

**MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ ADLİ MUHASEBECİLİĞE YÖNELİK ALGILARININ FARKLI DEĞİŞKENLER AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ:
KARS ARDAHAN VE İĞDIR ÖRNEĞİ¹**

*Evaluation of Perceptions of Accounting Professionals for Forensic Accounting in terms of
Different Variables: Kars Ardahan and Iğdır Example*

Yrd.Doç.Dr. Alper TAZEGÜL

Kafkas Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, alper.tazegul2004@gmail.com, Kars/Türkiye

Emel KILIÇBEY

Kafkas Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, emel3606@hotmail.com, Kars/Türkiye

Tazegül, A. & Kılıçbey, E. (2017). “Muhasebe Meslek Mensuplarının Adli Muhasebeciliğe Yönelik Algılarının Farklı Değişkenler Açısından Değerlendirilmesi: Kars Ardahan Ve Iğdır Örneği”, Vol:3, Issue:17; pp: 119-133 (ISSN:2149-8598)

ARTICLE INFO

Article History

Makale Geliş Tarihi

Article Arrival Date

28/10/2017

Makale Yayın Kabul Tarihi

The Published Rel. Date

19/12/2017

Anahtar Kelimeler

Muhasebe, Adli Muhasebe,

Serbest Muhasebeci Mali

Müşavirler

Keywords

Accounting, Forensic

Accounting, Certified

Public Accountants

ÖZ

Bir ülkede ya da bölgede ortaya çıkan mali olayların/skandalların kısa sürede bütün dünyayı etkileyecek sonuçlar doğurması, küresel ticari hayatta yaşanan ekonomik anlaşmazlıklar, gerçeğe uygun olmayan finansal tabloların kullanılması gibi birçok olgu başta Amerika Birleşik Devletleri olmak üzere pek çok batı ülkesinde “Adli Muhasebe” olarak isimlendirilen mesleğin ortaya çıkmasına sebep olmuştur. Dünyada hızla yaygınlaşan ve ayrı bir uzmanlık olarak değerlendirilen; fakat ülkemizde tam anlamıyla uygulama alanı bulamayan adli muhasebecilik; adli sorunlarda sorunu çözüme kavuşturmak amacıyla muhasebe, denetim, psikoloji ve birçok bilim dalından yararlanan alandır. Adli muhasebenin önemi doğrultusunda hazırlanan bu çalışmada öncelikli olarak adli muhasebe ve adli muhasebe mesleğine yönelik açıklamalar yapılmış, devamında ise dünyada ve ülkemizde adli muhasebe mesleğinin gelişimi üzerinde durulmuştur. Uygulama bölümünde ise Kars, Ardahan ve Iğdır illerindeki muhasebe meslek mensuplarının adli muhasebeciliğe yönelik algılarını değerlendirecek anket çalışması yapılmıştır. Elde edilen veriler SPSS 22.0 programıyla analiz edilmiştir. Çalışmada, adli muhasebecilik mesleğinin ister bağımsız bir alan/meslek olarak ister günümüzde uygulanan muhasebe mesleğinin bir parçası olarak muhasebe alanında yerini alması gerektiği sonucuna varılmıştır.

ABSTRACT

Many cases such as financial events / scandals that occur in a country or region have consequences that will affect the whole world in a short time, economic disputes in global business life, the use of non-realistic financial statements led to the emergence of a profession called "Forensic Accounting" in many western countries, particularly in the United States of America. Forensic Accounting that spreading rapidly around the world and evaluated as a separate specialty but cannot exactly find the application area in our country is a field that benefits from accounting, auditing, psychology and many disciplines to solve the problem in forensic issues. Primarily explanations were made for the forensic accounting and the forensic accounting profession, afterwards the development of the forensic accounting profession in the world and our country was focused on in this study which is prepared in the direction of the forensic accountant. In the application section, a questionnaire / survey study was conducted to evaluate the perceptions of accounting professions in Kars, Ardahan and Iğdır provinces for forensic accounting. The obtained data were analyzed by SPSS 22.0 program. In the study, it was concluded that the forensic accounting profession should take place in the field of accounting either as an independent field / profession or as part of the accounting profession applied nowadays.

1. GİRİŞ

Bilgi ve bilişim teknolojilerinde yaşanan hızlı değişim küreselleşmenin etkisiyle birlikte tüm dünyada büyük bir değişime neden olmuştur. Bu değişimle birlikte işletme faaliyetleri çeşitlenmiş ve karmaşık hale gelmiştir. Böylelikle işletmelerde işlenen suç oranları artmış ve yapılan hilelerin niteliğinde değişimler yaşanmaya başlamıştır. Yaşanan değişimler beraberinde pek çok yeni mesleğin ve uzmanlık

¹ Bu çalışma, Kafkas Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Yüksek Lisans öğrencisi Emel KILIÇBEY tarafından, Yrd.Doç.Dr. Alper TAZEGÜL'ün danışmanlığında tamamlanan, “Muhasebe Meslek Mensuplarının Adli Muhasebeciliğe Yönelik Algılarının Farklı Değişkenler Açısından Değerlendirilmesi: Kars Ardahan ve Iğdır Örneği” adlı Yüksek Lisans tezinden türetilmiştir.

alanının doğmasına neden olmuştur. Tüm bu gelişmelerin paralelinde yaşanan değişimler muhasebe alanında da hissedilmiştir. Dünya’da başta Amerika Birleşik Devletleri olmak üzere pek çok Batı ülkelerinde orijinal ismi “Forensic Accounting” olan ve Türkçe’de “Adli Muhasebe” olarak karşılık bulan yeni bir alan ortaya çıkmıştır. Adli muhasebe; genel olarak ekonomik kökenli adli vakalarda muhasebe, denetim ve araştırma yöntemlerinden yararlanarak davalara destek vermekte ayrıca işletmelerde yapılan hilelerin belirlenmesi açısından ilgili kişi ve kurumlara hizmet sunmaktadır.

2. ADLİ MUHASEBE VE ADLİ MUHASEBE MESLEĞİ

Muhasebe ve denetim alanına yeni bir bakış açısı getiren adli muhasebe, tüm dünyada etkisini hissettiren şirket skandallarına bağlı olarak günümüzde artan bir öneme sahiptir. Amerika Birleşik Devletleri’nde ve gelişmiş Avrupa ülkelerinde yaygın uygulama alanı bulan adli muhasebe ülkemizde son yıllarda gelişme göstermeye başlamış bir alandır.

2.1. Adli Muhasebenin Tanımı

Şirketler arasında yaşanan rekabet, küreselleşmeyle birlikte tüm dünya pazarlarında yoğun bir şekilde hissedilmekte özellikle de sermaye şirketlerini etkilemektedir. Rekabet ortamında “*en iyi olma*” yarışı şirketleri çoğu zaman çeşitli hile ve yolsuzluklara sevk etmektedir. Küreselleşen dünyada artan teknolojik olanaklar da bu şirketlerin en önemli yardımcısı olmaktadır (Çabuk ve Yücel, 2012b: 67). Dünya genelinde ortaya çıkan küresel ölçekli muhasebe ve denetim skandalları (Enron, WorldCom, Adelphia, Qwest, Global Crossing, Parmalat, Xerox, Royal vb.) mevcut olan denetimin eksikliğini belgeler nitelikte olmasıyla denetim uygulamaları yeniden gözden geçirilmiştir (Akın ve Onat, 2015: 34; Özkul ve Pektekin, 2009: 60; Pearson and Singleton, 2008: 546; Ramaswamy, 2007: 31; Yıldız ve Başkan, 2014: 2; Wolosky, 2004: 23). Bu süreçte adli muhasebe, hukuk ve muhasebe biliminin yanı sıra birçok bilim dalının metot ve tekniklerini kullanarak işletmelerde yaşanan hile ve yolsuzlukların belirlenmesi, bunların engellenmesi ve bir daha yaşanmaması için başlatılan hukuksal mücadelede en önemli araçtır (Çabuk ve Yücel, 2012b: 67).

Muhasebenin hukuksal süreçte kullanılması temeline dayanan adli muhasebe işletmelerde daimi hale gelen hile ve yolsuzluklardan dolayı her zaman önem kazanan ve önemi artan bir bilim dalı haline gelmektedir. Adli muhasebe, özellikle Ceza ve Medeni Hukuk alanlarında ortaya çıkan hukuksal sorunları çözmek amacıyla denetim, finans, muhasebe vb. bilimsel uygulamaların mahkeme süresi boyunca kullanılmasını sağlamaktadır (Çabuk ve Yücel, 2012a: 28).

Adli muhasebe; hukuksal olarak sorun yaratma olasılığı olan muhasebe ile ilgili bir konunun, mahkeme sürecinde psikoloji, suç bilimi gibi diğer bilim dallarının metot ve tekniklerini kullanarak kendine özgü oluşturmuş olduğu araştırma, sorgulama ve analiz teknikleriyle hakikate ulaşmaya çalışan bilim dalıdır (Gülten, 2010: 312).

2.2. Adli Muhasebeci ve Adli Muhasebe Mesleği

1980’li yıllardan itibaren Amerika Birleşik Devletleri ve birçok Avrupa ülkesinde önemli bir meslek olarak kabul edilen orijinal ismi “Forensic Accounting” ve dilimizde “Adli Muhasebe” olarak karşılık bulan bu mesleği icra edenlere ise “Adli Muhasebeci” denir (Özkul ve Pektekin, 2009: 62; Pazarçeviren, 2005: 2; Terzi, 2012: 52). Bu meslek “Adli Muhasebeci”, “Araştırmacı Muhasebeci”, “Araştırmacı Adli Muhasebeci” gibi farklı isimlerde telaffuz edilse de görev tanımları konusunda farklılık bulunmamaktadır (İSMMMO Akademi, 2011: 6). Adli muhasebe mesleğini icra eden adli muhasebeci, belirli bir eğitim ve bilgi birikimine sahip, adli muhasebe bilimini gelir elde etmek amacıyla uygulayan profesyonel kişilerdir (Gülten, 2010: 313). Adli muhasebeciler, her duruma şüpheci bir bakış açısıyla yaklaşarak elindeki verileri kural dışı uygulamaya veya hile ve yolsuzluğa neden olabileceğini düşünerek eleştirel tarzda inceleme yapmaktadır. Yani olayın gözükken kısmı dışında görünmeyen pek çok gerçekliği olduğunu daima göz önünde bulundurarak çalışırlar (Grippio ve Ibex, 2003: 4). Bu noktada adli muhasebeciler ve muhasebeciler birbirinden ayrılmaktadır. Çünkü adli muhasebeci profesyonel bir biçimde çok daha kapsamlı bilgi ve yeteneğe sahip olarak sadece sayılara değil; sosyal, hukuki ve teknolojiyle ilgili birçok konuya hâkimdir (Davis, Farrell ve Ogilby, 2009: 3). Bu bağlamda, adli muhasebe mesleği, ekonomik verilerin dedektifiğini yapan, muhasebe ve hukuk alanların birleşiminden oluşan ve muhasebeye yeni bir bakış açısı sağlayan bir meslektir (Usul ve Topçu, 2011: 54).

2.3. Adli Muhasebe Mesleğinin Tarihsel Gelişimi

“Forensic Accounting-Adli Muhasebeci” terimi ilk kez 1824 yılında İskoçyalı Mc. Clelland adlı bir muhasebenin kendisini mahkemelerde ve tahkim işlerinde uzman tanık olarak tanıtmasıyla kullanılmıştır (Ramaswamy, 2007: 32). Bugünkü anlamıyla ve yazılı olarak 1946 yılında, New York’ta Peloubet Pogson, Peloubet & Co adında kamu muhasebecilik şirketinin ortağı olan ve aynı zamanda yazarlık yapan Maurice E. Peloubet isimli bir muhasebeci tarafından kullanılmıştır. Peloubet, “Adli Muhasebe: Bugünün Ekonomisindeki Yeri” adlı bir eser yayınlamış ve söz konusu eserde hem savaş boyunca hem de sonrasında kamu muhasebecisi ve endüstriyel muhasebeci olarak yapmış olduğu adli muhasebe çalışmalarından bahsetmektedir (Aktaran: Oberholzer, 2002: 3).

Adli muhasebe mesleği 20. yüzyılda Amerika Birleşik Devletleri’nde ve İngiltere’de yaygınlık kazanmaya başlamıştır. Adli muhasebecilerin ilk olarak çalıştığı kurumlardan birisi de Amerikan İç Gelirler Servisi (IRS – Internal Revenue Service)’dir. Adli muhasebe mesleği en çok Al Capone’un davasıyla ün kazanmıştır. Federal Araştırma Bürosu (FBI – Federal Bureau of Investigation) ajanı olan Eliot Ness, Al Capone adlı vergi kaçakçısını yakalamada Amerikan İç Gelirler Servisinde muhasebeci olarak görev yapan Elmer Iwey’i kendileriyle ortak çalışmaya davet etmiş ve ortak bir çalışmayla Al Capone yakalanmıştır. Bu olaydan sonra 1939-1945 yılları arasında Federal Araştırma Bürosu (FBI – Federal Bureau of Investigation) yaklaşık olarak 500 kadar adli muhasebeciyi bünyesinde çalıştırma kararı vermiştir (Ramaswamy, 2007: 32). 21. yüzyıla gelindiğinde ise dünyada çok çarpıcı gelişmeler yaşanmış fakat yaşanan küresel ölçekli şirket skandalları toplumlarının sosyo-ekonomik yapısını alt üst etmiştir. Bu nedenlerden ötürü ABD Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu (U.S. Securities and Exchange Commission/SEC) 2002 yılında Sarbanes-Oxley yasasının kabul edilmesiyle denetim çalışmalarında adli muhasebecilik uygulamalarından yararlanılması gerektiğini vurgulamıştır. ABD Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu (U.S. Securities and Exchange Commission/SEC) daha sonra yayınladığı kural ve düzenlemelerde ise açıkça “adli muhasebeci” ifadesini kullanarak adli muhasebecinin mesleğinin muhasebe mesleği içerisindeki yerini sabitlemiştir (U.S Securities And Exchange Commission, 2003: www.sec.gov). SEC yapmış olduğu düzenlemeler kapsamında denetim şirketlerinin vermiş oldukları bazı hizmetlerin, adli muhasebe hizmetleri kapsamında olduğu bu nedenle bu hizmetlerin bir adli muhasebeci tarafından verilmesinin gerekliliği ortaya konmuş böylece adli muhasebeye verilen önem büyük ölçüde artmış ve pek çok denetim firması hizmetlerini adli muhasebe uygulamalarını kapsayacak şekilde genişletmiştir (Çabuk ve Yücel, 2012 a: 31-32).

2.4. Adli Muhasebe Mesleğinin Kapsamı

Çok yönlü bir uzmanlık alanı olan adli muhasebenin kapsamı bazı araştırmalarda (Kaya, 2005: 52) hile denetçiliği ve dava destek danışmalığı olmak üzere iki temel alana ayrılırken bazı araştırmalarda ise adli muhasebenin kapsamı hile denetçiliği veya araştırmacı muhasebecilik (idari destek), uzman şahitlik (bilirkişi tanıklığı) ve dava desteği (hukuki destek) olmak üzere üç ana faaliyete ayrılmaktadır (Pazarçeviren, 2005: 4; Aktaş ve Kuloğlu, 2008: 110; Atmaca ve Terzi, 2012: 18; Elitaş, 2012: 158). Uzman şahitlik faaliyetleri ikili sınıflandırmada dava destek danışmanlığının içerisinde değerlendirilmektedir. Bu çalışmada adli muhasebenin kapsamı üçlü sınıflandırmaya tabi tutulmuştur.

Adli muhasebeciler, işletmenin sahip ve ortakları, yöneticileri ve işletme ile ilgili kişi ve kuruluşlardan gelebilecek hile ile ilgili taleplerin değerlendirilmesinde “Hile Denetçiliği veya Araştırmacı Muhasebecilik (İdari Destek)”, dava sırasında hakimlere yardımcı olmak için “Uzman Şahitlik (Bilirkişi Tanıklığı)”, mahkemelerde ilgili avukata yardımcı olabilmek amacıyla “Dava Desteği (Hukuki Destek)” faaliyetinde bulunurlar (Akyel, 2009: 139).

2.4.1. Hile Denetçiliği veya Araştırmacı Muhasebecilik (İdari Destek)

Adli muhasebe mesleğinin en fazla araştırma ve inceleme yapıldığı kabul edilen hile denetçiliği veya araştırmacı muhasebecilik bazı yayınlarda suiistimal, hile, yolsuzluk araştırmacılığı (Gülten, 2010: 318; Balcı, 2014: 13) olarak da tanımlanmaktadır. Araştırmacı; muhasebecilik, genelde hile uygulamaları ve bunun sonucunda karşılaşılan iş gören hırsızlığı, gayrimenkul dolandırıcılığı, sigorta dolandırıcılığı, rüşvetçilik, suç tatbikatına ilişkin soruşturmalar vb. cezai konuların incelenmesiyle ilgilenir (Zysman, 2011: www.forensicaccounting.com).

Toplumun tüm kesimini etkileyen hileler, ulusal sınırlar içinde kalmayarak küreselleşmeyle uluslararası boyutlara ulaşarak dünyanın en önemli sorunlarından biri haline gelmiştir. Zaman

içerisinde karmaşık ve tespit edilmesi hayli zor olan hileli işlemler sayı ve tutar olarak giderek artmaktadır. Çeşitli ülkelerde yapılan araştırma sonuçlarına göre işletmelerin yıllık gelirlerin % 6'sını bu tür yolsuzluklarla kaybettikleri görülmektedir (Bozkurt, 2000: 58). Hile, işletmelerin itibarını zedeleyen işletme için kalıcı risk türüdür (Grippio ve Ibex, 2003: 5). Hileli işlemler çok geniş kapsamlıdır. Hileli işlemlerin ortaya çıkarılması ve önlenmesi profesyonellik gerektirir. Geleneksel muhasebeci, bağımsız denetçi ve iç denetçinin çok geniş kapsamlı olan bu hileli işlemlerle baş etmeleri oldukça zor hatta imkânsızdır. Bu tür hileli işlemleri ortaya çıkaracak eğitime ve beceriye sahip olan adli muhasebeciler hile denetçiliği diğer bir ifadeyle araştırmacı muhasebecilikle hilenin tespit edilmesi ve önlenmesinde önemli katkı sağlamaktadır (Bozkurt, 2000: 58-59). Bu bağlamda düzenleyici kuruluşlar, kolluk kuvvetleri ve avukatlar her zaman rüşvet, kara para aklama, zimmet, sigorta suçları gibi hileli işlemlerin araştırılmasında ve incelenmesinde adli muhasebeciye ihtiyaç duymaktadır (Grippio ve Ibex, 2003: 5).

2.4.2. Uzman Şahitlik (Bilirkişi Tanıklığı)

Uzman Şahit, bir adli dava sürecinde avukatlara, adli makamlara ve jüri üyelerine dava konusu olaya ilişkin teknik bilgi veren uzman meslek mensubudur (Pehlivan, 2010: 27). Buradaki en temel amaç dava konusu olaya ilişkin iddiaları bir uzman tanığın ifadesiyle desteklenmesi ve yorumlanması bunun sonucunda söz konusu iddiaları güvenilir bir şekilde açıklığa kavuşturmadır (Aktaş ve Kuloğlu, 2008: 112).

Gerek dava öncesinde gerekse dava aşamasında ihtiyaç duyulan adli muhasebe uzmanlığı genellikle üç grupta sınıflandırılmaktadır. Bunlar: uzman tanıklık, danışma uzmanlığı ve vaka uzmanlığıdır. Bu hizmetler kısaca şu şekilde açıklanabilir (Aktaran: Atmaca ve Terzi 2012: 24):

- ✓ **Uzman Tanıklık:** Duruşma esnasında hâkim ve jüri üyelerine değerlendirme öncesi yapılan şahitlik türüdür.
- ✓ **Danışma Uzmanlığı:** Davayla ilgili olayın çözümü için öneri niteliğinde bilgi verme hizmeti olup bir çeşit avukatlık çalışmasıdır.
- ✓ **Vaka Uzmanlığı:** Mahkemeye intikal etmiş bir olayla ilgili tanıklık etmek olarak tanımlanır. Burada yeterli düzeyde delil ve veri elde ettikten sonra görüş bildirmesi nedeniyle danışma uzmanlığından farklıdır.

Günümüzde ticari ilişkilerin karmaşık hale gelmesi ve bunun doğal sonucu olarak mali kökenli dava sayısının giderek artması nedeniyle adli muhasebecilerden uzman şahit olarak yararlanılması davanın açıklığa kavuşmasında önemli etkiye sahiptir çünkü bir adli muhasebeci uzman şahit olarak dava ile ilgili gerekli araştırmalar yaparak bununla ilgili olan verileri toplamaktadır. Sonrasında toplanan bu verilerden bir sonuca ulaşmaya çalışmakta ortaya çıkardığı sonucu mahkemede gerek hâkimlere gerekse avukatlara net ve açık bir biçimde sunarak davanın aydınlatılmasında önemli rol oynamaktadır (Bozkurt, 2000: 58). Davanın aydınlatılmasında bu denli önemli olan adli muhasebecinin belirlenmesi oldukça önemli bir husustur. Bu bağlamda adli muhasebecilerin sahip olması gereken genel nitelikler şu şekildedir (Singleton ve Singleton, 2010: 249-250):

- ✓ Uzmanlık alanıyla ilgili en az lisans diplomasına sahip olmak,
- ✓ Yetkili bir kuruluştan alınmış belge veya sertifikaya sahip olmak,
- ✓ İlgili bir kurumda staj yapmış olmak,
- ✓ Uzmanlık alanıyla ilgili yazı veya yayınların bulunması,
- ✓ Meslek odalarına kayıtlı olmak,
- ✓ Benzer davalara ilişkin tecrübesi bulunması.

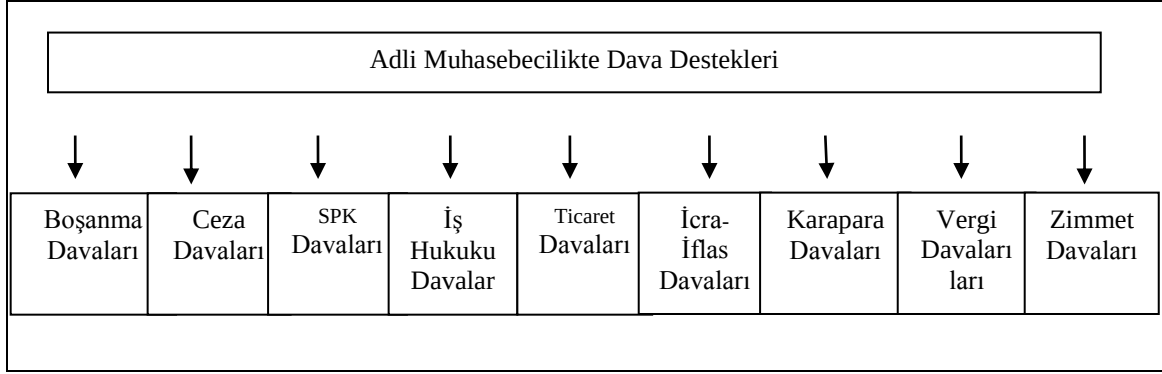
2.4.3. Dava Desteği (Hukuki Destek)

Dava Destek Danışmanlığı, bir adli davaya ilişkin gerek dava öncesinde gerekse dava süresince davayla ilgili profesyonel destek isteyen avukata konu ile ilgili bilgilerinin toplanması ve toplanan bu bilgilerin analiz edilmesine yardımcı olan meslek mensuplarıdır (Pehlivan, 2010: 26).

Dava Destek Danışmanı olarak adli muhasebeciler, adli bir davaya ilişkin avukatlara aşağıda belirtilmiş olan konularda yardımcı olmaktadır (Heitger ve Heitger, 2008: 565; Zysman, 2011: www.forensicaccounting.com):

- ✓ Mahkemede savunması istenilen muhasebe ve finansman konularının içeriğini ve etkilediği alanın anlaşılmasını sağlayarak dava konusu olayla ilgili bilgiler vermesine,
- ✓ İddiaları desteklemek ya da reddetmek için önemli belge ve dokümanları sağlamasına,
- ✓ Davanın ön değerlendirmesini yaparken ilgili verileri gözden geçirerek eksik noktaların belirlenmesine,
- ✓ Tazminat taleplerine ilişkin davalarda raporları inceleyerek oluşan ekonomik zararın tespit edilmesine,
- ✓ Avukatın mahkeme savunmasında cevap verdiği muhasebe ve finansman konularıyla ilgili kısımlara cevap verilmesi,
- ✓ Finansal tabloların oluşturulmasında ihtiyatların listesinin oluşturulması,
- ✓ Dava desteği (hukuku destek) kapsamında adli muhasebeciler, yargıya intikal etmiş veya henüz intikal etmemiş aşağıda şekil yardımıyla açıklanan davalarda hizmet vermektedir (Gülten ve Kocaer, 2010: 11).

Şekil 2.1: Adli Muhasebecilikte Dava Destekleri



Kaynak: Gülten ve Kocaer (2011: 18).

2.5.Türkiye’de Adli Muhasebenin Mevcut Durumu

Dünya’da Adli muhasebe mesleği konusunda da değindiğimiz gibi ABD, Kanada ve bazı Avrupa ülkelerinde uzun yıllardan beri yaygın uygulama alanı bulan adli muhasebe mesleği, bu ülkelerde yasal anlamda gerekli altyapı hazırlıkları tamamlayarak meslek statüsüne kavuşmuştur. Ülkemizde ise adli muhasebe mesleği gerek eğitim gerekse mesleğin uygulanması sağlayacak mevzuatın yetersiz olması ve meslekle ilgili herhangi bir çalışmanın şu ana kadar yapılmamış olması nedeniyle hak ettiği ilgiyi görememiştir. Fakat bütün bu eksiklere rağmen ülkemizde adli muhasebe mesleğinin uygulamalarından olan hile denetçiliği ve dava destek danışmanlığı kapsamında sayılabilecek nitelikte düzenleme yapan kuruluşlar ve meslek unvanları bulunmakta ayrıca adli muhasebe mesleğiyle ilgili mevcut kanunlarımızda bir düzenleme bulunmamakla birlikte bu mesleğin kapsamına giren birçok konuda düzenlemeler olduğu görülmektedir.

Adli muhasebe mesleği yasal düzenlemeler çerçevesinde faaliyette bulunmak zorunda olması ve ülkemizde bu anlamda yasal zemin eksikliğinin bulunması sebebiyle mevcut uygulamalar göz önüne alındığında bu eksiklik “bilirkişilik” uygulamalarıyla tamamlanmaya çalışılmaktadır (Karacan, 2012: 124). Ceza Usulü Muhakemeleri Kanunun 63.maddesi ve Hukuk Usulü Muhakemeleri 275. maddesine göre Bilirkişi: “Çözümü özel ya da teknik bir bilgiyi gerektiren hallerde başvuru alan kişidir.”(Mevzuat Bilgi Sistemi, www.mevzuat.gov.tr). Muhasebe uzmanlarının, bilirkişi olarak görevlendirilmeleri durumunda aşağıda belirtilmiş olan konularla ilgili kendilerinden bilirkişi raporu istenmektedir (Akyel, 2009: 215):

- ✓ *Tarafların defter ve belgelerinin incelenmesi,*
- ✓ *Diğer belgelerin incelenmesi,*

- ✓ *Ayin olan sermayenin ve devir alınacak işletmenin değerinin tespiti,*
- ✓ *Ayin olarak konulacak demirbaşın değerinin tespiti,*
- ✓ *Borçların sermayeye ilavesinde yapılacak tespiti,*
- ✓ *Bilanço usulü defter tutan mükelleflerin işletmelerin şirketine dönüştürülmesi,*
- ✓ *Şirket birleşmelerinde yapılacak tespit,*
- ✓ *Şirketlerin nevi değiştirmesi halinde yapılacak tespit,*
- ✓ *Faaliyet tespiti,*
- ✓ *Tasfiye için tespit,*
- ✓ *Sermayenin azaltması.*

Yani ülkemizde muhasebe ile hukukun birleştiği noktada ortaya çıkan problemler bilirkişilik uygulamasıyla çözüme ulaştırılmaya çalışılmaktadır. Bilirkişiler ilgili yargı mercii tarafından görevlendirilen alanında uzman kişilerden oluşmaktadır. Fakat ülkemizde uygulanan bilirkişilik müessesesi adli muhasebeyle eş tutulabilecek kadar geniş kapsamlı değildir. Yargı mercileri tarafından görevlendirilen bilirkişilerin ilgili konuda çalışma yapmış olması ve belirli bir eğitim düzeyinde olması gibi genel kriterlere sahip olması yeterli iken adli muhasebeciler bu genel kriterlere sahip olmanın dışında bazı ilave özel kriterleri de sahip olması gerekmektedir. Adli muhasebe, muhasebe bilimi dışında diğer birçok bilim alanıyla da ilgili olmasından dolayı bilirkişilik uygulamasından daha kapsamlı olarak algılanması gerekmektedir (Karacan, 2012: 124).

3. Alan Araştırması

3.1. Genel Açıklama

Adli muhasebe hileli işletme uygulamaları ve mali skandallara bağlı olarak hızla genişleyen muhasebe ve denetim alanıdır. Ne yazık ki bu alan ülkemizde Amerika ve Avrupa'ya benzer gelişim gösterememiştir. Bu nedenle ülkemizde adli muhasebe/adli muhasebe mesleğinin önemi, gerekliliği ve geleceği Kars, Ardahan ve Iğdır illerinde Kars SMMMO' ya kayıtlı muhasebe meslek mensupların görüşleri doğrultusunda değerlendirilmeye çalışılmıştır.

3.2. Araştırmanın Amacı

Kars, Ardahan ve Iğdır illerinde Kars SMMMO' ya kayıtlı bulunan muhasebe meslek mensuplarının adli muhasebeye yönelik bakış açılarını tespit etmek, bu bağlamda muhasebe meslek mensuplarının görüşleri doğrultusunda:

- ✓ Adli muhasebenin meslek olarak algılanıp algılanmadığının tespit edilmesi,
- ✓ Adli muhasebenin kapsamında bulunan Hile Denetçiliği, Dava Desteği ve Uzman Şahitlik (Bilirkişilik) ilgili bilgilerinin ne düzeyde olduğunun tespit edilmesi,
- ✓ Adli muhasebenin gelişim sürecinde nelerin etkili olacağının tespit edilmesi,
- ✓ Son olarak da adli muhasebenin Türkiye'de uygulanabilmesinde etkili olabilecek durumları tespit etmek.

3.3. Araştırmanın Metodolojisi

3.3.1. Araştırmanın Evreni ve Ön Çalışması

Araştırmanın evrenini Kars, Ardahan ve Iğdır illerinde Kars SMMMO' ya kayıtlı bulunan muhasebe meslek mensupları oluşturmaktadır.

Anket çalışmasında Kars, Ardahan ve Iğdır illerinde Kars SMMMO' ya kayıtlı bulunan muhasebe meslek mensuplarına e-posta ve telefon yardımıyla ulaşılmaya çalışılmıştır. Anket geri dönüş oranını arttırmak amacıyla birkaç defa kendileriyle iletişim kurulmaya çalışılmıştır. Anket verilerinin toplanma sürecine 09.03.2016 tarihinde başlanmış anket verilerinin toplanma süreci 05.05.2016 tarihinde tamamlanmıştır. Anket 2016 yılında Kars, Ardahan ve Iğdır illerinde Kars SMMMO' ya kayıtlı bulunan 124 (yüz yirmi dört) muhasebe meslek mensubundan bürosu bulunan 73 (yetmiş üç)

muhasabe meslek mensubuna gönderilmiş olup 56 (elli altı) kişiden olumlu cevap gelmiştir. Bu durumda anket geri dönüş oranı %76'dır.

3.3.2. Araştırmanın Sınırlılıkları

- ✓ Araştırmada veri toplama için amaçlara uygun olarak geliştirilen 8 (sekiz)'i araştırmanın örnekleminde bulunan muhasabe meslek mensuplarının kişisel özelliklerini belirlemeye yönelik kapalı uçlu soru, 35 (otuz beş)'i araştırmanın alt problemlerine yönelik beşli likert türünde olmak üzere toplam 43 (kırk üç) soruluk bir anket kullanılmıştır. Araştırma bulguları bu anket aracılığıyla toplanan verilerle sınırlıdır.
- ✓ Kullanılan ölçekle toplanan veriler 2016 yılında Kars, Ardahan ve Iğdır illerinde Kars SMMMO' ya kayıtlı bulunan muhasabe meslek mensuplarının ankette yer alan sorulara verdikleri cevaplarla sınırlıdır.

3.3.3. Araştırmada Kullanılan Veri Toplama Aracı ve Uygulanması

Araştırmada veri toplama aracı olarak araştırmanın amaçları doğrultusunda hazırlanan anket kullanılmıştır.

Ankette Kars, Ardahan ve Iğdır illerinde Kars SMMMO' ya kayıtlı bulunan muhasabe meslek mensupları hedef kitle olarak seçilmiştir. Anket formu ulaşılmak istenen amaca yönelik iki bölümden oluşmaktadır: Birinci bölüm katılımcılarının demografik özelliklerini belirlemeye yönelik olup katılımcılara 8 (sekiz) sorudan oluşan bu katılımcıların cinsiyeti, medeni durumu, yaşı, mesleki kıdemi, eğitim düzeyi, defter sayısı, aylık geliri ve bilirkişilik yapıp yapmadığına yönelik sorular yöneltilmiştir. İkinci bölümde bulunan 35 (otuz beş) soru araştırmanın alt problemlerine göre 7 (yedi) alt gruptan oluşmuştur. Veri toplama aracının birinci bölümünde araştırmaya katılan muhasabe meslek mensuplarının kişisel özelliklerini belirlemeye yönelik sorular için uygun cevap seçenekleri verilmiş, ankete katılan muhasabe meslek mensuplarından kendilerine göre uygun olan seçeneği işaretlemeleri istenmiştir. İkinci bölümde beşli likert ölçeği aracılığıyla sorular yöneltilmiştir.

Veri toplama aracı, araştırmacı tarafından örnekleimde bulunan Kars SMMMO' ya kayıtlı muhasabe meslek mensuplarına (56 kişi) güvenilirlik hesabı için uygulanmıştır. Elde edilen veriler SPSS programına girilerek Kuder - Richardson güvenilirlik testi uygulanmıştır. Güvenirlik katsayısı olan Cronbach Alpha 0.923 olarak bulunmuştur. Güvenirlik katsayısı 0.80' den büyük olan ölçekler güvenilir (Kayış, 2016; 405) olarak kabul edildiğinden bu araştırmada kullanılan anket de güvenilir olarak kabul edilmiştir.

3.3.4. Verilerin Çözümlemesi ve Değerlendirilmesi

Araştırmanın genel amacı çerçevesinde ve araştırma kapsamında cevap aranan alt boyutlara yönelik olarak toplanan veriler SPSS 22,0 programı aracılığıyla girilmiş ve istatistiki çözümlemeler yapılmıştır.

Muhasebe meslek mensuplarının genel özellikleri frekans (f) ve yüzde (%) olarak hesaplanmış ve tablolar halinde sunulmuştur. Yine muhasabe meslek mensuplarının araştırmanın alt problemlerine göre oluşturulan yedi alt grupta yer alan sorulara verdikleri cevaplar: "Kesinlikle Katılıyorum", "Katılıyorum", "Kısmen", "Katılmıyorum", "Kesinlikle Katılmıyorum" seçeneklerine göre frekans (f), yüzde (%), ortalama ve standart sapmaları hesaplanmış ve tablolar halinde sunulmuştur. Eğitim verilerinde ortaokul ve lisede birer kişi olduğundan bu gruplar ön lisans grubuna; yüksek lisans-doktora grubunda 1 kişi olduğundan bu grup lisans grubuna dahil edilmiştir. Aylık gelir verilerinde 0-1000 grubunda 1 kişi olduğundan 1000-2000 grubuna dahil edilmiştir. Araştırmaya katılan muhasabe meslek mensuplarının cinsiyet, medeni durum, eğitim düzeyi ve bilirkişilik yapma durumu değişkenlerine göre görüşleri arasında anlamlı farklılıklar olup olmadığını belirlemek için "t" testi yapılmış ve 0,05 anlamlılık düzeyinde test edilmiştir. Ayrıca araştırmaya katılan muhasabe meslek mensuplarının yaş, mesleki kıdem, defter sayısı, aylık gelir değişkenlerine göre görüşleri arasında anlamlı farklılık olup olmadığını belirlemek için ikiden fazla grup içerdiğinden "Varyans Analizi" (one - way Anova) yapılmış, gruplar arasındaki farklılığı ortaya koymak için de varyansların homojen olduğu durumlarda "LSD" testi, varyansların homojen olmadığı durumlarda ise "Dunnett's T3 testi ve Tamhane testi yapılmıştır. Yapılan "Varyans Analizi" ve "t" testi sonuçlarından 0,05 anlamlılık seviyesinde anlamlı olanlara "*" işareti konulmuştur. "LSD, Dunnett's T3 ve Tamhane" testi sonuçlarından aralarında farklılık olan gruplar ise yaş değişkeni

için “18-24” 1, “25-30” 2, “31-35” 3, “36-40” 4, “41 ve üstü” 5 olarak numaralandırılmıştır. Mesleki kıdem değişkeni için “1-5” 1, “6-10” 2, “11-15” 3, “16-20” 4, “20 ve üstü” 5 olarak numaralanmıştır. Defter sayısı değişkeni için “1-25” 1, “26-50” 2, “51-75” 3, “76-100” 4, “100 ve üzeri olanlar” 5 olarak numaralandırılmıştır. Aylık gelir değişkeni için “1000-2000” 1, “2000-3000” 2, “3000-4000” 3, “4000 ve üzeri” 4 olarak numaralandırılmıştır.

3.3.5. Bulgular

Bu bölümde araştırmaya katılan Kars SMMMO’ ya kayıtlı muhasebe meslek mensuplarının adli muhasebeciliğe yönelik görüşleri ile ilgili olarak elde edilen bulgular tablolar halinde açıklanıp yorumlanmaktadır. Araştırmanın alt boyutları dikkate alınarak bulgular dokuz bölüm halinde sunulmuştur.

3.3.5.1. Örneklem İlişkin Sayısal Veriler

Bu kısımda örneklem giren Kars SMMMO’ ya kayıtlı muhasebe meslek mensuplarının demografik özelliklerini belirlemek amacıyla hazırlanan sorulara ilişkin elde edilen frekans dağılımları aşağıda yer alan tabloda verilmiştir.

Tablo 3.1: Muhasebe Meslek Mensuplarının Demografik Özellikleri

Cinsiyet	f	%	Yaş	f	%
Bayan	11	19,6	25-30	4	7,1
Erkek	45	80,4	31-35	10	17,9
Medeni Durum	f	%	36-40	12	21,4
Evli	51	91,1	41 ve üstü	30	53,6
Bekar	5	8,9	Kıdem	f	%
Eğitim	f	%	1-5	3	5,4
Ön lisans	4	7,1	6-10	17	30,4
Lisans	52	92,9	11-15	12	21,4
Aylık Gelir	f	%	16-20	7	12,5
1000-2000	4	7,1	20 ve üstü	17	30,4
2000-3000	13	23,2	Defter Sayısı	f	%
3000-4000	10	17,9	1-25	3	5,4
4000+	29	51,8	26-50	8	14,3
Bilirkişilik	f	%	51-75	19	33,9
Evet	32	57,1	76-100	10	17,9
Hayır	24	42,9	100+	16	28,6

Tablo 3.1’de görüleceği üzere ankete katılan muhasebe meslek mensuplarının %80,4’ü erkek, % 91,1’i evli, %92,9’unun eğitim düzeyi lisans, %51,8’inin aylık geliri 4000 TL’nin üstü, %53,6’sının yaşı 41 ve üstü, %60,8’nin kıdem yılı 6-10 yıl ve 20 ve üstü, %33,9’unun defter sayısı 51-75 arasındadır. Ankete katılan muhasebe meslek mensuplarının %57,1’i bilirkişilik yapıp yapmadığına ilişkin soruya evet yanıtını vermiştir.

3.3.5.2. Muhasebe Meslek Mensuplarının Adli Muhasebeciliğe Yönelik Görüşlerine İlişkin Bulgular

Bu bölümde araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının, cinsiyet, medeni durum, yaş, mesleki kıdem, eğitim düzeyi, defter sayısı, aylık gelir ve bilirkişilik yapma durumu değişkenleri ile adli muhasebeciliğe yönelik görüşleri arasındaki ilişkileri yansıtan bağıntısal istatistikler yer almaktadır. Araştırma sayısal verilerle birlikte dokuz alt bölümden oluşmaktadır. Her bir bölümde çok sayıda tablo yer almaktadır. Bu nedenle bulgular tablolaştırılırken, her bir bölüm tek bir tabloda ve sadece “anlamlılık değerleri” verilmek suretiyle sadeleştirilmiştir.

3.3.5.2.1. Kars SMMMO’ ya Kayıtlı Muhasebe Meslek Mensuplarının Adli Muhasebenin Meslek Olarak Algılanmasına, Adli Muhasebenin Hile Denetçiliği Kapsamına, Adli Muhasebenin Dava Desteği Kapsamına, Adli Muhasebenin Uzman Şahitlik-Bilirkişilik Kapsamına, Adli Muhasebenin Gerekliliğine, Adli Muhasebenin Gelişim Sürecine ve Türkiye’de Adli Muhasebecilik Uygulamalarına Yönelik Görüşlerini Cinsiyet, Medeni

Durum, Yaş, Mesleki Kıdem, Eğitim Düzeyi, Defter Sayısı, Aylık Gelir ve Bilirkişilik Yapma Durumu Değişkenlerine Göre Yansıtan Bulgular

Araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının görüşlerini betimlemeyi amaçlayan sorulara verdikleri cevaplardan elde edilen verilere ait tanımlayıcı istatistikler hesaplanmış, muhasebe meslek mensuplarının cinsiyet, medeni durum, eğitim düzeyi ve bilirkişilik yapma durumuna göre, görüşleri arasında farklılık olup olmadığını tespit etmek için bağımsız gruplar t-testi, yaş, mesleki kıdem, defter sayısı, aylık gelir değişkenlerine göre görüşleri arasında anlamlı farklılık olup olmadığını belirlemek için ikiden fazla grup içerdiğinden "Varyans Analizi" (one -way Anova) yapılmış, gruplar arasındaki farklılığı ortaya koymak için de varyansların homojen olduğu durumlarda "LSD" testi, varyansların homojen olmadığı durumlarda ise "Dunnett's T3 testi ve Tamhane testi yapılmış ve analiz sonuçları tablo 3.2, 3.3, 3.4, 3.5, 3.6, 3.7, 3.8,'de verilmiştir.

Tablo 3.2. Muhasebe Meslek Mensuplarının Adli Muhasebeyi Meslek Olarak Algılamalarına İlişkin Görüşlerine Ait Bağımsız t-Testi ve ANOVA Sonuçları

Alt Ölçütler	Cinsiyet	Medeni Durum	Yaş	Mesleki Kıdem	Eğitim Düzeyi	Defter Sayısı	Aylık Gelir	Bilirkişilik
Muhasebe Meslek Mensuplarının Adli Muhasebeyi Meslek Olarak Algılamaları								
Ekonomik Yaskı ve Yolsuzluk Riski	,07	,129	,138	,523	,632	,314	,200	,295
Teknolojik Gelişmelerin Etkisi	,07	,477	,641	,784	,824	,121	,851	,999
Denetim Mesleğinin Adli süreçlerdeki yetersizliği	,007	,074	,039	,536	,263	,099	,367	,243
Ayrıntılı inceleme	,84	,481	,823	,180	,532	,069	,358	,842
Geleneksel Denetim Faaliyetlerinden Daha Başarılı Olma	,79	,904	,035	,064	,593	,543	,262	,403

Muhasebe meslek mensuplarının adli muhasebeyi meslek olarak algılamalarına ilişkin görüşlerinde Denetim mesleğinin adli süreçlerde yetersizliğinin ortaya çıkması adli muhasebeciliği bir ölçüde zorunlu hale getirmektedir ifadesi dışında cinsiyete göre herhangi bir anlamlı farklılık görülmemiştir. Yine aynı bölümde medeni durum, mesleki kıdem, eğitim düzeyi, tutulan defter sayısı, aylık gelir ve bilirkişilik yapma durumlarına göre de istatistiksel olarak herhangi bir anlamlı farklılık görülmemiştir. Ancak denetim mesleğinin adli süreçlerde yetersizliğinin ortaya çıkması adli muhasebeciliği bir ölçüde zorunlu hale getirmektedir ifadesi ile hile ve yolsuzlukların gerçekleşmeden önce tespit edilmesinde adli muhasebenin geleneksel denetim faaliyetlerinden daha başarılıdır ifadesinde araştırmaya katılanların yaşlarına göre görüşleri arasında gruplar içi ve gruplar arasında istatistiksel olarak anlamlı farklılıklar olduğu görülmüştür.

Tablo 3.3. Muhasebe Meslek Mensuplarının Adli Muhasebenin Hile Denetçiliği Kapsamına İlişkin Görüşlerine Ait Bağımsız t-Testi ve ANOVA Sonuçları

Alt Ölçütler	Cinsiyet	Medeni Durum	Yaş	Mesleki Kıdem	Eğitim Düzeyi	Defter Sayısı	Aylık Gelir	Bilirkişilik
Adli Muhasebenin Hile Denetçiliği Kapsamına İlişkin Bulgular								
Kaynakların Kasıtlı ve Kullanımı ve Hile Denetçiliği	,413	,204	,147	,002	,13	,162	,523	,225
Mevzuata aykırı davranışların tespiti	,058	,585	,122	,057	,48	,049	,074	,002
Hileli işlem şüpheleri	,897	,798	,674	,002	,90	,495	,790	,600
Kayıt ve belgelerin tahrir edilmesi	,931	,956	,733	,240	,46	,087	,817	,221
Hileli işlemlerin ortaya çıkartılması	,106	,208	,885	,198	,21	,698	,878	,749

İşletmenin kaynaklarının ve varlığının kasıtlı olarak yanlış kullanımı, hile denetçiliği ile çıkarılabilir ifadesi ile hileli işlemlerin olduğuna ilişkin şüphe duyulması halinde hile denetçiliğinden yararlanılabilir ifadesinde, araştırmaya katılanların mesleki kıdemlerine göre görüşleri arasında istatistiksel olarak anlamlı farklılıklar olduğu görülmüştür. Ayrıca ulusal ve uluslararası mevzuata aykırı davranışlar hile denetçiliği ile ortaya çıkarılabilir ifadesinde defter sayısı değişkeni ve bilirkişilik yapma değişkenine göre de ankete katılanların görüşleri arasında anlamlı farklılıklar bulunmuştur.

Tablo 3.4. Muhasebe Meslek Mensuplarının Adli Muhasebenin Dava Desteği Kapsamına İlişkin Görüşlerine Ait Bağımsız t-Testi ve ANOVA Sonuçları

Alt Ölçütler	Cinsiyet	Medeni Durum	Yaş	Mesleki Kıdem	Eğitim Düzeyi	Defter Sayısı	Aylık Gelir	Bilirkişilik
Dolandırıcılığın kanıtlanması	,91	,50	,94	,001	,009	,49	,74	,03
Dolandırıcılığın kapatılması	,51	,11	,97	,022	,23	,85	,86	,10
Gerekli dokümanların sağlanması	,39	,91	,67	,005	,83	,41	,47	,33
Dava sürecine katılma	,65	,58	,48	,10	,38	,01	,94	,34
Davanın sonuçlandırılmasına katkı	,20	,21	,40	,44	,70	,79	,85	,10

Muhasebe meslek mensuplarının adli muhasebenin dava desteği kapsamına ilişkin görüşleri cinsiyet, medeni durum, yaş ve aylık gelir değişkenlerine göre bütün soru gruplarında anlamlı bir farklılık tespit edilmemiştir. Ancak adli muhasebenin dava desteği kapsamına ilişkin yer alan maddelerden dava desteği muhasebe işlemleri ve kayıtlarıyla ilgili dolandırıcılığı kanıtlamaya yönelik faaliyetleri kapsamaktadır ifadesinde mesleki kıdem, eğitim düzeyi ve bilirkişilik değişkenlerine göre katılımcıların görüşleri arasında anlamlı farklılıklar bulunmaktadır.

Tablo 3.5. Muhasebe Meslek Mensuplarının Adli Muhasebenin Uzman Şahitlik-Bilirkişilik Kapsamına İlişkin Görüşlerine Ait Bağımsız t-Testi ve ANOVA Sonuçları

Alt Ölçütler	Cinsiyet	Medeni Durum	Yaş	Mesleki Kıdem	Eğitim Düzeyi	Defter Sayısı	Aylık Gelir	Bilirkişilik
İdari işlem ve dolandırıcılığı	,64	,47	,71	,737	,04	,86	,26	,05
Mahkemeye veri sunumu	,46	,61	,52	,003	,57	,42	,06	,77
Uzmanlık bilgisinin kullanımı	,15	,82	,39	,008	,15	,03	,18	,32
Uzman tanıklık yapma	,60	,66	,36	,152	,19	,15	,77	,31
Hata oranlarının araştırılması	,60	,18	,39	,246	,82	,74	,63	,77

Ankete katılan muhasebe meslek mensuplarının adli muhasebenin uzman şahitlik-bilirkişilik kapsamına ilişkin görüşleri arasında mahkemeye veri sunumu ve uzmanlık bilgisinin kullanımına ilişkin mesleki kıdemlerine göre anlamlı farklılık bulunmuştur. Ayrıca idari işlem ve dolandırıcılığının bilirkişilik kapsamında değerlendirilmesi ilişkin görüşleri arasında da eğitim düzeyine göre, uzmanlık bilgisinin kullanımına ilişkin de defter sayısı değişkenine göre anlamlı farklılık bulunmuştur.

Tablo 3.6. Muhasebe Meslek Mensuplarının Adli Muhasebenin Gerekliliğine İlişkin Görüşlerine Ait Bağımsız t-Testi ve ANOVA Sonuçları

Alt Ölçütler	Cinsiyet	Medeni Durum	Yaş	Mesleki Kıdem	Eğitim Düzeyi	Defter Sayısı	Aylık Gelir	Bilirkişilik
Adli muhasebecilik önemi	,71	,60	,85	,11	,13	,63	,48	,80
Uyuşmazlık kontrolü ve çatışma tespiti	,26	,23	,85	,11	,41	,24	,48	,74
Öncül araştırmalar yapma	,38	,80	,27	,61	,15	,13	,55	,37
Olaya ilişkin hassas tespitler yapma	,30	,25	,50	,77	,19	,09	,89	,23
Analizlerin açıklanması	,59	,24	,13	,52	,82	,08	,87	,42

Adli muhasebenin gerekliliğine ilişkin ankete katılan meslek mensuplarının, uyuşmazlık kontrolü ve çatışma tespitine ilişkin görüşlerinin defter sayısı değişkenine göre görüşleri arasında anlamlı farklılık tespit edilmiş olup diğer bütün ifadelerde anlamlı farklılık bulunmamıştır.

Tablo 3.7. Muhasebe Meslek Mensuplarının Adli Muhasebenin Gelişim Sürecine İlişkin Görüşlerine Ait Bağımsız t-Testi ve ANOVA Sonuçları

Alt Ölçütler	Cinsiyet	Medeni Durum	Yaş	Mesleki Kıdem	Eğitim Düzeyi	Defter Sayısı	Aylık Gelir	Bilirkişilik
Sorgulama ve görüşme teknikleri	,39	,68	,79	,46	,93	,16	,13	,96
Analiz etme yeteneği	,52	,37	,15	,22	,66	,15	,45	,99
Bilişim teknolojilerinin kullanılabilme	,43	,21	,78	,50	,84	,14	,55	,89
İlgili yasal mevzuatın bilinmesi	,86	,63	,56	,45	,001	,003	,29	,84
Belgelerin özgünlüğünü tespit edebilme	,29	,81	,40	,86	,83	,67	,83	,62

Adli muhasebenin gelişim sürecine ilişkin adli muhasebecilerin sorgulama ve görüşme tekniklerini, ilgili yasal mevzuat ve bilişim teknolojileri hakkında bilgi sahibi olmaları aynı zamanda bu alanlarda eksiklerini tamamlayarak kendilerini geliştirmeleri ayrıca adli dosyaları inceleyebilecek analiz yeteneğine ve belgelerin orijinalini tespit edebilme becerisine sahip olması adli muhasebe mesleğinin profesyonelleşmelerine ve arzu edilen noktaya ulaşması açısından önem taşımaktadır ifadelerinde muhasebe meslek mensuplarının cinsiyet, medeni durumları, yaş, mesleki kıdem, aylık gelir ve bilirkişilik yapmalarına göre görüşleri arasında $p < 0,05$ anlamlılık düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık olmadığı görülmüştür. Ancak “İlgili yasal mevzuatın bilinmesi ve buna göre uygulamaların yapılması mesleği geliştirecek ve eksikliklerini giderecektir” maddesinde muhasebe meslek mensuplarının eğitim düzeyleri ve defter sayısına göre görüşleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık olduğu gözlenmektedir.

Tablo 3.8. Muhasebe Meslek Mensuplarının Türkiye’de Adli Muhasebecilik Uygulamalarına İlişkin Görüşlerine Ait Bağımsız t-Testi ve ANOVA Sonuçları

Alt Ölçütler	Cinsiyet	Medeni Durum	Yaş	Mesleki Kıdem	Eğitim Düzeyi	Defter Sayısı	Aylık Gelir	Bilirkişilik
Ekonomik suçlardaki artış	,87	,75	,14	,08	,19	,11	,17	,96
Mali suçlarla mücadele	,84	,89	,39	,26	,91	,10	,31	,01
Finansal terörizme mücadele	,12	,30	,54	,49	,53	,70	,33	,84
Şüpheli işlem bildirimlerini alma gereği	,37	,26	,06	,88	,89	,44	,94	,08
Kayıt dışı ekonominin azaltılmasına katkı	,72	,13	,46	,04	,89	,14	,77	,31

Adli muhasebenin Türkiye’de uygulamalarına ilişkin küreselleşmeyle birlikte ekonomik suçların artması, bu suçlarla mücadele etmek ve ekonomik suçların önlenmesi amacıyla finansal kuruluşların aklama ve finansal terörizmde araç olarak kullanılması, adli olaylarla ilgili bilgi toplama, şüpheli işlem bildirimlerini alma, analiz ve değerlendirme yapmanın ülkemizde zorunlu hale gelmesiyle risk odaklı çağdaş denetim tekniklerini kullanarak kayıt dışı ekonominin en aza indirilmesinde adli muhasebecilik mesleğine ülkemizde ihtiyaç duyulması görüşleri arasında muhasebe meslek mensuplarının cinsiyet, medeni durum, yaş, eğitim düzeyi, defter sayısı ve aylık gelirlerine göre $p<0,05$ anlamlılık düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık olmadığı görülmüştür. Ancak “Risk odaklı ve çağdaş denetim tekniklerini kullanarak kayıt dışı ekonominin en aza indirilmesinde adli muhasebeciliğe önemli görevler düşmektedir” maddesine ilişkin görüşleri arasında muhasebe meslek mensuplarının mesleki kıdemlerine göre $p<0,05$ anlamlılık düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık olduğu görülmüştür ($p=0,04$). Ayrıca Türkiye’de adli muhasebecilik uygulamalarına ilişkin algıyı ölçmek amacıyla sorulan maddelerden Türkiye’de “Mali suçlarla mücadele etmek, bir güvenlik sorunu haline gelmiştir” maddesinde muhasebe meslek mensuplarının birliktirlik yapıp yapmadıklarına göre algıları arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık gözlenmektedir.

4. SONUÇ

Günümüzde Amerika ve “Avro Bölgesi” olarak tanımlanan Avrupa Birliği ülkelerinde yaşanan küreselleşmeyle birlikte dünya ekonomisini alt üst eden Worldcom, Enron, Adelphia ve Parmalat gibi muhasebe ve denetim skandalları, işletmelerde sayısı gün geçtikçe artan hileli işlemler, işletme yöneticileri ve diğer ilgilerin mali tablolara ve mali tabloların güvenilirliği konusunda olumsuz etkilenmelerine neden olmuştur. Yaşanan bu gelişmeler özellikle küresel ölçekli mali skandallar denetim mesleğinin yetersizliğini ortaya çıkarmış ayrıca günümüzde teknolojik alanlardaki hızlı değişim yeni yöntemlerle işlenen suçların, yapılan hilelerin tespit edilmesi, önlenmesi ve caydırılmasında eskiye göre daha fazla uzman desteği alınması ihtiyacını ortaya çıkarmıştır. Bu uzman desteği son zamanlarda en dikkat çeken, muhasebe denetimine yakın fakat kapsam olarak muhasebe denetiminden farklı olan adli muhasebe mesleğidir. Adli muhasebenin önemini fark eden ticari hayatın güçlü aktörlerinden olan başta ABD olmak üzere birçok Avrupa ülkesinde adli muhasebe eğitimi için gerekli olan altyapı çalışmalarını tamamlayarak bu alanda uzman kişiler yetişmeye başlamıştır. Ülkemizde ise son yıllarda gelişmeye başlayan bu uzmanlık alanıyla ilgili herhangi bir kurumsal altyapı ve kanuni düzenleme olmamakla birlikte bunun uygulanması açısından ciddi bir engel bulunmamaktadır.

Özellikle günümüzde işletmelerin karşılaştıkları yeni ve karmaşık sorunlar adli muhasebeyi daha da önemli kılmaktadır. Söz konusu bu sorunlar işletmede hile ve yolsuzluk riskini ortaya çıkarmaktadır ifadesine araştırmaya katılanların önemli bir bölümü (%73,2) katıldıklarını ifade etmişlerdir. Ayrıca denetim mesleğinin adli süreçlerde yetersizliğinin adli muhasebeciliği bir ölçüde zorunlu kılmaktadır ifadesine de katılımcıların % 82,2’si katıldıklarını ifade etmişlerdir. Bu durum açıkça ortaya koymaktadır ki artık adli muhasebecilik mesleği ister bağımsız bir alan/meslek olarak ister günümüzde uygulanan muhasebe mesleğinin bir parçası olarak mutlaka muhasebe alanında yerini almalıdır.

Adli muhasebe “Hile Denetimi veya Araştırmacı Muhasebecilik (İdari Destek)”, “Dava Desteği (Hukuki Destek)” ve “Uzman Şahitlik (Bilirkişi Tanıklığı)” olmak üzere üç ana uygulama alanını kapsamaktadır.

Adli muhasebe mesleğinin en fazla araştırma ve inceleme yapıldığı alan olarak kabul edilen “Hile Denetçiliği veya Araştırmacı Muhasebecilik (İdari Destek)” işletmenin sahip ve ortaklarının, yöneticilerinin, işletmeyle ilgili kişi ve kuruluşların ulusal-uluslararası mevzuata aykırı davranışlarla hileli işlemlere maruz kalması ya da hileli işlemlerin oluşabileceğine ilişkin şüphe duyulması ve işletmeye ait varlık-kaynakların kasıtlı olarak yanlış kullanılması durumlarında problemin en başından oluşmasını engellemek veya oluşabilecek zararları büyümeden önlemek için faaliyette bulunan adli muhasebe uygulama alanıdır. Araştırma sonuçları da bu görüşleri desteklemektedir. Özellikle hileli işlemlerin ortaya çıkartılmasının adli muhasebenin çalışma alanına girmesi (%76,8), hileli işlemlerin tespitinde adli muhasebeden yararlanılması (% 89,3) ve kayıt ve belgelerin tahrip edilerek kişisel yarar sağlanması hile denetçiliği ile ortaya çıkarılabilir (% 76,8) ifadelerine araştırmaya katılanların önemli bir bölümünün olumlu görüş bildirmesi konunun önemini ortaya koymaktadır.

“Dava Desteği (Hukuk Destek)” bir davaya ilişkin gerek dava öncesinde gerekse dava süresince muhasebe işlemlerine ilişkin dolandırıcılığı kanıtlamak isteyen avukatlara profesyonel destek sağlamak amacıyla ilgili bilgilerin toplanması ve toplanan bu bilgilerin analiz edilmesine yardımcı olan adli muhasebe uygulama alanıdır. Mahkemede savunması istenilen muhasebe ve finansman konuların içeriğinin ve etkilediği alanın anlaşılmasını sağlayarak bu konuda mahkemede sorulabilecek ek sorulara ilişkin yapacağı çalışma davanın aydınlatılmasında önemli katkı sağlayacaktır. Araştırma sonuçları da dava desteğinin kapsamının muhasebe işlemleri ve kayıtlarıyla ilgili dolandırıcılığı kanıtlamak (%72,9), bir iddianın reddedilmesi veya desteklenmesi için gerekli dokümanların temin edilmesi ve dokümanların güvenliğinin sağlanması (%91) gibi hususları içerdiğini desteklemektedir.

“Uzman Şahitlik (Bilirkişi Tanıklığı)” ise dava sürecinde avukatların, hâkimlerin ve jüri üyelerinin çözemeyecekleri dava konusu olaya ilişkin teknik bilgi gerektiren davayla ilgili iddiaları ve verileri açık ve anlaşılır bir şekilde sunarak davanın açıklığa kavuşmasını sağlayan adli muhasebe uygulama alanıdır. Adli muhasebe bu fonksiyonuyla idari işlem dolandırıcılığı, mülk hırsızlığı vb. davaların takibine yönelik teknik araştırmalar yapabilmekte böylece mahkemede kullanılmak üzere kullanışlı muhasebe analizleri sağlayabilmektedir. Bu fonksiyonuyla dava aşamasındaki suçları ortaya çıkararak hukuka yardımcı olmakta ve olası mağduriyetleri de engellemektedir. Bu kapsamda araştırmada bu alana ilişkin yer alan beş ayrı ifadenin tamamına katılımcılar büyük oranda (İdari işlem ve dolandırıcılığı, mülk hırsızlığı vb. davaların takibine yönelik olarak danışmanlığı etkili şekilde yapmak bilirkişilik kapsamında değerlendirilmelidir (%78,6), dava ile ilgili elde edilen verileri mahkemeye sunmak adli muhasebeciliğin uzman tanıklık faaliyetlerindendir (%94,7), adli muhasebeciler avukatların, hâkimlerin ve jüri üyelerinin çözemeyecekleri uzmanlık bilgisi gerektiren sorunları açık ve anlaşılır bir dille sunmalıdır (%96,5), teori ve tekniklerin ilgili kurum veya meslek birliği tarafından benimsenip benimsenmediğinin ortaya çıkarılması uzman tanıklıkla açıklanabilir (%96,5), kullanılan tekniklerin ilgili kuruluşlarca kabul edilebilir olduğuna dair hata oranlarının varlığının araştırılması ve açıklanması adli muhasebeciliğin işlemlerinden birisidir (% 94,7)) katıldıklarını ifade etmişlerdir.

Ülkemizde adli muhasebe mesleğinin uygulanabilirliği açısından bir engel bulunmaması bu mesleğin ortaya çıkan hile, yolsuzluk, dolandırıcılık vb. pek çok sorunun çözülmesinde yardımcı olacağı gibi bu tür sorunların alınacak tedbirlerle ortaya çıkma olasılığına da azaltacaktır. Ayrıca bu meslekle birlikte uyumsuzluğa düşen taraflar, uyumsuzluk konusunu mahkemeye ulaştırmadan adli muhasebecilerin görüşünü alması ve böylelikle uyumsuzlukların daha erken bir sürede çözüme ulaşmasına katkı sağlamaktadır. Yani adli muhasebeciler taraflar ortaya çıkar çıkmaz uyumsuzluk kontrollünü ve çatışma tespitini etkili bir şekilde yapabilmektedir. Bu bağlamda araştırma kapsamında yer alan küreselleşme ile birlikte ekonomik suçların artması Türkiye’de adli muhasebecilik mesleğinin önemini artırmıştır, Türkiye’de mali suçlarla mücadele etmek bir güvenlik sorunu haline gelmiştir, mali suçların önlenmesi amacıyla finansal kuruluşların aklama ve finansal terörizmde araç olarak kullanılması ülkemizde adli muhasebecilik mesleğinin gerekliliğini ortaya koymuştur, bilgi toplama, şüpheli işlem bildirimlerini alma, analiz ve değerlendirme yapma Türkiye için zorunluluk haline gelmiştir ve risk odaklı çağdaş denetim tekniklerini kullanarak kayıt dışı ekonominin en aza indirilmesinde adli muhasebeciliğe önemli görevler düşmektedir ifadelerle araştırmaya katılanların önemli bir bölümünün katıldığı tespit edilmiştir.

Ülkemizde mali suçlarla mücadele etmek önemli bir güvenlik sorunu haline gelmiştir. Bu açıdan adli muhasebeyle ilgili yasal mevzuat hazırlanarak mesleğe kurumsal bir kimlik kazandırılmasıyla ülkemizde risk odaklı ve çağdaş denetim teknikleri kullanılarak hile ve yolsuzluklarının önüne geçen ve kayıt dışı ekonomiyi en minimum seviyeye indirecek bir meslek ortaya çıkacaktır.

KAYNAKÇA

- Akın, O. ve Onat, O. K. (2015). “Muhasebe Meslek Mensuplarının Adli Muhasebecilik Kavramına Bakış Açılarının Değerlendirilmesi”, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, 8 (1):33-51.
- Aktaş, H. Ve Kuloğlu, G. (2008). “Adli Muhasebe Ve Adli Muhasebecilik Mesleği ”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, 25: 101-120.
- Akyel, N. (2009). “Adli Muhasebecilik ve Türkiye’de Uygulanabilmesi İçin Altyapı Bileşenlerinin Mevcut Durumu, Değerlendirilmesi ve Öneriler”, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Sakarya

- Atmaca, M. Ve Terzi, S. (2012). Adli Muhasebe, Adli Muhasebe Uygulamalarının Muhasebe Meslek Mensupları Açısından Değerlendirilmesine Yönelik Bir Araştırma, Yayılım Yayıncılık, İstanbul
- Balcı, M. (2014). “Adli Muhasebe, Uygulamaları ve Günümüzdeki Durumu”, İstanbul Kültür Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul
- Bozkurt, N. (2000). “Muhasebe ve Denetim Mesleğinde Yeni Bir Alan: Adli Muhasebecilik”, Yaklaşım Dergisi, 94: 56-62.
- Çabuk, A. ve Yücel, E. (2012a). “Adli Muhasebecilik Mesleği Türkiye’de Uygulanabilirliğine Yönelik Bir Araştırma”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, 54: 27-50.
- Çabuk, A. ve Yücel, E. (2012b). “Adli Muhasebecilik Mesleğinin Türkiye’deki Gelişme Potansiyeline Yönelik Bir Araştırma”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, 56: 67-84.
- Davis, C., Farrell, R. and Ogilby, S. (2009), “Characteristics and Skills of the Forensic Accountant”, AICPA
- Elitaş, B. L. (2012). “Seçilmiş Örneklerle Adli Muhasebe Eğitimi ve Türkiye İçin Bir Değerlendirme”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı:55:153-172.
- Grippio, F. J. And Ibex, J. W. T. (2003). “Introduction the ForensicAccounting”, National Public Accountant, 6, 4-5.
- Gülten, S. (2010). “Adli Muhasebe Kavramı ve Adli Müşavirlik Mesleği”, Ankara Barosu Dergisi, 3: 312-320.
- Gülten, S. ve Kocaer İ. (2010). Adli Muhasebe Uygulamaları, Ankara Ofset, Ankara
- Heitger, L. E. and Heitger, D. L. (2008). “Incorporating Forensic Accounting and Litigation Advisory Services into the Classroom”. Issues in Accounting Education, 23 (4). 561-572.
- İSMMO Akademi, [[http://www.ismmmoakademi.com.tr/docs/brosurler/Ekim2011 / Adli Muhasebe.pdf](http://www.ismmmoakademi.com.tr/docs/brosurler/Ekim2011/AdliMuhasebe.pdf)] 10.11.2015.
- Karacan, S. (2012). “Hukuk İle Muhasebenin Kesişme Noktası: Adli Muhasebe”, Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi, 8:105-128.
- Kaya, U. (2005). “Muhasebe Mesleğinde Adli Muhasebe Uzmanlığı ve Türkiye Açısından Gerekliği”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 7(1):49-64.
- Mevzuat Bilgi Sistemi, e-mevzuat, <http://www.mevzuat.gov.tr/> 01.02.2016.
- Oberholzer, C. (2002). “Quality Management in Forensic Accounting”, Gordon Institute of Business Science.
- Özkul, F. U., ve Pektekin, P. (2009). “Muhasebe Yolsuzlarının Tespitinde Adli Muhasebecinin Rolü ve Veri Madenciliği Tekniklerinin Kullanılması”, MÖDAV Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Sayı 4: 57-88.
- Pazarçeviren, S. (2005). “Adli Muhasebecilik Mesleği”, Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 1(2): 1-19.
- Pearson, T. A., and Singleton, T. W. (2008). “Fraud and Forensic Accounting in the Digital Environment”, Issues In Accounting Education, 23(4):545-549.
- Pehlivan, A. (2010). “Adli Muhasebe Eğitim ve Türkiye’de Adli Muhasebe Eğitiminin Geliştirilmesine Yönelik Bir Araştırma”, Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Erzurum
- Ramaswamy, V. (2007). “New Frontiers: Training Forensic Accountants within the Accounting Program”, Journal of College Teaching & Learning, 4 (9). 31-38.
- Singleton, T. W., and Singleton, A.J. (2010). “Fraud Auditing and Forensic Accounting”, Fourth Edition, 4.ed. John Wiley & Sons, Inc.
- Terzi, S.(2012). “Hile ve Usulsüzlüklerin Tespitinde Veri Madenciliğinin Kullanımı”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, 54:51-63.

U.S Securities And Exchange Commission/SEC. (2003). "Rule and Regulatins, "Strengthening the Commission's Requirements Regarding Auditor Independence, No: 33-8183A, 26.03.2003" and "Improper Influence on Conduct of Audits, No: 34-47890, 27.06. 2003". <http://www.sec.gov/rules.shtml> 15.01.2016

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

Yıldız, E., ve Başkan, D. T. (2014). "Muhasebe Hilelerinin Önlenmesinde Kullanılan Araçlar: BİST Şirketleri Üzerine Bir Araştırma", Muhasebe ve Finansman Dergisi, 62: 1-18.

Zysman, A. (2011). "What Does a Forensic Accountant do?" [<http://www.forensicaccounting.com/three.htm>].

Wolasky, H.W. (2004). "Forensic Accounting to The Forefont". The Practical Accountant, 37 (2): 22-28.