



SIVAS CUMHURİYET ÜNİVERSİTESİ

Sosyal Bilimler Enstitüsü

İşletme Ana Bilim Dalı

**MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ VE AKADEMİSYENLERİN ADLI
MUHASEBE MESLEĞİNE BAKIŞ AÇILARININ DEĞERLENDİRİLMESİNE
İLİŞKİN BİR ARAŞTIRMA: SIVAS ÖRNEĞİ**

Yüksek Lisans Tezi

Sümeyye ÖZDOĞAN

Sivas

Temmuz 2019

SİVAS CUMHURİYET ÜNİVERSİTESİ

Sosyal Bilimler Enstitüsü

İşletme Ana Bilim Dalı

**MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ VE AKADEMİSYENLERİN
ADLI MUHASEBE MESLEĞİNE BAKIŞ AÇILARININ
DEĞERLENDİRİLMESİNE İLİŞKİN BİR ARAŞTIRMA: SİVAS ÖRNEĞİ**

Yüksek Lisans Tezi

Sümeyye ÖZDOĞAN

Tez Danışmanı

Dr. Öğr. Üyesi Said Alpagut ŞENEL

Sivas

Temmuz 2019

KABUL VE ONAY

Üniversite: : Sivas Cumhuriyet Üniversitesi
Enstitü : Sosyal Bilimler Enstitüsü
Ana Bilim Dalı : İşletme
Tezin Başlığı : Muhasebe Meslek Mensuplarının ve Akademisyenlerin Adli Muhasebe Mesleğine Bakış Açılarının Değerlendirilmesine İlişkin Bir Araştırma: Sivas Örneği
Savunma Tarihi : 20/06/2019
Danışmanı : Dr.Öğr.Üyesi Said Alpagut ŞENEL

Unvanı - Adı Soyadı

Jüri Başkanı : Dr.Öğr.Üyesi Said Alpagut ŞENEL

Üye : Dr.Öğr.Üyesi Mustafa GÜL

Üye : Dr.Öğr.Üyesi Yakup ÜLKER

İmza



Oy Birliği

Oy Çokluğu

SÜMEYYE ÖZDOĞAN tarafından hazırlanan Muhasebe Meslek Mensuplarının ve Akademisyenlerin Adli Muhasebe Mesleğine Bakış Açılarının Değerlendirilmesine İlişkin Bir Araştırma: Sivas Örneği başlıklı tez, kabul edilmiştir./..../.....

Prof. Dr. Ahmet ŞENGÖNÜL
Enstitü Müdürü

ETİK İLKELERE UYGUNLUK BEYANI

Sivas Cumhuriyet Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü bünyesinde hazırladığım bu Yüksek Lisans/Doktora/Sanatta Yeterlik tezinin bizzat tarafımdan ve kendi sözcüklerimle yazılmış orijinal bir çalışma olduğunu ve bu tezde;

1- Çeşitli yazarların çalışmalarından faydalandığımda bu çalışmaların ilgili bölümlerini doğru ve net biçimde göstererek yazarlara açık biçimde atıfta bulunduğumu;

2- Yazdığım metinlerin tamamı ya da sadece bir kısmı, daha önce herhangi bir yerde yayımlanmışsa bunu da açıkça ifade ederek gösterdiğimi;

3- Başkalarına ait alıntılanan tüm verileri (tablo, grafik, şekil vb. de dahil olmak üzere) atıflarla belirttiğimi;

4- Başka yazarların kendi kelimeleriyle alıntıladığım metinlerini, tırnak içerisinde veya farklı dizerek verdiğim yine başka yazarlara ait olup fakat kendi sözcüklerimle ifade ettiğim hususları da istisnasız olarak kaynak göstererek belirttiğimi, beyan ve bu etik ilkeleri ihlal etmiş olmam halinde bütün sonuçlarına katlanacağımı kabul ederim.

20.06/2019

Sümeyye ÖZDOĞAN

İÇİNDEKİLER

İÇİNDEKİLER	i
KISALTMALAR	vii
TABLolar DİZİNİ	xi
ŞEKİLLER TABLOSU	xv
ÖZET	xvii
ABSTRACT	xix
GİRİŞ	1
BİRİNCİ BÖLÜM	3
MUHASEBE SİSTEMİ VE MUHASEBE MESLEĞİ	3
1.1. Muhasebenin Tanımı ve Tarihsel Gelişimi	3
1. 2.Muhasebenin Türleri	9
1.2.1.Genel Muhasebe	9
1.2.2. Maliyet Muhasebesi.....	10
1.2.3. Yönetim Muhasebesi	10
1.2.4. İhtisas (Uzmanlık) Muhasebesi	11
1.3.Muhasebe Mesleği.....	12
1.3.1. Mesleki Unvanlar.....	14
1.3.1.1 Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM).....	15
1.3.1.2 Yeminli Mali Müşavir (YMM).....	16
1.3.2 Muhasebe Mesleğinin Konusu	17
1.4. Muhasebe Hataları ve Nedenleri	20
1.4.1. Muhasebe Hatalarının Nedenleri	21
1.4.2. Muhasebe Hata Türleri	21
1.4.2.1. Matematiksel Hatalar	22
1.4.2.2. Kayıt Hataları.....	22
1.4.2.3. Nakil Hataları.....	23
1.4.2.4. Bilanço Hataları	23
1.4.2.5. Unutma ve Tekrarlama Hataları.....	25
1. 5. Muhasebe Hileleri	25
1.5.1. Kişileri Hile Yapmaya İten Nedenler ve Hile Üçgeni	26

1.5.2. Hile Üçgenine Getirilen Eleştiriler ve Hile Karosu	28
1.5.3. Muhasebe Hile Türleri	30
1.5.3.1. Çalışan Hileleri	31
1.5.3.2. Yatırım Hileleri	31
1.5.3.3. Yönetim Hileleri	32
1.5.3.4. Satıcı Hileleri	32
1.5.3.5. Müşteri Hileleri	32
1.5.3.6. Diğer Hileler	32
1.5.4. Muhasebe Hile Yöntemleri	33
1.5.4.1. Kasti Hatalar	34
1.5.4.2. Kayıt Dışı İşlemler	34
1.5.4.3. Zamanından Önce veya Sonra Kayıt	35
1.5.4.4. Uydurma veya Paravan Hesapların Açılması	35
1.5.4.5. Belge Sahtekârlığı	36
1.5.4.6. Bilançonun Maskelenmesi veya Peçeleme	36
1.6. Mesleki Hile ve Mesleki Hile Türleri (Hile Ağacı).....	37
1.6.1. Yolsuzluk (Ahlaki Olmayan Davranışlar)	39
1.6.2. Varlıkların Kötüye Kullanılması	40
1.6.3. Hileli Finansal Tablolar	40
1.7. Mesleki Hileler ve Muhasebe Skandalları.....	41
1.7.1. Meslekî Hilelerin Görülme Sıklığı ve Ortalama Maliyetleri	42
1.7.2. Muhasebe Skandalları.....	45
1.8. Mesleki Hilelerin Önlenmesi Amacına Yönelik Olarak Yapılan Düzenlemeler	47
1.8.1. Uluslararası Düzeyde Yapılan Düzenlemeler.....	47
1.8.1.1. Sarbaney- Oxley Yasası	48
1.8.1.2 Alman 10 Adım Programı.....	49
1.8.1.3. Avrupa Parlamentosu.....	51
1.8.2. Türkiye’de Yapılan Düzenlemeler.....	52
1.8.2.1. Sermaye Piyasası Mevzuatında Yapılan Düzenlemeler.....	52
1.8.2.2. Bankacılık Mevzuatında Yapılan Düzenlemeler	53
1.8.2.3. Türkiye Denetim Standartları.....	54

1.8.3. Mesleki Hilelerin Önlenmesi İle İlgili Diğer Gelişmeler	55
1.8.3.1. Uluslararası Yüksek Denetim Organları Örgütü (INTOSAI).....	55
1.8.3.2. Benford Yasası.....	56
1.8.3.3. Adli Muhasebe	56
İKİNCİ BÖLÜM	59
ADLİ BİLİMLER VE ADLİ MUHASEBE.....	59
2.1. Adli Bilimlerin Tarihsel Gelişimi.....	59
2.2. Adli Bilimlerin Tanımı Ve Dalları	59
2.3. Adli Bilimler İle İlgili Eğitim Veren Kurumlar ve Mesleki Kuruluşlar.....	65
2.4. Adli Muhasebenin Tarihsel Gelişimi ve Tanımı	68
2.5. Adli Muhasebenin Ortaya Çıkış Sebepleri	70
2.5.1. Muhasebe Skandalları.....	70
2.6. Adli Muhasebe İle İlgili Bilimler	71
2.6.1. Muhasebe	72
2.6.2. Denetim.....	72
2.6.3. Hukuk	75
2.6.4. Kriminoloji	76
2.6.5. Psikoloji	77
2.6.6. Grafoloji.....	78
2.6.7. İstatistik.....	78
2.7. Adli Muhasebenin İlkeleri Ve Kavramları	79
2.7.1. Adli Muhasebenin İlkeleri	79
2.7.2. Adli Muhasebenin Kavramları	81
2.8. Türkiye’de Adli Muhasebe Kapsamında Düzenleme Yapan Kuruluşlar ve Mesleki Unvanlar	83
2.8.1. Hazine ve Maliye Bakanlığı	84
2.8.1.1. Mali Suçları Araştırma Kurulu	86
2.8.1.2. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı	88
2.8.1.3. Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB).....	90
2.8.2. Bankacılık Düzenleme Ve Denetleme Kurumu	91
2.8.3. Sermaye Piyasası Kurulu	93

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM	97
ADLİ MUHASEBE EĞİTİMİ VE MESLEĞİ.....	97
3.1. Adli Muhasebe Eğitimi.....	97
3.1.1. Adli Muhasebe Eğitiminin Gerekliliği	97
3.1.2. Adli Muhasebe Eğitiminin Özellikleri.....	98
3.2. Türkiye’de Adli Muhasebe Eğitimi.....	99
3.2.1. Üniversiteler.....	100
3.2.2. Meslek Odaları.....	110
3.3. Diğer Ülkelerde Adli Muhasebe Eğitimi.....	111
3.4. Adli Muhasebe Mesleğinin Kapsamı	112
3.4.1.Dava Destek Danışmanlığı (Dava Danışmanlığı).....	112
3.4.2. Hile Denetçiliği (Araştırmacı Muhasebe).....	114
3.4.3. Bilirkişilik (Uzman Şahitlik)	115
3.5. Adli Muhasebeci Ve Mesleğin İşleyiş Süreci	116
3.5.1. Adli Muhasebeci	116
3.5.1.1. Adli Muhasebecilerin Taşınması Gereken Özellikler	117
3.5.1.2. Adli Muhasebeciye İhtiyaç Duyulabilecek Taraflar	119
3.5.2. Adli Muhasebe Ve Mesleğin İşleyiş Süreci.....	120
3.6. Adli Muhasebe Mesleğinin Etik Kuralları	121
3.7. Adli Muhasebe Mesleğinin Kapsamına Giren Suçlar	122
3.7.1. Bankacılık Suçları.....	122
3.7.2. İcra İflas Kanunundaki Suçlar	123
3.7.3. İhale Kanunu İle İlgili Suçlar.....	124
3.7.4. Kara Paranın Aklanması Suçu	125
3.7.5. Sermaye Piyasası Kanununun Kapsamına Giren Suçlar	125
3.7.6. Vergi İle İlgili Suçlar	126
DÖRDÜNCÜ BÖLÜM	127
MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ VE AKADEMİSYENLERİN	
ADLİ MUHASEBE MESLEĞİNE BAKIŞ AÇILARININ	
DEĞERLENDİRİLMESİNE İLİŞKİN BİR ARAŞTIRMA.....	127
4.1. Araştırmaya Yönelik Literatür İncelemesi	127
4.2. Araştırmanın Amacı	131

4.3. Araştırmanın Yöntemi.....	131
4.3.1. Veri Toplama Aracı ve Verilerin Toplanması	132
4.3.2. Araştırmanın Evreni Ve Örneklemi.....	132
4.3.3. Araştırmada Elde Edilen Bulgular Ve Yorumlar.....	133
4.3.3.1. Araştırma Verilerinin Güvenirliği.....	133
4.3.3.2. Araştırmaya Katılanların Demografik Bilgileri	134
4.3.3.4. t Testi Analizi ve Değerlendirmesi	136
4.3.3.5. Tek Yönlü ANOVA Testi ve Değerlendirmesi	137
SONUÇ VE ÖNERİLER.....	153
KAYNAKÇA	157
EKLER.....	167
ÖZGEÇMİŞ.....	169

KISALTMALAR

AAFS	: American Academy of Forensic Sciences - Amerikan Adli Bilimler Akademisi
ACFE	: Association of Certified Fraud Examiners – Sertifikalı Hile Denetçileri Kurulu
ACFEI	: American College of Forensic Examiners International – Uluslararası Adli Denetçiler Amerikan Koleji
ACFS	: Association of Certified Fraud Specialists – Sertifikalı Hile Uzmanları Birliği
AFSN	: Asian Forensic Sciences Network- Asya Adli Bilimler Ağı
AICEF	: Academia Iberoamericana de Criminalística y Estudios Forenses Ibero-Amerikan Kriminalistik ve Adli Araştırmalar Akademisi
AICPA	: American Institute of Certified Public Accountants – Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü
ANZFSS	: Australian and New Zealand Forensic Science Society - Avustralya ve Yeni Zelanda Adli Bilim Topluluğu
BFDE	: Board of Forensic Document Examiners - Adli Sicil Uzmanları Kurulu
CFE	: Certified Fraud Examiner – Sertifikalı Hile Denetçisi
CIRA	: Certified Insolvency and Reorganization Accountant – Sertifikalı Tasfiye ve Reorganizasyon Muhasebecisi
DNA	: Deoksiribo Nükleik Asit
EAFS	: European Association of Forensic Sciences -Avrupa Adli Bilimler Birliği
ENFSI	: European Network of Forensic Science Institutes - Avrupa Adli Bilim Enstitüleri Ağı
FBI	: Federal Bureau of Investigation – Federal Araştırma Bürosu
GİB	: Gelir İdaresi Başkanlığı
IAASB	: The International Auditing and Assurance Standards Board - Uluslararası Bağımsız Denetim ve Güvence Denetimi Standartları Kurulu
IBFES	: International Board of Forensic Engineering Sciences- Adli Mühendislik Bilimleri Uluslararası Kurulu

IFAC	: The International Federation of Automatic Control - Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
IFSA	: International Forensic Strategic Alliance - Uluslararası Adli Stratejik İttifak
IICFIP	: International Institute of Certified Forensic Investigation Professionals - Uluslararası Sertifikalı Adli İnceleme Uzmanları Enstitüsü
INTOSAI	: Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı
ISA	: Uluslararası Denetim Standartları
ISO 14000	: Çevre Yönetim Sistemi
ISO 9000	: Kalite Güvence Sistemi Standardı
ISRE	: Uluslararası İnceleme Standartları
İSMMMO	: İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Odası
JAFAS	: Japanese Association Of Forensic Science And Technology – Japonya Adli Bilim ve Teknolojisi Kuruluşu
KHK	: Kanun Hükmünde Kararname
MASAK	: Mali Suçları Araştırma Kurulu
NACVA	: National Association of Certified Valuation Analysts – Ulusal Sertifikalı Değerleme Analistleri Birliği
NAFE	: American National Academy of Forensic Engineer Amerikan Ulusal Adli Mühendisler Akademisi
NIFS ANZ	: National Institute of Forensic Science Australia New Zealand Ulusal Adli Bilimler Enstitüsü Avustralya Yeni Zelanda
OSAC	: Organization for Scientific Area Committees for Forensic Science Adli Bilimler İçin Bilimsel Alan Komiteleri Organizasyonu
SAS 99	: Denetim Standartları Tablosu
SARFS	: Southern Africa Regional Forensic Science Network Güney Afrika Bölgesel Adli Bilim Ağı
SMANZFL	: Senior Managers of Australian and New Zealand Forensic Laboratories Avustralya ve Yeni Zelanda Adli Laboratuvarlarının Kıdemli Yöneticileri
SMMM	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

SOX	: Sarbaney Oxley Yasası
SPK	: Sermaye Piyasası Kurumu
TDS	: Türkiye Denetim Standartlar
TFRS	: Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TMS 8	: Türkiye Muhasebe Standartları
YMM	: Yeminli Mali Müşavir

TABLolar DİZİNİ

Tablo 1: Hile Grupları	30
Tablo 2: Mesleki Hile Türlerinin Görülme Sıklığı ve Ortalama Maliyetler Açısından Karşılaştırılması.....	44
Tablo 3: Lisans Düzeyinde Muhasebe Eğitimi Verilen Fakülte ve Yüksekokullar	101
Tablo 4: Lisans Düzeyinde Adli Muhasebe Eğitimi Veren Üniversiteler	102
Tablo 5: Lisansüstü Düzeyinde Muhasebe Eğitimi Verilen Enstitüler	103
Tablo 6: Yüksek Lisans Düzeyinde Adli Muhasebe Eğitimi Veren Üniversiteler .	104
Tablo 7: Doktora Düzeyinde Adli Muhasebe Eğitimi Veren Üniversiteler.....	106
Tablo 8: Adli Muhasebe Alanında Yapılan Lisansüstü Tezlerin Devlet ve Vakıf Üniversitelerine Göre Dağılımı	107
Tablo 9: Adli Muhasebe Alanındaki Lisansüstü Tezlerin Üniversitelerine Göre Dağılımı	108
Tablo 10: Adli Muhasebe Alanında Yapılan Lisansüstü Tezlerin Devlet ve Vakıf Üniversitelerine Göre Dağılımı	109
Tablo 11: Adli Muhasebe Alanında Yazılan Tezlerin Yıllara Göre Dağılımı	109
Tablo 12: Katılımcıların Cinsiyete İlişkin Dağılımı	134
Tablo 13: Katılımcıların Yaşa Göre Dağılımı.....	134
Tablo 14: Katılımcıların Mesleki Kıdemi Dağılımı.....	134
Tablo 15 : Katılımcıların Mesleki Dağılımı.....	135
Tablo 16 : Katılımcıların Eğitim Düzeyine Göre Dağılımı.....	135
Tablo 17: Katılımcıların Akademik Unvana Göre Dağılımı.....	136
Tablo 18: Araştırmaya Katılan Muhasebe Meslek Mensupları Ve Akademisyenlerin Adli Muhasebeye Bakış Açılarının Cinsiyetlere Göre İstatiksel Dağılımı	136
Tablo 19: Araştırmaya Katılan Muhasebe Meslek Mensupları Ve Akademisyenlerin Adli Muhasebeye Bakış Açılarının Mesleklere Göre İstatiksel Dağılımı	137
Tablo 20: Adli muhasebenin, denetim alanında önemli bir role sahiptir sorusunun yaş değişkenine göre istatiksel dağılımı	138
Tablo 21: Adli muhasebenin, denetim alanında önemli bir role sahiptir sorusunun mesleki kıdem değişkenine göre istatiksel dağılımı	138

Tablo 22: Games-Howel Testi	139
Tablo 23: Adli muhasebenin, denetim alanında önemli bir role sahiptir sorusunun eğitim durumu değişkenine göre istatistiksel dağılımı.....	140
Tablo 24: Yaş değişkenine göre adli muhasebe mesleğine kanunlar ve eğitimlerle destek verilmelidir sorusunun istatistiksel dağılımı	141
Tablo 25: Adli muhasebe mesleğine kanunlar ve eğitimlerle destek verilmelidir sorusunun mesleki kıdem değişkenine göre istatistiksel dağılımı.....	141
Tablo 26: Adli muhasebe mesleğine kanunlar ve eğitimlerle destek verilmelidir sorusunun eğitim durumuna göre istatistiksel dağılımı.....	142
Tablo 27: Adli muhasebe mesleğine Türkiye'nin önemli düzeyde ihtiyacı vardır sorusunun istatistiksel analizi	143
Tablo 28: Mesleki kıdem değişkeni açısından adli muhasebe mesleğine Türkiye'nin önemli düzeyde ihtiyacı vardır sorusunun istatistiksel analizi	143
Tablo 29: TUKEY Testi	144
Tablo 31: Eğitim değişkeni açısından adli muhasebe mesleğine Türkiye'nin önemli gereksinimi vardır sorusunun istatistiksel analizi	145
Tablo 32: ANOVA Testi Yaş değişkenine göre hile ve yolsuzlukların önüne geçilmesi için adli muhasebe mesleği zaruri bir gereksinim sorusunun istatistiksel analizi	145
Tablo 33: TUKEY Testi	146
Tablo 35: ANOVA Testi Mesleki kıdem değişkenine göre hile ve yolsuzlukların önüne geçilmesi için adli muhasebe mesleği zaruri bir gereksinimdir istatistiksel analizi	147
Tablo 36: ANOVA Testi Eğitim düzeyine göre, hile ve yolsuzlukların önüne geçilmesi için adli muhasebe mesleği zaruri bir gereksinimdir sorusunun istatistiksel analizi	148
Tablo 37: ANOVA Testi Adli muhasebenin üniversitelerde lisans düzeyinde ders yer alması konusunda yaş değişkenine göre istatistiksel analizi	148
Tablo 38: ANOVA Testi Adli muhasebenin üniversitelerde lisans düzeyinde ders yer alması konusunda mesleki kıdem değişkenine göre istatistiksel analizi	149
Tablo 39: ANOVA Testi Adli muhasebenin üniversitelerde lisans düzeyinde ders yer alması konusunda eğitim düzeyine göre istatistiksel analizi.....	150

Tablo 40: ANOVA Testi Üniversitelerde adli muhasebe mesleğine yönelik lisansüstü programlar oluşturması açısından yaş değişkenine istatistiksel analizi	150
Tablo 41: ANOVA Testi Üniversitelerde adli muhasebe mesleğine yönelik lisansüstü programlar oluşturması açısından mesleki kıdem değişkenine göre istatistiksel analizi	151
Tablo 42: ANOVA Testi Eğitim değişkenine göre üniversitelerde adli muhasebe mesleğine yönelik lisansüstü programlar oluşturulması açısından istatistiksel analizi	152

ŞEKİLLER TABLOSU

Şekil 1: Hile Üçgeni.....	27
Şekil 2: Hile Karosu	29
Şekil 3: Hile Ağacı.....	39

ÖZET

Geçmiş eski ve orta çağa kadar uzanan muhasebe skandalları, sadece işletme ile ilişkili kişi ve kuruluşları değil, yaşandığı ülkelerin ekonomilerini ve finansal piyasalarını da olumsuz yönde etkilemektedir. Özellikle 20. ve 21. yüzyıllarda yaşanan ve dünya çapında geniş yankılar uyandıran muhasebe skandalları, küreselleşmenin de etkisiyle, farklı ülkelerdeki birçok şirketi az ya da çok etkisi altına almakta, tüm dünyada küresel çapta kalıcı izler bırakmakta, önemli finansal kayıplara neden olmaktadır.

Muhasebe skandallarının temelinde muhasebe hileleri özellikle finansal raporlama hileleri yatmaktadır. Hukuki düzenlemeler ile yakından ilgili olan finansal raporlama hilelerinin niteliği, içinde bulunduğumuz yüzyılda gelişen teknolojiye bağlı olarak finansal sistemlerde yaşanan gelişmeler paralelinde ve küreselleşmenin de etkisiyle daha karmaşık bir hale gelmiştir.

Bu durum, klasik muhasebe ve denetim mekanizmalarının ve mahkemelere intikal eden olaylarda hukukçuların başta finansal raporlama hileleri olmak üzere muhasebe hilelerinin tespit edilmesinde, önlenmesi ve caydırılmasında yetersiz kalmasına yol açmıştır. Dolayısı ile günümüzde, teknolojik gelişmeler paralelinde yeni bir boyut kazanan muhasebe hilelerinin ortaya çıkarabilmesi için, konuyu gerek muhasebe ve denetim gerekse hukuk açısından değerlendirebilecek uzman kişilere ihtiyaç duyulmaktadır. Bu ihtiyaç, temel amacı adalet sistemine hizmet etmek olan adli bilimlerin bir alt disiplini olarak “Adli Muhasebe” kavramının ve adli muhasebe mesleğinin doğmasına neden olmuştur. Sadece rakamları değil, rakamların ötesini de irdeleyerek muhasebe hilelerini öngörmek temeline dayanan adli muhasebe mesleği, muhasebe teori ve uygulamaları yanı sıra denetim, hukuk, kriminoloji, psikoloji, grafoloji gibi daha birçok uzmanlık alanını bünyesinde bulunduran geniş kapsamlı bir meslektir.

Hukuk ve muhasebe bilimleri arasında köprü görevi yaparak muhasebe hilelerinin tespit edilmesi ve önlenmesi açısından önemli bir araç olarak, gelişmiş ülkelerde yaygın uygulama alanı bulan adli muhasebe mesleği Türkiye’de yasal bir yapıya sahip olmadığı için duyulan ihtiyaca rağmen maalesef henüz tam anlamıyla uygulama alanı bulamamıştır.

Bu çalışma ile Amerika Birleşik Devletleri'nde, Kanada'da ve bazı Avrupa Birliği ülkelerinde muhasebe hilelerini ve dolayısı ile muhasebe skandallarını önlemede etkin bir araç olarak kullanılan adli muhasebe mesleğine muhasebe meslek mensuplarının ve akademisyenlerin bakış açılarının Sivas ili özelinde ortaya konması amaçlanmıştır.

Çalışmada Sivas ilinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensupları ve Sivas Cumhuriyet Üniversitesi'nde muhasebe ve muhasebe denetimi dersleri veren akademisyenler ile yüz yüze görüşme yoluyla anket yapılmıştır. Anket verileri SPSS 23 paket programları ile analiz edilmiş olup, t Testi ve Tek Yönlü ANOVA, Games Howel ve TUKEY testleri kullanılmıştır.

Araştırma sonucunda elde edilen bulgular, muhasebe ve denetim açısından adli muhasebe mesleğinin önemli bir yere sahip olduğu, muhasebe hilelerinin ve dolayısı ile muhasebe skandallarının önlemede adli muhasebe mesleğinin önemli bir rol üstlendiği ve Türkiye'de adli muhasebe mesleğine önemli düzeyde ihtiyaç olduğu şeklinde özetlenebilir. Bu çerçevede, hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe ile bankacılık ve finans dallarında eğitim veren fakültelerde gerek lisans gerekse lisansüstü (yüksek lisans ve doktora) düzeyinde adli muhasebe eğitimi verilmesi gerektiği sonucuna varılmıştır. Öte yandan lisans mezunu olan muhasebe meslek mensuplarının yüksek lisans düzeyinde adli muhasebe eğitimlerini tamamladıktan sonra muhasebe meslek mensuplarının şu anda kullandıkları mevcut unvanlar dışında örneğin "adli muhasebeci" unvanı ile adli muhasebe mesleğini icra etmelerinin sağlanması muhasebe hilelerinin ve dolayısı ile muhasebe skandallarının önlemede önemli bir rol üstlenecektir. Bu çerçevede, adli muhasebe mesleğinin yasal bir yapıya kavuşturulması Türkiye açısından bir zorunluluk olarak ortaya çıkmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Adli Muhasebe, Adli Muhasebe Eğitimi, Denetim, Muhasebe Skandalları, Muhasebe Hileleri

ABSTRACT

Accounting scandals dating back to the old and middle ages have a negative impact not only on the individuals and organizations associated with the business but also on the economies and financial markets of the countries in which they are experienced. Accounting scandals, especially in the 20th and 21st centuries, which have a wide worldwide resonance effect, have affected many companies in different countries more or less with the effect of globalization, left permanent marks all over the world and caused significant financial losses.

Accounting scandals are mainly based on financial frauds especially financial reporting tricks. The nature of the financial reporting tricks, which are closely related to the legal regulations, has become more complex due to the developments in the financial systems and the impact of globalization in the current century.

This has led to classical accounting and auditing mechanisms and the inadequacy in the identification, prevention and deterrence of legal frauds, particularly in financial reporting frauds, in cases referred to the courts. Therefore, in order to reveal the accounting tricks that have gained a new dimension in parallel with technological developments, there is a need for experts who can evaluate the issue both in terms of accounting and auditing and in terms of law. This need led to the emergence of the concept of “Forensic Accounting” and forensic accounting profession as a sub-discipline of the forensic sciences whose main purpose was to serve the justice system. It is a comprehensive profession that incorporates many other fields of expertise such as auditing, law, criminology, psychology, and graphology, as well as forensic accounting profession based on predicting accounting tricks by examining not only figures but also beyond the numbers.

As an important tool for the identification and prevention of accounting frauds as a bridge between law and accounting sciences, forensic accounting profession, which is widely used in developed countries, for lack of a legal structure in Turkey despite the need, unfortunately, have not yet found the exact meaning of the application.

With this study, it is aimed to reveal the point of view of professional accountants and academicians in the province of Sivas, which is used as an effective tool in preventing accounting frauds and accounting scandals in the USA, Canada and some European Union countries.

In this study, a survey was conducted by face-to-face interviews with academicians working in the province of Sivas and accounting and accounting auditing courses at Sivas Cumhuriyet University. The survey data were analyzed with SPSS 23 package programs and t Test and One Way ANOVA, Games Howel and TUKEY tests were used.

The findings of the study can be summarized as in terms of accounting and auditing has an important place in the forensic accounting profession, the prevention of accounting fraud and thus the accounting scandals assumed an important role in the forensic accounting profession and there is need significantly to the forensic accounting profession in Turkey. In this context, it is concluded that for the faculties that provide education in law, economics, finance, business administration, accounting and banking and finance branches, it is necessary to provide forensic accounting education at both undergraduate and graduate level (master and doctorate). On the other hand, after completing the forensic accounting trainings at the graduate level, the professional accountants who are bachelor's degree graduates will have an important role in the prevention of accounting tricks and hence the accounting scandals by ensuring that the members of the accounting profession are performing “the forensic accounting profession” with the title of forensic accountant besides the current titles they are currently using. In this context, establishing a legal structure of the forensic accounting profession is emerging as a must for Turkey.

Key Words: Forensic Accounting, Forensic Accounting Education, Audit, Accounting Scandals, Accounting Fraud

GİRİŞ

Ekonomik ve ticari hayatın gelişmesi, piyasaların genişlemesi, finansal piyasaların baş döndürücü bir hızla küreselleşmesi, bilgi teknolojilerinde ve sosyal bilimlerde yaşanan gelişmeler muhasebe bilimini ve muhasebe mesleğinin uygulanmasını önemli düzeyde etkilemiştir. Yaşanan bu gelişmeler, her geçen gün muhasebe mesleğine yeni uzmanlık alanları, açılımlar ve ufuklar kazandırmaktadır. Dolayısıyla önceleri sadece kayıt işleminden ibaret olduğu düşünülen geleneksel muhasebe farklı yapılar halinde şekillenmiş muhasebe mesleğinde; Karbon Muhasebesi, Davranışsal Muhasebe, Nöro Muhasebe, Dijital Muhasebe gibi bir takım yeni alanlar ortaya çıkmıştır.

Muhasebe mesleğinde ortaya çıkan alanlardan biri de hukuk ile muhasebenin kesişme noktası olarak da ifade edilen muhasebe ve hukuk arasında ilişki kurarak yeni bir muhasebe bakış açısı sunan Adli Muhasebedir.

Adli muhasebe, muhasebe, denetim, hukuk, sayısal yöntemler, finans, bilgisayar teknolojileri gibi alanlarda bilgi ve beceri sahibi olmayı gerektiren ve adli alanda delil olarak nitelendirilebilecek bilgi ve belgeleri derlenmesi, elde edilen verilerin analiz edilmesini ve değerlendirmesini kapsayan bir disiplinler bütünüdür.

Hiç şüphesiz, geçmişi eski ve orta çağa kadar uzanan muhasebe skandallarının adli muhasebenin tarihsel gelişiminde önemli bir payı vardır. Yaşanan muhasebe skandalların, muhasebe ve denetim mesleği ile finansal piyasalar üzerinde büyük etkiler meydana getirmesi, bir takım düzenlemeler yapılmasını gerekli kılmış, yapılan bu düzenlemeler ve alınan önlemler adli muhasebeyi ön plana çıkarmıştır.

Muhasebe meslek mensupları ve Sivas Cumhuriyet Üniversitesi'nde muhasebe ve muhasebe denetimi dersleri veren akademisyenlerin adli muhasebe mesleğine bakış açılarının Sivas ili özelinde incelendiği çalışmamız dört bölümden oluşmaktadır.

Birinci bölümde muhasebenin tanımı ve tarihsel gelişimi, muhasebe türleri, muhasebe mesleği ve unvanları, muhasebe hataları ve nedenleri muhasebe hileleri ve nedenleri, mesleki hile ve türleri, muhasebe skandalları, mesleki hile türlerinin

engellenmesine yönelik dünyada ve Türkiye’de yapılan düzenlemeler hakkında detaylı bilgiler verilmektedir.

İkinci bölümde, adli bilimler ve tarihsel gelişimi, adli bilimlerin dalları, adli bilimler ile ilgili eğitim veren kurumlar, adli muhasebenin tarihsel gelişimi ve tanımı, ortaya çıkış sebepleri, adli muhasebe ile ilişkili bilimler, adli muhasebenin ilke ve kavramları, Türkiye’de adli muhasebe ile ilgili düzenleme yapan kurumlar hakkında detaylı bilgiler verilmiştir.

Üçüncü bölümde, adli muhasebe eğitimi, Türkiye’de adli muhasebe eğitimi, dünyada adli muhasebe eğitimi, adli muhasebenin kapsamı, adli muhasebeci ve adli muhasebe süreci, etik kuralları, adli muhasebe kapsamına giren suçlar hakkında detaylı bilgiler verilmiştir.

Son olarak dördüncü bölümde ise muhasebe meslek mensupları ve Sivas Cumhuriyet Üniversitesi’nde muhasebe ve muhasebe denetimi dersleri veren akademisyenlerin adli muhasebe mesleğine bakış açıları Sivas ili özelinde incelenmektedir. Bu bölümde, adli muhasebenin, muhasebe ve denetim alanında önemli olup olmadığı, Türkiye’de adli muhasebe mesleğine ihtiyaç olup olmadığı, adli muhasebe mesleğinin yasal bir yapıya kavuşturulmasının Türkiye açısından önemi, hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe ile bankacılık ve finans dallarında eğitim veren fakültelerde gerek lisans gerekse lisansüstü (yüksek lisans ve doktora) düzeyinde adli muhasebe eğitimi verilmesinin gerekliliği konuları araştırılmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

MUHASEBE SİSTEMİ VE MUHASEBE MESLEĞİ

1.1. Muhasebenin Tanımı ve Tarihsel Gelişimi

İnsanlar hayatlarını sürdürebilmek için birçok şeye ihtiyaç duyarlar. En azından; yeme, içme, barınma gibi ihtiyaçlarının giderilmesi gereklidir. İnsanlar ihtiyaçlarını karşılamak amacı ile çalışmak ve bir şeyler üretmek zorundadırlar. İnsanoğlu var olduğundan beri üretim faaliyetinde bulunmaktadır.

Geçmiş çağlarda insanlar, sadece kendi ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla üretim yapmakta idiler. Yani üretim ve tüketim birimleri birbirinden farklı değildi. Zaman içerisinde sadece kendi ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla değil, başkalarının ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik üretim yapan ekonomik birimler ortaya çıkmış, üretim ve tüketim birimleri birbirinden tamamen ayrılmıştır. Günümüzde insanlar ihtiyaçlarını karşılamak için kendileri üretim yapmamakta, ihtiyaçlarını başkaları tarafından üretilen mal ve hizmetlerle karşılamaktadırlar.

Başkalarının ihtiyacını tedarik etmek üzere emtia veya hizmet sunan ekonomik birimler işletme olarak ifade edilmektedir. (Mucuk 1993:17).

İşletmelerde mal veya hizmet üretimi bir takım faaliyetler sonucu ortaya çıkmakta ve bu faaliyetlerin bir kısmı para ile ifade edilemez iken bir kısmı para ile ifade edilebilmektedir. İşletmelerde para ile ifade edilebilen faaliyetler mali nitelikli işlemler (ticari işlemler) olarak adlandırılır. İşletmelerin para ile ifade edilen faaliyetleri yani mali nitelikli işlemler (ticari işlemler) varlık ve kaynaklarında değişikliklere yol açar. Söz konusu değişikliklerin izlenmesi ve bu değişikliklerin sonuçlarının belirli aralıklarla işletme ilgili kişi ve kuruluşlara aktarılması gerekir. Bu işlev muhasebe aracılığıyla yerine getirilir. Bir başka ifade ile muhasebe; dönem içinde meydana gelen mali nitelikteki işlemleri kaydetmekte, sınıflandırmakta ve dönem sonlarında bu bilgileri raporlamamakta ve yorumlayarak evrensel bir dille işletme ile ilgili kişi ve kuruluşların yararına sunar. Muhasebe sisteminden elde edilen bu bilgiler sunmaktadır (Sevilengül 1997:11);

- i) İşletmenin geleceğini çok yakından ilgilendiren işletme içi kararlara ve
- ii) Farklı nitelikteki bilgilere ihtiyaç duyan kişi ve kuruluşlar tarafından değişik amaçlara ulaşmak için alınacak kararlara (yatırım kararları, istatistiki bilgiler elde etmek vb.) esas oluşturmaktadır.

Muhasebe kavramı kelime anlamı olarak; hesaplama, karşılıklı hesap görme olarak tanımlanmaktadır (Güncel Türkçe Sözlük 2018:-). “*Bilimsel bir disiplin*”, “*meslek*”, “*bilgi sistemi*” hatta “*san’at*” olarak da ifade edilen muhasebe, farklı biçimlerde tanımlanabilmektedir. Örneğin işletme faaliyetlerinin kontrolünü olurlu kılmak, ileriye dönük işletme faaliyetlerini planlamak, işletme hakkında karar vericilerin etkin kararlar almaları ve uygulanması için işletmede gerçekleşen finansal olaylara ilişkin bilgilerin derlenmesi ve sunulmasıdır (Ataman 2004: 1).

Bir başka tanımla muhasebe; mali nitelikli sonuçlar doğuran olay ve işlemlerin saptanması, ölçülmesi, kaydedilmesi, sınıflandırılması, özetlenmesi ve yorumlanması sistemidir (Peker 1988:3).

Muhasebe; işletmelerin borç ve alacaklarında değişme meydana getiren ve para ile ifade edilen olay ve işlemleri değerleyip doğruluğunu kontrol ederek kaydeden, sınıflandıran, finansal raporlar halinde özetleyen, bu raporları analiz ederek yorumlayan böylece işletme ile ilgili karar vericilere bilgi sağlayan bilimsel bir disiplindir (Çonkar vd. 2001:5).

Muhasebe; değişmeyen rasyonel ilkelerden hareket etmek suretiyle yönetimi düzenleyip yürüten ve böylece yönetimin devamlılığını sağlayan bir san’attır (Hiçşamaz 1970:86).

Muhasebe, para ile ifade edilen finansal nitelikli işlemlerin ve olayların kaydedilmesi, sınıflandırılması, kaydedilen ve sınıflandırılan işlemlerin özetlenerek raporlandırılması ve sonuçların yorumlanması san’atıdır (Sevilengül 1997:9).

Bir başka ifadeye göre muhasebe kaydetme, sınıflandırma ve özetleme sanatı olarak tanımlanmıştır.

Muhasebenin temelinde yer alan ve zaman içerisinde muhasebede farklı bir anlamda kullanılan *hesap* insanoğlu tarafından yazının bulunmasından önce bile yapılmaktaydı. Hatta muhasebe ile ilgili tarihçilerin bir kısmı yazının ve rakamların bulunuşunu muhasebeye bağdaştırmakta; yazı ve rakamların insanların muhasebe (hesaplaşma) gereksiniminden doğmuş ve gelişmiş olduğunu öne sürmektedirler (Can 2007:95). Yazının bulunması yapılan hesabın kayıt edilmesini sağlamıştır. Bu nedenle muhasebenin geçmişini insanlık tarihi kadar eskiye götürmek mümkündür.

Bir kayıt tutma düzeni olarak muhasebenin geçmişı günümüzden 5.000 yıl öncesine kadar uzanmaktadır. M.Ö. 3400 yıllarında Mısır da yaşamış olan I. ve II. sülale zamanından papirüsler üzerine yazılmış hesaplaşma metinleri, hesap icmalleri olarak bilinen belgeler muhasebe tarihinin ilk kayıtları olarak kabul edilmektedir. Nil vadisindeki bu bulguları M.Ö. 2.000’li yıllarda Mezopotamya’da kil tabletler üzerine yazılmış bulunan hesap kayıtları izlemektedir. Daha sonra, M.Ö. 490’lı yıllarda bugünkü İran’da, İmparator Darius’un zamanındaki muhasebe düzeninden söz edilmektedir (Güvemli 1995:103).

Ancak bu kayıtlar günümüzde muhasebe teorisinin temelini oluşturan çift taraflı kayıt yönteminden (muzaaf usul) uzaktır. Çift taraflı kayıt yöntemi öncesi kayıtlara tek taraflı kayıt yöntemi (basit usul) adı verilmektedir. Her muhasebe işlemleri veya olayının karşılıklı olarak en az iki hesaba kaydedilmesiyle borçlu ya da alacaklı hesap ya da hesaplara ait tutarların eşitliği ilkesini esas alan kayıt yöntemine çift taraflı kayıt denilmektedir. Çift taraflı kayıt yönteminin ortaya çıkışı muhasebe açısından gerçekten önemlidir. Çift taraflı kayıt yöntemine bariz bir şekilde yer verilmiş ilk eserin Benedetto Cotrugli Raugeo isimindeki Dalmaçyalı bir şahsa ait olduğu ileri sürülmektedir. Eser, Della Mercatura Perfetto (Emteanın ve Mükemmel Tacirin Kitabı) ismini taşır (Hiçşaşmaz 1958:10).

Çift taraflı kayıt yönteminin ilk defa nerede uygulandığı hususunda farklı görüşler ileri sürülmüştür ve yazarlar arasında bu konuda bir görüş birliği sağlanamamıştır. Çift taraflı kayıt sistemi Fransız yazarlar G. Nerro ve E.

Gilliar'a göre miladi yılların başlangıcına dayanmaktadır. Alman tarihçi G. Nibur ise, Çiçero'nun sözlerini baz alarak yöntemin Eski Roma'da ortaya çıktığı iddiasını ileri sürer. Bahsi geçen yazarlardan farklı görüşleri savunan muhasebe tarihçilerinden E. Foreste, çift yanlı ilk kaydın 1339 yılında Fransa'da tutulmaya başladığını, Vito Kıymino ise bu kayıt düzeninin ilk olarak 1135 yılında Sicilya'da uygulandığını iddia etmektedir. Japon tarihçi Dosatoro Hirayi, ilk uygulamanın Kore'de olduğunu, K. P. Klinge ise, 1850'deki bir yazısında bu yöntemin 11. yüzyılda Araplar tarafından bulunduğunu ve Venediklilere satıldığını belirtmiştir. Çağdaş muhasebe tarihçileri, çift yanlı kayıt sisteminin tek bir mucidinin olmadığını, tıpkı para veya alfabe gibi zaman içerisinde değişerek son halini aldığını savunmaktadırlar (Güvemli 1995:139-140). Çift taraflı kayıt yöntemine ilişkin ilk tam kayıtların 1340 yılında ortaçağ Cenova (İtalya) tacirlerinin defterlerinde bulunduğu, bunun paralelinde aynı yıllarda Cenovalı bankacıların bu yöntemi bildikleri ve uyguladıkları ileri sürülmektedir (Güvemli 1994:5).

Öte yandan, 1363 yılında Abdullah Püser Mohammed İbn Kiya Al Mâzandarini'ye ait Siyaqat yazısı¹ ile yazılan "Kitab-us-Siyaqat" (Risale-i Felekkiye) adlı eser çift taraflı kayıt sistemine ait ayrıntılı örnekler içermektedir (Güvemli 1994:5; Otar 1990:1). Kitap zamanın veziri olan Felek'in adına yazılmış olduğundan Risale-i Felekkiye adı ile de anılmaktadır.(Otar 2006:78) bir makalesinde "çift taraflı kayıt yönteminin en az 13'üncü yüzyılın başlarından beri Ortadoğu'da kullanıldığı ve Avrupa'ya ticaret yoluyla geçmiş olabileceği kanaatinde bulunduğunu" ifade etmektedir.

İtalyalı bir din adamı olan ayrıca matematik konusunda da çalışmalarda bulunmuş Luca Pacioli tarafından yazılan, 1494 yılında Venedik'te yayınlanan kısaca Summa Arithmetica² olarak bilinen eser muhasebe tarihinde bir dönüm noktasıdır (Güvemli 1995:131). Pacioli bu eserinin, Particularis di Compituse Scripturis (Defter Tutma ve Ona Ait Evrak Üzerine Bir Etüt) başlıklı bölümünde, bugünkü muhasebe biliminin ve uygulamasının temelini oluşturan çift taraflı

¹ Siyakat Yazısı, anlatılmak isteneni kısa yoldan anlatmak için kullanılan teknik bir yazım dilidir.

² Eserin tam ismi, Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni é Proportionalite (Aritmetiğin, Geometrinin, Oran ve Orantının Özeti)'dir.

kayıt yöntemini ilk kez düzenli ve açık bir şekilde anlatmıştır (Sevilengül 1997:12). Tek taraflı kayıt sisteminden çift taraflı kayıt sistemine geçişin Pacioli'den önce olduğu genellikle kabul edilmektedir. Zaten Luca Pacioli, çift taraflı kayıt yönteminin kendi buluşu olmadığını kitabında belirtmektedir (Güvemli 1995:139).

1309 yılında Felek A'lâyı Tebrizi tarafından "Sa'âdetname", 1330 yılında "Risale-i Şahabbiye", 1340 yılında İmad Es Seravi tarafından "Cami-ül Hesap" adlı muhasebe kitaplarının yazıldığı görülmektedir. (Güvemli 1994:5; Otar 1990:1).

İşletmelerin mali nitelikli işlemlerinin bir kayıt tekniği olarak kabul edilen muhasebe, aynı zamanda bir sistem olarak önem kazanmaktadır. 7000 yıllık geçmişe sahip olan muhasebe en ilkel kayıt tekniğinden günümüz teknolojisi ile birlikte paralel gelişme göstermiştir. İşletmelerin faaliyetlerini kaydeden muhasebeciler zamana göre değişen kayıt tekniklerine, şekil ve şartlara sadık kalırken kendi üsluplarını da yazım tekniğine katmışlardır. Önceleri sadece faaliyetlerin kaydı ile yetinen muhasebe değişen ekonomik şartlara göre başka görevleri de üstlenmiştir. Muhasebe işletme yöneticilerinin karar alma ve kontrol fonksiyonlarında yardımcı olmakta, onlara gerekli bilgileri sağlayan bir sistem olarak önem kazanmaktadır (Güzel 2010:1).

Dışa açık bir sistem olarak muhasebe çevresi ile sürekli bir etkileşim içindedir. Bir anlamda *işletme dili* olarak ifade edilen muhasebe bu etkileşim sonucu ortaya çıkan gelişmelerden etkilenmekte, bu etkileşim sonucunda sürekli olarak yenilenmekte ve gelişmektedir. Bir başka ifade ile farklı gruplara bilgi üreten muhasebe mesleği, finansal bilgi kullanıcılarının bilgi ihtiyaçlarının farklılaşması nedeniyle, ihtiyaç duyulan bilgilerin üretilebilmesi amacıyla sürekli olarak yenilenmekte gelişmektedir.

Muhasebe mesleğinin uygulanmasında finansal bilgi kullanıcılarının bilgi ihtiyaçlarının farklılaşması nedeniyle sürekli olarak yaşanan yenilenme ve gelişmelere birçok örnek verilebilir. Muhasebe mesleğinin uygulanmasında yaşanan -belki de en önemli- gelişme daha önce de değinildiği gibi Tek Taraflı Kayıt sisteminden Çift Taraflı Kayıt sistemine geçiştir. Bir başka örnek ise

muhasebe sistemi içinde üretilen bilgilerin güvenilir olmasının yanında gerçeğe uygun olması ile ilgilidir. Nitekim son yıllarda gerek Tarihi Maliyet Yöntemine dayanan bilgilerin zaman içerisinde gerçeğe uygun olma vasfını yitirmesi gerekse küreselleşme olgusuyla beraber gerçeğe uygun değer yaklaşımına doğru bir yöneliş olduğu görülmektedir. Bu noktada muhasebe kendini yenilemiş, işlem tarihindeki yani geçmişte kalan (tarihi) maliyetleri esas alan Tarihi Maliyet Yöntemi ile birlikte piyasa değerlerini esas alan Cari Değer Yöntemi kullanılmaya başlanmıştır. Bir diğer örnek Enflasyon Muhasebesi uygulamalarıdır. Yüksek enflasyonun yaşandığı dönemlerde muhasebe uygulamasında ortak bir ölçü birimi olarak kullanılan “ulusal para” herhangi bir ölçü biriminde var olması gereken değişmezlik özelliğini bir başka ifade ile sağlıklı bir ölçü birimi olma niteliğini kaybetmektedir.

Muhasebe mesleğinin uygulanmasında yaşanan yenilenme ve gelişmelerin yukarıdakiler ile sınırlı olduğu düşünülmemelidir.

Bazı işletmelerin kâr odaklı olarak faaliyetlerini sürdürmeleri ile birlikte topluma hizmet amacını göz ardı etmeleri toplumun ise hizmet konusunda bilinçlenmesiyle birlikte işletmelerin başarı şansını düşürmektedir. Toplumun bilinçlenmesiyle başarı oranlarının son derece düşük olduğunun farkına varılması işletmelerin sosyal sorumluluğu amaç olarak benimsemelerine neden olmuştur (Ulusan 2009:182). Bu gelişmenin paralelinde muhasebenin temel kavramlarından Sosyal Sorumluluk Kavramına bağlı olarak, işletmelerin faaliyet sonuçlarının sosyal etkilerinin de hesaba katılarak toplumun çeşitli kesimlerine açıklanması zorunluluğu doğmuş ve *Sosyal Sorumluluk Muhasebesi* olarak da isimlendirilen sosyal muhasebe bir muhasebe türü olarak ortaya çıkmıştır.

Uluslararası Standartlar Organizasyonu³ tarafından 1987 yılında ISO 9000 Kalite Güvence Sistemi Standartları'nın yayımlanmasıyla⁴ dünyada kalite güvence sistemleri yaygınlaşmaya başlamış aynı dönemde muhasebe alanında da

³ Uluslararası Standartlar Organizasyonu (International Organization for Standardization ISO), ulusal standart kuruluşlarının katılımıyla uluslararası mal ve hizmet değişimini hızlandırmak, entelektüel, bilimsel, teknolojik ve ekonomik faaliyetlerde işbirliğini geliştirmek amacıyla 23 Şubat 1947 tarihinde İsviçre'de kurulmuştur.

⁴ İlk olarak 1987 yılında yayımlanan ISO 9000 Kalite Güvence Standardı, 1991, 1994 ve 2000 yılında revize edilmiştir.

konuya ilişkin araştırmalar yapılarak *Kalite Muhasebesi* gibi çalışmalar geliştirilmiştir. Yine aynı organizasyon tarafından oluşturulan ISO 14000 evre Yönetim Standartları muhasebe sisteminde yeni yaklaşımlar geliştirilmesine zemin hazırlayarak *evre Muhasebesi* kavramını ortaya çıkarmıştır

Ekonomik ve ticari hayatın gelişmesi, piyasaların genişlemesi, finansal piyasaların baş döndürücü bir hızla küreselleşmesi, bilgi teknolojilerinde ve sosyal bilimlerde yaşanan gelişmeler muhasebe bilimini ve muhasebe mesleğinin uygulanmasını önemli düzeyde etkilemiştir. Yaşanan bu gelişmeler, her geçen gün muhasebe mesleğine yeni uzmanlık alanları, açılımlar ve ufuklar kazandırmaktadır. Dolayısıyla önceleri sadece kayıt işleminden ibaret olduğu düşünölen geleneksel muhasebe farklı yapılar halinde şekillenmiş muhasebe mesleğinde; *Karbon Muhasebesi, Davranışsal Muhasebe, Adli Muhasebe, Nöro Muhasebe, Yalın Muhasebe, Dijital Muhasebe* gibi bir takım yeni alanlar ortaya çıkmıştır.

1. 2.Muhasebenin Türleri

Muhasebe bir bilgi sistemi olarak genel muhasebe, maliyet muhasebesi, yönetim muhasebesi ve ihtisas (uzmanlık) muhasebesi olarak alt dallara ayrılmaktadır.

1.2.1.Genel Muhasebe

Genel muhasebe, tüm işletmelerin muhasebe sisteminin omurgasını oluşturmaktadır. Genel muhasebenin bilgileri, muhasebe sürecinde de belirtildiği gibi, özetlenerek raporlanmaktadır. Bu bilgiler, işletmenin geçmiş döneminde gerçekleştirilen faaliyetlerin tanımlanmasına yöneliktir. Genel muhasebe bilgilerinin temel özelliği, yasal düzenlemelerin gereklerine göre düzenlenmiş olmasıdır; bu bilgiler geçmişi yansıtır ve genel olarak finansal içeriklidir (Kaygusuz vd. 2012:9).

Finansal muhasebe olarak da ifade edilen genel muhasebenin görevi; bir işletmenin varlık ve kaynaklarını belirlemek, bunlardaki değişiklikleri saptamak, gelir ve giderleri karşılaştırarak faaliyet sonuçlarını mali tablolar

aracılığıyla ortaya koymaktır. Esas itibarıyla, ticari işletmeler bu muhasebe türünü kullanmaktadır (Çonkar vd. 2001:7).

1.2.2. Maliyet Muhasebesi

İşletmeler ürettikleri mal veya hizmetin maliyetini oluşturan maliyet türleri, maliyet yerleri ve ilgili oldukları mamul veya hizmet cinsleri bakımından belirlenmesine ve izlenmesine olanak sağlayan muhasebe sistemidir. (Savcı 2000:1). Üretilen ürün ya da hizmetin maliyetinin hesaplanması için maliyet muhasebesi yöntemi kullanılmaktadır.

Maliyet muhasebesi; üretilen mal ve hizmetlerin maliyetini oluşturan tüm gider türlerinin belgelere dayanarak, maliyetlerin oluştuğu yerlere ve ilgili oldukları mamul ya da hizmet cinsi bakımından maliyetlerin dağıtılması ve izlenmesini sağlayan kayıt sistemidir (Abdioğlu 2013:3) .

Maliyet muhasebesinin dört amacı vardır. Bunlar(Abdioğlu 2013:6-7);

- ✓ Üretilen mal veya hizmetlerin maliyetini tespit ederek, faaliyet sonuçlarını belirlemek,
- ✓ Planlamaya yardımcı olmak,
- ✓ Gider kontrolüne ve maliyet azaltımına yardımcı olmak,
- ✓ Özel yönetim kararlarına yardımcı olmak.

Maliyet muhasebesi hem finansal hem de operasyonel bilgiler içermektedir.

1.2.3. Yönetim Muhasebesi

Genel olarak büyük ölçekli işletmelerin tercih ettiği bir muhasebe sistemidir. Yönetim muhasebesi, hem genel muhasebe hem de maliyet muhasebesinden elde edilen bilgiler ışında işletmelerin karar alma noktasında imkân sağlamaktadır.

Yönetim muhasebesi, finansal ve finansal olmayan bilgileri ölçerek, analiz ederek ve raporlayarak, yöneticilerin örgütün hedeflerine ulaşmasına yönelik

karar vermelerine yardımcı olan muhasebe sistemidir. Yöneticiler strateji geliştirme, stratejileri iletme ve uygulamada yönetim muhasebesinin bilgisini kullanmaktadır. Yöneticiler aynı zamanda, ürün tasarımı, üretim, pazarlama kararlarını koordine etme ve performansı ve değerlendirmede yönetim muhasebesi bilgisini kullanmaktadır(Kaygusuz ve Dokur 2012:2).

1.2.4. İhtisas (Uzmanlık) Muhasebesi

İhtisas muhasebeleri olarak da ifade edilen uzmanlık muhasebeleri; genel muhasebe, maliyet muhasebesi ve yönetim muhasebesinin çeşitli faaliyet alanlarının özelliklerine uygun olarak adapte edilmesiyle oluşturulmaktadır (Çonkar 2001:7). Bir başka deyişle uzmanlık muhasebeleri, faaliyet konularının farklılığı nedeniyle sadece bazı işletmelere ilişkin muhasebe türlerini (banka muhasebesi, sigorta muhasebesi, inşaat muhasebesi, ko-naklama muhasebesi vs.) kapsar.

Bazı kaynaklarda maliyet muhasebesi ve şirketler muhasebesi uzmanlık muhasebe-leri içinde gösterilebilmektedir (Küçükşavaş 1994:2). Ancak her ne kadar, üretim işlemleri sırasında kullanılan üretim faktörlerinin çeşitleri çoğaldığı, üretimin geçirdiği safhaların sayısı fazlaştığı ve üretim süresinin uzadığı oranda, maliyet muhasebesinin önemi artmakta (Bursal 1983:19) ve bu nedenle maliyet muhasebesi denildiğinde ilk planda sanayi işletmeleri akla gelmekte ise de maliyet muhasebesinin konusunu oluşturan maliyetlerin belirlenmesi, sadece sanayi işletmelerine ilişkin olmayıp hizmet işletmeleri, inşaat işletmeleri, konaklama işletmeleri vb. işletmeler için de söz konusudur. Yine aynı şekilde şirketler muhasebesinin konusu oluşturan; kuruluş, kâr/zarar dağıtımını, sermaye artırımını ve azaltımını, hisse senedi ve tahvil ihracı, tasfiye, birleşme ve devir gibi hukuki şeklin değişmesine ilişkin işlemler (Ataman 2004:5) sadece bazı işletmelere ilişkin olmayıp tüm işletmeler için söz konusudur. Bu nedenle maliyet muhasebesi ve şirketler muhasebesi uzmanlık muhasebesi içinde yer almamalıdır.

Uzmanlık muhasebeleri, herhangi bir sektörde uzmanlaşmış banka, sigorta, inşaat vb. sektörlerle özgü muhasebe sistemidir.

1.3.Muhasebe Mesleği

Meslek kavramı, belirli bir eğitim süreci neticesinde elde edilen sistemli bilgi ve becerilere dayalı, insanlık için yararlı mal üretmek, hizmet vermek ve bunların karşılığında maddi gelir elde etmek için yapılan, kuralları belirlenmiş iş olarak tanımlanmaktadır (Güncel Türkçe Sözlük, 2018:-). Yapılan bir “iş” ve “uğraşı”nın meslek olarak kabul edilebilmesi için bazı nitelikleri taşıması gerekir. Bu niteliklerin genel olarak;

- i) Giriş ve gelişim halinde olan ayrıca değişime uğrayan bir bilgi yapısını içermesi,
- ii) Uygulama aşamasında ortaya çıkan sorunların çözümünde mesleki bilgi ve beceri kullanılması,
- iii) Kamu yararına hizmet edecek mesleki bir sorumluluk taşıması

olmak üzere üç başlık altında toplandığı görülmektedir. Eğer bir ilgi alanı bu şartları taşıyorsa meslek olarak kabul edilmektedir (Marşap 1996:119; Akbulut 1999:126; Ertaş 2002:117).

Ayrıca mesleğin yasal düzenlemelerinin yapılmış olması, meslek standartlarının oluşturulması ve meslek etik kurallarının yazılı olarak belirlenmiş olması da toplum tarafından o iş veya uğraşının meslek olarak kabul edilmesinde, mesleğe ve mesleği icra eden meslek mensuplarına olan güvenin oluşmasında çok önemli bir rol oynamaktadır. Yukarıda sıralanan özelliklerin tamamını taşıyan “muhasabe işi” bir meslek olarak kabul edilmekte ve muhasabe mesleği olarak ifade edilmektedir.

Muhasebe mesleği, bir ülkenin ekonomik bütünlüğünü oluşturan özel ve kamu sektörüne ait tüm birimlerin muhasabe işlemlerini mevcut yasalara, ilkelere, kurallara, standartlara uygun, tarafsız, doğru, zamanında ve güvenilir bir şekilde belirli bir yerde ve kendi sorumluluklarında yürüten meslek mensuplarının sürekli olarak edindikleri iş veya uğraşı olarak tanımlanmaktadır (Yıldız 2010:157).

Muhasebe mesleği, gerçek ve tüzel kurum ve kuruluşların, işletme ile ilişkisi olanlara hak ve sorumluluklarını belirtmek amacıyla varlıklarını ve kaynaklarını, borç-alacak durumlarını, gelir-gider ve kara ilişkin hesaplarını önceden belirlenmiş kurallara, ilkelere ve yasalara uygun olarak kayıt altına alma ve kayıtlardan çıkarılan finansal tablolar ile yorum yapma işidir (Dzmen 2003:6).

Bir başka tanımda muhasebe mesleği, işletmelerin geçmiş finansal işlemlerine yönelik sağlıklı, tam ve doğru bilgiler sunmasının aynı zamanda bu verilerle geleceğe yönelik planların hazırlanmasında doğru ve etkin karar alma sürecinde yol gösterici bir rol üstlenmektedir(Şenol 2014:104). Muhasebe mesleği, güvenilir bilgilerin toplanması, kaydedilmesi, sınıflandırması, anlamlı bir şekilde özetlenerek yorumlanması ve işletme ile ilgili çıkar gruplarının amaçlarına uygun bir şekilde sunulmasına ilişkin eylemlerin yerine getirilmesi suretiyle muhasebe ilminin uygulanmasını ifade eder. Finansal tabloların hazırlanması, vergi beyannamelerinin düzenlenmesi bu faaliyetlerin yanı sıra denetim, tasdik, müşavirlik ve planlama faaliyetleri de muhasebe mesleğinin kapsamına girmektedir (Daştan 2009: 285).

Türkiye’de muhasebenin bir meslek olarak kabul edilmesi 1989 yılında yürürlüğe giren ‘‘3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu’’⁵ ile hukuki anlamda profesyonel bir altyapıya kavuřmuřtur⁶. Profesyonel mesleklerde en önemli husus, mesleği yrteceklerin yeterlilik şartlarının bulunması, bu şartları taşıyanların ruhsata bağlanması ve ancak ruhsat sahibi kişilerin ilgili mesleği meslek unvanı ile yrtebilmesidir. ‘‘3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu’’ ile muhasebe mesleğini icra edenler;

i) Serbest Muhasebeci,

⁵ 13.06.1989 tarihli ve 20194 sayılı Resmi Gazete

⁶ Türkiye’de muhasebe mesleği ile ilgili ilk kanun tasarısı 1932 yılında hazırlanmasına rağmen, 60 yıla yakın süreyle devam eden yoğun çalışmalar, tartışmalar ve çabalar sonucunda ancak 1989 yılında meslek kanununa kavuşulmuştur. Muhasebe mesleği; İngiltere’de 1870, Almanya’da 1896, İsviçre’de 1913, Fransa’da 1927, İtalya’da 1955 yıllarında kanunlaşmıştır (Aysan, 1974:18).

ii) Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve

iii) Yeminli Mali Müşavir

olmak üzere üç sınıfa ayrılmıştır

Ancak 2008 yılında yürürlüğe giren “5786 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanun’unda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun”⁷ ile “3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu’nun adı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu” olarak değiştirilmiş ve Serbest Muhasebeci unvanı kaldırılmıştır.

Çalışmanın bundan sonraki bölümünde mesleki unvanlar ve muhasebe mesleğinin konusu ele alınacaktır.

1.3.1. Mesleki Unvanlar

Muhasebe mesleği, ilgili yasal mevzuat çerçevesinde muhasebe meslek mensupları tarafından icra edilir.

Muhasebe meslek mensubu, formal eğitim ve uygulamada edindiği bilgi, beceri ve deneyimlerini talep edenlere (işletmelere, bireylere, muhasebe finansal işlemler konusunda hizmet talep edenlere) muhasebe mesleği ile ilgili yasaların ve mesleki kuruluşların öngördüğü sınırlar içinde hizmet sunarak yaşamını sürdüren bir profesyoneldir (Civelek ve Durukan 1997: 131).

Meslek Kanunu’nda meslek icrasına hak kazananlara “Serbest Muhasebeci Mali Müşavir”, “Yeminli Mali Müşavir” denir. Bir başka ifade ile muhasebe meslek mensupları için Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) ve Yeminli Mali Müşavir (YMM) olmak üzere iki unvan söz konusudur. Meslek Kanunu’nun 3. maddesi uyarınca kanunen kullanmaya yetkisi olmayanlar tarafından SMMM ve YMM unvanlarının veya bu unvan veya kavramlara karışacak veya benzer her türlü unvan, ibare veya simgelerin kullanılması yasaklanmıştır. Aynı Kanununun 49. maddesi, 3. madde ile getirilen yasağa aykırı davranışlar hakkında altı aydan bir yıla kadar hapis ve adli para cezasına

⁷ 26.07.2008 tarihli ve 26948 sayılı Resmi Gazete

hükmolunacağını hüküm altına almıştır. Görüldüğü gibi Meslek Kanunu ile mesleki unvanların kullanımı sıkı şartlara bağlanmakta, haksız unvan kullanımı yasaklanmakta ve cezai yaptırımlar öngörülmektedir.

Meslek Kanunu'nda muhasebe mesleğini ifa edebilmek için genel şartları;

- i) T.C. vatandaşı olmak (yabancı serbest muhasebeci mali müşavirler hakkındaki hüküm saklıdır),
- ii) Medeni hakları kullanma ehliyetine sahip bulunmak,
- iii) Kamu haklarından mahrum bulunmamak,
- iv) Türk Ceza Kanunu'nun 53. maddesi gereğince belirtilen süreler geçmiş olsa bile; kasten işlenen bir suçtan dolayı bir yıl veya daha fazla süreyle hapis cezasına ya da affa uğramış olursa dahi devletin güvenliğine karşı suçlar, anayasal düzene ve bu düzenin işleyişine karşı suçlar, zimmet, irtikâp, rüşvet, hırsızlık, dolandırıcılık, sahtecilik, güveni kötüye kullanma, hileli iflas, ihaleye fesat karıştırma, edimin ifasına fesat karıştırma, suçtan kaynaklanan malvarlığı değerlerini aklama veya kaçakçılık suçlarından mahkûm olmamak,
- v) Ceza veya disiplin soruşturması sonucunda memuriyetten çıkarılmış olmamak ve
- vi) Meslek şeref ve haysiyetine uymayan durumları bulunmamak

olarak sıralanmaktadır.

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) ve Yeminli Mali Müşavir (YMM) unvanlarına ilişkin bilgiler aşağıda ele alınmaktadır.

1.3.1.1 Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM)

SMMM; işletmelerin ekonomik, mali ve hukuki durumları ile vergiye ilişkin işlemlerini muhasebe kurallarına, gerçeklere ve yasalara uygunluk açısından inceleyerek görüşünü ilgililere bildiren ve bu işleri bir işyerine bağlı olmaksızın yapan kişilerdir.

Meslek Kanunu'nda muhasebe meslek mensubu olabilmenin genel şartları yanı sıra Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) unvanının kazanılabilmesi için;

- i) Hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilimler dallarında eğitim veren fakülte ve yüksekokullardan veya denkliği Yükseköğretim Kurumunca tasdik edilmiş yabancı yükseköğretim kurumlarından en az lisans seviyesinde mezun olmak veya diğer öğretim kurumlarından lisans seviyesinde mezun olmakla beraber bu fıkrada belirtilen bilim dallarından lisansüstü seviyesinde diploma almış olmak,
- ii) En az üç yıl staj yapmış olmak,
- iii) Serbest muhasebeci mali müşavirlik sınavını kazanmış olmak (Kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisini almış ve mesleki yeterlilik sınavında başarılı olduktan sonra yeminli mali müşavirlik sınavını vermiş olanlarda, serbest muhasebeci mali müşavirlik sınavını kazanmış olma şartı aranmaz) ve
- iv) Serbest muhasebeci mali müşavirlik ruhsatını almış olmak

şartları aranmaktadır.

1.3.1.2 Yeminli Mali Müşavir (YMM)

Meslek Kanunu'nda muhasebe meslek mensubu olabilmenin genel şartları yanı sıra YMM unvanının kazanılabilmesi için;

- i) “En az 10 yıl serbest muhasebeci mali müşavirlik yapmış olmak”,
- ii) “Yeminli mali müşavirlik sınavını vermiş olmak” ve
- iii) “Yeminli mali müşavir ruhsatını almış olmak”,

şartları aranmaktadır.

1.3.2 Muhasebe Mesleğinin Konusu

Meslek Kanunu'nda belirlenen mesleki unvanlar paralelinde, muhasebe mesleğinin konusunu; SMMM mesleğinin ve YMM mesleğinin konusu olarak iki başlık altında incelemek gerekir. Öte yandan Meslek Kanunu'nun 50. maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi uyarınca “*serbest muhasebeci mali müşavirlik ve yeminli mali müşavirliğe ait çalışma usul ve esasları*” yönetmelikle düzenlenecek konular arasında sayılmıştır. Bu nedenle muhasebe mesleğinin konusu hem “Meslek Kanunu” hem de “Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik” hükümleri çerçevesinde ele alınmaktadır.

- i) Serbest muhasebeci mali müşavirlik mesleğinin konusu;
- i) Gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin, genel kabul görmüş muhasebe prensipleri ve ilgili mevzuat hükümleri gereğince defterlerini tutmak, malî tablolar ve beyannameleri ile diğer belgelerini düzenlemek ve benzeri işlerini yapmak,
- ii) Gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin, muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek veya bu konularda müşavirliklerini yapmak,
- iii) Yukarıdaki bentte yazılı konularda, belgelerine dayanılarak, inceleme, tahlil, denetim yapmak, malî tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim, bilirkişilik, değerlendirme, derecelendirme ve benzeri işleri yapmak ve
- iv) İlgili mevzuatın öngördüğü işler ile resmî mercilerce belirlenecek işleri yapmaktır.
- ii) YMM'nin faaliyet konusu ise;
 - a) “Gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin, muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans,

mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek veya bu konularda müşavirliklerini yapmak”,

- b) “Yukarıdaki bentte yazılı konularda, belgelerine dayanılarak inceleme, tahlil, denetim yapmak, malî tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim, bilirkişilik, değerlendirme, derecelendirme ve benzeri işleri yapmak”,
- c) “Mali tabloların ve beyannamelerin mevzuat hükümleri, muhasebe prensipleri ile muhasebe standartlarına uygunluğunu ve hesapların denetim standartlarına uygunluğunu ve hesapların denetim standartlarına göre incelendiğini tasdik etmek”,
- d) “İlgili mevzuatın öngördüğü işler ile resmi mercilerce belirlenecek işleri yapmaktır”.

Meslek Kanunu’na göre;

- i) Gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin, muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek veya bu konularda müşavirliklerini yapmak,
- ii) Yukarıdaki bentte yazılı konularda, belgelerine dayanılarak, inceleme, tahlil, denetim yapmak, malî tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim, bilirkişilik, değerlendirme, derecelendirme ve benzeri işleri yapmak ve
- iii) İlgili mevzuatın öngördüğü işler ile resmi mercilerce belirlenecek işleri yapmak

her iki meslek mensubunun (SMMM, YMM) yetkisi dahilindedir. Bununla birlikte Meslek Kanunu’na göre;

- i) “Gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin, genel kabul görmüş muhasebe prensipleri ve ilgili mevzuat hükümleri gereğince

defterlerinin tutulması, mali tablolar ve beyannameleri ile diğer belgelerin düzenlenmesi ve benzeri işlerinin yapılması yetkisi serbest muhasebeci mali müşavirlere”,

- ii) “Mali tabloların ve beyannamelerin mevzuat hükümleri, muhasebe prensipleri ile muhasebe standartlarına uygunluğunu ve hesapların denetim standartlarına uygunluğunu ve hesapların denetim standartlarına göre incelendiğini tasdik yetkisi ise yeminli mali müşavirlere tanınmıştır”.

Yeminli mali müşavirler muhasebe ile ilgili defter tutamazlar, muhasebe bürosu açamazlar ve muhasebe bürolarına ortak olma yetkileri bulunmamaktadır. Yeminli mali müşavirler gerçek ve tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin mali tablolarının ve beyannamelerinin mevzuat hükümleri, muhasebe prensipleri ile muhasebe standartlarına uygunluğunu ve hesapların denetim standartlarına göre incelediğini tasdik ederler. Yeminli mali müşavirler yaptıkları tasdik doğruluğundan sorumludurlar. Yaptıkları tasdik doğru olmaması halinde, tasdik kapsamı ile sınırlı olmak üzere, ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olurlar. Yeminli mali müşavirler yaptıkları tasdik kapsamını düzenleyecekleri raporda açıkça belirtirler (3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu).

Serbest muhasebeci mali müşavirler bu unvanla, yeminli mali müşavirler ise bu unvan ve tasdik yetkisiyle; “yukarıda yazılı işlerin yürütülmesi amacıyla gerçek ve tüzel kişilere tabi ve onların işyerlerine bağlı olarak hizmet akdi ile çalışamazlar, ticari faaliyette bulunamazlar, meslekle ve meslek onuru ile bağdaşmayan işlerle uğraşamazlar. Yeminli mali müşavirler, eşi (boşanmış dahi olsa) usul ve furuundan biri ve 3 üncü dereceye kadar (bu derece dâhil) kan ve sıhri hısımlarının veya bunların ortak oldukları firmaların işlerine bakamazlar, yukarıda sayılan yakınlıktaki akrabaları olan serbest muhasebeci mali müşavirlerin baktığı işleri tasdik edemezler” (3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, Mad. 45).

1.4. Muhasebe Hataları ve Nedenleri

Hata, "yanlış, istenmeyerek ve bilmeyerek yapılan yanlış, kusur, yanılma, yanılğı" olarak tanımlanmaktadır (www.tdk.gov.tr). Hata, kişilerin (çalışanların) gerek iradesinin oluşması esnasında, gerekse iradesini beyan etmesi aşamasında, dikkatsizlik, tedbirsizlik gibi istenmeyen nedenler ve herhangi bir dış etki olmaksızın, gerçek iradesine uymayan bir beyanda bulunma esnasında hata gerçekleşir. Muhasebe hatası; çalışanların veya kişilerin kasıtlı olarak yapmadıkları dikkatsizlik, bilgisizlik, bir işlemin unutulması gibi kayıt ve hesaplara yanlış veya eksik olarak aktarılmasıdır.(Keskin 2014:5). Muhasebe biliminde hata; muhasebe kayıtlarında başlayan ve finansal tablolar oluşturulurken yapılan matematiksel yanlışlıklar veya muhasebe ilkelerinin uygulanmasında gözden kaçma ve gerçek verilerin kasıtlı olmayarak yanlış beyan edilmeleridir.

İşletmelerde yapılan muhasebe hatalarını, muhasebe ilke ve kurallarına uymayan faaliyetler ve davranışlar olarak tanımlayabiliriz. Yapılan yanlışlar ya da hatalarda kişiler, kendi çıkarları doğrultusunda bilerek veya isteyerek bu davranışlarda bulunmazlar. Yanlışlıklar ve hatalar bilgisizlik ve ihmalkârlıktan kaynaklanmaktadır. Ancak istemeyerek de olsa yapılan bu muhasebe hataları, en az hile, yolsuzluk eylemleri kadar işletmelere zarar verebilmektedir (Akkılıç 2015:20).

TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler Ve Hatalar standardında hatalar, “finansal tablo kalemlerinin tanınması, ölçülmesi, sunulması ve açıklaması sırasında ortaya çıktığını belirtmektedir. Eğer finansal tablolar, önemli bir hata veya işletmenin finansal durumunu, finansal performansını veya nakit akışlarını yanlış göstermeye yönelik önemsiz de olsa kasıtlı yapılmış bir hatayı içeriyorsa, TFRS’ye uygun değildir. Cari dönemde yapılan hatalar finansal tablolar onaylanmadan önce saptanırsa cari dönemde düzeltilmelidir. Ancak bazı durumlarda hatalar, sonraki dönemlerde fark edilir ve bu geçmişe yönelik hatalar karşılaştırmalı bilgilerde izleyen dönemlere ilişkin finansal tablolarda düzeltilir” (TMS 8 2017: 41).

1.4.1. Muhasebe Hatalarının Nedenleri

Muhasebe hataları genel olarak bilgisizlik, tecrübesizlik, ihmal ve dikkatsizlikten kaynaklanmaktadır.

Bilgisizlik ve tecrübesizlik: Muhasebe işlemlerini gerçekleştirmek ve doğru sonuca ulaşabilmek için muhasebe bilimi ile ilgili tüm kanun, ilke, kavram ve bilgilerin bilinmesi ve doğru bir şekilde uygulanması gereklidir. Bu unsurları bilmeyen veya uygulamada hatalı davranan muhasebeci muhasebe kayıtlarında “kasıt” olmadan hataya yol açmaktadır.

İhmal ve Dikkatsizlik: Muhasebeye ait işlemler kayıt altına alınırken, bilginin sunulması kadar önemli olan diğer konu ise kayıt altına alınan bu bilgilerin gerekli olan dikkat ve özenle kayıt altına alınmasıdır. Muhasebe işlemleri kayıt altına alınırken gerekli olan dikkat ve özen gösterilmezse dikkatsizlik ve ihmalden kaynaklı hatalı işlemler ortaya çıkacaktır. İhmal ve dikkatsizlik sonucu oluşan muhasebe hataları, ay sonlarında düzenlenen mizanlarla ve bu hatalardan zarar gören üçüncü şahısların itirazlarıyla ortaya çıkmaktadır. Aynı zamanda disiplinli ve düzenli muhasebe sistemine sahip olan işletmelerde ihmal ve dikkatsizliklerden kaynaklı bir hata söz konusu ise yapılan işlemde kısa bir sürede tespit edilip düzeltme yoluna gidilmektedir (Kirik 2007; 40).

Teknolojinin gelişmesi ile muhasebe ait işlemlerin bilgisayar ortamında hazırlanması, muhasebe hatalarını önemli düzeyde azalmasını sağlamış, hatta bazı hataları da tamamen yok etmiştir.

1.4.2. Muhasebe Hata Türleri

Teknolojinin ilerlemesi ve küreselleşmenin etkisi ile birçok işlemin teknolojik ortamda yapılması hataların oranını en aza indirgese de dikkatsizlik, tecrübesizlik, unutkanlık ve iş yoğunluğu gibi birçok etkenden kaynaklanan hataları ortadan kaldırmamıştır (Okay 2011:42).

Muhasebe hataları;

- i. Matematiksel hatalar,

- ii. Kayıt hataları,
- iii. Nakil hataları,
- iv. Unutma ve tekrarlama hataları,
- v. Bilanço hataları

olarak sınıflandırılmaktadır.

1.4.2.1. Matematiksel Hatalar

Matematiksel hatalar, muhasebe işlemlerinin oluşturulmasında defter ve belgeler üzerinde matematiksel hesaplama yanlışlıklarından kaynaklanan hatalardır. Matematiksel hatalar, dönem içi muhasebe işlemleri yapılırken yapılan hesaplardaki hatalar, fiş girişleri sırasında ek belgelerin toplamlarında, reeskont, faiz, karşılık gibi hesaplar nedeniyle muhasebe dışında ortaya çıkan işlemleri kapsamaktadır (Erol, 2008:231). Genellikle yapılan matematiksel hataları; envanter tablolarının hesaplanması sırasında yapılan hatalar, amortisman tutarlarının yanlış hesaplanması, maaş bordrolarının hazırlanması sırasında yapılan hatalar, KDV tutarının yanlış hesaplanması, yeniden değerlendirme işlemleri sırasında yapılan hatalar olarak sıralanabilir (Irmak vd. 2002:30):

1.4.2.2. Kayıt Hataları

Muhasebe işlemleri kayıtları esnasında yapılan hesap hataları, rakam hataları, tarih, hesapların borç ve alacak taraflarının karıştırılması şekli ile yapılan hatalardır (Kirik 2007:41).

Hesap Hataları: Mali nitelikli işlemlerin vergi kanunları ile muhasebe usul ve esaslarına uygun yorumlanmaması neticesinde, yanlış hesaplara kaydedilmesi şeklinde ortaya çıkan muhasebe hatalarıdır. Örneğin Kasa hesabına borç yazılması gerekirken alıcılar hesabına borç yazılması ya da peşin ticari mal satışı olduğu bir işlemde kasa hesabının borçlandırılmaması hesap adında hata olarak gösterilmektedir.

Rakam Hataları: kayıt için kullanılan belgelerdeki yazan miktarların rakamsal olarak defter kayıtlarına eksik veya fazla kaydedilmesi sonucu oluşan hatalardır.

Tarih Hataları: belgelerin düzenlemesinde tarihlerin yanlış kaydedilmesi ile ilgili oluşan hatalardır.

Hesapların Borç ve Alacak Tarafının Karıştırılması: Mali nitelikli işlemlerin, muhasebe kayıtlarına aktarılırken borçlu ve alacaklı hesabın işleyiş kurallarına aykırı olarak kaydedilmesidir.

1.4.2.3. Nakil Hataları

Muhasebe meslek mensuplarının, mali nitelikli işlem ve olayları, defterden deftere, mizana veya yevmiye defterine, kaydedilirken bir işlemin büyük defterlere aktarırken yapılan rakamsal veya hesap yanlışlıklarıdır. Oluşan önemli nakil hatalarını şöyle sıralayabiliriz (Anuk 2015:53):

- i) Bir rakamın yanlış geçirilmesi,
- ii) Bir hesabın borcuna yazılması gereken bir rakamın aynı hesabın alacağına kaydedilmesi,
- iii) Yevmiye defterinden büyük deftere nakil sırasında bir rakamın iki defa geçirilmesi,
- iv) Bir rakamın yevmiye defterinden büyük deftere aktarılmasının unutulması.

Nakil hataları manuel (elde yapılan) muhasebe kayıtlarında ortaya çıkmaktadır. Günümüzde ise; muhasebe işlemleri bilgisayar destekli paket programları ile kayıt altına alındığı için karşımıza çıkmamaktadır.

1.4.2.4. Bilanço Hataları

Bilanço, işletmenin belli bir tarihteki varlıklarını ve bu varlıkların sağlandığı kaynaklarını gösteren mali bir tablodur (Aslan 2015:163).

Bilanço hataları üç grup halinde ele alınabilir;

- **Değerleme Hataları:** İşletmenin aktifinde bulunan kıymetlerin değerlemesi ile amortisman ve karşılık ayrılması konularında muhasebe ilkelerine, ticari kurallara ve yasa hükümlerine uygun hareket edilmemesi nedeni ile ortaya çıkan hatalardır. Dönem sonundaki mal mevcudunun düşük veya yüksek değerlemesi, aktifleştirilip amortismana tabii tutulması gereken harcamanın doğrudan gider yazılması ile amortisman ve karşılıkların yanlış ayrılması değerlendirme hatalarına örnek olarak verilebilir (Akkılıç 2015:25).
- **Birleştirme Hataları:** İşletmeler faaliyetleri sonucunda finansal işlem kayıtlarını Tek Düzen Hesap Planı çerçevesinde farklı hesaplarda izlemesi gerekirken, tek bir hesap altında izlemesi veya hesapları birbirine mahsup etmesi sonucu ortaya çıkan hatalardır (Akkılıç 2015:25). Bilânçodaki aktif ve pasif hesapların karşılaştırılması yapıp, bilânçonun sadelik, açıklık, anlaşılır olma ilkelerine aykırı hareket edilmesiyle ortaya çıkan hatalardır. Bu şekilde alacak ve borçlar hesabının karşılaştırılarak tek bir hesapta toplanması işleminin, dönem sonuna pek bir etkisi bulunmamakla birlikte bilânço analizini güçlendirici ve yanıltıcı etkisi bulunmaktadır (Yıldız 2013:8).
- **Telaflı Edici Hatalar:** Muhasebe çalışanlarının önceden yapmış oldukları bir hatayı düzeltmek ve o hatayı yok etmek amacıyla yapılan hatadır. Bu tür yapılan hatalar sakıncalı durumlara yol açabilmekte, dürüst olmayan meslek mensuplarının bulmak istemedikleri, bulmaya çalışmadıkları hataları gizlemek için kasten bu hatalara başvurabilir. Bu nedenden dolayı çok tehlikeli bir hata türüdür. Yapan kişilerin niyetlerine göre hileye dönüşebilir. (Aksoy 2006: 28).

1.4.2.5. Unutma ve Tekrarlama Hataları

İşletmeye ait alış, satış ve gelir-gider gibi faaliyetlerin yanlış döneme kaydedilmesi, kayıtlara alınmasının unutulması veya faturaların birden fazla kaydedilme hatalarıdır (Anuk 2015;53).

1. 5. Muhasebe Hileleri

Hilenin Türk Dil Kurumuna göre tanımı, birini aldatmak, yanıltmak için yapılan düzen, dolap, oyun, ayak oyunu, entrika ve çıkar sağlamak için bir şeyi değersizleştirme veya değer katma olarak tanımlanmaktadır (<http://www.tdk.gov.tr>).

Hile, “kasti” bilerek yapılan yanlışlıklardır. Hile, işletmenin kaynaklarının ve/veya varlıklarının bilerek veya isteyerek çalınması, suiistimal edilmesi, yanlış yönlendirilmesi veya çalışanların kişisel yarar sağlamaya çalışması şeklindeki faaliyetler olarak tanımlanır. Aynı zamanda hile, sahtekârlık, yolsuzluk, usulsüzlük gibi düzensizlikler kasıtlı olarak yapılan yanlışlıklar olarak da tanımlanır.

Muhasebe bilimine göre hile ise işletmenin kayıt, belge ve hesaplarının belirli çıkarlar elde etmek ve bilgi kullanıcılarına yanıltıcı bilgi sunmak amaçlı gerçeği gizleyecek biçimde düzenlenmesi, tahrif edilmesi ve gizlenmesi şeklinde açıklanabilir (İrmak vd. 2002: 39).

Başka bir tanıma göre muhasebe hileleri, işletmenin kaynaklarının veya varlıklarının bilerek veya isteyerek yanlış hesaplarda gösterilmesi, suiistimal edilmesi, yanlış yönlendirilmesi neticesinde finansal tabloların yanlış hazırlanması veya çalışanların kendilerine menfaat sağlamaya çalışması şeklinde ortaya çıkan faaliyetlerdir (Kula 2008, 64).

Muhasebede yapılan hatalar muhasebe kayıtlarında yapılırken, muhasebe hileleri daha çok belgeler üzerinden belgenin içeriğini değiştirilmesi ile yapılmaktadır. Belge üzerinde yapılan hileler muhasebe sistemi içerisinde kolaylıkla anlaşılabilir. Çünkü yapılan hile zaten bilinçli olarak yapıldığından ortaya çıkmasını önlemek için gerekli tedbirler alınarak yapılmaktadır. Hileler;

işletme çalışanları, işletme yöneticileri ve işletme sahipleri tarafından yapılabilmektedir.

Hilenin unsurları aşağıdaki gibi ifade edilmektedir: (Bozkurt 2009:60)

- i) Hileyi yapan kişi tarafından gizli sürdürülen bir etkinliktir.
- ii) Hileyi yapan kişinin kendine yarar sağlama esası vardır.
- iii) Kasıt unsuru vardır.
- iv) Karşı taraf aldatılmış ve zarara uğratılmıştır.

Bir işletmenin, muhasebe kayıtlarında ve finansal tablolarında yapılan olağan olmayan düzenlemeler, maskelemeler, hile ve yolsuzluklar bir tarafa fayda sağlarken, önemli bir kesime zarar vermektedir. Yatırımcılara, borç verenlere, çalışanlara, satıcılara fayda sağlarken, kamu zarar görmektedir.

1.5.1. Kişileri Hile Yapmaya İten Nedenler ve Hile Üçgeni

İşletmelerin hileye başvurmalarının başlıca nedenleri; vergiden tasarruf elde etmek ve işletmenin iyi durumda olmadığı dönemlerde daha rahat kredi alabilmek için işletmenin finansal durumunu iyi göstermek amacıyla bir araç olarak görmektedir. Halka açık şirketlerde hisse senedinin piyasa değerini değiştirmek ve üzerinden spekülasyon yapmak veya azınlıkta kalan ortakların aleyhine ağırlıklı ortak lehine düzenleme yapmak genelde hilelerin gerçek kaynağıdır. Finansal tabloların yanlış bildirimini muhasebe kayıtlarının “kasıtlı” olarak değiştirilmesinden oluşur (Anuk 2015:56).

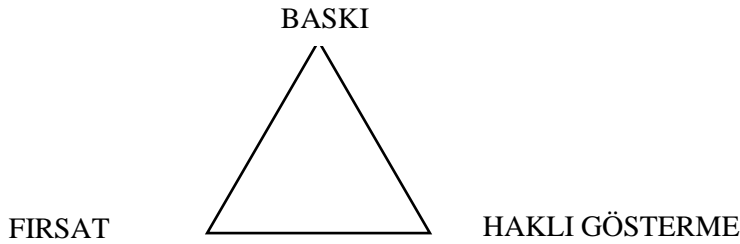
Kısaca muhasebe hilelerinin yapılmasının çeşitli sebepleri vardır. Bunlar;

- i) Vergi kaçırma,
- ii) Kredi alabilme ya da daha düşük maliyet ile borçlanabilme,
- iii) Şirketin durumunu olduğundan iyi gösterme,
- iv) Ortakların birbirini yanıltma istekleri,
- v) Hisse senetleri fiyatlarını yükseltme,
- vi) Daha yüksek kâr payı alma,
- vii) Kamuoyunda prestij arttırma,

viii) Giderler ya da stokları arttırarak nakdi menfaat sağlama olarak sayabiliriz (Demir 2014:169).

İnsanı hile yapmaya yönelten birçok dürtü vardır. Bu dürtüleri birkaç nedenle sınırlandırmak doğru değildir. Dürtüler için, uygun zaman bulunduğunda hile yapmak kaçınılmaz olmaktadır. Hilenin oluşması için üç somut unsurun oluşması ve biraraya gelmesi gerekir. Hilenin oluşması için bu üç unsurun bir arada olması durumunda hile kaçınılmaz olurken, bir ya da ikisinin olmaması durumunda hilenin gerçekleşme olasılığı artacaktır (ACFE 2006: 6) .

Donald R. Cressey, kişileri hile yapmaya iten nedenleri araştırmak üzere, ABD’de zimmet suçu nedeniyle hapse olan 200 mahkûm üzerinde araştırma gerçekleştirmiştir. Bu çalışma sonucunda; bireylerin büyük bir kısmının finansal yükümlülüklerini gerçekleştirmek için hileye başvurduğunu, hilelerini gerçekleştirebilecekleri veya hilelerini gizleyebilecekleri fırsatı bulduklarını ve kendilerini haklı göstermek için çaba sarf ettiklerinin sonucuna ulaşmıştır. Donald R. Cressey yaptığı bu çalışma sonucunda kişileri hile yapmaya iten nedenlere ilişkin bir teori geliştirerek, “baskı”, “fırsat” ve “haklı gösterme” olarak kişileri hile yapmaya iten unsurları açıklamıştır. Donald R: Cressey ‘in geliştirdiği bu teoriye Joseph T. Wells “hile üçgeni” olarak adlandırmıştır (Mengi 2012:116). Hilenin unsurları; baskı, fırsat ve haklı gösterme olarak üç başlıkta ele alınabilir.



Şekil 1: Hile Üçgeni

Baskı: Kişinin tutum ve alışkanlıkları sebebiyle yüksek maliyetli bir borç altına girmesiyle, gelirinin yetersiz olmasından dolayı borcunu ödeyememesi ve bu durumdan kurtulmak için çıkış yolları aramaya çalışmasıdır (Akkılıç

2015:48). Baskı, en genel anlamda, bireylerin kişisel özgürlüklerini kısıtlayan, onları kendi iradeleri ve istekleri karşıt düşünmeye ve davranmaya itmeyi hedefleyen bir fiil ve suç unsurudur.

Fırsat: İşletmede iyi bir kontrol sistemi olduğunu bilen, hile yaparsa yakalanma olasılığının yüksek olduğunu düşünen bir çalışan kolay kolay hile yapmaya kalkışmamaktadır (Akkılıç 2015: 48). Eğer işletmede iç kontrol sistemi yoksa veya iç kontrol sistemi etkin çalışmıyorsa, çalışan bu durumu fırsat bilerek zimmetine para geçirebilir. Ancak, işletmede etkin bir iç kontrol sistemi varsa çalışanın hileli işleme kalkışma fırsatını kısıtlamaktadır.

Haklı Gösterme: Hile üçgeninin üçüncü unsuru haklı görmedir. Hileli davranışa bahane bulunduğu baskı ve fırsat arasında köprü görevi görmektedir. Bilindiğinin aksine haklı gösterme hile eylemini gerçekleştirmeden önce meydana çıkan bir unsurdur. Hileyi gerçekleştirecek kişi, hile eylemine geçmeden kendini psikolojik olarak motive etmek için haklı gösterme unsurunu kullanır. Kişiler hile eylemlerini “Bu para zaten benim hakkımdı”, “Hakkımı yiyorlardı”, “Herkes yapıyor, ben de yapsam ne çıkar ki!” gibi gerekçelerle haklı çıkarmaya çalışırlar (<http://www.vergi.tc>).

1.5.2. Hile Üçgenine Getirilen Eleştiriler ve Hile Karosu

Hile üçgenin, muhasebe mesleğinde ve denetim standartlarında kabul görüyor olması hiçbir olumsuz eleştiri yapılmadığı-yapılamayacağı; anlamını taşımamaktadır. Literatür hile üçgenini her unsuru eşit ağırlıkta kabul edilen bir model olarak eşkenar bir üçgen olarak tanımlamaktadır. Ancak her bir unsurun gücü, etkisi ve unsurların birbirleri ile olan ilişkileri çok az sayıda çalışma ile test edilmiştir. Hile üçgenine getirilen başka bir eleştiri ise, baskı altında olan, fırsatın bulunduğu ortamda bulunan ve kendini haklı gösterebilen herkesin hile yapamayacağıdır. Getirilen eleştiriler bu yönüyle hile üçgeninin kişilerin yetkinliklerini dikkate almadığını savunmaktadırlar. Hile yapabilmek için kişinin bazı yetkinliklere sahip olması gereklidir, bu yetkinlikler ise her kişide bulunmamaktadır (Mengi 2012:118). Mevcut olan fırsatları görebilmek, değerlendirebilmek ve hile yapabilmek için bireylerin bazı yetkinliklerinin olması gereklidir. Bu durumda hile üçgenine dördüncü bir unsur olarak yetkinlik

unsurunun da eklenmesi gerektiğini söyleyebiliriz. Zira baskı, fırsat ve haklı gösterme unsurları bir araya gelse de, birey eksik yetkinliklerinden ötürü hileli eylemi gerçekleştiremeyebilir (Orhan 2016:14).

Yetkinlik, çalışanların kendilerinden beklenen sonuçları elde edebilmeleri için görevlerini icra ederken kullandıkları bilgi, maharet ve davranışlar ile kendilerinde mevcut değerler veya kişisel özelliklerden oluşmaktadır. Yetkinlik, çalışan bireylerin işlerini başarılı bir şekilde yapabilmelerine olanak sağlayan şahsi kabiliyet alanlarını tanımlamaktadır.

İlave edilen dördüncü ve son unsur olan “yetkinlik” hile üçgenini bir hile karosuna dönüştürürken kişisel nitelik ve kabiliyetlerin diğer üç ögenin mevcudiyeti halinde ne kadar önemli bir rol oynadığını ortaya koymaktadır. Bilhassa büyük tutarlı hilelerin gerekli yetkinliğe sahip doğru bireylerin birlikte hareket etmedikleri hallerde gerçekleştirilmeleri mümkün olmamaktadır. Fırsat unsuru hilenin gerçekleştirilebilmesi için bir kapı açarken teşvik ve haklı gösterme unsurları bireyi hile yapmaya yönlendirmektedir. Ancak kişinin aralanan bu kapının bir fırsat olarak farkına varabilmesi ve bu fırsatı farklı zamanlarda defalarca değerlendirebilmesi sadece kendi yetkinliklerine bağlı olacaktır. O halde bireylerin yetkinliklerinin de hile riski analizi yapılırken mutlaka dikkate alınması gerektiği söylenebilir (Mengi 2012:119-120).



Şekil 2. Hile Karosu

Kaynak: Tarhan Mengi 2012:120; Artar 2016:3

1.5.3. Muhasebe Hile Türleri

“Belli bir amaçla işletmenin işlem, kayıt ve belgelerinin bilerek tahrif edilmesine muhasebe hileleri denir”. İşletmede yapılan muhasebe hileleri genel olarak çeşitli yolsuzlukları gizlemek, işletmenin gerçek durumunu başka göstermek ve vergi kaçırmak amaçlarıyla yapılmaktadır. Hile sadece işletme içerisindeki kişiler tarafından değil aynı zamanda işletme dışındaki kişiler tarafından da gerçekleştirilebilir. Çalışanlar tarafından yapılan hileler, doğrudan kendilerine başka bir ifade ile hile yapana fayda sağlamaya yöneliktir. Yönetim hileleri ise çoğunlukla işletmeye fayda sağlamak amacıyla yapılmaktadır (Anuk 2015:59).

Bir çalışmaya göre hile; yönetim tarafından yapılan hileler ve çalışanlar tarafından yapılan hileler olmak üzere iki ana kısma ayrılmaktadır. Öte yandan W. Steve Albrecht tarafından yapılan bir çalışmada hileyi; çalışan hileleri, yatırım hileleri, yönetici hileleri, satıcı hileleri, müşteri hileleri ve diğer hileler olarak incelemiştir (Doğan vd. 2017:173).

Tablo 1 de hile grupları verilmiş ve hilenin kim tarafından gerçekleştirildiği, bu hileden etkilenen kişi ve kurumlar ve hilenin nasıl bir amaç güdüldüğü hakkında bilgi vermektedir.

Tablo 1: Hile Grupları

Hile Türü	Etkilenen	Hileyi Yapan	Açıklama
Çalışan Hileleri	İşveren	Çalışanlar	İşletme çalışanlarının işverene karşı yaptığı hilelerdir.
Yatırım Hileleri	Yatırımcılar	Bireyler	Bireylerin yatırımcıları hileli yatırımlara para yatırmaları amacıyla aldatması.
Yönetici Hileleri	Mali Tablo İlgilileri	Üst Yönetim	Üst yönetimin mali tablolarda yanıltıcı sunum yapması.
Satıcı Hileleri	Mal veya hizmet alan işletmeler	Mal veya hizmet satanlar	Satıcı işletmelerin mal veya hizmetleri teslim etmemesi veya fazla para istemesi.
Müşteri Hileleri	Mal veya hizmet satan işletmeler	Müşteriler	Müşterilerin kendilerine ait olmayan bir şeyi istemesi veya düşük fiyatlandırma istemesi.
Diğer Hileler	Değişken	Değişken	Güven yaratılarak karşı tarafın aldatılması.

Kaynak: (Doğan ve Kayakıran 2017:173)

1.5.3.1. Çalışan Hileleri

Çalışanlar tarafından, bulunduğu konumu veya işletme varlıklarının ve kaynaklarının haksız kazanç elde etmek amacıyla, kasıtlı olarak kendi çıkarları doğrultusunda kullanması veya ele geçirilmesidir. İşletme çalışanları tarafından gerçekleştirilen bu tür hilelerde hileye maruz kalan taraf işverendir. Genellikle varlıkların çalınması ya da zimmete geçirilmesiyle yapılan bir hile türü olarak nitelendirilebilmektedir (Doğan vd. 2017:175).

Çalışanların hileyi düşünmesi, etkin bir kontrol sisteminin olmadığını bilmesi ve yakalanmayacağına inanması fırsat unsurun var olduğunu gösterir. Hile yaptığı zaman yakalanma olasılığının yüksek olduğunu düşünen çalışan kolay kolay hile yapmaya kalkışmamaktadır. Ancak yakalanma ihtimalinin düşük olduğunu bilen çalışanın, hile yapma ihtimali daha yüksektir (Keskin 2014:28).

Çalışan hileleri doğrudan ve dolaylı olarak iki türlü gruplandırılmaktadır.

- ✓ *Doğrudan Yapılan Hileler:* İşletme çalışanın işletmeden para, mal, demirbaş ve buna benzer maddi varlıkları çalmasıdır. Bu hile türü üçüncü bir tarafın olmaması nedeniyle doğrudan yapılan hileler arasında sayılmaktadır.
- ✓ *Dolaylı Yapılan Hileler:* Burada üçüncü bir taraf olup üçüncü tarafa çıkar sağlama söz konusudur. İşletme çalışanı, satıcılara veya müşterilere yarar sağlayarak karşılığında rüşvet almaktadır. Dolaylı hile yoluyla, satıcılardan yüksek fiyatla mal alınmakta, mallar eksik kabul edilmekte, hiç alınmamakta veya olması gerekenden daha düşük kaliteli mal alımı yapılmaktadır.

1.5.3.2. Yatırım Hileleri

Gerçekte var olmayan, değersiz, hiç yapılmayan veya işe yaramayan yatırımlara para yatırması konusunda yatırımcıların ikna edilmesine yönelik olan hilelerdir. Yönetim hileleriyle yakından alakalı bir hile türü olan bu tür hilelerde güven unsuru istismar edilmektedir (Doğan vd. 2017:175).

Genellikle bu hile türü kooperatifler, bankerler veya gayrimenkul yatırım ortaklıklarında görülen bir hile türüdür.

1.5.3.3. Yönetim Hileleri

Hileli finansal raporlama ya da finansal tablo hileleri olarak da ifade edilebilen yönetim hileleri işletme üst yönetim tarafından gerçekleşmekte olup, işletmenin durumunu olduğundan daha iyi ya da olduğundan daha kötü göstermek amacıyla mali tabloların makyajlanmasıyla yapılan bir hile türüdür.

1.5.3.4. Satıcı Hileleri

İşletmeye mal ve hizmet satışı gerçekleştiren satıcıların yapmış oldukları hile türüdür. Satıcı hileleri, satıcıların bir işletme çalışanının işbirliği ile yaptıkları hileler ve tek başına yaptıkları hileler olarak gruplandırılmaktadır. Satış hilesi, genellikle, satın alınan ürünlere yüksek fiyat verilmesi, ikinci kalite malların sevk edilmesi ya da ödeme yapılmasına rağmen malların sevk edilmemesi şeklinde olmaktadır (Karakaya 2016:165).

1.5.3.5. Müşteri Hileleri

Müşterilerin mal ve hizmet aldıkları işletmeye karşı gerçekleştirdikleri ve satış yapan işletmenin zarar görmesi ile sonuçlanan hilelerdir. Bu tür hilelerde müşteriler satıcıları, ödemeleri gereken tutarın altında ödeme yapabilmek için kandırırlar. Bu hile türü müşterinin tek başına ya da işletmede çalışan bir kişiyle işbirliği yapması yolu ile gerçekleşmektedir. Müşterilerin tek başına yaptığı en sık rastlanan hile türleri bozuk veya eksik teslim alınmış mallar konusunda gerçeğin dışında yanıltıcı ve aldatıcı iddialarda bulunulmasıdır. Müşterinin işletme içinden bir çalışanla işbirliği ile yaptığı hilelerin en sık görülenleri düşük fiyatla mal veya hizmet satın alınması, ödemesi yapılmadan mal alınması, ödeme yapılmadığı halde yapılmış gösterilmesidir (Bozkurt 2009:110)

1.5.3.6. Diğer Hileler

İlk beş gruptan hiçbirine giremeyen hile türleri diğer hileler şeklinde isimlendirilir. Sağlık, sigorta ve bankacılık sektörlerinde yapılan hileler buna örnek olarak verilebilir. Sağlık sektöründe hile, tıbbi tedavi hizmetlerinde kasıtlı

olarak kandırma veya gerçeğin olduğundan farklı gösterilmesi ile haksız bir fayda sağlama anlamına gelmektedir. Sağlık sektöründe hile, başkasının sağlık karnesi ile tedavi olmak, gereğinden fazla ilaç yazdırmak ve hasta olmadığı halde rapor almak şeklinde gerçekleşmektedir. Sigorta sektöründe hile, poliçe sahiplerince uğradıkları zararın tutarı hakkında yanlış bildirimde bulunmak, hiç gerçekleşmemiş bir kaza hakkında tutanak tutarak bildirimde bulunmak, bir sigorta poliçesinin başlangıcında konu ile ilgili bildirilmesi gereken bilgileri beyan etmemek, meydana gelmiş zararın miktarını kasıtlı olarak şişirme yoluyla yapılmaktadır. Bankacılık sektöründe hile, mortgage borçlanmasına yönelik olarak doğru olmayan, yanıltıcı ve tutarsız bir bilgi karşılığında mortgage borçlanmasını gerçekleştirmek, müşteri varlığı veya kazançlarını ya da müşteri hesaplarını kendi hesaplarına aktarmak şeklinde gerçekleşmektedir (Bozkurt 2009:111).

1.5.4. Muhasebe Hile Yöntemleri

Muhasebede hile yapanlar kendi çıkarları doğrultusunda bir takım yollarla gelir elde etmeyi amaç edindiğinden gerçekte çok değişik şekillerde karşımıza çıkmaktadır. Fakat çok sık karşılaşılan muhasebe hileleri aşağıdaki gibi sınıflandırılmaktadır (Bulca vd. 2014:49);

- i) Aktif kalemleri olduğundan fazla göstermek,
- ii) Oluşan zararları bilançoya yansıtılmamak,
- iii) Bilançoda olmayan stokları var gibi göstermek,
- iv) Kendi aktifinde başkasına ait olan varlıkları göstermek,
- v) Şirket borçlarını az göstermek,
- vi) Rakamları değiştirmek,
- vii) Tekrar kayıt yapmak,
- viii) Alacağı borca, borcu alacağı kaydetmek,
- ix) Eksik ya da fazla sıfır koymak,
- x) Şirketin hisse senetlerini düşürecek olan bilgileri saklamak,

xi) Kredi faiz giderlerini hesaplara yanlış yansıtma,

xii) Amortismanı fazla ya da eksik hesaplamak

şeklinde sıralanabilir

Hile yöntemleri genel olarak; kasti hatalar, kayıt dışı işlemler, zamanından önce veya sonra kayıt, uydurma ve paravan hesapların açılması, belge sahtekârlığı ve bilançonun maskeleymesi veya peçelemesi olarak sıralanabilir.

1.5.4.1. Kasti Hatalar

Muhasebe hataları, matematik hataları, kayıt hataları, nakil hataları, unutmama, tekrarlama ile bilanço hataları dikkatsizlik ve bilgisizlikten kaynaklanmaktadır. Ancak bu hatalar adil olmayan bir çıkar sağlamak için bilinçli olarak yapıldığında ise kasdi hata meydana gelir. Bilinçli olarak yapılan kasdi hata hileye sebebiyet verir. Bu kasıt unsurunu tespit etmek güçtür.

1.5.4.2. Kayıt Dışı İşlemler

Kayıt dışı işlem; genel olarak kamu otoritelerinin denetimi dışında kalan her türlü ekonomik işlem olarak tanımlanmaktadır. Kayıt dışı ekonominin kapsamı içine hem yasalarla yasaklanmış ekonomik faaliyetler, hem de yasalarla yasaklanmadığı halde bilinçli olarak kayıtlara geçirilmeyen, belgelendirilmeyen ekonomik faaliyetler girmektedir. Kayıt dışı işlem; bir kısım işlemlerin, kasıtlı olarak belgesiz yapılması veya kanuni defter kayıtlarına yansıtılmaması şeklinde gerçekleşen hilelerdir (Karakoç 1997: 99).

Muhasebe ilkeleri gereğince, işletmelerin her türlü muhasebe kayıtlarının ve mali işlerinin belgelere dayandırılması zorunludur. Bu nedenle muhasebe işlemlerinin resmi belgelere dayandırılmaması veya defterlere aktarılmamasına kayıt dışı işlem denilmektedir. Kayıt dışı işlemler vergi kaçırmak amacıyla satış hasılatını gizlemek sureti ile yapılmaktadır.

Mali denetimlerde hata ve suiistimal tespit etme işi genel olarak muhasebe belgeleri üzerinde yapılmaktadır. Fakat bu hilelerin çoğu belgelere yansımamaktadır. Kayıt dışı işlemler fatura almamak, fatura düzenlememek veya

mevcut olan faturayı gizlemek gibi yollarla yapılmaktadır. Kayıt dışı işlem satış hâsılatını gizleyerek, vergi kaçırma amacı ile yapılır (Karakoç 1997:100).

Sonuç olarak, kayıt dışı ekonomi ile mücadelede iki temel amaç ortaya çıkmaktadır: Bunlardan ilki, devletin ekonomik faaliyetlerini kayıt ve beyan altına alarak, yasaların öngördüğü konularda vergi toplaması, ikincisi ise, suç kaynaklı ekonomik faaliyetlerle ilgili gerekli önlemleri almasıdır.

1.5.4.3. Zamanından Önce veya Sonra Kayıt

İşletme faaliyetleri düzenli bir şekilde ve zamanında defterlere kaydedilmelidir. İşlemin yapıldığı tarih önemlidir ve işletme faaliyetlerinin o tarih itibarıyla düzenli bir şekilde ve zamanında defterlere kaydedilmesi gerekmektedir. İşletmenin nakit durumunu olduğundan daha iyi göstermek için bilanço kapandıktan sonra gelecek nakdin önceden kaydedilmesi ya da stoklarının çok görülmemesi için yılsonunda alınan malların kaydını bilanço gününden sonraya bırakılması örnek olarak gösterilebilir.

1.5.4.4. Uydurma veya Paravan Hesapların Açılması

Uydurma hesaplar; işletme yöneticilerinin, işletme hâsılatını gizlemek, maliyetleri artırmak amacıyla, gerçek olmayan kişiler adına uydurma hesaplar açmasıdır. Uydurma hesaplar; hayali kişilere, hesap açılması, gerçek olmayan kişilerle, ticari faaliyete bulunulmuş gibi yaparak aldatmaya ve yanıltmaya yönelik yapılan kayıtlardır (Bayraktar 2007:27).

Gerçek olmayan şahıs ve işletmelere hesapların açılması; vergi kaçırma düşüncesi, işletmenin durumunu olduğundan daha iyi veya daha kötü göstermek, işletme yöneticilerinin, ortaklarının ve personelinin yaptıkları yolsuzlukları gizleme istekleri, belgesiz veya kayıt dışı yapılan işlemleri denkleştirmek gibi amaçlarla yapılmaktadır.

İşletmelerde görülen en çok uydurma hesaplar (Irmak vd. 2002: 46);

- i) Gerçekte olmayan kişi ve şirketlerden mal alınmış gibi belge düzenlenmesi ve kayıtlara alınması,

- ii) Yüksek bedelle satılan mal ve hizmetlere düşük bedellerle fatura düzenlenmesi,
- iii) İşletme ortaklara borçlu gösterilerek, ortakların hesaplarına para aktarımı yapılması,
- iv) Vergiden muaf esnaflara iş yaptırılmış gibi gider faturaları düzenlenmesi,
- v) Gerçekte olmayan kişilere alacak hesapları alacakların şüpheli hale geldiğini göstererek karşılık ayrılması şeklinde gerçekleşmektedir.

1.5.4.5. Belge Sahtekârlığı

Belge sahtekârlığı, belgeler yoluyla yapılan bir muhasebe hilesi türüdür. Belge sahtekârlığı, muhasebe hile yöntemleri içinde en çok başvurulan yöntemlerden biridir. Belge sahtekârlığı iki şekilde gerçekleştirilebilir. Birincisi, hem belgenin kendisinin hem de içeriğinin gerçek olmamasıdır. Bu, tam anlamı ile sahte belge kullanımınıdır. İkincisi ise, belgenin kendisinin gerçek olup, içeriğinin gerçek olmamasıdır. Bu yöntemde, belgede yer alan miktar veya fiyat, olduğundan farklı gösterilir. Dolayısıyla, belge gerçekleşen işlemi olduğundan farklı gösterir. Bu tür belgelere de muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge denir. Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanımının tespit edilip, ortaya çıkarılması oldukça güç bir iştir. Bu nedenle, belge sahtekârlığı en çok başvurulan muhasebe hile yöntemlerinden biridir (Karakaya 2007:81).

1.5.4.6. Bilançonun Maskelenmesi veya Peçeleme

Yolsuzluklar daha çok muhasebe hileleri, vergi kaçırma; yani karı düşük gösterme sistemine dayanırdı. Daha doğrusu faturasız ya da düşük faturalı satış yapıp, naylon fatura ya da şişik faturalarla malzeme ve yatırım malı satın alarak şirket giderlerini daha fazla gösterip, şirketi zararda göstererek vergi kaçırma yoluna gidilirdi. Fakat bu yol karlı değilse, bu kez şirket karda gösterilerek kredi çekilir ve bu krediler batırılırdı. Şirket ve bankaların denetimi de, vergi kaçırılıp kaçırılmadığı esasına dayanır, eğer vergi kaçırılmıyorsa ve maliye ile bir sorun yoksa bilançolar ile gelir gider tablolarındaki rakamların gerçek olup olmadığı

yönünde detaya inilmezdi. Bu durumda bilanço ve gelir gider tablolarındaki rakamların bir önemi yoktu.

Oysa günümüzde şirket ve bankaların halka açılması ve hisse senetlerinin borsalarda işlem görmeye başlaması nedeniyle, yapılan yolsuzlukların tamamına yakını bilançolarda yapılan muhasebe hilelerine dayanmaktadır. Gerçekte zararda olan şirketler karda gösterilerek bir miktar vergi ödenmesine katlanmakla beraber, olmayan kardan üst düzey yöneticilere prim ve pay verilir bu arada, mevduat sahipleri, yatırımcılar ve kredi veren kuruluşlar aldatılarak dolandırılır. Denetim şirketleri de kendi çıkarları doğrultusunda bu hilelere alet olmaktadır. İşletmenin gerçek ekonomik ve finansal durumunu gösterebilmesi için hesapların karakterlerine uygun olarak kullanılması gerekir. Ancak, gerçek yönleriyle ekonomik ve finansal durumunu göstermek istemeyen işletmeler, hukuk düzeni yönünden suç olmayan maskeleye/gizleme yoluna gitmektedirler. Genellikle bu tür kaçamaklara organize yanlışlıklardan değil; bilanço çıkarıldıktan sonra hesaplar arası yapılan nakil işlemleri olarak rastlanmaktadır. Normal alacaklarla şüpheli alacaklar ve alacaklı cari hesapların birleştirilerek, toplamının borçlara mahsup edilmesiyle, borçların bilançodan kaldırılması; değeri düşük stokların normal stoklarla birlikte ele alınması; bankaya olan borçlarını göstermek istemeyen işletmelerin bunu bankalardan olan alacaklarıyla mahsup etmesi gibi örnekler verilebilir. (Akkılıç 2015:42).

1.6. Mesleki Hile ve Mesleki Hile Türleri (Hile Ağacı)

Sertifikalı Hile Araştırmacıları Birliği (ACFE), 1988 yılında suiistimal olaylarını ve beyaz yakalı suçları azaltmak ve bunların tespiti ve önlenmesinde üyelerine destek olmak amacıyla kurulan bir meslek örgütüdür. 1966 yılından itibaren yayınlanan ve 2002 yılından itibaren 2 yılda bir hazırladığı “İş Suiistimali ve İstismar Üzerine Uluslararası Rapor” en önemli çalışmalarındandır (ACFE).

Mesleki hile ACFE tarafından, “Bir kimsenin, mesleğini, işveren firmanın kaynaklarını veya varlıklarını kasıtlı olarak kötüye kullanma yoluyla, şahsi zenginleşme için kullanması” olarak tanımlanmıştır. Tanıma göre mesleki hile,

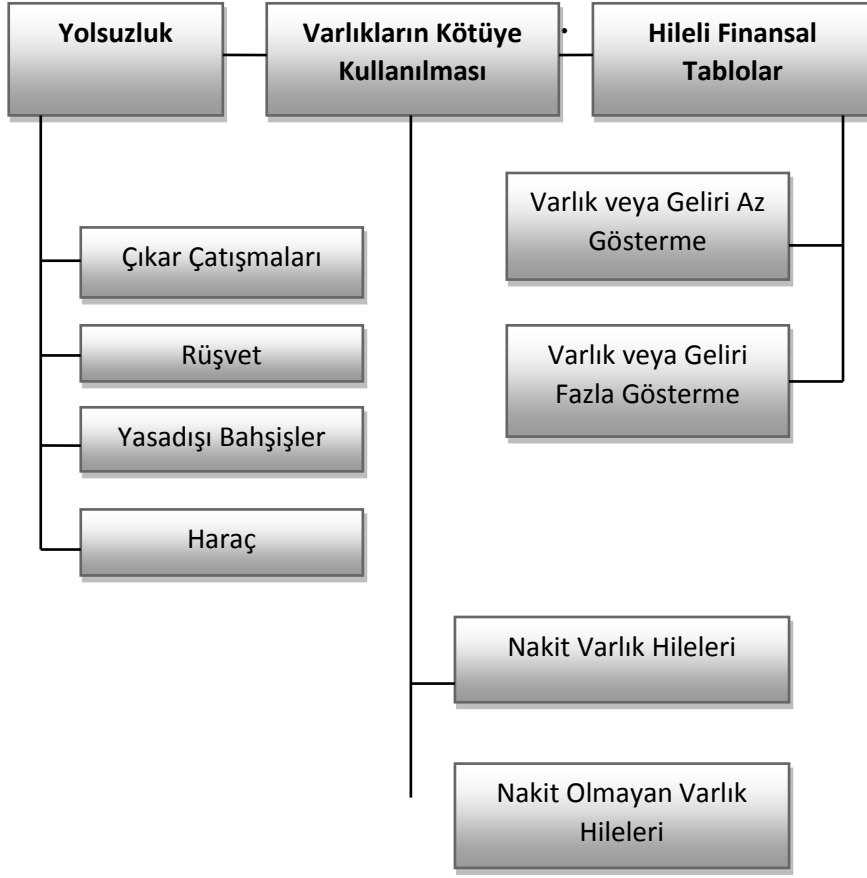
çalışanların, orta ve üst düzey yöneticilerin uygunsuz davranışlarının sonucudur. ACFE'nin 1996 yılında yayınladığı ilk raporda yapılan tanıma göre, mesleki hile, yapılan faaliyetlerin gizli, çalışan tarafından kuruma olan sorumlulukların ihmal edilmesi, işveren kurumun varlıklarına, gelirlerine ve kaynaklarına zarar verilmesi şeklinde ifade edilmiştir(Karausta ve Dönmez 2013: 63).

Mesleki hileler işletmede çalışan en alt düzeyde görev yapan çalışanlardan en üst düzeydeki yöneticilere, hatta işletme sahiplerine kadar uzanmakta ve çok çeşitli biçimlerde gerçekleşebilmektedir. Bu nedenle Sertifikalı Hile Denetçileri Birliği (Association of Certified Fraud Examiners ACFE) tarafından meslekî hile ve suiistimaller;

- i) Yolsuzluk,
- ii) Varlıkların Kötüye Kullanılması,
- iii) Hileli Finansal Tablolar

olmak üzere 3 ana kategoride ele almıştır. Bu sınıflandırma Hile Ağacı (Fraud Tree) olarak ifade edilmektedir (ACFE 2016:11).

Sertifikalı Hile Denetçileri Birliği (Association of Certified Fraud Examiners ACFE) tarafından yapılan bu temel sınıflandırma aşağıda yer almaktadır.



Şekil 3: Hile Ağacı

Kaynak: ACFE 2016:

1.6.1. Yolsuzluk (Ahlaki Olmayan Davranışlar)

Yolsuzluk; bir görevi, bir yetkiyi kötüye kullanma (TDK), ahlaki olmayan davranışlar en basit şekliyle bir kişinin görevine aykırı biçimde bir kazanç sağlamak amacıyla bulunduğu konumunu kullanması olarak tanımlanabilir.

Bazı işletme ortakları, diğer ortaklardan ayrı olarak kendilerine çıkar sağlamak için, hırsızlık, dolandırıcılık şeklinde yapmış oldukları yolsuzlukları gidermek için kayıt, hesap ve belgeler üzerinde bazı düzensizlikler yapabilmektedir. Bu tür muhasebe hilelerini çok büyük ölçekli olmayan işletmelerde ve iç kontrol sistemini tam olarak kuramayan işletmelerde görülmektedir (Keskin 2014: 24).

İnsanları yolsuzluğa iten sebepler olarak;

- i) Gelir kazanma (Yoksulluk ve düşük maaşlar),
- ii) Fırsatlar,
- iii) Yasama sisteminin zayıf olması,
- iv) Siyasi istikrarsızlık ve bürokratik sistemler olarak sayılabilir.

Yolsuzluk, yapılan hile türleri arasında ACFE' nin 2016 raporuna göre %35,4'lük önemli paya sahiptir.

1.6.2. Varlıkların Kötüye Kullanılması

Varlıkların kötüye kullanılması, bir işletmenin varlıklarının çalınma yoluyla elde edilmesi veya amaç dışı usulsüz kullanımınıdır. Varlıkların kötüye kullanımı, genellikle nakit zimmete geçirme; muhasebe kaydı yapılmadan önce yapılan nakit hırsızlığı, muhasebe kaydı yapıldıktan sonra yapılan nakit hırsızlığı, hileli ödemeler varlıkların kişisel amaçlı kullanımı gibi gerçekleşebilmektedir (Doğan 2017:170 ve Anuk 2015:68).

ACFE'nin 2016 yılında hazırlanan raporuna göre; gerçekleşme sıklıklarına göre varlıkların kötüye kullanımı tüm hile türleri içinde en yaygın görülenidir ve %83,5'lik bir orana sahiptir (ACFE 2016).

1.6.3. Hileli Finansal Tablolar

Finansal tablolar; muhasebe sistemi içinde kaydedilen ve toplanan bilgilerin, belirli zaman aralıklarıyla bu bilgileri kullanacak olanlara iletilmesini sağlayan araçlardır (Akdoğan ve Tenker 2007:4).

Hileli finansal tablolar, muhasebe kayıtlarının değiştirilmesi ya da işletmenin gerçek değerini ya da malî faaliyetlerini tam ve doğru olarak göstermeyecek şekilde finansal tablo veya raporların hazırlanmasıdır. Bu hile yöntemi ile finansal tablo kullanıcılarını (müşteriler, satıcılar, bankalar, yatırımcılar, çalışanlar vb.) aldatma amaçlanır. Bu hile türünde çoğunlukla finansal tablolardaki önemli kalemlerle oynamalarla işletmenin finansal durumu

olduğundan daha iyi ya da daha kötü yönde kasıtlı olarak yanlış bildirilir. Bu yolla üçüncü kişilere önemli zarar verecek düzenlemeler yapılır.

Mali tablo hileleri, hile türleri arasında ACFE'nin 2014 yılı raporuna göre %9,6'lık düşük bir paya sahip olmasına karşılık, işletmelere en yüksek zararı veren hile türüdür. Mali tablo hileleri yalnızca yönetim tarafından yapılmaz, aynı zamanda işletme çalışanları da bu hile türünde önemli rol oynarlar(ACFE 2016).

1.7. Mesleki Hileler ve Muhasebe Skandalları

1988 yılında eski bir Federal Soruşturma Bürosu (FBI) Temsilcisi olan Dr. Joseph T. Wells tarafından Türkçe karşılığı Sertifikalı Hile Araştırmacıları Birliği olan Association of Certified Fraud Examiners(ACFE) kurulmuştur. ACFE dünyanın en büyük hile karşıtı örgütü olarak biliniyor ve dünyada 160'tan fazla ülkedeki üyelikleri 2 milyondan fazla davayı soruşturmuştur(Aslanzade 2017:64).

Mesleki hile, Sertifikalı Hile Araştırmacıları Birliği (ACFE) tarafından "Bir kimsenin, mesleğini, işveren firmanın kaynaklarını veya varlıklarını kasıtlı olarak kötüye kullanma yoluyla, şahsi zenginleşme için kullanması" olarak tanımlanmıştır (ACFE 1996: 2). Bu tanıma göre mesleki hile çalışanların, orta ve üst düzey yöneticilerin uygunsuz davranışlarını sonucunda ortaya çıkan bir durumdur. Mesleki hile, öğle yemeği için verilen aranın suiistimal edilmesinden veya basit bir hırsızlıktan, çok karmaşık yatırım dolandırıcılıklarına kadar uzanan her türlü yasadışı ve adaletsiz davranışı içermektedir (Dönmez ve Karausta 2011:19).

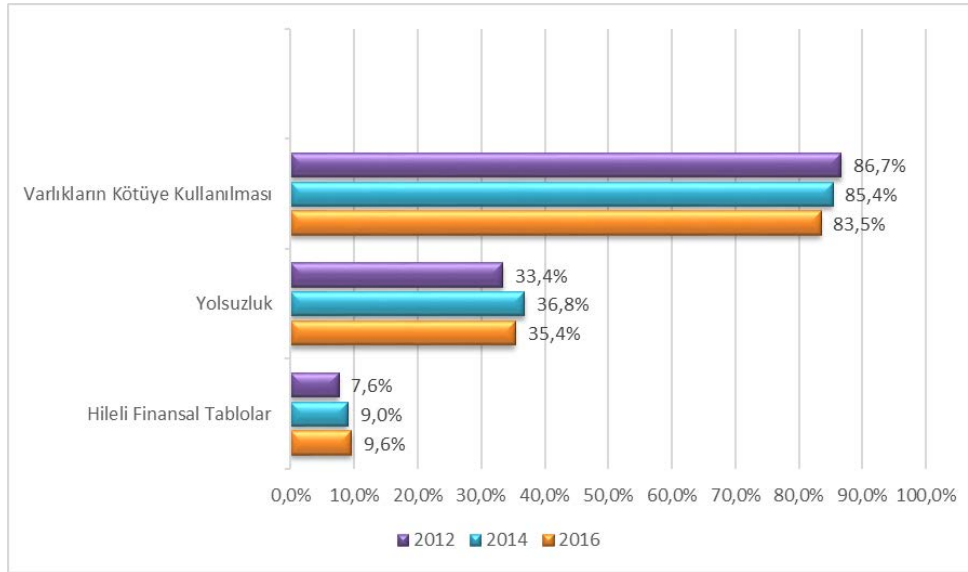
ACFE nin yapmış olduğu tanıma göre mesleki hileler çok geniş bir faaliyet alanı kapsamakta ve farklı biçimlerde gerçekleştirilmektedir. Çalışanların, orta düzey yöneticilerin ve üst düzey yöneticilerin uygun olmayan faaliyetlerinin sonucu olarak ortaya çıkan mesleki hileler; işveren, yönetici ve çalışan gibi işletmenin çeşitli birimlerinde ve çeşitli statülerde görev yapan tüm personeli tarafından yapılan ve öğle yemeği için verilen aranın suiistimal edilmesinden veya basit bir hırsızlıktan, çok karmaşık yatırım dolandırıcılığına kadar uzanan her türlü yasadışı ve adaletsiz davranışı içermektedir. ACFE,

kapsamı çok geniş olan mesleki hileleri; varlık usulsüzlükleri, yolsuzluk ve finansal tablo hileleri adları altında üç ana kategoride toplamıştır (ACFE 1996: 2).

ACFE raporlarına göre en sık görülen hile türü olan varlık usulsüzlükleri; kurum varlıklarının çalınması, zimmete geçirilmesi veya suiistimali olarak tanımlanabilir ve nakit hırsızlığı, fatura usulsüzlüğü, çek tahrifatı, bordro usulsüzlüğü, işletme kaynaklarının suiistimal edilmesi ve stok hırsızlığı vb. şekillerde gerçekleşebilir (Dönmez vd. 2011:19).

1.7.1. Meslekî Hilelerin Görülme Sıklığı ve Ortalama Maliyetleri

Sertifikalı Hile Denetçileri Birliği tarafından varlıkların kötüye kullanılması, suiistimal ve hileli finansal tablolar olarak sınıflandırılan meslekî hile türlerinin görülme sıklığı (frekans) ve ortalama maliyetleri aşağıda belirtilmiştir. (ACFE 2016:12).



Grafik 1: Meslekî Hile Türlerinin Görülme Sıklığı (Frekans)

Kaynak: (ACFE 2016:12)

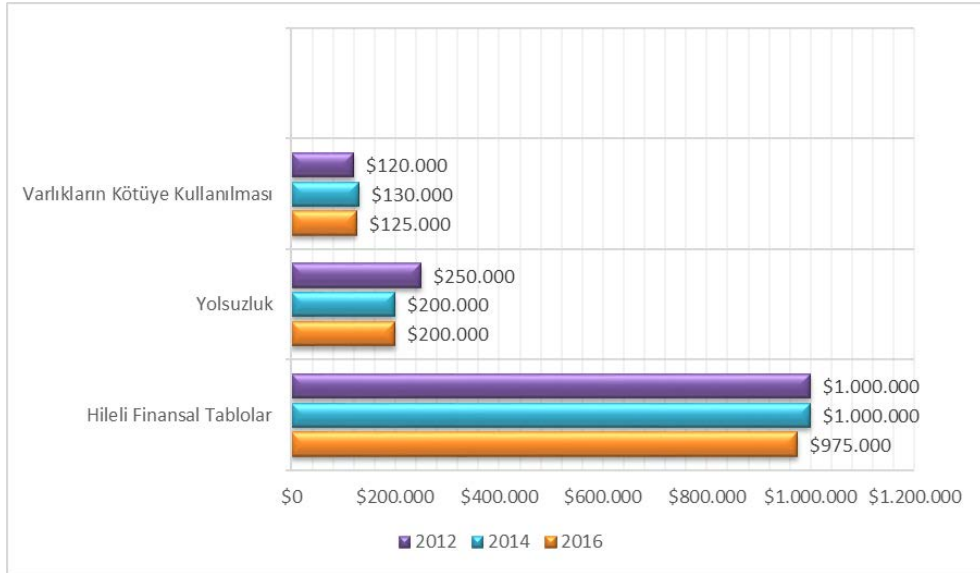
Görülme sıklığı açısından her üç yılda da en yaygın olan mesleki hile türü varlıkların kötüye kullanımı iken, hileli finansal tablolar görülme sıklığı en az olan mesleki hile türüdür. Yolsuzluk ise her üç yılda da orta sırada yer almaktadır.

Görülme sıklığı açısından her üç yılda da en yaygın mesleki hile türü olan varlıkların kötüye kullanımı 2012 yılına göre izleyen yıllarda azalırken diğer iki mesleki hile türünde ise (yolsuzluk ve hileli finansal tablolar) artış olduğu görülmektedir.

Varlıkların kötüye kullanımının görülme sıklığı 2012 yılında %86,7 iken izleyen yıllarda sırasıyla %85,4 ve % 83,5 olarak gerçekleşmiştir.

Bir diğer mesleki hile türü olan yolsuzluk 2012 yılında %33,4 oranında görülme sıklığına sahipken izleyen yıllarda görülme sıklığı 2014 yılında %36,8, 206 yılında ise %35,4 olarak gerçekleşmiştir. Her ne kadar 2014 yılına göre 2016 yılında bir azalma görülmekte ise de 2016 yılındaki görülme sıklığı (%35,4) 2012 yılına göre (%33,4) bir artışı göstermektedir.

Her üç yılda da en az görülme sıklığına sahip mesleki hile türü olan hileli finansal tabloların görülme sıklığı 2012 yılında %7,6 iken izleyen yıllarda sırasıyla %9,0 ve % 9,6 olarak gerçekleşmiştir.



Grafik 2: Meslekî Hile Türlerinin Ortalama Maliyetleri

Kaynak: ACFE 2016:12

Ortalama maliyetler açısından her üç yılda da en fazla ortalama maliyet tutarına sahip olan mesleki hile türü hileli finansal tablolar iken, varlıkların kötüye kullanımı ortalama maliyetler açısından en az olan mesleki hile türüdür. Yolsuzluk ise her üç yılda da orta sırada yer almaktadır.

Finansal tablolarda yapılan hileler nedeniyle ortaya çıkan ortalama maliyetler 2012 ve 2014 yıllarında 1.000.000.-\$ iken 2016 yılında 975.000.-\$ olarak gerçekleşmiştir.

Bir diğer mesleki hile türü olan yolsuzluk nedeniyle ortaya çıkan ortalama maliyetler 2012 yılında 250.000.-\$, 2014 ve 2016 yıllarında 200.000.-\$ olarak gerçekleşmiştir.

Her üç yılda da ortalama maliyetler açısından en az ortalama maliyet tutarına sahip mesleki hile türü olan varlıkların kötüye kullanılması nedeniyle ortaya çıkan ortalama maliyetler 2012 yılında 120.000.-\$, 2014 yılında 130.000.-\$ ve 2016 yılında 125.000.-\$ olarak gerçekleşmiştir.

Her iki grafik bir arada değerlendirildiğinde 2016 yılı için, varlıkların kötüye kullanımı görülme sıklığı açısından en yaygın (%83,5) kayıp tutarı açısından ise en az maliyetli (125.000.-\$) mesleki hile türüdür. Buna karşın, görülme sıklığı en düşük (%9,6) olan hileli finansal tablolar, mesleki hile türleri içerisinde en yüksek maliyetli (975.000.-\$) olanıdır. Yolsuzluk ise hem görülme sıklığı (%35,4) hem de maliyet açısından (200.000.-\$) orta sıradadır.

Tablo 2: Mesleki Hile Türlerinin Görülme Sıklığı ve Ortalama Maliyetler Açısından Karşılaştırılması

		Yolsuzluk	Varlıkların Kötüye Kullanımı	Hileli Finansal Tablolar
Görülme Sıklığı (%)	2012	33,4	86,7	7,6
	2014	36,8	85,4	9,0
	2016	35,4	83,5	9,6
Ortalama Maliyetler (\$)	2012	250.000	120.000	1.000.000
	2014	200.000	130.000	1.000.000
	2016	200.000	125.000	975.000

Benzer bir durum 2012 ve 2014 yıllarında da görülmektedir. Diğer mesleki hile türlerine göre her iki yılda da görülme sıklığı en yüksek olan varlıkların kötüye kullanılması en az ortalama maliyet tutarına sahip olan mesleki hile türüdür. Diğer taraftan diğer mesleki hile türlerine göre her iki yılda da görülme sıklığı en düşük olan hileli finansal tablolar en fazla ortalama maliyet tutarına sahip olan mesleki hile türüdür. Bir diğer mesleki hile türü olan yolsuzluk ise hem görülme sıklığı hem de ortalama maliyetler açısından orta sırada yer almaktadır.

1.7.2. Muhasebe Skandalları

Finansal tablo kullanıcıları, finansal tablolarda yer alan bilgilerin doğru, güvenilir, karşılaştırılabilir, anlaşılır finansal bilgilere ihtiyaç duymaktadır. Güvenilir finansal raporlama genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ve standartlara uygun düzenlenmiş ve gerçeğe uygun görünüme sahip finansal bilgilerin yer aldığı finansal tablolar biçiminde tanımlanmaktadır. Bu açıdan 1980’li yıllardan sonra yaşanan muhasebe skandalları, büyük ölçekli işletmelerin finansal tablolarının güvenilirlik düzeyine ciddi zararlara uğratmıştır. Muhasebe skandalları, finansal tablolarda yer alan finansal bilgilerin güvenilir, anlaşılabilir, karşılaştırılabilir ve finansal tablo kullanıcılarının ihtiyaçlarına cevap verebilmesine engel teşkil eden skandallara olarak ifade edilebilir (Atmaca ve Terzi 2012:192).

Muhasebe skandalları, kamuyu doğrudan ilgilendiren büyük işletmelerin üst düzey yöneticileri ya da çalışanları tarafından gerçekleştirilen suçların açığa çıkması ile gerçekleşen politik ya da iş hayatı ile ilgili skandallardır. Bu suçlar genellikle; fonların yanlış kullanımı veya yanlış yönetilmesi için kullanılan karmaşık yöntemler, gelirlerin olduğundan fazla gösterilmesi, giderlerin düşük gösterilmesi, işletmenin varlık değerlerinin olduğundan fazla gösterilmesi ya da borç mevcudunun eksik beyan edilmesi ile oluşmakta ve bazen de başka bir işletme ya da iştiraklerdeki yetkili kişilerle işbirliği yaparak da gerçekleştirilebilmektedir.

Dünyada yaşanan muhasebe skandallarına ilişkin bazı vakalar su şekildedir;

Enron Skandalı: Gaz dağıtımı, enerji alım-satımı ve teslimatı, plastik ve benzeri sektörlerde faaliyet gösteren Enron şirketi, iflasını açıkladığı 2001 yılında ABD nin dünyaya yayılmış 7. büyük şirketi durumundaydı. Bu vaka, denetim şirketi ile işletme sahiplerinin birlikte hareket ederek şirketi olduğundan daha karlı göstermesine yönelik bir skandaldır. Enron şirketinin batmasının en önemli nedenlerinden biri şirket yönetimi tarafından yapılan yanlış muhasebe uygulamalarıdır. Şirket, denetim raporlarının yatırımcıların kararlarında önemli bir etkiye sahip olduğunu bildiğinden finansal tablolar aracılığıyla karlarını olduğundan fazla göstererek borçlarını gizlemiş ve bu şekilde karmaşık bir mali yapı oluşturmuştur. Denetim şirketinin hazırladığı raporda, Enron 'un kazançlarını yükseltmek için muhasebe kayıtlarında çok sayıda karmaşık işlem yaptığı tespit edilmiştir. Diğer taraftan raporda denetim şirketi, kusurlu işlemleri tespit etmesine rağmen denetimi ile ilgili sorumluluklarını yerine getirmemiş şirket hakkında olumlu görüş bildirmiştir (Süer 2004: 46).

Parmalat Vakası: Parmalat şirketi, temel gıda ve süt ürünlerini üretip satan süt pastörize şirketi olarak kurulmuştur. Skandalın ortaya çıkışının üç nedeni vardır. Birincisi; şirketin kurumsal yönetimden eksik olması ve aile şirketi olarak yönetilmeye devam edilmesi, ikincisi; şirketi denetleyen bağımsız denetim firmasının muhasebe kayıtlarındaki usulsüzlüğü tespit edememesi ve üçüncü olarak da; teyit sürecinin doğru bir şekilde uygulanmamasıdır. Şirketin 1998-2003 döneminde elde ettiği 14.2 milyar Euro'luk finansal kaynağı; iştirak yatırımlarına, bankalara ve vergi idaresine ve şirketin faaliyetlerinin dışında yer alan offshore şirketlerine aktardığı tespit edilmiştir. İştirak ettiği şirketlere usulsüz kayıtlar ve işlemler aktarması nedeniyle ortaya çıkan muhasebe skandalıdır. Bu usulsüzlükler sonucunda şirket 2003 yılında iflasını açıklamıştır (Özbirecikli 2006:10).

Worldcom Vakası: Worldcom şirketi 1983 yılında Bernand Ebbers tarafından kurulmuştur. Telekomünikasyon sektöründe faaliyet gösteren bir şirket olan Worldcom şirketi, muhasebe işlemlerinde usulsüzlüğü masraf kalemlerini varlık hesaplarına aktarmak suretiyle gerçekleştirmiştir. Bu şekilde şirket gelirlerini 3.8 milyar dolar yüksek göstermiştir. Hat maliyetlerine ilişkin tutarları sistematik biçimde varlık hesaplarına kaydeden şirket, vergi öncesi karını abartılı

biçimde finansal tablolarında sunmuştur. Bu gelişmeler yaşanmasına rağmen şirketin denetim raporlarında şirket/denetçi arasında önemli bir görüş ayrılığı yaratacak uyuşmazlığın olmadığına yer verilmiştir (Özbirecikli 2006: 10).

Xerox Vakası: Şirketin 2001 dönemine ilişkin ABD Sermaye Piyasası Kurulu tarafından (SEC-Security Exchange Committee) denetim incelemeleri sonucunda mali kayıtlarında büyük tutarlarda manipülasyon tespit edilmiştir. Bu süreçte şirketin usulsüz olarak gelirlerini 6 milyar dolar fazla gösterdiği ortaya çıkmıştır (www.voanews.com).

1.8. Mesleki Hilelerin Önlenmesi Amacına Yönelik Olarak Yapılan Düzenlemeler

Yapılan araştırmalar her türden işletmenin hileye maruz kalabileceğini göstermektedir. Bu nedenle hileyi önleme, caydırma ve hilenin tespite yönelik faaliyetler önem kazanmakta, bu noktada hilenin önlenmesi, caydırılması ve tespit edilmesi ile ilgili sorumluluklar konusu gündeme gelmektedir. Hilenin giderek büyüyen bir problem halini alması ve neden olduğu kayıplardaki artış, kurumsal yönetim bağlamında hile ile ilgili olarak sorumlulukları yeniden gündeme getirmiş, ortaya çıkan skandallar detaylı incelendiğinde hilenin önlenmesi ve tespiti konusunda sorumlulukların yerine getirilmesinde önemli problemler olduğu tespit edilmiştir.

Başta Amerika Birleşik Devletlerinde yaşanan muhasebe skandalları nedeniyle denetim alanında görülen hukuki boşlukların düzenlenmesi amacıyla bir takım yasa ve kanunlar çıkarılmıştır.

1.8.1. Uluslararası Düzeyde Yapılan Düzenlemeler

Denetim mesleği, muhasebe skandalları ile birlikte profesyonel bir etkinlik olarak beklentileri karşılama konusunda ciddi sorunlar karşılaşmış ve raporlanan finansal bilginin niteliği, denetçinin uzun vadeli var olma durumu açısından önemli krizle karşı karşıya kalmıştır.

1988 yılında AICPA, “Beklenti Boşluğu Standartları” olarak bilinen bir takım standartlar benimsemiştir. Bu standartlar mesleki sorumluluğun ve

standartların yükseltilmesinde işlevsel olarak beklentileri karşılamış ancak bütünüyle beklentileri karşılayamamıştır (Uysal 2004:18).

Dünyanın en büyük muhasebe skandalları olan Enron Vakası ile birlikte Amerika Birleşik Devletleri, şirketlerin finansal raporlamaları üzerindeki kontrollerin iyileştirilmesini amaçlayan ve aynı zamanda etkin kurumsal yönetimi destekleyen bir çaba olarak görülen Halka Açık Şirketler Muhasebe Reformu ve Yatırımcıyı Koruma Yasası olarak da bilinen Sarbaney Oxley Yasasını çıkarmıştır.

1.8.1.1. Sarbaney- Oxley Yasası

Şirket yöneticilerinin kasıtlı eylemleri sonucu piyasalarda hileli finansal raporların şirket faaliyetleri ile ilgili gerçekleri yansıtmaması finansal tablo kullanıcılarını ve ülkelerin ekonomik yapılarını önemli bir biçimde tehdit etmektedir. 21. yüzyılın başında meydana gelen Enron ve Worldcom gibi büyük ölçekli saygın halka açık anonim ortaklıkları kapsayan şirketlerin muhasebe skandalları ABD ekonomisini olumsuz etkilemiş ve piyasalara olan güveni sorgular hale getirmiştir. Bu tür muhasebe skandallarını tekrarlanmasını önlemek ve piyasalarda yeniden güveni tesis etmek amacıyla Sarbaney Oxley (SOX) Yasası 30 Temmuz 2002 tarihinde ABD Başkanı Bush tarafından onaylanmıştır.

Sarbaney Oxley Yasası:

- i) Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu (PCAOB),
- ii) Denetçi Bağımsızlığı,
- iii) Kurumsal Sorumluluk,
- iv) Genişletilmiş Finansal Açıklamalar,
- v) Analist Çıkar Çatışmaları,
- vi) Komisyon Kaynakları ve Otoritesi,
- vii) Çalışmalar ve Raporlar
- viii) Kurumsal ve Suç Oluşturan Hile Sorumluluğu,
- ix) Beyaz Yaka Suçları Cezalarının Artırılması,
- x) Kurumlar Vergisi Beyannamesi,
- xi) Kurumsal Hile ve Sorumluluk,

olarak 11 başlıktan oluşmaktadır.

Sarbanes-Oxley Yasası, halka arz olmuş şirketlerin denetiminin gözetimi, denetçi bağımsızlığını güçlendirilmesi, şirket sorumluluğunun artırılması ve halka arz olmuş şirketlerin finansal raporlama sürecindeki kalite ve şeffaflığın artırılmasını amaçlayan pek çok hüküm içermektedir.

Sarbaney Oxley Yasasının genel olarak hedefleri şu şekildedir:

- i) Şirketlerdeki kurumsal yönetimin güçlendirilmesi,
- ii) Kurumsal yönetime etki eden unsurlar ile şirket ilişkilerinin yeniden tanımlaması,
- iii) Söz konusu ilişkilerde şeffaflığın sağlanması,
- iv) Kamuoyunun daha iyi ve güvenilir bir biçimde bilgilendirilmesi,
- v) Denetçi bağımsızlığının sağlanması ve denetimin etkinleştirilmesi,
- vi) İç kontrol sisteminin etkinliğinin artırılması.

Sarbaney Oxley yasasının amacı ise, halka arz olmuş işletmeler için yapılan finansal raporlamada, bağımsız denetlemede ve muhasebe hizmetlerinde, kaliteyi ve şeffaflığı arttırmak, muhasebe uygulamalarında standart bir çerçeve belirlenmesi sürecini yaygınlaştırmak ve halka açık işletmeleri denetleyen şirketlerin bağımsızlığını kuvvetlendirmek olarak ifade edilmektedir.

Almanya Federal Cumhuriyeti de “Alman On Adım Programı” ile gerekli gördüğünde yaptığı çeşitli yasal düzenlemelerle yaşanan çeşitli muhasebe hile ve yolsuzluklarının ardından topluca gözden geçirerek beklemekte olan düzenlemelerin daha kısa sürede yasalaşması yoluna gitmiştir (Elitaş 2012:154).

1.8.1.2 Alman 10 Adım Programı

Alman On Adım Programı, henüz ciddi şirket iflasları ve şirket muhasebe skandalları ortaya çıkmadan gerekli önlemleri almak amacıyla ve yasal boşlukların kötüye kullanılmasının önüne geçmek amacıyla 2003 yılında düzenlenmiştir. Küresel şirket iflasları ve muhasebe hilelerine karşı önlem almak amacıyla düzenlenen Alman On Adım Programı denetçiye:

- i) Şirketin iç ve dış denetimlerinde bağımsızlığı zedelemeyecek nitelikte daha nesnel kriterler getirmek,
- ii) Denetçi rolünün arttırılması,
- iii) Finansal raporların gerçeğe uygun düzenlenip düzenlenmediğini denetlemek için bağımsız bir üst kurul kurulması şeklinde üç ana hedef sunmaktadır. (Elitaş 2011:132)

Alman 10 adım programı ile düzenlemeler şu şekilde özetlenebilir; (Elitaş 2011: 134-135)

- i) Yönetim ve gözetleme kurulu üyeleri, şirketten şahsen sorumlu olacak ve herhangi bir durum karşısından pay sahiplerinin hakları arttırılacaktır.
- ii) Yönetim ve gözetleme kurulu üyeleri, sermaye piyasalarında oluşacak dezenformasyondan dolayı ihmal ve kasıtlardan dolayı pay sahiplerine karşı sorumlu olacaklardır.
- iii) İşletmeler Alman Kurumsal Yönetim Kodlarına göre yönetim kurulu üyeleri hisse senedi alım ve satımlarına ilişkin şeffaflıkla bilgilendirme yapmak zorundadır.
- iv) Uluslararası muhasebe ilkelerine göre muhasebe kurallarının düzenlenmesinde ilerleme sağlanmalıdır.
- v) Denetçinin rolü arttırılmalıdır.
- vi) Finansal raporların gerçeğe uygun gösterilip gösterilmediğinin denetlenmesi için bağımsız bir üst kurul oluşturulmalıdır.
- vii) Borsaların ve gözetim yapılarının geliştirilmesi için bağımsız bir üst kurul oluşturulmalıdır”.
- viii) Organize olmayan piyasalarda yatırımcının korunmasının iyileştirilmesi gerekmektedir.
- ix) Finansal analistler ve reyting kuruluşları tarafından yapılan şirket değerlemelerinin doğruluğu açısından denetimler yapılmalıdır.
- x) Sermaye piyasalarında cezalar yaygınlaştırılmalıdır.

Avrupa Parlamentosu 1980'li yıllardan itibaren küreselleşmenin olumsuzluk etkinin önlemek amacıyla kara para ile mücadele için bir takım tavsiye kararları almıştır.

1.8.1.3. Avrupa Parlamentosu

Avrupa parlamentosu, özellikle finansal kuruluşların yeterli önlemleri konusunda uluslararası alanda aldığı tavsiye kararları;

- i) Avrupa Konseyi Bakanlar Komitesi tarafından 27 Haziran 1980 tarihinde alınan “Suç Kaynaklı Paranın Saklanması ve Transferlerine Karşı Tedbirler Hakkındaki Tavsiye Kararı.
- ii) 1988 yılında Basel Bankacılık Düzenlemeleri ve Gözetim Uygulamaları Komitesi (Basel Committee on Banking Regulations and Supervisory Practices) tarafından hazırlanan “Suç Yoluyla Elde Edilmiş Fonların Aklanması için Bankacılık Sisteminin Kullanılmasının Önlenmesi” başlıklı rapor,
- iii) Mali Eylem Görev Grubu (FATF - Financial Action Task Force) tarafından 1990 yılında ve daha sonra da 1996 yılında gözden geçirilerek yayınlanan 40 Tavsiye Kararı,
- iv) Avrupa Birliği tarafından 10 Haziran 1991 tarihinde “Mali Sistemin Kara paranın Aklanması Amacıyla Kullanılmasının Önlenmesi Hakkındaki” Avrupa Birliği Konseyi direktifinin kabul edilmesi,
- v) Avrupa Komisyonu tarafından 14 Temmuz 1999 tarihinde Avrupa Parlamentosu ve Avrupa Konseyi’ne 1991 tarihli direktifin kapsamının genişletilmesi ve güncelleştirilmesine ilişkin sunulan öneri, 19 Kasım 2001 tarihinde AB Bakanlar Konseyi’nce onaylanmış,
- vi) 26 Ekim 2005 tarihinde Avrupa Parlamentosu ve Konseyi tarafından “Mali Sistemin Kara paranın Aklanması ve Terörizmin Finansmanı Amacıyla Kullanılmasının Önlenmesi Hakkında” yeni bir direktif yayımlayarak, 1991 tarihinde kabul edilen direktif yürürlükten kaldırılmıştır,

olarak söylenebilir (Yazıcı 2008:159)

1.8.2. Türkiye’de Yapılan Düzenlemeler

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından yayınlanan Uluslararası Denetim Standartları (ISA) ve ABD’de Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları (US GAAS) dünyada en yaygın kullanılan denetim standartlarıdır. Son 10 yılda tüm dünyada ortaya çıkan muhasebe skandalları ve sonrasında yaşanan şirket iflasları, itibar zedelenmeleri sonucunda ulusal muhasebe standardı belirleyicileri ve hükümetler tarafından yeni kanunlar ve düzenlemeler oluşturulmuştur Türkiye’de de mesleki hilelerin önlenmesi amacıyla bazı kurum ve kuruluşlar tarafından bir takım düzenlemeler yapılmıştır. Bu düzenlemeler ile vergi kayıp ve kaçığının önüne geçilmesiyle kayıt dışı ekonominin azaltılması amaçlanmaktadır.

Dünyadaki skandallarda şirket değerinin olduğundan yüksek gösterilmesi, giderlerin az gösterilmesi ve kârlılığın az gösterilmesi gibi hilelerin önüne geçerek yatırımcıyı korumak amaçlanırken; Türkiye’de ise vergi kayıp ve kaçığının önüne geçilerek devletin gelir kayıplarının azaltılması amacıyla düzenlemeler yapılmıştır.

1.8.2.1. Sermaye Piyasası Mevzuatında Yapılan Düzenlemeler

Türkiye’de halka açık şirketlerin bağımsız denetim çalışmalarını Sermaye Piyasası Kurulu tarafından 12.06.2006 tarih ve 26196 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkındaki Tebliğ’e (Seri X, No:22) uyulmaktadır (www.denetimnet.net). Bu tebliğ, Uluslararası Denetim Standartları (ISA) ve Uluslararası İnceleme Standartları (ISRE) benimsenerek hazırlanmıştır. Bu tebliğ ile birlikte varlıkların kötüye kullanımı ve hileli finansal raporlamanın önüne geçilmek amaçlanmaktadır.

“SPK, tarafından 1987 yılı sonunda çıkarılan Seri: X 22 Nolu Tebliğ de “Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik’te; denetçiler denetlemeyi ilgilendiren tüm bilgileri ortaklık yöneticilerinden, iç denetçilerden ve diğer ilgililerden istemekle yetkili kılınmıştır”.

“Yönetmelikte iç denetçi kavramı geçse de mevzuatımızda özel sektör işletmeleri için “iç kontrol” kavramına ilk kez, SPK tarafından 1988 yılında yayımlanan Tebliğde rastlanmaktadır. Uluslararası alanda genel kabul görmüş denetim standartlarına büyük ölçüde bağlı kalınarak hazırlanan bu Tebliğde, ilk kez bağımsız dış denetim esnasında şirketlerin iç kontrol sisteminin de değerlendirilmesi gerektiği yönünde düzenleme yapılmıştır” (Seri X No 3, md.10).

Ancak bu Tebliğde iç kontrol sistemi hakkında açıklayıcı bir bilgiye yer verilmemiş, bağımsız denetçi tarafından; şirketlerdeki iç kontrol sisteminin hangi koşullar yerine getirilirse etkin bir şekilde işlediğinin kabul edilmesi gerektiği konusuna girilmemiştir.

Halka açık şirketlerde yaşanabilecek hileli durumları SPK düzenlerken bankacılık alanında yaşanabilecek herhangi bir olumsuz durumun önüne geçebilmek amacı ile Bankacılık Devlet Düzenleme Kurumu tarafından da birtakım çalışmalar yapılmıştır.

8.2.2. Bankacılık Mevzuatında Yapılan Düzenlemeler

1990’lı yılların sonunda Türkiye’de bankacılık alanındaki yasal ve kurumsal düzenlemelerin değişen koşullara ve uluslararası standartlardaki gelişmelere uyumu konusunda önemli adımlar atılmıştır.

“01 Kasım 2005 tarihinde yayımlanan 5411 sayılı Bankacılık Kanunu’nun 2. Bölüm İç Sistemler başlığı altındaki 29-32. maddelerinde bankalar; iç kontrol sistemi, risk yönetimi sistemi ve iç denetim sisteminden oluşan iç sistemlerini kurmak ve işletmekle yükümlü tutulmuşlardır. Kanunda iç kontrol faaliyetlerinin yönetim kuruluna bağlı olarak çalışacak iç kontrol birimi ve personeli tarafından yürütülmesi, benzer şekilde risk yönetimi faaliyetlerinin yönetim kuruluna bağlı olarak çalışacak risk yönetimi birimi ve personeli tarafından yürütülmesi zorunlu kılınmıştır (5411 SK Md. 30-31). İç kontrol birimleri, faaliyetleri ile bankaların varlıklarının güvenceye alınması, muhasebe kayıtlarının doğruluğunun sağlanması, bankaların çalışma ve işlemlerinin etkinliğinin yükseltilmesi, bankaların çalışma ve faaliyetlerinin banka politikalarına uygun olup olmadığının

takip edilmesi ve banka çalışanlarının görev ve sorumluluklarını tam olarak yerine getirip getirmediğilerinin sürekli bir biçimde izlenmesinden sorumlu (Özten ve Kargın 2012:124) tutulmuşlardır. İç denetim faaliyetlerinin ise, tarafsız ve bağımsız bir şekilde, gerekli mesleki özen gösterilerek, yeterli sayıda banka müfettişi tarafından yerine getirilmesi (5411 SK md.32) şeklinde düzenleme yapılmıştır. Kanun'da ayrıca risk yönetim sistemi ve iç denetim sisteminin rapor üretmesi zorunluluğu da getirilmiştir”.

Ayrıca bağımsız denetim raporunun, “Türkiye Denetim Standartlarında (TDS)’de öngörülen hususlara ilave olarak bankanın iç kontrol sisteminin; mevzuata ve gerçeğe uygun bir biçimde hazırlanmasını ve sunulmasını sağlayacak nitelikte olduğu, uygun muhasebe politikalarının seçildiği ve uygulandığına ilişkin ibareleri de içerecek şekilde (BBDHY md4/(3)) düzenlenmesi gerektiği şartı getirilmek suretiyle, bağımsız denetimin amaçlarından birinin “bankanın iç kontrol sisteminin yeterliliğinin ölçülmesi” olması sağlanmıştır”.

1.8.2.3.Türkiye Denetim Standartları

“Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK), 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararnameyle (KHK) kendisine verilen Türkiye Denetim Standartlarını (TDS) yayımlama yetkisi çerçevesinde, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından yayımlanan uluslararası standartları referans alma stratejisini benimsemiştir. Bu tercih esasen ülkemizin Avrupa Birliği adaylık sürecinin de bir gereği olup, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununda da aynen kabul görmüştür. Bununla birlikte, 26/12/2012 tarihli Bağımsız Denetim Yönetmeliğinde Türkiye Denetim Standartları, 660 sayılı KHK uyarınca yürürlüğe konan, bilgi sistemleri denetimi dâhil olmak üzere, bağımsız denetim alanında uluslararası standartlarla uyumlu eğitim, etik, kalite kontrol ve denetim standartları ile bu alana ilişkin diğer düzenlemeler olarak tanımlanmıştır. IFAC çatısı altında oluşturulan üç bağımsız standart belirleyici kurul tarafından eğitim, etik, kalite kontrol ile güvence denetimi ve ilgili hizmetler standartları yayımlanmaktadır. Bu üç kuruldaki biri olan Uluslararası Bağımsız Denetim ve Güvence Denetimi Standartları Kurulu (IAASB) tarafından

bağımsız denetim, sınırlı bağımsız denetim, diğer güvence denetimleri ve ilgili hizmetlere ilişkin standartlar yayımlanmaktadır”. Türkiye’de uygulanan denetim standartlarını şu şekilde;

- i) Etik Kurallar,
- ii) Kalite Kontrol Standartları,
- iii) Bağımsız Denetim Standartları,
- iv) Sınırlı Bağımsız Denetim Standartları,
- v) Güvence Denetim Standartları,
- vi) İlgili Hizmet Standartları,
- vii) İlke Kararları,

olarak sıralayabiliriz.

1.8.3. Mesleki Hilelerin Önlenmesi İle İlgili Diğer Gelişmeler

Muhasebe skandallarına karşı uluslararası alanda da bir takım düzenlemeler yapılmıştır. Uluslararası alanda yapılan bu düzenlemeler ulusal çapta da önemli etkileri olmuş, bir taraftan ilgili yasa ve düzenlemeler uluslararası çalışmalar ışığında yeniden ele alınarak güncellenirken, diğer taraftan daha önce mevcut olmayan düzenlemeler ulusal düzeyde de hayata geçirilmiştir.

1.8.3.1. Uluslararası Yüksek Denetim Organları Örgütü (INTOSAI)

Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı (INTOSAI); “bilginin gelişimini ve aktarımını teşvik etmek, dünya çapında kamu sektörü denetimini iyileştirmek ve üyelerinin kendi ülkelerindeki mesleki kapasitelerini, itibarlarını ve etkilerini artırmak amacıyla Yüksek Denetim Kurumları (Sayıştaylar) için kurumsallaşmış bir çerçeve sağlamaktadır (INTOSAI, aktaran Sayıştay 2012:11). INTOSAI’nin standartlara ilişkin çalışmaları 1983 yılında Manila, Filipinler’de düzenlenen XI INTOSAI Kongresinde Muhasebe Standartları Komitesi, Denetim Standartları Komitesi ve İç Kontrol Komitesi olmak üzere üç ayrı alanda komiteler oluşturulması suretiyle başlamıştır. İlk INTOSAI Denetim Standartları, Haziran 1992’de yayımlanmıştır” (Sayıştay 2012:11).

1.8.3.2. Benford Yasası

Amerikalı fizikçi Frank Benford tarafından kendi 1938 yılında yaptığı çalışma ile denetim alanında matematiksel inceleme yöntemi olan kendi adını verdiği Benford yasasını geliştirmiştir. Benford Yasası, sayıların belirli hanelerinde her bir rakam için rakamların rastlanma olasılıklarını veren bir matematik kuralıdır. Yani Mali tablolarda yer alan muhasebe bilgilerini yani rakamların dağılımlarını istatistiki bir yöntem ile araştıran bir yöntemdir.

Mali tabloları oluşturan muhasebe bilgileri içinde yer alan hileli işlemleri, istatistiki bir yöntem olan Benford Yasası ile tespit etmek mümkündür. Benford Yasası, kısaca anlamlı sayılar içindeki rakamların dağılımlarını esas itibariyle doğal olarak ortaya çıkan bütün sayıların ilk hanesinin bir (1) olma olasılığının %30,1 olduğuna dayanmaktadır. Benford Yasası'na göre eğer istatistik verisinden ya da herhangi bir sayı kümesinden rastgele bir sayı seçerseniz bu sayının ilk hanesinin 1 olma olasılığı, bütün sayıların aynı olma olasılığının aksine % 30,1 dir. Bu sayının ilk hanesinin 2 olma olasılığı ise %17,6 dir, böyle takip ederek 9 olma olasılığı ise % 5 dir. Bu tespit zaman içinde muhasebe denetiminde kullanılmaya yönelik çalışmalara konu olmuş ve Benford Yasası hileli rakamların bulunmasında yol gösterici bir unsur olmaya başlamıştır(Demir 2014:70).

Benford Yasası kullanılarak muhasebe hilelerinin ortaya çıkarılması için, bu yasanın öngördüğü ilk rakamların dağılımları ile gerçek bir muhasebe verilerinde ortaya çıkan ilk rakamların dağılımları karşılaştırmak yeterli olacaktır. Bunun için muhasebe evreninden örneklem seçilmesi, gözlemlenen dağılımların test edilmesi, bu sonuçlar doğrultusunda bir yargıya varılması ve kanıtlayıcı verilerin araştırılması gerekmektedir.

1.8.3.3. Adli Muhasebe

Adli muhasebe, “hukuk ile muhasebenin ticari faaliyetler sonucu ortaya çıkan hesap işleri konusunda bir arada çalışmasını, karar verme noktasında bir kesişim noktasını” ifade eder. Hukuk sistemi ile muhasebe sisteminin bir disiplin olarak birleştiği adli muhasebe adli yargı kurumlarının kararlarına yardımcı olmak üzere finans, hukuk ve ticaret alanındaki işlemlere ilişkin kapsamlı bir

bilgi seviyesine ve bu bilgi seviyesinin uzmanca kullanılmasına ilişkin bir anlayışı kapsamaktadır. Muhasebe ve hukuk bilgilerinin içi içe geçmesi, ekonomi, psikoloji gibi diğer bilim alanlarına girilmesi ve araştırma, kanıt toplama, sorgulama ve denetim tekniklerinin kullanımı konuları da ön plana çıkar. Muhasebe işletmelerin yaşamış oldukları para ile ifade edilebilen mali olayları kayıtlayan, sınıflandıran, özetleyen, analiz ve yorumunu yapan, beyanname, bildirge ve benzeri yasal bildirimleri yapan, kanuni defterlerini tutan işletme faaliyetlerine hukuksal zemin kazandıran bir bilimdir.

Muhasebe skandallarının patlak vermesi ile birlikte denetim alanındaki açığın adli muhasebeyle önüne geçilmek amaçlanmıştır. Hilenin veya şüpheli bir durum mevcut olduğunda taraflardan birinin mahkemeye başvurusu ile birlikte adli muhasebe hukukçulara destek sağlayarak herhangi bir usulsüzlük olup olmadığını tespitinde yardımcı olmaktadır.

İKİNCİ BÖLÜM

ADLİ BİLİMLER VE ADLİ MUHASEBE

2.1. Adli Bilimlerin Tarihsel Gelişimi

Adli bilimlerin tarihsel gelişimi yaklaşık 2.300 yıllık bir dönemi kapsamaktadır. Archimedes'in altının hileli olup, olmadığı konusunda yapmış olduğu danışmanlık Adli Bilimler'in ilk uygulaması olarak tarihte yer almıştır (Aşırdizer 2005:12).

Adli bilimler kavramının oluşmaya başladığı dönemin başlangıcı olarak 19. yüzyılın ikinci yarısı kabul edilmektedir. Bu yıllarda adli bilimleri oluşturan ilk meslek alanının adli tıp olduğu bilinmektedir. Bilimin ve teknolojinin ilerlemesi ile bu alanın içine hızla katılımlar olmuş, adli tıbbı izleyerek 1890'lı yıllarda adli belge incelemesi de bu alanın içine dâhil edilmiştir. 20. yüzyılın başlarında ise adli toksikoloji ve adli seroloji alanın sınırlarını genişletirken, adli diş hekimliği, adli antropoloji ve adli psikiyatrinin de alana katılması ile adli bilimler bugünkü geniş yapısına ulaşmıştır (Eckert 1997:11).

2.2. Adli Bilimlerin Tanımı Ve Dalları

Adli kelimesi “adaletle ilgili olan, adaletle ilişkili olay, nesne, olgu, husus veya kavram” anlamlarına gelmektedir (Gülten 2010:312). Türkçe de “adli” olarak karşılık bulan İngilizce 'de ‘forensic’ sözcüğü, Webster Dictinonary ‘e göre ‘mahkemelere, mahkemelerdeki yargılamaya, hukuksal çatışmalara ait’ anlamını ifade etmektedir (Aktaş ve Kuloğlu 2008:102).

Adli kelimesi; kamuya intikal etmiş olan mahkemelerdeki yargılamaya, tartışmalara yönelik kullanılmakta hukuk bilimine ait her konu için kullanılabilir. (Gülten ve Kocaer 2011:11).

Hiç şüphesiz adli kelimesini sadece hukukçular ile sınırlamayıp Adli Tıp, Adli Bilişim, Adli Antropoloji, Adli Biyoloji, Adli Kimya, Adli Psikoloji, Adli Grafoloji ve Adli Muhasebe vb. gibi geniş anlamında düşünmek gerekmektedir. Nitekim hem Ceza Muhakemesi Kanunu hem de Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nda konuya ilişkin hükümler yer almaktadır.

Günümüzde finansal suçların niteliği ve suçlu profiline daha karmaşık bir hale gelmesi bu tür suç faaliyetlerinin çözümünde yargı mensupları ve suç bilimi araştırmacılarının yetersiz kalmasına neden olmuştur. Çünkü ticari ve ekonomik anlaşmazlıklar ile ilgili adli mercilere intikal etmiş muhasebe ile ilişkili hukuki itilafların çözümlenmesinde sadece hukuk bilgisi yeterli olmayıp, ayrıca üst düzeyde muhasebe bilgisi de gerekmektedir.

Doğal olarak hukuk fakültesinden mezun olan bir hukukçunun tıp, bilişim, antropoloji, biyoloji, kimya, psikoloji, grafoloji ve muhasebe konularında ilgili konunun uzmanı düzeyinde bilgi sahibi olması söz konusu değildir. Beyaz yaka suçları olarak nitelenen ve nitelikli üst düzey çalışanlar tarafından yapılan hilelerin artması ve emniyet birimlerinin bu suçluları yakalamada yetersiz kalmasının bir sonucu olarak alternatif yeni yöntem ve tekniklerin geliştirilmesi zarureti ortaya çıkmıştır (Ramaswamy 2007:32). Bu noktada karşımıza, mahkeme ve soruşturmalarda bilimsel ve temel bilgiler sağlayarak adaletin doğru işleminde önemli rol oynayan “Adli Bilim” (Forensic Science) kavramı çıkmaktadır.

Adli bilimler, adli ve idari soruşturmalar sırasında elde edilen maddi delillerin incelenmesi ve değerlendirilmesi yoluyla, suç ve suçlunun tespit edilmesi ve kanıtlanmasında yürütülen teknik hizmetlere verilen isimdir ve adaletin tecellisi amacıyla yararlanılan tüm bilim dallarını kapsar (<https://uskudar.edu.tr>).

Adli bilimi, insanoğlunun tabiat kanunlarını hukuk için kullanması olarak tanımlamak mümkündür. Adli bilim adamları, adli olaylarda kanıt ve gerçekleri incelemekte, açıklamakta, sonuç olarak elde ettikleri uzman düşünce ve bulgularını mahkemelerde davaya konu teşkil eden soruna açıklık getirmek amacıyla sunmaktadırlar (Aktaş ve Kuloğlu 2008: 103).

Adli Bilimler genel olarak Tıp, Fen, Mühendislik ve Sosyal Bilimler alanlarındaki bilgilerin, adaletin hizmetine sunulmasıyla ilgilenen farklı disiplinleri bir araya getiren bir ortak daldır.

Adli bilimler;

- ✓ Mahkeme tarafından kullanılan bilim,
- ✓ Hukuk fakültesinden mezun olan bir hukukçunun bilmediği her konuyu içeren bilim
- ✓ Mahkeme ve soruşturmalarda bilimsel ve temel bilgiler sağlayarak adaletin doğru işleminde önemli rol oynayan bilimdir.

Adli bilimlerin temel amacı; bilimsel veri, beceri ve gerçeklerin, başta mahkeme sürecinde kullanılarak, medeni hukuk veya ceza hukuku alanında ortaya çıkan yasal sorunların çözümüne katkı sağlamaktır (Gülten ve Kocaer 2011:12).

Siegel vd. (2000) tarafından üç cilt olarak yazılan ve adli muhasebeye içerisinde yer veren Encyclopedia of Forensic Sciences (Adli Bilimler Ansiklopedisi) adlı eserde 200'den fazla türde adli bilim dalından bahsedilmektedir.

Adli bilimler;

- **Adli Antropoloji (Forensic Anthropology):** adli ve kamuya ait problemlerde iskeletlerin kimliklendirilmesine ve osteoloji tekniklerinin bunlara uygulanması için yapılandırılmış bir alt bilim dalıdır (Masrop-E Dergi,2017:9).
- **Adli Astronomi (Forensic Astronomy),** Gökbilimin küçük bir bölümünü kullansa dahi adalet mekanizması içinde önemli işlevleri vardır. Özellikle suç tespiti ve ceza miktarı tayininde önemli roller oynar (www.nedir.com)
- **Adli Balistik (Forensic Ballistic),** Olay yerinden elde edilen balistik bulguların, adli balistik metotları kullanılarak incelendiği, delil kimliğine kavuşturulduğu alandır (www.bakuy.org).
- **Adli Belge İnceleme (Forensic Document Review),** adli belgeler üzerinde doğruluğu kanıtlamak için yapılan işlemleri oluşturur. Var olan doküman şüpheliyse, adli belge inceleme ile bunun üzerinde yapılan değişiklikler,

hasarlar, sahte olup olmadığı gibi konular uzmanlar tarafından belirlenir. Adli belge inceleme temel olarak bilimsel yöntemlerin ve analitik tekniklerin kullanılarak şüpheli belge hakkında delil oluşturulmasını sağlayan bilimsel bir disiplindir (www.bilirkisi.net).

- **Adli Bilişim (Forensic Informatics)**, elektromanyetik-elektro optik ortam(lar)da muhafaza edilen ve/veya bu ortamlarca iletilen; ses, görüntü, veri/bilgi veya bunların birleşiminden oluşan her türlü bilişim nesnesinin, mahkemede sayısal (elektronik-dijital) delil niteliği taşıyacak şekilde: Tanımlanması, elde edilmesi, saklanması, incelenmesi ve mahkemeye sunulması çalışmaları bütünüdür (www.adlibilisim.org.tr).
- **Adli Biyoloji (Forensic Biology)**: tükürük, gözyaşı, ter, kemik, diş, idrar gibi insan vücuduna ait bulgular biyolojik delil olarak değerlendirilir. İnsana ait bu özelliklerin analiz edilmesi gerçeklerin açığa çıkarılması adli biyoloji olarak nitelendirilir (www.uskudar.edu.tr).
- **Adli Denetim (Forensic Audit)**, suç unsurlarının araştırılması ve incelenmesi amacıyla adli delil toplamasıdır.
- **Adli Diş Hekimliği (Forensic Dentistry)**: çene, ağız dokusu, diş yaralanmaları ve dental kalıntıları inceleyerek cesetin ya da kuşkulunun identifikasyonunu ya da eliminasyonunu sağlamaktır (www.ttb.org.tr).
- **Adli Entomoloji (Forensic Entomology)**: Adli entomoloji böcek ve eklem bacaklı bilgisinin suç olaylarında ve hukuk davalarında kullanıldığı bilim dalıdır (tbbdergisi.barobirlik.org.tr).
- **Adli Farmakoloji (Forensic Pharmacology)**: Reçete sahtekârlıkları, farmakolojik ötenazi, ilaç bağımlılığı ve suiistimal ile ilgili analizler, yanlış tedavi, ilaç etkileşimleri ve ilaçların istenmeyen yan etkileri, ilaç aracılığı ile işlenen suçlar, ilaç tedavisinde araç kullanımı, analiz sonuçlarında tahrifat, hasta sırları ve hastanın ilaç kullanımı ile ilgili onamı, ilaç zehirlenmeleri, ilaç risk ve yararları, psikoaktif ilaçların denge üzerindeki etkileri gibi alanlarda araştırma yapan görüş bildiren bilim dalıdır.

- **Adli Fotoğrafçılık (Forensic Photography)**, adli olaylarda fotoğrafların teknikleri ortaya koyar ve fotoğrafları inceleyerek bunların çözümlenmesi, montaj aranması gibi teknik konularda yardımcı olan bilim dalıdır.
- **Adli Grafoloji (Forensic Graphology)**: Yazı ve imzaların kime ait olduğunu, kimlik, pasaport, para, çek, senet, sözleşme ve kredi kartı gibi belgelerle sahtecilik bulunup bulunmadığını araştıran bilim dalıdır.
- **Adli Hemşirelik (Forensic Nursing)**: Adli bilimlerin hemşirelik eğitimi ile birleştirilerek bilimsel araştırmalarda, yaralı, ölü veya mağdur incelemelerinde suç, şiddet, kriminal aktivite ve travmatik kaza faillerinin rehabilitasyonun da uygulanmasını kapsar.
- **Adli Jeoloji (Forensic Geology)**: Cinayet, hırsızlık, kaçakçılık, terör, trafik kazası, tecavüz gibi adli vakalarda delil olarak toprağın kullanılması ile adli olayın çözümüne katkı veren bilim dalıdır.
- **Adli Kimya (Forensic Chemistry)**, mahkemelerde kullanılacak delillerin kimyasal analizini gerçekleştiren kimya alanıdır (www.uskudar.edu.tr).
- **Adli Klimatoloji (Forensic Climatology)**, Güneş ve ayın doğuş ve batış saatlerini hesaplayarak, olay sırasında veya olay anının tespit edilmesinde kullanılan bilim dalıdır.
- **Adli Kriminoloji (Forensic Criminology)**, suç işlemeye yönelen durumların tespiti ve suça iten durumların önlenmesi amacıyla yapılan çalışmalar yapan bilim dalıdır (www.uskudar.edu.tr).
- **Adli Meteoroloji (Forensic Meteorology)**, meteorolojik bulguların adalet alanına uygulanmasıyla davaların çözümlenmesine yardımcı olan bir bilim dalıdır. Hava koşullarının etkili olduğu iddia edilen davalarda; gelişmiş sigorta sistemleri, mevcut bulguların incelenerek olay sırasındaki hava koşullarının belirlenmesini zorunlu kılmaktadır.

- **Adli Mikrobiyoloji (Forensic Microbiology)**, olay yeri incelemesi, delil zinciri, delil toplama ve taşıma, delil incelemesi, sonuçların yorumlanarak değerlendirilmesi aşamalarını içermektedir.
- **Adli Moleküler Biyoloji (Forensic Molecular Biology)**, adli bilimlerde babalık -akrabalık ilişkilerinin belirlenmesinde ve kriminal araştırmalarda olay yerinden toplanan biyolojik örneklerin kimliklendirilmesinin yapıldığı bilim dalıdır.
- **Adli Moleküler Genetik (Forensic Molecular Genetics)**, hücre, parafine gömülü doku, kan, idrar, sperm, saç, kemik, kıl, tükürük ve ağız içi sürüntüsü vb. gibi biyolojik örneklere ait moleküler genetik analizlerin yapıldığı birimdir (www.uskudar.edu.tr).
- **Adli Muhasebe (Forensic Accounting)**, “mahkemeye intikal etmiş veya henüz etmemiş ancak hukuksal bir çatışma yaratması muhtemel konunun esaslı bir boyutunu muhasebe ile ilişkili ihtilafların oluşturduğu, psikoloji, suç bilimi gibi diğer bilim dallarından da yararlanan kendine has araştırma, sorgulama ve analiz teknikleri kullanarak gerçeği arayan bir bilim dalıdır” (Gülten ve Kocaer 2011:11).
- **Adli Mühendislik (Forensic Engineering)**, Hasarlanmış ve/veya kusurlu yapıları, yaralanma, ölüm ve maddi hasara yol açan ekipman, süreç ve sistem arızalarını ve kazalarını inceleme, oluş sebeplerini ve sorumluları belirleme, kök sebep analizleri yapma, tekrarını önlemek için alınması gereken tedbirleri önerme.
- **Adli Odontoloji (Forensic Odontology)**, Dişsel özelliklerden kimliklendirme, ısırık izi analizi ağız boşluğu travmalarının değerlendirilmesi Diş hekimliği ile ilgili adli tıbbi konularda inceleme yapılmasıdır.
- **Adli Palinoloji (Forensic Palynology)**, adli olgularda, polen ve sporların tespit edilmesi, tiplendirilmesi ve karşılaştırılarak davalarda delil olarak kullanılması nerede ve ne zaman meydana geldiğini araştıran meydana geldiğini açıklamaya çalışan bilim dalıdır (www.adlientomoloji.com).

- **Adli Patoloji (Forensic Pathology)**, adli vakalarda yaralanma, zehirlenme, hastalık ve ölüm nedenlerini açıklamaya yönelik incelemeler yapan bilim dalıdır (www.uskudar.edu.tr).
- **Adli Psikiyatri (Forensic Psychiatry)**, Bir suç ya da hukuksal bir işlem sırasında kişilerin irade, şuur ve hareket serbestisi ile olayları değerlendirip onlardan sağlıklı sonuçlara varabilme yeteneğinin sağlıklı olup olmadığını araştıran bilim dalıdır. (www.aktuelpsikoloji.com)
- **Adli Psikoloji (Forensic Psychology)**, delillerin toplanmasını ve değerlendirilmesini, yasaların uygulanmasını ve adaletin yerine getirilmesini psikoloji alanının kurumsal ve pratik becerilerini kullanarak uygulamayı amaçlayan psikolojinin alt dallarından biridir (www.uskudar.edu.tr).
- **Adli Sanat (Forensic Art)**, kimliği bilinmeyen cesetlerin tanımlanmasına, suçluların yakalanması, belirlenmesi veya cezalandırılmasına yardımcı olmak amacıyla adli vakaların kimliklendirilmesine yardımcı olan bilim dalıdır (Yonuk 2014:164).
- **Adli Tıp (Forensic Medicine)**, Adli vakaların soruşturma ve yargı sürecinde bir olayın aydınlatılması, mahkemelerin teknik konularda iç hastalıkları, genel cerrahi, cildiye gibi bir tıpta uzmanlık alanlarından yardım alınan bilim dalıdır (www.uskudar.edu.tr).
- **Adli Toksikoloji (Forensic Toxicology)**, zehirlenme vakalarının hukuksal boyutta incelenmesidir.

gibi daha birçok alanı kapsayan çok geniş ve multi-disipliner bir bilim alanıdır.

2.3. Adli Bilimler İle İlgili Eğitim Veren Kurumlar ve Mesleki Kuruluşlar

Günümüzde dünyanın farklı ülkelerinde birçok üniversitede adli bilimler alanında lisans, yüksek lisans ve doktora programları mevcuttur. Örnek olarak,

- i) Amerika Birleşik Devletleri'nde; Utica College, West Virginia University ve Texas A&M University,

- ii) Avustralya'da; University of New South Wales ve Deakin University,
- iii) Danimarka'da; University of Copenhagen,
- iv) Hollanda'da; Leiden University,
- v) İngiltere'de; Bournemouth University, University College London, University of Cambridge, University of Oxford ve University of Liverpool,
- vi) Japonya'da; Hong Kong University of Science and Technology sayılabilir.
- vii) Ayrıca dünya çapında adli bilimlerle ilgili olarak kurulmuş ve faaliyet gösteren çok sayıda mesleki kuruluş (akademi, birlik, organizasyon) bulunmaktadır. Bu mesleki kuruluşların isimleri aşağıda yer almaktadır (IEEE 2017:-; IFSA 2017:-).
- viii) Amerikan Adli Bilimler Akademisi (American Academy of Forensic Sciences AAFS),
- ix) Asya Adli Bilimler Ağı (Asian Forensic Sciences Network AFSN),
- x) Ibero-Amerikan Kriminalistik ve Adli Araştırmalar Akademisi (Academia Iberoamericana de Criminalística y Estudios Forenses AICEF),
- xi) Avustralya ve Yeni Zelanda Adli Bilim Topluluğu (Australian and New Zealand Forensic Science Society ANZFSS),
- xii) Adli Sicil Uzmanları Kurulu (Board of Forensic Document Examiners BFDE),
- xiii) Avrupa Adli Bilimler Birliği (European Association of Forensic Sciences EAFS),
- xiv) Avrupa Adli Bilim Enstitüleri Ağı (European Network of Forensic Science Institutes ENFSI),
- xv) Adli Bilim ve Teknolojisi Japon Birliği (Japanese Association Of Forensic Science And Technology JAFASST),
- xvi) Adli Mühendislik Bilimleri Uluslararası Kurulu (International Board of Forensic Engineering Sciences IBFES),

- xvii) Uluslararası Sertifikalı Adli İnceleme Uzmanları Enstitüsü (International Institute of Certified Forensic Investigation Professionals IICFIP),
- xviii) Uluslararası Adli Stratejik İttifak (International Forensic Strategic Alliance IFSA),
- xix) Amerikan Ulusal Adli Mühendisler Akademisi (American National Academy of Forensic Engineer NAFE),
- xx) Ulusal Adli Bilimler Enstitüsü Avustralya Yeni Zelanda (National Institute of Forensic Science Australia New Zealand NIFS ANZ),
- xxi) Adli Bilimler İçin Bilimsel Alan Komiteleri Organizasyonu (Organization for Scientific Area Committees for Forensic Science OSAC),
- xxii) Güney Afrika Bölgesel Adli Bilim Ağı (Southern Africa Regional Forensic Science Network SARFS),
- xxiii) Avustralya ve Yeni Zelanda Adli Laboratuvarlarının Kıdemli Yöneticileri (Senior Managers of Australian and New Zealand Forensic Laboratories SMANZFL).

Söz konusu mesleki kuruluşlardan bazılarında (American Academy of Forensic Sciences AAFS, European Association of Forensic Sciences EAFS ve European Network of Forensic Science Institutes ENFSI) ilişkin açıklamalar aşağıda yer almaktadır.

Adli bilimlerdeki işbirliğini teşvik etmek amacı ile 1948 yılından bu yana faaliyet gösteren Amerikan Adli Bilimler Akademisi'nin (American Academy of Forensic Sciences AAFS) 2017 yılı itibariyle 7.000'i aşkın üyesi bulunmaktadır. Akademi bünyesinde 11 bölüm mevcuttur. Akademi üyeleri arasında doktorlar, hekimler, avukatlar, diş hekimleri, toksikologlar, antropologlar, belge incelemecileri, dijital kanıt uzmanları, psikiyatristler, fizikçiler, mühendisler, eğitimciler, kriminologlar, patoloğlar, odontologlar, sorgulanan belgeler üzerine çalışanlar, psikologlar/davranış bilimcileri sayılabilir (AAFS 2017:-).

Adli bilimlerin Avrupa ve uluslararası düzeyde geliştirilmesi için araştırma yapmayı teşvik etmek amacıyla kurulan bir diğer mesleki kuruluş ise Avrupa Adli Bilimler Birliği (European Association of Forensic Sciences EAFS)'dir. Merkezi

İtalya'nın başkenti Roma'da bulunan birlik 2009 yılından bu yana farklı bilimsel ve tematik alanlarda faaliyet göstermektedir (EAFS 2017:-).

2.4. Adli Muhasebenin Tarihsel Gelişimi ve Tanımı

Adli muhasebe disiplininin kökleri 5000 yıldan fazla bir geçmişe dayanmaktadır. MÖ. 3300-3500 tarihleri arasında dünyanın ilk muhasebecileri olan Mısır'daki kâtipler, ticari işlemleri ıslak kil tabletlerin veya papirüslerin üzerine kaydediyorlardı. Bir kâtip orijinal dokümanı daha sonra ince bir kil zarfın içine katlayıp koyuyordu. Eğer bundan sonra dış tabletle herhangi bir amaçla oynanıp kurcalanırsa bu durum bir soruşturmaya konu oluyordu. Mısırlı muhasebeciler, kraliyet denetçileri herhangi bir düzensizlik tespit ettiklerinde, para cezası, sakat bırakma hatta ölüm cezası verebildikleri için titiz kayıtlar hazırlamak hususunda son derece dikkatliydiler. MÖ. 321-184 arasında Hindistan Mauray dönemi boyunca kayıtlarda doğruluk ve suçlulara hesap sormaya yönelik bir eğilim görülmektedir. Muhasebe kavramları üzerine en eski bilimsel çalışma olarak tanınan Kautilya'nın Arthasastra'sında, en az 40 farklı tip zimmet sıralanmaktadır. Kautilya ayrıca, muhasebecilerin görevleri esnasında işledikleri kasıtlı dolandırıcılık, ihmal ya da savsaklama şeklindeki suçlar için cezalandırılmaları gerektiğini ileri sürmüştür (Kuloğlu 2002:1).

1800 yıllara gelindiğinde, muhasebeciler ile avukatlar arasında sıkı ilişkinin olduğu, bu dönemde birçok avukatın müşterilerine muhasebe hizmetleri sundukları da bilinmektedir. Bu dönemde muhasebeciler de ücret karşılığında uzman tanıklık görevleri üstlenmişlerdir. Adli muhasebe uygulamasına, bugünkü anlamında ilk olarak 1824 yılında İskoçyalı bir muhasebeci tanıtım reklamında 'finansal tabloların hazırlanması, ihtilafli hesapların raporlanması ve mahkemede savunma yapılması' sözleriyle muhasebe mesleğinin sadece finansal olayların kaydedilmesinden ibaret olmadığını ifade eden ilk metindir. (AICPA 2009:1)

"Forensic Accounting-Adli Muhasebeci" kavramı ilk kez 1824 yılında Mc. Clelland adlı bir muhasebenin kendisini mahkemelerde ve tahkim işlerinde uzman tanık olarak tanıtmasıyla kullanılmıştır. 1900'lü yıllara gelindiğinde ise, bugünkü anlamıyla ve yazılı olarak, New York'ta adında kamu muhasebecilik

şirketinin ortağı olan ve aynı zamanda yazarlık yapan Maurice E. Peloubet, 1946 yılında yazdığı “Adli Muhasebe: Bugünün Ekonomisindeki Yeri” adlı makalesinde hem savaş boyunca hem de sonrasında kamu muhasebecisi ve endüstriyel muhasebeci olarak yapmış olduğu adli muhasebe çalışmalarından bahsetmektedir (Karacan 2012: 107).

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 küreselleşme ve teknolojik gelişmeler ile birlikte büyük şirket skandalları yaşanmış, SOX (Sarbanes-Oxley Yasası) ve SAS 99 (Denetim Standartları Tablosu) gibi yasal düzenlemeler ile birlikte adli muhasebeye gereksinim artmıştır. ACFEI, ACFE, ACFS, NACVA ve Institute of Business Appraisers gibi kuruluşlarca Adli Muhasebe ve Hile Denetçisi Uzmanları eğitimleri verilmiş ve belgelerle birlikte akredite edilmiştir (Balcı 2014:7).

Adli muhasebe dilimize “Forensic Accountant” dan çevrilmiş olup kavram mahkemeye ait olaylara ilişkin olarak kullanılmaktadır. Kaynağını Amerika Birleşik Devletlerinden alan “adli muhasebe” Türkiye için yeni bir kavramdır (Gülten ve Kocaer 2011:11).

Adli muhasebe; muhasebe, denetim, hukuk, sayısal yöntemler, finans, bilgisayar teknolojileri gibi alanlarda bilgi ve beceri sahibi olmayı gerektiren ve adli alanda kanıt olarak nitelendirilebilecek bilgi ve belgeleri toplayıp, bunları analiz etme ve değerlendirmeyi kapsayan bir disiplindir (Toraman vd. 2009:31).

Adli muhasebenin ülkemizde en çok kabul gören tanımı , “Mahkemeye intikal etmiş veya henüz etmemiş ancak hukuksal bir çatışma yaratması muhtemel konunun esaslı bir boyutunu muhasebe ile ilişkili ihtilafların oluşturduğu, psikoloji, suç bilimi gibi diğer bilim dallarından da yararlanan kendine has araştırma, sorgulama ve analiz teknikleri kullanarak gerçeği arayan bir bilim dalıdır” (Gülten ve Kocaer 2011:11).

Adli muhasebe; “hukuksal sorunların çözümlenmesinde muhasebe ile ilgili bir konunun, mahkeme sürecinde ekonomi, 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).

2.5. Adli Muhasebenin Ortaya Çıkış Sebepleri

Adli muhasebeye ihtiyaç, işletmelerdeki denetim sistemlerinin yetersizliğinden dolayı ortaya çıkmıştır. Bunun sonucu işletmelerdeki iç denetim ve diğer denetimler, yönetim sistemlerindeki belli hataların belirlenmesinde başarısız olmuştur. Kessler International firması tarafından ülke çapında yapılan bir araştırmaya göre, işletmelerin %39'u geçmişte adli muhasebeciye ihtiyacı olduğunu düşünmüştür, %28'i bir adli muhasebeciden yardım aldığını, %18'i yardıma ihtiyacı olmadığını ve %15'i yardım için nereye veya kime yönelecekleri konusunda emin olmadığını tespit edilmiştir (Aksu vd. 2008:64-65)

İşletmelerde çalışanların yaptıkları yolsuzluklar giderek artmakta ve ortaya çıkartılması ve de önlenmesi zorlaşmakta, artan sayıda ve büyük tutarlarda işletme başarısızlıkları yaşanmakta, avukatlar ve mahkemeler karşılaştıkları olaylarda daha fazla uzman desteğine gerek duymaktadırlar.

2.5.1. Muhasebe Skandalları

Adli muhasebe kavramını ortaya çıkmasının temel nedeni son yüzyılda yaşanan ve dünya genelinde olumsuz etkileri görülen muhasebe skandallarıdır. Muhasebe skandalları, finansal tablolarda yer alan finansal bilgilerin güvenilir, anlaşılabilir, karşılaştırılabilir olmasına ve ihtiyaca cevap verebilmesine engel teşkil eden skandallar olarak ifade edilebilir. Bu skandalların temelinde yaratıcı

muhasabe uygulamaları gelmektedir. Yaratıcı muhasabe, “finansal tablolarda çeşitli şekillerde düzenlemeler yaparak finansal tablo kullanıcılarının yanlış kararlar almasına neden olan bir hileli finansal raporlama uygulamaları” şeklinde ifade edilebilmektedir (Çıtak 2009:84-85). Bunun yanında muhasabe skandallarının meydana gelmesinde, finansal raporlarda yapılan finansal tablo hileleri önemli rol oynamakta olup bu tür hileler işletmelerde özellikle kurumsal yönetimin ve iç kontrolün etkin biçimde uygulanamaması nedeniyle yapılmaktadır (Rezaee 2005:288).

İlgili taraflara özellikle hile ve yolsuzluklarla ilgili sorunlarının çözümünde destek hizmeti veren adli muhasebecilik mesleğine giderek daha fazla ihtiyaç duyulmasının temel nedenleri aşağıdaki gibi özetlenebilmektedir (Bozkurt 2000:56).

- i) Küreselleşmeye paralel ticari işlemlerin giderek karmaşıklaşması,
- ii) Birey ve kurumların mahkemeye başvurma oranlarının artması,
- iii) Bireyler, kurumlar ve devlet arasındaki ilişkilerde sorunların artması,
- iv) Gelişen teknolojiyle birlikte hile ve yolsuzlukları önlemenin zorlaşması,
- v) Artan sayıda ve büyük tutarlarda işletme başarısızlıklarının yaşanması.

Dünya genelinde ortaya çıkan muhasabe skandalları sonucunda iç ve dış denetimdeki eksikliklerin ortadan kaldırılmasının yanı sıra, özellikle yaratıcı muhasabe uygulamalarının ortaya çıkarılmasına, hata-hile kavramlarının daha fazla irdelenmesine ve muhasabe işlemlerinin hukuki boyutuna daha fazla önem veren bir muhasabe dalına ihtiyaç olduğu belirlenmiştir. Adli muhasabe bu ihtiyaç sonucunda ortaya çıkmış bir alandır.

2.6. Adli Muhasebe İle İlgili Bilimler

Adli muhasabe kapsamı itibariyle birçok bilim dalı ile etkileşim içindedir. Adli muhasabenin kapsamı itibariyle ilişkili olduğu bilim dalları; muhasabe, hukuk, denetim, psikoloji, grafoloji, kriminoloji ve istatistik olarak ifade edebiliriz. (Gülten ve Kocaer 2011:24)

2.6.1. Muhasebe

Muhasebe, geleneksel muhasebe süreci içerisinde genel muhasebe, yönetim muhasebesi, maliyet muhasebesi, denetim vb. hizmetleri içeren farklı alanlarda hizmet verebilmektedir. Bu alanların her birisinin ayrı birer amacı bulunmaktadır. Örneğin, yönetim muhasebesinin amacı, işletme faaliyetlerinin kârlılığının izlenebilmesi ve arttırılabilmesi için bu bilgileri kullanacak olan taraflara işletme içerisinde anlamlı bilgiler vermektir. Muhasebe bilgisi üreten kişiler, Türkiye’de muhasebeciler sadece defter tutma ve beyanname düzenleme işlemleri ile ilgilenmektedir ancak bu, muhasebenin sadece tek bir fonksiyonudur. Bunun yanında muhasebenin bilgi verme, yönetime yardımcı olma, analiz ve yorumlama fonksiyonları da olduğu halde, bu fonksiyonlar geri planda kalmış durumdadır. Türkiye’de muhasebecilerin artık defter ve belgelerin sadece rakamları ile uğraşmak yerine rakamların arkasında kalan dünya ile uğraşmaları önemli bir ihtiyaçtır. Bu ihtiyacı karşılamak amacıyla ortaya çıkan adli muhasebenin, Türkiye’de de uygulanmasıyla muhasebeciler daha yetenekli hale gelecek ve artık işletme kararlarında, denetimde ve davalara destek verme konusunda daha etkin rol oynayacaklardır (Meriç 2016:18).

Adli muhasebecilik mesleği, toplumun muhasebecilik mesleğine bakış açısını da değiştirmektedir. Adli muhasebeciler iş dünyasındaki sorunların realitesine eğilerek sayıların ötesine geçecek şekilde eğitilmiş ve muhasebe bilgi ve becerisi bu meslek aracılığıyla kanun önündeki meseleler için kullanılmaya başlamıştır. “Muhasebeciler rakamlara, adli muhasebeciler ise rakamların arkasına bakarlar ya da “diğer muhasebeciler tablolara bakarlar, adli muhasebeciler ise olayların içine girerler” ifadeleri adli muhasebecilerin diğer muhasebecilerden farkını ortaya koymaktadır (Meriç 2016:18).

2.6.2. Denetim

Muhasebe biliminde denetim mekanizması bir yatırımın mali yapısı üzerinde işin sonuçlan ve yasal yükümlülüklere uyma konusunda, görevli denetçilerin fikirlerini ifade etmeleri amacıyla mali kaynaklarının kullanılmasındaki performansın kontrol edilmesi ya da gözlemlenmesi ile yapılan bağımsız bir incelemedir.

Adli muhasebe bilimin alt alanlarından birisi olan hile, suiistimal ve yolsuzluk denetçiliği veya diğer bir adıyla araştırmacı muhasebecilik denilen kısım denetim bilimi ile iç içedir. Adli muhasebe bilimi ile meslek olarak uğraşanların en az hukuk ve muhasebe bilgisi kadar denetim bilgisine sahip olmaları gerekir. Denetim mesleğinin temelini de adli muhasebecilik mesleğinin temelini de şüphencilik ve analiz etmeden kabullenmeme oluşturur. Adli muhasebeciler görevini yerine getirirken elbette ki diğer disiplinlerden ve özellikle de denetim biliminden yararlanacaktır. Denetim biliminde yer alan araştırma ve delil toplama yöntemlerini, denetim tekniklerini de kullanacaktır. Ancak adli muhasebecinin konusu mali tablolar hakkında genel bir görüş bildirmekten çok karşılaşılan muhasebe ağırlıklı hukuksal problemi çözerek adaletin yerine gelmesine yardımcı olmaktır. Yani adli muhasebecinin olaylara bakış açısı denetçiden çok farklıdır. Adli muhasebeci olayın muhasebesel değerlendirilmesini yaparken mutlaka hukuksal boyutunu da dikkate alır. Denetim biliminin kurallarının, etik ilkelerinin çalışma yöntemlerinin pek çoğunun adli muhasebe için geçerli olduğu gerçektir. Denetçiler için geçerli etik ilkelerine aykırı hareketler adli muhasebeci içinde olumsuz sonuçlar doğurur ve hoş karşılanmaz (Gülten ve Kocaer 2001:29).

Muhasebe denetimi ile adli muhasebenin benzer ve farklı yanı vardır. Bu farklılıklar şu şekilde sıralanabilir(Gülten ve Kocaer 2011:29);

- i) Muhasebe denetimi ile adli muhasebenin ortak amacı mali raporlamanın hukuka uygun olarak yapılmasının sağlanmasıdır.
- ii) Muhasebe denetimi çalışmaları ile adli muhasebe araştırmalarında, işletme ve ilgili sektörün mevcut durumu, muhasebe kayıt düzeni ve belge türleri, hileli işlemlerin işletme faaliyetlerini nasıl etkilediği gibi konularda bilgi sahibi olunması gerekir.
- iii) Muhasebe denetiminde mali tabloların genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uygunluğu incelenirken, adli muhasebe araştırmalarında hileli muhasebe işlemleri ve varlıkların kötüye kullanımı suçları ile ilgilenilmektedir.
- iv) Muhasebe denetimi çalışmalarının sonucunda yapılan değerlendirmede açıklamaların tamamı mali tabloların tümü üzerinden yapılırken, adli

muhasabe araştırmalarında ise mali tablonun tümü üzerinden genel bir değerlendirme yerine; kayıtların, çalışanların ve işletme içindeki birimlerin değerlendirilmesi yapılır.

- v) Muhasebe denetimi çalışmalarının sonucunda, mali tablolarla ilgili genel ve sınırlı kullanılabilir bir görüş sunulurken, adli muhasabe araştırmalarında ise şüphelenilen özel bir problemin derinliği ve olası etkileri araştırılır.
- vi) Muhasebe denetiminde bireylerin davranışları ile değil; raporlama sistemin doğru, geçerli ve bütün bilgileri içerecek bir yapıda olup olmadığı ile ilgilenilirken, adli muhasabe araştırmalarında, yönetimin planlı ve kasıtlı olarak yanlış beyan edilen bilgilerin ayırt edilmesine çalışılır.
- vii) Muhasebe denetimi çalışmaları genel olarak çalışanların bilgisi dâhilinde yapılırken, adli muhasabe araştırmalarında ise çalışanlar araştırmanın amacını ve kapsamını bilemezler.
- viii) Muhasebe denetiminde çalışma planı önceki çalışmaların dikkate alınmasıyla kümülatif bilgilerden yararlanılarak, uzun süreli olarak yapılırken, adli muhasabe araştırmalarında önceden belirlenmiş az sayıdaki bilgi dikkate alınarak çalışma planı oluşturulur ve bu plan çeşitli bulgular elde edildikten sonra yeniden şekillendirilir.
- ix) Muhasebe denetiminde işletme yönetiminin beyanlarının en azından bir kısmına güvenirken, adli muhasabe araştırmalarında ise çok azına güvenilir.
- x) Muhasebe denetimi çalışmaları sonunda bir fikir sunulurken, adli muhasabe araştırmalarında ise birkaç farklı eşit ihtimalli sonuç elde edilebilir.
- xi) Muhasebe denetimi süreklilik arz eden ve düzenli olarak yapılan çalışmalar iken, adli muhasabe araştırmaları süreklilik arz etmeyen ve düzenli olarak yapılmayan faaliyetlerdir.
- xii) Muhasebe denetiminde kullanılan çalışma kâğıtlarında genel olarak belirli şekil şartları aranmazken, adli muhasabe araştırmalarında kanıt niteliği taşıyan belgeler hukuki kurallara uygun belirli şekil şartları taşırlar.

- xiii) Muhasebe denetimi çalışmaları herhangi bir tazminat güvencesi olmadan sürdürülürken, adli muhasebe araştırmalarında üçüncü şahıslarla ilgili bilgileri içeren belgeler kullanıldığı için oluşabilecek zararları tazmin etme güvencesi vardır.
- xiv) Muhasebe denetiminde süreçler, genel kabul görmüş denetim standartlarınca belirlenirken, adli muhasebe araştırmalarındaki süreçleri bilgi, yetenek, eğitim ve tecrübeler belirler.
- xv) Muhasebe denetiminde, çalışmaların sonucunda, olumlu, olumsuz ve şartlı görüş belirtebilir ya da görüş bildirmekten kaçınılabilirken, adli muhasebe araştırmalarında yeniden gözden geçirmenin gerekli olup olmadığı veya gerekli ise nasıl yapılacağı ile ilgili herhangi bir görüş belirtilmez.
- xvi) Muhasebe denetiminde belge ve bilgilerin aksini ispat edecek bir bilgi ve şüphe olmadıkça geçerli ve güvenilir olduğu varsayılırken, adli muhasebe araştırmalarında belgelere daha şüpheli olarak ve üzerinde değişiklik ve tahrifat yapılmış olabileceği endişesi ile bakılır.
- xvii) 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.
- xviii) Muhasebe denetimindeki bulguların sözlü olarak sunulması nadiren istenirken, adli muhasebe araştırmalarında elde edilen bulguların araştırmanın taraflarına sözlü olarak sunulması istenebilir.

2.6.3. Hukuk

Adli muhasebe biliminin konusunu esas olarak hukuk ve muhasebe bilimlerinin kesişim noktası oluşturur. Bu sebeple bir adli muhasebeci en az sahip olduğu muhasebe bilgisi kadar hukuk bilgisine de sahip olmalıdır. Hukuk toplumsal hayatı etkileyen, düzenleyen kurallar bütünü olduğuna göre adli muhasebecinin hukuk bilgisinin özellikle de ceza hukuk bilgisinin yüksek seviyede olmasını gerekir.

Adli muhasebe biliminin uygulama safhasında özellikle delil toplama, araştırma sürecinde özel hayatın gizliliği sınırlarının, kanuna aykırı delil toplamama yükümlülüklerinin, uluslararası hukuk normlarının ve sözleşmelerinin iyi bilinmesi gerekir. Ayrıca toplanan delillerin yeterli olup olmadığının tespiti gibi konularında hukuksal analizini yapabilecek kadar hukuk bilgisi adli muhasebecilere gereklidir.

Adli muhasebe mensuplarının hukuksal alanda çözümü gereken muhasebesel problemlerle ilgili çalıştıkları düşünüldüğünde en az bir hukukçu kadar hukuk bilmelerinin zorunlu olduğu söylenebilir. Burada adli muhasebecinin kendisine avukat, hâkim veya savcı yerine koymaması gerekir. Çünkü adli muhasebecinin temsil ettiği görev, esas olarak muhasebe ve denetim uzmanı olarak adaletin gerçeği bulmasına yardımcı olmaktır. Günümüzde terörün finansmanın engellenmesi, kara paranın aklanmasına ilişkin suçların ortaya çıkarılması, kredi ve kredi kartı dolandırıcılıkları gibi suçların ülkelerin ulusal ve çoğu zaman uluslararası alanda birinci öncelikli sorunu olabilmektedir. Adli muhasebe eğitiminin artması bu alanda uzman kişilerin yetişmesi çok boyutlu bu tip karmaşık ekonomik suçların hukuk karşısında hesap vermesine yardımcı olacaktır.

2.6.4. Kriminoloji

Kriminoloji, Türkçeye suç bilimi olarak çevrilmiştir. Kriminoloji suç olgusunu, suçun özelliklerini, suçun oluşma nedenlerini, suçun önlenmesi ve ıslah yollarını araştıran bir birim olarak tanımlanabilir. İnsanların suç işlemeye meyilli olmaları, insanları suça iten sebepleri, tarihin ilk çağlarından beri ilgi duyulan bir çalışma alanı olmuştur. Bilinen ilk suç olan Habil'in kardeşi Kabil'i öldürmesinden bu yana suçun önlenmesi, caydırılması toplumda huzur ortamının tesis edilmesi adaletin sağlanması alanları araştırılmıştır. Adli muhasebeciler hile suiistimal veya yolsuzluk araştırmaları yaptıkları sırada suçlu profillerini, insanları suça iten nedenleri çok iyi bilmek zorundadır. İyi eğitilmiş birisinin işlediği suç ile eğitimsiz birisinin işlediği suç aynı olmayacağı gibi intikam duygusu ile hareket eden bir suçlunun durumu da farklı olacaktır. Suçlu profillerinin bilinmesi adli muhasebe uzmanlarının işini kolaylaştırmaktadır.

Adli muhasebe uzmanları kriminolojinin suçlu ve suçsuzların ayırımında kullandığı teknikleri bilmek zorundadır. Parmak izi analizlerinden DNA testlerine kadar pek çok teknolojik ve modern teknikler ortaya çıkmıştır. Tıbbi tekniklerin de eksiklikleri vardır. Örneğin çok güvenilen DNA testinde bile tek yumurta ikizlerinin DNA yapılarının birbirinin aynısı olması nedeniyle bile sınırlar yetersizlikler mevcuttur. Adli muhasebeci çalışma alanını oluşturan pek çok konunun detaylı bir kriminolojik analizini yapmak olayların aydınlatılmasında sayısız fayda sağlayacaktır. Örneğin naylon fatura kullanma veya düzenlenme olgusunun ortaya çıkarılmasında olayın tarafı olan kişiler kriminoloji açısından ayrı ayrı incelenir. Faturayı 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. Bunun gibi bir suçun nedenlerini iyi bilen adli muhasebecinin suçu işleyecek kişiyi tespit etmesi kolay olacaktır. Kriminoloji bilgisi adli muhasebeciler tarafından bilinmesi zorunlu olan bir alandır. (Gülten ve Kocaer 2010: 26-27)

2.6.5. Psikoloji

Psikoloji bilimi günümüzde insan davranışlarını ve zihinsel süreçleri ile birlikte bunların altında yatan nedenleri inceleyen bilim dalıdır. Bu şekilde tanımlandığında adli muhasebenin konusu adli mercilere intikal etmiş veya henüz intikal etmemiş olan muhasebesel boyutu önem taşıyan hile, suiistimal, yolsuzluk araştırmaları oluşturduğundan psikoloji bilimi ile orak çok fazla alanın olduğu görülür. Psikoloji bilim dalı adli muhasebecilerin iyi bilmek zorunda oldukları alandır. Adli muhasebeciler klasik muhasebecilerin yaptığı işlerden farklı olarak sadece beyanname düzenlemek ya da bildirge hazırlamanın yanı sıra, karşısındaki insanın ruh halini çözebilmeli yalan söyleyip söylemediğini ayırt edebilmelidir. Hatta belgeler üzerinde, örneğin kişinin yazılı ifade vermiş olması durumunda bu yazılı ifadeyi okurken dahi nasıl psikolojik ortam içinde bulunduğunu anlayabilmesi gerekir. Yazılı ifadelerde suçlu kişiler ben veya biz zamirlerini

yanlış kullanarak, gerçek olay yerine hayallerinde yarattıkları olayları veya gerçeği kısmen değiştirerek, bir kısmını yeniden düzenleyerek anlattıkları için pek çok hata yaparlar. Suçluluk duygusu içindeki kişinin yazılı veya sözlü ifadeleri duydukları veya bastırmaya çalıştıkları vicdan azabı nedeniyle pek çok hatalı sinyal veya mesaj gönderir. Adli muhasebecinin bu sinyal ve mesajları anlayacak derecede psikoloji bilmesi gerekir. (Gülten ve Kocaer 2010: 26)

2.6.6. Grafoloji

Türkçe adı yazı bilimi olarak da söylenebilir. Grafoloji kişinin el yazısı, imzası gibi özelliklerini inceleyerek kişilik özelliklerine kadar pek çok bilgiye ulaşmayı hedefleyen bilimdir. Ancak kişinin yazı özellikleri de günden güne değiştiği gibi içinde bulunan psikolojik ortama göre de değişebilir. Bu yüzden grafoloji uzmanları yazının yazı, imza stilleri, yapılan yazım yanlışları veya dil bilgisi, imla kuralları bozuklukları gibi olguları inceleyerek karar verirler.

Adli muhasebecilerden kambiyo senetleri ile ilgili davalarda yardım istenildiğinde veya adli muhasebecinin belgelerdeki imzalarla ilgili olarak şüpheye düştüğü durumlarda temel grafoloji bilgisinin olması çok faydalı olacaktır. Böylece gerektiğinde bazı belgelerin sahte olduğunu düşünerek bir grafoloji uzmanına başvurulmasını talep edecektir. Adli muhasebecilerin işinin önemli bir boyutunu evraklar, belgeler, tahsilât ve tediye makbuzları, masraf listeleri, maaş bordroları, fatura gibi belgeler oluşturmaktadır. Olaylarda ve belgelerde gerçeği değiştirmek isteyenlerin sık başvurduğu yazı ve imza taklitlerinin aydınlatılması adli muhasebeciler için çok önemlidir. Adli muhasebe ve grafoloji her zaman yakın ilişki içerisinde bulunması gereken bilim dallarıdır. Her ikisi de adaletin yerine getirilmesi esasında hangi belge ve imzaların gerçek olduğu hususunu dikkate alma zorundadır. Yetişmiş grafoloji uzmanlarının desteklerine adli süreçlerde her zaman ihtiyaç duyulacaktır (Gülten ve Kocaer 2010: 27-28).

2.6.7. İstatistik

Adli muhasebe bilim dalının yakın ilgili olduğu istatistik bilimi örnekleme yapılacak birimin seçilmesi, frekans ve standart sapma analizleri, Benford Yasası

gibi uygulamaları ile özel bir önem taşır. Adli muhasebe mensupları için sayıların arkasındaki gerçekler önemli olsa da sayıların etkisi önemlidir. İstatiksel pek çok kural, yasa ve yöntem adli muhasebecilerin karşılaştıkları hukuksal vakaların çözümünde yardımcı olmaktadır. Adli muhasebe mesleği mensupları, istatistik biliminin temel yasalarını ve analiz tekniklerine hakim olması gerekmektedir (Gülten ve Kocaer 2010: 27-28).

2.7. Adli Muhasebenin İlkeleri Ve Kavramları

Adli muhasebe mesleği de belirli ilke ve kavramlar doğrultusunda yürütülmektedir. Adli muhasebe uygulamalarında karşılaşılan sorunların çözümünde yol gösterici olmaktadır. Adli muhasebenin ilke ve kavramları detaylı bir şekilde anlatılmıştır.

2.7.1. Adli Muhasebenin İlkeleri

Her mesleğin ilkeleri olduğu gibi adli muhasebe mesleğinde de uyulması gereken bir takım ilkeler vardır. Bu ilkeler mesleği ifa ederken kalitenin sağlanmasına imkân sağlanmaktadır.

Adli muhasebe mesleği uygulamasında genel amaç, doğruluk uygunluk sorgulaması olduğundan öncelikle bu faaliyetinde kalite ve güvenilirliğinin sorgulanması gerekmektedir. Kısaca adli muhasebe mesleğini ifa edenler, denetçi gibi davranmaktadır. Bu nedenle adli muhasebe mesleğini ifa edenlerin uyması gereken ilkeler denetçilerin uymakla yükümlü olduğu ilkelerle benzerlik göstermektedir. Uluslararası Muhasebe Uzmanları (IFAC) tarafından yayınlanan ilkeler adli muhasebe uygulayıcıları için de kısmen geçerlidir. IFAC tarafından belirlenen ilkeler şu şekilde açıklanmaktadır (Atmaca 2012:29-30):

- i) Dürüstlük:
- ii) Tarafsızlık:
- iii) Mesleki Yeterlilik ve Özen:
- iv) Gizlilik
- v) Profesyonel Davranış:

Adli muhasebe mesleğini ifa ederken uygulaması gereken ilkeler ise üç başlık altında toplanmıştır. Bunlar:

- i) Genel İlkeler
- ii) Bulguların elde edilmesi ile ilgili ilkeler
- iii) Bulguların değerlendirilmesi ile ilgili ilkeler

Genel İlkeler, esas olarak adli muhasebe mesleğini ifa edecek kişilerin sahip olması gereken niteliklerine değinmektedir. Genel ilkeler de kendi içinde üç bölümde değerlendirilmiştir(Meriç 2016:71).

- i) *Mesleki Yeterlilik*: Yeterli mesleki eğitim ve deneyime sahip kişiler tarafından adli muhasebe mesleği ifa edilmesi gerekmektedir. Yeterli mesleki eğitimden kasıt ise lisans belgesidir.
- ii) *Bağımsızlık*: Meslek ifa edilirken, her aşamada bağımsız davranılmalıdır. Bağımsızlık, “ görevin yerine getirilmesinde sonuçların analiz edilmesinde ve raporun oluşturulması sürecinde tarafsız bir bakış açısını” ifade etmektedir.
- iii) *Mesleki Özen ve Dikkat*: Faaliyetlerin yürütülmesi sürecinde gerekli mesleki özen ve dikkatin gösterilmesidir.

Bulguların Elde Edilmesi İle İlgili İlkeler: mesleğin ifasının yapılaş biçimi ile ilgili ilkedir. Adli muhasebe uygulayıcısı mesleği ifa ederken bir dedektif gibi, tüm olayları incelemeli, bütünlük arz edebilecek parçaları birbirinden ayrı değerlendirmeli, tüm olayları değerlendirerek elde ettiği bulguları yeteli sayı ve nitelikteki kanıtları ile desteklemelidir. Bulguların elde edilmesi ile ilgili bir takım ilkelerden faydalanılır. Bunlar; planlama ilkesi, bütünlük ilkesi ve kanıt toplama ilkesi olarak ifade edilebilir(Karacan 2012:119-120):

- *Planlama İlkesi*: Adli muhasebe ile ilgili çalışmaların sıralanması, adli muhasebenin amacına ulaşmak için neyi, nerede, ne sürede, hangi maliyetle ve kimlerin yardımı ile yapacağını planlanması faaliyetidir.

- *Bütünlük İlkesi:* Adli muhasebe disiplinler arası bir konudur. Bu nedenle adli muhasebeye konu olan bir vaka araştırılırken şüpheli bir yaklaşım içinde, delil olabilecek her durum değerlendirilmeli ve konuyu etkileyebilecek tüm olaylar bütünlük incelenmelidir.
- *Kanıt Toplama İlkesi:* Araştırılan konu ile ilgili kanıt toplama tekniklerinin kullanılması ve bununla birlikte fiziki sayım, doğrulama, analitik inceleme gibi teknikler yer almaktadır.

Bulguların Değerlendirilmesi İle ilgili İlkeler: Araştırmaya konu olan olay ile ilgili görüşün adli muhasebe uzmanının eksiksiz bir biçimde sunulması ile ilgili ilke ve düzenlemeleri içermektedir (Atmaca 2012:31).

2.7.2. Adli Muhasebenin Kavramları

Her mesleğin belirli kavram ve ilkeleri olduğu gibi adli muhasebe mesleğinin de belirli kavram ve ilkeleri bulunmaktadır. Adli muhasebe faaliyetlerinde karşılaşılan sorunların çözülmesinde bu kavramlar yol gösterici olmaktadır. Adli muhasebenin temel kavramları şunlardır(Gülten 2011:24);

- ✓ Sosyal sorumluluk
- ✓ Eşitlik
- ✓ Tarafsızlık ve Belgelendirme (Delile Bağlama)
- ✓ Tutarlılık
- ✓ Özün Önceliği
- ✓ İhtiyatlılık
- ✓ Şahsilik
- ✓ Kanunlara Bağlılık
- ✓ Şüphencilik.

Adli muhasebe ile ilgili bu kavramların muhasebe ve hukuk ile ilişkisini ve farklarını inceleyelim.

Sosyal Sorumluluk: Bu kavram adli muhasebecilerin kamu hizmeti yapıyor olması dolayısıyla toplumun belirli bir kesiminin, belirli kişi ve grupların çıkarlarını değil tüm toplumun çıkarlarını gözeterek hareket etmeleri gerektiğini ifade etmektedir. Hukuksal sorumluluklarının çok daha geniş hali olan bu

kavram, adli muhasebe mensuplarının faaliyetlerinde toplumsal ihtiyaçları, adalet duygusunu ön planda tutarak gerçeğe uygun, tarafsız, dürüst bilgi üretilmesini ortaya koymaktadır. Adli muhasebe mesleği uygulanırken muhasebe mesleğinde olduğu gibi göz önünde bulundurulması gereken birinci kavramdır.

Eşitlik: Adli muhasebe uzmanlarının 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 kavram gereğince adli muhasebe uzmanlarının soruşturduğu kişi veya kuruluşlar hakkında hiçbir ayırım yapmaksızın mesleki standartların gerektirdiği şekilde eşit işlem yapması gerekir. Adli muhasebecinin eşitlik ilkesinden vazgeçmesi mümkün olmayıp, bu ilkeyi zedeleyici hareketlerden kaçınması zorunludur. Eşitlik kavramının uygulandığı durumlarda sonuçların hakkaniyete uygun olması adaleti sağlaması da şarttır. Eşitlik kavramına aykırı hareketler adli muhasebe uzmanlarına olan güveni de sarsacaktır.

Tarafsızlık ve Delile Bağlama: Adli muhasebe uygulamaları yerine getirilirken tam bir bağımsızlık ve tarafsızlıkla ileri sürülen tezin herkes tarafından kabul edilebilecek genel geçer delillerle ispatlaması gerekmektedir. Delillere, belgelere dayalı olarak görüş bildirebilir. Herhangi bir delil ve belge olmadan teori ve hipotezler üreterek kimseyi suçlanmamalıdır. Bu kavram sosyal sorumluluk kavramı ile de ilişkilidir.

Tutarlılık: Adli muhasebe faaliyetlerinin yürütülmesi sürecinde kullanılan yöntem, teknik ve analiz unsurlarında neden-sonuç ilişkisinin oluşturulmasında tutarlı davranılması gerektiğini ifade etmektedir. Bu kavram gereğince benzer olaylar ve delillerle benzer sonuçların elde edilmesi gerektiğini vurgulamaktadır. Hukukta her olay kendi içerisinde değerlendirilse de esas olan durum aynı suça aynı cezanın verilmesidir. Aynı suça farklı cezalar verilmesi durumunda kişi ve kurumların kayırılması gibi bir algı ortaya çıkması adalete olan güvenin sarsılmasına yol açacaktır.

Özün Önceliği: Adli muhasebe uygulamalarında belge ve delillerin görünüşteki anlam ve ifadelerden çok gizledikleri gerçek anlamların bulunması

gereğini ifade etmektedir. Adli muhasebe mensupları karşılaştıkları olayların çözümlenmesi esnasında sadece biçimsel durumlara bakarak karar veremezler. Belge ve delillerden yola çıkarak muhasebe ve hukuksal analiz yaparak gerçeğin ortaya çıkarılmasını sağlamaktadır.

İhtiyatlılık: Yeterli delil ve belge olmadan kişi ve kurumlar hakkında suçlayıcı ifadelerden kaçınılması gereğini vurgulamaktadır. Hukuk da aksi kanıtlanan kadar herkes masumdur karinesi gereği kimseye suçu ispat edilene kadar suçlama yapılamaz. Kesin deliller neticesinde suç unsuru ispatlanamıyorsa masumluk karinesi geçerlidir.

Şahsilik: adli muhasebe de suç unsurunun işleyeni bağladığı kimsenin başkasının işlediği suçtan dolayı suçlanamayacağını ifade eder.

Kanunlara Bağlılık: Adli muhasebe faaliyetleri sırasında adli muhasebe uygulayıcılarının, hukuk kurallarına uyması gerektiğini vurgulamaktadır. Adli Muhasebeciler görevleri gereğince adaletin sağlanmasına yardımcı olduklarından topluma örnek olabilmeleri için hukuk kurallarına uymakta en üst titizlik ve özeni göstermek zorundadırlar. Adli muhasebeciler, hiç kimse hukuk kurallarının üzerinde sayılamaz ilkesi gereğince kendileri de görevlerini yerine getirirken kanunlara bağlıdırlar.

Şüphencilik: Adli muhasebe faaliyetlerinde olayların her türlü bilgi ve belgelerin ardında başka gerçeklerin olabilmesi nedeniyle her türlü bilgi ve belgeye şüphe ile yaklaşılmalıdır. Adli muhasebe araştırmalarında esas olan kavram şüphenciliktir. Şüphencilik kavramı gereği özün önceliği ve ihtiyatlılık kavramlarını da göz önünde bulundurularak adli muhasebe uzmanlarının elde ettikleri bilgi ve kanıtların doğrulunu test etmeden kesinlikle kimseyi suçlamamaları gerekmektedir.

2.8.Türkiye’de Adli Muhasebe Kapsamında Düzenleme Yapan Kuruluşlar ve Mesleki Unvanlar

Adli muhasebe mesleği Türkiye’de henüz yasal bir zemine sahip değildir. Ancak adli muhasebecilik mesleğinin kapsamında yer alan konulara yönelik ülkemizde bu görevi yerine getiren meslek grupları bulunmaktadır. Ülkemizde bu

kapsamda çalışmaları olan kurumlar; Maliye Bakanlığı, Hazine Müsteşarlığı Kontrolörlüğü, Bankacılık Devlet Düzenleme Kurulu ve Sermaye Piyasası Kurulu olarak sırlanabilir.

2.8.1. Hazine ve Maliye Bakanlığı

9 Temmuz 2018 tarihinde yayımlanan 703 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile Maliye Bakanlığı ve Hazine Müsteşarlığı birleşerek; Hazine ve Maliye Bakanlığı adı altında birleştirilmiştir. Tezimizin yazıldığı süreçte ayrıydı.

4059 Sayılı ve 9.12.1994 tarihli Kanun, Hazine Müsteşarlığı'nın kuruluş amacı, “ekonomi politikalarının tespitine yardımcı olmak ve bu politikalar çerçevesinde hazine işlemleri, kamu finansmanı, kamu iktisadi teşebbüsleri ve devlet iştirakleri, ikili ve çok taraflı dış ekonomik ilişkiler, uluslararası ve bölgesel ekonomik ve mali kuruluşlarla ilişkiler, yabancı ülke ve kuruluşlardan borç ve hibe alınması ve verilmesi, ülkenin finansman politikaları çerçevesinde sermaye akımlarına ilişkin düzenleme ve işlemlerin yapılması, bankacılık ve sermaye piyasası, yurt dışı müteahhitlik hizmetleri, sigorta sektörü ve kambiyo rejimine ilişkin faaliyetler ile yatırım ve yatırım teşvik faaliyetlerini düzenlemek, uygulamak, uygulamanın izlenmesi ve geliştirilmesine ilişkin esasları tespit etmektir”(www.hazine.gov.tr)

Hazine müsteşarlığının görevleri(www.hazine.gov.tr);

- i) Ekonomi ve dış ticaret politikalarının hedeflerinin tespiti ile ilgili çalışmaları yapmak ve kararlaştırılan politikaları uygulamak,
- ii) Hazine, para kredi nakit hareketlen ile Devletin iç ve dış borç işlemlerini yapmak,
- iii) Hazine işlemlerine ait kanun tasarılarını ve diğer mevzuatı hazırlamak ve hazırlanmasına katılmak,
- iv) İhracat ve ithalatın kalkınma planları ve yıllık programlarda öngörülen hedefler çerçevesinde yürütülmesini sağlamak,
- v) İki taraflı ve çok taraflı iktisadî ve ticarî anlaşmalarla ilgili hizmetleri yürütmek,

vi) Kamu iktisadî Kuruluşları ile İktisadî Devlet Teşekküllerinin genel yatırım ve finansman programlarını, Devlet Planlama Teşkilatının görüşünü de alarak, kalkınma planı ve yıllık programlar çerçevesinde hazırlamak ve uygulanmasını izlemek,

vii) Bankalar ve sermaye piyasasına ilişkin politikaları hazırlamak, uygulanmasını izlemek ve denetlemek,

viii) “Diğer kanunlarla yukarıdaki konularla ilgili olarak verilen görevleri yapmak”.

8 Mart 2018 tarihinde Resmi Gazetede yayınlanan Hazine Müsteşarlığı Personeli Görevde Yükselme Ve Unvan Değişikliği Yönetmeliğinin 5. Maddesine göre unvanlar; hukuk müşaviri, araştırmacı, çözümleyici, hazine sayman yardımcısı, veri hazırlama ve kontrol işletmeni olarak sıralanmıştır (www.resmigazete.gov.tr).

Kamuyla ilgili işlerin yürütülebilmesi için gereken gelir ve giderleri düzenleyen kuralların tümüne maliye denir. Maliye bakanlığı; bütçe yönetimi, gelir yönetimi, kamu taşınmazlarının yönetimi, kamu hesaplarının yönetimi gibi görevleri yerine getirmektedir. Maliye bakanlığının görevlerini şöyle sıralayabiliriz (Maliye Bakanlığı Teşkilat ve Görevleri Hakkında KHK Madde 2);

- i) Maliye politikasının hazırlanmasında yardımcı olur ve maliye politikasını uygular.
- ii) Devletin hukuk danışmanlığı ile birlikte yargılamalar (Muhakemat) hizmetlerini yapmaktadır.
- iii) Devlet içindeki harcama politikalarının geliştirilerek uygulanması yolunda Devlet bütçesinin hazırlanmasını, uygulanmasını sağlayacak hizmetleri yürütür.
- iv) Devletin mali hesaplarını tutar ve aynı zamanda saymanlık hizmetleri yapar.
- v) Gelir politikasını geliştirir, uygular ve devletin gelirlerini tahsil eder.

- vi) Devletin mülkiyeti altında olan malları yönetir, kamuya ait taşınmaz mallar hakkında yönetim esaslarını belirler ve bu konudaki işlemleri uygulamaya koyar.
- vii) Bir takım kanunlarla Maliye Bakanlığına verilen görev ve sorumlulukları yerine getirir.
- viii) Karaparanın aklanması ve önlenmesi konusunda gerekli inceleme ve araştırmaları yapar ve bu konu için uygulanacak hususları belirler.
- ix) Aynı zamanda maliye bakanı yukarıda saydığımız görevlerin yerine getirilip getirilmediğini teftiş eder, denetler ve tüm bu işlemleri yıllık planları doğrultusunda yapmaktadır.
- x) Başhukuk Müşavirliği ve Muhakemat Genel Müdürlüğü (devlet aleyhine açılan ya da devletin açtığı mali davaların iz-lenmesiyle ilgili birim).
- xi) Milli Emlak Genel Müdürlüğü (devlete ait taşınmaz malların kayıtlarının tutulması, ilgili dairelere tahsisi, onarılması, kira-ya verilmesi ve satılmasıyla görevli birim).
- xii) Muhasebat Genel Müdürlüğü (devletin her türlü gelir-gider kayıtlarının tutulduğu birim).
- xiii) Mali Suçları Araştırma Daire Başkanlığı (kara para faaliyetlerinin araştırılıp soruşturulduğu birim).
- xiv) Maliye Teftiş Kurulu (genel olarak mali konuların denetiminden sorumlu ve yetkili birim).
- xv) Hesap Uzmanları Kurulu (vergi denetim birimi).

Maliye Bakanlığı bünyesinde bu kapsamda yer alan unvanları; Mali Suçları Araştırma Uzman Yardımcısı, Mali Suçları Araştırma Uzmanı, Maliye Müfettişi, Maliye Müfettiş Yardımcısı, Devlet Gelir Uzmanı, Devlet Gelir Uzman Yardımcısı, Vergi Denetmeni, Vergi Denetmen Yardımcısı, Gelir Kontrolörlüğü ve Stajyer Gelir Kontrolörlüğü olarak söyleyebiliriz (Kurt ve Uçmağ 2009:167).

2.8.1.1. Mali Suçları Araştırma Kurulu

MASAK, 19.11.1996 tarihinde yürürlüğe giren 4208 sayılı Karaparanın Aklanmasının önlenmesine Dair Kanun ile kurulmuş 17 Şubat 1997 tarihinde

faaliyetine başlamıştır. Görev ve yetkileri 18.10.2006 tarihinde yürürlüğü giren 5549 sayılı Suç Gelirlerinin Aklanmasının önlenmesi Hakkında Kanun ile yeniden belirlenmiştir.

Suç gelirlerinin aklanması ve terörün finansmanı ile etkili bir şekilde mücadele ederek etkin bir ekonomi ve güvenli bir toplum oluşmasına katkıda bulunmayı vizyon olarak benimseyerek kurulmuştur. Aklama ve terörün finansmanı suçlarının önlenmesi ve tespitine yönelik olarak; politika oluşturulması ve düzenleme yapılmasına katkıda bulunmak, hızlı ve güvenilir bir şekilde bilgi toplamak ve analiz etmek, araştırma ve inceleme yapmak, elde edilen bilgi ve sonuçları ilgili makamlara iletmektir.

MASAK doğrudan Maliye Bakanlığına bağlı olmak ile birlikte, Resmi Gazete de 18.10.2006 yılında yayınlanan 5549 sayılı Suç Gelirlerinin Aklanmasının Önlenmesi Hakkında Kanun Kanununun 19 uncu maddesinde göre görev ve yetkileri;

- i) Suç gelirlerinin aklanmasının önlenmesi amacıyla politikalar belirlemek ve uygulama stratejileri geliştirerek, bu amaçla kurum ve kuruluşlar arasında koordinasyonu sağlamak, ortak çalışmalar yapmak, görüş ve bilgi alışverişinde bulunma,
- ii) Belirlenen politikalar çerçevesinde kanun, tüzük ve yönetmelik tasarımları hazırlamak, bu Kanun ile buna ilişkin Bakanlar Kurulu kararlarının uygulanması konusunda düzenlemeler yapma,
- iii) Suç gelirlerinin aklanması alanındaki gelişmeler ile aklama suçunun önlenmesi ve ortaya çıkarılmasına yönelik yöntemler konusunda araştırmalar yapma,
- iv) Suç gelirlerinin aklanmasını önlemek amacıyla sektörel çalışmalar yapmak, önlemler geliştirmek ve uygulamayı izleme,
- v) Kamuoyu duyarlılığını ve desteğini artırmaya yönelik çalışmalar yapma,
- vi) Suç gelirlerinin aklanması ve terörün finansmanının önlenmesi kapsamında veri toplamak, şüpheli işlem bildirimlerini almak, analiz etmek ve değerlendirme,

- vii) Değerlendirme sürecinde gerek duyulduğunda kolluk ve diğer birimlerden kendi görev alanlarında inceleme ve araştırma yapılması talebinde bulunma,
- viii) Bu Kanun kapsamına giren işlemler ile ilgili olarak, araştırma ve inceleme yapmak veya yaptıрма,
- ix) Yapılan araştırma ve inceleme sonucunda aklama suçunun işlendiği hususunda olguların varlığının tespiti halinde, Ceza Muhakemesi Kanunu hükümlerine göre gerekli işlemler yapılmak üzere Cumhuriyet başsavcılığına suç duyurusunda bulunma,
- x) Cumhuriyet savcıları tarafından intikal ettirilen konuları incelemek ve aklama suçunun tespitine ilişkin talepleri yerine getirme,
- xi) Aklama veya terörün finansmanı suçunun işlendiğine dair ciddi şüphelerin mevcut olması durumunda konuyu ilgili Cumhuriyet savcılığına intikal ettirme,
- xii) Kanun ve ilgili mevzuat kapsamında yükümlülük denetimi yapılmasını sağlama,
- xiii) Kamu kurum ve kuruluşları, gerçek ve tüzel kişiler ile tüzel kişiliği olmayan kuruluşlardan her türlü bilgi ve belgeyi isteme,
- xiv) Bilgi ve ihtisasına ihtiyaç duyulması halinde, diğer kamu kurum ve kuruluşlarında çalışanların Başkanlık bünyesinde geçici olarak görevlendirilmelerini talep etme,
- xv) Görev alanına giren konularda uluslararası ilişkileri yürütmek, görüş ve bilgi alışverişinde bulunma,
- xvi) Yabancı ülkelerdeki muadil kurumlarla bilgi ve belge değişiminde bulunmak, bu amaçla uluslararası antlaşma niteliğinde olmayan mutabakat muhtırası imzalamak olarak belirlenmiştir.

2.8.1.2. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı

Maliye Bakanlığı bünyesinde doğrudan bakana bağlı olarak faaliyet gösteren Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı 10 Temmuz 2011 yılında kurulmuştur. Maliye Teftiş Kurulu Başkanlığı, Hesap Uzmanları Kurulu Başkanlığı Gelirler Kontrolörleri Başkanlığı ile Vergi Dairesi Başkanlıklarında

çalışmakta olan Vergi Denetmenleri vergi denetimin tek elden yürütülmesi amacıyla “Vergi Müfettişliği” unvanı altında toplanmıştır.

Kurumun amacı, risk odaklı ve çağdaş denetim tekniklerini kullanarak vergi incelemeleri yapmak, vergi kayıp ve kaçığının neden olduğu kayıt dışı ekonomiyi en aza indirmek ve böylelikle mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu artırmak, idarenin etkin ve hukuka uygun işleyişinin sağlanması amacıyla teftiş ve yürütme faaliyetlerini yürütmek ve maliye politikalarının oluşturulmasına yönelik hukuki düzenlemelerin hazırlanmasına katkıda bulunmaktır(www.vdk.gov.tr).

Vergi Denetim Kurulu vizyon olarak;

- ✓ Risk odaklı vergi incelemelerinde çağdaş denetim teknikleri kullanarak araştırma yapmak”,
- ✓ Kayıt dışı ekonomiye neden olan vergi kayıp ve kaçığını minimuma indirmek,
- ✓ Mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu artırmak, idarenin etkin ve hukuka uygun işleyişinin sağlanması amacıyla teftiş ve soruşturma faaliyetlerini yürütmek.

178 sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname'nin 646 sayılı KHK ile değişik 20'nci maddesine göre Vergi Denetim Kurulu'nun görev ve yetkileri şunlardır:

- ✓ Vergi Usul Kanunu ve diğer gelir kanunları kapsamında vergi incelemeleri yapmak.
- ✓ Her türlü bilgi, veri ve istatistiği toplamak suretiyle oluşturulacak Risk Analiz Sistemi üzerinden mükelleflerin faaliyetlerini gruplar ve sektörler itibarıyla analiz etmek, mukayeseler yapmak ve bu suretle risk alanlarını tespit etmek.
- ✓ Vergi yükümlülüklerine ilişkin ihbar ve şikâyetleri değerlendirmek.
- ✓ Vergi incelemelerinde Gelir İdaresi Başkanlığı ile gerekli eşgüdümü ve işbirliğini sağlamak.
- ✓ İnceleme ve denetim sonuçlarını izlemek, değerlendirmek ve istatistikler oluşturmak.

- ✓ Vergi inceleme ve denetimleri ile raporlamaya ilişkin standart, ilke, yöntem ve teknikleri geliştirmek, inceleme ve denetim rehberleri hazırlamak, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların uyacakları etik kuralları belirlemek.
- ✓ Vergi Müfettişlerinin mesleki yeterlik ve yetkinliklerinin sağlanması ve artırılması için gerekli çalışmaları yapmak, bu amaca katkı sağlamak üzere kalite güvence sistemini geliştirerek uygulamak.
- ✓ Performans değerlendirme sistemi oluşturmak ve Vergi Müfettişlerinin performansını bu sisteme göre değerlendirmek.
- ✓ Vergi kaçırma ve vergiden kaçınma alanındaki gelişmeler ile bunların ortaya çıkarılması ve önlenmesine yönelik yöntemler konusunda araştırmalar yapmak.
- ✓ Vergi mevzuatı ile ilgili görüş ve önerilerde bulunmak.
- ✓ Bakan tarafından verilen teftiş, inceleme, denetim ve soruşturmaları yapmak.
- ✓ Bakan tarafından verilen benzeri görevleri yapmak. Hazırlanmasına katkıda bulunmak.

2.8.1.3. Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB)

1838 yılında Avarız ve Bedel-i Nuzil Dairesi olarak kurulan bu gelir idaresi, 1936'da Varidat Umum Müdürlüğüne dönüşmüştür. 1942 yılında yapılan değişiklikle Varidat Umum Müdürlüğü kaldırılmış ve Vasıtasız Vergiler ile Vasıtalı Vergiler Umum Müdürlükleri kurulmuştur.

Gelir İdaresi Başkanlığı da adli muhasebe kapsamında düzenlemeler yapmakta ve faaliyette bulunmaktadır. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın temel görevi, toplumsal refahın artırılmasına destek sağlamak üzere, yeterli geliri, adalet, tarafsızlık, verimlilik ilkeleri çerçevesinde toplamak, vergi sisteminin basitleştirilmesi ve uyumun artırılmasına katkıda bulunmak olup, bu kapsamda vergi kayıp ve kaçağı ile mücadele etmek, bu konuda gerekli önlemleri almak, vergi yükümlülerine ilişkin görüş ve önerilerde bulunmak gibi faaliyetleri yerine getirmektedir (<http://gib.gov.tr>). Gelir İdaresi Başkanlığı faaliyetlerini, Devlet

Gelir Uzman Yardımcısı, Devlet Gelir Uzmanı, Mali Hizmet Uzman Yardımcısı ve Mali Hizmet Uzmanları aracılığıyla yerine getirmektedir.

1946 yılında Vasıtasız Vergiler ile Vasıtalı Vergiler Umum Müdürlükleri de kaldırılmış ve Gelirler Genel Müdürlüğü oluşturulmuştur.

5345 sayılı kanun ile yeniden yapılanmaya gidilerek 2005 yılında Gelirler Genel Müdürlüğü, Maliye Bakanlığına bağlı Gelir İdaresi Başkanlığı'na dönüştürülmüştür. Gelir idaresi başkanlığının görevlerini şöyle ifade edilmiştir;

- i) Gelir politikasını adalet ve tarafsızlık içinde uygulamak,
- ii) En az maliyetle vergi ve diğer gelirleri toplamak
- iii) Mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu sağlamak,
- iv) Mükellef haklarını dikkate alarak yüksek kalitede hizmet sunmak amacıyla yükümlülüklerini kolayca yerine getirmeleri için gerekli tedbirleri almak,
- v) Şeffaflık, hesap verebilirlik, katılımcılık, verimlilik, etkililik ve mükellef odaklılık temel ilkelerine göre görev yapmak üzere kurulmuştur.

Gelir İdaresi Başkanlığında, hukuk müşaviri, devlet gelir uzmanı, devlet gelir uzman yardımcısı, mali hizmetler uzmanı ve mali hizmet uzman yardımcısı unvanları bulunmaktadır.

2.8.2. Bankacılık Düzenleme Ve Denetleme Kurumu

5411 sayılı Bankacılık Kanunu'nun 82. Maddesi ile "Kamu tüzel kişiliğini haiz ve mali özerkliğe sahip Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu kurulmuştur. Kurumun merkezi Ankara'dadır. Kurum, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu ve Başkanlıktan oluşur." Kurum, bu kanunla ve mevzuatla kendisine verilen düzenleme ve denetlemeyle ilgili görev ve yetkileri kendi sorumluluğu altında bağımsız olarak yerine getirir ve kullanır. Hiçbir organ, makam, merci veya kişi kurumun kararlarını etkilemek amacıyla talimat veremez (www.bddk.org.tr).

Kurum, mali kaynaklarını görev yetkilerinin gerektirdiği ölçüde, kendi bütçesinde belirtilen usul ve esaslar dahilinde serbestçe kullanır. Kurum, görev ve

yetkilerini etkin şekilde yerine getirmek amacıyla yeterli sayı ve nitelikte personeli istihdam eder.

Kurumun öncelikli amacı (www.bddk.org.tr);

- i) Tasarruf sahiplerinin hak ve menfaatlerini korumak,
- ii) Mali piyasalarda güven ve istikrarı sağlamak,
- iii) Ekonomik kalkınmanın gereklerini de dikkate alarak kredi sisteminin etkin bir şekilde çalışmasını sağlamak üzere bankaların kuruluş, yönetim, çalışma, devir, birleşme, tasfiye ve denetlenmelerine ilişkin esasları düzenlemektir.

5411 sayılı kanunun 93. maddesine göre, Kurum, bu kanun ve ilgili diğer mevzuatın verdiği yetkiler çerçevesinde finansal piyasalarda güven ve istikrarın sağlanması, kredi sisteminin etkin bir şekilde çalışması, mali sektörün gelişmesi, tasarruf sahiplerinin hak ve menfaatlerinin korunması için (www.bddk.org.tr),

- i) Bankalar ve finansal holding şirketleri ile diğer kanunlarda ve ilgili mevzuatta yer alan hükümler saklı kalmak kaydıyla finansal kiralama, faktoring ve finansman şirketlerinin, kuruluş ve faaliyetlerini, yönetim ve teşkilat yapısını, birleştirme, bölünme, hisse değişimi ve tasfiyelerini düzenlemek, uygulamak, uygulanmasını sağlamak, uygulamayı izlemek ve denetlemek,
- ii) Yurt içi ve yurt dışı benzer kurumların katıldığı uluslararası mali, iktisadi ve mesleki teşekküllere üye olmak, görev alanına giren hususlarda yabancı ülkelerin yetkili mercileri ile mutabakat (uzlaşma) zaptı imzalamak,
- iii) Kanunla verilen diğer görevleri yapmak ile görevli ve yetkilidir.

BDDK bünyesinde yer alan unvanları, Banklar Yeminli Murakıpları, Bankacılık Uzmanları, Bankalar Yeminli Murakıp Yardımcıları, Bankacılık Uzman Yardımcıları olarak sayabiliriz.

2.8.3.Sermaye Piyasası Kurulu

Sermaye Piyasası Kurulu 1981 yılında kurulmuş olup, 30.12.2012 tarihinde 28513 sayılı Resmi Gazetede 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu ile görev ve yetkileri yeniden düzenlenmiştir.

Sermaye Piyasası Kurulunun amaçları şu şekildedir (<http://www.spk.gov.tr>) ;

- i) Sermaye piyasalarının ve kurumlarının işleyiş kurallarını belirlemek,
 - ii) Piyasadan fon kullanan şirketlerin belli kurallara uygun olarak en iyi şekilde yararlanmalarını sağlamak,
 - iii) Sermaye piyasasına yatırım yapan tasarruf sahiplerinin hak ve yararlarını korumak,
 - iv) Piyasaların adil ve etkin çalışmasını sağlamaktır.
- SPK'nin görev ve yetkileri temel olarak üç grupta toplanabilir (<http://www.spk.gov.tr>):
 - i) "Sermaye piyasası alanında mesleki faaliyetleri yürütmek",
 - ii) "Sermaye piyasası alanında uygulamaya dönük hukuki sonuç doğuran özel nitelikte idari kararlar almak" ve
 - iii) "Sermaye piyasası alanında genel hukuki nitelikli idari karar ve düzenlemeler çıkarmak".

SPK'nin görev ve yetkileri şunlardır (<http://www.spk.gov.tr>):

- i) 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu ile verilen görevler ile bu Kanunun emrettiği uygulamaların yerine getirilmesini ve öngörülen neticelerin sağlanmasını teminen gerekli olan iş ve işlemleri yapmak.
- ii) Kamunun zamanında, yeterli ve doğru olarak aydınlatılmasını sağlamak amacıyla genel ve özel nitelikte kararlar almak.
- iii) Kanun kapsamına giren kurum ve ortaklıkların bağımsız denetim, derecelendirme, değerlendirme ve bilgi sistemleri denetimi faaliyetine ilişkin şartları ve çalışma esaslarını belirlemek ve bu şartları taşıyanları listeler halinde ilan etmek.

- iv) Finansal istikrar ve ulusal veya uluslararası mevzuatın gereklerinin sağlanması amacıyla diğer finansal düzenleyici ve denetleyici kurumlarla her türlü iş birliğini yapmak ve bilgi alışverişinde bulunmak.
- v) Sermaye piyasalarında düzenleme ve denetimle yetkili muadili yabancı kurumlar ile sermaye piyasalarıyla ilgili olarak karşılıklılık ve mesleki sırrın korunması ilkeleri çerçevesinde karşılıklı bilgi alışverişinde bulunulmasına ve belge taleplerinin karşılanmasına, yabancı ülkelerdeki sermaye piyasalarında faaliyet gösteren kuruluşların Türkiye'deki merkez, şube veya ortaklıkları ile yazılı bir sözleşme çerçevesinde dışarıdan hizmet aldıkları kurumlarda denetim yapılmasına ve gerekli idari tedbirlerin alınmasına, bu kapsamda yürütülecek faaliyetlere ilişkin masrafların paylaşımına yönelik ikili veya çok taraflı mutabakat zabıtları imzalamak ve sermaye piyasalarıyla ilgili her türlü iş birliğini yapmak.
- vi) Sermaye piyasalarının gelişmesini teminen yeni sermaye piyasası kurumlarına ve araçlarına ilişkin usul ve esasları düzenlemek ve bunları denetlemek.
- vii) Halka açık ortaklıklarda görev alacaklar, sermaye piyasası kurumlarının yönetici ve diğer çalışanlarının mesleki eğitimi, mesleki yeterliliği ve mesleki ehliyetlerini gösterir sertifika verilmesine ilişkin esasları belirlemek, bu amaçlarla merkez veya şirket kurmak ve bunların faaliyet usul ve esaslarını belirlemek.
- viii) Sermaye piyasasında yatırımcı ve tasarruf sahiplerine yönelik olarak yatırım tavsiyesinde bulunacak kişiler ve kuruluşların uyacakları ilke ve esasları belirlemek.
- ix) Kamuyu Aydınlatma Platformunun işletim ve çalışma esasları ile bu Kanun kapsamında Kurula yapılacak bildirim ve başvuruların usul ve esaslarını belirlemek.
- x) Sermaye piyasası kurumlarının, halka açık şirketlerin, borsaların ve öz düzenleyici kuruluşların bilgi sistemlerinin işletimine ve bu Kanun çerçevesindeki denetimine ilişkin usul ve esasları belirlemek.

- xi) Yerli veya yabancı akademisyen veya uygulamacılardan oluşan çalışma gruplarına veya kişilere, mevcut veya gelecekteki düzenleme tercihlerinde esas teşkil etmek üzere sermaye piyasalarına ilişkin ulusal veya uluslararası nitelikli bilimsel araştırmalar yaptırmak.
- xii) Kurulun üyesi bulunduğu uluslararası kuruluşlar, mali, iktisadi ve mesleki teşekküller ile Türkiye'nin doğrudan üyesi bulunduğu uluslararası kuruluşların çalışmalarına katılmak, bu kuruluşlarla ortak projeler geliştirmek ve projelerine katkıda bulunmak.
- xiii) Kurulun görev alanı ile ilgili uluslararası kuruluşlara, mali, iktisadi ve mesleki teşekküllere üye olmak.

Sermaye Piyasası Kurulu bünyesinde adli muhasebe alanında yer alan unvanlar; SPK Uzmanı - SPK Uzman Hukukçusu - SPK Uzman Yardımcısı - SPK Uzman Hukukçu Yardımcısı olarak sayabiliriz.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ADLİ MUHASEBE EĞİTİMİ VE MESLEĞİ

3.1. Adli Muhasebe Eğitimi

Adli muhasebe mesleğine duyulan ihtiyaç, yaşanan muhasebe skandalları sonrasında geleneksel muhasebe ve denetim faaliyetlerinin ekonomik kayıpların tespitinde yeterli düzeyde faydalı olmaması nedeniyle ortaya çıkmıştır. Küreselleşmenin de etkisi ile birlikte ekonomideki usulsüzlüklerin artması nedeniyle gelecekte çok daha fazla tercih edilecek ve güvenli bir meslek olması nedeniyle meslek odaları ve birçok üniversite de adli muhasebe ile ilgili eğitim faaliyetleri yürütülmektedir (Pehlivan 2010:45).

Adli muhasebe eğitimini, muhasebe meslek mensupları ve akademisyenlerin gündemine taşıyan birkaç sebepten söz edilebilir. En önemli sebeplerden birisi kamuoyuna yansıyan mali skandallar gelmektedir. Diğer bir sebep ise geleneksel denetim ile hile denetim yöntemleri arasındaki çok iyi anlaşılmamış farklılıklardır. Son olarak, hile ve mali suçlara karışmada bilgi teknolojilerinin artan oranda kullanımından dolayı kent yaşamında hileyi tespit etme, caydırma ve olumsuz sonuçlarını azaltmada yardımcı olması amacıyla kullanılan teknolojik araçlara olan ihtiyacın artmış olmasıdır (Pehlivan 2010:46).

3.1.1. Adli Muhasebe Eğitiminin Gerekliliği

Dünyada yaşanan mali skandallar özellikle, bazı denetim firmalarının bu skandallarda etkin rol oynaması ve sorumluluklarını yerine getirmemesi gibi etkenler adli muhasebe mesleğine zemin hazırlanmıştır.

2002 yılında çıkarılan Sarbaney-Oxley kanunu Amerika da Menkul Kıymet Kanunu'ndan sonra çıkarılan muhasebeyi etkileyen en önemli kanun olarak değerlendirilmektedir. Sarbaney-Oxley Kanunu ile birlikte hem denetim mesleğinde hem de denetim uygulamalarında köklü bir değişime gidilmiştir. Bu nedenle, muhasebe müfredatını da etkilemesi kaçınılmazdır (Pehlivan 2010:46).

Arthur Andersen, Grant Thornton, en büyük dört muhasebe firmasının (Enron, WorldCom, Parmalat, Xerox) uygulamaları, SOX kanundan sonraki

yıllarda önemli ölçüde değişmiştir. Denetim, tekrardan, bu firmaların yaptığı işlerin başında gelmeye başlamıştır. Ama artık denetim, geçmiş yıllardan farklı bir şekilde yapılır olmuştur. Aynı yıllarda, bu dört firmanın danışmanlık hizmetlerinin payı, doğal olarak azalmıştır Yeni Kanunla birlikte denetçiler, incelenen birim ve işletme riskleri konusunda girişimin tamamını dikkate alan bir yaklaşımla konuları ele almak zorunda kalmışlardır. Dolayısıyla, hile de dahil denetim risklerini tespit etmek ve değerlendirmek, öğrenciler için oldukça önemli hale gelmiştir. Kanunun 404. Bölümü, kontroller ve sistemler hakkında daha fazla bilgi sahibi olmayı gerekli kılmaktadır. Bu da sistemler konusunda uzman olanlara olan talebi artırmaktadır

3.1.2. Adli Muhasebe Eğitiminin Özellikleri

Adli muhasebecilik mesleğini kabul etmiş ülkelerde verilen adli muhasebe eğitimi, temel olarak muhasebe öğrenimi üzerine inşa edilmektedir. Adli muhasebe eğitimi muhasebe öğretilerinden ayrı değil, aksine muhasebe öğretilerinde bir üst noktayı oluşturmaktadır. Adli muhasebeci olarak çalışmak isteyenler, muhasebe eğitimini tamamlamak ve bu eğitimin üzerine yüksek lisans düzeyinde adli muhasebe eğitimi görmek zorundadır. Adli muhasebeciler, aldıkları eğitimle; inceleme, araştırma, analitik düşünebilme ve bunları doğru olarak yorumlayabilme kabiliyetine sahip olurlar. Dolayısıyla adli muhasebeciler; muhasebe teorileri, denetim, yönetim bilimi, işletme bilimi, iç kontrol sistemi, halkla ilişkiler, iletişim sistemleri, hile denetimi, temel bilgi teknolojileri, istatistik, psikoloji, sosyoloji ve kriminoloji ile ilgili tüm konuları öğrenmelidir.

Adli muhasebe eğitimi ile öğrenilecek konular;

- i) Muhasebe kayıtları ile kullanılan muhasebe sisteminin eleştirel olarak incelenmesi ve mali raporların işletme yönetiminin amaçları ile paralel olarak hazırlanıp hazırlanmadığının ortaya çıkarılması,
- ii) Hata ve hileleri tespit etmede kullanılan teknikleri öğrenerek, bunları en faydalı şekilde kullanma yeteneğine sahip olarak, analitik düşünebilme yeteneğini kazanma.

- iii) İşletmenin hazırlanan mali bilgilerde uygunsuzluk varsa, bu durumu ortaya çıkarma.
- iv) Delil olarak kullanılacak dokümanları bulmak için gelişmiş soruşturma tekniklerinden en uygun şekilde yararlanma.
- v) İnceleme yaparken sayısal veriler kadar, sayısal olmayan verileri de kullanabilme yeteneğini kazanma.
- vi) Muhasebecilerin daha önce hazırladıkları raporları yeniden inceleme ve bu raporların hazırlanması aşamasında görülmeyenleri tekrar ortaya çıkarma.
- vii) Mali raporların hazırlanması aşamasında yapılan hata ve hileler konusunda gerekli olduğu durumlarda, ilgili makamları bilgilendirme.
- viii) İşletme yönetiminin hile yapmasına neden olan durumları analiz edebilme kabiliyetine sahip olma.
- ix) İç kontrol sistemlerinin amaca uygun olarak kurulabilme yeteneğine sahip olma.
- x) İşletmelerin çevreye verdikleri zararları ortaya çıkarma ve bunların nasıl önleneceği konusunda ilgilileri bilgilendirme olarak amaçlanmaktadır.

3.2. Türkiye’de Adli Muhasebe Eğitimi

Muhasebe alanında yaşanan skandallar ile birlikte yeni bir alan olarak doğan adli muhasebe meslek mensupları açısından yeni bir kariyer alanı imkânı sunmaktadır. Adli muhasebe mesleği, hem en çok tercih edilebilecek mesleklerin başında hem de güvenceli bir meslek olarak öngörülmektedir. Bu nedenle, birçok üniversite adli muhasebe konusunda çeşitli dersler ve programlar açmaktadır (Pehlivan 2010:44).

Adli muhasebe mesleğinin yasal zemine sahip ülkelerde verilen adli muhasebe eğitimi, temel olarak muhasebe öğrenimi üzerine inşa edilmektedir. Adli muhasebe eğitimi muhasebe öğretisinden ayrı değil, aksine muhasebe öğretisinde bir üst noktayı oluşturmaktadır. Adli muhasebeci olarak çalışmak isteyenler, muhasebe eğitimini tamamlamak ve bu eğitimin üzerine yüksek lisans

düzeyinde adli muhasebe görmek zorundadır. Adli muhasebeciler, aldıkları eğitimle; inceleme, araştırma, analitik düşünebilme ve bunları doğru olarak yorumlayabilme kabiliyetine sahip olmaları gerekmektedir. Dolayısıyla adli muhasebeciler; muhasebe teorileri, denetim, yönetim bilimi, işletme bilimi, iç kontrol sistemi, halkla ilişkiler, iletişim sistemleri, hile denetimi, temel bilgi teknolojileri, istatistik, psikoloji, sosyoloji ve kriminoloji ile ilgili tüm konuları öğrenmelidir (Çetinoğlu ve Bakar 2017:338).

Türkiye’de, adli muhasebe eğitimi, üniversitelerin muhasebe eğitimi verilen bölümlerinde, bazı meslek odaları veya vakıflar tarafından düzenlenen sertifika programlarında verilmektedir. Son yıllarda meslek odaları tarafından adli muhasebenin tanıtımına yönelik seminerler de düzenlenmektedir.

3.2.1. Üniversiteler

Adli muhasebe mesleğinin Türkiye de henüz alt yapısı olmamasına rağmen adli muhasebe mesleğinin gerekliliği ve gelecekte önemli bir konumda olacağı düşünülmesi sebebiyle lisans ve lisansüstü programlarda yerini almıştır.

Adli muhasebe dersi üniversitelerde işletme ve muhasebe denetim programlarının müfredatında yer almaktadır.

Türkiye de 2018 yılı itibariyle Yüksek Öğrenim Kurumu verilerine göre 206 üniversite mevcuttur. Bu 206 üniversitenin 129’u devlet, 72’si vakıf ve 5 vakıf meslek yüksekokulu tespit edilmiştir (<https://istatistik.yok.gov.tr>).

Tablo 3’de muhasebe eğitimi verilen lisans programı bulunan fakülte ve yüksekokulların devlet ve vakıf üniversitelerindeki dağılımı verilmiştir.

Tablo 3: Lisans Düzeyinde Muhasebe Eğitimi Verilen Fakülte ve Yüksekokullar

Fakülteler	Devlet	Vakıf	Toplam
İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi (İİBF)	89	33	122
İşletme Fakültesi	16	7	23
İktisat Fakültesi	1	0	1
Siyasal Bilgiler Fakültesi	3	0	3
Sosyal ve Beşeri Bilimler Fakültesi	1	0	1
Yönetim Bilimleri Fakültesi	1	1	2
İşletme ve Yönetim Bilimleri Fakültesi	0	7	7
İktisadi İdari ve Sosyal Bilimler Fakültesi	0	6	6
Ticari Bilimler Fakültesi	0	2	2
Uygulamalı Bilimler Yüksekokulu	9	4	13
Toplam	120	60	180

Kaynak: : (www.yok.gov.tr)

Tablo 3’de görüldüğü gibi, devlet üniversitelerinde muhasebe eğitimi verilen fakülte ve yüksekokul sayısı 120, vakıf üniversitelerinde ise bu sayı 60’dır. 18 devlet ve 5 vakıf üniversitesi bünyesinde muhasebe eğitimi verilen birden fazla fakülte ve/veya yüksekokul bulunmaktadır.

Adli muhasebe müfredatı üniversitelerin lisans programlarında yer bulmaya başlamıştır. Lisans düzeyinde adli muhasebe eğitimi veren üniversiteler Tablo 4’te verilmiştir. Tablo 4 incelendiğinde lisans düzeyinde adli muhasebe eğitiminin bağımsız bir ders olarak devlet üniversiteleri arasında Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi, Uygulamalı Bilimler Yüksekokulu, Muhasebe ve Denetim Bölümünde seçmeli ders olarak verildiği görülmektedir. İstanbul Üniversitesi; İşletme Fakültesi, İşletme Bölümünde hem İngilizce hem Türkçe olarak ders verilmektedir. Sakarya Üniversitesinde; İşletme ve Çalışma Ekonomisi olmak üzere iki ayrı bölümde verilmektedir. Lisan düzeyinde vakıf üniversitesi olarak İzmir Ekonomi Üniversitesi Muhasebe ve Denetim Bölümünde adli muhasebe ders olarak verilmektedir.

Tablo 4: Lisans Düzeyinde Adli Muhasebe Eğitimi Veren Üniversiteler

Devlet Üniversiteleri	Fakülte/ Yüksekokul	Bölüm	Dersin Adı	Öğretim Dili
Bilecik Şeyh Ebedali Üniv.	UBYO	Muhasebe ve Denetim	Adli Muhasebe	Türkçe
İstanbul Üniversitesi	İşletme Fakültesi	İşletme	Adli Muhasebe ve Hile Denetimi	Türkçe
İstanbul Üniversitesi	İşletme Fakültesi	İşletme	Adli Muhasebe	Türkçe
Sakarya Üniversitesi	Siyasal Bilgiler Fakültesi	Çalışma Ekonomisi	Adli Muhasebe	Türkçe
Sakarya Üniversitesi	İşletme Fakültesi	İşletme	Adli Muhasebe	Türkçe
Vakıf Üniversitesi	Fakülte/ Yüksekokul	Bölüm	Dersin Adı	Öğretim Dili
İzmir Ekonomi Üniversitesi	İşletme Fakültesi	Muhasebe ve Denetim	Adli Muhasebe	İngilizce

Kaynak: (www.yok.gov.tr)

Tablo 3 ve tablo 4’de yer alan bilgiler bir arada değerlendirildiğinde,

- Devlet üniversitelerinde muhasebe eğitimi verilen 120 lisans programının (Tablo 3) sadece 5 tanesinde (Tablo 4) adli muhasebe eğitimi verildiği görülmektedir. Toplam lisans programları içinde adli muhasebe eğitimi verilen lisans programlarının oranı $(5/120) \%4,16$ ’dır.
- Vakıf üniversitelerinde muhasebe eğitimi verilen 60 lisans programının (Tablo 3) sadece 1 tanesinde (Tablo 4) adli muhasebe eğitimi verildiği görülmektedir. Toplam lisans programları içinde adli muhasebe eğitimi verilen lisans programlarının oranı $(1/60) \%1,66$ ’dır.
- Devlet ve vakıf üniversitelerinin toplamında ise, muhasebe eğitimi verilen 180 lisans programının (Tablo 3) sadece 6 tanesinde (Tablo 4) adli muhasebe eğitimi verildiği görülmektedir. Toplam lisans programları içinde adli muhasebe eğitimi verilen lisans programlarının oranı $(6/180) \%3,33$ ’dür.

Tablo 5’de, lisansüstü düzeyde muhasebe eğitimi verilen ana bilim/bilim dallarının devlet ve vakıf üniversitelerindeki dağılımı verilmiştir.

Tablo 5: Lisansüstü Düzeyinde Muhasebe Eğitimi Verilen Enstitüler

Enstitü	Anabilim Dalı	Bilim Dalı	Devlet		Vakıf		Toplam
			YL	Dr	YL	Dr	
SBE	İşletme	İşletme	75	58	47	29	209
	İşletme	Muhasebe Finansman	9	5	2	1	17
	İşletme	Muhasebe	4	1	0	0	5
	İşletme	Muhasebe Denetim	3	0	6	3	12
Toplam			91	64	55	33	243

Kaynak: : (www.yok.gov.tr)

Tablo 5’de görüldüğü gibi sosyal bilimler enstitüsünde işletme anabilim dalında,

- Devlet üniversitelerinde, işletme bilim dalında 75,
- Muhasebe finansman bilim dalında 9,
- Muhasebe bilim dalında 4,
- Muhasebe denetim alanında 3 yüksek lisans programı açılmıştır.

Vakıf üniversitelerinde,

- İşletme bilim dalında 47,
- Muhasebe finansman 2
- Muhasebe denetim bilim dalında 6 adet açılmış yüksek lisans programına ulaşılmıştır.

Yine tablo 5 de görüldüğü üzere sosyal bilimler enstitüsüne bağlı işletme anabilim dalında,

- İşletme bilim dalında 58
- Muhasebe finansman bilim dalında 5
- Muhasebe bilim dalında açılan 3 adet doktora programı mevcuttur.

Vakıf üniversitelerinde,

- İşletme bilim dalında 29,
- Muhasebe finansman 1,
- Muhasebe denetim bilim dalında 3 adet açılan doktora programına ulaşılmıştır.

Tablo 6’da yüksek lisans düzeyinde eğitim veren üniversiteler ve hangi bilim dallarında hangi dilde verildiğine dair bilgiler yer almaktadır.

Tablo 6: Yüksek Lisans Düzeyinde Adli Muhasebe Eğitimi Veren Üniversiteler

Devlet Üniversiteleri	Enstitü	Anabilim Dalı	Ders Adı	Öğretim Dili	Tezli/Tezsiz
Akdeniz Üniv.	SBE	İşletme	Adli Muhasebe ve Hile Denetimi	Türkçe	Tezsiz
Akdeniz Üniv.	SBE	Muhasebe Finans	Adli Muhasebe ve Hile Denetimi	Türkçe	Tezsiz
Çanakkale Onsekiz Mart Üniv	SBE	İşletme	Adli Muhasebe	Türkçe	Tezli
Dumlupınar Üniv	SBE	Muhasebe Denetimi	Adli Muhasebe	Türkçe	Tezli
Mustafa Kemal Üniv.	SBE		Adli Muhasebe ve Hile Denetimi	Türkçe	Tezli/Tezsiz
Sivas Cumhuriyet	SBE	İşletme	Adli Muhasebe	Türkçe	Tezli
Yıldırım Beyazıt Üniv.	SBE	Uluslararası Finansal Raporlama ve Denetim Tezsiz	Adli Muhasebe	Türkçe	Tezsiz
Vakıf Üniversiteleri	Enstitü	Anabilim Dalı	Ders Adı	Dili	Tezli/Tezsiz
Işık Üniv	SBE	Muhasebe ve Denetim	Adli Denetim ve Muhasebe	Türkçe	Tezli/Tezsiz
İstanbul Aydın Üniv.	SBE	Muhasebe Denetimi	Adli Muhasebe ve Uygulamaları	Türkçe	Tezli

Kaynak: (www.yok.gov.tr)

Tablo 6 incelendiğinde yüksek lisans düzeyinde adli muhasebe eğitiminin bağımsız bir ders olarak Akdeniz Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme ve Muhasebe Finans anabilim dallarında tezsiz yüksek lisansta ders olarak verilmektedir. Sivas Cumhuriyet Üniversitesi İşletme anabilim dalında, Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme anabilim dalında ve Dumlupınar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Muhasebe Denetim anabilim dalında tezli yüksek lisans olarak müfredatta eklenmiştir. Mustafa Kemal Üniversitesi İşletme anabilim dalında tezli/tezsiz olarak, Yıldırım Beyazıt

Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Uluslararası İşletmecilik ve Ticaret anabilim dalında seçmeli olarak tezsiz yüksek lisans düzeyinde verildiği görülmektedir. Vakıf Üniversiteleri arasında bağımsız bir ders olarak adli muhasebe eğitimi Işık Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Muhasebe ve Denetim bilim dalında zorunlu olarak İstanbul Aydın Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Muhasebe Denetimi bilim dalında seçmeli olarak yer verilmektedir.

Tablo 5 ve tablo 6’da yer alan bilgiler bir arada değerlendirildiğinde,

- Devlet üniversitelerinde muhasebe eğitimi verilen yüksek lisans programının (Tablo 5) sadece 7 tanesinde (Tablo 6) adli muhasebe eğitimi verildiği görülmektedir. Toplam yüksek lisans programları içinde adli muhasebe eğitimi verilen yüksek lisans programlarının oranı $(7/91) \%7,69$ ’dur.
- Vakıf üniversitelerinde muhasebe eğitimi verilen 55 yüksek lisans programının (Tablo 5) sadece 2 tanesinde (Tablo 6) adli muhasebe eğitimi verildiği görülmektedir. Toplam yüksek lisans programları içinde adli muhasebe eğitimi verilen lisans programlarının oranı $(2/55) \%3,63$ ’dir.
- Devlet ve vakıf üniversitelerinin toplamında ise, muhasebe eğitimi verilen 146 yüksek lisans programının (Tablo 5) sadece 9 tanesinde (Tablo 6) adli muhasebe eğitimi verildiği görülmektedir. Toplam yüksek lisans programları içinde adli muhasebe eğitimi verilen yüksek lisans programlarının oranı $(6/180) \%6,16$ ’dır. Bu veriler doğrultusunda adli muhasebe konusuna yüksek lisans düzeyinde henüz yeterince yer verilmediğini göstermektedir.

Tablo 7’de adli muhasebenin doktora düzeyinde hangi üniversitelerde yer bulabildiği yer almaktadır.

Tablo 7: Doktora Düzeyinde Adli Muhasebe Eğitimi Veren Üniversiteler

Devlet Üniversitesi	Enstitü	Anabilim Dalı	Dersin adı	Dil
Balıkesir	SBE	İşletme	Adli muhasebe	Türkçe
Bandırma Onyediy Eylül	SBE	İşletme	Adli Muhasebe	Türkçe
Karadeniz Teknik	SBE	İşletme	Adli Muhasebe	Türkçe
Osmangazi	SBE	İşletme	Adli Muhasebe ve Hile Denetimi	Türkçe
Osmaniye Korkut Ata	SBE	İşletme	Adli Muhasebe ve Hile Denetimi	Türkçe
Vakıf Üniversitesi	Enstitü	Anabilim Dalı	Dersin Adı	Dil
İstanbul Ticaret	SBE	Muhasebe ve Denetim	Adli Muhasebe ve Uygulamaları	İngilizce

Kaynak: (www.yok.gov.tr)

Tablo 7 incelendiğinde beş devlet üniversitesinde, vakıf üniversitelerinin ise sadece birinde doktora düzeyinde adli muhasebe eğitimi verildiği görülmektedir. Balıkesir Üniversitesi, Bandırma Onyediy Eylül Üniversitesi ve Karadeniz Teknik Üniversitesinde “Adli Muhasebe” adı ile seçmeli olarak verilen eğitim, Osmangazi Üniversitesi ve Osmaniye Korkut Ata Üniversitesinde “Adli Muhasebe ve Hile Denetimi” adı ile verilmektedir. İstanbul Ticaret Üniversitesinde “Adli Muhasebe ve Uygulamaları” adında İngilizce olarak eğitim verilmektedir.

Tablo 5 ve tablo 7’de yer alan bilgiler bir arada değerlendirildiğinde,

- Devlet üniversitelerinde muhasebe eğitimi verilen 64 doktora programının (Tablo 5) sadece 5 tanesinde (Tablo) adli muhasebe eğitimi verildiği görülmektedir. Toplam doktora programları içinde adli muhasebe eğitimi verilen doktora programlarının oranı $(5/64) \%7,81$ ’dir.
- Vakıf üniversitelerinde muhasebe eğitimi verilen 33 doktora programının (Tablo 5) sadece 1 tanesinde (Tablo 7) adli muhasebe eğitimi verildiği görülmektedir. Toplam lisans programları içinde adli muhasebe eğitimi verilen doktora programlarının oranı $(1/33) \%3,03$ ’dür.
- Devlet ve vakıf üniversitelerinin toplamında ise, muhasebe eğitimi verilen 97 doktora programının (Tablo 5) sadece 6 tanesinde (Tablo 7) adli muhasebe eğitimi verildiği görülmektedir. Toplam doktora programları içinde adli

muhasebe eğitimi verilen lisans programlarının oranı (6/97) %6,18'dir. Adli muhasebe konusunun bu oranlara göre doktora düzeyinde henüz yeterince ilgi görmediği söylenebilir.

Tablo 8: Adli Muhasebe Alanında Yapılan Lisansüstü Tezlerin Devlet ve Vakıf Üniversitelerine Göre Dağılımı

Tez Türü	Devlet	Vakıf	Toplam
Yüksek Lisans	21	10	31
Doktora	9	2	11
Toplam	30	12	42

Kaynak: (www.yok.gov.tr)

Adli muhasebe alanında yapılan yüksek lisans tezi çalışmalarının 21'i devlet, 10'u vakıf üniversitelerinin anabilim dalları öğrencileri tarafından yazılmıştır. Adli muhasebe konusunda devlet üniversitesinde 9, 2'si vakıf üniversitesinde olmak üzere yönetilmiştir.

Tablo 9: Adli Muhasebe Alanındaki Lisansüstü Tezlerin Üniversitelerine Göre Dağılımı

Üniversite	Anabilim Dalı	Bilim Dalı	Y.Lisans	Doktora
Adnan Menderes	İşletme	İşletme		1
Afyon Kocatepe	İşletme	-	2	
Atatürk	İşletme	-	1	1
Bozok	İşletme	-	1	-
Celal Bayer	İşletme	Muhasebe Finans	1	1
Çanakkale 18 Mart	İşletme	-	1	-
Dokuz Eylül	İşletme	Muhasebe Finans	2	-
Dumlupınar	İşletme	-	1	-
Erzincan	İşletme	İşletme	1	-
Gazi	İşletme	Muhasebe	1	-
Gaziosmanpaşa	İşletme	Muhasebe Finans	1	-
Haliç	İşletme	Muhasebe Denetim	2	-
İnönü	İşletme	Muhasebe Finans		1
İstanbul	İşletme	-	1	-
İstanbul Aydın	İşletme	Muhasebe Denetimi	1	-
İstanbul Arel	İşletme	Muhasebe Denetim	1	-
İstanbul Kültür	İşletme	-	1	-
İstanbul Ticaret	Muhasebe Denetim	-	1	1
Karabük	İşletme	İşletme		1
Karadeniz Teknik	İşletme	İşletme	1	-
Kafkas	İşletme		1	-
Marmara	İşletme	Muhasebe Finansman	1	1
		Muhasebe Denetimi	2	-
			1	-
Mehmet Akif Ersoy	İşletme	-	1	-
Niğde	İşletme	Muhasebe Finansman	1	-
Okan	İşletme	Muhasebe Denetim	2	1
Sakarya	İşletme	Muhasebe Denetimi		1
Süleyman Demirel	İşletme	-	1	1
Uludağ	Muhasebe Finansman	-		1
Toplam			30	11

Kaynak: <https://tez.yok.gov.tr>

Lisansüstü çalışmaların üniversiteler arasındaki dağılımı ise Tablo 9'deki gibidir. Yüksek lisans düzeyinde adli muhasebe eğitimi veren üniversitelerden Çanakkale 18 Mart Üniversitesinde 1, İstanbul Aydın Üniversitesinde 1 yüksek lisans tezi yönetildiği görülmektedir. Yıldırım Beyazıt, Işık ve İstanbul Bilgi

Üniversitelerinde yüksek lisans düzeyinde adli muhasebe eğitimi verilmesine rağmen adli muhasebe alanında yüksek lisans tezi yönetilmediği görülmektedir.

Tablo 10: Adli Muhasebe Alanında Yapılan Lisansüstü Tezlerin Devlet ve Vakıf Üniversitelerine Göre Dağılımı

Tez Türü	Devlet	Vakıf	Toplam
Yüksek Lisans	24	6	30
Doktora	9	2	11
Toplam	33	8	41

Kaynak: <https://tez.yok.gov.tr>

Adli muhasebe alanında yapılan yüksek lisans tezi çalışmalarının 24'ü devlet, 6'sı vakıf üniversitelerinde yapılmıştır. Adli muhasebe konusunda yazılan doktora tezlerinin 9'u devlet, 2'si vakıf üniversitelerinde yönetilmiştir.

Tablo 11: Adli Muhasebe Alanında Yazılan Tezlerin Yıllara Göre Dağılımı

Yıllar	Yüksek Lisans	Doktora
2018	0	1
2017	6	2
2016	5	0
2015	4	1
2014	2	2
2013	4	1
2012	0	0
2011	5	1
2010	1	1
2009	0	1
2007	0	1
2005	2	0
2004	1	0
TOPLAM	30	11

Kaynak: <https://tez.yok.gov.tr>

Tablo 11 incelendiğinde adli muhasebe alanında ilk tez çalışmasının 2004 yılında yüksek lisans düzeyinde yapıldığı görülmektedir. Doktora düzeyinde ilk tez çalışması ise 2007 yılında yapılmıştır. Adli muhasebe alanında en fazla tez çalışması 6 yüksek lisans, 2 doktora tezi ile 2017 yılında tamamlanmıştır. Tablo incelendiğinde son yıllarda adli muhasebe alanında tez çalışmalarında artış olduğu görülmektedir.

3.2.2. Meslek Odaları

İstanbul Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası Tarafından Verilen Eğitimler:

İstanbul Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası Akademi tarafından, “Bağımsız Adli Muhasebe Programı” ismiyle eğitim verilmektedir. Bu eğitim programı, adli muhasebecilik alanında uzman yetiştirerek, sertifika almalarını sağlamak ve bu uzmanların, adli muhasebecilik mesleği kapsamında, yetki belgesine bağlanmasını hedeflemektedir. İSMMMMO Akademi tarafından düzenlenen Bağımsız Adli Muhasebe Programı kapsamında, konularında uzman olan ve birçoğu öğretim üyeleri ile üst düzey sektör yöneticileri tarafından, 7 ay süren, 360 saatlik eğitim verilmektedir(<http://archive.ismmmo.org.tr>).

Adli muhasebe sertifika programının kurs içeriği;

<ul style="list-style-type: none">• İleri Muhasebe Uygulamaları• “Mali Tablo Analizi”• “Temel Denetim Teorisi”• “İşletmelerde İç Kontrol Uygulamaları”• “İşletme Etiği ve İşletme Kültürü”• “Kurumsal Yönetim Uygulamaları”• “Temel Davranış Bilimleri”• “Hile ve Adli Muhasebe Teorisi”• “Çalışan Hileleri”• “Mali Tablo Hileleri”• “Yolsuzluk ve Suç Gelirlerinin Aklanması Uygulamaları”• “Kriminoloji ve Adli Bilimler Açısından Ceza-Ceza Usul Hukuku ve Diğer İlgili Hukuk Alanları”• “Adli Bilimler ve Adli Bilimlerin Hukuktaki Yeri”• “Adli Bilimlerde Delil ve Bilirkişilik”	<ul style="list-style-type: none">• “Adli Belge İncelemesi ve Sahtecilik Suçları”• “Bilgi Teknolojileri”• “Dijital Ortamda Hile İncelemesi”• “Adli Bilişim Uygulamaları”• “Adli Muhasebe Araştırma Teknikleri”✓ “Dolandırıcılık Suçları ve Araştırma Teknikleri”✓ “Kriminal Uygulamalar”✓ “Sahtecilik ve Araştırma Teknikleri”✓ “Gözetleme ve İz Sürme Teknikleri”✓ “Sorgulama ve Görüşme Teknikleri”✓ “Adli Bilişim (Sanal Alem ve Bilgisayar Suçlarını Araştırma Teknikleri)”• “Mahkemeye Yönelik Adli Muhasebe Uygulamaları”• “İşletme Değerlemesi ve Maliyet Tahminleri”• “Diğer Adli Muhasebe Uygulamaları”
---	--

(Kaynak: <http://archive.ismmmo.org.tr>)

Bahçeşehir Üniversitesi Tarafından Verilen Eğitimler:

İSMMMO haricinde, adli muhasebecilik alanında eğitim veren diğer bir kurum da Bahçeşehir Üniversitesi'dir. Bahçeşehir Üniversitesi bünyesinde bulunan Sürekli Eğitim Merkezi tarafından verilen "Adli Muhasebecilik Uzmanlığı Temel Eğitim Sertifika Programı" isimli bu eğitimin amacı, adli muhasebecilik alanında dünyadaki yeni gelişmelerin takip edilmesini ve hile, suiistimal ve dolandırıcılıkların önlenmesi konularında uzman olmak isteyenlere, temel bilgi ihtiyaçlarının kazandırılmasıdır.

Bahçeşehir Üniversitesi tarafından düzenlenen Adli Muhasebecilik Temel Düzey Sertifika Programı kapsamında, alanlarında uzman olan eğitimler tarafından 72 saatlik eğitim verilmektedir. Eğitimler sonunda katılımcılara Bahçeşehir Üniversitesi tarafından onaylanmış bir sertifika verilmektedir.(Keleş 2014, 70-71).

Adli muhasebe mesleğinin ülkemizde de diğer Avrupa ülkelerinde olduğu gibi oluşumunu ve gelişimini sağlamak amacıyla belirli özelliklere sahip kurumlar oluşturulmalıdır.

3.3. Diğer Ülkelerde Adli Muhasebe Eğitimi

Dünyada yaşanan skandallar neticesinde Amerika Birleşik Devletleri önderliğinde, İngiltere, Kanada adli muhasebe eğitimi konusunda gerekli alt yapı çalışmalarını bitirmişler ve bu konuda uzman yetiştirebilir duruma gelmişlerdir. Adli muhasebe eğitimi yüksek lisans eğitimine eş değer kabul edilmektedir.

Amerika birleşik devlerinde ilk defa 1987 yılında Utica Kolejinde ilk olarak lisans düzeyinde eğitim vermeye başlanmıştır. 1999 yılında Ocak ayında Utica Koleji "Ekonomik Suç Yönetimi" (ECM – Economic Crime Management) Yüksek Lisans (MBA) programını da başlatmıştır. Dünya'da alanında açılan ilk lisansüstü programıdır. Bu program kapsamında ekonomik suç; yönetim, araştırma ve teknoloji disiplinlerinin entegre olmasından oluşan program, orta düzey yöneticilerin eğitimine yöneliktir. Programa katılacak olanlarda, en az iki yıllık hukuk, hile veya güvenlik ile ilgili işlerde tecrübeli olmaları şartı aranmaktadır (Elitaş 2012:165).

Adli muhasebe eğitimi ile önemli olan bir diğer üniversite de West Virginia Üniversitesi adli muhasebe ve hile araştırmalara yönelik lisansüstü program geliştirmişlerdir. Programda yer alan dersler: “Hile Araştırması”, “Hile Data Analizleri”, “Hile: Kriminoloji/ Yasal Konular”, “İleri Düzey Hile Araştırmaları” olarak iki dönem olarak uygulanmaktadır. (Elitaş 2012:166).

Kanada’da HEC Montreal, Toronto Üniversitesi işbirliği ile lisans düzeyinde “Araştırmacı ve Adli Muhasebe” programı yürütmektedir. Program kapsamında, uygulanacak yasal prosedürler, işletmelerde yaşanan ekonomik kayıpların ölçülmesi, araştırmaların nasıl yapılması gerektiği hakkında teorik bilgiler ile vaka çalışmaları yapılmaktadır (Meriç 2016:66).

3.4. Adli Muhasebe Mesleğinin Kapsamı

Adli muhasebecilerin faaliyet alanları oldukça geniştir. Genel olarak adli muhasebeciler, mali raporlama sürecinde ve yatırımcıların yanlış karar vermelerine yönelik işletme yönetici ve personeli tarafından yapılan hilelerin araştırılmasında, rüşvet vb. yasadışı ödemelerin ortaya çıkarılmasında, kriminal araştırmalarda, hissedar anlaşmazlıklarında, banka yolsuzlukları, kredi kartı ve elektronik fon transferi işlemlerinde ve özellikle bilgisayar destekli yapılan hilelerin önlenmesi ve ortaya çıkarılması gibi teknik konularda aktif olarak görev yapabildikleri gibi bu konularda yeni uygulanabilir hukuki ve teknik düzenlemeler önermek suretiyle de faaliyet gösterebilirler (Rezaee ve Burton 1996: 148).

Adli muhasebe mesleği, faaliyet kapsamı itibarıyla üç ana bölüme ayrılarak incelenebilir (Rezaee ve Burton, 1997: 480). Bunlar; dava destek danışmanlığı, uzman şahitlik ve hile denetçiliği olarak sıralanabilir.

Dava Destek Danışmanlığı, • Uzman Şahitlik ve • Hile Denetçiliğidir.

3.4.1.Dava Destek Danışmanlığı (Dava Danışmanlığı)

Dava destekleri olayın (davanın) ekonomik boyutu ile ilgili adli mercilere intikal etmiş veya henüz intikal etmemiş muhasebe ağırlıklı hukuksal uyuşmazlıkların çözümlenmesine yönelik taraflara sağlanan hizmet dava destek danışmanlığı olarak ifade edilmektedir (Gülten ve Kocaer 2011:111). Taraflar arasında yapılan bir sözleşmenin ihlal edilmesi sonucunda ortaya çıkan ekonomik

kayıpları tespit etmek amacıyla avukatlar adli muhasebecilerden muhasebe ağırlıklı olayın aydınlatılması, araştırılması ve anlaşılabilir şekilde sorunun tespiti hususunda hizmet beklerler. Böylece kendi savunmalarını oluşturabilirler (Atmaca ve Terzi 2012:22).

Adli bir dava öncesinde veya dava sürerken iddia makamına sağlanan muhasebe desteğidir. Daha çok ekonomik kayıplarla ilgilidir. Genel olarak bir adli muhasebecinin sağlayacağı dava desteği şu konuları kapsar (Aksu vd. 2008:64).

- i) Adli veya idari nitelikte suç teşkil eden bir iddiayı tekzip etmek veya desteklemek için gerekli dokümanları temin etmek,
- ii) Mahkeme sürecindeki eksik noktaları belirlemek ve durumun öncül bir değerlendirmesini yapmak için dokümanları incelemek,
- iii) Finansal durumun anlaşılmasını ve sorulacak ek soruların bildirimini kolaylaştıracak olan bulguların incelenmesi sürecine katılmak,
- iv) Tarafların tazminat taleplerine ilişkin raporları inceleyerek mevcut durumun iyi veya eksik yönleri hakkındaki raporları gözden geçirmek,
- v) Davanın sonuçlandırılmasına yönelik görüşme ve tartışmalara yardımcı olmak amacıyla gerekli bilgi ve belgenin sunulması,
- vi) Karşı tarafın tanığını dinlemek için duruşmaya katılmak ve “bir tarafın tanığının diğer tarafın avukatı tarafından sorguya çekilmesi” işlemine teknik destek vererek yardım etmektir.

Dava oluşum ve yürütülmesi sürecinde dava destek danışmanlığının uygulama alanları:

- i) Boşanmalarla ilgili uyuşmazlık ve davalar,
- ii) Zimmet ile ilgili uyuşmazlık ve davalar,
- iii) Ceza kanunu ile ilgili uyuşmazlık ilgili davalar,
- iv) İcra ve iflas hukuku ile ilgili uyuşmazlık ve davalar,

- v) İş hukuku ile ilgili uyuşmazlık ve davalar,
- vi) Vergi hukuku ile ilgili uyuşmazlık ve davalar,
- vii) Ticaret hukuku ile ilgili uyuşmazlık ve davalar,
- viii) Kara paranın aklanması ile ilgili uyuşmazlık ve davalar,
- ix) Sermaye piyasası ile ilgili uyuşmazlık ve davalar

olarak sıralayabiliriz.

3.4.2. Hile Denetçiliği (Araştırmacı Muhasebe)

Adli muhasebe mesleğinin en fazla araştırma ve inceleme yapıldığı kabul edilen hile denetçiliği veya araştırmacı muhasebecilik bazı yayınlarda suiistimal, hile, yolsuzluk araştırmacılığı olarak tanımlanmaktadır. Adli muhasebe mesleğinin konusunu oluşturan, gerçek ve tüzel kişilere ait (kamu veya özel sektör) işletmelerinde yaşanan genellikle tamamen işletme çalışanları tarafından gerçekleştirilen kanuna aykırı davranışların tespit edilmesine yönelik çalışmalarla ilgili alandır. 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 (Pazarçeviren 5:2005).

Hile araştırmacılığı olarak da bilinen hile denetçiliği, hilenin kim tarafından, neden, ne zaman ve nasıl gerçekleştirildiğinin tespiti amacıyla, gerekli bilgilerin toplanması ve analiz edilmesine yönelik yapılan bir eylemdir. Adli muhasebecilerin, araştırmacı muhasebeci kimliğiyle yardımcı olabilecekleri konular, aşağıdaki gibidir:

- i) Hileli bir işlemin yapıldığına dair şüphe duyulması durumunda, hileli işlemin kanıtları ile birlikte ortaya çıkarılması,
- ii) Mevcut (gerçek) durumun analizi ve yapılacaklara ilişkin öneriler,
- iii) Varlıkların korunması ve iyileştirilmesinde destek sağlanması,
- iv) Diğer uzmanlar ile işbirliği yapılması ve bunların koordinasyonunun sağlanması.

3.4.3. Bilirkişilik (Uzman Şahitlik)

Amerikan Yetkili Kamu Muhasebeciler Birliği (AICPA)'ne göre uzman şahit, bir konu hakkında bilimsel, teknik veya özel bir fikir verme noktasında veya bir konunun aydınlatılması noktasında yardım edebilecek gerekli bilgi, yetenek, denetim ve eğitime sahip kişidir. (Akın ve Onat 2015:38). Bir adli muhasebeci mahkeme aşamasındaki bir davada uzman şahit olarak, sübjektiflik ve duygusallıktan uzak ve soğukkanlı bir şekilde, ortaya çıkan muhasebe problemlerine ilişkin kendi düşüncelerini sunar. Burada önemli olan ortaya çıkan muhasebe problemlerinin sade ve anlaşılır bir şekilde sunulmasıdır. Adli muhasebeciler, kendi üzerlerine düşen bu sorumluluklarını yerine getirirken, tarafsız olmalı, dış etkenlerden etkilenmeden bağımsız ve objektif olarak, teknik konuları net bir şekilde ve öğretici bir biçimde açıklamalıdır(Pazarçeviren 2005:9-10).

Adli makamlar adli muhasebecilerden; muhasebecilik, idari veya işlem dolandırıcılığı, mülk hırsızlığı, fonların kötüye kullanımı, sigorta hileleri veya kazanç için kundaklama, rüşvet, yolsuzluk, vergi kaçırma, zimmete para geçirme, uygun olmayan muhasebe işlemleri, kanunun yürürlüğe konmasına, takibine ve hatta dava destek danışmanlığında da olduğu gibi medeni veya cezai hatalarda hem iddia hem savunma tarafı için uzman tanık olarak yararlanılmaktadır (Aktaş ve Kuloğlu 2008:113).

Adli muhasebecilerin, uzmanlık faaliyetlerinde üzerlerine düşen görevleri aşağıdaki gibi sıralanabilir (Özkul ve Pektekin 2009:67):

- i) Dava konu olan olayla ilgili olarak detaylı inceleme araştırmalar yaparak, gerekli verileri toplamaktır.
- ii) Elde edilen veriler doğrultusunda değerlendirme yaparak, bir kanıya varmak.
- iii) Değerlendirme sonucunda varılan kanıyı mahkemede yargıç ve avukatlara aydınlatıcı ve öğretici bir biçimde yansıtmaktır.

Ekonomik olarak yaşanan uyuşmazlıklarda veya araştırılması gereken mali konular adli muhasebecilere başvurmakta yaşanan bu uyuşmazlıkların

çözümünde ve karar verme aşamasında herhangi bir muhasebeci, dava ile ilgili olmak koşuluyla tanık olarak gösterilebilir. Ancak, olağan muhasebeci, bir adli muhasebecinin yerini tutmaz. Çünkü olayın içinde bulunan olağan muhasebeci sadece bildiklerini anlatabilir. Ancak, adli muhasebeci uzman bilgi ve deneyimleriyle, hâkimin oldukça karmaşık olan teknik durumları anlamasına yardımcı olur (Bekçioğlu 2013:8). Adli muhasebeci son derece ciddi yaptırımları olan bu görevi üzerine alarak çok büyük bir sorumluluk yüklenmektedir. Çünkü araştırma ve incelemelerine dayanarak yapacağı tanıklık sonucunda yargı süreci etkilenmekte ve davalı tarafa uygulanacak cezai müeyyideler söz konusu olmaktadır.(Çabuk ve Yücel 36:2012). Bu nedenle adli muhasebecilerin mahkeme sürecinde uymaları gereken bazı kurallar bulunmaktadır. Bu kurallar aşağıdaki gibi sıralanabilmektedir: (Gülten ve Kocaer 2011:19)

- i) Tarafsız bir şekilde uzman görüşü bildirmek
- ii) Gerçekleri olduğu gibi göstermek
- iii) Kesin ifadeler kullanmak ve varsayımlar yapmamak
- iv) Açıklayarak anlatmak
- v) Belirli bir anlatım düzenine uymak
- vi) Açıklamalar arasında tutarlılık sağlamak.

3.5. Adli Muhasebeci Ve Mesleğin İşleyiş Süreci

3.5.1. Adli Muhasebeci

Adli muhasebe, muhasebe ve hukuk arasında ilişki kurarak, muhasebeye yeni bir bakış açısı sunmaktadır. Adli muhasebeciler bu noktada, ihtiyaçlara cevap verebilmek için belirli bir eğitim, deneyim ve bilgi düzeyine sahip, alanı ile ilgili yetkin olan meslek elemanlarıdır. Adli muhasebeciler bunun dışında, yaygın bir şekilde boşanma davaları, ticari davalar, kişisel tazminat davaları, rüşvet, yolsuzluk ve hileli işlemlere ilişkin davalarda görev almaktadırlar.

Gelişmiş ülkelerde yaygın uygulama alanı bulan adli muhasebeciliğin amacı; mahkeme ve bazı diğer hukuki amaçlar için yapılan uzman muhasebeci

çalışmalarında, avukatlar ve muhasebeciler arasındaki bilgi alışverişinde köprü kurmaktır (Pazarçeviren 2005:1).

Adli muhasebeciler, olaylara geleneksel denetleme anlayışından farklı bir gözle yaklaşmaktadırlar. Adli muhasebeciler, sonuç çıkarmak ve değerleri hesaplamak için detaylı şekilde dokümanları incelerler. Adli muhasebeciler, finansal ve finansal olmayan verileri, şüpheli işlemler bulunabileceği ve bunların dolandırıcılık suçuna konu olabileceği şüphesiyle soruştururlar. Adli muhasebeciler, yalnızca sayılara değil, bu sayıların arka planlarındaki gerçekleri ortaya çıkarmaya da çalışmaktadırlar (Keleş 2014:55-56).

3.5.1.1. Adli Muhasebecilerin Taşınması Gereken Özellikler

Adli muhasebecilerin serbest muhasebeci mali müşavirlerden veya denetçilerden farklı olarak bazı özellikleri taşınmaları ve birtakım konularda yoğun bilgi sahibi olmaları gerekmektedir. Adli muhasebecilerin bir dedektif gibi hareket ederek olayları incelemeleri gerekmektedir. Adli muhasebecinin görevini en iyi şekilde yerine getirebilmesi için bir dedektif gibi davranmalı, işlem ve olayları titizlikle inceleme ve araştırma amacı taşınmalıdır. Çünkü adli muhasebeciler sayıların görünümünden çok arkasına bakabilen ve finansal raporların görünen değerlerini kabul etmeyen kişilerdir. Genel olarak bir adli muhasebecinin taşınması gereken kişisel özellikler şunlardır:(Pazarçeviren 2005:10-11)

- **Meraklı olmak:** Bir adli muhasebeci mesleğiyle ilgili gelişmelere karşı ilgili ve meraklı olmalı, üzerine aldığı her olayda şüphelerini korumalı ve doğruluklarını araştırmalıdır.
- **Dirençli Olmak:** Adli muhasebeci, karşılaştığı olumsuzluklar karşısında hemen pes etmemeli, savunduğu durumu ispat etmede ısrarlı olmalıdır.
- **Yaratıcılık:** Adli muhasebeci uyması gereken genel ilke ve standartlar yanında mümkün olduğunca yaratıcı olmalıdır.

- **Sezgi:** Adli muhasebeci her olayı hem genel olarak hem de ayrıntıları ile yerinde derinden incelemelidir. İyi bir işletme sezgisine sahip olmalı, muhakeme gücü sağlam olmalı, kararlarında net, analitik ve mantıklı bir düşünceyi hâkim kılmalıdır.
- **Güvenilirlik:** Bir adli muhasebeci, dikkatlice dinlemesini bilmeli, yazılı ve sözlü iletişimde başarılı olmalı, insan ilişkilerini sağlıklı bir biçimde kurabilmelidir.
- **Bağımsızlık:** Adli muhasebe soruşturması, işletme içinden ya da hukuki yollar aracılığıyla işletme dışından gelen sebeplerle yapılsın, adli muhasebeciler soruşturma yaptıkları faaliyet alanından bağımsız olmalıdırlar.
- **Mesleki Yeterlilik ve Tam Sorumluluk:** Adli muhasebeciler, sürekli devam eden bir mesleki eğitimle teknik yeterliliklerini artırmalıdırlar.
- **Objektiflik ve Güvenilirlik:** Adli muhasebeciler, meslekleri gereği kendilerine güven duyulması gereken objektif, tarafsız uzmanlardır. Bir adli muhasebecinin güvenilirliği, açık sözlülüğü ve dürüstlüğü de beraberinde getirmektedir (Keleş ve Keleş 2014: 60).

Bu karakteristik özellikleri taşımanın yanında, adli muhasebecilerin;

- i) Yoğun bir muhasebe bilgisi,
- ii) Denetim,
- iii) İstatistik,
- iv) Bilgisayar uygulamaları,
- v) Hukuk,
- vi) Psikoloji,
- vii) Araştırma teknikleri
- viii) Suç bilimi

ix) İşletme yönetimi

bilgi sahibi olması gereken alanlardır(Karacan 2012:116).

Yukarıda belirtilen karakteristik özellikleri taşıyan, sıralanan alanlarda bilgi sahibi olabilen bir adli muhasebecinin tüm bu sıralanan bilgi seviyesine ulaşabilmesi için (Aktaş ve Kuloğlu 2008:113);

- i) Uygun disiplinlerde sürekli eğitimi içeren iyi bir eğitim ve öğretim geçmişine,
- ii) Kamu ve özel sektörde kazanılmış işletmecilik, muhasebe ve denetleme tecrübesine,
- iii) İyi bir sözlü ve yazılı iletişim becerisine,
- iv) Gelişmiş sosyal becerilere ve gerektiğinde takım ruhu bilinciyle çalışabilme yeteneğine sahip olması beklenir.

3.5.1.2. Adli Muhasebeciye İhtiyaç Duyulabilecek Taraflar

Adli muhasebe araştırmacılığı konusu başta ABD olmak üzere tüm dünyada hızla gelişmektedir. Ticari hayatta karşılaşılan sorunlar gittikçe büyüyüp daha da karmaşık hale gelmesine rağmen hile ve yolsuzlukları önleme adına eldeki imkânlar da hızla artmaktadır. Adli muhasebe hakkında yapılan tanımlamalardan anlaşılacağı üzere, adli muhasebe yalnızca mahkemelerdeki olaylarla ilgilenen bir meslek olmayıp işletmelerdeki hile ve yolsuzlukların tespiti ve çözümüyle yakından ilgilenen bir muhasebe uzmanlığıdır. Adli muhasebeciler, hukuki sistemin önemli bir parçasıdır (Curtis 2008: 535). Adli makamlara; boşanma davalarında malların net değerlerinin belirlenmesi, iflas durumlarında varlık değerlemeleri, mali tablo analizleri, hile denetimi ve mali belgelerin analizi yoluyla katkıda bulunmaktadırlar. Adli muhasebecilerin en çok görüşüne ve yardımına başvurulduğu alan, hilenin araştırılması ve soruşturulmasıdır. Adli muhasebe farklı birçok sektörde ve geniş bir alanda kullanılmaktadır. Adli muhasebecilerin hizmet alanına girebilecek faaliyet konularından bazıları şu şekilde sıralanabilir (Pazarçeviren 2005: 11–12):

- i) Ortaklık veya hissedar davaları,

- ii) Şahsi yaralanma iddiaları / motorlu taşıt kazaları,
- iii) İşin durması / sigortadan istenebilecek diğer tazminat talepleri,
- iv) Yönetim / çalışan hile soruşturmaları,
- v) Boşanmalarla ilgili mali anlaşmazlıklar,
- vi) İşletmenin mali kayıplarına ilişkin davalar,
- vii) İş ihmalleri,
- viii) Avukat, hâkimler, savcılar ve kolluk kuvvetleri.

3.5.2. Adli Muhasebe Ve Mesleğin İşleyiş Süreci

Her adli muhasebe görevi kendine özgüdür. Bu nedenle adli muhasebeyi ilgilendiren olayda izlenecek yollar da konuya göre özel olacaktır. Bununla birlikte genel olarak, adli muhasebe işlemi aşağıda belirtilen aşamaları içerir:(Keleş ve Keleş 2014:60-61)

- **Müşteriyle Buluşma:** Olayın içindeki tarafların, sorunların ve önemli olayların anlaşılması ve olayın tanımlanması açısından önemli bir aşamadır.

- **Çatışmanın Tespiti:** Taraflar ile ilgili bilgi edinilmesi ile birlikte hemen bir uyuşmazlık kontrolü, çatışma tespiti yapılmalıdır.

- **Öncül (Başlangıç) Araştırması:** Araştırma konusu ile ilgili detaylı bir eylem planı (dava taslağı, yapılacak işler) yapmadan önce bir ön araştırma yapmaktır. Bu ön araştırma, sorunun daha iyi anlaşılmasına temel oluşturacak ve sonraki planların yapılmasına örnek teşkil edecektir.

- **Bir Eylem Planı Hazırlanması:** Bu plan, müşteriyle görüşerek ve öncül araştırmayı yaparak elde edilen verilerin, hedeflerin ve hedeflere ulaşmak için kullanılacak metodolojinin en iyi şekilde kullanımını sağlar.

- **Doğru Kanıtların Elde Edilmesi:** Olayın niteliği temel alınarak, dokümanların tespiti, ekonomik veriler, kişi, kurum ve olayın gerçekleştiğine ilişkin kanıt ve bilirkişi raporlarının incelenmesi bu kapsamda yer alır.

- **Analiz Etme:** Analiz, olayın niteliğine bağılı olmakla birlikte mali kaybın hesaplanması, işlemlerin özeti, aktiflerin takibe alınması, iskonto oranından faydalanılarak şimdiki değerin bulunması ve analizin tablolarla açıklanmasını içerebilir.

- **Raporun Hazırlanması:** Rapor, görevin niteliğine, araştırmanın kapsamına, uygulanacak yaklaşıma göre çeşitli bölümlere ayrılarak yazılabilir. Raporda, bulguların uygun bir şekilde desteklenmesi için, tablo ve grafikler de kullanılabilir.

3.6. Adli Muhasebe Mesleğinin Etik Kuralları

Her mesleğin olduğu gibi adli muhasebe mesleğinin de bir takım etik kuralları vardır. Bunlar (Gülten ve Kocaer 2011:52-56);

- **Tarafsızlık ve nesnellik:** Adli muhasebe meslek mensuplarının görevlerini yerine getirirken hiçbir etki altında kalmadan araştırma sonucunda topladıkları bilgi ve belgeleri tamamen tarafsız bir şekilde raporlamayarak ilgili mercilere delilerin şeffaf bir şekilde sunulmasıdır.
- **Dürüstlük:** Etik kuralların ikincisidir. Ulaşılan bilgi ve delillerin dürüstlük çerçevesinde verilen görevi yerine getirilmesidir.
- **Eşitlik:** Kendilerine verilen görevi ifa ederken kanunlar önünde herkesin eşit olduğu ilkesi herhangi bir ayrımcı davranışta bulunmamasıdır.
- **Gizlilik ve sır saklama:** Adli muhasebecilerin görevlerini ifa ederken uyması gereken en önemli kuraldır. Görevleri sırasında elde edilen tüm bilgilerin konu ilgili taraflar dışında hiçbir kurum ve kişiye açıklayamaz.
- **Menfaat ilişkilerine girmeme:** Adli muhasebecilerin mesleklerine karşı saygınlığın yitirilmemesi adına büyük bir titizlikle dikkat edilmesi gereken bir kuraldır.
- **Nezaket ve saygı:** Adli muhasebe sürecinde sanıklara, olayın taraflarına veya tanıklara karşı nezaket ve saygı çerçevesinde davranışta bulunulmasıdır.

- **Yetkinlik ve mesleki:** Mesleği ifa ederken sürekli meslek içi eğitimlere katılmalı, yetkinliğini artırmalıdır. Ayrıca mesleklerini icra ederken azami özen gösterilmelidir.

3.7. Adli Muhasebe Mesleğinin Kapsamına Giren Suçlar

Adli muhasebenin inceleme alanına giren suçlar çok çeşitli genişdir. Ekonomik suçlar özellikle adli muhasebecilerin araştırma alanına girmektedir. Bu suçların tamamını saymak mümkün olmadığından birkaçını inceleyeceğiz.

3.7.1. Bankacılık Suçları

Ekonominin sağlıklı ve düzgün bir şekilde yürüyebilmesi için bankacılık sektörüne çok önemli görevler düşmektedir. Bankacılık güven esasına dayanmakla beraber parasal olayların faaliyetlerinin çok önemli bir bölümünü oluşturması nedeniyle de suçlular açısından her zaman hedef olarak görülen bir yer olmuştur. Bu sebeple gerekli güvenlik önlemlerinin alınması özel önem taşıdığı gibi hukuk sisteminde de ekstra korumalar ve cezalar öngörülerek caydırıcılık sağlanmak istenmektedir. Daha önce incelemiş olduğumuz ekonomik suçlar içinde en önemli yeri tutan bankacılık suçlarını, bankacılık düzenini tehlikeye sokan, bankacılık düzeninin ihlalden doğan suçlar olarak tanımlamak mümkündür. Bu şekilde bankacılık suçlarının tanımladığımızda, bankacılık suçunu oluşturan unsurların şunlar olduğu ileri sürülebilir (Terzi ve Gülten 2014:74).

Suçun Banka ile İlişkili Olması: Bir suçun bankacılık suçu olarak adlandırılabilmesi için mutlaka bir banka ile ilişkili olması gerekir. Mağdurunun bir banka olması veya failinin banka olması veya banka ile işbirliği içerisinde işlenmesi gerekir. Banka ile hiçbir ilişkisi bulunmayan bir suçun bankacılık suçu olarak tanımlanması mümkün değildir.

Bankacılık Düzenini Olumsuz Etkilemesi: Bankacılık düzenini etkilemeyen, bankalara olan güven ve itibarı sarsmayan suçlar bankacılık suçu kapsamında değerlendirilmez. Bankacılık suçlarının bankacılık düzenini bozucu etkiler yapması şarttır.

Günümüze kadar çok fazla bankacılık sektörünü düzenleyen kanun çıkarılmıştır. Özellikle ülkemizde bankaların peş peşe batmaları, pek çok bankanın fona devredilmesi ile beraber sektöre ilişkin kalıcı düzenlemeler yapılmıştır. Bankacılık sektörünün hukuksal alt yapısının Avrupa Birliği standartlarının üzerine çıkarılması sağlanmıştır. 5411 sayılı Bankacılık Kanunu bankacılık suçu olarak kabul edilen her bir suçu tek tek sayma yöntemini benimsemiş ve madde başlıklarında suçun ismini de ayrıca belirtmiştir.

Bankacılık suçlarını aşağıdaki sırladığımız gibi sayabiliriz;

- i) İzinsiz çalışma suçu,
- ii) Mevduat, katılım fonu sahiplerinin haklarını engelleme,
- iii) Tedbir almamak banka itibarını zedelemek,
- iv) Bilgi belge vermeme veya saklamak,
- v) Denetim görevlilerini engellemek,
- vi) Gerçeğe aykırı beyan veya onay,
- vii) İşlemlerin kayıt altına alınmaması, gerçeğe aykırı muhasebe ve bilanço,
- viii) Bankacılık sırlarının açıklanması,
- ix) Zimmet suçu olarak ifade edebiliriz.

3.7.2. İcra İflas Kanunundaki Suçlar

İcra İflas hukuku ile ilgili davalarda borçlunun borcunu ödememek için yaptığı muvazaalı işlemlerde, hileli iflas gibi yöntemlere başvurmaları sonucunda alacaklıların borçlarını devlet kuvveti yardımı ile ödenmesinin sağlanmasıdır (Kocaer ve Gülten 2011:118). Normal şartlarda borçlu borcunu gönüllü olarak öder. Ancak borçlunun bazı nedenlerden dolayı borçlarını kendiliğinden ödeyememesi durumunda, alacaklının cebri icra organlarına başvurması üzerine harekete geçen ve gerektiğinde borçluya karşı zor kullanmayı da içeren hukuk dalına cebri icra hukuku denir(Terzi ve Gülten 2014:83).

İcra İflas hukukunda yer alan suçları aşağıdaki gibi sıralayabiliriz(Terzi ve Gülten 2014:84);

- i) Alacaklıyı zarar uğratmak için kasten mevcudunu azaltmak,
- ii) Eylemleri ile aczine nedene olma veya bilerek durumu ağırlaştırma,
- iii) Alacaklıyı zarara uğratmak için yöneticinin borçları ödememesi,
- iv) Ticareti terk et hükümlerine aykırı davranma suçu,
- v) Gerçeğe aykırı mal beyan etme suçu,
- vi) Kazanç veya mal varlığını bildirmeme,
- vii) Taahhüdü ihlal suçu olarak sayabiliriz.

3.7.3. İhale Kanunu İle İlgili Suçlar

Adli muhasebe uygulama alanına giren bir diğer konu da İhale Kanunu uygulamalarında bazı ekonomik veya mali nitelikli sayılabilecek olan suçlar bulunmaktadır. Bu suç unsurları esas olarak devletin mal ve hizmet alımlarında zarara uğramasına sebebiyet vermekte ve çoğu zaman başka isteklilerinde haklarının zarara uğramasına neden olmaktadır. İhaleler yolsuzlukların çok döndüğü çok fazla suçun işlendiği yerler olarak görülür. Oysaki ihalelerde işlenen suçlarda kamu mal veya hizmet alımları nedeniyle zarara uğratıldığından devlete ekstra bir mali külfet getirmekte ve sonunda bu külfette vergilerle telafi edilmektedir. İhale kanunu ile ilgili işlenmiş suçlarda maliyet vergi ödeyenlere, geniş anlamda da tüm topluma yüklenmektedir (Terzi ve Gülten 2014:91).

Bu kapsama giren suç unsurları ise;

- i) İhaleye fesat karıştırma suçu,
- ii) Edininimin ifasına fesat karıştırmak,
- iii) Diğer suçlar.

3.7.4. Kara Paranın Aklanması Suçu

Kayıt dışı ekonominin azalması amacı ile adli muhasebecilerden araştırılması istenen bir diğer suç unsuru kara paranın aklanmasıdır. 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.

Bu kadar olumsuz etkilerinin bulunmasına rağmen kara para aklama suçunu gerçekleştirenlerin iyi örgütlenmiş olmaları, geniş hayal güçleri, etkili planlama yetenekleri her gün değişik teknik ve yöntemlerin bulunmasına yol açmaktadır. Kara para aklama faaliyetleri aşırı derecede karmaşık hale geldiğinden bu sorunla mücadelede, hukuki, mali, muhasebesel, polisiye ve adli birçok disiplin açısından bütünlük bir yaklaşım gerekmektedir (Gülten 2011:125).

Kara para, suç sayılan unsurlardan elde edilen gelir, para, mal veya ekonomik değerleri ifa ede etmekte; aklama suçu ise bu tip ekonomik değerlerin normal yasal faaliyetlerden elde edilmiş gibi gösterilerek ekonomik ve mali sisteme sokularak yasallık kazandırma işlemidir. Hangi kaynaktan elde edilen gelirlerin kara para olduğu çeşitli ülke mevzuatlarında çeşitli şekillerde belirlenmiştir. Ülkemizde 4208 sayılı kanunla nelerin kara para sayılacağı tek tek gösterilmiştir.

3.7.5. Sermaye Piyasası Kanununun Kapsamına Giren Suçlar

Sermaye piyasası kanun kapsamında işlenen suçların bir kısmı yine adli muhasebecilerin araştırma alanı içerisine girer. Esas olarak sermaye piyasası kanunu tasarruf sahiplerini korumak amacıyla önemli konularda suçları belirlemiştir (Sermaye Piyasası Kanunu 106-113 Md.). Bilgi suiistimali, piyasa dolandırıcılığı,

usulsüz halka arz ve sermaye piyasası arzı, görevi kötüye kullanma ve sahtecilik, bilgi ve belge vermeme, denetimin engellenmesi, yasal defterlerde, muhasebe kayıtlarında ve finansal tablo ve raporlarda usulsüzlük ve sır saklamamadır. Bunlardan en önemlisi, içeriden öğrenenlerin ticareti; diğeri ise spekülasyondur. Sermaye piyasasında fon arz edenlerle fon talep edenler arasındaki ilişkiyi olumsuz etkilememek için sermaye piyasası araçlarının değerinin suni olarak yükseltenlere yani spekülasyon yapanlara çok ağır cezalar öngörülmüştür. Sermaye piyasasına yönelik olarak yapılabilecek olan çeşitli suçlarda gerçekten yüksek düzeyde muhasebe bilgisi gerekmektedir. Örneğin, tasarruf sahiplerine ödenmesi gereken kar payları düşürülmek için yurtdışında şirketler kurulmakta ve bu şirketlerden alınan faturalar aracılığıyla giderler şişirilmektedir. Bu gibi yaratıcı uygulamalarla tasarruf sahipleri zarara uğratılmaktadır. İşte burada tecrübeli ve bilgi seviyesi yüksek adli müşavirlere görev düşmektedir (Gülten ve Kocaer 2011:101-103).

3.7.6. Vergi İle İlgili Suçlar

Vergi ile yükümlülüklerin kanunlara uygun bir şekilde yerine getirilmemesi nedeniyle ortaya çıkan ve genellikle devleti mali açıdan kayba uğratan durumlar vergi suçu olarak tanımlanmaktadır. Vergi suçları vergi hukukunun kendisine has özellikleri nedeniyle diğer suçlardan ayrı birer nitelikler taşır. Adli muhasebeciler, konunun her yönüyle ilgilenirler. Uzun yıllar ülkemizde vergi ile ilgili suçlarda sadece ekonomik cezalar uygulanmaktaydı. Vergi mevzuatına göre nelerin hapis cezası ile cezalandırılacağı tek tek sayılmıştır. Buna karşılık; vergi suç ve cezaları çoğu zaman standartların çok dışında yöntem ve sistemlerle de gerçekleştirilebilir (Gülten ve Kocaer 2011: 103-104). Adli muhasebe mesleğini ifa edeceklerin vergi ile ilgili suçlar üzerinde çalıştıklarında konunun tüm boyutlarını çok iyi araştırarak sonuca ulaşmaları gerekmektedir. Vergi mevzuatının çok karmaşık olması, sürekli değişen vergi kanunları, uygulamalar, beyannameler, tebliğler vergi konusunun özel bir uzmanlık alanı haline gelmesine neden olmaktadır.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ VE AKADEMİSYENLERİN ADLİ MUHASEBE MESLEĞİNE BAKIŞ AÇILARININ DEĞERLENDİRİLMESİNE İLİŞKİN BİR ARAŞTIRMA

4.1. Araştırmaya Yönelik Literatür İncelemesi

Literatür taraması yapıldığında son 10 yılda adli muhasebe ile ilgili önemli çalışmalar yapılmıştır. Ancak muhasebe meslek mensupları ve akademisyenlerin görüşlerinin birlikte incelendiği bir çalışma ülkemizde mevcut değildir. Bu nedenle bu çalışma burada olan boşluğu dolduracak ve eğitim ve uygulanma açısından önemli bilgi ve bulgular elde edilmiştir.

Digabriele (2009), akademisyenler ve denetçilerin adli muhasebe hakkındaki ortak görüşlerini alarak yaptığı araştırmada Likert tipi ölçek yöntemi kullanılmıştır. Bu araştırma korelasyon ve t testi ile analiz yapılmıştır. Araştırma sonucunda adli muhasebenin denetim sürecinde yer alması gerektiği ve denetçilerin adli muhasebe için gerekli olan belirli özelliklere sahip oldukları taktirde mesleklerinde fark yaratabilecekleri sonucuna ulaşılmıştır.

Rezeaa ve Burton, (1997), Amerika Birleşik Devletleri'nde 259 işletme bölümündeki 777 akademisyene ve akademinin haricinde 500 sertifikalı kamu muhasebecisine rastlantısal örneklem yöntemi kullanılarak adli muhasebe konusunda anket dağıtılmıştır. Anketin sonuçlarına göre muhasebeciler, akademisyenlere göre adli muhasebeye daha fazla ihtiyaç olduğunu belirtmişlerdir. Çalışmanın bir diğer bulgusuna göre ise her iki grup da hâlihazırdaki muhasebe müfredatının toplumun adli muhasebe eğitimi ve uygulamasından beklentilerini karşılamada yetersiz olduğunu belirtmiştir. Ayrıca, muhasebe müfredatlarında adli muhasebe ile ilgili dersler de olması gerektiği ve üniversitelerin, öğrencileri adli muhasebe alanında kariyer yapmaları konusunda teşvik etmeleri gerektiği vurgulanmıştır.

Boys (2008), ise adli muhasebecilerin sahip olmaları gereken teknik ve genel yeteneklerini tespit etmekle birlikte bu gereklilikler ile mevcut muhasebe eğitiminin sağladığı yetkinlikler arasındaki farkları araştırarak adli muhasebe eğitimindeki eksiklikleri sorgulamıştır.

Gray (2008) ise çalışmasında adli muhasebe ile geleneksel muhasebe ve denetim arasındaki farklılıkları değerlendirerek adli muhasebe mesleğinin denetim mesleğinden bağımsız ayrı bir meslek olduğunu vurgulamıştır.

Okoye ve Okaro (2011), çalışmalarında fayda maliyet analizini de göz önünde bulundurarak adli muhasebe tekniklerinin bağımsız denetim faaliyetlerinde kullanılması ile bağımsız denetçilerin hile ve yolsuzlukların tespitindeki başarılarına olan etkisini akademisyenlerin bakış açısıyla araştırmışlardır. Araştırmada adli muhasebe uygulamalarının başarıyı arttıracığı sonucuna ulaşılmış ve gerek eğitim programları gerekse bağımsız denetim çalışmalarına adli muhasebe uygulamalarının entegre edilmesi konusunda önerilerde bulunulmuştur.

Pehlivan (2010), Türkiye’deki akademisyenlerin adli muhasebe eğitimine bakış açılarının tespit edilmesine yönelik anket çalışması yapılarak ve ANOVA testi ile veriler analiz edilmiştir. Analiz sonucunda eğitim ile ilgili 6 faktör tespit edilmiş ve faktörler doğrultusunda adli muhasebenin Türkiye’de yeterli bir eğitim altyapısının bulunmadığı, eğitim veren konumunda bulunan akademisyenlerin adli muhasebe eğitiminin müfredatlarına eklenmesi konusunda isteksiz oldukları, ancak adli muhasebe konularını önemli olarak değerlendirdikleri belirlenmiş, adli muhasebe eğitiminin Türkiye’de geliştirilmesine yönelik bazı önerilerde bulunulmuştur.

Göksu (2011), adli muhasebe kapsamında çalışan hilelerinin en çok hangi kurumlarını etkilediği araştırma yapılmıştır. 184 kurum üzerinde yapılan araştırma frekans dağılımı ve karşılaştırmalı tablolar yöntemi ile analiz yapılmış ve sonucunda bu hilelerin toplumun her düzeyini etkileyecek olan devlete büyük zararlar vermekte olduğu tespit edilmiş kaynakların etkin kullanılmasını engellemektedir.

Coşkun (2013), bağımsız denetim şirketlerinde farklı statülerde çalışan denetçilerin adli muhasebe ile ilgili farkındalık düzeyleri incelenmiştir. Anket verileri varyans testlerinden Kruskal- Wallis ve Mann-Whitney U testlerine, ilişkisel bulgulara ulaşabilmek için ise Pearson Momentler Çarpımı Korelasyon analizine tabi tutulmuştur karşılaştırmalar yapılmıştır. Araştırmanın sonucunda adli muhasebe için yasal zemin oluşturularak kurumsal zemin hazırlanmalı ve denetçilere adli muhasebe eğitimi verilmesi gerektiği bulgusu elde edilmiştir.

Çoban (2013), çalışmasında adli muhasebecilikte uzaman tanıklık mesleğinin muhasebe meslek mensuplarının yetkinliklerini tespit etmeyi amaçlamıştır. İki anket olarak hazırlanmış ilk olarak hâkimlerine bilirkişilik mesleği ile ilgili, ikinci anket ise muhasebe meslek mensuplarına uzman tanıklık ile ilgili sorular yöneltilmiştir. Analiz, Faktör Analizi, Tek Örneklem Kolmogorov-Smirnov Testi, Mann-Whitney U Testi ve Kruskal – Wallis Testi kullanılarak yapılmıştır. Bilirkişilik sisteminin yeterli olmadığına, muhasebe meslek mensuplarının da uzman tanıklık için yeterliliğe sahip olmadıklarına bu konuda iyi bir eğitim ile uzman tanıklık mesleğinin verimli olacağı bulgusu elde edilmiştir.

Bayrak (2016), adli muhasebenin önemi ve adli muhasebenin bilinirliği ve Türkiye’de uygulanabilirliğine yönelik Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliğine kayıtlı 458 muhasebe meslek mensubunun görüşüne başvurulmuş. Elde edilen bulguların yorumlanmasında varyans analizi kullanılmıştır. Adli muhasebenin Türkiye’de yeteri düzeyde bilinirliğinin olmadığı, adli muhasebenin en az lisans düzeyinde müfredata eklenerek eğitim verilmesi gerektiği görüşüne varılmıştır.

Bozkurt (2000), ülkemizde uygulaması ve yasal bir statüye olmayan adli muhasebe mesleğinin kapsamını ve özelliklerini belirtmiş ve bir adli muhasebecinin taşıması gereken özellikler de incelenmiştir. Adli muhasebecinin normal eğitim yanında bazı disiplinlerde etkili bilgi birikimine sahip olması gerektiği vurgulanmıştır. Bu disiplinler; yoğun bir muhasebe bilgisi, hukuk, denetim, işletme yönetimi, psikoloji, suç bilimi, bilgisayar uygulamaları şeklinde

sıralanmıştır. Adli muhasebecinin taşıması gereken kişisel özellikler ise merak, ısrarcılık, yaratıcılık, sezgi, hüner olarak belirtilmiştir.

Erkan (2016), muhasebe meslek mensupları ve hukukçuların bakışa açısından adli muhasebe mesleğine en çok hangi konularda ihtiyaç olduğu ve bu meslekten beklentilerine yönelik araştırma yapılmıştır. Elde edilen bulgular Ki Kare testi ile analiz edilmiş olup muhasebe meslek mensupları adli muhasebecileri hukuk alanında yetersiz bulmuşlar, hukukçular ise muhasebe programları ve muhasebe standartları bilgisinin yetersiz olduğu konusunda görüş belirtirmişlerdir.

Kaya (2013), çalışmada muhasebe meslek mensuplarının adli muhasebe mesleğine farkındalıkları ölçmeyi amaçlamıştır. ANOVA (One Way ANOVA) testi ile anket sonuçları analiz edilmiş olup meslek mensupları Türkiye'de adli muhasebenin bir meslek olarak uygulanması için henüz alt yapı olarak yeterli olmadığını ve ilgili kurumların vereceği eğitim ve seminerlerle bu mesleğe farkındalık yaratılabileceği görüşüne varılmıştır.

Pazarçeviren (2005), yaptığı çalışmada adli muhasebe mesleğinin kapsamı ve özellikleri hakkında bilgi verilmiş ve adli muhasebe mesleğinin toplumun muhasebecilere bakış açısını değiştirdiğinden ve adli muhasebeciler ile genel standartlara göre eğitilmiş muhasebeci, denetçiler arasında önemli nitelik farkları olduğundan bahsetmiştir.

Özko (2005), bilirkişilik ve adli muhasebecilik mesleğinin karşılaştırması yapılmıştır. Bilirkişinin sahip olması gereken özellikler; uzmanlık, yeterlilik, tarafsızlık ve dürüstlük olarak sıralanarak adli muhasebeci ve bilirkişiler arasındaki farklara değinilmiştir.

Yücel (2011), çalışmasında adli muhasebe mesleğinin mevcut durumu, gelişimi ve ülkemizde uygulanabilirliğini hakkında muhasebe meslek mensuplarının görüşlerine başvurulmuştur. Ki Kare testi ile veriler analiz edilmiş ve adli muhasebe mesleğinin gerçek anlamda uygulanabilmesi için sadece sertifika eğitimleri ile kalınmaması gerektiği lisans ve yüksek lisans düzeyinde

eğitimler verilerek mesleğin etkin ve daha saygın olması gerektiği kanısına varılmıştır.

4.2. Araştırmanın Amacı

Küreselleşen ekonomi ile birlikte yaygınlaşan küresel suçlar karşısında işletmelerin finansal tablo verilerinin yanı sıra finansal tabloların denetiminin önemi de artmıştır. Bu amaçla son yıllarda özellikle ABD, Kanada ve AB ülkelerinde hızlı bir gelişme gösteren adli muhasebe mesleği ülkemizde son birkaç yılda önemi fark edilmiş ve henüz tam anlamıyla uygulanmaya başlamamıştır. Daha çok akademik literatürde tartışılan adli muhasebenin uygulamaya geçirilmesi ülkemiz için de önemli bir ihtiyaçtır.

Bu doğrultuda yapılan çalışmanın temel amacı da adli muhasebenin denetim alanında önemini tespit etmek, adli muhasebe mesleğine Türkiye'nin ihtiyacının araştırılması, kanunlar ve eğitimlerle ilgili yapılacak çalışmaların adli muhasebeye katkısı, üniversitelerde lisans düzeyinde müfredata ders olarak konulmasının gerekliliği ve lisansüstü düzeyde adli muhasebe programlarının açılmasının gereklilikleri hakkında akademisyen ve muhasebe meslek mensuplarının görüşlerine başvurulmuştur.

Genel olarak literatür incelendiğinde, muhasebe meslek mensuplarının ve akademisyenlerin adli muhasebe mesleğine bakış açılarının değerlendirilmesine yönelik bir çalışmanın henüz yapılmadığı görülmüştür. Bu nedenle çalışmamız ie bu alandaki eksikliği gidermek amaçlanmıştır.

4.3. Araştırmanın Yöntemi

Araştırmanın verileri anket yöntemi kullanılarak elde edilmiştir. Anket soruları Ahmet Erkan, Nurten Bayrak ve Emel Kılıçbey'in tez çalışmalarındaki anket sorularından yararlanılmıştır. Anket formu 2 bölümden oluşmaktadır. İlk bölümde 5 sorudan oluşup muhasebe meslek mensupları ve akademisyenlerin demografik özelliklerini ölçmektedir. İkinci bölümde ise muhasebe meslek mensupları ve akademisyenlerin adli muhasebe mesleğine bakış açılarının ölçebilmek amacıyla Beşli Likert ölçeği şeklinde 20 adet sorudan oluşturulmuştur. Anket çalışması sonucunda elde edilen anket verileri SPSS 23

paket programına giriş yapılarak t testi ve tek yönlü ANOVA istatistiki yöntemleri kullanılarak analiz uygulanmıştır.

t Testi, iki grup verinin ortalamaları arasında anlamlı bir farklılık olup olmadığını inceler. Bu çalışmada t Testi (Independent Samples t Test) kullanılmıştır. t Testi için hesaplanan anlamlılık değerinin (sig) değerinin 0,05'den büyük çıkması durumunda ($p>0,05$) birbirinden bağımsız iki grubun ölçeklere verdikleri cevapların ortalamaları arasında anlamlı bir farklılık olmadığı; hesaplanan sig(p) değerinin 0,05'den küçük çıkması durumunda ($p<0,05$) bağımsız iki grubun ortalamalara verdikleri cevapların arasında anlamlı bir farklılık olduğu söylenebilir.

Tek Yönlü ANOVA (One Way ANOVA), ikiden fazla grup verinin ortalamaları arasında anlamlı bir farklılık olup olmadığını inceler. ANOVA testi için hesaplanan anlamlılık değerinin (sig) değerinin 0,05'den büyük çıkması durumunda ($p>0,05$) birbirinden bağımsız grupların ölçeklere verdikleri cevapların ortalamaları arasında anlamlı bir farklılık olmadığı; hesaplanan sig(p) değerinin 0,05'den küçük çıkması durumunda ($p<0,05$) birbirinden bağımsız grupların ölçeklere verdikleri cevapların ortalamaları arasında anlamlı bir farklılık olduğu söylenebilir.

4.3.1. Veri Toplama Aracı ve Verilerin Toplanması

Araştırmanın kapsamı doğrultusunda hazırlanan Likert tipi anket hazırlanmıştır.

Anket verileri, Sivas ilindeki SMMM ve Cumhuriyet Üniversitesindeki akademisyenler ile yüz yüze görüşme yöntemi kullanılmış olup; 113 SMMM ve 36 akademisyen olmak üzere 149 kişinin görüşüne başvurulmuştur.

4.3.2. Araştırmanın Evreni Ve Örneklemi

Araştırmanın evrenini Sivas Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Cumhuriyet Üniversitesi muhasebe alanında eğitim vermekte olan akademisyenler oluşturmaktadır.

Sivas SMMM (Sivas Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası) verilerine göre odaya kayıtlı SMMM sayısı 346 ancak Sivas merkezde faaliyet gösteren 284 SMMM kayıtlı bulunmaktadır. Bunlardan, 112 pasif olarak faaliyet göstermekteyken 172 aktif olarak faaliyet göstermektedir (www.sivassmmm.org.tr). Cumhuriyet Üniversitesinde fakülte ve meslek yüksekokullarında muhasebe eğitimi veren 45 akademisyen olduğu verilerine ulaşılmıştır

4.3.3. Araştırmada Elde Edilen Bulgular Ve Yorumlar

Anket çalışmasıyla elde edilen bulguların değerlendirilmesinde öncelikle araştırmaya katılanların demografik özellikleri ve araştırmaya katılan muhasebe meslek mensupları ve akademisyenlere ilişkin frekans ve yüzde dağılımlarına yer verilmiştir. Daha sonra anket ölçeklerine t testi ve Tek Yönlü ANOVA testi uygulanmıştır.

4.3.3.1. Araştırma Verilerinin Güvenilirliği

Güvenilirlik, “bir ölçüm aracının farklı zamanlarda yapılan uygulamalardan aynı sonuçları verebilme düzeyini” ifade eder. Güvenilirlik testi, her ölçeğin taşıması gereken özelliktir. Aksi takdirde elde edilen veriler faydasız olacaktır. Güvenilirlik analizi için en çok tercih edilen yöntem Cronbach Alpha (α) Modelidir. Hesaplanan alfa değeri 0 ile 1 arasında değer alır. Alfa değeri için şu yorumlar yapılır:

- i. $0,00 \leq \alpha < 0,40$ ise ölçek güvenilir değildir,
- ii. $0,40 \leq \alpha < 0,60$ ise ölçeğin güvenilirliği düşüktür,
- iii. $0,60 \leq \alpha < 0,80$ ise ölçek oldukça güvenilirdir,
- iv. $0,80 \leq \alpha < 1,00$ ise ölçek yüksek derecede güvenilirdir.

Araştırmanın güvenilirlik derecesi, 0,824 olarak ölçülmüş ve yüksek derecede güvenilir çıkmıştır.

4.3.3.2.Araştırmaya Katılanların Demografik Bilgileri

Araştırmaya katılan bireylerin, cinsiyet, yaş, mesleki deneyim, mesleki unvanları, öğrenim bilgileri ve akademik unvanlarına ilişkin bilgiler tablolar halinde gösterilmiştir.

Tablo 12: Katılımcıların Cinsiyete İlişkin Dağılımı

Cinsiyet	Frekans	Yüzde (%)
Kadın	59	39,6
Erkek	90	60,4
Toplam	149	100,0

Yukarıdaki tabloda da görüldüğü üzere çalışmaya erkek katılımcıların çoğunlukta olduğu görülmektedir. Ankete katılan katılımcıların %39,6'sı kadın, %60,4'ü erkektir.

Tablo 13: Katılımcıların Yaşa Göre Dağılımı

Yaş	Frekans	Yüzde (%)
18-25	4	2,7
26-35	43	28,9
36-45	47	31,5
46-55	42	28,2
56 ve üzeri	13	8,7
Toplam	149	100,0

Tablo 13'ye bakıldığında anket çalışmasına katılan %31,5'lik kısmını 36-45 yaş grubu, %28,9'unu 26-35 yaş arası, %28,2'sini 46-45 yaş grubu, %8,7'sini 56 yaş ve üzeri,%2,7'sini ise 18-25 yaş aralığı oluşturmaktadır.

Tablo 14: Katılımcıların Mesleki Kıdemi Dağılımı

Mesleki Kıdem	Frekans	Yüzde (%)
1-5 yıl	21	14,1
6-10 yıl	22	14,8
11-15 yıl	38	25,5
16-20 yıl	31	20,8
21 yıl ve üzeri	37	24,8
Toplam	149	100,0

Tablo 14’de katılımcıların mesleki deneyimlerine göre; en fazla %25.5 ile 11-15 yıl, %24.8’nin 21 yıl ve üzeri, %20,8’nin 16-20 yıl arasında, %14,8’nin 6-10 yıl arasında ve %14. ile de 1-5 yıl arasında deneyime sahip oldukları görülmektedir.

Tablo 15’e bakıldığında ankete katılan meslek grupları ile ilgili bilgi yer almaktadır.

Tablo 15 : Katılımcıların Mesleki Dağılımı

Meslek	Frekans	Yüzde (%)
SMMM	113	75,8
Akademisyen	36	24,2
Toplam	149	100,0

Tablo 15 de anket çalışmasına %75.8 oranla SMMM iken %24.2 ise akademisyenlerin oluşturduğu görülmektedir. Tablo görüldüğü üzere anket çalışmasının büyük kısmını akademisyenler oluşturmaktadır.

Tablo 16 : Katılımcıların Eğitim Düzeyine Göre Dağılımı

Eğitim Düzeyi	Frekans	Yüzde (%)
Lise	9	6,0
Ön Lisans	13	8,7
Lisans	71	47,7
Yüksek Lisans	34	22,8
Doktora	22	14,8
Toplam	149	100,0

Tablo 16’ya göre meslek mensuplarının %47,7’lik kısmını lisans mezunu , %22.8’lik kısmını yüksek lisans mezunu ve 14.8’lik kısmını ise doktora oluşturmaktadır.

Aşağıda tablo 17’de çalışmaya katılan akademisyenlerin unvanları yer almaktadır.

Tablo 17: Katılımcıların Akademik Unvana Göre Dağılımı

Unvan	Frekans	Yüzde (%)
Doç. Dr.	2	1,3
Dr. Öğr. Üyesi	16	10,7
Öğr. Gör.	18	12,1
Toplam	36	24,2
SMMM	113	75,8
Toplam	149	100

Tablo 15’de anket çalışmasına katılan akademisyenlerin büyük kısmını %12.1 ile öğretim görevlileri ile %10.7 Doktor Öğretim üyesi oluşturmaktadır.

4.3.3.4. t Testi Analizi ve Değerlendirmesi

Tablo 18: Araştırmaya Katılan Muhasebe Meslek Mensupları Ve Akademisyenlerin Adli Muhasebeye Bakış Açılarının Cinsiyetlere Göre İstatistiksel Dağılımı

Sorular	Cinsiyet	N	\bar{X}	SS	T	P (Anlamlılık)
1	Kadın	59	4,00	,809	1,566	,056
	Erkek	90	3,77	,871		
3	Kadın	59	4,35	,713	1,341	,182
	Erkek	90	4,18	,762		
4	Kadın	59	4,152	,867	1,729	,086
	Erkek	90	3,900	,874		
16	Kadın	59	3,949	,954	1,187	,237
	Erkek	90	3,755	,986		
17	Kadın	59	4,084	,915	1,217	,225
	Erkek	90	3,900	,900		

Araştırmaya katılanların adli muhasebenin; denetim açısından önemli olduğu, kanunlar ve eğitimlerle desteklenmesi gerektiği, Türkiye’nin bu mesleğe ihtiyaç duyduğu, hile ve yolsuzlukların engellenmesi açısından gerekli olduğu ve lisans ve lisansüstü programlarda adli muhasebeye yer verilmesi gerektiği ifadelerinin cinsiyet değişkenine göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğini belirlemek amacıyla yapılan t- testi sonucunda grupların ortalama puanları arasındaki fark istatistiksel olarak ($p < 0,05$) anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır.

Tablo 19: Araştırmaya Katılan Muhasebe Meslek Mensupları Ve Akademisyenlerin Adli Muhasebeye Bakış Açılarının Mesleklere Göre İstatiksel Dağılımı

Sorular	Meslek	N	X	SS	T	P
1	SMMM	113	3,82	,908	1,387	,052
	Akademisyen	36	4,00	,602		
3	SMMM	113	4,194	,777	1,762	,080
	Akademisyen	36	4,444	,606		
4	SMMM	113	3,902	,875	1,438	,058
	Akademisyen	36	4,305	,821		
16	SMMM	113	3,911	,977	1,771	,079
	Akademisyen	36	3,583	,937		
17	SMMM	113	3,973	,930	,007	,994
	Akademisyen	36	3,972	,844		

Meslek grupları açısından katılımcıların adli muhasebenin; denetim açısından önemli olduğu, kanunlar ve eğitimlerle desteklenmesi gerektiği, Türkiye'nin bu mesleğe ihtiyaç duyduğu, hile ve yolsuzlukların engellenmesi açısından gerekli olduğu ve lisans ve lisansüstü programlarda adli muhasebeye yer verilmesi gerektiği ifadelerinin meslek değişkenine göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğini belirlemek amacıyla yapılan t- testi sonucunda grupların ortalama puanları arasındaki fark istatistiksel olarak ($p < 0,05$) anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır.

4.3.3.5. Tek Yönlü ANOVA Testi ve Değerlendirmesi

Muhasebe meslek mensupları ve akademisyenlerin Adli muhasebe, denetim alanında önemli role sahiptir yaşa göre istatistiksel dağılımı tabloda gösterilmiştir.

Adli muhasebenin, deneyim alanında önemli bir role sahiptir sorusunun yaş değişkenine göre varsayımlarımız;

H_0 : Yaş açısından adli muhasebe denetim açısından anlamlı farklılık göstermemektedir

H_1 : Yaş açısından adli muhasebe denetim açısından anlamlı farklılık göstermektedir.

Tablo 20: Adli muhasebenin, denetim alanında önemli bir role sahiptir sorusunun yaş değişkenine göre istatistiksel dağılımı

Yaş	N	\bar{X}	SS	F	Sig
18-25	21	4,238	,538	1,509	,203
26-35	22	3,818	,588		
36-45	38	4,078	,818		
46-55	31	3,645	,914		
56 ve üzeri	37	3,648	1,005		
Toplam	149	3,865	,851		

Tablo 20 incelendiğinde anlamlılık değeri (sig)0,203> 0,05 büyük olarak tespit edilmiş olup bu işlem sonucuna göre H_0 hipotezi kabul edilmektedir. Yaş değişkeni açısından incelendiğinde işlem sonucunda bir farklılık söz konusu değildir. Yani yaş değişkenine göre gruplar arasında adli muhasebenin denetim alanında önemli bir role sahip olduğu görüşüne varılmıştır.

Adli muhasebe denetim alanında önemli role sahiptir sorusunun mesleki kıdem değişkenine göre varsayımlarımız;

H_0 : Mesleki kıdeme göre adli muhasebe denetim açısından önemli bir farklılık göstermemektedir

H_1 : Mesleki kıdeme göre adli muhasebe denetim açısından önemli bir farklılık göstermektedir.

Tablo 21: Adli muhasebenin, denetim alanında önemli bir role sahiptir sorusunun mesleki kıdem değişkenine göre istatistiksel dağılımı

Mesleki Kıdem	N	X	SS	F	Sig
1-5 yıl	21	4,238	,538	2,877	,023
6-10 yıl	22	3,818	,588		
11-15 yıl	38	4,078	,818		
16-20 yıl	31	3,645	,914		
21yıl ve üzeri	37	3,648	1,005		
Toplam	149	3,865	,851		

Tablo 21’de işlem sonucunda elde edilen anlamlılık değeri (sig) 0,023<0,05 olarak tespit edilmiş olup tespit edilen bu anlamlılık değeri sonucunda H_0 hipotezi red edilmektedir. Mesleki kıdeme göre bir farklılık söz konusudur. Yani, mesleki kıdem değişkenine göre adli muhasebenin, denetim alanında önemli bir role sahiptir

sorusuna farklı görüşlerin çoğunluklu olduğu tespit edilmiştir. İşlem sonucunda tespit edilen bu farklılığın ise hangi gruplar arasında olduğunu tespit edebilmek için Post Hoc testinin içinde bulunan Games-Howel testi yapılarak bulunabilmektedir.

Tablo 22: Games-Howel Testi

Mesleki Kıdeminiz (I)	Mesleki Kıdeminiz (J)	Ortalama Farkları (I-J)	Standart Hata	Sig (P)	%95 güven aralığında	
					Alt Sınır	Üst Sınır
1-5 Yıl	6-10yıl	,41991	,17197	,125	-,0707	,9106
	11-15 yıl	,15915	,17733	,897	-,3409	,6592
	16-20 yıl	,59293*	,20203	,039	,0209	1,1650
	21yıl ve üzeri	,58945*	,20294	,040	,0174	1,1615
6-10 Yıl	1-5 yıl	-,41991	,17197	,125	-,9106	,0707
	11-15 yıl	-,26077	,18263	,613	-,7758	,2543
	16-20 yıl	,17302	,20671	,918	-,4117	,7577
	21yıl ve üzeri	,16953	,20759	,924	-,4153	,7543
11-15	1-5 yıl	-,15915	,17733	,897	-,6592	,3409
	6-10 yıl	,26077	,18263	,613	-,2543	,7758
	16-20 yıl	,43379	,20671	,253	-,1599	1,0275
	21yıl ve üzeri	,43030	,20759	,263	-,1636	1,0242
16-20	1-5 yıl	-,59293*	,20203	,039	-1,1650	-,0209
	6-10 yıl	-,17302	,20671	,918	-,7577	,4117
	11-15 yıl	-,43379	,21118	,253	-1,0275	,1599
	21yıl ve üzeri	-,00349	,23310	1,000	-,6574	,6504
21 yıl ve üzeri	1-5 yıl	-,58945*	,20294	,040	-1,1615	-,0174
	6-10 yıl	-,16953	,20759	,924	-,7543	,4153
	11-15 yıl	-,43030	,21205	,263	-1,0242	,1636
	16-20 yıl	,00349	,23310	1,000	-,6504	,6574

Mesleki kıdem değişkenine göre hangi alt gruplar arasında farklılaştığını belirlemek üzere yapılan tek yönlü varyans analizi (ANOVA) sonrası Games-Howel testi sonucunda 1-5 yıl mesleki tecrübe ile 16-20 yıl ve 21 yıl ve üzeri mesleki kıdem lehine istatistiksel olarak ($p < .05$) düzeyinde anlamlı bir farklılık saptanmıştır. Bu durum, adli muhasebenin denetim alanında önemli bir role sahip sorusunun mesleki

kıdem değişkenine göre farklılık gösterdiğini ortaya koymaktadır. Diğer alt boyutlar arasındaki farklılık istatistiksel olarak anlamlı bulunmamıştır ($p > .05$).

Adli muhasebe denetim alanında önemli role sahiptir sorusunun eğitim durumuna göre varsayımlarımız;

H_0 : Eğitim durumu açısından adli muhasebe denetim açısından önemli bir farklılık göstermemektedir

H_1 :Eğitim açısından adli muhasebe denetim açısından önemli bir farklılık göstermektedir.

Tablo 23: Adli muhasebenin, denetim alanında önemli bir role sahiptir sorusunun eğitim durumu değişkenine göre istatistiksel dağılımı

Eğitim Durumu	N	X	SS	F	Sig
Lise	9	3,888	1,269	,815	,517
Ön Lisans	13	3,461	1,050		
Lisans	71	3,915	,806		
Yüksek Lisans	34	3,911	,830		
Doktora	22	3,863	,710		
Toplam	149	3,865	,851		

Tablo 23 incelendiğinde anlamlılık değeri (sig) $0,517 > 0,05$ olarak tespit edilmiştir. Bu nedenle H_0 hipotezi kabul edilmektedir. Eğitim durumuna göre anlamlı bir farklılık söz konusu değildir. Yani eğitim değişkeni açısından adli muhasebenin, denetim alanında önemli bir role sahip olduğu görüşüne varılmıştır.

Adli muhasebe mesleğine kanunlar ve eğitimlerle destek verilmelidir sorusunun yaş değişkenine göre varsayımlarımız;

H_0 : yaş değişkenine göre adli muhasebenin kanunlar ve eğitimlerle desteklenmesi anlamlı bir farklılık göstermemektedir

H_1 : yaş değişkenine göre adli muhasebenin kanunlar ve eğitimlerle desteklenmesi anlamlı bir farklılık göstermektedir

Tablo 24: Yaş değişkenine göre adli muhasebe mesleğine kanunlar ve eğitimlerle destek verilmelidir sorusunun istatistiksel dağılımı

Yaş	N	X	SS	F	Sig (P)
18-25	4	4,000	,000	4,465	,635
26-35	43	4,186	,545		
36-45	47	3,723	1,036		
46-55	42	3,666	1,118		
56 ve üzeri	13	3,000	1,414		
Toplam	149	3,785	1,017		

Tablo 24 incelendiğinde anlamlılık değeri (sig) $0,635 > 0,05$ olarak tespit edilmiştir. Bu işlem sonucunda H_0 hipotezi kabul edilmektedir. Yaş değişkenine göre adli muhasebenin kanunlar ve eğitimlerle desteklenmesi açısından anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır. Yani yaş değişkeni açısından gruplar arasında adli muhasebe mesleğine kanunlar ve eğitimlerle destek verilmesi gerektiği görüşüne varılmıştır.

Adli muhasebe mesleğine kanunlar ve eğitimlerle destek verilmelidir sorusunun mesleki kıdem değişkenine göre varsayımlarımız,

H_0 : Mesleki kıdem açısından adli muhasebenin kanunlar ve eğitimlerle desteklenmesi anlamlı bir farklılık göstermemektedir

H_1 : Mesleki kıdem açısından adli muhasebenin kanunlar ve eğitimlerle desteklenmesi anlamlı bir farklılık göstermektedir.

Tablo 25: Adli muhasebe mesleğine kanunlar ve eğitimlerle destek verilmelidir sorusunun mesleki kıdem değişkenine göre istatistiksel dağılımı

Mesleki Kıdem	N	X	SS	F	Sig (P)
1-5 yıl	21	4,238	,624	2,185	,074
6-10 yıl	22	4,500	,511		
11-15 yıl	38	4,421	,721		
16-20 yıl	31	4,000	,894		
21yıl ve üzeri	37	4,162	,764		
Toplam	149	4,255	,745		

Tablo 25 incelendiğinde anlamlılık değeri (sig) $0,074 > 0,05$ olarak tespit edilmiştir. Bu nedenle elde edilen anlamlılık değeri sonucunda H_0 hipotezi kabul edilmektedir. Mesleki kıdem değişkenine göre adli muhasebeye kanunlarla ve eğitimlerle destek verilmesi açısından anlamlı bir farklılık görülmemektedir. Yani

mesleki kıdem açısından gruplar arasında adli muhasebe mesleğine kanunlar ve eğitimlerle destek verilmesi gerektiği görüşüne varılmıştır.

Adli muhasebe mesleğine kanunlar ve eğitimlerle destek verilmelidir sorusunun eğitim durumu değişkenine göre varsayımlarımız;

H₀: Eğitim açısından adli muhasebenin kanunlar ve eğitimlerle desteklenmesi anlamlı bir farklılık göstermemektedir.

H₁: Eğitim açısından adli muhasebenin kanunlar ve eğitimlerle desteklenmesi anlamlı bir farklılık göstermemektedir

Tablo 26: Adli muhasebe mesleğine kanunlar ve eğitimlerle destek verilmelidir sorusunun eğitim durumuna göre istatistiksel dağılımı

Eğitim Düzeyi	N	X	SS	F	Sig (P)
Lise	9	4,111	,781	,752	,558
Ön Lisans	13	4,461	,518		
Lisans	71	4,169	,755		
Yüksek Lisans	34	4,323	,842		
Doktora	22	4,363	,657		
Toplam	149	4,255	,745		

Tablo 26 incelendiğinde anlamlılık değeri (sig) 0,558>0,05' olarak tespit edilmiştir. İşlem sonucunda elde edilen değer sonucunda H₀ hipotezi kabul edilmektedir. Eğitim değişkeni açısından adli muhasebeye kanunlarla ve eğitimlerle destek verilmesi arasında anlamlı bir farklılık görülmemektedir. Yani eğitim düzeyi açısından gruplar arasında adli muhasebe mesleğine kanunlar ve eğitimlerle destek verilmesi gerektiği görüşüne varılmıştır.

Adli muhasebe mesleğine Türkiye'nin önemli düzeyde ihtiyacı vardır sorusunun yaş değişkeni ile ilgili varsayımlarımız;

H₀: Yaş değişkenine göre, adli muhasebe mesleğine Türkiye'nin önemli düzeyde ihtiyacı açısından anlamlı bir farklılık göstermemektedir.

H₁: Yaş değişkenine göre, adli muhasebe mesleğine Türkiye'nin önemli düzeyde ihtiyacı açısından anlamlı bir farklılık göstermektedir

Tablo 27: Adli muhasebe mesleğine Türkiye'nin önemli düzeyde ihtiyacı vardır sorusunun istatistiksel analizi

Yaş	N	X	SS	F	Sig
18-25	4	3,500	1,000	2,468	,074
26-35	43	4,255	,758		
36-45	47	4,085	,775		
46-55	42	3,785	,976		
56 ve üzeri	13	3,692	1,031		
Toplam	149	4,000	,877		

Tablo 27'de görülen anlamlılık değeri (sig) $0,074 > 0,05$ olarak tespit edilmiş bu nedenle H_0 hipotezi kabul edilmektedir. Türkiye'de adli muhasebe mesleğine önemli düzeyde ihtiyaç olduğu sorusunun istatistiksel analiz sonucuna göre yaş değişkenine anlamlı farklılık söz konusu değildir. Yani yaş değişkenine göre Adli muhasebe mesleğine Türkiye'nin önemli düzeyde ihtiyacı olduğu görüşüne varılmıştır.

Adli muhasebe mesleğine Türkiye'nin önemli düzeyde ihtiyacı vardır sorusunun mesleki kıdem değişkeni açısından varsayımlarımız;

H_0 = Mesleki kıdem açısından adli muhasebe mesleğine Türkiye'nin önemli düzeyde ihtiyacı açısından anlamlı bir farklılık göstermemektedir

H_1 = Mesleki kıdem açısından adli muhasebe mesleğine Türkiye'nin önemli düzeyde ihtiyacı açısından anlamlı bir farklılık göstermektedir

Tablo 28: Mesleki kıdem değişkeni açısından adli muhasebe mesleğine Türkiye'nin önemli düzeyde ihtiyacı vardır sorusunun istatistiksel analizi

Mesleki Kıdem	N	X	SS	F	Sig
1-5 yıl	21	4,285	,783	3,443	,010
6-10 yıl	22	3,954	,785		
11-15 yıl	38	4,263	,723		
16-20 yıl	31	3,580	,958		
21yıl ve üzeri	37	3,945	,941		
Toplam	149	4,000	,877		

Tablo 28'de işlem sonucunda elde edilen anlamlılık değeri (sig) $0,01 < 0,05$ olarak tespit edilmiştir. Bu nedenle H_1 hipotezi kabul edilmektedir. Mesleki kıdeme göre gruplar arasında farklılık söz konusudur. Yani, mesleki kıdem değişkeni açısından gruplar arasında adli muhasebe mesleğine Türkiye'nin önemli düzeyde

ihtiyacı olduğu konusunda görüş farklılıkları mevcuttur. Var olan bu farklılığın ise hangi mesleki kıdem arasından kaynaklandığını tespit edebilmek için Post Hoc testinin içinde bulunan TUKEY testi yapılarak bulunabilmektedir.

Tablo 29: TUKEY Testi

Mesleki kıdem (I)	Mesleki Kıdem (J)	Ortalama Farkları (I-J)	Standart Hata	(Sig)	%95 Güven Aralığında	
					Alt Sınır	Üst Sınır
1-5 yıl	6-10 yıl	,33117	,25933	,706	-3,853	1,0476
	11-15 yıl	,02256	,23113	1,000	-,6160	,6611
	16-20 yıl	,70507*	,24024	,031	,0414	1,3688
	21 yıl ve üzeri	,33977	,23224	,588	-,3018	,9814
6-10 yıl	1-5 yıl	-,33117	,25933	,706	-1,0476	,3853
	11-15 yıl	-,30861	,22772	,657	-,9377	,3205
	16-20 yıl	,37390	,23696	,514	-,2807	1,0286
	21 yıl ve üzeri	00860	,22885	1,000	-,6236	,6408
11-15 yıl	1-5 yıl	-,02256	,23113	1,000	-,6611	,6160
	6-10 yıl	,30861	,22772	,657	-,3205	,9377
	16-20 yıl	,68251*	,20573	,010	,1142	1,2509
	21 yıl ve üzeri	,31721	,19632	,490	-,2252	,8596
16-20 yıl	1-5 yıl	-,70507*	,24024	,031	-1,3688	-,0414
	6-10 yıl	-,337390	,23696	,514	-1,0286	,2807
	11-15 yıl	-,68251	,20573	,010	-1,2509	-,1142
	21 yıl ve üzeri	-,36530	,20697	,398	-,9371	,2065
21 yıl ve üzeri	1-5 yıl	-,33977	,23224	,588	-,9814	,3018
	6-10 yıl	-,00860	,22885	1,000	-,6408	,6236
	11-15 yıl	-,31721	,19632	,490	-,8596	,2252
	16-20 yıl	,36530	,20697	,398	-,2065	,9371

Mesleki kıdem değişkenine göre hangi alt gruplar arasında farklılaştığını belirlemek üzere yapılan tek yönlü varyans analizi (ANOVA) sonrası TUKEY testi sonucunda 1-5 yıl mesleki tecrübe ile 16-20 yıl, 11-15 yıl ile 16-20 grupları arasında mesleki kıdem açısından istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık saptanmıştır. Bu durum, adli muhasebenin denetim alanında önemli bir role sahip sorusunun mesleki kıdem değişkenine göre farklılık gösterdiğini ortaya koymaktadır. Diğer alt boyutlar arasındaki farklılık istatistiksel olarak anlamlı bulunmamıştır ($p>0.05$).

Adli muhasebe mesleğine Türkiye'nin önemli düzeyde ihtiyacı vardır sorusunun eğitim düzeyi değişkeni açısından varsayımlarımız;

H₀: Eğitim düzeyine göre adli muhasebeye ihtiyaç anlamlı farklılık göstermemektedir.

H₁: Eğitim Düzeyine göre adli muhasebeye ihtiyaç anlamlı farklılık göstermektedir

Tablo 30: Eğitim değişkeni açısından adli muhasebe mesleğine Türkiye'nin önemli gereksinimi vardır sorusunun istatistiksel analizi

Eğitim	N	X	SS	F	Sig
Lise	9	4,222	,666	,789	,534
Ön Lisans	13	3,693	,947		
Lisans	71	3,985	,783		
Yüksek Lisans	34	3,970	1,058		
Doktora	22	4,181	,906		
Toplam	149	4,000	,877		

Tablo 31 incelendiğinde anlamlılık değeri (sig) 0,534>0,05 olarak tespit edilmiş bu nedenle H₀ hipotezi kabul edilmektedir. Eğitim düzeyine göre anlamlı bir farklılık söz konusu değildir. Yani eğitim değişkeni açısından adli muhasebe mesleğine Türkiye'nin önemli düzeyde ihtiyacı olduğu görülmüştür.

Hile ve yolsuzlukların önüne geçilmesi için adli muhasebe mesleği zaruri bir gereksinim sorusunun yaş değişkeni açısından varsayımlarımız;

H₀: yaşa göre adli muhasebenin zaruri bir gereksinim olduğu açısından anlamlı bir farklılık göstermemektedir.

H₁: yaşa göre adli muhasebenin zaruri bir gereksinim olduğu açısından anlamlı bir farklılık göstermektedir.

Tablo 31: ANOVA Testi Yaş değişkenine göre hile ve yolsuzlukların önüne geçilmesi için adli muhasebe mesleği zaruri bir gereksinim sorusunun istatistiksel analizi

Yaş	N	X	SS	F	Sig
18-25	4	2,750	1,500	2,598	,039
26-35	43	4,069	,883		
36-45	47	3,766	,982		
46-55	42	3,714	1,042		
56 ve üzeri	13	3,384	,960		
Toplam	149	3,778	1,005		

Tablo 32’de yapılan işlem sonucunda anlamlılık değeri (sig) küçük tespit edilmiş ($0,039 < 0,05$) bu nedenle H_0 hipotezi kabul edilmemektedir. Yaş değişkenine göre bir farklılık söz konusudur. Var olan bu farklılığın ise hangi yaş aralığı arasında olduğunu görebilmek için ise Post Hoc testinin içinde bulunan TUKEY testi yapılarak tespit edilecektir.

Tablo 32: TUKEY Testi

Yaş (I)	Yaş (J)	Ortalama Farkları (I-J)	Standart Hata	sig (P)	%95 Güven Aralığında	
					Alt sınır	Üst sınır
18-25	26-35	1,31977	,51472	,083	-2,7418	,1022
	36-45	1,01596	,51285	,281	-2,4328	,4009
	46-55	,96429	,51524	,337	-2,3877	,4591
	56 ve üzeri	,63462	,56300	,792	-2,1900	,9208
26-35	18-25	1,31977	,51472	,083	-,1022	2,7418
	36-45	,30381	,20779	,589	-,2702	,8779
	46-55	,35548	,21362	,459	-,2347	,9456
	56 ve üzeri	,68515	,31165	,186	-,1758	1,5461
36-45	18-25	1,01596	,51285	,281	-,4009	2,4328
	26-35	,30381	,20779	,589	-,8779	,2702
	46-55	,05167	,20908	,999	-,5259	,6293
	56 ve üzeri	,38134	,30856	,730	-,4711	1,2338
46-55	18-25	,96429	,51524	,337	-,4591	2,3877
	26-35	,35548	,21362	,459	-,9456	,2347
	36-45	,05167	,20908	,999	-,6293	,6293
	56 ve üzeri	,32967	,31251	,829	-,5337	1,2338
56 ve üzeri	18-25	,63462	,56300	,792	-,9208	2,1900
	26-35	,68515	,31165	,186	-1,5461	,1758
	36-45	,38134	,30856	,730	-1,2338	,4711
	46-55	,32967	,31251	,829	-1,1930	,5337

Yaş değişkenine göre hangi alt gruplar arasında farklılaştığını belirlemek üzere yapılan tek yönlü varyans analizi (ANOVA) sonrası TUKEY testi sonucunda yaş değişkeni açısından istatistiksel olarak ($p < 0,05$) düzeyinde anlamlı bir farklılık saptanmamaktadır. İşlem sonucunda yaş değişkeni açısından hile ve yolsuzlukların önüne geçilmesi için adli muhasebe mesleği zaruri bir gereksinimdir. Alt gruplar arasında anlamlı bir farklılık tespit edilememiştir.

Hile ve yolsuzlukların önüne geçilmesi için adli muhasebe mesleği zaruri bir gereksinim sorusunun mesleki kıdem açısından varsayımlarımız;

H₀: Mesleki kıdeme göre yaşa göre adli muhasebenin zaruri bir gereksinim olduğu açısından anlamlı bir farklılık göstermemektedir

H₁: Mesleki kıdeme göre adli muhasebenin zaruri bir gereksinim olduğu açısından anlamlı bir farklılık göstermektedir

Tablo 33: ANOVA Testi Mesleki kıdem değişkenine göre hile ve yolsuzlukların önüne geçilmesi için adli muhasebe mesleği zaruri bir gereksinimdir istatistiksel analizi

Mesleki Kıdem	N	X	SS	F	Sig
1-5 yıl	21	3,857	1,108	,276	,893
6-10 yıl	22	3,818	,906		
11-15 yıl	38	3,631	1,148		
16-20 yıl	31	3,806	,909		
21yıl ve üzeri	37	3,837	,957		
Toplam	149	3,778	1,005		

Tablo 35 incelendiğinde anlamlılık değeri (sig) 0,203>0,05 değerine ulaşılmıştır. Bu nedenle H₀ hipotezi kabul edilmektedir. Mesleki kıdem değişkenine göre hile ve yolsuzlukların önüne geçilmesi için adli muhasebenin zaruri bir ihtiyaç olduğu açısından anlamlı bir farklılık söz konusu değildir. Yani mesleki kıdem açısından hile ve yolsuzlukların önüne geçilmesi için adli muhasebe mesleği zaruri bir gereksinimdir.

Hile ve yolsuzlukların önüne geçilmesi için adli muhasebe mesleği zaruri bir gereksinim sorusunun eğitim değişkenine göre varsayımlarımız;

H₀: Eğitim düzeyine göre adli muhasebenin zaruri bir gereksinim olduğu açısından anlamlı bir farklılık göstermemektedir.

H₁: Eğitim düzeyine göre adli muhasebenin zaruri bir gereksinim olduğu açısından anlamlı bir farklılık göstermektedir.

Tablo 34: ANOVA Testi Eğitim düzeyine göre, hile ve yolsuzlukların önüne geçilmesi için adli muhasebe mesleği zaruri bir gereksinimdir sorusunun istatistiksel analizi

Eğitim	N	X	SS	F	Sig
Lise	9	3,333	1,322	1,744	,144
Ön Lisans	13	3,615	1,120		
Lisans	71	3,774	,959		
Yüksek Lisans	34	3,676	1,120		
Doktora	22	4,227	,611		
Toplam	149	3,778	1,005		

Tablo 36 incelendiğinde anlamlılık değeri (sig) 0,144>0,05'ten büyük tespit edildiği için H_0 hipotezi kabul edilmektedir. Eğitim göre hile ve yolsuzlukların önüne geçilmesi için adli muhasebenin zaruri bir ihtiyaç olduğu açısından anlamlı bir farklılık söz konusu değildir. Yani eğitim değişkeni açısından hile ve yolsuzlukların önüne geçilmesi için adli muhasebe mesleği zaruri bir gereksinimdir.

Adli muhasebenin üniversitelerde lisans düzeyinde ders yer alması konusunda yaş değişkenine göre varsayımlarımız;

H_0 :Yaş açısından lisans düzeyinde ders verilmesi anlamlı bir farklılık göstermemektedir

H_1 : Yaş açısından lisans düzeyinde ders verilmesi anlamlı bir farklılık göstermektedir.

Tablo 35: ANOVA Testi Adli muhasebenin üniversitelerde lisans düzeyinde ders yer alması konusunda yaş değişkenine göre istatistiksel analizi

Yaş	N	X	SS	F	Sig
18-25	4	3,750	,957	,472	,756
26-35	43	3,720	,959		
36-45	47	3,978	,846		
46-55	42	3,833	1,080		
56 ve üzeri	13	3,692	1,182		
Toplam	149	3,832	,975		

Tablo 37 incelendiğinde anlamlılık değeri (sig) 0,756>0,05 olarak tespit edilmiş işlem sonucunda H_0 hipotezi kabul edilmektedir. Eğitim göre hile ve yolsuzlukların önüne geçilmesi için adli muhasebenin zaruri bir ihtiyaç olduğu açısından anlamlı bir farklılık söz konusu değildir. Yani, yaş değişkeni açısından

katılımcıların adli muhasebenin üniversitelerde lisans düzeyinde ders yer alması gerektiği görüşüne varılmıştır.

Adli muhasebenin üniversitelerde lisans düzeyinde ders yer alması konusunda mesleki kıdem değişkenine göre varsayımlarımız;

H₀: Mesleki kıdeme göre lisans düzeyinde ders verilmesi anlamlı bir farklılık göstermemektedir

H₁: Mesleki kıdeme göre lisans düzeyinde ders verilmesi anlamlı bir farklılık göstermektedir.

Tablo 36: ANOVA Testi Adli muhasebenin üniversitelerde lisans düzeyinde ders yer alması konusunda mesleki kıdem değişkenine göre istatistiksel analizi

Mesleki Kıdem	N	X	SS	F	Sig
1-5 yıl	21	3,857	,727	,648	,629
6-10 yıl	22	3,681	,994		
11-15 yıl	38	3,947	,984		
16-20 yıl	31	3,967	,9448		
21yıl ve üzeri	37	3,675	1,106		
Toplam	149	3,832	,975		

Tablo 38 incelendiğinde işlem sonucunda anlamlılık değeri (sig) 0,629>0,05 olarak tespit edilmiş bu nedenle H₀ hipotezi kabul edilmektedir. Eğitim göre hile ve yolsuzlukların önüne geçilmesi için adli muhasebenin zaruri bir ihtiyaç olduğu açısından anlamlı bir farklılık söz konusu değildir. Yani, mesleki kıdem açısından katılımcıların, adli muhasebenin üniversitelerde lisans düzeyinde ders verilmesi gerektiği görüşüne varılmıştır.

Adli muhasebenin üniversitelerde lisans düzeyinde ders yer alması konusunda eğitim değişkenine göre varsayımlarımız;

H₀: Eğitim düzeyine göre lisans düzeyinde ders verilmesi anlamlı bir farklılık göstermemektedir

H₁: Eğitim düzeyine göre lisans düzeyinde ders verilmesi anlamlı bir farklılık göstermektedir.

Tablo 37: ANOVA Testi Adli muhasebenin üniversitelerde lisans düzeyinde ders yer alması konusunda eğitim düzeyine göre istatistiksel analizi

Eğitim	N	X	SS	F	Sig (P)
Lise	9	4,000	1,322	2,445	,053
Ön Lisans	13	3,461	1,126		
Lisans	71	4,000	,925		
Yüksek Lisans	34	3,882	,879		
Doktora	22	3,363	,902		
Toplam	149	3,832	,975		

Tablo 39 incelendiğinde anlamlılık değeri (sig) işlem sonucunda $0,053 > 0,05$ olarak tespit edilmiş tespit edilen anlamlılık $0,05$ 'ten büyük olduğu için H_0 hipotezi kabul edilmektedir. Üniversitelerde adli muhasebenin lisans düzeyinde yer verilmesi eğitim düzeyi açısından anlamlı bir farklılık göstermektedir. Yani, eğitim değişkeni açısından katılımcıların, adli muhasebenin üniversitelerde lisans düzeyinde ders verilmesi gerektiği görüşüne varılmıştır.

Üniversitelerde adli muhasebe mesleğine yönelik lisansüstü programlar oluşturması açısından yaş değişkenine göre varsayımlarımız;

H_0 : Yaş açısından lisansüstü düzeyinde ders verilmesi anlamlı bir farklılık göstermemektedir

H_1 : Yaş açısından lisansüstü düzeyinde ders verilmesi anlamlı bir farklılık göstermektedir

Tablo 38: ANOVA Testi Üniversitelerde adli muhasebe mesleğine yönelik lisansüstü programlar oluşturması açısından yaş değişkenine istatistiksel analizi

Yaş	N	X	SS	F	Sig
18-25	4	3,250	1,500	,901	,465
26-35	43	3,976	,739		
36-45	47	3,978	,920		
46-55	42	3,952	1,034		
56 ve üzeri	13	4,230	,725		
Toplam	149	3,973	,907		

Tablo 40 incelendiğinde anlamlılık değeri (sig) $0,465 > 0,05$ olarak işlem sonucuna ulaşıldığından H_0 hipotezi kabul edilmektedir. Üniversitelerde adli muhasebe mesleğine yönelik lisansüstü programlar oluşturması açısından yaş

değişkenine göre incelendiğinde önemli düzeyde bir farklılık tespit edilmemiştir. Yani, yaş değişkeni açısından katılımcıların üniversitelerde adli muhasebe mesleğine yönelik lisansüstü programlar oluşturulması gerektiği konusunda görüşüne varılmıştır.

Üniversitelerde adli muhasebe mesleğine yönelik lisansüstü programlar oluşturulması açısından mesleki kıdem değişkenine göre varsayımlarımız;

H₀: mesleki kıdem açısından lisansüstü düzeyinde ders verilmesi anlamlı bir farklılık göstermemektedir

H₁: mesleki kıdem açısından lisansüstü düzeyinde ders verilmesi anlamlı bir farklılık göstermektedir.

Tablo 39: ANOVA Testi Üniversitelerde adli muhasebe mesleğine yönelik lisansüstü programlar oluşturulması açısından mesleki kıdem değişkenine göre istatistiksel analizi

Mesleki Kıdem	N	X	SS	F	Sig (P)
1-5 yıl	21	3,809	1,030	,493	,741
6-10 yıl	22	3,818	,795		
11-15 yıl	38	4,078	,969		
16-20 yıl	31	4,000	,774		
21yıl ve üzeri	37	4,027	,957		
Toplam	149	3,973	,907		

Tablo 41 incelendiğinde işlem sonucunda anlamlılık değeri (sig) 0,741>0,05'ten büyük tespit edilmiş bu nedenle H₀ hipotezi kabul edilmektedir. Üniversitelerde adli muhasebe mesleğine yönelik lisansüstü programlar oluşturulması mesleki kıdem açısından incelendiğinde önemli düzeyde bir farklılık tespit edilememiştir. Yani mesleki kıdem değişkeni açısından katılımcıların üniversitelerde adli muhasebe mesleğine yönelik lisansüstü programlar oluşturulması gerektiği konusunda görüşüne varılmıştır.

Üniversitelerde adli muhasebe mesleğine yönelik lisansüstü programlar oluşturulması açısından eğitim durumu değişkenine göre varsayımlarımız;

H₀:Eğitim düzeyine göre üniversitelerde adli muhasebe mesleğine yönelik lisansüstü düzeyinde ders verilmesi açısından anlamlı bir farklılık göstermemektedir

H₁: Eğitim düzeyine göre üniversitelerde adli muhasebe mesleğine yönelik lisansüstü düzeyinde ders verilmesi açısından anlamlı bir farklılık göstermektedir.

Tablo 40: ANOVA Testi Eğitim değişkenine göre üniversitelerde adli muhasebe mesleğine yönelik lisansüstü programlar oluşturulması açısından istatistiksel analizi

Eğitim	N	X	SS	F	Sig (P)
Lise	9	4,000	1,322	,626	,645
Ön Lisans	13	3,923	1,037		
Lisans	71	4,084	,890		
Yüksek Lisans	34	3,882	,807		
Doktora	22	3,772	,869		
Toplam	149	3,973	,907		

Tablo 42 eğitim değişkenine göre üniversitelerde adli muhasebe mesleğine yönelik lisansüstü programlar oluşturulması açısından istatistiksel olarak incelendiğinde p anlamlılık değeri (sig) $0,645 > 0,05$ olarak işlem sonucu tespit edildiği için H₀ hipotezi kabul edilir. Buna göre eğitim düzeyi değişkenine göre üniversitelerde adli muhasebe mesleğine yönelik lisansüstü düzeyinde ders verilmesi anlamlı bir farklılık göstermemektedir. Yani eğitim değişkeni açısından katılımcıların üniversitelerde adli muhasebe mesleğine yönelik lisansüstü programlar oluşturulması gerektiği konusunda görüşüne varılmıştır.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Küreselleşme ile birlikte ekonomilerin büyümesi ve sınırlarının kalkması, ticaret anlayışının değişmesine neden olmuş buna bağlı olarak işletmeler için ekonomik pasta büyümüş ve bununla birlikte bazı işletmeler veya çıkar grupları, kendi çıkarlarını toplum çıkarlarının önüne tutarak hatalı, hileli işlemleri gerçekleştirerek dünya ekonomisini olumsuz etkilemiştir. Ekonomik olumsuzlukların yaşanması sonra denetimin eksikliği ile beraber günümüz dünyasında hukukun, sosyal gelişmeleri arkadan takip etmesi ve ekonomik suçların sürekli yeni türeyen yöntemlerle işlenmesi sonucu, ekonomik suçların işleniş şeklini, kapsamını, sonuçlarını ve etkilerini sınırlayıcı bir şekilde öngörebilmek ve gerekli hukuki düzenlemeleri zamanında yapabilmek mümkün görünmemektedir. Bu eksiklikler, adli muhasebe mesleğinin oluşmasında etkin rol oynamıştır.

Adli muhasebe dünyada ABD başta olmak üzere birçok Avrupa ülkesinde yaygın olarak uygulanmakta ancak meslek ülkemizde henüz yasal bir zemine sahip olmadığı için henüz ülkemizde uygulanmamaktadır. Çalışmanın amacı, ülkemizde adli muhasebeye duyulan ihtiyaç, adli muhasebenin ülkemizde denetim alanında sağlayacağı fayda adli muhasebe eğitimi ve yasal zeminin oluşturulması ve üniversitelerde müfredata ders olarak eklenmesi açısından adli muhasebenin önemine dikkat çekilmeye çalışılmıştır.

Yapılan analiz sonucunda muhasebe meslek mensubu ve akademisyenlerin ilk olarak demografik özellikler değerlendirilmiş;

- i. Cinsiyet dağılımları ile ilgili veriler incelendiğinde katılımcıların önemli bir çoğunluğun erkek bireylerin (%60.4) oluşturduğu,
- ii. Katılımcıların yaşları değerlendirildiğinde 36-45 orta yaş grubunun %31.5 ile daha fazla katılım sağladığı,
- iii. Mesleki kıdem açısından 11-15 (%25.5) ile 21 yıl ve üzeri (%24,8) ile mesleki tecrübelerin fazla olduğu,
- iv. Ankete katılan 113 SMMM (%75.8) ve 36 akademisyenin (%24.2) ile SMMM'lerin yoğun olarak katıldığı,

- v. Katılımcıların eğitim düzeyleri incelendiğinde %47,7'lik kısmını lisans mezunu olduğu,
 - vi. Ankete katılan akademisyenlerin %12,1 ile öğretim görevlilerinin, %10.7 ile de Doktor öğretim görevlilerinin katılım sağladığı
- tespit edilmiştir.

Analizin ikinci kısmında t Testi ve Tek Yönlü ANOVA ilgili bulgulardan elde edilen sonuçlar, muhasebe ve denetim açısından adli muhasebe mesleğinin önemli bir yere sahip olduğu, muhasebe hilelerinin ve dolayısı ile muhasebe skandallarının önlenmesinde adli muhasebe mesleğinin önemli bir rol üstlendiği ve Türkiye’de adli muhasebe mesleğine önemli düzeyde ihtiyaç olduğu şeklinde özetlenebilir. Bu çerçevede, hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe ile bankacılık ve finans dallarında eğitim veren fakültelerde gerek lisans gerekse lisansüstü (yüksek lisans ve doktora) düzeyinde adli muhasebe eğitimi verilmesi gerektiği sonucuna varılmıştır. Öte yandan lisans mezunu olan muhasebe meslek mensuplarının yüksek lisans düzeyinde adli muhasebe eğitimlerini tamamladıktan sonra muhasebe meslek mensuplarının şu anda kullandıkları mevcut unvanlar dışında örneğin “adli muhasebeci” unvanı ile adli muhasebe mesleğini icra etmelerinin sağlanması muhasebe hilelerinin ve dolayısı ile muhasebe skandallarının önlenmesinde önemli bir rol üstlenecektir. Bu çerçevede, adli muhasebe mesleğinin yasal bir yapıya kavuşturulması Türkiye açısından bir zorunluluk olarak ortaya çıkmaktadır.

Yapılan analiz sonuçlarına göre, hem muhasebecilerin hem de akademisyenlerin adli muhasebenin denetim alanında önemli olduğunu ve bunun mesleğe daha da saygınlık kazandıracığı yüz yüze anket yapılırken belirtmişlerdir. Ancak diğer bir kısım ise adli muhasebenin denetim açısından önemli olmadığını bu konuda yetersiz görmektedir. Muhasebe meslek mensupları ve akademisyenler adli muhasebe mesleğinin kanunlar ve eğitimlerle destek verilmesi konusunda ortak bir görüşe belirtmişlerdir. Adli muhasebe mesleğine Türkiye’nin önemli düzeyde ihtiyacı olduğu ve mesleğin kanun ve eğitimlerle gerekli alt yapının oluşturulması konusunda her iki grubunda mevcut durumu yetersiz gördükleri ortaya çıkmaktadır. Mesleğin en önemli aşaması olan eğitim

ise lisans ve lisansüstü programlarda müfredata eklenmesi ile ilgili her iki grup da ortak görüş belirttikleri görülmektedir.

Yapılan çalışma sonucunda adli muhasebe ile ilgili bir takım önerilerde bulunabiliriz; mesleğin yasal dayanağının olmaması mesleğin geliştirilmesinin gerekliliği ile ilgili ülkemizde meslek ile ilgili kanunlar ve standartlar getirilmesi ve var olan kanun ve standartların yeni duruma uyum sağlayacak şekilde yeniden düzenlenmesi gerekir. Adli muhasebe eğitimin üniversitelerde yaygınlaşması bu mesleğin gelişmesi açısından önemli katkı sağlayacaktır. Bu nedenle Adli muhasebeci statüsünü kazanmak isteyenlere en az lisans düzeyinde eğitim verilmeli ve uygulama anlatılmalıdır. Eğitim müfredatı titizlikle hazırlanarak adli muhasebe ile ilgili derslerin işletme, hukuk, psikoloji ve hile denetimi gibi uzmanlık derslerinin içinde yer aldığı yeni müfredatlar hazırlanmalıdır.

KAYNAKÇA

Abdioğlu, Hasan (2013). Maliyet Muhasebesi. Bursa: Dora Kitabevi.

ACFE "2006 ACFE Report to the Nation on Occupational Fraud & Abuse" Austin. (2006).

ACFE "2016 Report to the Nations on Occupational Fraud and Abuse". (2016).

Adli Bilişim Derneği. (2018, 5 13). <http://www.adlibilisim.org.tr>:
http://www.adlibilisim.org.tr/index.php?option=com_content&view=article&id=21&Itemid=170 adresinden alındı

Akbulut, Yıldız (1999). Meslek Ahlakı Kriterleri ve Muhasebe Mesleği Üzerine Bir Araştırma. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 1(1), 125-143.

Akdoğan Nalan, Tenker Nejat. (2007). *Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri*. Ankara: Gazi Kitabevi.

Akkılıç, Cem (2015). Muhasebe Hata ve Hilelerinin Meslek Etiği Açısından Değerlendirilmesi İle Örnek Bir Uygulama. *Hasan Kalyoncu Üniversitesi Sosyal Bilimler Üniversitesi, İşletme Anabilim Dalı Muhasebe ve Bağımsız Denetim Yüksek Lisans Programı*. Gaziantep.

Aksoy, Tamer (2006). Etik; Ulusal ve Uluslararası Etik İlkelere Yönelik Karşılaştırmalı Bir İnceleme: Muhasebe Meslek Etiği. *Yetkin Yayınları(165)*. Ankara.

Aksu İbrahim, Uğur Ahmet, Çukacı Cahit Yusuf (2008). Adli Muhasebenin ve Adli Muhasebecilik Mesleğinin Bir Kolu Olarak Bilirkişilik. *Journal of Management and Economics Research*, 6(9), 63-71.

Anuk, Ayan Seçkin (2015). Muhasebe Hata ve Hileleri ile Muhasebe Mesleğinde Etik. *Bahçeşehir Üniversitesi / Sosyal Bilimler Enstitüsü / İşletme Anabilim Dalı*, 53.

- Aslan, Sinan (2015). *Finansal Muhasebe Muhasebe Biliminin Temelleri Ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması*. İstanbul: Umut Kitap.
- Aslanzade, Şahin (2017). Çalışan Hileleri. *İstanbul Aydın Üniversitesi Dergisi*(36), 61-75.
- Ataman, Ümit (2004). Muhasebede Dönem Sonu İşlemleri. (14. Baskı). İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Atmaca Metin, Terzi Serkan (2012). *Adli Muhasebe: Adli Muhasebe Uygulamalarının Muhasebe Meslek Mensupları Açısından Değerlendirilmesine Yönelik Bir Araştırma*. İstanbul: Yaylım Yayıncılık.
- Aysan, Mustafa (tarih yok). *Muhasebe Uzmanı ve Halka Karşı Sorumluluğu, Türkiye’de Muhasebe Uzmanlığı Mesleği*. İstanbul: Sermet Matbaası.
- BAKUY. (2018, 5 13). <http://www.bakuy.org>:
<http://www.bakuy.org/?pnum=20&pt=Adli+Balistik> adresinden alındı
- Balyemez, Ahmet Sinan (2016 Aralık Özel Sayısı). Türkiye’de Özel Sektör ve Kamu İdareleri İç Kontrol Sistemlerinin Mevzuat Yükümlülükleri Açısından Karşılaştırılması. *Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 1-70.
- Bayrak, Nurten (2016, Niğde). Adli Muhasebecilik Mesleği ve Türkiye’de Uygulanabilirliğinin Tespitine yönelik Bir Araştırma. *Niğde Üniversitesi / Sosyal Bilimler Enstitüsü / İşletme Anabilim Dalı / Muhasebe Finansman Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi*.
- Bayraktar, Ahmet (2007). Türkiye’de ki Muhasebe Hileleri Tarihi. *Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi*. Edirne.
- Bilirkışı. (2018, 5 13). <http://www.bilirkisi.net>: http://www.bilirkisi.net/adli-belge-inceleme/?gclid=EAiaIQobChMI3dKDhuui4AIVq7DtCh0TRQEHAAAYASAAEgKmUPD_BwE adresinden alındı
- Boys, Jenni (2008, July). Forensic Accounting in New Zealand: Exploring The Gap Between Education And Practice. *AFAANZ Conference*.

- Bozkurt, Nejat (2000). Muhasebe ve Denetim Mesleğinde Yeni Bir Alan: “Adli Muhasebecilik”. *Yaklaşım Dergisi*, 8(94), 56-61.
- Bozkurt, Nejat (2009). *İşletmelerin Kara Deliği Hile*. İstanbul: Alfa Yayıncılık.
- Bulca Handan, Yeşil Tolga (2014). Bağımsız Denetim Standartlarının Muhasebede Hile Kavramına Yaklaşımı. *Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi*(1 (2)), 47-58.
- Bursal, Nasuhi, Ercan Yücel. (1983). *Maliyet Muhasebesi İlkeler ve Uygulamaları*. İstanbul: Der Yayınları.
- Can Ahmet Vecdi, Nalçın Kemal. (2016). Bilgi Felsefesi Temelinde Muhasebe Araştırmalarının Yönelimi: 2006-2012 Yılları Arasında Türkiye’de Yapılan Doktora Tezlerinin Analizi. *Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*(9 (4)), 165-187.
- Ceker, Deren (2017, Kasım). İnsan Kemiklerinin Analizi ve Adli Antropoloji’de Kimliklendirmede Önemi. *MASKOP-E Dergi*, 11(17).
- Coşkun, Ahmet (2013). Adli Muhasebede Farkındalık; Türkiye’deki Bağımsız Denetim Şirketleri Üzerine Bir Araştırma. *Adnan Menderes Üniversitesi / Sosyal Bilimler Enstitüsü / İşletme Anabilim Dalı / İşletme Bilim Dalı Doktora Tezi*.
- Çetinoğlu Tansel, Bakar Özer. (2017, Kasım). Türkiye’de Adli Muhasebe Eğitiminin Gerekliliği: Dumlupınar Üniversitesi Uygulamalı Bilimler Yüksekokulu Muhasebe Bölümü Öğrencilerinin Farkındalıkları Üzerine Bir Araştırma. *Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi*,(58), 333-349.
- Çoban, Yurdagül (2013). Adli Muhasebede Uzman Tanıklık Mesleği: Muhasebe Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma. *Karadeniz Teknik Üniversitesi / Sosyal Bilimler Enstitüsü / İşletme Anabilim Dalı / İşletme Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi*. Trabzon.
- Çongar Kemalaettin, Ulusan Hikmet, Öztürk Mehmet (2001). Genel Muhasebe. *Gazi Kitabevi*. Ankara.

- Daştan, Abdülkerim (2009). Etik Eğitiminin Muhasebe Eğitimindeki Yeri ve Önemi: Türkiye Değerlendirilmesi. *Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, XXVI(1), 281-311.
- Demir, Şerif (2014). Muhasebe Hataları ve Hileleri ile Bunlara Dair Yaptırımların Yasal Mevzuat Kapsamında Değerlendirilmesi. *MÖDAV*, 169-193.
- Digabriele, James A. (2008, Temmuz-Ağustos). An Empirical Investigation of the Relevant Skills of Forensic Accountants. *Journal of Education for Business*, 6(83), 331-338.
- Doğan Saime, Kayakıran Dilek (2017). İşletmelerde Hile Denetiminin Önemi. *Maliye Finans Yazıları*(108), 167-188.
- Dokur Şükrü, Kaygusuz Sait (2012). *Yönetim Muhasebesi*. Bursa: Dora Basım Yayın.
- Dönmez Adnan, Karausta Tamer (2011). Çalışanların Mesleki Hile Algısı ve İhbar Hattı Kullanarak Rapor Etme Eğilimleri Üzerine Akdeniz Üniversitesi İktisadi ve İdari bilimler Fakültesinde Yapılan Bir Araştırma. *İSMMMÖ Mali Çözüm Dergisi*, 17-42.
- Düzmen, Seyhan (2003). Muhasebe Mesleğinde Etik. *Zonguldak Karaelmas Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı*. Zonguldak.
- EAFS. (2017).
- Elitaş, Bilge Leyli (2012, Temmuz). Seçilmiş Örneklerle Adli Muhasebe Eğitimi ve Türkiye İçin Bir Değerlendirme. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 153-172.
- Elitaş Cemal, Elitaş Bilge Leyli. (2011). Kamuyu Aydınlatma ve Şeffaflık Bağlamında Hukuki Düzenlemelerin Yapıları: Sarbaney-Oxley Yasası ve Alman On Adım Programının Karşılaştırılması. *Muhasebe Öğretim Üyeleri Bilim ve Dayanışma Vakfı*, 119-143.
- Erkan, Ahmet (2016). Muhasebeci ve Hukukçuların Bakış Açısından Adli Muhasebenin Değerlendirilmesine Yönelik Bir Araştırma. *Mehmet Akif Ersoy*

Üniversitesi / Sosyal Bilimler Enstitüsü / İşletme Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi.

Ertaş, Fatih Coşkun (2002). İşletmelerde Muhasebe Organizasyonu ve Muhasebe Mesleği. *Seçkin Yayıncılık*. Ankara.

Göksu, Seyhan (2011). Adli Muhasebe Kapsamında Çalışan Hileleri ve Kars İlinde Adli Vakalar Analizi. *İstanbul Üniversitesi / Sosyal Bilimler Enstitüsü / İşletme Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi*. İstanbul.

Gray, Dahli (2008). Forensic Accounting And Auditing: Compared And Contrasted To Traditional Accounting And Auditing. *American Journal of Business Education*, 2(1), 115-126.

Gülten, Selçuk (2010). Adli Muhasebe Kavramı ve Adli Müşavirlik Mesleği. *Ankara Barosu Dergisi*(68/3), 311-320.

Gülten Selçuk, Kocaer İlyas. (2011). *Adli Muhasebe Uygulamaları*. Ankara: Ankara Ofset.

Güvemli Oktay. (1994). Luca Pacioli ve Muhasebenin 550. Yılı. *İstanbul Yeminli Müşavirler Odası Yayın No:2*. İstanbul.

Güvemli, Oktay (1995). Muhasebe Tarihi. *Muhasebe Öğretim Üyeleri Bilim Dayanışma Vakfı, Yayın No:1*.

Güzel, Murat (2010). Muhasebenin Tarihçesi ve Gelişimi.

Hancı, Hamit (2018). *Adli Entomoloji*. <http://tbbdergisi.barobirlik.org.tr> adresinden alındı

Hatunoğlu Zeynep, Koca Nurettin, Kılılı Mustafa. (2012). İç Kontrolün Muhasebe Sistemindeki Hata ve Hilelerinin Önlenmesindeki Rolü Üzerine Bir Alan Çalışması. *Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 9(20), 169-189.

Hiçşmaz, Mazhar (1958). Muzaaf Muhasebe Usulünün Kurucusu Luca Pacioli Eserleri ve Tesirleri. *Ankara Üniversitesi SBF Yayın No:83-65*. Ankara.

Hiçşmaz, Mazhar (1970). Tarihsel Gelişimi İçerisinde Muhasebenin Teorisi ve Teknik Yapısı. *Tisa Matbaa*. Ankara.

<http://archive.ismmmo.org.tr>. (2018, 06 25). ISMMMO:

<http://archive.ismmmo.org.tr/akademi/brosur.pdf> adresinden alındı

<http://www.ekodialog.com>. (2018, 5 13).

http://www.ekodialog.com/ekonomi_kurumlari/maliye_bakanligi.html adresinden alındı

<http://www.isikun.edu.tr>. (2018, 2 15). Işık Üniversitesi:

http://www.isikun.edu.tr/web/925-5833-1-1/isik_universitesi/akademik/sosyal_bilimleri_enstitusu__programlar__yukse_k_lisans__muhasabe_ve_denetim/ders_tanimlari adresinden alındı

<http://www.masak.gov.tr>. (2018, 6 12).

http://www.masak.gov.tr/media/portals/masak2/files/Ek_1.pdf adresinden alındı

<http://www.tepav.org.tr>. (2018, 3 14).

http://www.tepav.org.tr/upload/files/haber/1255423113r9546.Bir_Bilgi_Olarak_Yolsuzluk_Nedenler__Etkiler_ve_Cozum_Onerileri.pdf adresinden alındı

<http://www.vergi.tc>. (2018, Mart 10).

<http://www.vergi.tc/makaleDetay/SizdenGelenler/HILENIN-NEDENLERI-VE-HILE-YAPANLARIN-KARAKTERISTIK-OZELLIKLERI/f30172d9-dc6a-43df-8a56-91b97436575a> adresinden alındı

<https://tez.yok.gov.tr>. (2018, 6 22).

<https://www.xing.com>. (2018, 06 25). XING:

<https://www.xing.com/communities/posts/adli-muhasebe-uzmanligi-temel-duezey-sertifika-egitimi-hakkinda-1002681825> adresinden alındı

Irmak Ramazan, Kurnaz Gül Arslan (2002). Muhasebenin Genel Esasları, Muhasebe Hata ve Hileleri ile Bunların Tespit Yöntemleri ve Hesapların Denetimi. *Vergi Denetmenleri Derneği Yayınevi*. Ankara.

- Karakoç, Yusuf (1997). Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi . *Denge YMM AŞ Yayınları*. İzmir.
- Karausta Tamer, Dönmez Adnan (2013, Ocak -Şubat). Mesleki Hile ve Bir Çözüm Önerisi Olarak Adli Denetim:Türkiye’de SPK’dan Yetki Almış Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma. *Mali Çözüm Dergisi*(115), 59-88.
- Kaya, Zübeyde (2013). Adli Muhasebecilik Kavramı Farkındalığı: Türkiye’de Muhasebe Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma. *Afyon Kocatepe Üniversitesi / Sosyal Bilimler Enstitüsü / İşletme Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi*. Afyon.
- Keleş Dursun, Keleş Ümit (2014, Ocak). Adli Muhasebecilik Mesleği ve Türkiye’deki Uygulamaları. *Gümüşhane Üniversitesi Sosyal Bilimler Elektronik Dergisi*(9), 53-75.
- Keskin, Serkan (2014). Muhasebe Hata ve Hileleri Karşısında Etik Tutumlar: Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma. *Üleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı*. Isparta.
- Kirik, Zafer (2007). Muhasebe Hata ve Hileleri ile Muhasebe Mesleğinde Etik: Afyonkarahisar’da Muhasebeciler Üzerine Bir Araştırma . *Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı*. Eskişehir.
- Kula, Veysel (2008). Hileli Finansal Raporlama Yaklaşımlarını Belirleyen Teşvikler/Baskılar ve Fırsatlar. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*(25), 63-82.
- Küçüksavaş, Nihat (1942). *Genel Muhasebe*. İstanbul: Beta Basım Yayın.
- Maliye Bakanlığı Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname. (tarih yok).
- Marşap, Beyhan (1996). Muhasebe Mesleği, Fonksiyonları ve Meslek Mensuplarının Nitelikleri. *Yaklaşım Dergisi*(37), 19-123.
- Mengi, Tarhan Banu (2012, Kasım- Aralık). Hile Denetiminde Yetkinliklerin Değerlendirilmesi- Hile Karosu. *İSMMM MO Mali Çözüm*, 113-128.

- Meriç, Arzu (2016). *Adli Muhasebe*. Ankara: Detay Yayıncılık.
- Mucuk, İsmet (1993). *Modern İşletmecilik Bilgisi*. İstanbul: İÜ Yayıncılık.
- Okaro Chukwunedu, Okoye Emma I. (2011). Forensic Accounting and Audit Expectation Gap – The Perception of Accounting Academics. *SSRN Working Papers*.
- Okay, Suat (2011). Muhasebe Hata ve Hilelerinin Meslek Etiği Açısından İrdelenmesi. *Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü*. Karaman.
- Orhan, Erhan (2016). Finansal Aracı Kurumlarda Hile Denetimi ve Örnek Uygulama. *Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı, Muhasebe ve Denetim Bilim Dalı Uzaktan Eğitim Yüksek Lisans Programı, Yüksek Lisans Projesi*. Edirne.
- Otar, İsmail (2006). Muhasebede "Muzaaf Usul" L. Pacioli'den Önce Var Mıydı?-2. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*(29), 64-78.
- Otar, İsmail (tarih yok). Risale-i Felekiyye (Kitab-us Siyagat) Hakkında Formül Matbaası. 1990. İstanbul.
- Özbirecekli, Mehmet (2006). Çevresel Etik ve Sosyal Denetim: Küresel Girişimler ve Türkiye'deki Uygulamalar Üzerine Mukayeseli Bir İnceleme. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*(31), 62-77.
- Özkol, Ahmet Erdal (2005). Bilirkişilik ve Adli Muhasebe. *Muhasebe ve Bilim Dünyası Dergisi*(7 (3)), 69-80.
- Pazarçeviren, Yüksel (2005). Adli Muhasebecilik Mesleği. *ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi*(1 (2)), 1-19.
- Pehlivan, Abdulkadir (2010). Adli Muhasebe Eğitimi ve Türkiye'de Adli Muhasebe Eğitiminin Geliştirilmesine Yönelik Bir Araştırma. *Atatürk Üniversitesi / Sosyal Bilimler Enstitüsü / İşletme Bölümü / İşletme Anabilim Dalı / Muhasebe Finansman Bilim Dalı Doktora Tezi*. Erzurum.

- Peker, Alparslan (1988). Modern Yönetim Muhasebesi. İstanbul: İ.Ü. İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü, Yayın No:53 ,4. Baskı.
- Ramaswamy, Vinita (2007). New Frontiers: Training Forensic Accountants within the Accounting Program. *Journal of College Teaching & Learning*(4 (9)), 31-38.
- Rezae Zabihollah, Burton E. James. (1997). Forensic Accounting Education: Insights From Academicians and Certified Fraud Examiner Practitioners. *Managerial Auditing Journal*(12), 479-489.
- Rezaee, Zabihollah (2005). Causes, Consequences, and Deterrence of Financial Statement Fraud. *Critical Perspectives on Accounting*(16), 277-298.
- Savcı, Mustafa (2000). *Maliyet Muhasebesine Giriş*. Akademi Yayınevi.
- Süer, Ayça Zeynep (2004). *Muhasebe Mesleğinde Enron Vak'ası ve Getirdikleri*. İstanbul.
- Şenol, Hasan (2014). Muhasebe Mesleğinin Toplum Tarafından Algılanması Üzerine. *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*(11), 102-120.
- Terzi Serkan, Gülten Selçuk (2014). Adli Muhasebe Uygulamaları. *Ankara Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Mesleki İhtisas Eğitimleri*. 6 12, 2018 tarihinde AdliMuhasebe-16052014%20selçuk%20gülten.pdf adresinden alındı
- TMS 8 Muhasebe Politikaları Muhasebe Değişiklikler ve Hatalar. (2017, 11 24).
- Uluslan, Hikmet (2009). Çevresel Raporlama Rehberleri ve İşletme Çevresel Raporlarında Açıklanması Gereken Bilgiler. *Süleyman Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 14(2), 181-206.
- www.muhassebegitimleri.com. (2018, 06 25).
<https://www.muhassebegitimleri.com/adli-muhasebecilik-ve-suistimal-denetciligi-egitimi/> adresinden alındı

- www.nedir.com.* (2018, 5 13). <https://www.nedir.com/adli-astronomi:https://www.nedir.com/adli-astronomi> adresinden alındı
- www.tdk.gov.tr.* (2017, 11 22).
- www.yok.gov.tr.* (2018, 6 22).
- Yaşar Füsün, Hancı Hamit, Afşin Hüseyin (2018, 5 14). http://www.ttb.org.tr: http://www.ttb.org.tr/STED/sted1201/adli_dis.pdf adresinden alındı
- Yazıcı, Ayla (2008). Yeni Karapara Aklama Yöntemleri Olarak Akıllı Kartlar ve İnternet. *Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 8(2), 153-168.
- Yıldız, Gülsevil (2010). Muhasebe Mesleğinde Meslek Etiği ve Kayseri İl Merkezinde Bir Uygulama. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*(36), 155-178.
- Yonuk, Altunöz Aysun (2014). Adli Sanat: Yeniden Yüzlendirme. *Akdeniz Sanat Dergisi*, 7(13), 162-174.
- Yücel, Elif (2011). Adli Muhasebecilik Mesleği ve Türkiye'deki Gelişme Potansiyeline Yönelik Bir Araştırma. *Uludağ Üniversitesi / Sosyal Bilimler Enstitüsü / Muhasebe ve Finansman Anabilim Dalı Doktora Tezi.*
- (2018, 5 14). <http://www.adlientomoloji.com: http://www.adlientomoloji.com/adli-palinoloji-nedir-kriminalistikteki-yeri> adresinden alındı
- 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu . (2018, 5 23).

EKLER

Anket Formu

Sayın Katılımcı,

Bu anket, Cumhuriyet Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı Muhasebe Finansman bilim dalında yürütülmekte olan “Muhasebe Meslek Mensupları ve Akademisyenlerin Adli Muhasebe Mesleğine Bakış Açılarının Değerlendirilmesine İlişkin Bir Araştırma” konulu yüksek lisans tez çalışmasında kullanılmak üzere hazırlanmıştır. Her bir ifadeyi okuduktan sonra, düşüncenizi size verilen anket üzerinde, ayrılan yere işaretleyiniz.

Anketin amacı, Sivas'ta faaliyet gösteren muhasebe meslek mensupları (SMMM) ve akademisyenlerin adli muhasebe mesleğine bakış açılarını değerlendirmektir. Bu araştırma tamamen akademik amaçlı olup, elde edilen bilgiler gizli tutulacaktır.

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

Sümeyye Özdoğan
Yüksek Lisans Öğrencisi

Dr. Öğr. Üyesi Said Alpagut ŞENEL
C. Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi

Cinsiyetiniz : () Kadın () Erkek

Yaşınız : () 18 – 25 () 26 – 35 () 36 – 45 () 46 – 55 () 56 ve Üzeri

Mesleki Kıdeminiz : () 1 -5 Yıl () 6 – 10 Yıl () 11 – 15 Yıl () 16 – 20 Yıl () 21 Yıl ve Üzeri

Eğitim Düzeyiniz : () Lise () Ön Lisans () Lisans () Yüksek Lisans () Doktora

Mesleğiniz : () SMMM () Akademisyen

() Prof. Dr. () Doç. Dr. () Dr. Öğr. Üyesi () Öğr. Gör.

		Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
1	Adli muhasebe, denetim alanında önemli bir role sahiptir.					
2	Adli muhasebe uygulamaları ticari faaliyetlerde yapılan hilelerin azalmasını sağlayacaktır.					
3	Adli muhasebe mesleğine kanunlar ve eğitimlerle destek verilmesi gerekmektedir.					
4	Adli muhasebe mesleğine Türkiye'nin önemli düzeyde gereksinimi vardır.					
5	Adli muhasebe mesleğine yönelik verilen eğitimler, alanında uzman ve yetkili kişiler/kurumlar tarafından verilmelidir.					
6	Adli muhasebe mesleği uygulamalarının yaygınlaşması ile Türkiye'de muhasebe mesleği daha saygın hale gelecektir.					
7	Hile ve yolsuzlukların önüne geçilmesi için adli muhasebe mesleği zaruri bir gereksinimdir.					
8	Adli muhasebe mesleğini icra edecek olan kişilerin yüksek düzeyde muhasebe bilgisine sahip olmaları gerekmektedir.					
9	Adli muhasebe mesleğini icra edecek olan kişilerin güvenilir, tarafsız ve dürüst olmaları gerekmektedir.					
10	Adli muhasebe mesleğini icra edecek olan kişilerin gerekli deneyime sahip olmaları gerekmektedir.					
11	Adli muhasebe mesleğini icra edecek olan kişilerin muhasebe dışında, denetim, hukuk, suç bilimi, psikoloji, sosyoloji vs. bilim dalları hakkında da bilgilerinin olması gerekmektedir.					
12	Hile ve yolsuzlukların yapılmadan evvel tespitinde adli muhasebe mesleği, geleneksel denetim uygulamalarından daha başarılıdır.					
13	Adli muhasebe mesleğinin alanına, yapılan hile ve yolsuzlukların delilleriyle birlikte ortaya çıkarılması da girmektedir.					
14	Adli muhasebe sürecinde tüm işlemlerin tek tek incelenmesi ve benzer işlemlerle karşılaştırma yapılması ayrıca hileli işlemlerin olduğuna ilişkin şüphe duyulması halinde ayrıntılı inceleme yapılması gerekmektedir.					
15	Adli muhasebe mesleğini icra edecek olan kişilerin bilişim teknolojileri hakkında yeterli bilgiye sahip olmaları gerçekleştirilecek işlerin tespiti bakımından önem arz etmektedir.					
16	Üniversitelerde lisans düzeyinde adli muhasebe dersi yer almalıdır.					
17	Üniversitelerde adli muhasebe mesleğine yönelik lisansüstü programlar oluşturulmalıdır.					
18	Adli muhasebe mesleği için TESMER tarafından bir eğitim programı oluşturulmalıdır.					
19	Adli muhasebeci unvanı sadece TÜRMOB tarafından verilen belge ile kazanılmalıdır.					
20	Ülkemizde adli muhasebe mesleğini seminer, yayın gibi faaliyetlerle yönlendirecek kurum ve kuruluşlara ihtiyaç vardır.					

ÖZGEÇMİŞ

KİŞİSEL BİLGİLER

Adı Soyadı **Sümeyye ÖZDOĞAN**
Uyruğu **T.C.**
Doğum Tarihi ve Yeri **13.05.1992 Sivas**
E-posta Adresi **ozdogannsumeyye@gmail.com**

EĞİTİM

Derece	Kurum	Mezuniyet Yılı
Lisans	Cumhuriyet Üniversitesi	2012-2016
Yüksek Lisans	Cumhuriyet Üniversitesi	2019

İŞ TECRÜBESİ

Tarih	Kurum	Görev
-------	-------	-------

Yabancı Dil

KPDS (.....) ÜDS (....) TOEFL (....) EILTS (....)