faaliyetlerini yerine getirmeli, müşterisinin yada karşı tarafın insani farklılıklarına dikkat etmemesi gerektiğini vurgulamaktadır.

- **Tarafsızlık ve Delile Bağlama Kavramı:** Adli muhasebeciler görevlerinin yerine getirirken tam bir bağımsızlık ve tarafsızlıkla çalışırlar ancak adaletin yerine getirilmesi için ileri sürdükleri düşüncayı herkes tarafından kabul edilebilen genel geçerli delillerle de ispatlayabilmeleri gerekir. Adli muhasebeci çalışmaları sonucunda elde etmiş olduğu deliller ışığında sadece kesin görüşünü bildirebilir. Aksi takdirde varsayımlarda bulunarak birini suçlayamaz ve hedef gösteremez. Adli muhasebeci elde etmiş olduğu deliller doğrultusunda gerçekleri ortaya koymalı ve tarafsız bir şekilde hareket etmelidir.
- **Tutarlılık:** Adli muhasebe uygulamalarının yürütölmesinde kullanılan yöntem, teknik ve analiz unsurlarında neden-sonuç ilişkilerinin kurgulanmasında tutarlı davranılması gereğini ifade eden kavramdır.
- **Özün Önceliğı:** Adli muhasebe uygulamalarında belge ve delillerin görünüşteki anlam ve ifadelerinden daha çok gizledikleri gerçek anlamlarının bulunarak dikkate alınması gereğini ifade eder. Adli muhasebecilik mesleğinin gereğı olan şüphencilik, bu kavramın uygulanmasında önemlidir. Adli muhasebeci görünenden çok görünmeyenlerden şüphelenerek, durumun özüne inmektedir. Bu durum adli muhasebecinin olayın arkasındaki gerçekliğe ulaşmasını sağlayacaktır.
- **İhtiyatlılık:** Adli muhasebe uygulamalarının doğurabileceğı sonuçlarını ağırlığı göz önünde bulundurularak gerekli ve yeterli kanıt olmadan kimse hakkında itham ve suçlamalarda bulunulmaması gereğini ifade eden kavramdır. Adli muhasebecinin aksi ispatlanmayıncaya kadar herkesin masum olduğunu bilmesi gerekmektedir. Adli muhasebeci kesin olmadığı durumlarda kimseyi suçlamamalı ve suçlu ithamında da bulunmamalıdır.
- **Şahsilik:** Adli muhasebe uygulamalarında kimsenin başkasının işlediğı suçtan dolayı suçlanamayacağını ifade eden kavramdır. Bu sebepten ötürü adli muhasebeci taraf tutmak amacıyla kesinlikle başkasının işlemiş olduğu

suçu bir başkasına yüklemeye çalışmamalıdır. Bu durum hem adaleti yanılmaktadır hem de adli muhasebeciliğin temel kavramalarından olan sosyal sorumluluk kavramına ters düşmektedir.

- **Kanunlara Bağlılık:** Adli muhasebecilerin yürütmüş olduğu her faaliyeti kanunların gerektirdiği kapsamda yapması gerektiğini ifade etmektedir. Adli muhasebeciler hiç kimse hukuk kurallarının üzerinde sayılamaz ilkesi gereğince kendileri de görevlerini yerine getirirken kanunlara bağılırlar.
- **Şüphencilik:** Adli muhasebe uygulamalarında olayların, belgelerin, ifade ve beyanların ardında başka gerçeklerinde olabileceği kabul edilerek doğrulanmayan her türlü bilgiye şüphe ile yaklaşılır. Adli muhasebeciler özellikle hile araştırmacılığı görevi kapsamında şüpheli davranışları gerekmektedir. Çünkü şüphencilik adli muhasebecinin olayın farklı boyutlarını görmesini sağlayacaktır. Adli muhasebecilerin şüphencilik kavramı gereğince özün önceliği ve ihtiyatlılık kavramlarını da göz önünde elde ettikleri bilgi ve kanıtların doğrulunu test etmeden kesinlikle kimseyi suçlamamaları gerekmektedir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ADLİ MUHASEBE VE İLGİLİ TARAFLARIN ALGI DÜZEYLERİ: VAN ÖRNEĞİ

3.1.Adli Muhasebecilik ile ilgili Türkiye’de Yapılan Çalışmalar

Adli Muhasebecilik mesleğinin öneminin anlaşılması ile birlikte konu ile ilgili Türkiye özelinde yapılan çalışmaların olduğu görülmektedir. İlk yapılan çalışmalarda (Pazarçeviren, 2005; Keleş ve Keleş, 2014; Kurt, 2015; Gülten, 2010; Aktaş ve Kuloğlu, 2008; Doğan, 2016; Aksu ve Diğerleri, 2008; Karacan, 2012; Bekçioğlu ve diğ, 2013; Ciğer ve Topsakal, 2015) genel olarak Adli Muhasebecilik hakkında teorik bilgiler verildiği görülmektedir.

Daha sonraki yıllarda yapılan çalışmalarda ise bu çalışmaya benzer biçimde adli muhasebecilik ile yakından ilişkili olan meslek mensupları üzerine ampirik çalışmaların yapıldığı görülmektedir. Bu çalışmalardan bazıları aşağıda özetlenmiştir.

Çankaya ve diğerleri (2014)’de 495 muhasebe meslek mensubu ve 60 yargı mensubu üzerine yaptıkları çalışmalarında adli muhasebede uzman tanıklık mesleği ile ilgili bir çalışma yapmışlardır. Yapılan çalışma sonucunda uzman tanıklara ihtiyaç duyulduğu ve muhasebe meslek mensuplarının gerekli uzman tanıklık yeterliliğine sahip olmadıklarını ortaya koymuşlardır.

Meriç ve Erkuş (2016)’da 204 muhasebe meslek mensubu ve 109 hakim üzerine yapmış oldukları çalışmalarında, her iki meslek grubunun adli muhasebeciliğe duydukları ihtiyaç ölçülmeye çalışılmıştır. Araştırmanın sonucunda,

bilirkişilik müessesinin yetersiz kaldığını ve adli muhasebecilik mesleğinin tüm faaliyetlerini yerine getiremediğini ve bu anlamda geliştirilmesi gerektiği sonucuna varılmıştır.

Akın ve Onat (2015)'de Batı Akdeniz Bölgesinde yer alan 92 muhasebe meslek mensubu üzerine araştırma yapmışlardır. Çalışmanın yapılışındaki amaç muhasebe meslek mensuplarının adli muhasebecilik kavramı ile ilgili görüşlerini saptamaktır. Çalışmanın sonucunda muhasebe meslek mensuplarının genel olarak adli muhasebecilik kavramına uzak oldukları ve farkındalık düzeylerinin düşük olduğu görülmüştür.

Dağdeviren ve Mirza (2017)'de Ege bölgesinde bulunan 203 muhasebe meslek mensupları üzerine yaptıkları araştırmada, muhasebe meslek mensuplarının adli muhasebe algıları ölçülmeye çalışılmıştır. Çalışmanın sonucunda ankete katılanların adli muhasebeye yönelik algılarının yüksek olduğu ve ülkemizde adli muhasebeye gerekli önemin verildiği sonucu çıkarılmıştır.

Kıllı ve Çeviren (2017)'de Mersin ilinde 302 muhasebe meslek mensubu üzerinde araştırmada bulunmuşlardır. Bu çalışmada amaç, muhasebe meslek mensuplarının adli muhasebe ve adli muhasebecilik kavramlarına olan farkındalıklarını ölçmektir. Çalışmanın sonuçlarına göre muhasebe meslek mensuplarının adli muhasebe ve adli muhasebecilik kavramlarını duyduğunu, fakat bu kavramlar hakkında yeterli bilgiye sahip olmadıkları görülmüştür.

3.2.Araştırmanın Amacı

Bu çalışmanın temel amacı, dünyanın birçok ülkesinde uygulama alanı bulan adli muhasebe ile ilgili tarafların algı düzeylerini ölçmektir.

3.3.Araştırmanın Evreni

Araştırmanın evrenini Van Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odasına (VANSMMMO) kayıtlı muhasebe meslek mensupları ile Van Barosuna kayıtlı avukatlar oluşturmaktadır.

VANSMMMO verilerine göre Van ilinde bulunan Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) sayısı 241, Yeminli Mali Müşavir (YMM) sayısı ise 5 dir. Van Barosundan alınan verilere göre ise Van ilinde bulunan avukat sayısı 523 dür.

Bu araştırmada kullanılan verileri elde etmek için anket formu kullanılmış olup, araştırmanın imkanları dahilinde; 66 avukat ve 88 SMMM olmak üzere toplam 154 kişiye uygulanabilmektedir. Yüz yüze gerçekleştirilen anketlerin bu sayıya ulaşması yaklaşık 2 aylık bir zaman zarfında olmuştur.

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: 127). Araştırmada örnekleme tekniği olarak olasılığa dayalı olmayan örnekleme tekniklerinden kolayda örnekleme tekniği kullanılmıştır. Kolayda örnekleme yönteminde araştırmacı, ihtiyaç duyduğu örneklem sayısına ulaşana kadar en kolay ve ulaşılabilir deneklerden veri toplar (Saruhan ve Özdemirci, 2016: 201).

3.4.Araştırmanın Yöntemi ve Kapsamı

Araştırma ile ilgili verileri elde etmek için anket yöntemi kullanılmıştır. Araştırmada kullanılan anket formu Terzi ve Atmaca (2012), Erkan (2016) ve Akal

(2014)'ün anket formlarından alınmıştır. Anket formu 4 bölümden oluşmaktadır. Birinci bölüm 6 sorudan oluşmakta ve katılımcıların demografik özelliklerini saptamaya yöneliktir. İkinci bölüm 13 sorudan oluşmakta ve adli muhasebe mesleğine yönelik farkındalık düzeyini ölçmeye yönelik olup, evet veya hayır cevaplarını içermektedir. Üçüncü bölüm adli muhasebenin Türkiye’de uygulanabilirliğini ölçmek amacı ile beşli likert ölçeği şeklinde 26 sorudan oluşturulmuştur. Beşli likert ölçeğindeki sorulara verilen cevaplar "kesinlikle katılıyorum", "katılıyorum", "kararsızım", "katılmıyorum" ve "kesinlikle katılmıyorum" şeklindedir. Dördüncü ve son bölümde ise adli muhasebecilerde bulunması gereken özellikleri ölçmek amacı ile yine aynı şekilde beşli likert ölçeği kullanılmış ve 16 soru sorulmuştur. Dördüncü bölümdeki beşli likert ölçeğindeki sorulara verilen cevaplar ‘hiç önemli değil’, ‘önemli değil’, ‘kararsızım’, ‘önemli’, ve ‘çok önemli’ şeklindedir.

3.5.Anketin Geçerliliği ve Güvenilirliği

Anket çalışmaları sonucunda elde edilen anket verileri SPSS 20 programına girişleri yapılarak öncelikle güvenirlilik analizi yapılmıştır. Güvenirlilik, araştırmada uygulanan tekniğin araştırmacıya evren hakkında verileri sunmada ne kadar istikrarlı ve tutarlı olduğuyla ilgilidir (Saruhan ve Özdemirci, 2016: 195). Güvenirlilik analizinde ölçeği oluşturan ifadelerin kendi içinde birbirleriyle olan tutarlılığı iç tutarlılık testi yapılarak ortaya çıkarılmaktadır. İç tutarlılık analizinde en sık kullanılan yöntem (Saruhan ve Özdemirci, 2016: 196), Cronbach’ s Alpha’dır.

Cronbach's Alpha	N of Items
,862	55

SPSS 20 programı vasıtasıyla yapılan güvenirlilik analizi testinde anketimizin Cronbach’s Alpha güvenirlilik katsayısı 0,862 olarak tespit edilmiştir. Cronbach’s Alpha değerinin 0,8 ‘den büyük olması ‘iyi’ , 0,7’den büyük olması ‘kabul edilebilir’

, 0,6'dan büyük olması 'orta derecede güvenilir' , 0,6 dan küçük olması ise 'zayıf' olarak adlandırılır (Saruhan ve Özdemirci, 2016: 196). Görüldüğü üzere araştırmada kullanılan anketimizin güvenilirlik analizinin iyi olduğu ortaya çıkmıştır.

Güvenirlilik analizi dışında SPSS 20 programında frekans dağılımları, tek yönlü ANOVA (One Way ANOVA-Anal testi), One Sample T test, Independent Samples Test gibi istatistiki yöntemler kullanılmıştır.

3.6.Araştırmanın Sonuçları Ve Değerlendirilmesi

Araştırmada kullanılan istatistiki yöntemler ve elde edilen sonuçlar aşağıdaki gibidir.

3.6.1.Frekans Dağılımının Sonuçları Ve Değerlendirilmesi

66 avukat ve 88 SMMM'den elde edilen demografik bilgiler Tablo 2'de yer almaktadır.

Tablo 2. Katılımcıların Demografik Özellikleri

Değişkenler	Kişi	%
Cinsiyet		
Kadın	39	25,3
Erkek	115	74,7
Toplam	154	100,0
Yaş		

22-29	50	32,5
30-37	52	33,8
38-45	34	22,1
46+	18	11,7
Toplam	154	100,0
Eğitim		
Lise	4	2,6
Ön Lisans	7	4,5
Lisans	117	76,0
Lisansüstü	26	16,9
Toplam	154	100,0
Medeni Durum		
Evli	97	63,0
Bekar	57	37,0
Toplam	154	100,0
Unvan		
Avukat	66	42,9
SMMM	88	57,1
Toplam	154	100,0
Çalışma Süresi		
0-5	68	44,2
6-10	34	22,1
11-15	25	16,2
16-20	13	8,4
20+	14	9,1
Toplam	154	100,0

Tablo 2’de görüleceği üzere katılımcıların %25,3’ü kadın, %74,7 ise erkeklerden oluşmaktadır. Katılımcıların yaş gruplarına göre dağılımlarına bakıldığında zaman %32,5 ile 22-29 yaş grubundakiler ile %33,8 ile de 30-37 yaş grubundaki katılımcıların ön plana çıktığı görülmektedir. Bu sonuçlar bir bakıma katılımcıların yarıdan fazlasının orta yaş ve altı kişilerden oluştuğunu göstermektedir. Eğitim durumları göz önüne alındığında katılımcıların çoğunluğunun lisans (%76,0) mezunu olduğu görülmektedir. Eğitim bölümünde lise ve Ön Lisan (7,1) olarak görünenler ise SMMM’ dir. Bu grup 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu’nda yapılan değişikliğin sonucunda, lise ve ön lisans mezunu serbest muhasebecilere SMMM unvanının verilmesi ile ilgilidir. Katılımcıların medeni durumu dağılımlarına bakıldığında, %63,0 ‘nün evli geriye

kalan %37,0'nin ise bekar olduğu görülmektedir. Tablo 2 'den katılımcıların unvanlarına göre dağılımlarına bakıldığında %42,9 'nun avukat geriye kalan %57,1'nin ise SMMM olduğu görülmektedir. Son olarak katılımcıların mesleklerindeki çalışma süreleri dikkate alındığında, %44,2 ile 0-5 yıl aralığının ve %22,1 ile 6-10 yıl aralığının ön plana çıktığı görülmektedir. Bu oranlar dikkate alındığında, katılımcıların yarısına yakınının mesleki tecrübesinin yeni olduğu görülmektedir.

3.6.2.Katılımcıların Adli Muhasebeye Yönelik Farkındalık Düzeylerini Ölçmeye Yönelik Sonuçlar ve Değerlendirmeler

Katılımcıların adli muhasebe konusundaki farkındalıklarını ölçmek amacıyla “evet” ve “hayır” şeklinde cevaplandıracakları 13 soru yönetilmiştir. Katılımcıların sorulara verdikleri cevaplara göre elde edilen bulgular Tablo 3’de yer almaktadır.

Tablo 3. Katılımcıların Adli Muhasebe Mesleği Konusundaki Farkındalıkları

İFADELER	EVET		HAYIR	
	Sayı	%	Sayı	%
1- Adli muhasebe ifadesini daha önce duydunuz mu ?	39	25,3	115	74,7
2- Adli muhasebe alanıyla ilgili yeterli düzeyde bilginiz var mı?	12	7,8	142	92,2
3- Ülkemizde adli muhasebe mesleğine ihtiyaç var mıdır?	102	66,2	52	33,8

4- Muhasebe bölümü olan üniversitelerde adli muhasebe dersleri olmalı mıdır?	145	94,2	9	5,8
5- Dünya’da adli muhasebe konusunda destekleyici yasalar var mıdır?	70	45,5	84	54,5
6- Türkiye’de adli muhasebe konusunda destekleyici yasalar var mıdır?	12	7,8	142	92,2
7- Adli muhasebe ile ilgili üniversite döneminizde ders ve/veya seminer aldınız mı?	2	1,3	152	98,7
8- Adli muhasebe ile ilgili meslek hayatınızda kurs ve/veya seminer aldınız mı?	5	3,2	149	96,8
9- Adli muhasebe sizce muhasebe meslek mensuplarının kalifiyesini artırır mı?	134	87,0	20	13,0
10- Adli muhasebe ile ilgili sizce üniversitelerin müfredatına ders/dersler konmalı mıdır?	148	96,1	6	3,9
11- Sizce adli muhasebenin önemi gelecek yıllarda artacak mı?	117	76,0	37	24,0
12- Sizce adli muhasebenin Türkiye’de uygulanması gelecek 10 yılda mümkün müdür	88	57,1	66	42,9

13- Sizce adli muhasebenin Türkiye’de uygulanması için muhasebe meslek mensupları yeterince bilgili midir?	27	17,5	127	82,5
--	----	------	-----	------

Tablo 3’de katılımcıların adli muhasebe ile ilgili algılarını ölçmeye yönelik bulgular yer almaktadır. Tablo incelendiğinde katılımcıların %74,7’nin adli muhasebe ifadesini duymadığı görülmektedir. Bu veriye paralel olarak katılımcıların %92,2’i ise adli muhasebe konusunda bilgili olmadıkları yönünde beyan vermişlerdir. Bu iki orandan çıkarılacak sonuç, adli muhasebe ifadesini duyan katılımcıların dahi adli muhasebe konusunda bilgilerinin olmadığıdır.

Tablo 3’de katılımcıların %92,2’nin adli muhasebe konusunda bilgileri olmamasına rağmen, %66,2 ‘i Türkiye’de adli muhasebeye ihtiyaç duyulduğunu beyan etmiştir. Katılımcıların %94,2’i ise Türkiye’de üniversitelerin ders programlarında adli muhasebe ile ilgili derslerin olması gerektiğini vurgulamışlardır.

Diğer bir sonuç ise adli muhasebe konusunda katılımcıların %92,2’i bilgili değil iken , %45,5’nin dünya’ da adli muhasebe konusunda destekleyici yasalar olduğunu düşünmeleridir.

Tablo 3’de katılımcıların %98,7’nin üniversite döneminde, %96,8 ‘nin ise meslek yaşamında adli muhasebe ile ilgili ders yada seminer almadığı görülmektedir. Katılımcıların %76,0 ‘ı adli muhasebenin öneminin gelecek yıllarda artacağını düşünmekte iken, %57,1’i ise adli muhasebenin gelecek 10 yılda Türkiye’de uygulanmasının mümkün olmadığını ortaya koymuşlardır.

Tablo 3’deki bir diğer önemli vurgu ise katılımcıların %82,5’nin adli muhasebenin Türkiye’de uygulanması için muhasebe meslek mensuplarının yeterince bilgili olmadığını ortaya koymalarıdır. Ankete katılanların yarısından fazlasının muhasebe meslek mensubu olduğu düşünüldüğünde, muhasebe meslek mensuplarının dahi, kendilerini adli muhasebecilik mesleği için yeterli görmedikleri sonucu çıkarılabilir

Tablo 3’den katılımcıların adli muhasebe ile ilgili farkındalık düzeylerini ölçmeye yönelik genel sonuçlara bakıldığı zaman, katılımcıların adli muhasebe farkındalıklarının düşük olduğu ve adli muhasebe kavramına uzak oldukları görülmektedir. Kılılı ve Çeviren de (2017) ‘deki çalışmalarında muhasebe meslek mensuplarının adli muhasebe farkındalıklarını ölçmek için 304 muhasebeci ile anket yapmış ve anket sonuçlarından katılımcıların adli muhasebe farkındalıklarının düşük olduğu sonucunu çıkarmıştır.

3.6.3.Adli Muhasebenin Ne Olduğu ve Türkiye’de Uygulanabilirliğine Yönelik Sonuçlar ve Değerlendirmeler

Araştırmanın bu bölümünde katılımcılara adli muhasebenin ne olduğu ve Türkiye’de uygulanabilirliğine yönelik çeşitli sorular sorulmuştur. Sorulara verilen cevaplarla ilgili bulgular ve değerlendirmeler aşağıda yer almaktadır.

Tablo 4: Katılımcıların ‘Adli Muhasebe, Adliyelerin Muhasebe Sistemidir’ İfadesine Katılma Oranları

	Kişi Sayısı	%
Kesinlikle katılıyorum	14	9,1
Katılıyorum	51	33,1

Kararsızım	62	40,3
Katılmıyorum	18	11,7
Kesinlikle katılmıyorum	9	5,8
Toplam	154	100,0

Tablo 4’de katılımcıların %42,2’nin adli muhasebe, adliyelerin muhasebe sistemidir ifadesine katıldıkları görülmektedir. %40,3’ü ise kararsız yönde beyanlarını ifade etmişlerdir.

Tablo 5: Katılımcıların ‘Adli Muhasebe, Muhasebe Davalarının Adliyede Görülmesidir’ İfadesine Katılma Oranları

	Kişi Sayısı	%
Kesinlikle katılıyorum	22	14,3
Katılıyorum	70	45,5
Kararsızım	40	26,0
Katılmıyorum	18	11,7
Kesinlikle katılmıyorum	4	2,6
Toplam	154	100,0

Tablo 5’de görüleceği üzere katılımcıların %59,8’nin adli muhasebe, muhasebe davalarının adliyede görülmesidir ifadesine katıldıkları görülmektedir. %26,0’nin ise kararsız olduğu gözlemlenmektedir.

Tablo 6: Katılımcıların ‘Adli Muhasebecinin Derin Bir Muhasebe Bilgisine Sahip Olması Gerekir’ İfadesine Katılma Oranları

	Kişi Sayısı	%
Kesinlikle katılıyorum	82	53,2
Katılıyorum	49	31,8
Kararsızım	14	9,1
Katılmıyorum	7	4,5
Kesinlikle katılmıyorum	2	1,3
Toplam	154	100,0

Tablo 6’da katılımcıların %85,0’nin adli muhasebecinin derin bir muhasebe bilgisine sahip olması gerekmektedir ifadesine katıldığı görülmektedir.

Tablo 7: Katılımcıların ‘Adli Muhasebenin Ayrı Bir Müfredatı Olmalıdır’ İfadesine Katılma Oranları

	Kişi Sayısı	%
Kesinlikle katılıyorum	42	27,3
Katılıyorum	59	38,3
Kararsızım	36	23,4
Katılmıyorum	12	7,8
Kesinlikle katılmıyorum	5	3,2
Toplam	154	100,0

Tablo 7’de görüleceği üzere katılımcıların %65,6’nın adli muhasebeciliğin ayrı bir müfredatı olması gerektiği düşüncesini savundukları görülmektedir. Fakat, %23,4’nün ise kararsız yönde cevap verdikleri görülmektedir.

Tablo 8: Katılımcıların ‘Türkiye’de Adli Muhasebeciliğe Önemli Ölçüde İhtiyaç Duyulmaktadır’ İfadesine Katılım Oranları

	Kişi Sayısı	%
Kesinlikle katılıyorum	34	22,1
Katılıyorum	50	32,5
Kararsızım	47	30,5
Katılmıyorum	21	13,6
Kesinlikle katılmıyorum	2	1,3
Toplam	154	100,0

Tablo 8’de katılımcıların %54,6’ı Türkiye’de adli muhasebeciliğe önemli ölçüde ihtiyaç duyulduğunu düşünürken, %30,5’i ise adli muhasebeciliğe ihtiyaç duyulması hususunda kararsız yönde görüş bildirmişlerdir.

Tablo 9: Katılımcıların ‘Adli Muhasebeci Unvanını Alabilmek İçin Muhasebecilerin Bir Staj Dönemi Geçirmeleri Gerekmetedir’ İfadesine Katılım Oranları

	Kişi Sayısı	%
Kesinlikle katılıyorum	41	26,6
Katılıyorum	59	38,3
Kararsızım	26	16,9
Katılmıyorum	15	9,7
Kesinlikle katılmıyorum	13	8,4
Toplam	154	100,0

Tablo 9’da katılımcıların %64,9’u muhasebecilerin adli muhasebeci unvanı alabilmek için bir staj dönemi geçirmeleri gerektiğini düşünürken, %19,9’nun ise kararsızım yönde cevap verdikleri görülmektedir.

Tablo 10: Katılımcıların ‘Ülkemizde Adli Muhasebecilerin Staj Yapmasına İmkan Sağlayacak Kurum Ve Kuruluşlar Yeterli Sayıdadır’ İfadesine Katılım Oranları

	Kişi Sayısı	%
Kesinlikle katılıyorum	16	10,4
Katılıyorum	26	16,9
Kararsızım	48	31,2
Katılmıyorum	37	24,0
Kesinlikle katılmıyorum	27	17,5
Toplam	154	100,0

Tablo 10’da katılımcıların %41,5’nin Türkiye’de adli muhasebecilerin staj yapmasına imkan sağlayacak kurum ve kuruluşların yetersiz olduğu düşüncesinde olduğu görülmektedir. %31,2’nin ise bu konuda kararsız oldukları gözlemlenmektedir.

Tablo 11: Katılımcıların ‘Adli Muhasebecilik Mesleğinin 3568 No’ lu Meslek Yasası İle Düzenlenmesi Gerektiği’ İfadesine Katılım Oranları

	Kişi Sayısı	%
Kesinlikle katılıyorum	43	27,9
Katılıyorum	68	44,2
Kararsızım	36	23,4
Katılmıyorum	5	3,2
Kesinlikle katılmıyorum	2	1,3
Toplam	154	100,0

Tablo 11’de katılımcıların %72,1’nin adli muhasebecilik mesleğinin 3568 no’lu meslek yasası ile düzenlenmesi gerektiğini düşündükleri görülmektedir. %23,4’nün ise kararsız olduğu ön plana çıkmaktadır.

Tablo 12: Katılımcıların ‘Adli Muhasebenin Uygulanabilmesi İçin Gerekli Alt Yapı Yetersizdir’ İfadesine Katılım Oranları

	Kişi Sayısı	%
Kesinlikle katılıyorum	49	31,8
Katılıyorum	50	32,5
Kararsızım	31	20,1
Katılmıyorum	16	10,4
Kesinlikle katılmıyorum	8	5,2
Toplam	154	100,0

Tablo 12’ incelendiğinde katılımcıların %64,3’nün adli muhasebenin uygulanabilmesi için gerekli alt yapının yetersiz olduğunu düşündükleri görülmektedir. %20,1’nin ise kararsız olduğu gözlemlenmiştir.

Tablo 13: Katılımcıların ‘Adli Muhasebecilik Mesleğine Yönelik Lisans Ve Lisansüstü Düzeyinde Bölümler Oluşturulmalıdır’ İfadesine Katılım Oranları

	Kişi Sayısı	%
Kesinlikle katılıyorum	65	42,2
Katılıyorum	67	43,5
Kararsızım	15	9,7
Katılmıyorum	4	2,6

Kesinlikle Katılmıyorum	3	1,9
Toplam	154	100,0

Tablo 13’de katılımcıların %85,7’i adli muhasebecilik mesleğine yönelik lisans ve lisansüstü düzeyinde bölümler oluşturulmalıdır düşüncesini savundukları görülmektedir.

Tablo 14: Katılımcıların ‘Adli Muhasebe Uzmanlığı İçin TESMER Tarafından Bir Eğitim Programı Oluşturulmalı’ İfadesine katılım oranları

	Kişi Sayısı	%
Kesinlikle katılıyorum	57	37,0
Katılıyorum	76	49,4
Kararsızım	13	8,4
Katılmıyorum	3	1,9
Kesinlikle katılmıyorum	5	3,2
Toplam	154	100,0

Tablo 14’de katılımcıların %86,4’nün adli muhasebe uzmanlığı için TESMER’ in bir eğitim programı oluşturması gerektiği düşüncesini destekledikleri görülmektedir.

Tablo 15: Katılımcıların ‘Adli Muhasebe, Finansal Raporlamada Kalitenin Artmasına Yardımcı Olmaktadır’ İfadesine Katılma Oranları

	Kişi Sayısı	%
Kesinlikle katılıyorum	35	22,7

Katılıyorum	59	38,3
Kararsızım	44	28,6
Katılmıyorum	11	7,1
Kesinlikle katılmıyorum	5	3,2
Toplam	154	100,0

Tablo 15 incelendiğinde katılımcıların %61'nin adli muhasebenin finansal raporlamada kalitenin artmasına yardımcı olacağını düşünmekte olduğu görülmektedir. %28,6 'nın ise kararsız yönde düşüncelerini paylaştıkları gözlemlenmiştir.

Tablo 16: Katılımcıların 'Adli Muhasebe, Gerçeğe Uygun Finansal Tabloların Hazırlanmasına Katkı Sağlar' İfadesine Katılım Oranları

	Kişi Sayısı	%
Kesinlikle katılıyorum	40	26,0
Katılıyorum	61	39,6
Kararsızım	37	24,0
Katılmıyorum	10	6,5
Kesinlikle katılmıyorum	6	3,9
Toplam	154	100,0

Tablo 16'da katılımcıların %65,6'ı adli muhasebenin gerçeğe uygun finansal tabloların hazırlanmasına katkı sağladığını düşünürken, %24'nün ise kararsız oldukları görülmektedir.

Tablo 17: Katılımcıların ‘Adli Muhasebe Uygulamaları, Finansal Tablo Kullanıcılarının Güvenirlilik Düzeyini Olumlu Yönde Etkiler’ İfadesine Katılım Oranları

	Kişi Sayısı	%
Kesinlikle katılıyorum	40	26,0
Katılıyorum	66	42,9
Kararsızım	35	22,7
Katılmıyorum	11	7,1
Kesinlikle katılmıyorum	2	1,3
Toplam	154	100,0

Tablo 17 incelendiğinde katılımcıların %68,9’nun adli muhasebe uygulamalarının finansal tablo kullanıcılarının güvenirlilik düzeyini olumlu yönde etkileyeceğini düşündükleri görülmektedir. %22,7’nin ise bu ifadeye karşı kararsız yönde cevap verdikleri gözlemlenmiştir.

Tablo 18: Katılımcıların ‘Adli Muhasebe, Muhasebe Mesleğinin Yapısal Açıdan Gelişmesine Katkı Sağlar’ İfadesine Katılım Oranları

	Kişi Sayısı	%
Kesinlikle katılıyorum	58	37,7
Katılıyorum	64	41,6
Kararsızım	22	14,3
Katılmıyorum	8	5,2
Kesinlikle katılmıyorum	2	1,3
Toplam	154	100,0

Tablo 18’de katılımcıların %79,3 ‘nün adli muhasebenin muhasebe mesleğinin yapısal açıdan gelişmesine katkı sağlayacağını savunduğu görülmektedir.

Tablo 19: Katılımcıların ‘Adli Muhasebeye Yönelik Yapılacak Eğitimler, Adli Muhasebenin Kurumsal Çerçevesinin Oluşturulmasında Önemlidir’ İfadesine Katılım Oranları

	Kişi Sayısı	%
Kesinlikle katılıyorum	52	33,8
Katılıyorum	73	47,4
Kararsızım	21	13,6
Katılmıyorum	6	3,9
Kesinlikle katılmıyorum	2	1,3
Toplam	154	100,0

Tablo 19’da katılımcıların %81,2 ‘nin adli muhasebeye yönelik olarak yapılacak eğitimlerin adli muhasebenin kurumsal çerçevesinin oluşturulmasında önemli olduğunu düşündükleri görülmektedir.

Tablo 20: Katılımcıların ‘Adli Muhasebe, Muhasebe Mesleğinin Vizyonuna Olumlu Katkı Sağlar’ İfadesine Katılım Oranları

	Kişi Sayısı	%
Kesinlikle katılıyorum	58	37,7
Katılıyorum	71	46,1
Kararsızım	17	11,0
Katılmıyorum	7	4,5

Kesinlikle katılmıyorum	1	0,6
Toplam	154	100,0

Tablo 20’de katılımcıların % 83,8’nün adli muhasebenin muhasebe mesleğinin vizyonuna katkı sağlayacağını düşündükleri görülmektedir.

Tablo 21: Katılımcıların ‘Adli Muhasebe, Muhasebe Meslek Mensuplarına Yeni İş Fırsatları Sunar’ İfadesine Katılım Oranları

	Kişi Sayısı	%
Kesinlikle katılıyorum	66	42,9
Katılıyorum	51	33,1
Kararsızım	27	17,5
Katılmıyorum	6	3,9
Kesinlikle katılmıyorum	4	2,6
Toplam	154	100,0

Tablo 21’de görüleceği üzere katılımcıların %76’nın adli muhasebenin muhasebe meslek mensuplarına yeni iş fırsatları sunacağını düşünmektedirler. Katılımcıların %17,5 ‘nin ise kararsız olarak düşüncelerini paylaştıkları görülmektedir.

Tablo 22: Katılımcıların ‘Adli Muhasebe, Ekonomik Davalarda Muhasebe Meslek Mensubunun Davaya Etkin Bir Biçimde Katılmasını Sağlar’ İfadesine Katılım Oranları

	Kişi Sayısı	%
--	-------------	---

Kesinlikle katılıyorum	62	40,3
Katılıyorum	62	40,3
Kararsızım	23	14,9
Katılmıyorum	5	3,2
Kesinlikle katılmıyorum	2	1,3
Toplam	154	100,0

Tablo 22’de katılımcıların %80,6’nın adli muhasebenin ekonomik davalarda muhasebe meslek mensubunun davaya etkin bir biçimde katılmasını sağladığını düşündüğü görülmektedir.

Tablo 23: Katılımcıların ‘Adli Muhasebe, Muhasebe Meslek Mensuplarına Finansal Konularda Önemli Bir Uzman (Bilirkişi) Olma Özelliği Sağlar’ İfadesine Katılım Oranları

	Kişi Sayısı	%
Kesinlikle katılıyorum	62	40,3
Katılıyorum	64	41,6
Kararsızım	22	14,3
Katılmıyorum	5	3,2
Kesinlikle katılmıyorum	1	0,6
Toplam	154	100,0

Tablo 23’de katılımcıların %81,9’nun adli muhasebenin muhasebe meslek mensuplarına finansal konularda önemli bir uzman (bilirkişi) olma özelliği sağladığını düşündükleri görülürken, %14,3’nün ise kararsız yönde seçim yaptıkları gözlemlenmektedir.

Tablo 24: Katılımcıların ‘Adli Muhasebe İşletmelerde Etkin Bir İç Kontrol Sisteminin Oluşumuna Katkı Sağlar’ İfadesine Katılım Oranları

	Kişi Sayısı	%
Kesinlikle katılıyorum	31	20,1
Katılıyorum	59	38,3
Kararsızım	49	31,8
Katılmıyorum	14	9,1
Kesinlikle katılmıyorum	1	0,6
Toplam	154	100,0

Tablo 24’de katılımcıların %58,4’nün adli muhasebenin etkin bir iç kontrol sisteminin oluşmasına katkı sağlayacağını düşündüğü görülmekte iken , %31,8’nin ise kararsız yönde görüş bildirdiği saptanmıştır.

Tablo 25: Katılımcıların ‘Adli Muhasebe, Denetim Uygulamalarının Önemini Artırır’ İfadesine Katılım Oranları

	Kişi Sayısı	%
Kesinlikle katılıyorum	42	27,3
Katılıyorum	66	42,9
Kararsızım	35	22,7
Katılmıyorum	8	5,2
Kesinlikle katılmıyorum	3	1,9
Toplam	154	100,0

Tablo 25’de görüleceği üzere katılımcıların %70,2’nin adli muhasebenin denetim uygulamalarının önemini artıracaklarını düşündüğü görülmektedir. %22,7’nin ise kararsız yönde görüş bildirdikleri gözlemlenmiştir.

Tablo 26: Katılımcıların ‘Adli Muhasebenin Üniversitelerin Öğretim Programlarına (Lisans, Y.Lisans Ve Doktora) Yerleştirilmesi, Adli Muhasebenin Gelişmesine Katkı Sağlar’ İfadesine Katılım Oranları

	Kişi Sayısı	%
Kesinlikle katılıyorum	73	47,4
Katılıyorum	60	39,0
Kararsızım	13	8,4
Katılmıyorum	6	3,9
Kesinlikle katılmıyorum	2	1,3
Toplam	154	100,0

Tablo 26’da katılımcıların %86,4’nün adli muhasebenin üniversitelerin öğretim programlarına yerleştirilmesinin, adli muhasebenin gelişmesine katkı sağlayacağını düşündükleri görülmektedir.

Tablo 27: Katılımcıların ‘Adli Muhasebe İşletmenin Kurumsallaşma Sürecinde Önemli Bir Katkı Sağlar’ İfadesine Katılım Oranları

	Kişi Sayısı	%
Kesinlikle katılıyorum	32	20,8
Katılıyorum	54	35,1
Kararsızım	48	31,2

Katılmıyorum	18	11,7
Kesinlikle katılmıyorum	2	1,3
Toplam	154	100,0

Tablo 27’de katılımcıların %55,9’nun adli muhasebenin işletmenin kurumsallaşma sürecinde katkı sağlayacağını düşündüğü görülmekte iken, %31,2’nin ise kararsız kaldığı gözlemlenmektedir.

Tablo 28: Katılımcıların ‘Adli Muhasebe, İşletme- Devlet İlişkisinin Güçlenmesine Yardımcı Olur’ İfadesine Katılım Oranları

	Kişi Sayısı	%
Kesinlikle katılıyorum	38	24,7
Katılıyorum	62	40,3
Kararsızım	45	29,2
Katılmıyorum	7	4,5
Kesinlikle katılmıyorum	2	1,3
Toplam	154	100,0

Tablo 28’de görüleceği üzere katılımcıların %65,0’nin adli muhasebenin işletme-devlet ilişkisini güçlendirdiğini düşündüğü görülürken, %29,2’nin ise kararsız yönde görüş bildirdiği gözlemlenmektedir.

Tablo 29: Katılımcıların ‘Adli Muhasebe, İşletmelerin Hukuksal Olaylarının Çözümünde Etkin Bir Araçtır’ İfadesine Katılım Oranları

	Kişi Sayısı	%
Kesinlikle katılıyorum	74	48,1

Katılıyorum	50	32,5
Kararsızım	20	13,0
Katılmıyorum	6	3,9
Kesinlikle katılmıyorum	4	2,6
Toplam	154	100,0

Tablo 29’da katılımcıların %80,6’nın adli muhasebenin işletmelerin hukuksal olaylarının çözümünde etkin bir araç olduğunu düşündükleri görülmektedir. Bu ifade karşısında katılımcıların %13,0 ‘nün ise kararsız kaldıkları anlaşılmıştır.

Adli muhasebenin ne olduğu ve adli muhasebenin Türkiye’de uygulanabilirliğine ilişkin sorulara katılımcıların vermiş oldukları cevapların geneline bakıldığı zaman, birçok ifade de katılımcıların kararsız kaldıkları ve bunun nedeninin ise katılımcıların genelinin adli muhasebe ile ilgili bilgi düzeylerinin düşük olmasıyla ilgili olduğu söylenebilir. Ayrıca katılımcıların adli muhasebenin Türkiye’de uygulanabilirliğine yönelik de olumsuz yönde görüş bildirdikleri görülmektedir.

3.6.4.Adli Muhasebecilerde Bulunması Gereken Özelliklere İlişkin Sonuçlar ve Değerlendirmeler

Adli muhasebecilerde bulunması gereken özellikleri katılımcılar açısından saptamak için bu bölümde çeşitli sorular sorulmuştur. Bu sorularla ilgili bulgular ve değerlendirmeler aşağıda yer almaktadır.

Tablo 30: Katılımcıların ‘Adli Muhasebecinin Derin Bir Muhasebe Bilgisine Sahip Olması Gerekmetedir’ İfadesine Katılım Oranları

	Kişi Sayısı	%
--	-------------	---

Hiç önemli değil	3	1,9
Önemli değil	2	1,3
Kararsızım	15	9,7
Önemli	56	36,4
Çok önemli	78	50,6
Toplam	154	100,0

Tablo 30’da katılımcıların %87,0’nin adli muhasebecinin derin bir muhasebe bilgisine sahip olması gerektiğini düşündükleri görülmektedir.

Tablo 31: Katılımcıların ‘Adli Muhasebecilerin Diğer Bilim Dallarını Da Biliyor Olması Gerekir’ İfadesine Katılım Oranları

	Kişi Sayısı	%
Hiç önemli değil	4	2,6
Önemli değil	12	7,8
Kararsızım	25	16,2
Önemli	73	47,4
Çok önemli	40	26,0
Toplam	154	100,0

Tablo 31 incelendiğinde katılımcıların %16,2’nin kararsız kaldığı ve %73,4’nün ise adli muhasebecilerin diğer bilim dallarını da bilmesi gerektiğini düşündükleri görülmektedir.

Tablo 32: Katılımcıların ‘Adli Muhasebeci Dürüst, Güvenilir, Ve Tarafsız Olmalıdır’ İfadesine Katılım Oranları

	Kişi Sayısı	%
Hiç önemli değil	6	3,9
Önemli değil	4	2,6
Kararsızım	3	1,9
Önemli	36	23,4
Çok önemli	105	68,2
Toplam	154	100,0

Tablo 32’de katılımcıların %91,62’nin adli muhasebecilerin dürüst, güvenilir ve tarafsız olmaları gerektiğini düşündükleri görülmektedir.

Tablo 33: Katılımcıların ‘Adli Muhasebecilerin Hile Tespit Yöntemleri Bilgisi Uygulamaları Hakkında Bilgisi Olmalıdır’ İfadesine Katılım Oranları

	Kişi Sayısı	%
Hiç önemli değil	5	3,2
Önemli değil	5	3,2
Kararsızım	20	13,0
Önemli	53	34,4
Çok önemli	71	46,1
Toplam	154	100,0

Tablo 33 incelendiğinde katılımcıların %80,5’nin adli muhasebecilerin hile tespit yöntemleri bilgisi uygulamaları hakkında bilgisi olması gerektiğini düşündükleri görülmekte olup, katılımcıların %13,0 ‘nün ise kararsız yönde cevap verdikleri gözlemlenmiştir.

Tablo 34: Katılımcıların ‘Adli Muhasebecilerin Görüşme/Sorgulama Teknikleri Uygulamaları Hakkında Bilgisi Olmalıdır’ İfadesine Katılım Oranları

	Kişi Sayısı	%
Hiç önemli değil	4	2,6
Önemli değil	12	7,8
Kararsızım	26	16,9
Önemli	63	40,9
Çok önemli	49	31,8
Toplam	154	100,0

Tablo 34’de katılımcıların %72,7’i adli muhasebecilerin görüşme ve sorgulama teknikleri uygulamaları hakkında bilgilerinin olması gerektiğini düşünmektedir. %16,9’nun ise kararsız kaldığı görülmektedir.

Tablo 35: Katılımcıların ‘Adli Muhasebecilerin Muhasebe Standartlarına Hakimiyeti Uygulamaları Hakkında Bilgisi Olmalıdır’ İfadesine Katılım Oranları

	Kişi Sayısı	%
Hiç önemli değil	2	1,3
Önemli değil	6	3,9
Kararsızım	17	11,0
Önemli	70	45,5
Çok önemli	59	38,3
Toplam	154	100,0

Tablo 35’de katılımcıların %83,8’nün adli muhasebecilerin muhasebe standartlarına hakimiyetinin olması gerektiğini düşündüğü görülmektedir.

Tablo 36: Katılımcıların ‘Adli Muhasebecilerin Hukuki Prosedürler Hakkında Bilgisi Olmalıdır’ İfadesine Katılım Oranları

	Kişi Sayısı	%
Hiç önemli değil	6	3,9
Önemli değil	2	1,3
Kararsızım	8	5,2
Önemli	72	46,8
Çok önemli	66	42,9
Toplam	154	100,0

Tablo 36’da katılımcıların %89,7’nin adli muhasebecilerin hukuk bilgisine sahip olması gerektiğini düşündüğü görülmektedir.

Tablo 37: Katılımcıların ‘Adli Muhasebecilerin Denetim Standartları Uygulamaları Hakkında Bilgisi Olmalıdır’ İfadesine Katılım Oranları

	Kişi Sayısı	%
Hiç önemli değil	5	3,2
Önemli değil	5	3,2
Kararsızım	17	11,0
Önemli	68	44,2
Çok önemli	59	38,3
Toplam	154	100,0

Tablo 37’de katılımcıların %82,5’nin adli muhasebecilerin denetim standartları uygulamaları hakkında bilgisi olması gerektiğini düşündüğü görülmektedir.

Tablo 38: Katılımcıların ‘Adli Muhasebecinin Bilgi Teknolojilerine Hakimiyeti Uygulamaları Hakkında Bilgisi Olmalıdır’ İfadesine Katılım Oranları

	Kişi Sayısı	%
Hiç önemli değil	5	3,2
Önemli değil	4	2,6
Kararsızım	21	13,6
Önemli	76	49,4
Çok önemli	48	31,2
Toplam	154	100,0

Tablo 38 incelendiğinde katılımcıların %80,6 ‘nın adli muhasebecilerin bilgi teknolojilerine hakimiyeti uygulamaları hakkında bilgisi olması gerektiğini düşündüğü görülmektedir. %13,6’nın ise kararsız kaldığı anlaşılmaktadır.

Tablo 39: Katılımcıların ‘Adli Muhasebecinin Kanun Ve Mevzuat Bilgisi Uygulamaları Hakkında Bilgisi Olmalıdır’ İfadesine Katılım Oranları

	Kişi Sayısı	%
Hiç önemli değil	5	3,2
Önemli değil	4	2,6
Kararsızım	9	5,8
Önemli	52	33,8

Çok önemli	84	54,5
Toplam	154	100,0

Tablo 39’da katılımcıların %88,3’nün adli muhasebecilerin kanun ve mevzuat bilgisi uygulamaları hakkında bilgisi olması gerektiğini düşündüğü görülmektedir.

Tablo 40: Katılımcıların ‘Adli Muhasebecinin İstatistik Bilgisi Uygulamaları Hakkında Bilgisi Olmalıdır’ İfadesine Katılım Oranları

	Kişi Sayısı	%
Hiç önemli değil	5	3,2
Önemli değil	11	7,1
Kararsızım	37	24,0
Önemli	62	40,3
Çok önemli	39	25,3
Toplam	154	100,0

Tablo 40’da katılımcıların %65,6’nın adli muhasebecinin istatistik bilgisi uygulamaları hakkında bilgisi olması gerektiğini düşündüğü görülmektedir. Katılımcıların %24,0’nün ise kararsız yönde görüş bildirdiği anlaşılmıştır.

Tablo 41: Katılımcıların ‘Adli Muhasebecinin Yönetim Sistemleri Bilgisi Uygulamaları Hakkında Bilgisi Olmalıdır’ İfadesine Katılım Oranları

	Kişi Sayısı	%
Hiç önemli değil	4	2,6
Önemli değil	10	6,5

Kararsızım	35	22,7
Önemli	64	39,6
Çok önemli	44	28,6
Toplam	154	100,0

Tablo 41 incelendiğinde katılımcıların %22,7'nin kararsız yönde görüş bildirdiği ve % 68,2'nin ise adli muhasebecinin yönetim sistemleri bilgisi uygulamaları hakkında bilgisi olması gerektiğini düşündüğü görülmektedir.

Tablo 42: Katılımcıların 'Adli Muhasebecinin Muhasebe Paket Programları Uygulamaları Hakkında Bilgisi Olmalıdır' İfadesine Katılım Oranları

	Kişi Sayısı	%
Hiç önemli değil	5	3,2
Önemli değil	8	5,2
Kararsızım	17	11,0
Önemli	75	48,7
Çok önemli	49	31,8
Toplam	154	100,0

Tablo 42'de katılımcıların %80,5'nin adli muhasebecilerin muhasebe paket programları uygulamaları hakkında bilgisi olması gerektiğini düşündüğü görülmektedir.

Tablo 43: Katılımcıların 'Adli Muhasebecilerin Araştırmacılık Becerisi Uygulamaları Hakkında Bilgisi Olmalıdır' İfadesine Katılım Oranları

	Kişi Sayısı	%
Hiç önemli değil	4	2,6
Önemli değil	6	3,9
Kararsızım	19	12,3
Önemli	76	49,4
Çok önemli	49	31,8
Toplam	154	100,0

Tablo 43’de katılımcıların %81,2’nin adli muhasebecinin araştırmacılık becerisi uygulamaları hakkında bilgisi olması gerektiğini düşündükleri gözlemlenmiştir.

Tablo 44: Katılımcıların ‘Adli Muhasebecinin Etkin İletişim Kurabilme Becerisi Uygulamaları Hakkında Bilgisi Olmalıdır’ İfadesine Katılım Oranları

	Kişi Sayısı	%
Hiç önemli değil	5	3,2
Önemli değil	7	4,5
Kararsızım	10	6,5
Önemli	71	46,1
Çok önemli	61	39,6
Toplam	154	100,0

Tablo 44’de görüleceği üzere katılımcıların %85,7’nin adli muhasebecinin etkin iletişim kurabilme becerisi uygulamaları hakkında bilgisi olması gerektiğini düşündükleri görülmektedir.

Tablo 45: Katılımcıların ‘Adli Muhasebecinin Stratejik Düşünebilme Becerisi Uygulamaları Hakkında Bilgisi Olmalıdır’ İfadesine Katılım Oranları

	Kişi Sayısı	%
Hiç önemli değil	6	3,9
Önemli değil	5	3,2
Kararsızım	12	7,8
Önemli	62	40,3
Çok önemli	69	44,8
Toplam	154	100,0

Tablo 45’de katılımcıların %85,1’nin adli muhasebecinin stratejik düşünebilme becerisi uygulamaları hakkında bilgisi olması gerektiğini düşündüğü görülmektedir.

Adli muhasebecilerde bulunması gereken özelliklere ait sorulara katılımcıların genel olarak vermiş oldukları cevaplara göre adli muhasebecilerde bulunması gerekli olan özellikler şunlardır;

- Adli muhasebecinin derin bir muhasebe bilgisine sahip olması,
- Adli muhasebecinin dürüst, güvenilir ve tarafsız olması,
- Adli muhasebecinin hile tespit yöntemlerini biliyor olması,
- Adli muhasebecinin muhasebe ve denetim standartlarını biliyor olması,
- Adli muhasebecinin hukuki prosedürler hakkında bilgisi olması,
- Adli muhasebecinin kanun ve mevzuat bilgisinin olması,
- Adli muhasebecinin etkin iletişim kurabilme becerisinin olmasıdır.

3.6.5.Anova ve T Testi Sonuçları

Araştırmanın bu bölümünde anket katılımcılarının demografik özelliklerine göre sorulara verdikleri cevaplardaki farklılıkları görmek açısından ANOVA ve t testi analizleri yapılmıştır. Sonuçlar ve değerlendirmeler aşağıdaki tablolarda yer almaktadır.

Tablo 46: Katılımcıların Cinsiyetleri İle Adli Muhasebenin Uygulanabilirliği Hakkındaki Bilgi Düzeylerine İlişkin t testi Sonuçları

İFADELER	Cinsiyet	Gözlem	Ortalama	Standart Sapma	T test
Adli muhasebe adliyelerin muhasebe sistemidir.	KADIN	39	2,4872	,91398	,087
	ERKEK	115	2,8000	1,00175	
Adli muhasebe, muhasebe davalarının adliyede görülmesidir.	KADIN	39	2,4359	,96777	,956
	ERKEK	115	2,4261	,96483	
Adli muhasebecinin derin bir muhasebe bilgisine sahip olması gerekmektedir.	KADIN	39	1,4615	,68234	,072
	ERKEK	115	1,7652	,96728	
Adli muhasebeciliğin ayrı bir müfredatı olmalıdır.	KADIN	39	2,3077	,92206	,516
	ERKEK	115	2,1826	1,07265	
Türkiye’de adli muhasebeciliğe önemli ölçüde ihtiyaç duyulmaktadır.	KADIN	39	2,5128	,94233	,410
	ERKEK	115	2,3565	1,04455	
Adli muhasebeci unvanını alabilmek için muhasebecilerin bir staj dönemi geçirmeleri gerekmektedir.	KADIN	39	2,4103	1,14059	,724
	ERKEK	115	2,3304	1,24056	
Ülkemizde adli muhasebecilerin staj yapmasına imkan sağlayacak kurum ve kuruluşlar yeterli sayıdadır.	KADIN	39	3,2308	1,22392	,923
	ERKEK	115	3,2087	1,22471	
Adli muhasebecilik mesleğinin uygulanabilmesi için 3568 no’lu meslek	KADIN	39	2,0513	,75911	,953
		115	2,0609	,91082	

yasası ile düzenlenmesi gerekmektedir.	ERKEK				
Adli muhasebenin uygulanabilmesi için gerekli alt yapı yetersizdir.	KADIN	39	2,2051	1,10452	,797
	ERKEK	115	2,2609	1,18534	
Adli muhasebecilik mesleğine yönelik lisans ve lisansüstü düzeyinde bölümler oluşturulmalıdır	KADIN	39	1,7179	,68628	,575
	ERKEK	115	1,8087	,92618	
Adli muhasebe uzmanlığı için TESMER (Türkiye serbest muhasebeci mali müşavirler ve yeminli mali müşavirler temel eğitim ve staj merkezi) tarafından bir eğitim programı oluşturulmalıdır.	KADIN	39	1,8718	,80064	,866
	ERKEK	115	1,8435	,93275	
Adli muhasebe, finansal raporlamada kalitenin artmasına yardımcı olur	KADIN	39	2,3077	,76619	,949
	ERKEK	115	2,2957	1,07584	
Adli muhasebe, gerçeğe uygun finansal tabloların hazırlanmasına katkı sağlar.	KADIN	39	2,2051	,76707	,877
	ERKEK	115	2,2348	1,11080	
Adli muhasebe uygulamaları, finansal tablo kullanıcılarının güvenilirlik düzeyini olumlu yönde etkiler.	KADIN	39	2,1282	,76707	,871
	ERKEK	115	2,1565	,98757	
Adli muhasebe, muhasebe mesleğinin yapısal açıdan gelişmesine katkı sağlar.	KADIN	39	1,8718	,83286	,770
	ERKEK	115	1,9217	,94728	
Adli muhasebeye yönelik yapılacak eğitimler, adli muhasebenin kurumsal çerçevesinin oluşturulmasında önemlidir.	KADIN	39	1,9231	,89984	,950
	ERKEK	115	1,9130	,85394	
Adli muhasebe, muhasebe mesleğinin vizyonuna olumlu katkı sağlar.	KADIN	39	1,8462	,77929	,986
	ERKEK	115	1,8435	,86442	
Adli muhasebe, muhasebe meslek mensuplarına yeni iş fırsatları sunar.	KADIN	39	1,8974	,99459	,970
	ERKEK	115	1,9043	,99977	
Adli muhasebe , ekonomik davalarda muhasebe meslek mensubunun davaya etkin bir biçimde katılmasını sağlar.	KADIN	39	1,7949	,80064	,650
	ERKEK	115	1,8696	,91308	
Adli muhasebe, muhasebe meslek mensuplarına finansal konularda önemli bir uzman (bilirkişi) olma özelliği sağlar.	KADIN	39	1,7949	,76707	,799
	ERKEK	115	1,8348	,86785	

Adli muhasebe işletmelerde etkin bir iç kontrol sisteminin oluşumuna katkı sağlar.	KADIN	39	2,4615	,85367	,261
	ERKEK	115	2,2696	,93959	
Adli muhasebe, denetim uygulamalarının önemini artırır.	KADIN	39	2,1538	,81235	,776
	ERKEK	115	2,1043	,97669	
Adli muhasebenin üniversitelerin öğretim programlarına (lisans, yüksek lisans ve doktora) yerleştirilmesi, adli muhasebenin gelişmesine katkı sağlar.	KADIN	39	1,6154	,67338	,356
	ERKEK	115	1,7652	,93029	
Adli muhasebe, işletmenin kurumsallaşma sürecinde önemli bir katkı sağlar.	KADIN	39	2,5385	,82226	,236
	ERKEK	115	2,3217	1,03065	
Adli muhasebe, işletme – devlet ilişkisinin güçlenmesine yardımcı olur.	KADIN	39	2,1795	,85446	,974
	ERKEK	115	2,1739	,92015	
Adli muhasebe, işletmelerin hukuksal olaylarının (hukuki itilaflarda) çözümünde etkin bir araçtır.	KADIN	39	1,7179	,91619	,523
	ERKEK	115	1,8348	1,00813	

Tablo 46’da katılımcıların cinsiyetleri açısından anket sorularına ilişkin yanıtlarının farklılıklarını gösteren t testi sonuçları yer almaktadır. Tablo 46 incelendiğinde katılımcıların “adli muhasebe adliyelerin muhasebe sistemidir” ve “adli muhasebecinin derin bir muhasebe bilgisine sahip olması gerekmektedir” ifadelerine verdikleri cevaplarda cinsiyete göre farklılığın olduğu görülmekte ve her iki ifade için kadınların ortalamasının erkeklerin ortalamasından daha düşük olduğu gözlemlenmiştir. Ortalamalardaki bu farkın istatistiki olarak anlamlı olduğu görülmektedir.

Tablo 47: Katılımcıların Cinsiyetleri İle Adli Muhasebecilerde Bulunması Gereken Özellikler Hakkındaki Bilgi Düzeylerine İlişkin t Testi Sonuçları

İFADELER	Cinsiyet	Gözlem	Ortalama	Standart	T test
----------	----------	--------	----------	----------	--------

				Sapma	
Adli muhasebecinin derin bir muhasebe bilgisine sahip olması gerekmektedir.	KADIN	39	4,4359	,82062	,349
	ERKEK	115	4,2870	,86618	
Adli muhasebecilerin diğer bilim dallarını da biliyor olması gerekir (denetim, hukuk, suç bilimi vs.)	KADIN	39	4,0256	,90284	,232
	ERKEK	115	3,8087	,99908	
Adli muhasebeci dürüst, güvenilir, ve tarafsız olmalıdır.	KADIN	39	4,6154	,74747	,360
	ERKEK	115	4,4522	1,01949	
Hile tespit yöntemleri bilgisi uygulamaları hakkında bilgisi olmalıdır.	KADIN	39	4,1795	,94233	,939
	ERKEK	115	4,1652	1,01679	
Görüşme/sorgulama teknikleri uygulamaları hakkında bilgisi olmalıdır.	KADIN	39	3,8974	1,04617	,898
	ERKEK	115	3,9217	1,01002	
Muhasebe standartlarına hakimiyeti uygulamaları hakkında bilgisi olmalıdır	KADIN	39	4,0513	,85682	,384
	ERKEK	115	4,1913	,86750	
Hukuki prosedürler hakkında bilgisi olmalıdır.	KADIN	39	4,2821	,79302	,704
	ERKEK	115	4,2174	,95314	
Denetim standartları uygulamaları hakkında bilgisi olmalıdır.	KADIN	39	4,0769	1,01007	,801
	ERKEK	115	4,1217	,93797	
Bilgi teknolojilerine hakimiyeti uygulamaları hakkında bilgisi olmalıdır.	KADIN	39	4,0513	,85682	,843
	ERKEK	115	4,0174	,94574	
Kanun ve mevzuat bilgisi uygulamaları hakkında bilgisi olmalıdır.	KADIN	39	4,4359	,78790	,454
	ERKEK	115	4,3043	,99273	
İstatistik bilgisi uygulamaları hakkında bilgisi olmalıdır.	KADIN	39	3,6410	,90284	,349
	ERKEK	115	3,8174	1,04783	
Yönetim sistemleri bilgisi uygulamaları hakkında bilgisi olmalıdır.	KADIN	39	3,7692	,93080	,556
	ERKEK	115	3,8783	1,01867	
		39	4,0769	,73930	,600

Muhasebe paket programları uygulamaları hakkında bilgisi olmalıdır.	KADIN				
	ERKEK	115	3,9826	1,03435	
Araştırmacılık becerisi uygulamaları hakkında bilgisi olmalıdır.	KADIN	39	4,0769	,87011	,765
	ERKEK	115	4,0261	,93152	
Etkin iletişim kurabilme becerisi uygulamaları hakkında bilgisi olmalıdır.	KADIN	39	4,2308	,93080	,510
	ERKEK	115	4,1130	,97121	
Stratejik düşünebilme becerisi uygulamaları hakkında bilgisi olmalıdır.	KADIN	39	4,4359	,88243	,070
	ERKEK	115	4,1043	1,01198	

Tablo 47’de katılımcıların cinsiyetleri açısından anket sorularına ilişkin yanıtlarının farklılıklarını gösteren t testi sonuçları yer almaktadır. Tablo 47 incelendiğinde cinsiyete göre sorulara verilen cevaplarda gözle görülebilir büyük bir farkın olmadığı ve kadın ile erkeklerin ortalamalarının birbirine yakın olduğu görülmektedir. Ancak sadece “adli muhasebecinin stratejik düşünebilme becerisi uygulamaları hakkında bilgisi olmalıdır” ifadesine verdikleri cevaplarda cinsiyete göre farklılığın olduğu görülmekte ve erkeklerin ortalamasının kadınların ortalamasına göre daha düşük olduğu görülmektedir. İlgili farkın ise istatistiki olarak anlamlı olduğu gözlemlenmiştir.

Tablo 48: Katılımcıların Yaş Grupları ile Adli Muhasebenin Uygulanabilirliği Hakkındaki Bilgi Düzeylerine İlişkin Anova Testi Sonuçları

İFADELER	Yaş Aralıkları	Gözlem	Ortalama	Standart Sapma	F	Sig.
Adli muhasebe adliyelerin muhasebe sistemidir	22-29	50	2,7800	1,05540	,101	0,960
	30-37	52	2,7115	,93592		
	38-45	34	2,6765	,91189		
	46 ve Uzeri	18	2,6667	1,13759		
	Toplam	154	2,7208	,98682		

Adli muhasebe, muhasebe davalarının adliyede görülmesidir.	22-29	50	2,7400	1,10306	4,620	,004
	30-37	52	2,4231	,91493		
	38-45	34	1,9706	,62694		
	46 ve Uzeri	18	2,4444	,92178		
	Toplam	154	2,4286	,96241		
Adli muhasebecinin derin bir muhasebe bilgisine sahip olması gerekmektedir.	22-29	50	2,0200	1,07836	4,859	,003
	30-37	52	1,5000	,67155		
	38-45	34	1,3824	,55129		
	46 ve Uzeri	18	1,8889	1,23140		
	Toplam	154	1,6883	,91122		
Adli muhasebeciliğin ayrı bir müfredatı olmalıdır.	22-29	50	1,8600	,96911	3,484	,017
	30-37	52	2,2692	1,08674		
	38-45	34	2,5000	,96138		
	46 ve Uzeri	18	2,5000	,98518		
	Toplam	154	2,2143	1,03510		
Türkiye’de adli muhasebeciliğe önemli ölçüde ihtiyaç duyulmaktadır.	22-29	50	2,1600	,99714	1,937	,126
	30-37	52	2,3846	1,06925		
	38-45	34	2,6765	,94454		
	46 ve Uzeri	18	2,5556	,98352		
	Toplam	154	2,3961	1,01890		
Adli muhasebeci unvanını alabilmek için muhasebecilerin bir staj dönemi geçirmeleri gerekmektedir.	22-29	50	2,0800	1,08496	1,690	,172
	30-37	52	2,3846	1,33069		
	38-45	34	2,6765	1,22402		
	46 ve Uzeri	18	2,3889	1,09216		
	Toplam	154	2,3506	1,21285		
Ülkemizde adli muhasebecilerin staj yapmasına imkan sağlayacak kurum ve kuruluşlar yeterli sayıdadır.	22-29	50	3,5200	1,23288	4,174	,007
	30-37	52	3,3269	1,23226		
	38-45	34	3,0000	1,20605		
	46 ve Uzeri	18	2,4444	,78382		
	Toplam	154	3,2143	1,22054		
Adli muhasebecilik mesleğinin uygulanabilmesi için 3568 no’ lu meslek yasası ile düzenlenmesi gerekmektedir.	22-29	50	2,4200	,92780	5,377	,002
	30-37	52	1,9808	,80417		
	38-45	34	1,7059	,67552		
	46 ve Uzeri	18	1,9444	,93760		
	Toplam	154	2,0584	,87251		
	22-29	50	2,0400	1,00934	1,018	,386

Adli muhasebenin uygulanabilmesi için gerekli alt yapı yetersizdir.	30-37	52	2,3077	1,27631		
	38-45	34	2,2941	1,11544		
	46 ve Uzeri	18	2,5556	1,29352		
	Toplam	154	2,2468	1,16210		
Adli muhasebecilik mesleğine yönelik lisans ve lisansüstü düzeyinde bölümler oluşturulmalıdır.	22-29	50	2,0000	1,03016	1,816	,147
	30-37	52	1,6154	,63102		
	38-45	34	1,7059	,79884		
	46 ve Uzeri	18	1,8333	1,04319		
	Toplam	154	1,7857	,87046		
Adli muhasebe uzmanlığı için TESMER (Türkiye serbest muhasebeci mali müşavirler ve yeminli mali müşavirler temel eğitim ve staj merkezi) tarafından bir eğitim programı oluşturulmalıdır.	22-29	50	2,0400	1,08722	1,269	,287
	30-37	52	1,7500	,78902		
	38-45	34	1,7059	,67552		
	46 ve Uzeri	18	1,8889	,96338		
	Toplam	154	1,8506	,89867		
Adli muhasebe, finansal raporlamada kalitenin artmasına yardımcı olur.	22-29	50	2,3000	1,16496	,062	,980
	30-37	52	2,2885	,74981		
	38-45	34	2,2647	,99419		
	46 ve Uzeri	18	2,3889	1,24328		
	Toplam	154	2,2987	1,00411		
Adli muhasebe, gerçeğe uygun finansal tabloların hazırlanmasına katkı sağlar.	22-29	50	2,2200	1,14802	,002	1,000
	30-37	52	2,2308	,78254		
	38-45	34	2,2353	1,07475		
	46 ve Uzeri	18	2,2222	1,30859		
	Toplam	154	2,2273	1,03231		
Adli muhasebe uygulamaları, finansal tablo kullanıcılarının güvenilirlik düzeyini olumlu yönde etkiler.	22-29	50	2,1400	,98995	,393	,759
	30-37	52	2,1731	,73354		
	38-45	34	2,2353	1,01679		
	46 ve Uzeri	18	1,9444	1,16175		
	Toplam	154	2,1494	,93433		
Adli muhasebe, muhasebe mesleğinin yapısal açıdan	22-29	50	1,8200	,98333	,574	,633
	30-37	52	2,0000	,84017		
	38-45	34	1,8235	,75761		
	46 ve Uzeri	18	2,0556	1,21133		

gelişmesine katkı sağlar.	Toplam	154	1,9091	,91725		
Adli muhasebeye yönelik yapılacak eğitimler, adli muhasebenin kurumsal çerçevesinin oluşturulmasında önemlidir.	22-29	50	1,9800	,89191	,289	,833
	30-37	52	1,9423	,82637		
	38-45	34	1,8235	,79661		
	46 ve Uzeri	18	1,8333	1,04319		
	Toplam	154	1,9156	,86282		
Adli muhasebe, muhasebe mesleğinin vizyonuna olumlu katkı sağlar.	22-29	50	1,9400	,93481	,452	,716
	30-37	52	1,7500	,81349		
	38-45	34	1,8235	,71650		
	46 ve Uzeri	18	1,8889	,90025		
	Toplam	154	1,8442	,84118		
Adli muhasebe, muhasebe meslek mensuplarına yeni iş fırsatları sunar.	22-29	50	1,9200	1,04667	1,670	,176
	30-37	52	1,6923	,85264		
	38-45	34	2,1765	1,02899		
	46 ve Uzeri	18	1,9444	1,10997		
	Toplam	154	1,9026	,99521		
Adli muhasebe , ekonomik davalarda muhasebe meslek mensubunun davaya etkin bir biçimde katılmasını sağlar.	22-29	50	2,0800	1,10361	1,903	,132
	30-37	52	1,6731	,73354		
	38-45	34	1,7941	,68664		
	46 ve Uzeri	18	1,8333	,85749		
	Toplam	154	1,8506	,88401		
Adli muhasebe, muhasebe meslek mensuplarına finansal konularda önemli bir uzman (bilirkişi) olma özelliği sağlar.	22-29	50	1,9000	,97416	1,561	,201
	30-37	52	1,6538	,68269		
	38-45	34	1,8235	,79661		
	46 ve Uzeri	18	2,1111	,90025		
	Toplam	154	1,8247	,84120		
Adli muhasebe işletmelerde etkin bir iç kontrol sisteminin oluşumuna katkı sağlar.	22-29	50	2,0000	,88063	3,988	,009
	30-37	52	2,3462	,83747		
	38-45	34	2,5294	,96091		
	46 ve Uzeri	18	2,7222	,95828		
	Toplam	154	2,3182	,91968		
Adli muhasebe, denetim uygulamalarının önemini artırır.	22-29	50	2,0600	1,01840	,099	,961
	30-37	52	2,1538	,89409		
	38-45	34	2,1471	,89213		
	46 ve Uzeri	18	2,1111	,96338		
	Toplam	154	2,1169	,93549		

Adli muhasebenin üniversitelerin öğretim programlarına (lisans, yüksek lisans ve doktora) yerleştirilmesi, adli muhasebenin gelişmesine katkı sağlar.	22-29	50	1,7400	,89921	,504	,680
	30-37	52	1,7500	,83725		
	38-45	34	1,5882	,70141		
	46 ve Uzeri	18	1,8889	1,18266		
	Toplam	154	1,7273	,87277		
Adli muhasebe, işletmenin kurumsallaşma sürecinde önemli bir katkı sağlar.	22-29	50	1,9800	,91451	4,283	,006
	30-37	52	2,5577	,93753		
	38-45	34	2,5588	,99060		
	46 ve Uzeri	18	2,6111	1,03690		
	Toplam	154	2,3766	,98404		
Adli muhasebe, işletme – devlet ilişkisinin güçlenmesine yardımcı olur.	22-29	50	2,1400	,94782	,616	,606
	30-37	52	2,2692	,90997		
	38-45	34	2,2059	,84493		
	46 ve Uzeri	18	1,9444	,87260		
	Toplam	154	2,1753	,90122		
Adli muhasebe, işletmelerin hukuksal olaylarının (hukuki itilaflarda) çözümünde etkin bir araçtır.	22-29	50	1,9600	1,00934	,796	,498
	30-37	52	1,6923	,96077		
	38-45	34	1,7059	,87141		
	46 ve Uzeri	18	1,8889	1,18266		
	Toplam	154	1,8052	,98404		

Tablo 48’de katılımcıların yaş grupları ile adli muhasebenin uygulanabilirliğine ilişkin anket sorularına ait ANOVA testi sonuçları yer almaktadır. Tablo sonuçları incelendiğinde katılımcıların yaş gruplarına göre sorulara vermiş oldukları cevapların genel olarak birbirlerine yakın oldukları görülmekte ve sadece katılımcıların aşağıdaki ifadelerle vermiş oldukları cevapların yaş grubuna göre farklılık gösterdiği gözlemlenmiştir.

Katılımcıların ‘‘adli muhasebe, muhasebe davalarının adliye de görülmesidir’’ ve ‘‘adli muhasebecinin derin bir muhasebe bilgisine sahip olması gerekmektedir’’ ifadelerine verdikleri cevaplarda yaş gruplarına göre farklılık olduğu görülmektedir.

Tablo 48’de her iki ifade için, 38-45 yaş grubundaki katılımcıların ortalamalarının, 22-29 yaş grubundaki katılımcıların ortalamasından daha düşük olduğu ve bu farkın ise istatistiki olarak anlamlı olduğu görülmektedir.

Katılımcıların “adli muhasebeciliğin ayrı bir müfredatı olmalıdır” ifadesine verdiği cevaplarda yaş gruplarına göre farklılık olduğu görülmekte ve Tablo 48’de bu ifade için 22-29 yaş grubundaki katılımcıların ortalamalarının, 38-45 ve 46 ve üzeri yaş grubundaki katılımcıların ortalamalarından küçük olduğu ve bu farkın ise istatistiki olarak anlamlı olduğu gözlemlenmiştir.

“Ülkemizde adli muhasebecilerin staj yapmasına imkan sağlayacak kurum ve kuruluşlar yeterli sayıdadır” ifadesine katılımcıların yaş gruplarına göre vermiş oldukları cevaplarda farklılık olduğu görülmektedir. Tablo 48’de bu ifade için, 46 yaş ve üzeri katılımcıların ortalamalarının 22-29 yaş grubundaki katılımcıların ortalamalarından düşük olduğu ve ilgili farkın ise istatistiki olarak anlamlı olduğu gözlemlenmektedir.

“Adli muhasebecilik mesleğinin uygulanabilmesi için 3568 no’lu meslek yasası ile düzenlenmesi gerekmektedir” ifadesine katılımcıların yaş gruplarına göre verdiği cevaplarda farklılık gözlemlenmiş olup, Tablo 48 ‘de bu ifade için, 38-48 yaş grubundaki katılımcıların ortalamalarının, 22-29 yaş grubundaki katılımcıların ortalamasından düşük olduğu görülmektedir. İlgili farkın ise istatistiki olarak anlamlı olduğu söylenebilir.

“Adli muhasebe işletmelerde etkin bir iç kontrol sisteminin oluşumuna katkı sağlar” ifadesine katılımcıların yaş gruplarına göre vermiş oldukları cevaplarda farklılığın olduğu belirlenmiştir. Tablo 48’de bu ifade için, 22-29 yaş grubundaki katılımcıların ortalamalarının 46 ve üzeri yaş grubundaki katılımcıların

ortalamalarından daha düşük olduğu gözlemlenmiştir. Bu farkın ise istatistiki olarak anlamlı olduğu görülmektedir.

Tablo 49: Katılımcıların Yaş Grupları İle Adli Muhasebecilerde Bulunması Gereken Özellikler Hakkındaki Bilgi Düzeylerine İlişkin ANOVA Testi Sonuçları

İFADELER	Yaş Aralıkları	Gözlem	Ortalama	Standart Sapma	F	Sig.
Adli muhasebecinin derin bir muhasebe bilgisine sahip olması gerekmektedir.	22-29	50	4,0000	,90351	4,347	,006
	30-37	52	4,4808	,69987		
	38-45	34	4,5882	,70141		
	46 ve Uzeri	18	4,2778	1,12749		
	Toplam	154	4,3247	,85469		
Adli muhasebecilerin diğer bilim dallarını da biliyor olması gerekir (denetim, hukuk, suç bilimi vs.)	22-29	50	3,7600	1,15281	,417	,741
	30-37	52	3,9615	,76598		
	38-45	34	3,8235	,99911		
	46 ve Uzeri	18	3,9444	,99836		
	Toplam	154	3,8636	,97731		
Adli muhasebeci dürüst, güvenilir, ve tarafsız olmalıdır.	22-29	50	4,1400	1,26184	4,939	,003
	30-37	52	4,7115	,57177		
	38-45	34	4,7941	,41043		
	46 ve Uzeri	18	4,2778	1,27443		
	Toplam	154	4,4935	,95826		
Hile tespit yöntemleri bilgisi uygulamaları hakkında bilgisi olmalıdır.	22-29	50	4,0600	1,15016	,841	,474
	30-37	52	4,0962	,97538		
	38-45	34	4,3529	,73371		
	46 ve Uzeri	18	4,3333	1,02899		
	Toplam	154	4,1688	,99545		
Görüşme/sorgulama teknikleri uygulamaları hakkında bilgisi olmalıdır.	22-29	50	3,8400	1,14927	,477	,699
	30-37	52	3,8846	,92150		
	38-45	34	3,9412	,98292		
	46 ve Uzeri	18	4,1667	,98518		
	Toplam	154	3,9156	1,01590		
Muhasebe standartlarına hakimiyeti uygulamaları hakkında bilgisi olmalıdır.	22-29	50	4,0200	,91451	,634	,594
	30-37	52	4,2308	,78254		
	38-45	34	4,2353	,81868		
	46 ve Uzeri	18	4,1667	1,04319		
	Toplam	154	4,1558	,86417		
Hukuki prosedürler hakkında bilgisi olmalıdır.	22-29	50	3,9200	1,20949	4,108	,008
	30-37	52	4,3654	,59504		
	38-45	34	4,5588	,50399		

	46 ve Uzeri	18	4,1111	1,07861		
	Toplam	154	4,2338	,91317		
Denetim standartları uygulamaları hakkında bilgisi olmalıdır.	22-29	50	3,8600	1,10675	2,749	,045
	30-37	52	4,2115	,82454		
	38-45	34	4,4118	,60891		
	46 ve Uzeri	18	3,9444	1,21133		
	Toplam	154	4,1104	,95357		
Bilgi teknolojilerine hakimiyeti uygulamaları hakkında bilgisi olmalıdır.	22-29	50	3,9600	1,06828	1,198	,313
	30-37	52	4,1731	,70631		
	38-45	34	4,0588	,73613		
	46 ve Uzeri	18	3,7222	1,27443		
	Toplam	154	4,0260	,92141		
Kanun ve mevzuat bilgisi uygulamaları hakkında bilgisi olmalıdır.	22-29	50	4,0200	1,15157	4,376	,006
	30-37	52	4,4615	,80346		
	38-45	34	4,7059	,52394		
	46 ve Uzeri	18	4,1667	1,04319		
	Toplam	154	4,3377	,94434		
İstatistik bilgisi uygulamaları hakkında bilgisi olmalıdır.	22-29	50	3,8800	1,04276	1,321	,270
	30-37	52	3,6154	1,03192		
	38-45	34	3,9706	,83431		
	46 ve Uzeri	18	3,5556	1,14903		
	Toplam	154	3,7727	1,01313		
Yönetim sistemleri bilgisi uygulamaları hakkında bilgisi olmalıdır.	22-29	50	3,7600	,98063	1,073	,362
	30-37	52	3,7692	,96234		
	38-45	34	4,1176	,94595		
	46 ve Uzeri	18	3,8333	1,20049		
	Toplam	154	3,8506	,99530		
Muhasebe paket programları uygulamaları hakkında bilgisi olmalıdır.	22-29	50	3,9400	1,03825	,332	,802
	30-37	52	4,0385	,79117		
	38-45	34	4,1176	1,00799		
	46 ve Uzeri	18	3,8889	1,18266		
	Toplam	154	4,0065	,96675		
Araştırmacılık becerisi uygulamaları hakkında bilgisi olmalıdır.	22-29	50	3,9600	1,02936	,281	,839
	30-37	52	4,0385	,86232		
	38-45	34	4,1471	,70205		
	46 ve Uzeri	18	4,0556	1,10997		
	Toplam	154	4,0390	,91382		
Etkin iletişim kurabilme becerisi uygulamaları hakkında bilgisi olmalıdır.	22-29	50	3,8200	1,17265	3,420	,019
	30-37	52	4,1923	,81742		
	38-45	34	4,4412	,66017		
	46 ve Uzeri	18	4,3333	,97014		
	Toplam	154	4,1429	,95950		
Stratejik düşünebilme becerisi uygulamaları hakkında bilgisi olmalıdır.	22-29	50	3,8400	1,18425	3,453	,018
	30-37	52	4,3077	,87534		
	38-45	34	4,4706	,66220		
	46 ve Uzeri	18	4,2778	1,01782		
	Toplam	154	4,1883	,98862		

Tablo 49’da Katılımcıların yaş grupları ile adli muhasebecide bulunması gereken özelliklere ilişkin anket sorularına ait ANOVA testi sonuçları yer almaktadır. Tablo sonuçları incelendiğinde katılımcıların yaş gruplarına göre adli muhasebecilerde bulunması gereken özelliklere ait sorulara vermiş oldukları cevaplarda genel olarak ortalamaların birbirlerine yakın oldukları görülmekte olup, sadece katılımcıların aşağıdaki ifadelere vermiş oldukları cevaplarda yaş gruplarına göre farklılık olduğu gözlemlenmiştir.

Katılımcıların “adli muhasebecilerin hukuki prosedürler hakkında bilgisi olmalıdır” ifadesine verdikleri cevaplarda yaş gruplarına göre farklılık olduğu görülmektedir. Tablo 49 incelendiğinde bu ifade için ilgili farklılığın 22-29 yaş grubundaki katılımcıların ortalamalarının, 38-45 yaş grubundaki katılımcıların ortalamalarından daha düşük olmasından kaynaklandığı görülmektedir. Bu farkın ise istatistiki olarak anlamlı olduğu gözlemlenmiştir.

Katılımcıların “adli muhasebecinin etkin iletişim kurabilme becerisi uygulamaları hakkında bilgisi olmalıdır” ifadesine verdikleri cevaplarda yaş gruplarına göre farklılığın olduğu görülmektedir. Tablo 49’da bu ifade için, 22-29 yaş grubundaki katılımcıların ortalamalarının 38-45 yaş grubundaki katılımcıların ortalamalarından daha düşük olduğu gözlemlenmiştir.

Katılımcıların “adli muhasebecinin stratejik düşünebilme becerisi uygulamaları hakkında bilgisi olmalıdır” ifadesine verdikleri cevaplarda yaş gruplarına göre farklılık olduğu görülmekte ve Tablo 49’a bakıldığında zaman bu ifade için, 22-29 yaş grubundaki katılımcıların ortalamalarının 38-45 yaş grubundaki katılımcıların ortalamalarından daha düşük olduğu gözlemlenmektedir. Ortalamalardaki bu farkın ise istatistiki olarak anlamlı olduğu görülmektedir.

Tablo 50: Katılımcıların Eğitim Düzeyleri ile Adli Muhasebenin Uygulanabilirliği Hakkındaki Bilgi Düzeylerine İlişkin Anova Testi Sonuçları

İFADELER	Eğitim Düzeyi	Gözlem	Ortalama	Standart Sapma	F	Sig.
Adli muhasebe adliyelerin muhasebe sistemidir	LISE	4	2,0000	1,15470	1,186	,317
	ON LISANS	7	2,8571	,69007		
	LISANS	117	2,7778	1,01804		
	LISANS USTU	26	2,5385	,85934		
	Toplam	154	2,7208	,98682		
Adli muhasebe, muhasebe davalarının adliyede görülmesidir	LISE	4	1,7500	,95743	,869	,459
	ON LISANS	7	2,7143	,75593		
	LISANS	117	2,4359	,96833		
	LISANS USTU	26	2,4231	,98684		
	Toplam	154	2,4286	,96241		
Adli muhasebecinin derin bir muhasebe bilgisine sahip olması gerekmektedir.	LISE	4	1,2500	,50000	2,093	,104
	ON LISANS	7	2,0000	1,00000		
	LISANS	117	1,7607	,94367		
	LISANS USTU	26	1,3462	,68948		
	Toplam	154	1,6883	,91122		
Adli muhasebeciliğin ayrı bir müfredatı olmalıdır.	LISE	4	2,2500	,95743	2,770	,044
	ON LISANS	7	3,2857	1,11270		
	LISANS	117	2,1453	1,01934		
	LISANS USTU	26	2,2308	,99228		
	Toplam	154	2,2143	1,03510		
Türkiye’de adli muhasebeciliğe önemli ölçüde ihtiyaç duyulmaktadır.	LISE	4	1,5000	1,00000	1,307	,274
	ON LISANS	7	2,7143	,75593		
	LISANS	117	2,4188	1,00206		
	LISANS USTU	26	2,3462	1,12933		
	Toplam	154	2,3961	1,01890		
Adli muhasebeci unvanını alabilmek için muhasebecilerin bir staj dönemi geçirmeleri gerekmektedir.	LISE	4	1,5000	,57735	,733	,534
	ON LISANS	7	2,2857	,95119		
	LISANS	117	2,3590	1,19237		
	LISANS USTU	26	2,4615	1,42073		
	Toplam	154	2,3506	1,21285		
Ülkemizde adli muhasebecilerin staj yapmasına imkan sağlayacak kurum ve kuruluşlar yeterli sayıdadır.	LISE	4	2,2500	,95743	3,176	,026
	ON LISANS	7	2,4286	,97590		
	LISANS	117	3,3675	1,16411		
	LISANS USTU	26	2,8846	1,39505		
	Toplam	154	3,2143	1,22054		

Adli muhasebecilik mesleğinin uygulanabilmesi için 3568 no'lu meslek yasası ile düzenlenmesi gerekmektedir.	LISE	4	1,7500	,95743	1,456	,229
	ON LISANS	7	2,0000	,81650		
	LISANS	117	2,1368	,88965		
	LISANS USTU	26	1,7692	,76460		
	Toplam	154	2,0584	,87251		
Adli muhasebenin uygulanabilmesi için gerekli alt yapı yetersizdir.	LISE	4	2,5000	1,29099	3,040	,031
	ON LISANS	7	3,1429	1,34519		
	LISANS	117	2,1026	1,06984		
	LISANS USTU	26	2,6154	1,35873		
	Toplam	154	2,2468	1,16210		
Adli muhasebecilik mesleğine yönelik lisans ve lisansüstü düzeyinde bölümler oluşturulmalıdır	LISE	4	1,2500	,50000	1,508	,215
	ON LISANS	7	2,1429	1,06904		
	LISANS	117	1,8291	,84375		
	LISANS USTU	26	1,5769	,94543		
	Toplam	154	1,7857	,87046		
Adli muhasebe uzmanlığı için TESMER (Türkiye serbest muhasebeci mali müşavirler ve yeminli mali müşavirler temel eğitim ve staj merkezi) tarafından bir eğitim programı oluşturulmalıdır.	LISE	4	1,2500	,50000	1,742	,161
	ON LISANS	7	2,0000	1,00000		
	LISANS	117	1,9231	,89205		
	LISANS USTU	26	1,5769	,90213		
	Toplam	154	1,8506	,89867		
Adli muhasebe, finansal raporlamada kalitenin artmasına yardımcı olur	LISE	4	2,0000	1,15470	,988	,400
	ON LISANS	7	2,1429	1,06904		
	LISANS	117	2,3761	1,02323		
	LISANS USTU	26	2,0385	,87090		
	Toplam	154	2,2987	1,00411		
Adli muhasebe, gerçeğe uygun finansal tabloların hazırlanmasına katkı sağlar	LISE	4	2,0000	1,15470	1,333	,266
	ON LISANS	7	2,1429	1,06904		
	LISANS	117	2,3162	1,04757		
	LISANS USTU	26	1,8846	,90893		
	Toplam	154	2,2273	1,03231		
Adli muhasebe uygulamaları, finansal tablo kullanıcılarının güvenilirlik düzeyini olumlu yönde etkiler.	LISE	4	1,7500	,95743	,729	,536
	ON LISANS	7	2,1429	1,06904		
	LISANS	117	2,2051	,92418		
	LISANS USTU	26	1,9615	,95836		
	Toplam	154	2,1494	,93433		
Adli muhasebe, muhasebe mesleğinin yapısal açıdan	LISE	4	1,5000	,57735	1,009	,391
	ON LISANS	7	2,1429	1,06904		
	LISANS	117	1,9573	,94132		
	LISANS USTU	26	1,6923	,78838		

gelişmesine katkı sağlar.	Toplam	154	1,9091	,91725		
Adli muhasebeye yönelik yapılacak eğitimler, adli muhasebenin kurumsal çerçevesinin oluşturulmasında önemlidir.	LISE	4	1,5000	,57735	1,009	,391
	ON LISANS	7	2,0000	1,15470		
	LISANS	117	1,9487	,84940		
	LISANS USTU	26	1,8077	,89529		
	Toplam	154	1,9156	,86282		
Adli muhasebe, muhasebe mesleğinin vizyonuna olumlu katkı sağlar.	LISE	4	1,5000	,57735	,498	,684
	ON LISANS	7	2,0000	1,15470		
	LISANS	117	1,8718	,83603		
	LISANS USTU	26	1,7308	,82741		
	Toplam	154	1,8442	,84118		
Adli muhasebe, muhasebe meslek mensuplarına yeni iş fırsatları sunar.	LISE	4	1,2500	,50000	1,866	,138
	ON LISANS	7	2,0000	1,15470		
	LISANS	117	1,9915	1,01281		
	LISANS USTU	26	1,5769	,85665		
	Toplam	154	1,9026	,99521		
Adli muhasebe , ekonomik davalarda muhasebe meslek mensubunun davaya etkin bir biçimde katılmasını sağlar.	LISE	4	1,7500	,95743	1,379	,252
	ON LISANS	7	2,0000	1,15470		
	LISANS	117	1,9145	,89609		
	LISANS USTU	26	1,5385	,70602		
	Toplam	154	1,8506	,88401		
Adli muhasebe, muhasebe meslek mensuplarına finansal konularda önemli bir uzman (bilirkişi) olma özelliği sağlar.	LISE	4	1,2500	,50000	1,727	,164
	ON LISANS	7	2,0000	1,00000		
	LISANS	117	1,8889	,85881		
	LISANS USTU	26	1,5769	,70274		
	Toplam	154	1,8247	,84120		
Adli muhasebe işletmelerde etkin bir iç kontrol sisteminin oluşumuna katkı sağlar.	LISE	4	1,7500	,50000	,909	,438
	ON LISANS	7	2,1429	,89974		
	LISANS	117	2,3761	,95346		
	LISANS USTU	26	2,1923	,80096		
	Toplam	154	2,3182	,91968		
Adli muhasebe, denetim uygulamalarının önemini artırır.	LISE	4	1,7500	,50000	,785	,504
	ON LISANS	7	2,0000	1,00000		
	LISANS	117	2,1795	,95245		
	LISANS USTU	26	1,9231	,89098		
	Toplam	154	2,1169	,93549		
Adli muhasebenin üniversitelerin öğretim programlarına (lisans,	LISE	4	1,5000	,57735	1,453	,230
	ON LISANS	7	1,7143	1,11270		
	LISANS	117	1,8034	,89288		
	LISANS USTU	26	1,4231	,70274		

yüksek lisans ve doktora) yerleştirilmesi, adli muhasebenin gelişmesine katkı sağlar.	Toplam	154	1,7273	,87277		
Adli muhasebe, işletmenin kurumsallaşma sürecinde önemli bir katkı sağlar.	LISE	4	1,7500	,95743	1,984	,119
	ON LISANS	7	2,5714	,97590		
	LISANS	117	2,4615	,97855		
	LISANS USTU	26	2,0385	,95836		
	Toplam	154	2,3766	,98404		
Adli muhasebe, işletme – devlet ilişkisinin güçlenmesine yardımcı olur.	LISE	4	1,7500	,95743	1,128	,340
	ON LISANS	7	2,0000	1,15470		
	LISANS	117	2,2479	,91826		
	LISANS USTU	26	1,9615	,72004		
	Toplam	154	2,1753	,90122		
Adli muhasebe, işletmelerin hukuksal olaylarının (hukuki itilaflarda) çözümünde etkin bir araçtır.	LISE	4	1,7500	,95743	,828	,480
	ON LISANS	7	2,0000	1,15470		
	LISANS	117	1,8547	,97614		
	LISANS USTU	26	1,5385	,98917		
	Toplam	154	1,8052	,98404		

Tablo 50’de katılımcıların eğitim düzeyleri ile adli muhasebenin uygulanabilirliğine ilişkin anket sorularına ait ANOVA testi sonuçları yer almaktadır. Tablo 50’deki sonuçlar incelendiğinde katılımcıların aşağıdaki ifadelerle vermiş oldukları cevaplarda eğitim düzeylerine göre farklılık olduğu görülmektedir.

Katılımcıların ”adli muhasebeciliğin ayrı bir müfredatı olmalıdır ve adli muhasebenin uygulanabilmesi için gerekli alt yapı yetersizdir” ifadelerine verdikleri cevaplarda eğitim durumlarına göre farklılığın olduğu gözlemlenmekte ve lisans grubundaki katılımcıların ortalamalarının, önlisans grubundaki katılımcıların ortalamalarından daha düşük olduğu görülmektedir. İlgili farkın ise istatistiki olarak anlamlı olduğunu söylemek mümkündür.

“Ülkemizde adli muhasebecilerin staj yapmasına imkan sağlayacak kurum ve kuruluşlar yeterli sayıdadır” ifadesine katılımcıların verdiği cevaplarda eğitim

durumlarına göre farklılık olduğu görülmekte ve Tablo 50 incelendiğinde bu ifade için, lise grubundaki katılımcıların ortalamalarının lisans grubundaki katılımcıların ortalamalarından daha düşük olduğu görülmektedir.

Tablo 51: Katılımcıların Eğitim Düzeyleri İle Adli Muhasebecilerde Bulunması Gereken Özellikler Hakkındaki Bilgi Düzeylerine İlişkin Anova Testi Sonuçları

İFADELER	Eğitim Düzeyi	Gözlem	Ortalama	Standart Sapma	F	Sig.
Adli muhasebecinin derin bir muhasebe bilgisine sahip olması gerekmektedir.	LİSE	4	3,7500	1,89297	,987	,400
	ON LİSANS	7	4,2857	,48795		
	LİSANS	117	4,3077	,87554		
	LİSANS USTU	26	4,5000	,58310		
	Toplam	154	4,3247	,85469		
Adli muhasebecilerin diğer bilim dallarını da biliyor olması gerekir (denetim, hukuk, suç bilimi vs.)	LİSE	4	2,7500	1,50000	2,803	,042
	ON LİSANS	7	3,5714	,97590		
	LİSANS	117	3,8547	,97614		
	LİSANS USTU	26	4,1538	,78446		
	Toplam	154	3,8636	,97731		
Adli muhasebeci dürüst, güvenilir, ve tarafsız olmalıdır.	LİSE	4	3,7500	1,89297	2,040	,111
	ON LİSANS	7	4,7143	,48795		
	LİSANS	117	4,4359	1,01187		
	LİSANS USTU	26	4,8077	,40192		
	Toplam	154	4,4935	,95826		
Hile tespit yöntemleri bilgisi uygulamaları hakkında bilgisi olmalıdır.	LİSE	4	3,5000	1,73205	1,197	,313
	ON LİSANS	7	4,5714	,53452		
	LİSANS	117	4,1368	1,02475		
	LİSANS USTU	26	4,3077	,78838		
	Toplam	154	4,1688	,99545		
Görüşme/sorgulama teknikleri uygulamaları hakkında bilgisi olmalıdır.	LİSE	4	3,5000	1,73205	,702	,552
	ON LİSANS	7	4,2857	,75593		
	LİSANS	117	3,8803	1,02690		
	LİSANS USTU	26	4,0385	,91568		
	Toplam	154	3,9156	1,01590		
Muhasebe standartlarına hakimiyeti uygulamaları hakkında bilgisi olmalıdır.	LİSE	4	3,5000	1,73205	1,220	,305
	ON LİSANS	7	4,4286	,53452		
	LİSANS	117	4,1880	,84007		
	LİSANS USTU	26	4,0385	,87090		
	Toplam	154	4,1558	,86417		
	LİSE	4	3,5000	1,73205	1,114	,346

Hukuki prosedürler hakkında bilgisi olmalıdır.	ON LISANS	7	4,2857	,75593		
	LISANS	117	4,2222	,93874		
	LISANS USTU	26	4,3846	,63730		
	Toplam	154	4,2338	,91317		
Denetim standartları uygulamaları hakkında bilgisi olmalıdır.	LISE	4	3,5000	1,73205	,867	,460
	ON LISANS	7	4,4286	,53452		
	LISANS	117	4,1282	,95175		
	LISANS USTU	26	4,0385	,91568		
	Toplam	154	4,1104	,95357		
Bilgi teknolojilerine hakimiyeti uygulamaları hakkında bilgisi olmalıdır.	LISE	4	3,2500	1,50000	1,501	,217
	ON LISANS	7	4,4286	,53452		
	LISANS	117	4,0085	,93307		
	LISANS USTU	26	4,1154	,81618		
	Toplam	154	4,0260	,92141		
Kanun ve mevzuat bilgisi uygulamaları hakkında bilgisi olmalıdır.	LISE	4	3,5000	1,91485	2,655	,051
	ON LISANS	7	4,7143	,48795		
	LISANS	117	4,2735	,97046		
	LISANS USTU	26	4,6538	,56159		
	Toplam	154	4,3377	,94434		
İstatistik bilgisi uygulamaları hakkında bilgisi olmalıdır	LISE	4	2,7500	1,50000	2,044	,110
	ON LISANS	7	4,1429	,89974		
	LISANS	117	3,7436	1,04348		
	LISANS USTU	26	3,9615	,72004		
	Toplam	154	3,7727	1,01313		
Yönetim sistemleri bilgisi uygulamaları hakkında bilgisi olmalıdır.	LISE	4	3,2500	1,70783	,947	,419
	ON LISANS	7	4,2857	,75593		
	LISANS	117	3,8376	,98223		
	LISANS USTU	26	3,8846	,99305		
	Toplam	154	3,8506	,99530		
Muhasebe paket programları uygulamaları hakkında bilgisi olmalıdır.	LISE	4	3,7500	1,89297	,623	,601
	ON LISANS	7	4,4286	,53452		
	LISANS	117	3,9744	,98665		
	LISANS USTU	26	4,0769	,79614		
	Toplam	154	4,0065	,96675		
Araştırmacılık becerisi uygulamaları hakkında bilgisi olmalıdır.	LISE	4	3,2500	1,70783	2,005	,116
	ON LISANS	7	4,5714	,53452		
	LISANS	117	4,0085	,93307		
	LISANS USTU	26	4,1538	,67482		
	Toplam	154	4,0390	,91382		
Etkin iletişim kurabilme becerisi uygulamaları hakkında bilgisi olmalıdır.	LISE	4	3,7500	1,89297	1,645	,181
	ON LISANS	7	4,7143	,48795		
	LISANS	117	4,0769	,95731		
	LISANS USTU	26	4,3462	,84580		
	Toplam	154	4,1429	,95950		
Stratejik düşünebilme becerisi uygulamaları	LISE	4	3,2500	1,70783	2,760	,044
	ON LISANS	7	4,7143	,48795		
	LISANS	117	4,1282	1,02165		

hakkında bilgisi olmalıdır.	Lisans USTU	26	4,4615	,64689		
	Toplam	154	4,1883	,98862		

Tablo 51’de katılımcıların eğitim düzeyleri ile adli muhasebecilerde bulunması gereken özelliklere ilişkin anket sorularına ait ANOVA testi sonuçları yer almaktadır. Tablo sonuçları incelendiğinde katılımcıların eğitim düzeylerine göre aşağıdaki ifadelerle vermiş oldukları cevaplarda farklılık olduğu gözlemlenmiştir.

Katılımcıların “adli muhasebecilerin diğer bilim dallarını da biliyor olması gerekir” ifadesine verdikleri cevaplarda eğitim düzeylerine göre farklılık olduğu görülmekte ve Tablo 51’de bu ifade için lise düzeyindeki katılımcıların ortalamalarının lisansüstü düzeyindeki katılımcıların ortalamalarından daha düşük olduğu görülmektedir. Ortalamalardaki bu farkın ise istatistiki olarak anlamlı olduğu gözlemlenmektedir.

Katılımcıların “adli muhasebecilerin kanun ve mevzuat uygulamaları hakkında bilgisi olmalıdır” ve “adli muhasebecilerin stratejik düşünebilme becerisi uygulamaları hakkında bilgisi olmalıdır” ifadelerine verdikleri cevaplarda eğitim düzeylerine göre farklılık olduğu görülmekte ve Tablo 51’de her iki ifade için lise düzeyindeki katılımcıların ortalamalarının diğer eğitim düzeyindeki katılımcıların ortalamalarından daha düşük olduğu görülmektedir.

Tablo 52: Katılımcıların Mesleki Ünvanları ile Adli Muhasebenin Uygulanabilirliği Hakkındaki Bilgi Düzeylerine İlişkin Anova Testi Sonuçları

İFADELER	Unvan	Gözlem	Ortalama	Standart Sapma	F	Sig.
Adli muhasebe adliyelerin muhasebe sistemidir	AVUKAT	66	2,8182	,87546	1,126	,290
	SMMM	88	2,6477	1,06177		
	Toplam	154	2,7208	,98682		
	AVUKAT	66	2,5909	,99193	3,336	,070

Adli muhasebe, muhasebe davalarının adliyede görülmesidir.	SMMM	88	2,3068	,92672		
	Toplam	154	2,4286	,96241		
Adli muhasebecinin derin bir muhasebe bilgisine sahip olması gerekmektedir.	AVUKAT	66	1,7879	,86851	1,382	,242
	SMMM	88	1,6136	,93994		
	Toplam	154	1,6883	,91122		
Adli muhasebeciliğin ayrı bir müfredatı olmalıdır.	AVUKAT	66	2,0000	,91147	5,082	,026
	SMMM	88	2,3750	1,09662		
	Toplam	154	2,2143	1,03510		
Türkiye’de adli muhasebeciliğe önemli ölçüde ihtiyaç duyulmaktadır.	AVUKAT	66	2,4394	1,06884	,207	,649
	SMMM	88	2,3636	,98473		
	Toplam	154	2,3961	1,01890		
Adli muhasebeci unvanını alabilmek için muhasebecilerin bir staj dönemi geçirmeleri gerekmektedir.	AVUKAT	66	2,1061	,99427	4,814	,030
	SMMM	88	2,5341	1,33001		
	Toplam	154	2,3506	1,21285		
Ülkemizde adli muhasebecilerin staj yapmasına imkan sağlayacak kurum ve kuruluşlar yeterli sayıdadır.	AVUKAT	66	3,4545	1,09800	4,580	,034
	SMMM	88	3,0341	1,28160		
	Toplam	154	3,2143	1,22054		
Adli muhasebecilik mesleğinin uygulanabilmesi için 3568 no’lu meslek yasası ile düzenlenmesi gerekmektedir.	AVUKAT	66	2,2121	,81364	3,645	,058
	SMMM	88	1,9432	,90157		
	Toplam	154	2,0584	,87251		
Adli muhasebenin uygulanabilmesi için gerekli alt yapı yetersizdir.	AVUKAT	66	2,1667	1,01653	,547	,461
	SMMM	88	2,3068	1,26271		
	Toplam	154	2,2468	1,16210		
Adli muhasebecilik mesleğine yönelik lisans ve lisansüstü düzeyinde bölümler oluşturulmalıdır.	AVUKAT	66	1,9091	,87226	2,341	,128
	SMMM	88	1,6932	,86247		
	Toplam	154	1,7857	,87046		
Adli muhasebe uzmanlığı için TESMER (Türkiye serbest muhasebeci mali müşavirler ve yeminli mali müşavirler temel eğitim ve staj merkezi) tarafından bir eğitim programı oluşturulmalıdır.	AVUKAT	66	1,9545	,83079	1,549	,215
	SMMM	88	1,7727	,94355		
	Toplam	154	1,8506	,89867		

Adli muhasebe, finansal raporlamada kalitenin artmasına yardımcı olur.	AVUKAT	66	2,1515	,89859	2,506	,115
	SMMM	88	2,4091	1,06821		
	Toplam	154	2,2987	1,00411		
Adli muhasebe, gerçeğe uygun finansal tabloların hazırlanmasına katkı sağlar.	AVUKAT	66	2,1212	,83233	1,221	,271
	SMMM	88	2,3068	1,15826		
	Toplam	154	2,2273	1,03231		
Adli muhasebe uygulamaları, finansal tablo kullanıcılarının güvenilirlik düzeyini olumlu yönde etkiler.	AVUKAT	66	2,1212	,79450	,104	,747
	SMMM	88	2,1705	1,03081		
	Toplam	154	2,1494	,93433		
Adli muhasebe, muhasebe mesleğinin yapısal açıdan gelişmesine katkı sağlar.	AVUKAT	66	1,9242	,88249	,031	,860
	SMMM	88	1,8977	,94735		
	Toplam	154	1,9091	,91725		
Adli muhasebeye yönelik yapılacak eğitimler, adli muhasebenin kurumsal çerçevesinin oluşturulmasında önemlidir.	AVUKAT	66	2,0455	,79289	2,645	,106
	SMMM	88	1,8182	,90396		
	Toplam	154	1,9156	,86282		
Adli muhasebe, muhasebe mesleğinin vizyonuna olumlu katkı sağlar.	AVUKAT	66	1,9242	,77083	1,047	,308
	SMMM	88	1,7841	,88990		
	Toplam	154	1,8442	,84118		
Adli muhasebe, muhasebe meslek mensuplarına yeni iş fırsatları sunar.	AVUKAT	66	2,0000	,97665	1,107	,294
	SMMM	88	1,8295	1,00826		
	Toplam	154	1,9026	,99521		
Adli muhasebe, ekonomik davalarda muhasebe meslek mensubunun davaya etkin bir biçimde katılmasını sağlar.	AVUKAT	66	1,9394	,95883	1,165	,282
	SMMM	88	1,7841	,82279		
	Toplam	154	1,8506	,88401		
Adli muhasebe, muhasebe meslek mensuplarına finansal konularda önemli bir uzman (bilirkişi) olma özelliği sağlar.	AVUKAT	66	1,8333	,81492	,012	,912
	SMMM	88	1,8182	,86497		
	Toplam	154	1,8247	,84120		
Adli muhasebe işletmelerde etkin bir iç kontrol sisteminin oluşumuna katkı sağlar.	AVUKAT	66	2,2727	,79509	,281	,597
	SMMM	88	2,3523	1,00619		
	Toplam	154	2,3182	,91968		
	AVUKAT	66	2,2424	,78565	2,095	,150

Adli muhasebe, denetim uygulamalarının önemini artırır.	SMMM	88	2,0227	1,02808		
	Toplam	154	2,1169	,93549		
Adli muhasebenin üniversitelerin öğretim programlarına (lisans, yüksek lisans ve doktora) yerleştirilmesi, adli muhasebenin gelişmesine katkı sağlar.	AVUKAT	66	1,7121	,73934	,035	,853
	SMMM	88	1,7386	,96483		
	Toplam	154	1,7273	,87277		
Adli muhasebe, işletmenin kurumsallaşma sürecinde önemli bir katkı sağlar.	AVUKAT	66	2,2879	,85512	,939	,334
	SMMM	88	2,4432	1,07059		
	Toplam	154	2,3766	,98404		
Adli muhasebe, işletme – devlet ilişkisinin güçlenmesine yardımcı olur.	AVUKAT	66	2,3333	,81019	3,611	,059
	SMMM	88	2,0568	,95120		
	Toplam	154	2,1753	,90122		
Adli muhasebe, işletmelerin hukuksal olaylarının (hukuki itilaflarda) çözümünde etkin bir araçtır.	AVUKAT	66	1,9242	,91669	1,698	,195
	SMMM	88	1,7159	1,02776		
	Toplam	154	1,8052	,98404		

Tablo 52’de katılımcıların mesleki unvanları ile adli muhasebenin uygulanabilirliğine ilişkin anket sorularına ait ANOVA testi sonuçları yer almaktadır. Tablo sonuçları incelendiğinde katılımcıların aşağıdaki ifadelerine vermiş oldukları cevaplarda mesleki unvanlarına göre farklılık olduğu görülmektedir.

Katılımcıların ‘‘adli muhasebeciliğin ayrı bir müfredatı olmalıdır’’ ve ‘‘adli muhasebeci unvanını alabilmek için muhasebecilerin bir staj dönemi geçirmeleri gerekmektedir’’ ifadelerine vermiş oldukları cevaplarda mesleki ünvanlarına göre farklılık olduğu görülmekte ve Tablo 52’de her iki ifade için avukatların ortalamalarının SMMM ‘lerin ortalamalarından daha düşük olduğu görülmektedir. Bu farkın ise istatistiki olarak anlamlı olduğu gözlemlenmektedir.

Katılımcıların “adli muhasebecilik mesleğinin uygulanabilmesi için 3568 no’lu meslek yasası ile düzenlenmesi gerekmektedir” ifadesine verdikleri cevaplarda mesleki unvanlarına göre farklılık olduğu görülmekte olup, Tablo 52’de bu ifade için SMMM’ lerin ortalamalarının avukatların ortalamalarından daha düşük olduğu görülmektedir.

Tablo 53: Katılımcıların Mesleki Unvanları İle Adli Muhasebecilerde Bulunması Gereken Özellikler Hakkındaki Bilgi Düzeylerine İlişkin Anova Testi Sonuçları

İFADELER	Unvan	Gözlem	Ortalama	Standart Sapma	F	Sig.
Adli muhasebecinin derin bir muhasebe bilgisine sahip olması gerekmektedir.	AVUKAT	66	4,1667	,86972	4,026	,047
	SMMM	88	4,4432	,82849		
	Toplam	154	4,3247	,85469		
Adli muhasebecilerin diğer bilim dallarını da biliyor olması gerekir (denetim, hukuk, suç bilimi vs.)	AVUKAT	66	3,8636	,99051	,000	1,000
	SMMM	88	3,8636	,97299		
	Toplam	154	3,8636	,97731		
Adli muhasebeci dürüst, güvenilir, ve tarafsız olmalıdır.	AVUKAT	66	4,3333	1,04268	3,275	,072
	SMMM	88	4,6136	,87667		
	Toplam	154	4,4935	,95826		
Hile tespit yöntemleri bilgisi uygulamaları hakkında bilgisi olmalıdır.	AVUKAT	66	3,8485	1,08475	12,891	,000
	SMMM	88	4,4091	,85280		
	Toplam	154	4,1688	,99545		
Görüşme/sorgulama teknikleri uygulamaları hakkında bilgisi olmalıdır.	AVUKAT	66	3,7121	1,00407	4,746	,031
	SMMM	88	4,0682	1,00339		
	Toplam	154	3,9156	1,01590		
Muhasebe standartlarına hakimiyeti uygulamaları hakkında bilgisi olmalıdır.	AVUKAT	66	3,8485	,82727	16,048	,000
	SMMM	88	4,3864	,82255		
	Toplam	154	4,1558	,86417		
Hukuki prosedürler hakkında bilgisi olmalıdır.	AVUKAT	66	4,0909	,92366	2,861	,093
	SMMM	88	4,3409	,89554		
	Toplam	154	4,2338	,91317		

Denetim standartları uygulamaları hakkında bilgisi olmalıdır.	AVUKAT	66	3,8485	,98046	9,179	,003
	SMMM	88	4,3068	,88873		
	Toplam	154	4,1104	,95357		
Bilgi teknolojilerine hakimiyeti uygulamaları hakkında bilgisi olmalıdır.	AVUKAT	66	3,8485	1,01136	4,380	,038
	SMMM	88	4,1591	,82888		
	Toplam	154	4,0260	,92141		
Kanun ve mevzuat bilgisi uygulamaları hakkında bilgisi olmalıdır.	AVUKAT	66	4,2121	1,01550	2,055	,154
	SMMM	88	4,4318	,88142		
	Toplam	154	4,3377	,94434		
İstatistik bilgisi uygulamaları hakkında bilgisi olmalıdır.	AVUKAT	66	3,7727	,97342	,000	1,000
	SMMM	88	3,7727	1,04746		
	Toplam	154	3,7727	1,01313		
Yönetim sistemleri bilgisi uygulamaları hakkında bilgisi olmalıdır.	AVUKAT	66	3,6212	,92429	6,352	,013
	SMMM	88	4,0227	1,01684		
	Toplam	154	3,8506	,99530		
Muhasebe paket programları uygulamaları hakkında bilgisi olmalıdır.	AVUKAT	66	3,9545	,86703	,332	,565
	SMMM	88	4,0455	1,03845		
	Toplam	154	4,0065	,96675		
Araştırmacılık becerisi uygulamaları hakkında bilgisi olmalıdır.	AVUKAT	66	3,9394	,90942	1,375	,243
	SMMM	88	4,1136	,91516		
	Toplam	154	4,0390	,91382		
Etkin iletişim kurabilme becerisi uygulamaları hakkında bilgisi olmalıdır.	AVUKAT	66	4,0303	,92769	1,596	,208
	SMMM	88	4,2273	,97941		
	Toplam	154	4,1429	,95950		
Stratejik düşünebilme becerisi uygulamaları hakkında bilgisi olmalıdır.	AVUKAT	66	4,0303	1,00720	2,989	,086
	SMMM	88	4,3068	,96321		
	Toplam	154	4,1883	,98862		

Tablo 53’de katılımcıların mesleki ünvanları ile adli muhasebecilerde bulunması gereken özelliklere ilişkin anket sorularına ait ANOVA testi sonuçları yer almaktadır. Tablo sonuçları incelendiğinde katılımcıların mesleki ünvanlarına göre aşağıdaki ifadelere vermiş oldukları cevaplarda farklılık olduğu görülmektedir.

Katılımcıların ‘‘adli muhasebecinin hile tespit yöntemleri bilgisi uygulamaları hakkında bilgisi olmalıdır’’, ‘‘adli muhasebecinin görüşme/sorgulama teknikleri uygulamaları hakkında bilgisi olmalıdır’’, ‘‘adli muhasebecinin muhasebe standartlarına hakimiyeti uygulamaları hakkında bilgisi olmalıdır’’, ‘‘adli muhasebecilerin denetim standartları uygulamaları hakkında bilgisi olmalıdır’’, ‘‘adli muhasebecinin bilgi teknolojilerine hakimiyeti uygulamaları hakkında bilgisi olmalıdır’’, ‘‘adli muhasebecinin yönetim sistemleri bilgisi uygulamaları hakkında bilgisi olmalıdır’’ ifadelerine verdikleri cevapların mesleki ünvanlarına göre farklılık gösterdiği görülmekte ve Tablo 53’de bu ifadeler için avukatların ortalamalarının SMMM’ lerin ortalamalarından daha düşük olduğu gözlemlenmiştir. Ortalamalardaki bu farkın ise istatistiki olarak anlamlı olduğu görülmektedir.

Tablo 54: Katılımcıların Medeni Durumu İle Adli Muhasebenin Uygulanabilirliği Hakkındaki Bilgi Düzeylerine İlişkin t testi Sonuçları

İFADELER	Medeni Durum	Gözlem	Ortalama	Standart Sapma	T test
Adli muhasebe adliyelerin muhasebe sistemidir	EVLI	97	2,5773	,88782	,018
	BEKAR	57	2,9649	1,10138	
Adli muhasebe, muhasebe davalarının adliyede görülmesidir	EVLI	97	2,2371	,85114	,001
	BEKAR	57	2,7544	1,05696	
Adli muhasebecinin derin bir muhasebe bilgisine sahip olması gerekmektedir.	EVLI	97	1,5670	,81531	,031
	BEKAR	57	1,8947	1,02964	
Adli muhasebeciliğin ayrı bir müfredatı olmalıdır.	EVLI	97	2,4536	,97916	,000
	BEKAR	57	1,8070	1,00780	
Türkiye’de adli muhasebeciliğe önemli ölçüde ihtiyaç duyulmaktadır.	EVLI	97	2,4948	,99083	,117
	BEKAR	57	2,2281	1,05251	
Adli muhasebeci unvanını alabilmek için muhasebecilerin bir staj dönemi geçirmeleri gerekmektedir.	EVLI	97	2,4639	1,23374	,131
	BEKAR	57	2,1579	1,16173	

Ülkemizde adli muhasebecilerin staj yapmasına imkan sağlayacak kurum ve kuruluşlar yeterli sayıdadır.	EVLI	97	3,0515	1,17590	,030
	BEKAR	57	3,4912	1,25531	
Adli muhasebecilik mesleğinin uygulanabilmesi için 3568 no'lu meslek yasası ile düzenlenmesi gerekmektedir.	EVLI	97	1,9588	,76264	,064
	BEKAR	57	2,2281	1,01801	
Adli muhasebenin uygulanabilmesi için gerekli alt yapı yetersizdir.	EVLI	97	2,2887	1,19860	,561
	BEKAR	57	2,1754	1,10393	
Adli muhasebecilik mesleğine yönelik lisans ve lisansüstü düzeyinde bölümler oluşturulmalıdır	EVLI	97	1,7113	,80310	,167
	BEKAR	57	1,9123	,96881	
Adli muhasebe uzmanlığı için TESMER (Türkiye serbest muhasebeci mali müşavirler ve yeminli mali müşavirler temel eğitim ve staj merkezi) tarafından bir eğitim programı oluşturulmalıdır.	EVLI	97	1,8041	,79895	,404
	BEKAR	57	1,9298	1,04982	
Adli muhasebe, finansal raporlamada kalitenin artmasına yardımcı olur.	EVLI	97	2,3093	,91698	,865
	BEKAR	57	2,2807	1,14571	
Adli muhasebe, gerçeğe uygun finansal tabloların hazırlanmasına katkı sağlar.	EVLI	97	2,2165	,97068	,866
	BEKAR	57	2,2456	1,13831	
Adli muhasebe uygulamaları, finansal tablo kullanıcılarının güvenilirlik düzeyini olumlu yönde etkiler.	EVLI	97	2,1649	,92060	,788
	BEKAR	57	2,1228	,96492	
Adli muhasebe, muhasebe mesleğinin yapısal açıdan gelişmesine katkı sağlar.	EVLI	97	1,8969	,84760	,831
	BEKAR	57	1,9298	1,03267	
Adli muhasebeye yönelik yapılacak eğitimler, adli muhasebenin kurumsal	EVLI	97	1,8454	,84583	,189
		57	2,0351	,88570	

çerçevesinin oluşturulmasında önemlidir.	BEKAR				
Adli muhasebe, muhasebe mesleğinin vizyonuna olumlu katkı sağlar.	EVLİ	97	1,7526	,75043	,078
	BEKAR	57	2,0000	,96362	
Adli muhasebe, muhasebe meslek mensuplarına yeni iş fırsatları sunar.	EVLİ	97	1,8660	,95338	,553
	BEKAR	57	1,9649	1,06846	
Adli muhasebe, ekonomik davalarda muhasebe meslek mensubunun davaya etkin bir biçimde katılmasını sağlar	EVLİ	97	1,7732	,71451	,157
	BEKAR	57	1,9825	1,10988	
Adli muhasebe, muhasebe meslek mensuplarına finansal konularda önemli bir uzman (bilirkişi) olma özelliği sağlar	EVLİ	97	1,7938	,73510	,554
	BEKAR	57	1,8772	1,00125	
Adli muhasebe işletmelerde etkin bir iç kontrol sisteminin oluşumuna katkı sağlar.	EVLİ	97	2,4227	,92235	,066
	BEKAR	57	2,1404	,89520	
Adli muhasebe, denetim uygulamalarının önemini artırır.	EVLİ	97	2,1340	,84937	,768
	BEKAR	57	2,0877	1,07372	
Adli muhasebenin üniversitelerin öğretim programlarına (lisans, yüksek lisans ve doktora) yerleştirilmesi, adli muhasebenin gelişmesine katkı sağlar.	EVLİ	97	1,6186	,76978	,043
	BEKAR	57	1,9123	1,00500	
Adli muhasebe, işletmenin kurumsallaşma sürecinde önemli bir katkı sağlar.	EVLİ	97	2,4742	,92526	,109
	BEKAR	57	2,2105	1,06464	
Adli muhasebe, işletme – devlet ilişkisinin güçlenmesine yardımcı olur.	EVLİ	97	2,1753	,81663	,999
	BEKAR	57	2,1754	1,03721	
Adli muhasebe, işletmelerin hukuksal olaylarının (hukuki itilaflarda) çözümünde etkin bir araçtır.	EVLİ	97	1,7113	,87748	,123
	BEKAR	57	1,9649	1,13334	

Tablo 54’de katılımcıların medeni durumları açısından anket sorularına ilişkin yanıtlarının farklılıklarını gösteren t testi sonuçları yer almaktadır. Tablo incelendiğinde katılımcıların medeni durumlarına göre aşağıdaki ifadelere vermiş oldukları cevaplarda farklılık olduğu görülmektedir.

Katılımcıların ‘‘adli muhasebeciliğin ayrı bir müfredatı olmalıdır’’ ifadesine verdikleri cevapların medeni durumlarına göre farklılaştığı görülmektedir. Tablo 54’de görüleceği üzere bu ifade için medeni durumu bekar olan katılımcıların ortalamalarının evli olanlara göre daha düşük olduğu ve ortalamalardaki bu farkın ise istatistiki olarak anlamlı olduğu görülmektedir.

Katılımcıların ‘‘adli muhasebeci unvanını alabilmek için muhasebecilerin bir staj dönemi geçirmeleri gerekmektedir’’ ve ‘‘adli muhasebecilik mesleğinin uygulanabilmesi için 3568 no’lu meslek yasası ile düzenlenmesi gerekmektedir’’ ifadelerine verdikleri cevapların medeni durumlarına göre değiştiği gözlemlenmektedir. Tablo 54’de her iki ifade için evli katılımcıların ortalamalarının bekar katılımcıların ortalamasından daha yüksek olduğu görülmektedir. İlgili farkın ise istatistiki olarak anlamlı olduğu saptanmıştır.

Tablo 55: Katılımcıların Medeni Durumu İle Adli Muhasebecilerde Bulunması Gereken Özellikler Hakkındaki Bilgi Düzeylerine İlişkin t Testi Sonuçları

İFADELER	Medeni Durum	Gözlem	Ortalama	Standart Sapma	T test
Adli muhasebecinin derin bir muhasebe bilgisine sahip olması gerekmektedir.	EVLI	97	4,4639	,85467	,008
	BEKAR	57	4,0877	,80801	
Adli muhasebecilerin diğer bilim dallarını da biliyor olması gerekir (denetim, hukuk, suç bilimi vs.)	EVLI	97	3,9072	,96913	,472
	BEKAR	57	3,7895	,99529	

Adli muhasebeci dürüst, güvenilir, ve tarafsız olmalıdır	EVLI	97	4,5979	,79922	,078
	BEKAR	57	4,3158	1,16738	
Hile tespit yöntemleri bilgisi uygulamaları hakkında bilgisi olmalıdır.	EVLI	97	4,1959	,93139	,662
	BEKAR	57	4,1228	1,10308	
Görüşme/sorgulama teknikleri uygulamaları hakkında bilgisi olmalıdır.	EVLI	97	3,9175	,96469	,975
	BEKAR	57	3,9123	1,10649	
Muhasebe standartlarına hakimiyeti uygulamaları hakkında bilgisi olmalıdır.	EVLI	97	4,1340	,90863	,684
	BEKAR	57	4,1930	,78918	
Hukuki prosedürler hakkında bilgisi olmalıdır.	EVLI	97	4,3402	,76221	,059
	BEKAR	57	4,0526	1,10875	
Denetim standartları uygulamaları hakkında bilgisi olmalıdır.	EVLI	97	4,1959	,86167	,147
	BEKAR	57	3,9649	1,08504	
Bilgi teknolojilerine hakimiyeti uygulamaları hakkında bilgisi olmalıdır.	EVLI	97	4,0515	,84621	,655
	BEKAR	57	3,9825	1,04354	
Kanun ve mevzuat bilgisi uygulamaları hakkında bilgisi olmalıdır.	EVLI	97	4,4845	,79206	,011
	BEKAR	57	4,0877	1,12251	
İstatistik bilgisi uygulamaları hakkında bilgisi olmalıdır.	EVLI	97	3,7423	,97124	,628
	BEKAR	57	3,8246	1,08764	
Yönetim sistemleri bilgisi uygulamaları hakkında bilgisi olmalıdır.	EVLI	97	3,9278	,92700	,210
	BEKAR	57	3,7193	1,09796	
Muhasebe paket programları uygulamaları hakkında bilgisi olmalıdır.	EVLI	97	4,1134	,88831	,073
	BEKAR	57	3,8246	1,07109	
Araştırmacılık becerisi uygulamaları hakkında bilgisi olmalıdır.	EVLI	97	4,1031	,83522	,257
	BEKAR	57	3,9298	1,03267	
	EVLI	97	4,2990	,80577	,008

Etkin iletişim kurabilme becerisi uygulamaları hakkında bilgisi olmalıdır.	BEKAR	57	3,8772	1,13500	
Stratejik düşünebilme becerisi uygulamaları hakkında bilgisi olmalıdır.	EVLI	97	4,3093	,84608	,047
	BEKAR	57	3,9825	1,17247	

Tablo 55’de katılımcıların medeni durumu açısından anket sorularına ilişkin yanıtlarının farklılıklarını gösteren t testi sonuçları yer almaktadır. Tablo sonuçları incelendiğinde katılımcıların medeni durumlarına göre aşağıdaki ifadeler vermiş oldukları cevaplarda farklılık olduğu görülmektedir.

Katılımcıların ‘adli muhasebecinin derin bir muhasebe bilgisine sahip olması gerekmektedir’, ‘adli muhasebecilerin kanun ve mevzuat bilgisi uygulamaları hakkında bilgisi olması gerekmektedir’, ‘adli muhasebecilerin etkin iletişim kurabilme becerisi uygulamaları hakkında bilgisi olmalıdır’, ‘adli muhasebecilerin stratejik düşünebilme becerisi uygulamaları hakkında bilgisi olmalıdır’ ifadelerine verdikleri cevapların medeni durumlarına göre farklılaştığı görülmekte olup tüm ifadeler için tablo 55’de de görüleceği üzere bekar katılımcıların ortalamalarının evli katılımcıların ortalamalarından daha düşük olduğu görülmektedir. Ortalamalardaki bu farkların ise istatistiki olarak anlamlı olduğu gözlemlenmiştir.

Tablo 56: Katılımcıların Mesleklerindeki Çalışma Süresi İle Adli Muhasebenin Uygulanabilirliği Hakkındaki Bilgi Düzeylerine İlişkin Anova Testi Sonuçları

İFADELER	Çalışma Süresi	Gözlem	Ortalama	Standart Sapma	F	Sig.
Adli muhasebe adliyelerin muhasebe sistemidir	0-5	68	2,7500	,99813	,377	,824
	6-10	34	2,8235	,96830		
	11-15	25	2,6000	,91287		
	16-20	13	2,7692	1,01274		
	20 VE ÜZERİ	14	2,5000	1,16024		

	Toplam	154	2,7208	,98682		
Adli muhasebe, muhasebe davalarının adliyede görülmesidir	0-5	68	2,6471	1,04759	1,664	,161
	6-10	34	2,2059	,72944		
	11-15	25	2,3200	,98826		
	16-20	13	2,3077	,85485		
	20 VE ÜZERİ	14	2,2143	,97496		
	Toplam	154	2,4286	,96241		
Adli muhasebecinin derin bir muhasebe bilgisine sahip olması gerekmektedir.	0-5	68	1,9118	1,04718	2,322	,059
	6-10	34	1,5588	,61255		
	11-15	25	1,3200	,47610		
	16-20	13	1,6154	,96077		
	20 VE ÜZERİ	14	1,6429	1,15073		
	Toplam	154	1,6883	,91122		
Adli muhasebeciliğin ayrı bir müfredatı olmalıdır.	0-5	68	2,0882	1,06133	,753	,558
	6-10	34	2,1765	,93649		
	11-15	25	2,4000	1,04083		
	16-20	13	2,3077	1,10940		
	20 VE ÜZERİ	14	2,5000	1,09193		
	Toplam	154	2,2143	1,03510		
Türkiye’de adli muhasebeciliğe önemli ölçüde ihtiyaç duyulmaktadır.	0-5	68	2,3088	1,04034	1,500	,205
	6-10	34	2,2647	1,05339		
	11-15	25	2,8400	,85049		
	16-20	13	2,3077	,85485		
	20 VE ÜZERİ	14	2,4286	1,15787		
	Toplam	154	2,3961	1,01890		
Adli muhasebeci unvanını alabilmek için muhasebecilerin bir staj dönemi geçirmeleri gerekmektedir.	0-5	68	2,2794	1,23198	,131	,971
	6-10	34	2,4412	1,18555		
	11-15	25	2,3600	1,31909		
	16-20	13	2,4615	1,12660		
	20 VE ÜZERİ	14	2,3571	1,21574		
	Toplam	154	2,3506	1,21285		
Ülkemizde adli muhasebecilerin staj yapmasına imkan sağlayacak kurum ve kuruluşlar yeterli sayıdadır.	0-5	68	3,3529	1,25502	3,109	,017
	6-10	34	3,4118	1,20900		
	11-15	25	3,3200	1,28193		
	16-20	13	2,7692	,83205		
	20 VE ÜZERİ	14	2,2857	,82542		
	Toplam	154	3,2143	1,22054		
Adli muhasebecilik mesleğinin uygulanabilmesi için 3568 no’lu meslek yasası ile düzenlenmesi gerekmektedir.	0-5	68	2,1912	,93453	1,059	,379
	6-10	34	2,0000	,65134		
	11-15	25	2,0400	,93452		
	16-20	13	1,9231	,64051		
	20 VE ÜZERİ	14	1,7143	1,06904		
	Toplam	154	2,0584	,87251		
Adli muhasebenin uygulanabilmesi için gerekli alt yapı yetersizdir.	0-5	68	2,1618	1,14096	,459	,765
	6-10	34	2,3529	1,17763		
	11-15	25	2,2000	1,11803		
	16-20	13	2,1538	1,06819		

	20 VE ÜZERİ	14	2,5714	1,45255		
	Toplam	154	2,2468	1,16210		
Adli muhasebecilik mesleğine yönelik lisans ve lisansüstü düzeyinde bölümler oluşturulmalıdır	0-5	68	1,8676	,92888	,675	,611
	6-10	34	1,7647	,69887		
	11-15	25	1,5600	,65064		
	16-20	13	1,9231	1,11516		
	20 VE ÜZERİ	14	1,7143	1,06904		
	Toplam	154	1,7857	,87046		
Adli muhasebe uzmanlığı için TESMER (Türkiye serbest muhasebeci mali müşavirler ve yeminli mali müşavirler temel eğitim ve staj merkezi) tarafından bir eğitim programı oluşturulmalıdır.	0-5	68	1,9706	1,00700	,885	,474
	6-10	34	1,7647	,85489		
	11-15	25	1,6000	,50000		
	16-20	13	1,9231	,86232		
	20 VE ÜZERİ	14	1,8571	1,02711		
	Toplam	154	1,8506	,89867		
Adli muhasebe, finansal raporlamada kalitenin artmasına yardımcı olur	0-5	68	2,2794	1,03442	,661	,620
	6-10	34	2,5294	,89562		
	11-15	25	2,1600	,80000		
	16-20	13	2,1538	1,28103		
	20 VE ÜZERİ	14	2,2143	1,18831		
	Toplam	154	2,2987	1,00411		
Adli muhasebe, gerçeğe uygun finansal tabloların hazırlanmasına katkı sağlar	0-5	68	2,2353	1,03833	,230	,921
	6-10	34	2,3529	,88360		
	11-15	25	2,1200	,97125		
	16-20	13	2,1538	1,28103		
	20 VE ÜZERİ	14	2,1429	1,29241		
	Toplam	154	2,2273	1,03231		
Adli muhasebe uygulamaları, finansal tablo kullanıcılarının güvenilirlik düzeyini olumlu yönde etkiler.	0-5	68	2,1912	,93453	,384	,820
	6-10	34	2,2353	,81868		
	11-15	25	2,1200	,83267		
	16-20	13	2,0000	1,08012		
	20 VE ÜZERİ	14	1,9286	1,26881		
	Toplam	154	2,1494	,93433		
Adli muhasebe, muhasebe mesleğinin yapısal açıdan gelişmesine katkı sağlar.	0-5	68	1,9853	,96958	,269	,897
	6-10	34	1,8235	,79661		
	11-15	25	1,8800	,83267		
	16-20	13	1,7692	,83205		
	20 VE ÜZERİ	14	1,9286	1,20667		
	Toplam	154	1,9091	,91725		
Adli muhasebeye yönelik yapılacak eğitimler, adli muhasebenin kurumsal çerçevesinin oluşturulmasında önemlidir.	0-5	68	2,0000	,89776	,451	,772
	6-10	34	1,9118	,66822		
	11-15	25	1,8800	,97125		
	16-20	13	1,7692	,72501		
	20 VE ÜZERİ	14	1,7143	1,06904		
	Toplam	154	1,9156	,86282		
Adli muhasebe, muhasebe	0-5	68	1,9853	,95406	,965	,429
	6-10	34	1,7353	,70962		

mesleğinin vizyonuna olumlu katkı sağlar.	11-15	25	1,6800	,69041		
	16-20	13	1,6923	,75107		
	20 VE UZERI	14	1,8571	,86444		
	Toplam	154	1,8442	,84118		
Adli muhasebe, muhasebe meslek mensuplarına yeni iş fırsatları sunar.	0-5	68	1,9118	1,03282	,450	,772
	6-10	34	2,0000	,95346		
	11-15	25	1,7600	1,01160		
	16-20	13	1,6923	,75107		
	20 VE UZERI	14	2,0714	1,14114		
	Toplam	154	1,9026	,99521		
Adli muhasebe, ekonomik davalarda muhasebe meslek mensubunun davaya etkin bir biçimde katılmasını sağlar.	0-5	68	1,9706	1,06464	,776	,543
	6-10	34	1,8235	,75761		
	11-15	25	1,6400	,56862		
	16-20	13	1,6923	,63043		
	20 VE UZERI	14	1,8571	,86444		
	Toplam	154	1,8506	,88401		
Adli muhasebe, muhasebe meslek mensuplarına finansal konularda önemli bir uzman (bilirkişi) olma özelliği sağlar.	0-5	68	1,8529	,93465	,899	,466
	6-10	34	1,8235	,75761		
	11-15	25	1,6400	,70000		
	16-20	13	1,6923	,75107		
	20 VE UZERI	14	2,1429	,86444		
	Toplam	154	1,8247	,84120		
Adli muhasebe işletmelerde etkin bir iç kontrol sisteminin oluşumuna katkı sağlar.	0-5	68	2,2059	,92331	,642	,634
	6-10	34	2,3235	,94454		
	11-15	25	2,4000	,76376		
	16-20	13	2,4615	1,19829		
	20 VE UZERI	14	2,5714	,85163		
	Toplam	154	2,3182	,91968		
Adli muhasebe, denetim uygulamalarının önemini artırır.	0-5	68	2,2206	1,06288	,483	,748
	6-10	34	2,0000	,81650		
	11-15	25	2,1200	,83267		
	16-20	13	1,9231	,86232		
	20 VE UZERI	14	2,0714	,82874		
	Toplam	154	2,1169	,93549		
Adli muhasebenin üniversitelerin öğretim programlarına (lisans, yüksek lisans ve doktora) yerleştirilmesi, adli muhasebenin gelişmesine katkı sağlar.	0-5	68	1,8088	,96595	,368	,831
	6-10	34	1,6471	,69117		
	11-15	25	1,6000	,70711		
	16-20	13	1,6923	,85485		
	20 VE UZERI	14	1,7857	1,12171		
	Toplam	154	1,7273	,87277		
Adli muhasebe, işletmenin kurumsallaşma sürecinde önemli bir katkı sağlar.	0-5	68	2,2500	1,01298	,945	,440
	6-10	34	2,3824	,88813		
	11-15	25	2,6800	,94516		
	16-20	13	2,3077	1,10940		
	20 VE UZERI	14	2,5000	1,01905		
	Toplam	154	2,3766	,98404		

Adli muhasebe, işletme – devlet ilişkisinin güçlenmesine yardımcı olur.	0-5	68	2,1471	,96606	,825	,511
	6-10	34	2,1471	,65747		
	11-15	25	2,4400	,96090		
	16-20	13	2,1538	,98710		
	20 VE ÜZERİ	14	1,9286	,91687		
	Toplam	154	2,1753	,90122		
Adli muhasebe, işletmelerin hukuksal olaylarının (hukuki itilaflarda) çözümünde etkin bir araçtır.	0-5	68	1,9265	1,04118	1,136	,342
	6-10	34	1,5000	,61546		
	11-15	25	1,8000	,95743		
	16-20	13	1,9231	1,11516		
	20 VE ÜZERİ	14	1,8571	1,29241		
	Toplam	154	1,8052	,98404		

Tablo 56’da Katılımcıların mesleklerindeki çalışma süresi ile adli muhasebenin uygulanabilirliğine ilişkin anket sorularına ait ANOVA testi sonuçları yer almaktadır. Tablo sonuçları incelendiğinde katılımcıların mesleklerindeki çalışma sürelerine göre sorulara verdikleri cevapların ortalamalarının birbirlerine yakın olduğu görülmektedir. Ancak bazı ifadeler verilecek cevaplarda katılımcıların mesleklerindeki çalışma sürelerine göre farklı cevaplar verdikleri görülmektedir. Bu ifadeler ise aşağıda yer almaktadır.

Katılımcıların “adli muhasebecinin derin bir muhasebe bilgisine sahip olması gerekmektedir” ifadesine verdikleri cevapların mesleklerindeki çalışma sürelerine göre farklılık gösterdiği görülmektedir. Tablo 56 incelendiğinde bu ifade için 11-15 yıl mesleki deneyime sahip katılımcıların ortalamalarının diğer gruptaki katılımcıların ortalamalarından daha düşük olduğu görülmektedir. Bu farkın ise istatistiki olarak anlamlı olduğu saptanmıştır.

Katılımcıların “ülkemizde adli muhasebecilerin staj yapmasına imkan sağlayacak kurum ve kuruluşlar yeterli sayıdadır” ifadesine verdikleri cevapların mesleklerindeki çalışma sürelerine göre farklılık gösterdiği görülmektedir. Tablo 56 incelendiğinde bu ifade için, 16-20 yıl grubundaki mesleki deneyime sahip katılımcıların ortalamasının diğer gruptaki katılımcıların ortalamasından daha düşük

olduğu görülmektedir. Ortalamalardaki bu farkın ise istatistiki olarak anlamlı olduğu gözlemlenmiştir.

Tablo 57: Katılımcıların Mesleklerindeki Çalışma Süresi İle Adli Muhasebecilerde Bulunması Gereken Özellikler Hakkındaki Bilgi Düzeylerine İlişkin Anova Testi Sonuçları

İFADELER	Çalışma Süresi	Gözlem	Ortalama	Standart Sapma	F	Sig.
Adli muhasebecinin derin bir muhasebe bilgisine sahip olması gerekmektedir.	0-5	68	4,1912	,83322	1,408	,234
	6-10	34	4,4118	,89163		
	11-15	25	4,6000	,64550		
	16-20	13	4,4615	,66023		
	20 VE ÜZERİ	14	4,1429	1,23146		
	Toplam	154	4,3247	,85469		
Adli muhasebecilerin diğer bilim dallarını da biliyor olması gerekir (denetim, hukuk, suç bilimi vs.)	0-5	68	3,7941	,97059	,392	,814
	6-10	34	4,0000	,95346		
	11-15	25	3,8800	,97125		
	16-20	13	4,0000	,91287		
	20 VE ÜZERİ	14	3,7143	1,20439		
	Toplam	154	3,8636	,97731		
Adli muhasebeci dürüst, güvenilir, ve tarafsız olmalıdır.	0-5	68	4,3088	1,12313	2,045	,091
	6-10	34	4,6765	,68404		
	11-15	25	4,7600	,43589		
	16-20	13	4,7692	,43853		
	20 VE ÜZERİ	14	4,2143	1,42389		
	Toplam	154	4,4935	,95826		
Hile tespit yöntemleri bilgisi uygulamaları hakkında bilgisi olmalıdır.	0-5	68	4,0294	1,09231	1,345	,256
	6-10	34	4,2647	,86371		
	11-15	25	4,1200	,97125		
	16-20	13	4,6923	,48038		
	20 VE ÜZERİ	14	4,2143	1,12171		
	Toplam	154	4,1688	,99545		
Görüşme/sorgulama teknikleri uygulamaları hakkında bilgisi olmalıdır.	0-5	68	3,7206	1,10421	1,388	,241
	6-10	34	4,0588	,95159		
	11-15	25	3,9600	,88882		
	16-20	13	4,3077	,75107		
	20 VE ÜZERİ	14	4,0714	1,07161		
	Toplam	154	3,9156	1,01590		
Muhasebe standartlarına hakimiyeti	0-5	68	4,0000	,91423	1,430	,227
	6-10	34	4,3824	,77907		
	11-15	25	4,2000	,70711		
	16-20	13	4,3846	,76795		

uygulamaları hakkında bilgisi olmalıdır.	20 VE UZERI	14	4,0714	1,07161		
	Toplam	154	4,1558	,86417		
Hukuki prosedürler hakkında bilgisi olmalıdır.	0-5	68	4,0588	1,07734	2,032	,093
	6-10	34	4,4412	,61255		
	11-15	25	4,3600	,63770		
	16-20	13	4,6154	,50637		
	20 VE UZERI	14	4,0000	1,17670		
	Toplam	154	4,2338	,91317		
Denetim standartları uygulamaları hakkında bilgisi olmalıdır.	0-5	68	3,9412	1,04927	2,388	,054
	6-10	34	4,3824	,73915		
	11-15	25	4,1600	,74610		
	16-20	13	4,5385	,51887		
	20 VE UZERI	14	3,7857	1,31140		
	Toplam	154	4,1104	,95357		
Bilgi teknolojilerine hakimiyeti uygulamaları hakkında bilgisi olmalıdır.	0-5	68	4,0294	,94586	1,272	,283
	6-10	34	4,2353	,69887		
	11-15	25	3,8800	,83267		
	16-20	13	4,1538	,98710		
	20 VE UZERI	14	3,6429	1,27745		
	Toplam	154	4,0260	,92141		
Kanun ve mevzuat bilgisi uygulamaları hakkında bilgisi olmalıdır.	0-5	68	4,1324	1,10500	2,181	,074
	6-10	34	4,5588	,56091		
	11-15	25	4,6400	,75719		
	16-20	13	4,4615	,66023		
	20 VE UZERI	14	4,1429	1,16732		
	Toplam	154	4,3377	,94434		
İstatistik bilgisi uygulamaları hakkında bilgisi olmalıdır.	0-5	68	3,7353	1,07367	1,898	,114
	6-10	34	3,8824	,91336		
	11-15	25	3,7200	,93630		
	16-20	13	4,3077	,85485		
	20 VE UZERI	14	3,2857	1,06904		
	Toplam	154	3,7727	1,01313		
Yönetim sistemleri bilgisi uygulamaları hakkında bilgisi olmalıdır.	0-5	68	3,7941	1,03027	2,204	,071
	6-10	34	3,9412	,77621		
	11-15	25	3,6800	1,02956		
	16-20	13	4,5385	,66023		
	20 VE UZERI	14	3,5714	1,28388		
	Toplam	154	3,8506	,99530		
Muhasebe paket programları uygulamaları hakkında bilgisi olmalıdır.	0-5	68	3,9853	,93828	,143	,966
	6-10	34	4,0588	1,01328		
	11-15	25	3,9600	,97809		
	16-20	13	4,1538	,80064		
	20 VE UZERI	14	3,9286	1,20667		
	Toplam	154	4,0065	,96675		
Araştırmacılık becerisi uygulamaları hakkında	0-5	68	3,9853	,99989	,636	,637
	6-10	34	4,2059	,68664		
	11-15	25	3,9200	,86217		

bilgisi olmalıdır.	16-20	13	4,2308	,72501		
	20 VE ÜZERİ	14	3,9286	1,20667		
	Toplam	154	4,0390	,91382		
Etkin iletişim kurabilme becerisi uygulamaları hakkında bilgisi olmalıdır.	0-5	68	3,9706	1,11931	1,074	,372
	6-10	34	4,2353	,74096		
	11-15	25	4,2400	,77889		
	16-20	13	4,3846	,65044		
	20 VE ÜZERİ	14	4,3571	1,08182		
	Toplam	154	4,1429	,95950		
Stratejik düşünebilme becerisi uygulamaları hakkında bilgisi olmalıdır.	0-5	68	4,0441	1,09863	,743	,564
	6-10	34	4,3529	,69117		
	11-15	25	4,2000	1,11803		
	16-20	13	4,3077	,63043		
	20 VE ÜZERİ	14	4,3571	1,08182		
	Toplam	154	4,1883	,98862		

Tablo 57’de katılımcıların mesleklerindeki çalışma süresi ile adli muhasebecilerde bulunması gereken özelliklere ilişkin anket sorularına ait ANOVA testi sonuçları yer almaktadır. Tablo sonuçları incelendiğinde katılımcıların sorular bazında birbirilerine yakın cevaplar verdiği ve bundan dolayı ortalamaların birbirine yakın olduğu görülmekte ve sadece aşağıdaki ifadelere katılımcıların mesleki deneyimlerine göre farklı cevaplar verdikleri gözlemlenmiştir.

“Adli muhasebecinin denetim standartları uygulamaları hakkında bilgisi olmalıdır” ifadesine katılımcıların mesleki deneyimlerine göre verdikleri cevaplarda farklılığın olduğu görülmektedir. Tablo 57’de görüleceği üzere bu ifade için 20 yaş ve üzeri deneyime sahip katılımcıların ortalamasının diğer gruplardaki deneyime sahip katılımcıların ortalamalarından daha düşük olduğu görülmektedir.

“Adli muhasebecinin yönetim sistemleri bilgisi uygulamaları hakkında bilgisi olmalıdır” ifadesine katılımcıların mesleki deneyimlerine göre verdikleri cevaplarda farklılığın olduğu saptanmıştır. Tablo 57 incelendiğinde bu ifade için, 16-20 yıl deneyime sahip katılımcıların ortalamasının 20 yıl ve üzeri deneyime sahip katılımcıların ortalamasından daha yüksek olduğu görülmektedir.

4.SONUÇ VE ÖNERİLER

Küreselleşmenin ve teknolojik gelişmelerin bir sonucu olarak, zaman içerisinde denetim mesleğinin yetersiz kaldığı görülmüştür. Özellikle de farklı çıkar gruplarının hile ve yolsuzluklara başvurusu ve mali konulardaki anlaşmazlıkların sayısındaki artışlar ile küresel etkili şirket skandallarının artması denetim mesleğinin sorgulanmasına yol açmıştır. Denetim mesleğinin yetersiz kalması ile denetim alanında yeni uzmanlık alanları ortaya çıkmıştır. Bu alanlardan en önemlisi ve denetim alanından daha kapsamlı ve etkili olanı ise şüphesiz ki adli muhasebedir.

Adli muhasebe, yargı sürecindeki herhangi bir mali uyuşmazlığı veya çeşitli konulardaki finansal suçları başta muhasebe ve hukuk olmak üzere diğer birçok bilim dalının yardımıyla sonuca ulaştıran bir uzmanlık alanıdır. Adli muhasebe, kriminoloji, psikoloji, grafoloji gibi birçok uzmanlık alanını içinde barındıran bir bilim dalıdır. Küresel çaplı şirketlerin artan iş yoğunlukları ve bunun yanı sıra giderek karmaşıklaşan işlemleri adli muhasebeye olan ihtiyacı artırmıştır. Öte yandan mahkemelere intikal etmiş olan yada olmayan mali konuların çözümünde mahkemeler yetersiz kalmaktadırlar. Bu konuda adli muhasebeciler mahkemeye uzman tanıklık sıfatı ile destek sağlamaktadırlar.

Adli muhasebecilik mesleğinin denetim mesleğinden farkı; görünenden çok görünmeyenlerle ilgilenmesidir. Denetim faaliyetlerinde denetçi normal denetim prosedürlerini uygulamakta ve olağan faaliyetleri incelemektedir. Ancak adli muhasebeci diğer bilim dallarından da faydalanarak mali tablolarda görünenlerin dışındakilerle ilgilenerek, olayları çözümlemeye çalışmaktadır. Adli muhasebeciler sadece dava desteği, uzman tanıklık ve hile denetçiliği faaliyetlerini yerine getirmemekle birlikte aynı zamanda ticari suçların dışında kalan, cinayet suçları, boşanma gibi birçok alanda faaliyet göstermektedirler.

1980’li yıllardan itibaren ABD başta olmak üzere birçok gelişmiş ülkede adli muhasebe mesleğinin uygulanabilmesi için yasal zeminler oluşturulmuş ve mesleğin icra edilebilmesi için gerekli alt yapı tamamlanmıştır. Ülkemize gelindiğinde ise adli muhasebe ile ilgili bilimsel çalışmalar dışında herhangi bir düzenlemenin ve yasal zeminin olmadığı görülmektedir.

Adli muhasebenin ülkemizdeki mevcut durumu ve uygulanabilirliği göz önünde bulundurularak hazırlanan bu çalışmada, muhasebe meslek mensuplarının ve avukatların adli muhasebe algı düzeyleri, adli muhasebenin ülkemizdeki mevcut durumu ve uygulanabilirliği ile adli muhasebecilerde bulunması gereken özellikler tespit edilmeye çalışılmıştır. Ayrıca katılımcıların demografik özelliklerine göre sorulara verdikleri cevaplarda farklılıkların olup olmadığı analiz edilmeye çalışılmıştır.

Yapılan analizler sonucunda çalışmanın birinci bölümünde, katılımcıların demografik özellikleri analiz edilmiş ve ankete katılan muhasebe meslek mensupları ile avukatların dağılımlarının, ilgili kurumlardan alınan verilerle orantılı olduğu görülmüş ve katılımcıların yarısından fazlasının genç ve orta yaşta olduğu görülmektedir. Katılımcıların yarısından fazlasının ise tecrübe olarak düşük tecrübeye sahip oldukları gözlemlenmiştir.

Çalışmanın ikinci bölümünde; katılımcıların adli muhasebe farkındalıkları ölçülmeye çalışılmıştır. Yapılan analizler sonucunda, katılımcıların adli muhasebeye uzak oldukları ve adli muhasebe farkındalıklarının ise düşük olduğu görülmektedir.

Çalışmanın üçüncü bölümünde; adli muhasebenin Türkiye’deki mevcut durumu ve uygulanabilirliği ölçülmeye çalışılmış ve katılımcıların birçoğunun adli muhasebenin Türkiye’deki mevcut durumu konusunda kararsız kaldıkları görülmüş

ve bunun nedeninin ise katılımcıların genelinin adli muhasebe ile ilgili bilgi düzeylerinin düşük olmasıyla ilgili olduğu söylenebilir. Öte yandan katılımcıların genelinin adli muhasebenin Türkiye’de uygulanabilirliğine ilişkin olumsuz yönde ifade belirttikleri görülmektedir. Çalışmada elde edilen diğer bir sonuç, hem avukatların hem de muhasebecilerin adli muhasebe mesleğinin 3568 no’lu meslek yasası ile düzenlenmesi gerektiğini düşünmeleridir. Bunun temel sebebi ise, ülkemizde adli muhasebenin varlığından söz edilebilmesi için yasal bir statüye kavuşması gerektiğini düşünmeleridir.

Çalışmanın dördüncü bölümünde; adli muhasebecilerde bulunması gereken özellikler analiz edilmeye çalışılmış ve adli muhasebecinin derin bir muhasebe bilgisine sahip olması, adli muhasebecinin dürüst, güvenilir ve tarafsız olması, adli muhasebecinin hile tespit yöntemlerini biliyor olması özellikleri cevaplara göre en çok ön plana çıkan özellikler olmuştur. Öte yandan adli muhasebecilerde bulunması gereken özelliklerle ilgili her grup alanıyla ilgili olan özelliklerin adli muhasebecide bulunması gerektiğini savunmuşlardır. Örneğin avukatlar adli muhasebecilerin hukuki prosedürler hakkında bilgisi olması gerektiğini savunurken, muhasebeciler ise adli muhasebecinin derin bir muhasebe bilgisine sahip olması gerektiğini savunmuştur.

Çalışmanın son bölümünde ise katılımcıların demografik özelliklerine göre sorulara verdikleri cevaplarda farklılıkların olup olmadığı tespit edilmeye çalışılmış ve katılımcıların demografik özelliklerine göre sorulara verdikleri cevaplarda farklılıkların olduğu tespit edilmiştir.

Adli muhasebenin ülkemizde uygulanabilirliğini sağlayacak önerilere aşağıda yer verilmiştir;

- Adli muhasebe ile ilgili üniversitelerin lisans ve yüksek lisans programlarına derslerin konulması, mesleğin gelişimi için hayati öneme sahiptir. Adli muhasebe ile ilgili üniversitelerde dersler verilmeden gerçek anlamda mesleği icra edebilecek kişileri bulmak zor olacaktır.

- Adli muhasebe mesleğinin ülkemizde icra edilebilmesi öncelikle 3568 no'lu meslek yasası ile düzenlenmesi gerekmektedir. Bu uygulama adli muhasebecilik mesleğinin ülkemizde kabul görmesini ve kurumsal bir kimlik kazanmasını sağlayacaktır.

- Adli muhasebecilik mesleğini yürütecek olan kişilere üniversite eğitimlerinden sonra pratik eğitim alabilmeleri için en az 1 yıl staj yapma zorunluluğu getirilmelidir. Staj organizasyon işlemlerinin ise TESMER' e verilmesi gerekmektedir.

- Adli muhasebecilik mesleğini yürütecek olan kişilerin mesleği belgelendiren bir resmi belgeye sahip olması gerekmektedir. Bu resmi belge TÜRMOB tarafından gerekli şartlar ve koşullar sağlandıktan sonra adli muhasebeci adaylarına verilebilir. Ancak bu resmi belgenin alınabilmesi için TÜRMOB' un bazı koşul ve şartlar belirtmesi gerekmektedir. Alınan belge mesleğe yönelik yeterlilik belgesi olduğu için TÜRMOB' un bu belgeyi verebilmesi için adayları sınava ve diğer birçok kriter tabi tutması gerekmektedir.

Sonuç olarak adli muhasebecilik mesleğinin ülkemizde uygulanabilmesi için, öncelikle adli muhasebecilik mesleği ile ilgili üniversitelerde eğitimlerin verilmesi, yasal zeminin oluşturulması ve meslek ile ilgili üniversiteden sonraki planlamaların yapılması gerekmektedir. Mevcut muhasebe meslek mensuplarına küçük çaplı bir eğitimle adli muhasebeci unvanının verilmesi ise en büyük hata olacaktır. Çünkü çalışmamızın araştırma kısmında da katılımcıların %80'den fazlası mevcut muhasebe meslek mensuplarının adli muhasebe mesleğini yürütebilecek donanımda olmadıkları

yönünde beyanlarını bildirmişlerdir. Bu açıdan adli muhasebecilik mesleğinin ülkemizde uygulanabilirliğini sağlamak için gerekli somut adımlar atılmalı ve mesleğin saygınlık kazanmasını sağlayacak uygulamalara başvurulması gerekmektedir.



KAYNAKÇA

AÇIK, S., (2016). ‘‘ *Adli Muhasebecilik Mesleğinin Faaliyet Alanları Ve Eğitim Boyutu Açısından İncelenmesi* ’’, Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 20(3), 1071-1090

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

AKGÜN, A. & KILIÇ, S., (2013), ‘ ‘*Muhasebe Bilgi Sisteminin İşletme Yönetiminin Etkinliği Üzerindeki Etkisi*’’, Celal Bayer Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi, Yönetim Ve Ekonomi Dergisi, Cilt : 20, Sayı: 2, 21-36.

AKIN, O. & ONAT, O., (2015), ‘‘ *Muhasebe Meslek Mensuplarının Adli Muhasebecilik Kavramına Bakış Açılarının Değerlendirilmesi.*’’ Muhasebe Ve Vergi Uygulamaları Dergisi, 8(1), 33-51.

AKSU, İ. , UĞUR, A., & ÇUKACI, Y., (2008), ‘‘ *Adli Muhasebecilik Ve Adli Muhasebecilik Mesleğinin Bir Kolu Olarak Bilirkişilik*’’, Yönetim Ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi, 6 (9), 63-71.

AKTAŞ, H. & KULOĞLU, G., (2008), ‘‘ *Adli Muhasebe Ve Adli Muhasebecilik Mesleği*’’, Muhasebe Ve Denetime Bakış Dergisi, Sayı: 25 , 101-120.

AKYEL, N. (2009), ‘ ‘ *Adli Muhasebecilik Ve Türkiye’ de Uygulanabilmesi İçin Altyapı Bileşenlerinin Mevcut Durumu, Değerlendirilmesi Ve Öneriler*’ ’
Yayımlanmamış Doktora Tezi, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sakarya

AKYEL, N., (2012), ‘ ‘ *Forensic Accounting Training: A Proposal For Turkey*’ ’
İnternational Conference On New Horizons İn Education Inte 2012, Procedia-Social And Behaviorul Sciences Volume 55, 77-86. Erişim adresi: <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S1877042812039420> (erişim tarihi: 11.07.2018).

AL, A., (2014) ‘ ‘ *Adli Muhasebe Ve Karar Alma Arasındaki İlişkilerin Finansal Kararlar Açısından Değerlendirilmesi*’ ’, İSMMMÖ- Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 25 (eylül- ekim), 95-124.

ALAGÖZ, A., ÖGE, S., & KOÇYİĞİT, N. , (2013) ‘ ‘ *Muhasebe Bilgi Sistemi Ve Karar Destek Sistemleri İlişkisinin Yönetmel Karar Alma Faaliyetlerine Etkisi*’ ’, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Sayı:30, 27-40.

ALTINSOY, M., (2011), ‘ ‘ *Adli Muhasebecilik Ve Türkiye’ de Uygulanabilirliği*’ ’,
Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

ALTINTAŞ, A., (2011), ‘ ‘ *Uluslararası Muhasebe Ve Türkiye’ de Muhasebe Hukuku*’ ’, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, (1), 162-174.

ALTUNIŞIK, R., (2007), ‘ ‘ Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri: Spss Uygulamalı’ ’, 5. Baskı, Sakarya: Sakarya Yayıncılık,

ATMACA M. & TERZİ S. (2012), ‘ ‘Adli Muhasebe Uygulamalarının Muhasebe Meslek Mensupları Açısından Değerlendirilmesine Yönelik Bir Araştırma’ ’ 1. Baskı, İstanbul : Yaylın Yayıncılık.

BALCI, M., (2014), ‘ ‘ Adli Muhasebe Uygulamaları Ve Günümüzdeki Durumu’ ’, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Kültür Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

BAYRAK, N. (2016), ‘ ‘Adli Muhasebecilik Mesleği Ve Türkiye’de Uygulanabilirliğinin Tespitine Yönelik Bir Araştırma’ ’, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Niğde Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Niğde.

BEKÇİOĞLU, S., COŞKUN, A., & GÜMÜŞ U., (2013), ‘ ‘İşletmelerde Hile Ve Yolsuzlukların Önlenmesinde Farklı Yaklaşım: Adli Muhasebe’ ’, Muhasebe Ve Finansman Dergisi , Sayı: 59, 1-16.

BHASİN, M., (2007), ‘ ‘Forensic Accounting: For Niche Consulting’ ’, Accounting And Auditing, (Ss, 1000-1010), erişim adresi: <http://ssrn.com/abstract=2703647> (Erişim tarihi: 15.06.2018).

BOZKURT, N. (2000B), ‘ ‘ Muhasebe Ve Denetim Mesleğinde Yeni Bir Alan: Adli Muhasebecilik’ ’ Yaklaşım Dergisi, Yıl:8, Sayı: 9, 56-61.

CİĞER, A. & TOPSAKAL, Y. (2015), ‘ ‘ *Adli Muhasebecilik Mesleğine Genel Bakış; Adli Muhasebe Eğitiminin Faydaları Ve Engelleyicileri* ’ ’, Akdeniz Üniversitesi, İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi ,(31), 70-88.

CRUMBLEY, L., (1995), ‘ ‘ *Forensic Accountants Appearing The Literature* ’ ’, Erişim adresi: <http://www.bus.lsu.edu/accounting/faculty/lcrumbley/forensic.html> (Erişim tarihi: 10.05.2018).

ÇABUK, A. & YÜCEL, E., (2012), ‘ ‘ *Adli Muhasebecilik Mesleği Ve Türkiye’de Uygulanabilirliğine Yönelik Bir Araştırma* ’ ’, Muhasebe Ve Finansman Dergisi, Sayı: 54, 27-50.

ÇİTE, A. (2017), ‘ ‘ *Adli Muhasebe Ve Bağımsız Denetime Etkisi* ’ ’ Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Arel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

ÇOBAN, Y., (2013), ‘ ‘ *Adli Muhasebede Uzman Tanıklık Mesleği, Muhasebe Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma* ’ ’, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü , Trabzon.

DAĞDEVİREN, İ. & MİRZA, Ş. (2017), ‘ ‘ *Muhasebe Meslek Mensuplarının Adli Muhasebeye İlişkin Görüşlerinin Belirlenmesine Yönelik Ege Bölgesinde Bir Araştırma* ’ ’, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi , 10 (2), 209-234.

DAVIS, C., FARELL, R. & OGILBY, S., (2009) ‘‘*Characteristics And Skills Of The Forensic Accountant.*’’ AICPA, (ss. 1-31), Erişim adresi: <https://www.aicpa.org/interestareas/forensicandvaluation/resources/practaidsguidance/downloadabledocuments/forensicaccountingresearchwhitepaper.pdf> (10.07.2018).

DEVELİOĞLU, K., (2015), ‘‘*Adli Muhasebe Ve Uygulamaları*’’, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul

DİGABRIELE JAMES A. & HUBER, D., (2015)’’ *What Is The Purpose Of Research In Forensic Accounting*’’, Erişim adresi: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2361920 (Erişim tarihi: 12.06.2018).

DOĞAN, A., (2018) ‘‘*Yargı Denetiminde Adli Muhasebecilik Ve Hile İncelemesi*’’, 1. Baskı, İstanbul: Beta Yayıncılık.

DOĞAN, S., (2016), ‘‘*Adli Muhasebecilik Mesleği Ve Mesleğin Geleceği*’’, Finans Ve Bankacılık Çalışmaları Dergisi, Cilt:5, Sayı:5, 16-29.

DÖNMEZ, A. & ÇAVUŞOĞLU, K., (2015), ‘‘*Hilelerin Ortaya Çıkarılması Bakımından Bağımsız Denetim İle Adli Muhasebenin Karşılaştırılması*’’, Journal Of Accounting, Finance And Auditing Studies, 1(3), 34-67.

DÖNMEZ, A., (2008), ‘‘*Bağımsız Denetim Sürecinde Kullanılan Analitik İnceleme Prosedürlerinin Denetim Standartları Açısından Değerlendirilmesi Ve*

Türkiye’de SPK ‘Dan Yetki Almış Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma’’,
Yayımlanmamış Doktora Tezi, Akdeniz Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü,
Antalya.

EIYA, O. & OTALOR, J., (2013), ‘ ‘ *Forensic Accounting As A Tool For Fighting Financial In Nigeria* ’’, Research Journal Of Finance And Accounting, Vol: 4,
No: 6, 18-25.

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

GÖKDENİZ, Ü.,(2005), ‘ ‘ *İşletmelerde Muhasebe Bilgi Sistemine Yaklaşım* ’’
Marmara Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi, Muhasebe Ve
Finansman Dergisi, Sayı 27, 86-94.

GRAY, D. (2008), ‘ ‘ *Forensic Accounting And Auditing : Compared And Contrasted To Traditional Accounting And Auditing.* ’’ American Journal Of Business
Education, Vol 1, No:2, 115-126.

GÜLAÇTI, M., (2004), ‘ ‘ *Adli Muhasebe Mesleği Ve Uygulama Önerisi* ’’
Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler
Enstitüsü, İstanbul.

GÜLTEN, S. (2010), ‘ ‘ *Adli Muhasebe Kavramı Ve Adli Müşavirlik Mesleği* ’ ’, Ankara Barosu Dergisi, Yıl;68 , Sayı 2010/3, 311-320.

HAO XIANGHUA, (2010), ‘ ‘ *Analysis Of The Neccessity To Develop The Forensic Accounting İn China* ’ ’, İnternational Journal Of Business And Management, Vol; 5, No: 5, 185-187.

IMONİANA, J.O., ANTUNES M.T.P, & FORMİGONİ, H. ,(2013) ,’ ‘ *The Forensic Accounting And Corporate Fraud* ’ ’, Journal Of İnformation Systems And Technology Managemenet , Vol.10, No:1, 119-144.

KARACAN, S. (2012),’ ‘ *Hukuk İle Muhasebenin Kesişme Noktası: Adli Muhasebe* ’ ’, Uluslararası İktisadi Ve İdari İncelemeler Dergisi, Yıl 4, Sayı 8, 105-128.

KELEŞ, D. & KELEŞ, Ü. (2014), ‘ ‘ *Adli Muhasebecilik Mesleği Ve Türkiye’deki Uygulamaları* ’ ’, Gümüşhane Üniversitesi Sosyal Bilimler Elektronik Dergisi, 5 (9), Ocak, 53-75.

KOCAER, İ. ‘ ‘ *Adli Muhasebecilik Ve Diğer Mesleklerle Karşılaştırılması* ’ ’ (ss. 1-9), Erişim URL:http://www.adli-muhasebe.com/index.php?option=com_content&view=article&id=13:ornek-makale-1&catid=2:makaleler&Itemid=7,17 (Erişim Tarihi: 26.07.2018).

KILLI, M. & ÇEVİREN, S., (2017), ‘ ‘ *Muhasebe Meslek Mensuplarının Adli Muhasebe Farkındalıkları; Mersin İlinde Bir Araştırma* ’ ’ Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 19(1), 87-108.

KLEYMAN, Y., (2006), ‘*A Course In Forensic Accounting*’, Pace University, Honors College Theses, (Pp. 1-22). Erişim adresi: http://digitalcommons.pace.edu/honorscollege_theses/40, (Erişim tarihi: 20.07.2018).

KULOĞLU, G., (2007), ‘*Adli Muhasebe Kapsamında Kredi Kartı Dolandırıcılıkları Ve Türkiye Örneği*’, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Celal Bayer Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Manisa.

KURT, A. & ELAGÖZ, İ., (2015), ‘*6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Perspektifinden Adli Muhasebecilik Mesleğine Bakış*’ Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi, Girişimcilik Ve Kalkınma Dergisi, 10(1), 213-238.

KURT, A., (2013), ‘*6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Perspektifinde Adli Muhasebecilik Mesleğine Bakış*’ Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Çanakkale.

KÜTÜK, İ., (2008), ‘*Kamu Ve Bağımsız Muhasebe Denetiminde Kanıt Toplama Teknikleri*’ Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Edirne.

MANNING, G.A., (2000), ‘*Financial Investigation And Forensic Accounting*’, CRC Press, Sdney.

MERİÇ, A. & ERKUŞ, H., (2016), ‘ ‘ Türkiye’de Bilirkişilik Müessesesi Bağlamında Muhasebe Meslek Mensuplarının Yaptığı Uzman Tanıklık Faaliyetlerinin Değerlendirilmesine Yönelik Bir Araştırma’’, Yönetim Ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi, Cilt:14, Sayı:2 , 317-340.

OWOJORI, A. & ASAOLU T., (2009), ‘ ‘The Role Of Forensic Accounting In Solving The Vexed Problem Of Corporate World’ ’ European Journal Of Scientific Research, Vol 29, No. 2, 183-187.

OYEDOKUN, G.E., (2016), ‘ ‘Forensic Accounting Investigation Techniques: Any Rationalization?’ ’ erişim adresi: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2910318 (Erişim tarihi: 10.06.2018).

ÖRTEN, R., (2000) ‘ ‘ Genel Muhasebe Ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulama Örnekleri ‘ ’, 2. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi.

ÖZDEMİR, M. & YILDIRIM, M. ,(2017), ‘ ‘Vergi Davalarında Adli Muhasebenin Rolü’ ’, Muhasebe Ve Finansman Dergisi, Sayı 76, 99-126.

ÖZKAN, U.& PEKTEKİN, P. (2009), ‘ ‘Muhasebe Yolsuzluklarının Tespitinde Adli Muhasebecinin Rolü Ve Verdi Madenciliği Tekniklerinin Kullanılması.’ ’ Muhasebe Ve Bilim Dünyası Dergisi, Cilt:11, Sayı :4, 57-87.

ÖZKOL, A., (2005), ‘ ‘Bilirkişilik Ve Adli Muhasebe’ ’, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt 7, Sayı 3, 69-80.

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

PAMUKÇU, A. (2013), ‘ ‘ *Adli Muhasebede Uzman Tanıklık Mesleği, Muhasebe
Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma*’’, Marmara Üniversitesi Öneri
Dergisi, Cilt 12, Sayı 48, 227-244.

PAMUKÇU, A., (2017), ‘ ‘*Adli Muhasebe Ve Bağımsız Denetim Sürecine Etkisi*’’
Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi, Cilt 12, Sayı 48, (Ss. 227-244).

PAZARÇEVİREN, S., (2005), ‘ ‘ *Adli Muhasebecilik Mesleği*’’, Zonguldak
Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt. 1, Sayı.2, 1-19.

PEHLİVAN, A. & DURSUN, A. (2012), ‘ ‘ *Türkiye’de Adli Muhasebe Eğitime
Yönelik Bir Araştırma*’’, Atatürk Üniversitesi, İktisadi Ve İdari Bilimler
Dergisi, Cilt: 26, Sayı : 2, 129-141.

PEHLİVAN, A., (2010), ‘ ‘*Adli Muhasebe Eğitimi Ve Türkiye’de Adli Muhasebe
Eğitiminin Geliştirilmesine Yönelik Bir Araştırma*’’, Yayımlanmamış Doktora
Tezi, Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Erzurum .

RAMASWAMY, V., (2007), ‘ ‘*New Frontiers: Training Forensic Accountants
Within The Accounting Program*’’, Journal Of College Teaching & Learning ,
Vol 4, Number 9, 31-38.

REZAEI, Z. & CRUMBLEY, D. & ELMONE R., (2003), ‘ ‘ *Forensic Accounting Education: A Survey Of Academicians And Practitioners* ’ ’, Erişim adresi: <https://www.researchgate.net/publication/228145747> (Erişim tarihi: 10.07.2018).

SARICA, A., (2000), ‘ ‘ *Türkiye’de Adli Psikolojinin Konumu Ve Sorunlarının İrdelenmesi* ’ ’, Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi, Çukurova Üniversitesi Sağlık Bilimleri Enstitüsü, 2000, Adana.

SARUHAN, ř. & ÖZDEMİRCİ, A., (2016), ‘ ‘ *Bilim, Felsefe Ve Metodoloji* ’ ’, 4. Baskı, İstanbul: Beta Yayıncılık.

SEDA, M. & KRAMER, B., (2008), ‘ ‘ *The Emergence Of Forensic Accounting Programs In Higher Education* ’ ’, Management Accounting , Quarterly, Spring, Vol.9, No: 3, 16-23.

SEDA, M. & KRAMER, B.,(2014), ‘ ‘ *An Examination Of The Availability And Composition Of Forensic Accounting Education In The United States And Other Countries* ’ ’, Journal Of Forensic &Investigative Accounting, Vol;6, İssue; 1, 1-46.

SELİMOĞLU, S. & UZAY, ř. & UYAR, S. & ÖZBİRECİKLİ, M. & ARSOY, A. & BAşAR, B., (2014), ‘ ‘ *Muhasebe Denetimi Ve Mali Analiz* ’ ’, 4. Baskı, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları.

ŞAHİN, B., (2011), ‘ ‘ *Adli Muhasebecilik Mesleği Ve 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Açısından İncelenmesi* ’ ’, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

TERZİ, S. & GÜLTEN, S. (2014), ‘ ‘ *Adli Muhasebe Uygulamaları* ’ ’, Mesleki İhtisas Eğitim Notları, ASMMMO, Mayıs 2014.

THORNHILL, W.T., (1995), ‘ ‘ *Forensic Accounting : How To Investigate Financial Fraud* ’ ’, (Business One Irwin Professional Accounting Library), 1995.

TORAMAN, C. & ABDİOĞLU, H.& İŞGÜDEN, B., (2009), ‘ ‘ *Aklama Suçunun Önlenmesine Yönelik Çabalar; Adli Muhasebecilik Mesleği Ve Uygulamaları* ’ ’, Afyon Kocatepe Üniversitesi, İktisadi Ve İdari Bilimler Dergisi, 11(1), 17-55.

USUL, H. & TOĞÇUOĞLU, M., (2011), ‘ ‘ *Finansal Manipülasyonların Ortaya Çıkarılması Ve Önlenmesinde Adli Muhasebenin Önemi: Türk Hukuk Sisteminde Var Olması Gerekliliği Üzerine Bir Araştırma* ’ ’, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt 16, Sayı 3, 53-66.

URL: <http://www.acfe.com/about-the-acfe.aspx>.

URL: http://www.nafanet.com/index_files/history.htm.

URL: <https://www.aicpa.org/about.html>.

URL: <https://www.aicpa.org/about/missionandhistory.html>

URL: <https://www.aicpa.org/becomeacpa.html>.

URL: www.acfe.com/about-the-acfe.aspx

URL: www.acfe.com/details-of-exam.aspx

URL: www.adli-muhasebe.com

URL: [www.forensicaccounting.com/four\(5\).htm](http://www.forensicaccounting.com/four(5).htm).

URL: http://www.adli-muhasebe.com/index.php?option=com_content&view=article&id=13:oernek-makale-1&catid=2:makaleler&Itemid=7,17 (Erişim Tarihi: 26.06.2018).

YAZARKAN, H, & KAYGIN, C.Y., (2016), ‘ ‘ Mali Nitelikli Uyuşmazlık Davalarında Bilirkişilik Uygulamasına Karşı Adli Muhasebecilik: Ordu Adliyesi Örneği ’ ’, Business And Economics Research Journal , Volume 7, No. 1, 161-180.

YÜCEL, E. ,(2011), ‘ ‘ Adli Muhasebecilik Mesleği Ve Türkiye’deki Gelişme Potansiyeline Yönelik Bir Araştırma ’ ’ Yayımlanmamış Doktora Tezi, Uludağ Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa.

EKLER

Ek 1- Anket Soruları

1- Katılımcıların Demografik Özellikleri İle İlgili Sorular

Cinsiyetiniz

☐ Kadın ☐ Erkek

Yaşınız

☐ 22-29 ☐ 30-37 ☐ 38-45 ☐ 46 ve üzeri

Eğitim Düzeyiniz

☐ Lise ☐ Ön Lisans ☐ Lisans ☐ Lisansüstü

Medeni Durumunuz

☐ Evli ☐ Bekar

Unvanınız

☐ Avukat ☐ SMMM ☐ YMM

Bu meslekte ne kadar süredir çalışmaktasınız?

☐ 0-5 yıl ☐ 6-10 yıl ☐ 11-15 yıl ☐ 16-20 yıl ☐ 20 yıl ve üzeri

2- Katılımcıların Adli Muhasebe Algı Düzeylerini Ölçmeye Yönelik Sorular

1- Adli muhasebe ifadesini daha önce duydunuz mu?

☐ Evet, duydum ☐ Hayır, duymadım

2- Adli muhasebe alanıyla ilgili yeterli düzeyde bilginiz var mı?

☐ Evet, var ☐ Hayır, yok

3- Ülkemizde adli muhasebe mesleğine ihtiyaç var mıdır?

☐ Evet, var ☐ Hayır, yok

4- Muhasebe bölümü olan üniversitelerde adli muhasebe dersleri olmalı mıdır?

☐ Evet, olmalıdır ☐ Hayır, olmamalı

5- Dünyada adli muhasebe konusunda destekleyici yasalar var mıdır?

☐ Evet, vardır ☐ Hayır, yok

6- Türkiye’de adli muhasebe konusunda destekleyici yasalar vardır?

☐ Evet, vardır ☐ Hayır, yok

7- Adli muhasebe ile ilgili üniversite döneminizde ders ve/veya seminer aldınız mı?

☐ Evet, aldım ☐ Hayır, almadım

8- Adli muhasebe ile ilgili meslek hayatınızda kurs ve/veya seminer aldınız mı?

☐ Evet, aldım ☐ Hayır, almadım

9- Adli muhasebe sizce muhasebe meslek mensuplarının kalifiyesini artırır mı?

☐ Evet, artırır ☐ Hayır, artırmaz

10- Adli muhasebe ile ilgili sizce üniversitelerin müfredatına ders/dersler konmalı mı ?

() Evet, konmalıdır

() Hayır, konmamalı

11- Sizce adli muhasebenin önemi gelecek yıllarda artacak mı?

() Evet, artacak

() Hayır, artmayacak

12- Sizce adli muhasebenin Türkiye’de uygulanması gelecek 10 yılda mümkün müdür?

() Evet, mümkündür

() Hayır, mümkün değil

13- Sizce adli muhasebenin Türkiye’ de uygulanması için muhasebe meslek mensupları yeterince bilgili midir?

() Evet, bilgidir

() Hayır, bilgili değil

3- Adli Muhasebenin Ne Olduğu Ve Türkiye’de Uygulanabilirliğini Ölçmeye Yönelik Sorular

İFADELER	Kesinlikle Katılıyorum	Katılıyorum	Kararsızım	Katılmıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum
1- Adli muhasebe adliyelerin muhasebe sistemidir					
2- Adli muhasebe, muhasebe davalarının adliye de görülmesidir					
3- Adli muhasebecinin derin bir muhasebe bilgisine sahip olması gerekmektedir.					
4- Adli muhasebeciliğin ayrı bir müfredatı olmalıdır.					
5- Türkiye’de adli muhasebeciliğe önemli ölçüde ihtiyaç duyulmaktadır.					
6- Adli muhasebeci unvanını alabilmek için muhasebecilerin bir staj dönemi geçirmeleri gerekmektedir.					
7- Ülkemizde adli muhasebecilerin staj yapmasına imkan sağlayacak kurum ve kuruluşlar yeterli					

sayıdadır.					
8- Adli muhasebecilik mesleğinin uygulanabilmesi için 3568 no'lu meslek yasası ile düzenlenmesi gerekmektedir.					
9- Adli muhasebenin uygulanabilmesi için gerekli alt yapı yetersizdir.					
10- Adli muhasebecilik mesleğine yönelik lisans ve lisansüstü düzeyinde bölümler oluşturulmalıdır					
11- Adli muhasebe uzmanlığı için TESMER (Türkiye serbest muhasebeci mali müşavirler ve yeminli mali müşavirler temel eğitim ve staj merkezi) tarafından bir eğitim programı oluşturulmalıdır.					
12- Adli muhasebe, finansal raporlamada kalitenin artmasına yardımcı olur					
13- Adli muhasebe, gerçeğe uygun finansal tabloların hazırlanmasına katkı sağlar					
14- Adli muhasebe uygulamaları, finansal tablo kullanıcılarının güvenilirlik düzeyini olumlu yönde etkiler.					
15- Adli muhasebe, muhasebe mesleğinin yapısal açıdan gelişmesine katkı sağlar.					
16- Adli muhasebeye yönelik yapılacak eğitimler, adli muhasebenin kurumsal çerçevesinin oluşturulmasında önemlidir.					
17- Adli muhasebe, muhasebe mesleğinin vizyonuna olumlu katkı sağlar.					
18- Adli muhasebe, muhasebe meslek mensuplarına yeni iş fırsatları sunar.					
19- Adli muhasebe , ekonomik davalarda muhasebe meslek mensubunun davaya etkin bir biçimde katılmasını sağlar.					
20- Adli muhasebe, muhasebe meslek mensuplarına finansal konularda önemli bir uzman (bilirkişi) olma özelliği sağlar.					
21- Adli muhasebe işletmelerde etkin bir iç kontrol sisteminin oluşumuna katkı sağlar.					
22- Adli muhasebe, denetim uygulamalarının önemini artırır.					
23- Adli muhasebenin üniversitelerin öğretim programlarına (lisans, yüksek lisans ve doktora) yerleştirilmesi, adli muhasebenin gelişmesine katkı sağlar.					

24- Adli muhasebe, işletmenin kurumsallaşma sürecinde önemli bir katkı sağlar.					
25- Adli muhasebe, işletme – devlet ilişkisinin güçlenmesine yardımcı olur.					
26- Adli muhasebe, işletmelerin hukuksal olaylarının (hukuki itilaflarda) çözümünde etkin bir araçtır.					

4- Adli Muhasebecilerde Bulunması Gereken Özelliklerle İlgili Soruları

	Hiç Önemli Değil	Önemli Değil	Kararsızım	Önemli	Çok Önemli
1- Adli muhasebecinin derin bir muhasebe bilgisine sahip olması gerekmektedir.					
2- Adli muhasebecilerin diğer bilim dallarını da biliyor olması gerekir (denetim, hukuk, suç bilimi vs.)					
3- Adli muhasebeci dürüst, güvenilir, ve tarafsız olmalıdır.					
4- Hile tespit yöntemleri bilgisi uygulamaları hakkında bilgisi olmalıdır.					
5- Görüşme/sorgulama teknikleri uygulamaları hakkında bilgisi olmalıdır.					
6- Muhasebe standartlarına hakimiyeti uygulamaları hakkında bilgisi olmalıdır.					
7- Hukuki prosedürler hakkında bilgisi olmalıdır.					
8- Denetim standartları uygulamaları hakkında bilgisi olmalıdır.					

9- Bilgi teknolojilerine hakimiyeti uygulamaları hakkında bilgisi olmalıdır.					
10- Kanun ve mevzuat bilgisi uygulamaları hakkında bilgisi olmalıdır.					
11- İstatistik bilgisi uygulamaları hakkında bilgisi olmalıdır.					
12- Yönetim sistemleri bilgisi uygulamaları hakkında bilgisi olmalıdır.					
13- Muhasebe paket programları uygulamaları hakkında bilgisi olmalıdır.					
14- Araştırmacılık becerisi uygulamaları hakkında bilgisi olmalıdır.					
15- Etkin iletişim kurabilme becerisi uygulamaları hakkında bilgisi olmalıdır.					
16- Stratejik düşünebilme becerisi uygulamaları hakkında bilgisi olmalıdır.					