

**ADLİ MUHASEBECİLİK KAVRAMI FARKINDALIĞI:**

**TÜRKİYE'DE MUHASEBE MESLEK MENSUPLARI**

**ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA**

Zübeyde KAYA

Yüksek Lisans Tezi

Danışman: Doç. Dr. Yusuf TOPAL

Haziran, 2013

Afyonkarahisar

**T.C.**  
**AFYON KOCATEPE ÜNİVERSİTESİ**  
**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**  
**İŞLETME ANABİLİM DALI**  
**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**ADLİ MUHASEBECİLİK KAVRAMI FARKINDALIĞI:  
TÜRKİYE'DE MUHASEBE MESLEK MENSUPLARI  
ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA**

**Hazırlayan**

**Zübeyde KAYA**

**Danışman**

**Doç. Dr. Yusuf TOPAL**

**AFYONKARAHİSAR 2013**

## YEMİN METNİ

Yüksek Lisans tezi olarak sunduğum "**Adli Muhasebecilik Kavramı Farkındalığı:Türkiye'de Muhasebe Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma "** adlı çalışmanın, tarafımdan bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin kaynakça'da gösterilen eserlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanmış olduğumu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

27/06/2013

Zübeyde KAYA

## TEZ JÜRİSİ KARARI VE ENSTİTÜ ONAYI

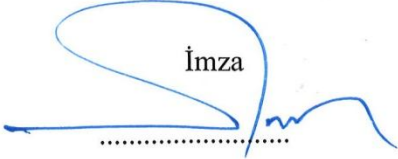
### JÜRİ ÜYELERİ

Tez Danışmanı : Doç.Dr. Yusuf TOPAL


Jüri Üyeleri : Doç.Dr. Harun CANSIZ

: Yrd.Doç.Dr. Yılmaz AKYÜZ

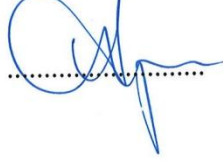
İmza



.....



.....



.....

İşletme Anabilim Muhasebe ve Finansman Bilim Dalı yüksek lisans öğrencisi Zübeyde KAYA'nın "Adli Muhasebecilik Kavramı Farkındalığı: Türkiye'de Muhasebe Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma" başlıklı tezini değerlendirmek üzere 27.06.2013 günü saat 11:00'da Lisansüstü Eğitim ve Öğretim Sınav Yönetmeliğinin ilgili maddeleri uyarınca yukarıda isim ve imzaları bulunan jüri üyeleri tarafından değerlendirilerek kabul edilmiştir

**Prof. Dr. Selçuk AKÇAY**  
**MÜDÜR**

## ÖZET

### ADLİ MUHASEBECİLİK KAVRAMI FARKINDALIĞI: TÜRKİYE'DE MUHASEBE MESLEK MENSUPLARI ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

Zübeyde KAYA

AFYON KOCATEPE ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

İŞLETME ANABİLİM DALI

Haziran 2013

Danışman: Doç. Dr. Yusuf TOPAL

Adli muhasebecilik mesleği; dava destek danışmanlığı, uzman şahitlik ve hile denetçiliği gibi hizmetleri kapsamaktadır. Adli muhasebe mesleğini uygulayacak olan kişilere ise adli muhasebeci denilmektedir. Adli muhasebeciler; dava öncesinde ve dava esnasında avukata destek sağlayarak dava destek danışmanlığı, avukatların ve mahkemelerin karşılaştıkları olaylarda uzman desteğine gerek duymaları durumunda uzman şahitlik ayrıca hata ve hilelerin önlenmesi ve ortaya çıkarılması gibi durumlarda ise hile denetçiliği yapmaktadırlar.

Bu çalışmada muhasebe hata ve hileler, adli muhasebe ve adli muhasebecilik mesleği ele alınmış olup Türkiye' deki muhasebe meslek mensuplarının adli muhasebecilik kavramı farkındalığının ölçülmesi amaçlanmıştır. Muhasebe meslek mensuplarına yapılan anket çalışmasından elde edilen veriler SPSS 16 istatistik programında analiz edilmiştir. Meslek mensupları Türkiye'de adli muhasebecilik mesleğinin uygulanmasına alt yapının hazır olmadığını ve ilgili kurum ve kuruluşların verecekleri eğitim ve seminerlerle bu mesleğe farkındalık oluşturulabileceğini ifade etmişlerdir. Adli muhasebecilik mesleğinin gelişimini sağlayabilmek için de bazı önerilerde bulunulmuştur.

**Anahtar Kelimeler** : Adli Muhasebe, Uzman Şahit, Hile Denetçiliği, Dava Destek Danışmanlığı, Adli Muhasebecilik Mesleği

## **ABSTRACT**

### **THE AWARENESS of FORENSIC ACCOUNTING CONCEPT: A RESEARCH on ACCOUNTING PROFESSIONS in TURKEY**

**Zübeyde KAYA**

**AFYON KOCATEPE UNIVERSITY**

**THE INSTITUTE of SOCIAL SCIENCES**

**DEPARTMENT of BUSINESS ADMINISTRATION**

**June 2013**

**Advisor: Associate Prof. Dr. Yusuf TOPAL**

Forensic accountancy profession comprises of services like litigation support consulting, expert witness and fraud auditing. The people who are going to pursue the profession are called forensic accountants. Forensic accountants are a support counsellor to the attorney by providing accounting support before and during the proceedings, also they are witness expert when attorney and cases encountered by courts and need expert support, , they are also fraud auditor in cases such as the prevention and revealing of errors and frauds.

In this study, accounting errors and frauds, forensic accounting and forensic accounting profession have been discussed and it is aimed to measure the awareness of forensic accounting concept of accounting professions in Turkey. The data of the survey which was obtained from accounting professions were analyzed with SPSS 16 and some suggestions were made to ensure the development of forensic accounting profession in Turkey. The profession of forensic accounting professionals in Turkey is not ready for the implementation of the infrastructure and expressed that by giving training and seminars to related institutions and organizations the awaraness would be arisen. Some suggestions have been made to ensure the development of forensic accountancy profession.

**Key Words:** Forensic Accounting, Expert Witness, Fraud Auditing, Litigation Support Consulting, Forensic Accountancy Profession

## ÖNSÖZ

Tezim ve yüksek lisans eğitimim boyunca değerli bilgilerini benden hiçbir zaman esirgemeyen, yol gösteren ve her zaman destek olan değerli hocam **Doç. Dr. Yusuf TOPAL'a** , üniversite hayatım boyunca bilgi ve deneyimleri ile yol gösteren, her zaman vakit ayıran ve desteğini hiçbir zaman esirgemeyen değerli hocam Uşak Üniversitesi **Yard. Doç. Dr. Ercan ÖZEN'** e , tez savunmam da değerli bilgilerini ve görüşlerini benimle paylaşan değerli hocalarım Uşak Üniversitesi **Yard. Doç. Dr. Yılmaz AKYÜZ'e** ve Afyon Kocatepe Üniversitesi **Doç. Dr. Harun CANSIZ'a**, çalışmam aşamasında değerli bilgilerini benimle paylaşan ve çalışmamda bana yol gösteren değerli hocam Çankırı Karatekin Üniversitesi **Yard. Doç. Dr. Serkan TERZİ'**ye , tezimin analiz kısmının uygulamasın da yardımcı olan ve desteklerini esirgemeyen değerli hocam Uşak Üniversitesi Arş. Görevlisi **Sabire ŞEN'** e çok teşekkür ederim ve saygılarımı sunarım...

Anketleri Türkiye geneli uygulamam da yardımcı olan çok kıymetleri arkadaşlarıma ve anket çalışmama katılan muhasebe meslek mensuplarına çok teşekkür ederim...

Zübeyde KAYA

## İÇİNDEKİLER

YEMİN METNİ.....	i
TEZ JÜRİSİ KARARI VE ENSTİTÜ ONAYI.....	ii
ÖZET.....	iii
ABSTRACT.....	iv
ÖNSÖZ.....	v
İÇİNDEKİLER.....	vi
TABLOLAR LİSTESİ.....	x
KISALTMALAR DİZİNİ.....	xv
GİRİŞ.....	1

## BİRİNCİ BÖLÜM

### MUHASEBE HATA VE HİLELERİ

1. HATA KAVRAMI.....	3
2. MUHASEBE HATALARININ NEDENLERİ.....	4
2.1. BİLGİSİZLİK VE TECRÜBESİZLİK.....	4
2.2. DİKKATSİZLİK VE İHMAL.....	4
3. MUHASEBE HATALARININ ÇEŞİTLERİ.....	5
3.1. MATEMATİK HATALARI.....	5
3.2. KAYIT HATALARI.....	5
3.3. NAKİL HATALARI.....	6
3.4. UNUTMA VE TEKRARLAMA HATALARI.....	7
3.5. BİLANÇO HATALARI.....	7



<b>4. HİLE KAVRAMI.....</b>	<b>8</b>
4.1. HİLELERİN ÖZELLİKLERİ.....	10
4.2. HİLE VE HATA ARASINDAKİ FARKLILIKLAR.....	10
4.3. HİLE VE YARATICI MUHASEBE.....	10
<b>5. HİLELERİN SINIFLANDIRILMASI.....</b>	<b>11</b>
5.1. YATIRIM HİLELERİ.....	12
5.2. SATICI HİLELERİ.....	13
5.3. MÜŞTERİ HİLELERİ.....	13
5.4. ÇALIŞAN HİLELERİ.....	13
5.5. YÖNETİM HİLELERİ.....	15
<b>6. HİLE YAPAN KİŞİLERİN KARAKTERİSTİK ÖZELLİKLERİ.....</b>	<b>19</b>
<b>7. HİLE ÜÇGENİ.....</b>	<b>24</b>
7.1. BASKI .....	25
7.2. FIRSAT.....	25
7.3.HAKLI GÖSTERME.....	26
<b>8. HİLELERİN TESPİT EDİLMESİNDE KULLANILAN YÖNTEMLER.....</b>	<b>26</b>
8.1. BENFORD KANUNU.....	27
8.2. VERİ MADENCİLİĞİ.....	28
8.3. KIRMIZI BAYRAKLAR.....	29

## İKİNCİ BÖLÜM

### ADLİ MUHASEBE VE ADLİ MUHASEBECİLİK MESLEĞİ

<b>1. ADLİ KAVRAMI.....</b>	<b>30</b>
<b>2. ADLİ MUHASEBE KAVRAMI.....</b>	<b>31</b>
<b>3. ADLİ MUHASEBENİN TARİHÇESİ.....</b>	<b>32</b>
<b>4. ADLİ MUHASEBECİLİK MESLEĞİ.....</b>	<b>34</b>

<b>5. ADLİ MUHASEBENİN ORTAYA ÇIKIŞ SEBEPLERİ.....</b>	<b>35</b>
<b>6. ADLİ MUHASEBECİLİK MESLEĞİNİN KAPSAMI.....</b>	<b>36</b>
6.1. DAVA DESTEK DANIŞMANLIĞI.....	36
6.2. UZMAN ŞAHİTLİK.....	38
6.3. HİLE DENETÇİLİĞİ/ARAŞTIRMACI MUHASEBECİLİK.....	43
<b>7. ADLİ MUHASEBECİLİKTE FAALİYET KONULARI.....</b>	<b>45</b>
<b>8. ADLİ MUHASEBEYE İHTİYAÇ DUYANLAR.....</b>	<b>46</b>
8.1. MUHASEBE İLE UĞRAŞANLAR.....	46
8.2. İÇ DENETİM VEYA DIŞ DENETİM İLE UĞRAŞANLAR.....	46
8.3. ŞİRKET ORTAKLARI.....	46
8.4.İŞLETME YÖNETİCİLERİ.....	46
8.5. HAKİM, SAVCI VE AVUKATLAR.....	47
8.6. KOLLUK KUVVETLERİ.....	47
<b>9. ADLİ MUHASEBECİLERİN SAHİP OLMASI GEREKEN ÖZELLİKLERİ .....</b>	<b>47</b>
<b>10. ADLİ MUHASEBECİLİK İLKELERİ.....</b>	<b>49</b>
10.1.GENEL İLKELER.....	49
10.2. BULGULARIN ELDE EDİLMESİ İLE İLGİLİ OLAN İLKELER....	51
10.3. BULGULARIN DEĞERLENDİRİLMESİ İLE İLGİLİ OLAN İLKELER.....	52
<b>11. ADLİ MUHASEBE İŞLEMİNİN AŞAMALARI.....</b>	<b>53</b>
<b>12.ADLİ MUHASEBE BİLİM DALININ DİĞER DİSİPLİNLERLE İLİŞKİSİ .....</b>	<b>53</b>
12.1. ADLİ MUHASEBE VE PSİKOLOJİ İLİŞKİSİ.....	53
12.2. ADLİ MUHASEBE VE KRİMİNOLOJİ İLİŞKİSİ.....	54
12.3. ADLİ MUHASEBE VE HUKUK İLİŞKİSİ.....	55
12.4. ADLİ MUHASEBE VE GRAFOLOJİ İLİŞKİSİ.....	55
12.5.ADLİ MUHASEBE VE MUHASEBE DENETİMİ İLİŞKİSİ.....	56

12.6. ADLİ MUHASEBE VE İSTATİSTİK İLİŞKİSİ.....	57
<b>13. ADLİ MUHASEBE EĞİTİMİ VE ADLİ MUHASEBECİLİK MESLEK MENSUBU OLMA.....</b>	<b>58</b>

### ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

#### MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ ADLİ MUHASEBECİLİK KAVRAMI FARKINDALIĞI: TÜRKİYE ÖRNEĞİ

<b>1. ARAŞTIRMANIN AMACI.....</b>	<b>65</b>
<b>2. ARAŞTIRMANIN EVRENİ VE ÖN ÇALIŞMA.....</b>	<b>65</b>
<b>3.ARAŞTIRMANIN KAPSAMI VE YÖNTEMİ.....</b>	<b>66</b>
<b>4.ARAŞTIRMANIN SONUÇLARI VE DEĞERLENDİRİLMESİ.....</b>	<b>67</b>
4.1.FREKANS DAĞILIMININ SONUÇLARI VE DEĞERLENDİRİLMESİ .....	67
4.2. ANOVA , SONUÇLARI VE DEĞERLENDİRİLMESİ.....	79
<b>SONUÇ VE ÖNERİLER.....</b>	<b>100</b>
<b>KAYNAKÇA.....</b>	<b>103</b>

## TABLolar LİSTESİ

<b>Tablo 1.</b> Hile Türleri (ACFE).....	11
<b>Tablo 2.</b> Hile Türlerinin Finansal Zararları.....	12
<b>Tablo 3.</b> Hile Türleri.....	12
<b>Tablo 4.</b> Çalışan Hilelerinin Türleri ve Bu Hilelerin Maliyetleri.....	15
<b>Tablo 5.</b> İşletme Sahipleri ve Yöneticilerin Hileleri.....	17
<b>Tablo 6.</b> Cinsiyet-Finansal Zarar.....	20
<b>Tablo 7.</b> Hile Yapanların Eğitim Düzeyleri.....	20
<b>Tablo 8.</b> Hile Yapanların Eğitim Düzeyleri ve Kayıp Tutarları.....	21
<b>Tablo 9.</b> Hile Yapanların Yaş Dağılımı .....	22
<b>Tablo 10.</b> Hile Yapanların Yaş Dağılımı ve Hile Kayıpları.....	22
<b>Tablo 11.</b> Hile Yapanların Cinsiyetlerine Göre Kayıplar ve İşletmedeki Yetki Durumu.....	23
<b>Tablo 12.</b> Hilelerin İlk Tespit Edilme Yöntemleri.....	27
<b>Tablo 13.</b> Adli Muhasebe İle İlgili Yapılan Bilimsel Çalışmalar.....	62
<b>Tablo 14.</b> Meslek Mensuplarının Ünvanları.....	67
<b>Tablo 15.</b> Muhasebe Meslek Mensubu Olarak Çalışma Durumu.....	67
<b>Tablo 16.</b> Muhasebe Meslek Mensubu Olarak Çalışılıyorsa Bir İşverene Bağlı Yada Bağımsız Olarak Çalışma Durumu.....	68
<b>Tablo 17.</b> Muhasebe Meslek Mensuplarının Cinsiyet Dağılımı.....	68
<b>Tablo 18.</b> Muhasebe Meslek Mensuplarının Medeni Hal Dağılımı.....	68
<b>Tablo 19.</b> Muhasebe Meslek Mensuplarının Yaş Dağılımı.....	69
<b>Tablo 20.</b> Muhasebe Meslek Mensuplarının Eğitim Düzeyi .....	69
<b>Tablo 21.</b> Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslekteki Tecrübesi .....	70
<b>Tablo 22.</b> Muhasebe Meslek Mensuplarının Gelir Düzeyi (TL cinsinden).....	70
<b>Tablo 23.</b> İlgili Kuruluşların Verecekleri Eğitim Ve Seminerlerle Bu Mesleğe Farkındalık Yaratılabilecek Olması Durumu.....	71
<b>Tablo 24.</b> Adli Muhasebecilik Mesleğinde Başarılı Olabilmek İçin Yoğun Bir Muhasebe Eğitiminin Yeterli Olması Durumu.....	71

<b>Tablo 25.</b> Adli Muhasebecilik Mesleğinin Uzun Vadede Başarılı Olabilmesi İçin Yükseköğretim Kurumlarının Eğitim Programlarını Değiştirmeleri Gerektiği Durumu.....	72
<b>Tablo 26.</b> Ülkemizde Adli Muhasebecilik Mesleğini Seminer, Yayın Gibi Faaliyetlerle Yönlendirecek Kurum ve Kuruluşlara İhtiyaç Olması Durumu.....	72
<b>Tablo 27.</b> Adli Muhasebecilik Mesleğinin Profesyonel Bir Yapıya Kavuşabilmesi İçin Sertifikasyon Faaliyetlerinin Ülkemizde Yetkili Kurum Veya Kuruluşlar Tarafından Yapılması Gerekeceği Durumu.....	73
<b>Tablo 28.</b> Adli Muhasebecilerin Özel Bilgi ve Deneyimleri Meslekte Başarılı Olabilmeleri İçin Önemli Rol Oynaması Durumu.....	74
<b>Tablo 29.</b> Adli Muhasebecilik Mesleğinin Uygulanmasına Ülkemizin Altyapı Olarak Hazır Olma Durumu Tablosu.....	74
<b>Tablo 30.</b> Adli Muhasebeciliğin Ülkemizde Uygulanmaya Başlamasıyla Muhasebecilik Mesleği Prestij Kazanacak Olması Durumu.....	75
<b>Tablo 31.</b> Adli Muhasebeciliğin Muhasebe Mesleğinin Vizyonuna Olumlu Katkı Sağlayacak Olması Durumu.....	75
<b>Tablo 32.</b> Adli Muhasebeciliğin Muhasebe Meslek Mensuplarına Yeni İş Fırsatları Sunacak Olması Durumu.....	76
<b>Tablo 33.</b> Adli Muhasebe Meslek Mensuplarına Finansal Konularda Önemli Bir Uzman (Bilirkişi) Olma Özelliği Sağlayacak Olması Durumu.....	76
<b>Tablo 34.</b> Ülkemizde Bilirkişilik Hizmeti Yeterli Seviyede Olduğu İçin “Dava Destek Danışmanlığı” Hizmetine Gerek Bulunmama Durumu.....	77
<b>Tablo 35.</b> Ülkemizde Hile Konusunda Yapılan Yasal Düzenlemeler Yeterli Seviyede Olma Durumu.....	77
<b>Tablo 36.</b> Hile İle Mücadele Konusunda Genel Standartlara Göre Eğitilmiş Olan Muhasebeci Ve Denetçilerin Yeterli Olma Durumu.....	78
<b>Tablo 37.</b> Adli Muhasebe Muhasebe Meslek Mensuplarının Hile Denetimi Bilincinin Yerleşmesine Katkı Sağlayacak Olması Durumu.....	79
<b>Tablo 38.</b> İlgili Kuruluşların Verecekleri Eğitim Ve Seminerlerle Bu Mesleğe Farkındalık Yaratılabileceği İle İlgili Tanımlayıcı İstatistikler.....	81
<b>Tablo 39.</b> İlgili Kuruluşların Verecekleri Eğitim Ve Seminerlerle Bu Mesleğe Farkındalık Yaratılabileceği İle İlgili Varyansların Homojenliği Testi.....	81
<b>Tablo 40.</b> İlgili Kuruluşların Verecekleri Eğitim Ve Seminerlerle Bu Mesleğe Farkındalık Yaratılabileceği İle İlgili Varyans Analizi Tablosu ANOVA.....	82

<b>Tablo 41.</b> Adli Muhasebecilik Mesleğinde Başarılı Olabilmek İçin Yoğun Bir Muhasebe Eğitimi Yeterli Olduğu İle İlgili Tanımlayıcı İstatistikler..	82
<b>Tablo 42.</b> Adli Muhasebecilik Mesleğinde Başarılı Olabilmek İçin Yoğun Bir Muhasebe Eğitimi Yeterli Olduğu İle İlgili Varyansların Homojenliği Testi.....	82
<b>Tablo 43.</b> Adli Muhasebecilik Mesleğinde Başarılı Olabilmek İçin Yoğun Bir Muhasebe Eğitimi Yeterli Olduğu İle İlgili Varyans Analizi Tablosu ANOVA.....	83
<b>Tablo 44.</b> Adli Muhasebecilik Mesleğinin Uzun Vadede Başarılı Olabilmesi İçin Yükseköğretim Kurumlarının Eğitim Programlarını Değiştirmeleri Gerekeceği İle İlgili Tanımlayıcı İstatistikler.....	83
<b>Tablo 45.</b> Adli Muhasebecilik Mesleğinin Uzun Vadede Başarılı Olabilmesi İçin Yükseköğretim Kurumlarının Eğitim Programlarını Değiştirmeleri Gerekeceği İle İlgili Varyansların Homojenliği Testi.....	84
<b>Tablo 46.</b> Ülkemizde Adli Muhasebecilik Mesleğini Seminer, Yayın Gibi Faaliyetlerle Yönlendirecek Kurum Ve Kuruluşlara İhtiyaç Olduğu İle İlgili Tanımlayıcı İstatistikler.....	84
<b>Tablo 47.</b> Ülkemizde Adli Muhasebecilik Mesleğini Seminer, Yayın Gibi Faaliyetlerle Yönlendirecek Kurum Ve Kuruluşlara İhtiyaç Olduğu İle İlgili Varyansların Homojenliği Testi.....	84
<b>Tablo 48.</b> Ülkemizde Adli Muhasebecilik Mesleğini Seminer, Yayın Gibi Faaliyetlerle Yönlendirecek Kurum Ve Kuruluşlara İhtiyaç Olduğu İle İlgili Varyans Analizi Tablosu ANOVA.....	85
<b>Tablo 49.</b> Adli Muhasebecilik Mesleğinin Profesyonel Bir Yapıya Kavuşabilmesi İçin Sertifikasyon Faaliyetlerinin Ülkemizde Yetkili Kurum Veya Kuruluşlar Tarafından Yapılması Gerekeceği İle İlgili Tanımlayıcı İstatistikler.....	85
<b>Tablo 50.</b> Adli Muhasebecilik Mesleğinin Profesyonel Bir Yapıya Kavuşabilmesi İçin Sertifikasyon Faaliyetlerinin Ülkemizde Yetkili Kurum Veya Kuruluşlar Tarafından Yapılması Gerekeceği İle İlgili Varyansların Homojenliği Testi.....	86
<b>Tablo 51.</b> Adli Muhasebecilik Mesleğinin Profesyonel Bir Yapıya Kavuşabilmesi İçin Sertifikasyon Faaliyetlerinin Ülkemizde Yetkili Kurum Veya Kuruluşlar Tarafından Yapılması Gerekeceği İle İlgili Varyans Analizi Tablosu ANOVA.....	86
<b>Tablo 52.</b> Adli Muhasebecilerin Özel Bilgi Ve Deneyimleri Meslekte Başarılı Olabilmeleri İçin Önemli Rol Oynamakta Olduğu İle İlgili Tanımlayıcı İstatistikler .....	87

<b>Tablo 53.</b> Adli Muhasebecilerin Özel Bilgi Ve Deneyimleri Meslekte Başarılı Olabilmeleri İçin Önemli Rol Oynamakta Olduğu İle İlgili Varyansların Homojenliği Testi.....	87
<b>Tablo 54.</b> Adli Muhasebecilerin Özel Bilgi Ve Deneyimleri Meslekte Başarılı Olabilmeleri İçin Önemli Rol Oynamakta Olduğu İle İlgili Varyans Analizi Tablosu ANOVA.....	87
<b>Tablo 55.</b> Adli Muhasebecilik Mesleğinin Uygulanmasına Ülkemiz Altyapı Olarak Hazır Olduğu İle İlgili Tanımlayıcı İstatistikler.....	88
<b>Tablo 56.</b> Adli Muhasebecilik Mesleğinin Uygulanmasına Ülkemiz Altyapı Olarak Hazır Olduğu İle İlgili Varyansların Homojenliği Testi.....	88
<b>Tablo 57.</b> Adli Muhasebecilik Mesleğinin Uygulanmasına Ülkemiz Altyapı Olarak Hazır Olduğu İle İlgili Varyans Analizi Tablosu ANOVA.....	89
<b>Tablo 58.</b> Adli Muhasebecilik Mesleğinin Uygulanmasına Ülkemiz Altyapı Olarak Hazır Olduğu İle İlgili Çoklu Karşılaştırma Tablosu Tukey HSD.....	89
<b>Tablo 59.</b> Adli Muhasebecilik Mesleğinin Uygulanmasına Ülkemiz Altyapı Olarak Hazır Olduğu İle İlgili Alt Grup Tablosu Tukey HSD.....	91
<b>Tablo 60.</b> Adli Muhasebeciliğin Ülkemizde Uygulanmaya Başlamasıyla Muhasebecilik Mesleği Prestij Kazanmış Olacağı İle İlgili Tanımlayıcı İstatistikler .....	92
<b>Tablo 61.</b> Adli Muhasebeciliğin Ülkemizde Uygulanmaya Başlamasıyla Muhasebecilik Mesleği Prestij Kazanmış Olacağı İle İlgili Varyansların Homojenliği Testi.....	92
<b>Tablo 62.</b> Adli Muhasebecilik Muhasebe Mesleğinin Vizyonuna Olumlu Katkı Sağlayacak Olduğu İle İlgili Tanımlayıcı İstatistikler.....	93
<b>Tablo 63.</b> Adli Muhasebecilik Muhasebe Mesleğinin Vizyonuna Olumlu Katkı Sağlayacak Olduğu İle İlgili Varyansların Homojenliği Testi.....	93
<b>Tablo 64.</b> Adli Muhasebecilik Muhasebe Meslek Mensuplarına Yeni İş Fırsatları Sunacak Olması İle İlgili Tanımlayıcı İstatistikler.....	94
<b>Tablo 65.</b> Adli Muhasebecilik Muhasebe Meslek Mensuplarına Yeni İş Fırsatları Sunacak Olması İle İlgili Varyansların Homojenliği Testi.....	94
<b>Tablo 66.</b> Adli Muhasebecilik Muhasebe Meslek Mensuplarına Yeni İş Fırsatları Sunacak Olması İle İlgili Varyans Analizi Tablosu ANOVA.....	94
<b>Tablo 67.</b> Adli Muhasebe Meslek Mensuplarına Finansal Konularda Önemli Bir Uzman(Bilirkişi) Olma Özelliği Sağlayacağı İle İlgili Tanımlayıcı İstatistikler.....	95

<b>Tablo 68.</b> Adli Muhasebe Meslek Mensuplarına Finansal Konularda Önemli Bir Uzman(Bilirkişi) Olma Özelliği Sağlayacağı İle İlgili Varyansların Homojenliği Testi.....	95
<b>Tablo 69.</b> Adli Muhasebe Meslek Mensuplarına Finansal Konularda Önemli Bir Uzman(Bilirkişi) Olma Özelliği Sağlayacağı İle İlgili Varyans Analizi Tablosu ANOVA.....	96
<b>Tablo 70.</b> Ülkemizde Bilirkişilik Hizmeti Yeterli Seviyede Olduğu İçin “Dava Destek Danışmanlığı” Hizmetine Gerek Bulunmamakta Olduğu İle İlgili Tanımlayıcı İstatistikler.....	96
<b>Tablo 71.</b> Ülkemizde Bilirkişilik Hizmeti Yeterli Seviyede Olduğu İçin “Dava Destek Danışmanlığı” Hizmetine Gerek Bulunmamakta Olduğu İle İlgili Varyansların Homojenliği Testi.....	96
<b>Tablo 72.</b> Ülkemizde Hile Konusunda Yapılan Yasal Düzenlemeler Yeterli Seviyede Olduğu İle İlgili Tanımlayıcı İstatistikler.....	97
<b>Tablo 73.</b> Ülkemizde Hile Konusunda Yapılan Yasal Düzenlemeler Yeterli Seviyede Olduğu İle İlgili Varyansların Homojenliği Testi.....	97
<b>Tablo 74.</b> Hile İle Mücadele Konusunda Genel Standartlara Göre Eğitilmiş Olan Muhasebeci Ve Denetçiler Yeterli Olduğu İle İlgili Tanımlayıcı İstatistikler .....	98
<b>Tablo 75.</b> Hile İle Mücadele Konusunda Genel Standartlara Göre Eğitilmiş Olan Muhasebeci Ve Denetçiler Yeterli Olduğu İle İlgili Varyansların Homojenliği Testi.....	98
<b>Tablo 76.</b> Adli Muhasebe, Muhasebe Meslek Mensuplarının Hile Denetimi Bilincinin Yerleşmesine Katkı Sağlayacak Olması İle İlgili Tanımlayıcı İstatistikler .....	99
<b>Tablo 77.</b> Adli Muhasebe, Muhasebe Meslek Mensuplarının Hile Denetimi Bilincinin Yerleşmesine Katkı Sağlayacak Olması İle İlgili Varyansların Homojenliği Testi.....	99



## KISALTMALAR DİZİNİ

ABD	:	Amerika Birleşik Devletleri
ABV	:	Yetkili Vergi/ Değerleme Uzmanı (Accredited in Business Valuation)
ABFA	:	Amerikan Adli Muhasebeciler Kurulu ( American Board of Forensic Accounting)
ACFE	:	Sertifikalı Hile Denetçileri Kurulu (Association of Certified Fraud Examiners)
ACFEI	:	Uluslararası Adli Denetçiler Amerikan Koleji (American College of Forensic Examiners International)
AICPA	:	Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (American Institute of Certified Public Accountants)
AKT	:	Aktaran
CFE	:	Sertifikalı-Yeminli Hile denetçisi (Certified Fraud Examiners)
CFF	:	Sertifikalı/Yeminli Mali Suç Bilimcisi (Certified Financial Forensics)
Cr.FA	:	Adli Muhasebe Sertifikasyonu (Certified in Forensic Accountant)
FA	:	Adli Muhasebeci ( Forensic Accountant )
IFAC	:	Uluslar Arası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants)
IFRCP	:	Sivil Prosedürlere ilişkin Federal Kurallar (Federal Rules of Civil Procedure)
IRS	:	Amerika İç Gelir Servisi ( Internal Revenue Service)
İSMMM	:	İstanbul Serbest Muhasebeciler ve Mali Müşavirler Odası
MASAK	:	Mali Suçları Araştırma Kurulu Başkanlığı
MFT	:	Maliye Teftiş Kurulu Başkanlığı
M.Ö	:	Milattan Önce

SM	:	Serbest Muhasebeci
SMMM	:	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
SAS	:	Denetim Standartları Beyannamesi (Statement on Auditing Standards)
SOX	:	Sarbanes Oxley Kanunu
SPK	:	Sermaye Piyasası Kurulu
VUK	:	Vergi Usul Kanunu
VD	:	Ve Diğerleri
TDK	:	Türk Dil Kurumu
TFRS	:	Türkiye Finansal Raporlama Standardı
TMS	:	Türkiye Muhasebe Standardı
TTK	:	Türk Ticaret Kanunu
YMM	:	Yeminli Mali Müşavir
YY	:	Yüzyıl

## GİRİŞ

İşletmelerde yapılmakta olan muhasebe hataları ve hilelerin her geçen gün artış göstermesi işletmenin ve toplumun ekonomik anlamda büyük kayıplara maruz kalmasına neden olmaktadır. Muhasebe hata ve hilelerin ortaya çıkarılmasını ve önlenmesini sağlayabilmek için bir uzmanlık alanına ihtiyaç duyulmakta olup, adli muhasebe olarak adlandırılan yeni bir meslek ortaya çıkmıştır.

Çalışmanın Amacı; Adli muhasebe ile muhasebe hataları ve hileler açıklanarak, Türkiyede'ki muhasebe meslek mensuplarının adli muhasebecilik kavramı konusundaki farkındalıklarının ölçülmesi amaçlanmaktadır.

Çalışmanın Önemi ; Dünyada uzun süredir bilinen fakat Türkiye'de yeni tanınan adli muhasebecilik mesleği, bu meslek gereği ortaya çıkarılan muhasebe hata ve hilelerinin tespit edilmesinde ve önlenmesinde önemli bir yere sahiptir.

Çalışmada Kullanılan Yöntem; Türkiye'deki muhasebe meslek mensuplarına yüz yüze ve internet aracılığı ile anket uygulanarak, elde edilen veriler SPSS 16 programında güvenilirlik analizi, frekans dağılımı, crosstabs testi ve tek yönlü ANOVA testi ile analiz edilmiştir.

Çalışma üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde muhasebe hataları, muhasebe hatalarının nedenleri, muhasebe hatalarının türleri ve hile kavramı, hilelerin özellikleri, hile türleri, hile yapanların karakteristik özellikleri ve hilelerin tespit edilmesi gibi konular anlatılmıştır.

Çalışmanın ikinci bölümünde ise; Adli muhasebe ve adli muhasebecilik mesleği kavramları üzerinde durulmuş, adli muhasebenin ortaya çıkma nedenleri, adli muhasebecilik mesleğinin kapsamı, adli muhasebecilik mesleğinin faaliyet konuları, adli muhasebeye ihtiyaç duyanlar, adli muhasebecilerinin sahip olması gereken özellikler, adli muhasebecilik ilkeleri, adli muhasebenin diğer bilim dallarıyla ilişkisi, adli muhasebe eğitimi ve meslek mensubu olma gibi konular anlatılmaktadır.

Çalışmanın üçüncü ve son bölümünde ise; Türkiye'deki muhasebe meslek mensuplarına uygulanan anket çalışması yer almaktadır. Muhasebe meslek mensuplarının adli muhasebecilik kavramı farkındalığını ölçmek amacıyla anket sonuçlarının analizi yapılmış ve değerlendirilmiştir.

Çalışmanın sonuç bölümünde ise; Yapılan çalışma özetlenerek, anketlerin analiz sonuçlarına ve değerlendirilmesine yer verildi ve ayrıca adli muhasebenin yaygınlık kazanabilmesi için bazı önerilerde bulunuldu.

# BİRİNCİ BÖLÜM

## MUHASEBE HATA VE HİLELERİ

### 1. HATA KAVRAMI

Muhasebe işlemleriyle ilgili yapılan kontrollerde temel amaç; muhasebe çalışma sistemini incelemek, düzensizlik ve yolsuzluk olaylarının tespit edilmesini sağlamaktır. Muhasebe, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre doğru ve düzenli bir şekilde tutuluyorsa burada hatanın olması söz konusu değildir (Bayraklı, Erkan, ve Elitaş, 2012: 19).

Hatanın tanımlamalarını şu şekilde ifade etmek mümkündür;

Türk Dil Kurumu sözlüğüne bakıldığında hata bilmeyerek ve istemeyerek gerçekleşen yanlış, yanlıgı anlamında ifade edilmektedir (TDK, www.tdk.gov.tr).

Ülkemizde ise Sermaye Piyasası Kurulu (SPK)'nın yayınlamış olduğu Sermaye Piyasası Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğinde Seri: XI, No:25, 466 ve 473. madde de hata şu şekilde açıklanmıştır ( www.spk.gov.tr);

*Madde 466: "Cari dönemde fark edilen, geçmiş dönem veya dönemlere ilişkin mali tabloların hazırlanması ve açıklanması esnasında mevcut ve dikkate alınmış olması beklenen güvenilir bilginin mali tablolar dışında bırakılması veya diğer raporlama yanlışlıklarının yapılmasını, ifade eder".*

*Madde 473: "Hatalar, matematiksel hatalar, muhasebe politikalarının yanlış uygulanması, bilgilerin yanlış yorumlanması, dikkatten kaçması veya kasti hatalar şeklinde olabilir".*

Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) 8'de hatanın tanımı şu şekilde paragraf 41'de şu şekilde yapılmıştır (<http://kgk.gov.tr>);

*"Hatalar; finansal tablo kalemlerinin tanınması, ölçülmesi, sunulması ve açıklaması sırasında ortaya çıkar. Eğer finansal tablolar, önemli bir hata veya işletmenin finansal durumunu, finansal performansını veya nakit akışlarını yanlış göstermeye yönelik önemsiz de olsa kasıtlı yapılmış ön 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" (Paragraf 42-47).*

Muhasebe hataları; dikkatsizlik, bilgisizlik ve unutkanlık gibi birtakım etkenlerden dolayı muhasebe ile ilgili olan işlem, kayıt ve hesaplarında gerçekleşen ve kasit unsuru bulunmayan yanlışlıklardan meydana gelen hatalardır (Öğredik, 2007). Muhasebede meydana gelen bu hataları genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uymayan davranışlar olarak ta nitelendirmek mümkündür (Bayraklı vd., 2012:19). Tanımlara bakıldığında muhasebe hatalarını meydana getiren işlem ve olaylarda isteğin ve kasit unsurunun bulunmadığı ayrıca bu işlem ve olaylarda yapılan yanlışlıkların ise çoğunlukla gerekli özen gösterilmediği için meydana geldiğini söylemek mümkündür (Kirik, 2007: 39).

## **2. MUHASEBE HATALARININ NEDENLERİ**

Muhasebe hatalarının nedenleri; bilgisizlik, tecrübesizlik, ihmal ve dikkatsizliktir (Kirik, 2007 : 39).

### **2.1. BİLGİSİZLİK VE TECRÜBESİZLİK**

Muhasebe de gerek işlemleri gerçekleştirmek gerekse doğru sonucu elde edebilmek için bu konuyla ilgili olan kanun, ilke, kavram ve bilgilerin bilinmesi gerekmekte olup ayrıca bu kanun, ilke gibi birtakım kavramların da doğru bir şekilde uygulanması ile mümkün olabilmektedir. Bu unsurlarla ilgili bilgisi olmayan ya da bu unsurları bildiği halde bunları yanlış yerlerde uygulayan muhasebe elemanı muhasebede birtakım hatalara sebebiyet verebilmektedir. Ortaya çıkan bu muhasebe hatalarını önleyebilmek; bilgili, iyi yetişmiş ve dürüst muhasebe personellerinin çalıştırılması ile mümkün olabilmektedir (Kirik, 2007 : 39-40).

### **2.2. DİKKATSİZLİK VE İHMAL**

Muhasebeye ait işlemler gerçekleştirilirken bilgi ve tecrübe nasıl önemli bir unsur ise, önemli olan bir diğer unsurda dikkatli olunup gerekli olan özenin gösterilmesidir. Dikkatsizlik ve ihmal gibi birtakım etkenler sonucu gerçekleşen işlemler muhasebenin akış sistemini bozabileceğinden dolayı ve bu da hataların meydana gelmesine neden olacaktır. Ay sonunda hazırlanan mizanlarla ya da bu hatalardan zarar görmüş olan üçüncü kişilerin hatırlatmaları ile dikkat ve ihmalsizliği ortaya çıkarmak mümkün olabilmektedir (Kirik, 2007:40).

### 3. MUHASEBE HATALARININ ÇEŞİTLERİ

Her geçen gün teknolojinin gelişmesi ile beraber muhasebe işlemleri artık bilgisayar ortamında yapılmakta olduğundan dolayı, bu durum muhasebe hatalarının önemli ölçüde azalmasını ayrıca bazı hataların da tamamen ortadan kalkmasını sağlamıştır. Yine de uygulama esnasında sıkça karşılaşılan bazı hatalar bulunmaktadır (Kirik, 2007: 40). Bu hataları 5 grupta incelemek mümkündür. Bunlar ( Irmak, Arslan Kurnaz, Çağlayan ve Bal, 2002: 33-39);

- Matematik Hataları
- Kayıt Hataları
- Nakil Hataları
- Unutma ve Tekrarlama Hataları
- Bilanço Hataları

#### 3.1. MATEMATİK HATALARI

Muhasebe işlemlerinde, matematiksel işlemler yapılırken gerçekleşen hatalardır (Irmak vd., 2002: 33). Toplama işlemi 75.000 olması gerekirken, yapılan hesaplama hatasından dolayı sonucun 80.000 çıkması ve bu yanlış sonucun kayıtlara bu şekilde geçirilmesi matematik hatasına bir örnektir (C. Elitaş, 2012: 36). Çift kayıt sisteminden dolayı matematik hatalarının kayıtlar üzerinden tespiti söz konusu olmayıp ancak belgeler üzerinde uygulanacak olan aritmetik inceleme sayesinde matematik hatalarını ortaya çıkarmak mümkün olabilmektedir (Irmak vd., 2002: 33).

#### 3.2. KAYIT HATALARI

Muhasebe ile ilgili işlemler ve durumların muhasebeleştirilmesi esnasında kayıtlarda gerçekleşen rakam ve hesap yanlışlıklarından dolayı ortaya çıkan hatalar muhasebe kayıt hatalarıdır . Bu kayıt hataları 3 grupta sınıflandırılabilir. Bunlar (Bayraklı vd., 2012: 26);

- Rakam Hataları
- Hesap Hataları
- Borç ve Alacağın Karıştırılması Hataları

### **a) Rakam Hataları**

Belgelerdeki bulunan rakamların deftere kaydı geçirilirken yanlış yazılması durumunda ortaya çıkan hatalardır (Bayraklı vd., 2012: 26). Örneğin; rakamların 800.000 yerine 80.000 yazılması veya aynı şekilde 63 sayısının 36 olarak yazılması durumundaki ortaya çıkan hatalardır (C. Elitaş, 2012: 36).

### **b) Hesap Hataları**

Muhasebe işlem ve olaylarının kayıtlara geçirilmesi aşamasında muhasebe ilkeleri iyi ve doğru bir biçimde yorumlanamıyorsa eğer kaydı yapılacak olan işlemler farklı hesaplara kaydedilebilir ve böyle bir durum ise hesap hatalarının ortaya çıkmasına neden olmaktadır (C. Elitaş, 2012: 36). Örneğin bir işletme, işletmesinde kullanılmak üzere peşin taşıt aldığı anda burada taşıtlar hesabını ve kasa hesabının kullanması gerekir. Fakat burada taşıtlar hesabı yerine ticari mal hesabı ve kasa hesabı yerine banka hesabı kullanılırsa hesap hatası ortaya çıkmış olur. Böyle bir durumda ise ters kayıt yapılarak iptal işlemi gerçekleşir (Kirik, 2007: 44).

### **c) Borç ve Alacağın Karıştırılması Hataları**

Muhasebeye ait olan işlemlerin ve olayların çift taraflı kayıt metoduna göre borç ve alacak tarafların birbirinin tersi şeklinde yazılması halinde borç ve alacağın karıştırılması hataları ortaya çıkmaktadır (C. Elitaş, 2012: 36) .

## **3.3. NAKİL HATALARI**

Yevmiye defterinde yer alan muhasebe kayıtlarının başka bir sayfaya ya da büyük deftere geçirilirken ortaya çıkan hatalardır ve ikiye ayrılmaktadır. Bunlar (Yaman, 2008: 155-156);

- Yevmiye defterindeki kayıt aktarılırken rakamsal olarak yanlışlık yapılabilir. Örneğin yevmiye defterinde 80.000 TL şeklinde olan muhasebe kaydı, büyük deftere 110.000 TL olarak geçirildiğinde nakil hatası meydana gelmiş olmaktadır.
- Ayrıca ilgili hesapta da bir yanlışlık yapılması söz konusu olabilir. Örneğin taşıtlar için alınmış olan ve yevmiye kaydında 400 TL' lik akaryakıt, gider



hesabına kaydedilmişken, bu hesabın büyük deftere geçirilirken taşıtlar hesabına aktarılmış olması da bir muhasebe nakil hatası örneğidir.

#### 3.4. UNUTMA VE TEKRARLAMA HATALARI

Unutma hataları; işletmenin alış, satış ve gider gibi birtakım işlemlerin ilgili bulunduğu döneme ait kaydedilmemiş olması ya da hiçbir şekilde kayıt işleminin yapılmamış olmasından dolayı ortaya çıkan hatalardır (Yaman, 2008: 156). Örneğin, birden fazla dönemi kapsayan gider işlemlerinin tek bir yıla aitmiş gibi kayıtlara alınmış olması da bir unutma hatasıdır (Bayraklı vd., 2012: 35). Unutma hataları ancak belgelerin ve kayıtların karşılaştırılması durumunda ortaya çıkartılabilir (Irmak vd., 2002: 36).

Tekrarlama hataları ise; muhasebe işlemlerinin defter kayıtlarına birden fazla kaydedilmesi durumunda meydana gelen bir muhasebe hata türüdür (Irmak vd., 2002: 36). Mükerrer kayıt olarak ta ifade edilen bu hata çoğunlukla proforma fatura kullanan işletmelerde daha çok meydana gelmektedir (Bayraklı vd., 2012: 36).

Örneğin; Bir işletme satın almış olduğu bir malın faturasını karşı firma faks aracılığı ile göndermesi durumunda malı alan işletme bir kayıt yapar, ayrıca faturanın aslı geldiğinde de tekrar bir kayıt yapılması durumunda meydana gelen hata tekrarlama hatasıdır (Irmak vd., 2002: 37).

#### 3.5. BİLANÇO HATALARI

*"Bilanço, işletmenin belli bir tarihte sahip olduğu varlıklar ile bu varlıkların sağlandığı kaynakları gösteren tablodur"* (Karapınar ve Ayıkoğlu Zaif, 2012: 35). Bilanço hatalarını ikiye ayırmak mümkündür. Bunlar (Irmak vd., 2002: 37-39);

- Değerleme Hataları
- Hesapların Birleştirilmesi

##### **a) Değerleme Hataları**

İşletmeler dönem sonu yaptıkları envanter işlemlerini tek düzen muhasebe sistemi ve VUK'un ilgili hükümleri doğrultusunda gerçekleştirirler. Buradaki esas

amaç ise; gerekli kalemlerin değerlendirme işlemleri gerçekleştirilerek, bunların bilançoda gerçek değerleriyle yer almasını sağlayabilmektir (C. Elitaş, 2012: 37).

#### **b ) Hesapların Birleştirilmesi**

İşletmelerin yapmış oldukları işlemlerle ilgili olan kayıtlarını Tek Düzen Hesap Planı kapsamında ayrı hesaplarda takip etmesi gerekmektedir. Fakat bu hesapları ayrı olarak takip etmeyip, bunları tek bir hesap altında takip ediyorsa veya bu hesapları birbirine mahsup etmesi halinde meydana gelecek olan hatalardır (C. Elitaş, 2012: 37-38).

Örneğin; Bir firmanın B kişisine senetli borcu ve B kişisinden senetli alacağı bulunmaktadır. Senetli borç ve senetli alacağı ayrı hesaplarda takip etmesi gerekirken tek bir hesap altında takip ediyorsa burada hesapların birleştirilmesi hatası ortaya çıkmaktadır (Kirik, 2007: 50).

#### **4. HİLE KAVRAMI**

Bütün dünyada yaşanmış olan 20. ve 21. yüzyıllarda Enron, Worldcom gibi büyük muhasebe skandallarının meydana gelmesinden sonra ülkelerin kimisinde muhasebe, denetim ve kurumsal yönetimi gibi alanlarda düzenleyici kurumlar tarafından gerçekleştirilen yeni kanunlar ve standartlar yayınlanmıştır. Denetim alanı ile ilgili olup önemli olan bazı kanun ve standartlar ise şunlardır (Atmaca ve Terzi, 2012: 51);

- *"2001 yılında ABD'de yayınlanan Sarbanes Oxley Kanunu (SOX)"*
- *"Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü( AICPA) tarafından çıkartılan SAS 99 "Finansal Tablo Denetiminde Hilenin Değerlendirilmesi"*
- *"Uluslar arası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından çıkartılan ISA 240 "Finansal Tablo Denetiminde Yolsuzluk ve Hataya İlişkin Denetçinin Sorumluluğu"*

Yöneticiler, yatırımcılar, ortaklar, çalışanlar ve devlet gibi işletme ilgililerinin işletmelerden beklentileri her ne kadar farklılık gösteriyor olsa da işletmelerin sahip oldukları varlıklar ve kaynaklar bütün bu işletme ilgililerin ortak ilgi noktası durumundadır. Bu varlık ve kaynaklar doğrultusunda ise bu ilgililerin farklılık gösteren beklentilerinin karşılanması sağlanmaya çalışılmaktadır. İlgililerin farklı beklentiler içinde olması da işletmelerde hileli işlemlerin meydana gelmesine ortam hazırlamaktadır (Küçük, 2008: 3).

Türk Dil Kurumuna ait Türkçe sözlükte hile şu şekilde ifade edilmektedir ; Birini aldatmak, yanıltmak için yapılan düzen, dolap ve entrikadır ( <http://www.tdk.gov.tr> ).

Literatürde hile kavramının çeşitli tanımları bulunmaktadır. Bazı tanımlar ise şu şekildedir;

Hile; ACFE' ye göre aldatma, güven ihlali ya da gizleme olarak ta nitelendirilebilecek olan yasadışı olarak gerçekleşen bir hareket olup , şiddet veya güç kullanımına bağlı olmamaktadır. Hileler ise kişiler ya da örgütler tarafından gerçekleştirilmektedir (Saçaklı, 2011: 36).

Hile ; AICPA' ya göre ise kasıtlı bir eylem veya kasıtsız bir eylem olup olmadığına göre, hata dan ayrı olan yasal bir terimdir ( Saçaklı, 2011: 36).

Hile; Bir kişinin yanlış olduğunu bilmesine rağmen veya doğruluğunu kabul etmemiş birtakım uygunsuz durumların ve yasadışı davranışların maksatlı bir şekilde kandırma ya da yanlış sunma niyeti ile yapılması şeklinde ifade edilebilmektedir (Emir, 2008: 112).

Hile, sahtekarlık, yolsuzluk, usulsüzlük gibi birtakım düzensizliklere, kasıtlı bir şekilde gerçekleşen yanlışlıklar da denilebilmektedir (Kula vd., 2008: 64).

Hile; Bir takım çıkarlar elde etmek amacıyla başkalarını yanıltacak bir davranışta bulunma olarak ta ifade edilebilir (Bayraktar, 2007: 13).

Hile; Çalışan kişilerin çalıştığı işletmenin varlıklarını ve kaynaklarını kasıtlı bir şekilde uygun olmayan bir durumda kullanması ya da bu varlık ve kaynakları ele geçirerek haksız bir kazanç elde etmesine hile denilmektedir (Bozkurt, 2011: 60).

Muhasebe hilesi; Bir amaç doğrultusunda bir işletmenin işlem, kayıt ve belgelerinin bilerek tahrif edilmesi durumunda meydana gelen hiledir (Söyler, 11 Temmuz 2003).

Sermaye Piyasası tarafından (SPK) Seri X, No:22 Sayılı Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğde hile ve usulsüzlüğü 6.Kısım, Madde 4(4): " *işletme yönetimindekiler ile yönetimden sorumlu kişilerin, işletme çalışanlarının veya üçüncü şahısların kasıtlı olarak adil veya yasal olmayan bir menfaat*

*sağlamak amacıyla aldatma içeren davranışlarda bulunmalarını ifade eder"* (<http://www.spk.gov.tr>).

#### 4.1. HİLELERİN ÖZELLİKLERİ

Hilenin içinde barındırdığı özellikler şunlardır (Bozkurt, 2011: 60);

- Hile; hileyi yapan tarafından gizlice gerçekleşen bir eylemdir.
- Hileyi yapan kişinin kendisine yarar sağlama esası bulunmaktadır.
- Hile de kesinlikle kasıt unsuru bulunmaktadır.
- Hile de kurban bir şekilde aldatılmaktadır.
- Hileden her durumda kurban kişi yada işletmenin zarar görmesi söz konusudur.

#### 4.2. HİLE VE HATA ARASINDAKİ FARKLILIKLAR

Hata ve hile arasındaki farklılıkları ve birtakım özellikleri aşağıdaki şekilde sıralamak mümkündür. Bunlar (Altınsoy, 2011: 19);

- Muhasebe hataları kasıt unsuru taşımayan yanlışlıklar olup, hileler ise kasıtlı olarak yapılan ve isteyerek gerçekleşen eylemlerdir.
- Muhasebe hatalarını yapan kişi çoğunlukla işletme çalışanlarıdır fakat hileleri yapanlar ise tepe yöneticileri ve işletme sahipleridir.
- Muhasebe hatalarının en çok yapıldığı yer kayıtlar üzerinde olup , muhasebe hilelerinin yapıldığı yer ise belgeler üzerindedir.
- Yapılan hatalar eğer fark edildiyse onu düzeltmek mümkündür.
- Hataların ortaya çıkarılması hilelerin ortaya çıkarılmasından çok daha kolaydır çünkü hileler kasıtlı bir şekilde gizlendiği için bunların ortaya çıkarılması zordur.

#### 4.3. HİLE VE YARATICI MUHASEBE

Yaratıcı kelimesi Türk Dil Kurumun da yaratma yeteneği olan anlamında ifade edilmektedir (<http://www.tdk.gov.tr> ).

Yaratıcı muhasebe (creative accounting) yaşanan Enron olayından sonra bütün dikkatleri üzerine çekerek, yabancı literatürde sıkça karşılaşılan bir konu

olmuştur. Yaratıcı muhasebeyi dar anlamda şu şekilde ifade etmek mümkündür; Finansal tablolara yapılmış olan bir makyajlamadır (Saltoğlu, 2003: 108).

Hile ve yaratıcı muhasebe arasındaki benzerlik ve farklılıklar şu şekildedir (Stowoly ve Breton, akt. Çıtak, 2009: 86);

- Hem hilede hem de yaratıcı muhasebe uygulamalarında kasıt unsuru bulunmaktadır. Hem hilede, hem de yaratıcı muhasebe de yanıltıcı bilginin sunulması durumu söz konusu olup, gerek şirket hakkında yapılan açıklamalar, gerekse mali tabloda yer alan rakamlar ile şirketin olduğundan daha iyi yada olduğundan daha kötü bir şekilde gösterilmesi durumu ortaya çıkmaktadır.
- Yaratıcı muhasebe ile hile arasındaki en önemli farklılık ise yasal olma durumudur. Yaratıcı muhasebe genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin esnekliğinden faydalanarak şirketi olduğundan iyi yada olduğundan kötü gösterme işlemlerinden meydana gelirken, hile ise kurallara aykırı bir şekilde gerçekleşen ve hukuki olmayan işlemlerden meydana gelmektedir.

## 5. HİLELERİN SINIFLANDIRILMASI

Literatürde birbirinden farklı hile sınıflandırmaları bulunmaktadır.

ACFE'nin 2012 raporunda hileler üç grupta ele alınmıştır. Bunlar (ACFE, Report to the Nations 2012: 10-11);

- Varlıkların Yanlış Kullanımı
- Finansal Tablo Hileleri
- Yolsuzluk

**Tablo 1. Hile Türleri (ACFE)**

Hile Türleri	2008	2010	2012
Varlıkları Kötüye Kullanma	% 88,7	% 86,3	% 86,7
Yolsuzluk	% 26,9	% 32,8	% 33,4
Finansal Tablo Hileleri	% 10,3	% 4,8	% 7,6

Kaynak : ACFE, Report To The Nations 2012: 11

**Tablo 2. Hile Türlerinin Finansal Zararları**

<b>Hile Türleri</b>	<b>2008</b>	<b>2010</b>	<b>2012</b>
Varlıkları Kötüye Kullanma	\$150.000	\$135.000	\$120.000
Yolsuzluk	\$375.000	\$250.000	\$250.000
Finansal Tablo Hileleri	\$2.000.000	\$4.100.000	\$1.000.000

Kaynak: ACFE, Report To The Nations 2012: 11

Hileleri diğer bir sınıflandırma yöntemi ise tablo 3'te görüldüğü gibidir (Bozkurt, 2011: 65);

**Tablo 3. Hile Türleri**

<b>Hile Türü</b>	<b>Kurban</b>	<b>Hileyi gerçekleştiren</b>	<b>Açıklama</b>
Çalışan Hileleri	İşveren	Çalışanlar	Çalışanlar hırsızlık yapmaktadırlar
Yönetim Hileleri	Mali Tablo İlgilileri	Tepe yöneticileri	Mali tablolar olduğundan farklı bir şekilde gösterilmektedir
Yatırım Hileleri	Yatırımcılar	Bireyler	Yatırıma paranın yatırılmasıdır
Satıcı Hileleri	Alım Yapan İşletmeler	Satıcılar	Fiyatların şişirilmesi, sevk olmadan paranın alınması
Müşteri Hileleri	Satış Yapan İşletmeler	Müşteriler	Satıcıların aldatılması

Kaynak: Bozkurt, N. (2011). İşletmelerin Kara Deliği Hile-Çalışan Hileleri, (2. Baskı). İstanbul: Alfa Yayınları, 65.

Hile türleri yatırım hileleri, satıcı hileleri, müşteri hileleri, çalışan ve yönetim hileleri şeklinde beş grupta sınıflandırmaktadır (Bozkurt, 2011:65).

### 5.1. YATIRIM HİLELERİ

Gelecekte gelir elde etme düşüncesinden yola çıkılarak, şimdiden fedakarlıkta bulunma durumuna yatırım denilmektedir. Burada yatırım yapan kişinin beklentisi belirli bir risk doğrultusunda gerçekleşebilecek olan en yüksek getiriyi elde edebilmektir (Tarhan Mengi ve Yılmaz Türkmen, 2013: 31).

Yatırım hileleri ile yönetim hileleri birbiriyle ilgili olan hile türlerindedir. Yatırım hileleri; hileli veya işe yaramayan yatırımların bu durumun farkında olmayan yatırımcılara satılmasından meydana gelen bir hile türüdür. Örneğin;

insanları değerli olduğu şeklinde iddia bulunup bu eşyalara yatırım yapmaları için kandırılma şeklinde meydana gelen hileli işlem bir yatırım hile çeşididir. Sahte altın saat gibi birtakım örnekler verilebilir (Çelik, 2007: 45).

## 5.2. SATICI HİLELERİ

İşletmeye mal ve hizmet satışı gerçekleştiren satıcıların yapmış oldukları hile türüdür (Bozkurt, 2011: 66). Bir işletmede satın alma işleriyle yetkili olan çalışan kişilerin, satıcının eksikliklerini görmezden gelmesi eksik sevkiyat, fazla faturalama, çift faturalama gibi birtakım hile şekillerinin gerçekleşmesine neden olabilmektedir (Altınsoy, 2011: 37-38).

## 5.3. MÜŞTERİ HİLELERİ

Müşteri hileleri, müşterinin mal veya hizmet satın aldığı işletmeye karşı gerçekleştirmiş oldukları hile türüdür ve bu hile türü müşterinin tek başına ya da işletmede çalışan bir kişiyle işbirliği yapması durumunda gerçekleşebilmektedir (Bozkurt, 2011: 66). Müşteri hilelerine ; hırsızlık yapma, sahte mal iadesinin yapılması, kredi kartının sahte olması gibi örnekler verilebilir (H. Bozkurt, 2010).

## 5.4. ÇALIŞAN HİLELERİ

Globalleşen ve her geçen gün rekabetin arttığı dünyada, çalışanlarında çalıştıkları işletmede yapmış oldukları hilelerde artış meydana gelmektedir ve çalışanların vermiş oldukları bu zararlar ise büyük boyutlara yükselmektedir. Yani çalışan kişilerin gerçekleştirdiği bu hileler hem çalıştığı işletmeye hem de ekonominin büyük zarar görmesine neden olmaktadır (Söyler, 22 Temmuz 2003).

Çalışan hileleri; Zimmet yolu ile hırsızlık ya da mesleki hileler denilerek te adlandırılabilir. Çalışanların yapmış olduğu bu çalışan hileleri, çalışan kişinin işletmenin varlıklarına el koyması ya da bunları kural dışı kullanarak işverenini dolandırması şeklinde gerçekleşmektedir (Erkan ve Arıcı, 2011: 32). Çalışan hilelerinde kurban durumunda olan işverendir. Hileyi gerçekleştiren ise işletme çalışanlarıdır. Yönetim hilelerine göre ise yapılma durumu daha fazladır (Terzi, 2012b: 45).

Çalışan hileleri doğrudan ve dolaylı olarak meydana gelmektedir. Doğrudan yapılan hileler; çalışanın çalıştığı işletmeden nakit para, demirbaş vb. gibi birtakım varlıkları çalması ile ortaya çıkan hile türüdür. Dolaylı şekilde yapılan hileler ise; üçüncü tarafın bulunduğu, çalışan kişinin çalıştığı işletme vasıtası ile ilgili olan satıcılara ve müşterilere bir fayda sağlayıp, bunun karşılığı olarak onlardan rüşvet almasıyla gerçekleşen bir hile türüdür (Bozkurt, 2011: 64).

İşletmelerde çalışanların yapmış oldukları hileler şunlardır (Söyler, 22 Temmuz 2003);

- Çeşitli şekillerde yapılan nakit tahsilatlarının kayıtlara geçirilmeyip zimmete geçirilmesi
- İşletmenin kayıtlarında bulunan paranın zimmete geçirilmesi
- İşletmenin sahip olduğu çekler üzerinde gerçekleşen hileler
- Banka kayıtlarının oynanarak bundan parasal anlamda fayda sağlanması
- Belgeler üzerinde gerçekleşen bir takım sahtekarlıklar ve yapılan bu sahtekarlıktan fayda sağlama
- Yapılmaması gerektiği halde bir ödemenin yapılması ya da önceden yapılmış olan ödemelerin yapılması
- İşletmedeki stok, hurda, duran varlık hırsızlığı
- Giderlerin şişirilmesi
- Gereğinden fazla bir şekilde satın alımının yapılması
- Fazla mesai ücreti ve hayali çalışanların yaratılması ,ayrıca artırılan bireysel sağlık harcaması ve seyahat harcamaları yaratarak bunlardan menfaat sağlanması

ACFE'nin 2012 yılında yayınladığı rapora göre nakde dayanan hileler aşağıdaki tablodaki gibidir;



**Tablo 4. Çalışan Hilelerinin Türleri Ve Bu Hilelerin Maliyetleri**

Hile Türü	Vaka sayısı	%	Ort. Zarar( \$)
Tahsilatlarla Gerçekleşen Hileler			
Nakit öncesi hileler	203	14,6	58.000
Nakit hileler	152	11,0	54.000
Ödemeler yoluyla gerçekleşen hileler			
Fatura Hileleri	346	24,9	100.000
Gider Hileleri	201	14,5	26.000
Çek hileleri	165	11,9	143.000
Bordro hileleri	129	9,3	48.000
Yazar kasa hileleri	50	3,6	25.000
Diğer Alt Kısımlar			
Nakdi hileler	164	11,8	20.000
Nakdi Olmayan Hileler	239	17,2	58.000

Kaynak: ACFE, Report to the Nations 2012: 12 ve Terzi, S. (2012b). Hileli Finansal Raporlama Önleme ve Tespit IMKB İmalat Sanayiinde Bir Araştırma, İstanbul: Beta Yayıncılık ,53-54.

Hilelerin önlenmesi amacı ile işletme yönetiminin alabileceği birtakım tedbirler vardır. Bunlar (Gülten ve Kocaer, 2011: 140-141);

- İşletmede dürüstlük ve dayanışma kültürünün oluşturulması gerekir.
- Personel seçiminde titiz bir şekilde davranılması gerekir.
- Çalışma ortamının pozitif bir şekilde olması gerekir.
- İşletmede hem ödül hem de ceza sistemini uygulamak gerekir.
- Yapılan denetimler etkin bir şekilde olmalıdır.
- İşletmede sağlıklı bir bilgi akış sistemini kurmak gereklidir.
- İşletme içinde gerçekleşen ihbarların denetleme hattını kurmak gerekir.
- İç kontrol sistemin etkin bir şekilde olması gerekir.

#### 5.5. YÖNETİM HİLELERİ

Yönetim hileleri; hileli finansal raporlama ya da finansal tablo hileleri şeklinde de isimlendirilmektedir (Terzi, 2012b: 45). Yönetim hileleri tepe yöneticileri tarafından gerçekleşmekte olup, işletmeye ait olan mali tabloların oynanması veya bunların değiştirilmesi şeklinde meydana gelmektedir (Bozkurt, 2011: 65).

Finansal Tablo Hileleri; "*finansal tablo kullanıcılarının aldatılması amacıyla tablolardaki rakam ve/veya açıklamaların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine (GAAP) uygunluk ve önemlilik kriterleri açısından doğru ve dürüst bir şekilde sunulmamasını sağlayacak şekilde bilinçli olarak tahrif edilmesi ve/veya göz ardı edilmesi*" şeklinde ifade edilebilmektedir (Küçük ve Uzay, 2009: 241).

Yönetim hilelerinin gerçekleşmesi aşağıdaki şekillerde meydana gelmektedir. Bunlar (Küçük, 2008:11 );

- İşletmenin mali tablolarının hazırlanmasını oluşturan muhasebe kayıt ve ilgili belgelerinin değiştirilip, evrakta sahtecilik yapılması ve usulsüz belgenin kullanılması şeklinde
- Yönetimin bilgisi doğrultusunda kasıtlı bir şekilde, işletmeyi ilgilendiren önemli iş ve işlemlerin, durumların, birtakım açıklamaların saklanması ve bilginin vermek istenmesinden kaçınılması şeklinde
- İşletmenin mali tablolarında bulunması gerekli olan birtakım bilgiler vardır. Bu bilgilerdeki miktar, sınıflandırma yada açıklayıcı notlarla ilgili olan birtakım kayıt ve bilgilerin kasıtlı bir biçimde saklanması ya da doğru olmayan bir bilginin verilmesi şeklinde . Örneğin bilançonun dipnotlarında olması gerekli olan bazı bilgilerin olması gerektiği halde bu bilgilerin açıklanmaması veya eksik yada doğru olmayan bir şekilde açıklanması

Yöneticileri, yönetici hilelerine iten sebepler ise şunlardır (Küçük, 2008:12);

- Yaptıkları işlerden dolayı kendilerine bunlardan bir çıkar sağlamak istemeleri
- Yöneticiler buldukları konum itibariyle muhasebe kayıtları üzerindeki düzenlemeleri birtakım muhasebe hileleri ile kolay bir şekilde gerçekleştirebilmeleri
- Yaptıkları bu hileli işlemlerden dolayı yakalanmayacaklarını düşünüyor olmaları
- Aşırı rekabete dayanan birtakım baskılarla karşılaşması.

**Tablo 5. İşletme sahipleri ve Yöneticilerin Hileleri**

<b>Kurban</b>	<b>Hile tipi</b>
<b>Müşteri</b>	Sahte Reklamcılık
	Yanlış Ağırlık
	Kusurlu Ürünler
	Sahte Etiketleme/Markalama
	Kalitenin Değiştirilmesi
	Ucuz Taklitler
	Fiyat Düzenlemesi
	Yanlış Beyanlar
<b>Hissedarlar</b>	Yanlış Mali Tablo
	Yanlış Mali Beyan
	Yanlış Beyan
<b>Alacaklılar</b>	Yanlış Mali Tablo
	Yanlış Mali Beyan
	Yanlış Beyan
<b>Rakipler</b>	Yıkıcı fiyatlandırma
	Maliyet altında satış belirleme
	Bilgi korsanlığı
	Patent telif hakkı ihlali
	Ticari iftira
	Çalışanların yolsuzluğu
	Ticari sırların çalınması
Karalama/İftira	
<b>Bankacılar</b>	Kredi için sahte başvuru
	Sahte mali tablolar
<b>Şirket/İşveren</b>	Masraf hesabının abartılması
	Performans sahtekarlığı
	Gelirlerin abartılarak gösterilmesi
	Varlıkların abartılarak gösterilmesi
	Karların abartılarak gösterilmesi
	Giderleri olduğundan az gösterme
	Borçları olduğundan az gösterme
	Aktiflerin çalınması
	Zimmete Geçirme
	Ticari rüşvet
	Kayıtların değiştirilmesi/imha edilmesi
	İlişkili taraflarla olan işlemler
	İçeriden öğrenenlerin ticareti
<b>Sigorta şirketleri</b>	Hile zararı talebi
	Kar amaçlı kundakçılık
	Sigorta için sahte başvuru
<b>Devlet kurumları</b>	Yanlış beyanlar

Kaynak: Singleton, T.W ve Singleten, A. J.. (2010). Fraud Auditing And Forensic Accounting. John Wiley & Sons, Inc. 59-60.

Aşağıdaki durumlarda, finansal raporlama hileleri ile ilgili olan göstergeler ise şunlardır (Porter ve Pope, 2-3);

- Yöneticilerin ücretlerinin bir kısmı ikramiyeden oluşuyor olması
- Şirket yönetimi tek bir kişiden ya da küçük bir grup tarafından oluşması durumunda
- Muhasebe, denetim veya raporlama konularında önceki ve mevcut yönetim ve denetçi arasında sık sık anlaşmazlıklar yaşanıyorsa
- Denetçinin önemli çalışanla görüşmesi ve önemli olan bilgiye erişmesinde uygun olmayan kısıtlamalarla karşı karşıya olması
- Beklenen önemli işlerdeki sonuçların, olumsuz bir şekilde raporlanmış olması durumunda

Tepe yönetimlerinin hileli finansal raporlama yapma nedenleri şunlardır (Söyler, <http://www.alomaliye.com>);

- *"Hisse başına kârı artırmak ve kâr payı ödemelerini artırmaya olanak vermek,"*
- *"Şirketin amaç ve hedeflerine ulaşması,"*
- *"Finansal performansın baz alındığı durumlarda ikramiye elde etmek."*

İşletme sahiplerinin mali tabloların olduğundan daha iyi gösterilmesi durumunda bir takım amaçları bulunmaktadır. Mali tabloların olduğundan iyi gösterilme sebepleri ise şunlardır (Söyler, <http://www.alomaliye.com>);

- Kredi kurumlarından daha fazla kredi elde edebilmek,
- Çok ortaklı şirketlerde ortakların tatmin olmasını sağlamak için daha fazla kâr dağıtmasına gidilmesi
- Kamuoyunda işletmenin imajının güçlenmesini gerçekleştirmek
- İşletmenin borsadaki hisse senetlerinin fiyatlarını artmasını sağlamak
- Devlete vergisini ödeyebilmek
- İşletmeye yeni ortakların girmesini sağlayabilmek

Mali tabloların olduğundan kötü gösterilme sebepleri ise şunlardır (İrmak vd., 2002: 50);

- Vergi ödememek ya da çok az vergi ödemek

- Kar dağıtmamak yada çok az kar dağıtmak
- Hisse senetlerinin borsa değerini düşürmek

İşletmelerde hem çalışanlar hem de tepe yönetimi tarafından yapılan hilelerin önlenmesine yönelik birtakım uygulamalar ise şunlardır (Söyler, 11 Ağustos 2003);

- Birbiriyle uyumlu bir çerçevede olan tepe yönetimi oluşturmak,
- Denetim komitesini yönetim kurulu içinden seçerek, bu komitenin yönetimin gözlenmesini ve birtakım değerlemelerin yapılmasında etkin bir görev almasını gerçekleştirmek
- Etkin bir iç kontrol yapısı sağlanması
- Bütün çalışanların kabul edeceği bir işletme ahlak politikası meydana getirmek
- İşletmede bir kültür politikası meydana getirmek
- Çalışanlara yardım programları sağlamak
- Net bir şekilde hile cezalandırma politikası oluşturmak
- İşletme içinde bilgi akışını sağlanmasını gerçekleştirecek bir düzeni meydana getirmek

## **6. HİLE YAPAN KİŞİLERİN KARAKTERİSTİK ÖZELLİKLERİ**

Hilenin ortaya çıkartılmasında ilgililerin dikkat etmesi gerektiği birtakım unsurlar bulunmaktadır. Bu unsurlardan bir tanesi ise hile eylemini gerçekleştiren kişilerin taşıdığı oldukları ve barındırdıkları birtakım özelliklerdir. Bu özelliklere hile eylemini gerçekleştiren kişinin karakteristik özellikleri denilmektedir (Bozkurt, 2011: 78). Hile yapan kişilerin karakteristik özelliklerini şu şekilde sınıflandırmak mümkündür (Bozkurt, 2011: 78-94);

- Cinsiyet
- Medeni Durum
- Eğitim Durumu
- Zeka Düzeyi
- Benlik Düzeyi
- Risk Alma Düzeyi
- Yaş Düzeyi
- İlgi Düzeyi

- Kurallara Uyma
- Çalışma Koşulları
- Kişilik Durumları
- İşletmedeki Yerleri
- Yaşam Koşulları
- Gerçekçi Olmayan Beklentiler
- İşletme Dışı İlişkileri
- Kişisel Kazanç Beklentileri

#### a) Cinsiyet

ACFE 2012 yılında yayınlamış olduğu raporunda hile yapanların cinsiyetleri ve bunların vermiş oldukları zararlar açıklanmış ve aşağıdaki tabloda gösterilmiştir;

**Tablo 6. Cinsiyet-Finansal Zarar**

Cinsiyet	2008	2010	2012
Kadın	\$ 110.000	\$ 100.000	\$ 91.000
Erkek	\$ 250.000	\$ 232.000	\$ 200.000

Kaynak: ACFE, Report To The Nations 2012: 46-47

Tablo'6 da ACFE'nin 2012 raporunda hile yapanın en çok erkekler olduğu ve erkeklerin vermiş olduğu zararların, kadınlara göre iki kat daha fazla olduğu görülmektedir.

#### b) Medeni Durum

1996 raporuna göre hileye teşebbüs eden veya hile eylemini gerçekleştiren işletme çalışanlarının evli olanların sayısı, bekarların sayısına göre daha fazladır (Bozkurt, 2011: 82).

#### c) Eğitim Durumu

**Tablo 7. Hile Yapanların Eğitim Düzeyleri**

	2008	2010	2012
Lise	33.9%	28.8%	25.3%
Kolej	20.8%	17.1%	20.5%
Üniversite	34.4%	38.0%	36.9%
Üniversite Sonrası	10.9%	14.0%	16.9%
Diğer			0.5%

Kaynak: ACFE, Report To The Nations 2012: 50

Tablo 7'de hile yapan kişilerin eğitim seviyelerine bakıldığında eğitim seviyesinin yüksek olanların hile yapma durumun daha fazla olduğu görülmektedir.

**Tablo 8. Hile Yapanların Eğitim Düzeyleri ve Kayıp Tutarları**

	<b>2008</b>	<b>2010</b>	<b>2012</b>
Lise	\$100,000	\$100,000	\$75,000
Kolej	\$196,000	\$136,000	\$125,000
Üniversite	\$210,000	\$234,000	\$200,000
Üniversite Sonrası	\$550,000	\$300,000	\$300,000
Diğer			\$38,000

Kaynak: ACFE, Report To The Nations 2012: 51

Tablo 8'de eğitim seviyesi arttıkça kayıplarında arttığı görülmektedir.

#### **d) Zeka Düzeyi**

Çalışanlar arasında zeka düzeyleri yüksek olan yada böyle olduğu iddiasında bulunan kişilerin, diğer çalışanlara göre daha fazla hile gerçekleştirme istekleri görülmektedir (Bozkurt, 2011: 85).

#### **e) Benlik Düzeyi**

Hile yapanların bir kısmı, diğer hile yapanlara göre daha fazla egoist bir yapıya sahiptirler. Böyle yapıya sahip olan kişilerin işletmede buldukları pozisyonları beğenmiyor olmaları, kendilerini diğer çalışanlara göre daha önemli biri olarak görmeleri, üstlerini küçümsemeleri ve onları aşağılamaları gibi birtakım durumlar, bunların hile yapmalarına sebebiyet vermektedir ( Eversole, 1997).

#### **f) Risk Alma Düzeyi**

Yapılan araştırmalar işletmelerde hile yapanların risk alma yeteneklerinin olduğunu ve bu kişilerin başarısızlıktan korkmadıklarını ortaya koymaktadır (Brignola, 1997).

#### **g) Yaş Düzeyi**

ACFE'nin 2012 yılında yayınlamış olduğu rapor sonuçları aşağıdaki gibidir;

**Tablo 9. Hile Yapanların Yaş Dağılımı**

Yaş	2010	2012
< 26	5.2%	5.8%
26-30	9.6%	9.8%
31-35	16.1%	16.1%
36-40	19.3%	18.0%
41-45	19.3%	19.6%
46-50	13.7%	13.5%
51-55	9.4%	9.0%
56-60	5.2%	5.2%
>60	2.2%	3.1%

Kaynak: ACFE , Report To The Nations 2012: 48

Tablo 9'da 2010 ve 2012 yıllarında hile yapan kişilerin %54' ü 31 ile 45 yaş arasında olduğu görülmektedir.

**Tablo 10 . Hile Yapanların Yaş Dağılımı Ve Hile Kayıpları**

Yaş	2010	2012
< 26	\$15,000	\$25,000
26-30	\$60,000	\$50,000
31-35	\$120,000	\$100,000
36-40	\$127,000	\$150,000
41-45	\$270,000	\$183,000
46-50	\$265,000	\$200,000
51-55	\$321,000	\$600,000
56-60	\$428,000	\$232,000
>60	\$974,000	\$250,000

Kaynak: ACFE, Report To The Nations 2012: 48

Her yaşta hilelerin yapıldığı ve yaş düzeyleri arttıkça hile kayıplarında da artış olduğu görülmektedir.

#### **h) İlgili Düzeyleri**

İşine ve işletmeye aşırı merak duyanlar ve devamlı yenilik yaratmak isteyenlerin hile yapma eğiliminin daha fazla olduğunu söylemek mümkündür (Eversole, 1997).

#### **ı) Kurallara Uyma Durumu**

İşletmelerde konulmuş olan kurallara uymayan çalışanların hileye karşı eğiliminin olduğunu söylemek mümkündür. Böyle kişiler kısa yoldan gitmeyi, kural



ihlali halinde yinede kendini haklı göstermeyi amaçlayan kişiliğe sahiptir (Simmons, 1996).

### **i) Çalışma Koşulları**

Genellikle işletmeye erken gelen ve işletmeden geç giden kişilerin hile yapma eğilimlerinin daha yüksek olduğu görülmektedir. İşinin bitmediğini söyleyerek, gece geç saatlere kadar işletmede duran ve tek başına çalışma isteği hali hile yapma ihtimalini de artırmaktadır (Bozkurt, 2011:89).

### **j) Kişilik Durumları**

Hile eylemini yapan kişilerin yada hileye teşebbüs eden kişilerin stres altında buldukları görülmektedir. Birtakım parasal sıkıntılar, kötü evlilik ve kumar gibi birtakım faktörler strese sebep olmaktadır (Bozkurt, 2011:89).

### **k) İşletmedeki Yerleri**

Hile yapanların cinsiyetleri göre kayıplar ve işletmedeki yetki durumunu gösteren tablo 11'de görülmektedir.

**Tablo 11. Hile Yapanların Cinsiyetlerine Göre Kayıplar ve İşletmedeki Yetki Durumu**

<b>Cinsiyet</b>	<b>İşçi/Çalışan</b>	<b>Yönetici</b>	<b>İşletme Sahipleri</b>
Kadın	\$ 50.000	\$ 150.000	\$ 300.000
Erkek	\$ 75.000	\$ 200.000	\$ 699.000

Kaynak: ACFE, Report To The Nations 2012: 47

Tablo 11'e bakıldığında işletmelere en çok finansal zarar verenlerin işletme sahibi ve yöneticiler olduğu görülmektedir.

### **l) Yaşam Koşulları**

Çalışanların pahalı hobilerinin olması, rahat ve lüks bir hayat sürmek istemeleri, bol miktarda para harcama istekleri kişilerin hile yapma eğilimini artırıcı etkilere sahiptir. Eğer çalışanın yaşam seviyesinde bir yükseliş söz konusu ise bu hilenin habercisi olabilmektedir. Örneğin yeni ve pahalı gayrimenkul alımı ve yeni araba alma gibi birtakım durumlar hile ihtimalinin belirtilerindendir (Bozkurt, 2011: 89).

### **m) Gerçekçi Olmayan Beklentiler**

Çalışanlardan, gerçekçi olmayan beklentiler içinde olunması çalışanları hile yapmaya iten sebeplerdendir (Eversole, 1997).

### **n) İşletme Dışı İlişkileri**

İşletme çalışanları işletmeye mal yada hizmet satan yada işletmeden mal yada hizmet alan kişilerle olan ilişkileri çok samimi bir şekilde dönüşüyorsa burada hileye ortam hazırlama durumu söz konusu olabilmektedir (Bozkurt, 2011: 93).

### **o) Kişisel Kazanç Beklentileri**

İşletme çalışanlarının hile yapma sebeplerinden bir tanesi de kişisel kazançlarının olmasıdır. İşletme gelirlerinin bir artışın olması ve bütçe hedeflerinin sağlanması durumunda çalışanlara verilecek olan birtakım ödül ve promosyonların olması, çalışanların bu sonuçları elde edebilmesi açısından hileye başvurmasına neden olabilmektedir (Eversole, 1997).

Bir organizasyon içinde hile yapabilecek kişinin genel özellikleri şunlardır (Simmos, 1996);

- Erkek
- Akıllı ; Rutin işlerden sıkılmış,güvenli sistemlere meydan okuyan
- Egoist (Bencil); aptal müdürleri vs. küçümseyen
- Meraklı; Bilgisayardaki güvenlik açığını bulmaya çalışan
- Çok müsrifli ; Pahalı hobileri olan
- Stres altında bulunan; Mali sorun ve kötü bir evliliği olan
- Aç gözlü olan
- İşinden şikayetçi olan, hak ettiğini alamadığını düşünen, hoşnutsuz
- Çalışkan; Sabah işe ilk gelen, geceleri en son işten çıkan

## **7. HİLE ÜÇGENİ**

Hile geçmişten günümüze var olan ve işletmelerin ciddi boyutlarda zarar etmelerine neden olan hatta işletmeleri iflas durumuna bile düşüren etik dışı gerçekleşen eylemlerdir. Hile ile mücadele edilebilmesi içinde etik kuralların

oluşturulması ve bu kurallara uymanın sağlanabilmesi içinde birtakım tedbirlerin alınması gerekir (Pehlivanlı, 2011: 3). İşletmelerdeki meydana gelen hilelerin nasıl ortaya çıktığı hile üçgeninde yer alan unsurların incelenmesi ile anlaşılabilir (Terzi, 2012b :31). Örneğin Bir ateşlemenin olabilmesi için oksijen, yakıt ve ısı nasıl gerekiyorsa hilenin gerçekleşebilmesi içinde baskı, fırsat ve haklı gösterme unsurlarının olması gerekir ( LaSalle, 2007: 77).

Hile üçgeninin unsurları baskı, fırsat ve haklı göstermedir (Pehlivanlı, 2011: 3).

### 7.1. BASKI

Baskı unsurunu üç maddede sınıflandırmak mümkündür. Bunlar ( Bozkurt <http://synergy.gen.tr/goster.aspx?type=makale&id=10>);

- Mali içerikli olan baskılar şunlardır; Para hırsının olması, açgözlü olmak, güzel şartlarda yaşama isteğinin olması, yüksek tutarlarda kişisel borçların ve sağlık harcamalarının olması gibi durumlardır.
- Kötü alışkanlardan dolayı ortaya çıkan baskılar ise; Bir kişinin kumarbaz olması, gece hayatının bulunması, uyuşturucu ve alkol gibi bağımlılığı olması gibi durumlarıdır.
- İşle ilgili olan baskılar ise; çalışanın işiyle ilgili memnuniyetsiz içinde olması, haksızlığa uğradığını düşünüyor olması, beklediği terfiyi alamıyor olması, ücretinin düşük olması gibi durumlardır.

### 7.2. FIRSAT

Hile üçgeninin unsurlarından biride fırsattır. Çalışanların hayatlarından memnun olmamaları nedeniyle hile yapmalarını yani suç işlemelerini de mümkün kılmaktadır (Wells, 2001:89). Hileye sebep olan fırsat unsurları şunlardır (Bozkurt, <http://synergy.gen.tr/goster.aspx?type=makale&id=10>);

- Zayıf ahlak politikalarının olması
- Çalışanların yapmış oldukları işlerin kalitesini değerlendirmede yetersizlik olması

- Hile yapan kişilerin cezalandırılacağı disiplinli bir ortamın bulunmuyor olması
- Tepe yönetiminde bulunan cahillik, umursamama ve yetenek eksikliğinin olması
- Yapılan denetim çalışmalarının sağlıklı bir şekilde olmaması ve gereken önemin verilmemesi

Fırsatı en aza indirmenin en etkili yolu iyi bir iç kontrol sisteminin uygulanmasıdır. İç kontrol sisteminin temel hedefleri ise şunlardır (Buckhoff, 2002 );

- Operasyonel verimliliği teşvik etmek
- Finansal bilgilerde zamanlılık ve doğruluk sağlamak
- Örgütsel politikalar, prosedürlere, kanun ve yönetmeliklere uymayı teşvik etmek

### 7.3. HAKLI GÖSTERME

Hile üçgeninin üçüncü unsuru haklı göstermedir. Kişilerin kendilerini haklı gösterme gerekçeleri ise şunlardır (Bozkurt, <http://synergy.gen.tr/goster.aspx?type=makale&id=10> );

- Parayı borç aldığını ve bunu ödeyecek olması
- İşletmenin bu durumu hak ediyor olması
- Yaptığının suç olduğunu bilmiyor olması
- Aldığı parayı iyi bir amaç için almış olduğu
- İşletmeye yaptıklarının karşılığı olarak görmesi

Baskı, fırsat ve haklı gösterme unsurlarından bir tanesi dahi aktif olduğunda hilenin meydana gelmesi kaçınılmazdır (Dumanoğlu, 2005 : 352).

## **8. HİLELERİN TESPİT EDİLMESİNDE KULLANILAN YÖNTEMLER**

Günümüzde hileler her geçen gün artmakta ve sonuç olarak büyük kayıplara neden olmaktadır. Hilelerin ortaya çıkartılmasında çeşitli yöntemler bulunmaktadır.

ACFE'nin 2012 yılındaki yapmış olduğu raporda hilelerin ilk tespit edilme yöntemleri şu şekildedir;

**Tablo 12. Hilelerin İlk Tespit Edilme Yöntemleri**

	<b>2010</b>	<b>2012</b>
İp Uçları	% 40,2	% 43,3
Yönetimin Gözden Geçirmesi	% 15,4	% 14,6
İç Denetim	% 13,9	% 14,4
Kazara	% 8,3	% 7
Hesap mutabakatları	% 6,1	% 4,8
Belge İnceleme	% 5,2	% 4,1
Dış Denetim	% 4,6	% 3,3
Polis tarafından ortaya çıkartılan	% 1,8	% 3
Gözetim/ İzleme	% 2,6	% 1,9
İtiraf	% 1	% 1,5
Bilişim Kontroller	% 0,8	% 1,1
Diğer		% 1,1

Kaynak:ACFE, Report To The Nations 2012, 14.

Hilelerin tespit edilmesinde; geleneksel yöntemler, analitik inceleme, Benford kanunu, veri madenciliği yöntemi, finansal başarısızlık ve finansal manipülasyon tespit etme yöntemi ve bazı istatistiksel yöntemler bulunmaktadır (Terzi, 2012b:153). En çok etkili yöntemler ise şunlardır;

#### 8.1. BENFORD KANUNU

Benford Kanunu bir veri setinde yer alan normal seviyede bulunan sayı tekrarının belirlenmesi için kullanılmakta olup, ayrıca bu veri setindeki anormal olan durumları ortaya çıkarmaktadır ( Yıldırım ve İnel, 2012: 267).

Mark Nıgrını tarafından, hileli olan rakamları bulmada Benford Yasasının kullanılması ilk kez gündem konusu olmuştur. Mark Nıgrını bu matematik kanununun hileli sayıların ortaya çıkartılabilmesi konusunda denetimcilere yardımcı olabileceğini düşünmektedir (Çatıkkaş ve Çalış, 2010: 150-151).

Benford yzasasının kabul ettiği ilk rakamların frekansları ile gerçek bir muhasebe evreninde meydana gelen ilk rakamların frekanslarının karşılaştırılmaktadır ve bu sayede muhasebe hilesinin ortaya çıkarılması mümkün olabilmektedir. Bu işlemi gerçekleştirebilmek için ise bazı adımlar bulunmaktadır.Bu adımlar şöyledir (Erdoğan, 2001: 4);

- Öncelikli olarak muhasebe evreninden bir örneklemin seçilmesi gerekir
- Gözlemlenen frekansların test edilmesi durumu söz konusudur.
- Bir yargıya varılmaktadır
- En son ise kanıtlayıcı verilerin araştırılması gerekmektedir.

Benford yöntemi hem kullanımı hem de uygulanması bakımından düşük maliyetli bir yöntem olup, bu yöntem şirketin veri tabanına uygulanmaktadır ve hile yaptığından şüphe duyulan kişilerin bunu anlama ihtimalleri çok düşüktür. Ayrıca hileyi yapan kişiler eylemlerine devam ettiği sürece, yakalanma durumları da daha kolay olmaktadır. Çünkü hile yapan kişiler kendilerinden şüphelenildiğini hiçbir şekilde bilmemektedirler (Çatıkkaş ve Çalış, 2010: 153).

## 8.2. VERİ MADENCİLİĞİ

Veri madenciliği yöntemi; finansal veri yığınları içinde gizlenmiş bir şekilde bulunan ve önceden hiç bilinmemiş olan , geçerli ve uygulanabilir bir bilginin sağlanması amacıyla yaygın olarak kullanılmakta olan yöntemdir (Alkan, 2007: 3).

Veri Madenciliği teknikleri şunlardır (Alkan, 2007: 10);

- Yapay sinir ağları
- Genetik algoritmalar
- İstatistik kökenli metotlar
- Karar ağaçları
- Verilerin görselleştirilmesi

Veri madenciliği işlemlerini farklı şekillerde sınıflandırmak mümkündür. Bunlar şu şekildedir (Hormozi ve Giles, 2004: 63-65);

- Kümeleme
- Görselleştirme
- Öngörü modellemesi
- Bağlantı analizi
- Sapma tespiti
- Bağımlılık Modellemesi
- Veri Özetleme

Veri madenciliği yöntemi, hile ve usulsüzlükleri tespit etmek amacı ile de kullanılmaktadır. Örneğin pazarlama ve muhasebe gibi bazı alanlarında bu yöntem kullanılmaktadır (Terzi, 2012a: 56) .

### 8.3. KIRMIZI BAYRAKLAR

Kırmızı bayraklar; hileli işlemlerin gerçekleşmiş yada gerçekleşebilecek olacağını belirten , hile belirtilerinin işaretleridir (Pehlivanlı, 2011: 36).

Hile bilinçli bir şekilde yapılmış olan gizleme eylemi olsa da hilelerin ortaya çıkartılmasına ilişkin kullanılan metotlara ilave olarak mevcut olan birtakım durumların ya da ip uçlarının da görülebilmesi durumunda hilenin tespit edilmesinde ve ortaya çıkartılmasına yardımcı olmaktadır. İşte bu ip uçlarına kırmızı bayraklar (red flag) denilmektedir. İşletmede hile belirteçlerinin olması durumunda, o işletmede kesinlikle hilenin var olduğu kanısına hemen varılmamalıdır ayrıca o işletmede hiç hile belirteçlerinin olmaması durumunda ise o işletmede hile yapılmıyor, herşeyin düzgün bir şekilde olduğu anlamına da gelmemesi gerekmektedir (Altınsoy, 2011: 56).

Hile belirteçlerini aşağıdaki gibi sınıflandırmak mümkündür (Bozkurt, 2011: 129-168);

#### **a) Yönetimle ilgili olan hile belirtileri;**

Giderlerin gelirlere daha fazla artıyor olması, sürekli nakit sıkıntısı çekiliyor olması, yönetim kadrosunun düşük kaliteli olması, geçmişte düzgün olmayan kişilerin yönetici olması, yöneticilerde kumar gibi birtakım uygunsuz alışkanlıkların olması, diktatörlük şeklinde yürütülen yönetim biçimi gibi örnekler verilebilir.

#### **b) İşletme çalışanları ile ilgili hile belirtileri**

Belgelerin kaybolması, , belgeler üzerinde değişiklik, belgelerin sıralarındaki düzensizlikler olması, bağımsız kontrollerdeki eksikliğin olması, önemli tutarlarda stok kayıpların olması, yönetim kurulu üyelerinin sık sık değişiyor olması, bankalara olan borçların yüksek tutarda olması gibi şeklinde örnekler verilebilir.

## İKİNCİ BÖLÜM

### ADLİ MUHASEBE VE ADLİ MUHASEBECİLİK MESLEĞİ

#### 1. ADLİ KAVRAMI

Forensic sözcüğü, sözlük anlamı ile "*Mahkemeye ait*", "*Adli davalarda bir standart olarak kabul edilme*" gibi şekillerde ifade edilmektedir (<http://hiledenetcisi.com/word/muhasebede-yeni-bir-alan-adli-muhasebe.pdf>).

Forensic kelimesi Türkçe'de "Adli" şeklinde ifade edilmektedir (Aktaş ve Kuloğlu, 2008:102).

Adli kelimesinin literatürde tanımlarını şu şekildedir;

Türk Dil Kurumuna göre ; adli kelimesi "adaletle ilgili" anlamını ifade etmektedir (TDK, <http://www.tdk.gov.tr>).

Adli kavramı "*mahkeme veya kamu tartışmalarına bizzat konu teşkil eden ya da ilişkili olan veya bu tür tartışmalarda kullanılan*" anlamında ifade edilmektedir. ABD ve pek çok batı ülkelerinde muhasebe, denetleme ve araştırma becerilerinin bütünleşmesi şeklinde de açıklanabilmektedir (Şahin, 2011: 4).

Adli kelimesi; Mahkemelerdeki yargılamaya, kamuya intikal etmiş olan tartışmalara yönelik kullanılmakta olup en genel ifadeyle ise hukuk bilimine ait her konu dahilinde kullanılabilir. Adli kelimesi çok eski bir kelimedir ve Osmanlı'da II.Beyazıt şiirlerinde "mahlas" şeklinde kullanılmıştır. Günümüzde de "Adli Tıp", "Adli Sicil Kaydı", şeklinde de kullanıldığı alanlar bulunmaktadır (Gülten ve Kocaer, 2011:11).

"Adli bilimi , insanoğlunun tabiat kanunlarını hukuk için kullanması olarak tanımlamak da mümkündür " (Crumbley, akt. Aktaş ve Kuloğlu, 2008:103).

Adli bilimlerin temel amacı ; Medeni hukuk ve ceza hukuku gibi alanda meydana gelen birtakım yasal sorunlarda, bilimsel bilgilerin ve gerçeklerin mahkeme sürecinde kullanılarak yasal sorunların çözüme kavuşmasına yardımcı olmaktadır. (Thornhill, akt. Aktaş ve Kuloğlu, 2008: 103). Adli bilim adamları denildiğinde ise



akla gelen sadece hukukçular olmayıp, adli tıp uzmanları, grafoloji (imza ve yazı bilimi) uzmanları gibi kişileri de kapsamaktadır (Gülten ve Kocaer, 2011: 11).

## 2. ADLİ MUHASEBE KAVRAMI

Türkiye'de yeni bir kavram olan adli muhasebenin temeli Amerika Birleşik Devletleri'ne dayanmaktadır. Kanada ve Avrupa birliği ülkelerinde de adli muhasebenin kısmen uygulama alanı söz konusudur. Adli muhasebe yeni bir kavram olduğu için de herkes tarafından geçerli bir tanımı bulunmamaktadır (Gülten ve Kocaer, 2011: 11).

Adli muhasebe kavramı ile ilgili literatürde birtakım tanımlar yapılmıştır. Bunlar aşağıdaki gibidir;

Türkiye'de Adli Muhasebe olarak ifade edilen kavramın esas adı Forensic Accounting'dir (Akyel, 2009: 65).

Adli Muhasebe; "*muhasebe, denetim, finans, sayısal yöntemler, hukuk, davranış bilimleri, araştırma ve sorgulama gibi hünerlerin, kanıt toplama, analiz etme ve değerlendirmede kullanılması, bulguların raporlanması gibi hizmetlerdir*" (N., Bozkurt, 2010: 4 ).

Adli muhasebeye; soruşturma muhasebesi (investigation accounting )'de denilebilmektedir ve adli muhasebe ; muhasebenin ve adli olayların birleşmesinden meydana gelmektedir (Kasum, 2009: 4).

Adli muhasebe "*Mahkemeye intikal etmiş veya henüz etmemiş ancak hukuksal bir çatışma yaratması muhtemel konunun esaslı bir boyutunu muhasebe ile ilişkili itilafların oluşturduğu, psikoloji, suç bilimi gibi diğer bilim dallarından da yararlanan kendine has araştırma, sorgulama ve analiz teknikleri kullanarak gerçeği arayan bir bilim dalıdır*" şeklinde tanımlanmıştır (Gülten ve Kocaer, 2011: 11).

Adli muhasebe; bir araştırma dahilinde, yasal, finansal ve sosyal sorunların çözümünü gerçekleştirebilmek amacı ile muhasebe, denetim ve hukuki kavram, ilke ve tekniklerinden yararlanan bir hizmet türü olarak ifade edilebilmektedir (Ulucan Özkul ve Pektekin, 2009:62).

Adli muhasebe; mahkemedeki davalarla ilgilenen muhasebe uzmanlığının yanında ayrıca firmalarda meydana gelen hata ve hilelerin tespit edilip bunların önlenmesinde etkin bir faktördür (Kurt ve Uçma, 2009:162).

Adli muhasebe; mahkemede anlaşmazlığa çözüm teşkil etmek amacıyla uygun bir muhasebe analizin sağlanmasıdır (<http://www.forensicaccounting.com>).

Adli muhasebe; gerçeğin elde edilmesini sağlayıp ve olabilecek olan her türlü dolandırıcılık faaliyetinde ise bir uzman görüşü geliştirip mali işlemleri araştıran bir metottur (Nunn, McGuire, Whitcomb ve Jost, 2006:1).

Adli muhasebeye; finansal verilerin yardımıyla işletmelerin yaşadığı hukuki meseleleri çözüme kavuşturmak için çalışan bir uzmanlık türüdür de denilebilir (Elitaş, Karakoç ve Görgülü, 2011: 225).

Adli muhasebe; hukuki konularda yardımcı olabilmek amacı ile muhasebe, denetim ve soruşturma becerilerinin kullanımını içermektedir (Houck vd., 2006).

Adli muhasebe; "*Soruşturma tekniklerinin kullanılması, muhasebe ve ticaret becerileriyle entegre olunması, mahkemede tanıklık ve uzman tanıklar tarafından kullanılması için fikir ve düşünceler geliştirilmesi, karmaşık finansal bilmecelerin çözülmesi, dolandırıcılık soruşturması, işletmelere değer biçilmesi, ayrıca finansal sorunların çözümünde kullanılan sezgisel bir yaklaşımdır*" şeklinde tanımlanmıştır (Oberholzer, akt. Atmaca ve Terzi, 2012: 14).

### **3. ADLİ MUHASEBENİN TARİHÇESİ**

Adli muhasebe disiplinin kökü 5000 yıldan fazlasına dayanmaktadır. Arkeolojik bulgular M.Ö 3500 ve M.Ö 3300 tarihleri arasında dünyanın ilk muhasebeci olan katiplerinin Mezopotamya ve Mısırda olduğunu göstermektedir. Bu kişiler ticari işlemlerini nemli kil tabletleri veya papirüslerin üzerine kaydetmekteydiler. Bir katip, orjinal belgeleri ince bir kil zarfın içine katlayarak koymaktaydı. Dış tablet sonradan tahrif edilmiş ise bu bir soruşturma nedeni olmaktadır. Kraliyet denetçileri Mısırlı muhasebecilerin yapmış oldukları kayıtlarda herhangi bir düzensizlik tespit ettiklerinde para cezası, yaralama hatta ölüm cezası bile verebildikleri için muhasebeciler yapmış oldukları kayıtları titizlikle yapıp, son derece dikkatli davranırlardı. Benzer şekilde Hindistan'ın Mauray döneminde ( M.Ö 321-184) kayıtların doğruluğu ve suçlulara hesap sorma eğilimi görülmektedir.

Kautilya'nın Arthasastrası muhasebe kavramları üzerine en eski bilimsel çalışma olup, en az 40 farklı zimmete para geçirme türünü listelemektedir. Kautilya ayrıca muhasebecilerin görevleri esnasında kasıtlı olarak yapılan dolandırıcılık, ihmal ya da becerisizlik durumundaki suçları için cezalandırmaları gerektiğini öne sürmüştür (Oberholzer, 2002: 1).

Yeminli muhasebe mesleği 19. yüzyılda İskoçya'da kurulmuştur. 19.yy da avukatlar ve muhasebeciler arasında yakın bir ilişki vardı. İki meslek sıklıkla aynı kurumlara ait olup çoğu avukatlar müşterilerine muhasebe hizmetleri sunmuşlardır. Muhasebeciler sunmuş oldukları hizmetin içerisine bilirkişi görevini de dahil etmişlerdir (Oberholzer, 2002: 2).

1854 yılında Edinburgh Muhasebeciler Derneği muhasebe ve hukuk arasındaki ilişkiye dikkat çekebilmek için bir kraliyet fermanı talebinde bulundu. Muhasebecinin yapmış olduğu iş sadece hesap uzmanlığı ile sınırlı kalmayıp aynı zamanda kanunun zorunlu kıldığı genel prensipleriyle hatırı sayılacak tanıdık geniş bir alana da hitap etmektedir. 20. yüzyıla gelindiğinde ise imtiyazlı muhasebeciler yoğun bir şekilde çalışıp, artan muhasebe hizmetlerini ve mahkeme huzuruna çıkmalar gibi birtakım aşırı işlerin bir kısmını azaltmış oldular. Adli muhasebecilik, muhasebenin içerisinde yeni bir uzmanlık dalı olmasının yanı sıra artık muhasebeciliğin köklerine olan geri dönüşü de ifade etmektedir (Oberholzer, 2002: 2).

Adli muhasebe ünlü ganster olan Al Capone mahkemesi ile beraber şöhret olmuştur. Elis Ness Amerikan İçki Yasağı Bürosunda bir ajan olarak görev yapmaktaydı. Özellikle Al Capone'nin yakalanmasında etkili olmuştur. Bu olayda etkili kişi İç Gelir Servisinde muhasebeci olarak görev yapan Elmer Irey'dir. Ayrıca Amerika'nın ilk yüksek profilli olan adli muhasebecisidir Elmer Irey'dir (Aktaş ve Kuloğlu, 2008: 108-109).

2. Dünya Savaşı yıllarında Federal Araştırma Bürosu (FBI) ortalama 500 kadar adli muhasebeciye iş istihdamı sağladı (Ramaswamy, 2007: 32). Adli muhasebenin kilometre taşları şunlardır (Ramaswamy akt. Saçaklı, 2011: 50-51);

- "1946 yılında Maurice E. Peloubet tarafından Adli Muhasebe: Bugünün Ekonomisinde Adli Muhasebenin Yeri adlı eserin yayımlanması,"

- "1982 yılında Francis C. Dykeman tarafından *Adli Muhasebe: Uzman Şahit Olarak Muhasebeci adlı çalışmasının yayımlanması,*"
- "1986 yılında *Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü (AICPA –American Institute of Certified Public Accountants) tarafından, dava hizmetlerinin altı alanına –zararlara, antitröst analizlerine, muhasebeye, değerlemeye, genel danışmanlığa ve analizlere– değinen Pratik Yardım 7'nin çıkarılması,*"
- "1988 yılında *Sertifikalı Hile Denetçileri Kurulu'nun (ACFE – Association of Certified Fraud Examiners) kurulması,*"
- "1988 yılında *adli muhasebecinin ana karakter olduğu yeni bir dedektif romanı türünün yayımlanması,*"
- "1992 yılında *Uluslararası Adli Denetçiler Amerikan Koleji'nin (ACFEI –American College of Forensic Examiners International) kurulması,*"
- "1997 yılında *Amerikan Adli Muhasebeciler Kurulu (ABFA – American Board of Forensic Accounting) kurulması,*"
- "2000 yılında *Adli Muhasebe, Denetim, Hile ve Vergileme Dergisi'nin (The Journal of Forensic Accounting, Auditing, Fraud and Taxation) çıkarılmaya başlanmasıdır."*

#### **4. ADLİ MUHASEBECİLİK MESLEĞİ**

Adli muhasebe mesleğini uygulayan kişilere adli muhasebeci denilmektedir (Elitaş, Karakoç ve Görgülü, 2011: 225). Adli muhasebecilik mesleği ekonomik veri analizlerinin dedektifliğini üstlenen bir meslektir (Usul ve Topçuoğlu, 2011: 54). Adli muhasebecilik mesleği, mesleki olarak kazanılan bilgi ve yeteneklerin hukuki sorunların çözüme ulaşabilmesini sağlamak amacıyla gerçekleştirilen uygulama çalışmalarını kapsamaktadır. Adli muhasebeciler, rakamların arka yüzünü görebilmek için eğitim alan ve ayrıca mesleki standartlara ve etik değerlere sahip olan meslek personelleridir (Schott, akt. Toraman vd., 2009: 19-20).

IRS (Amerika İç Gelirler Servisi) den emekli olmuş bir adli muhasebeci olan Robert R.Roche adli muhasebecinin tanımını şu şekilde açıklamıştır;

*“Kayıtların görünen değerini kabul etmeyip arka planına bakan, dokümanlar hakkında şüphe duyan, gerçek niyeti araştıran, bilirkişi raporu hazırlayan, özellikle birilerinin yalan söyleme ihtimalinin olduğu durumlarda ortaya çıkan, bireylerle çok detaylı mülakatlar yaparak gerçeği ayrıntılarıyla ortaya koyan kişidir”* (Crumbley, akt. Pazarçeviren, 2005: 10).

## 5. ADLİ MUHASEBENİN ORTAYA ÇIKIŞ SEBEPLERİ

Küreselleşmeyle beraber bütün dünyada ekonomik, sosyal, teknolojik ve iletişim olanaklarının her geçen gün hızla artması sonucunda toplumun hayatı kolaylaşmaktadır fakat bununla beraber firmalarında , gerçekleşen bu değişimlere ayak uydurabilme çabasında olunması beraberinde birtakım risklerin ve tehditlerinde meydana gelmesine neden olmaktadır (Gökgöz, 2012: 145).

Enron, WorldCom, Parmalat, Xerox, gibi yaşanan büyük şirket skandalları sonrasında muhasebe denetimine olan önemi ortaya çıkarmış olup ayrıca denetçinin de yükümlülüklerini artırmıştır. Gerçekleşen bu muhasebe hileleri sadece işletme sahiplerini ve yatırımcıları etkilemekle kalmayıp, ayrıca çalışanların, devletin, kredi kurumlarını ve denetim firmaları gibi bazı kesiminde da bundan olumsuz etkilenmesine sebep olmaktadır (Akyel, 2009:71).

Şirket skandallarının önüne geçebilmek için ABD olmak üzere pek çok gelişmiş ülkelerde yeni bir meslek uzmanlığının oluşmasına zemin hazırlamıştır. 30 Temmuz 2002 tarihinde Amerika'da Senatör Paul D.Sarbanes ve Michael G.Oxley tarafından Sarbanes-Oxley Kanunu çıkarılmış olup bu kanun yatırımcının piyasalara, mali raporlamaya ve kurumsal yönetime tekrar güveninin kazanılabilmesi açısından ortaya çıkarılmıştır. Bu kanunla beraber denetim şirketlerinin vermiş oldukları birtakım hizmetler, adli hizmetler dahilinde olduğu için bundan dolayı verilecek olan bu hizmetlerin adli muhasebecinin vermesi gerektiği öne sürülmüştür (Ulucan Özkul ve Pektekin, 2009: 60).

*"İşletmelerde çeşitli kişi ve kurumlarca yapılan muhasebe hilelerinin ve bunların neden olduğu ekonomik kaybın büyük boyutlara ulaşması, ticari ve ekonomik anlaşmazlıklar, yaratıcı muhasebe (Creative accounting), bulanık muhasebe (Fuzzy Accounting) gibi mali tablo kullanıcılarını yanıltmaya yönelik uygulamaların artması; muhasebenin kapsamını genişleterek, "Adli Muhasebe" olarak anılan mesleğin doğmasına neden olmuştur"* (Pazarçeviren, 2005: 1).

Bilançoların düzenlenmesi, yapılan muhasebe kayıtları, tutulan defterler , faturalar vb. gibi birtakım konularda uzmanlaşmış olan kötü niyete sahip olan kişiler birtakım hileler gerçekleştirerek rakamları manipüle etmekte olup, karları zararlara, zararları ise kayıplara dönüştürebilmektedir. Aynı şekilde yapılan satışlarda da yöneticilerin veya patronların istekleri doğrultusunda birtakım değişikliklere gidilerek bu satışlar yükselip yada düşebilmektedir. İşte böyle durumlar söz konusu

olduğunda neye ve nereye dikkat edilmesi gerektiğini söyleyecek olan kişi bir hesap kontrolörü (denetçisi) dir. Amerika Birleşik Devletleri, Kanada ve İngiltere gibi ülkelerde adli muhasebecilik mesleği önemli bir yere sahiptir (Akyel, 2009: 71-72).

Adli muhasebeye ihtiyaç duyulma nedenleri şunlardır (N., Bozkurt, 2010: 9);

- Bireyler ve kurumlar arasında davaların artış göstermesi
- Ticari işlemlerin karmaşık olması
- Hilelerin ve yolsuzlukların her geçen gün artması ve bunların ortaya çıkartılmasının zor olması
- Büyük işletme başarısızlıklarının yaşanması
- Mahkemelerin ve avukatların pek çok konuda uzman desteğine ihtiyaç duyuyor olmaları

## **6. ADLİ MUHASEBECİLİK MESLEĞİNİN KAPSAMI**

Dünyadaki her geçen gün yaşanan gelişmelerden dolayı muhasebe ve işletme sistemleri karmaşık bir hale dönüşmüş ayrıca yaşanan bu gelişmelerden dolayı dava konusu şekline dönüşen durumlarda karmaşık bir hal almaktadır (Altınsoy, 2011: 84). Adli muhasebeciler iş dünyasındaki meydana gelen problemlerin gerçekliğine inerek sayıların ötesine geçecek şekilde eğitilmekte olup ayrıca güncel sorunların aydınlatılmasına ve adaletin yerini bulması için de yardımcı olmaktadır (Kuloğlu, 2007: 14).

Adli muhasebecilik mesleğinin kapsamını 3 bölümde sınıflandırmak mümkündür. Bunlar (C. Elitaş, 2012: 58 ve Elitaş, Karakoç ve Görgülü, 2011: 226);

- Dava Destek Danışmanlığı
- Uzman Şahitlik
- Hile Denetçiliği/Araştırmacı Muhasebecilik

### **6.1. DAVA DESTEK DANIŞMALIĞI**

Adli muhasebecilik hizmetlerinin en geniş kapsamlı alanından biride dava destek danışmanlığıdır. Adli muhasebecilerin Amerika'da 1980'li yıllara kadar en çok faaliyet gösterdiği alan kriminal suçlar iken, küreselleşme beraber günümüzde davalara da sağladığı destek hizmetleri faaliyet konuları içerisinde yer almaktadır (Altınsoy, 2011: 85).

Dava desteği danışmanlığı; Adli muhasebecinin adli dava öncesinde ya da dava aşamasında yasal sorunların çözümü için hukukçulara yardımcı olmasıdır. Adli muhasebecinin dava destek danışmanlığı avukata yardımcı olabilmek amacıyla danışmanlık hizmetlerini ifade etmektedir (Curtis akt. B. L. Elitaş, 2012:158).

Dava destek danışmanı; Muhasebe alanında adliyeye düşmüş olan konularda avukatlara destek sağlamaktadır. Çünkü, avukatların aldığı eğitimlerde muhasebe alanına çok az ya da hiç yer verilmeyebilmektedir ve bundan dolayı avukatın görüşünü şekillendirmek için ve savunmasına dayanak teşkil etmesini sağlayacak olan dava destek danışmanının sağlamış oldukları hizmette dava desteğidir (Akyel, 2009: 141).

Örneğın; Taraflar arasında gerçekleşmiş olan anlaşmaya ters bir davranış yapılması veya ihmal ya da ihlalden dolayı ortaya çıkmış olan bir finansal kaybın hesaplanabilmesi için adli muhasebeci tarafından gerçekleştirilen dava destek hizmetidir (Karacan, 2012: 113).

AICPA (Uluslar Arası Yeminli Muhasebeciler Birliği) muhasebecilerin davalarda sunmuş olduğu bu desteği; *"Hiçbir avukatın diğerine sağlayamayacağı profesyonel destek"* olarak ifade etmektedir (Pazarçeviren, 2005: 2).

Adli muhasebecilerin avukatlara destek olduğu konular iki şekilde sınıflandırılabilir. Bunlar (Crumbley, akt. Pazarçeviren, 2005: 4);

- Gerekli olan verilerin ortaya konulması aşamasında; Avukatların hukuki işlemde ihtiyaç duyacakları olan verilerin yeterli ve doğru bir şekilde tespit edilmesi ve bunların sunulması aşamasıdır.
- Toplanan verilerin analiz edilmesi sürecinde ise ; mahkemeye sunulacak olan finansal verilerin değerlendirilmesini yaparak elde edilen bu bulguların avukatların yorumlayabilmesine yardımcı olma sürecidir.

Genel olarak adli muhasebecinin sağlayacağı dava desteği şu konulardan meydana gelmektedir (Pazarçeviren, 2005: 4-5);

- *"Bir iddiayı tekdip etmek veya desteklemek için gerekli dokümanları temin etmek,"*
- *"Eksik noktaları belirlemek ve durumun öncül bir değerlendirmesini yapmak için dokümanları incelemek,"*

- "Finansal durumun anlaşılmasını ve sorulacak ek soruların bildirimini kolaylaştıracak olan bulguların incelenmesi sürecine katılmak,"
- "Karşı taraftaki bilirkişinin zarar (tazminat )talebi raporunu incelemek ve mevcut durumun eksik veya iyi yönleri hakkındaki raporları gözden geçirmek,"
- "Davanın sonuca bağlanılmasına (feragata) yönelik görüşme ve tartışmalara yardımcı olmak,"
- "Karşı tarafın tanığını dinlemek için duruşmaya katılmak ve 'bir tarafın tanığının diğer tarafın avukatı tarafından sorguya çekilmesi' işlemine yardım etmek."

Dava destek danışmanlığının faaliyet alanları şunlardır (Gülten ve Kocaer, 2011: 113-126);

- Boşanmalarla ilgili olan uyuşmazlık ve davalarda
- Zimmet ile ilgili olan uyuşmazlık ve davalarda
- Ceza kanunu ile ilgili olan uyuşmazlık ve davalarda
- İcra iflas hukuku ile ilgili olan uyuşmazlık ve davalarda
- İş hukuku ile ilgili olan uyuşmazlık ve davalarda
- Vergi hukuku ile ilgili olan uyuşmazlık ve davalarda
- Ticaret hukuku ile ilgili olan uyuşmazlık ve davalarda
- Kara paranın aklanması ile ilgili olan uyuşmazlık ve davalarda
- Sermaye piyasası ile ilgili olan uyuşmazlık ve davalarda

## 6.2. UZMAN ŞAHİTLİK

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, deneyim ve eğitime sahip kişidir. " şeklinde ifade etmiştir (Cole, akt. Toraman vd. ,2009: 42).

Uzman şahitler , özel bilgi ve görgülere sahip olmasıyla, soruşturma ve ya duruşma esnasında ortaya çıkmakta olup, özel bilgi ve deneyimleri sayesinde olayların çözümlenebilmesinde ve gerçeğin ortaya çıkmasında hakimlerin ve avukatların yararlanmış olduğu kişilerdir (Gökgöz, 2012: 151).

Dava konusu olan bir durumda davacı ve davalı olan her iki tarafların da uzman bilgiye sahip olacağı beklenmeyeceği gibi, ayrıca bir sorunun çözüme kavuşması için yetkilendirilmiş olan yargı mensuplarının her konuda uzman olacağı



söz konusu değildir. Verilen kararın doğru olabilmesi için ise bu konuyla ilgili uzman kişilerin bilgisine ihtiyaç vardır. Adli muhasebeciden bu olayla ilgili değerlendirme yapması, hukuki mevzuata uygun bir durumda sonuca varması ve elde ettiği sonucu raporlaması istenmektedir. Mahkemede hakimler davanın sağlıklı bir şekilde işlemesi ve doğru bir karara bağlanabilmesi için adli muhasebecinin uzman şahitlik görevinden faydalanmaktadırlar (Karacan, 2012: 114-115).

Adli muhasebeci mahkemede uzman şahitlik yaparken belgelere dayalı, bilimsel yöntemlere uygun, anlaşılır ve net bir ifadeyle raporunu hazırlamalı ve uzman görüşünü yargı mercilerine sunmaktadır (Karacan, 2012: 115). Mahkeme sürecindeki gelinen en son aşama bir adli muhasebecinin uzman şahitliğidir (Çabuk ve Yücel , 2012: 36).

Günümüzde ekonomik kökenli davaların ve davalı sayısının her geçen gün artış göstermesinden dolayı ve konuların giderek karmaşık bir hal alması ile mahkemelerde uzman şahit olarak adli muhasebecilere olan gereksinimde de artış söz konusudur. Ticari işlemlerin sonuçları, meydana gelen iflaslar, elde edilen kazançların düşmesi, varlıkların değerlemesi ve mali tablo hileleri gibi birtakım konularda da adli muhasebecilerden yararlanılmaktadır (Telpner ve Mostek. akt. Çabuk ve Yücel , 2012: 36).

Toplumda gerçekleşen ve mahkemeye konu olan durumların sağlıklı bir şekilde sonuca ulaşabilmesi açısından uzman şahitlik hizmeti önemli bir yer almaktadır (Çankaya ve Gerekan, 2009: 96).

Muhasebe ile ilgili olan konularda doğru karar verebilmek için uzman bir kişinin fikrine ihtiyaç vardır. Muhasebe yolsuzlukları ile ilgili destek istenen avukatların büyük bir çoğunluğu muhasebe bilgisinden yoksun olabilmektedir. Örneğin muhasebe yolsuzluğu ile ilgili olan bir davada yetkilendirilecek olan bir avukatın, bu konuyla ilgili olarak doğru bir kanıya ulaşabilmesi açısından adli muhasebeci den destek alması şarttır. Muhasebe kayıtlarının gözden geçirilmesi durumunda adli muhasebeciler bu durumun değerlemesini yapıp, dava konusu olan işlemle ilgili fikirlerini beyan edebileceklerdir (Telpner ve Mostek, akt. Pehlivan, 2010: 28).

Adli muhasebecilerden dava süreçlerinde uzman şahit olarak faydalanma sebepleri şunlardır (Cendrowski, Petro ve Martin, akt. Toraman vd., 2009: 44);

- Uzman şahit olarak adli muhasebecinin açıklanamayan olaylara yönelik olarak kabul edilebilir olan mantıklı bir açıklama getirebilmesi
- Uzman şahit olarak adli muhasebecinin bulunmuş olduğu her davada aynı hassasiyeti gösteriyor olmasının bilinmesi
- Uzman şahit olarak bir adli muhasebecinin sahip olduğu uzmanlık alanından dolayı, güvenilir bir kişi olarak kabul edilmesi

Adli muhasebecilerin uzman şahit olarak üzerine düşen görevler ise şunlardır (N. Bozkurt, 2010: 18);

- Davanın konusu ile ilgili olan gerekli araştırmaların yapılarak, bununla ilgili çeşitli olan verilerin toplanması
- Toplanan bu verilerden bir sonuç elde edilerek bir kanıya varmak
- Kanıya vardığı görüşünü mahkemede ilgililere yani hakimlere ve avukatlara aydınlatıcı ve öğretici bir şekilde sunmak

Adli muhasebeci mahkemede uzman şahitlik görevini yerine getirirken duygusallığı katmayıp, tamamen sakin bir halde olmalı ve karışık olan muhasebe problemlerine ilişkin olarak ta uzman düşüncelerini sunmaktadır ve sunarken de açık ve anlaşılır bir dilde sunması gerekmektedir (Ulucan Özkul ve Pektekin, 2009: 67).

Adli muhasebeci uzman şahitlik görevini yaparken ayrıca çok büyük bir sorumluluğa sahip olmaktadır çünkü bu görev ciddi boyutta yaptırımları olan bir görevdir. Yapmış olduğu araştırmalar ve incelemelerden sonra bunlara dayanarak yapacak olduğu şahitlik durumu yargı sürecini etkilemektedir ayrıca davalı tarafa uygulanacak olan cezai yaptırımlar da bulunabilmektedir (Çabuk ve Yücel, 2012: 36).

Adli muhasebecilerin mahkeme de ifade verirken uyması gereken birtakım kurallar bulunmaktadır. Bunlar (Gülten ve Kocaer, 2011: 129-131);

#### **a) Tarafsız Olarak Uzman Görüşünü Bildirmek**

Adli muhasebeciler mahkemede ifade verirken gerçekleri gizlemeden ifade vermesi gerekmektedir.

### **b) Gerçeklerin Abartılmadan veya Küçümsemeden Belirtmek**

Adli muhasebeciler gerçeği değiştirmeden ve gerçeklere kendi yorumlarını katmadan objektif bir şekilde açıklamaları gerekmektedir. Adli muhasebeci, görüşlerini ifade ederken abartmadan veya küçümsemeden ifade etmesi gerekmektedir.

### **c) Görsel Araçlardan Faydalanarak**

Adli muhasebeci görüşünü açıklarken bazı tablo ve grafik gibi şekillerden yararlanmaktadır çünkü karışık olan bazı muhasebe hesaplamalarında tablo ve grafikler daha akılda kalınmasını sağlamaktadır.

### **d) Kesin İfadeler Şeklinde Kullanılması**

Adli muhasebeciler durumla ilgili görüşlerini belirtirken kullandığı ifadelerin kesin ve net bir şekilde olması gerekmektedir. Eğer verdiği ifadesinde herhangi bir belirsizlik söz konusu ise, konuyu iyi araştırmamış olduğu gibi bir takım durumlarla karşılaşmasına neden olmaktadır.

### **e) Açıklayıcı Bir Dilde Anlatım**

Adli muhasebeciler görüşlerini bildirirken açıklayıcı bir şekilde konuşması gerekmektedir. Çünkü burada amaç muhasebe bilgisi konusunda yetersiz olan kişilerin anlayabilmesi sağlayabilmektir.

### **f) Varsayımdan Uzak Durmak**

Yapılacak olan açıklamaların belgelere ve delillere dayanarak açıklanması gerekmektedir çünkü kesinliği ulaşmamış bilgilerle yani varsayımlarla insanları suçlamamak lazımdır.

### **g) Konudan Konuya Atlamamak**

Adli muhasebeci mahkemede yaptığı açıklamalarında konudan konuya geçip konuyu dağıtmamalıdır. Böyle bir durumda iletmek istenen mesaj karşı tarafa iletilemeyecektir.

## **h) Bir Ön Hazırlığın Olması**

Adli muhasebeci mahkemeden önce kesinlikle bir ön hazırlık yapıp sanki mahkemedeymiş gibi prova yapmaları gerekir.

## **ı) Soruları İyi Dinleyip Ona Göre Uygun Cevap Vermek**

Adli muhasebeci mahkeme esnasında birtakım sorularla karşılaşacaktır. Sorulan bu soruları dikkatli şekilde dinleyip, dikkatli bir şekilde cevap vermeleri gerekmektedir.

Uzman şahitlik görevi üstlenen adli muhasebecinin üzerine düşen bazı görevleri şunlardır (Pagano, akt. Akyel, 2009: 157);

- Defterlerin, tutulan kayıtları ve işlemlerin gözden geçirilmesi
- Muhasebe ve vergi konularının incelemesinin yapılması
- Görüşmeleri gerçekleştirmek
- Dışarıda bulunan muhasebeci ya da denetçilerin yapmış oldukları çalışmalarını denetlemek,
- Avukatı konunun durumu ile ilgili bilgilendirmek

Sivil Prosedürlere ilişkin Federal Kurallar ( IFRCP)'da uzman kelimesinin barındırması gereken özellikleri şu şekilde belirtmiştir (Pagano, akt. Akyel, 2009: 160-161);

- Tanık tarafından hazırlanmış olan ayrıca imzalanan yazılı bir raporun olması gerekmektedir.
- Yazılı raporun kapsamında, ifade edilen bütün görüşler, nedenler ve sonuçlar bulunmalıdır ve böylelikle görüşü şekillendiren bu uzmanın bütün bilgileri ve verileri ifade edilmiş olmaktadır.
- Sunumlar,
- Geçmiş son on yıl içerisinde tanığın yapmış olduğu yayınları içeren bilgiler,
- Tazminat isteği,
- Geçmiş son dört yıl içinde ifade vermiş olduğu veya uzman olarak görevde bulunduğu davaların listesi.

### 6.3. HİLE DENETÇİLİĞİ /ARAŞTIRMACI MUHASEBECİLİK

Hile denetçisi; "*İşletmelerde oluşabilecek veya oluşan hilelerin önlenmesi veya ortaya çıkarılması amacıyla hizmet veren, gerekli mesleki bilgi ve niteliklere sahip uzman kişilerdir*" (Çankaya ve Gereken, 2009: 97).

Her geçen gün gelişen ve sürekli değişiklik gösteren çevre şartlarında hile denetçisi, araştırmacı ve çözümleyici kabiliyete sahip olması gerekmektedir. Bundan dolayı , hile denetçiliği yapan muhasebecilere aynı zamanda araştırmacı muhasebeci olarak ta ifade edilebilmektedir (Pehlivan, 2010 : 29).

Hile denetçiliği, genellikle işletme sahiplerinin, ortaklarının ya da yöneticilerinin istekleri doğrultusunda gerçekleşen, işletmelerdeki var olan hile iddialarının ya da var olabilecek hile ihtimallerinin varlığını araştırma biçiminde uygulanan bir denetim çeşidi diye de ifade edilebilmektedir ( Şahin, 2011: 49).

Günümüzde her geçen gün hilenin artış göstermesinden dolayı işletmeler ve çevreleri bundan olumsuz şekilde etkilenmektedirler. Ortaya çıkan bu olumsuz durumlar hile denetçiliği mesleğinin gelişmesi durumunda ortadan kaldırılabilecektir. Firmaların gerçek durumunun gösterilmeyip farklı bir şekilde gösterilmesi mevcut ortaklar açısından olumsuz bir durumdur. Örneğin kar olduğu halde kar yokmuş gibi gösterilmesi haliyle de ortağın alacağı temettüyü de ortadan kaldırmaktadır. Böyle bir durumda ise bu işletmeye ortak olmayı düşünen kişilerde bu durumdan dolayı olumsuz olarak etkileneceklerdir. Örneğin, hilelerden ötürü işletmenin gerçek durumunu göstermeyen bir bilançoda işletmenin mali yapısının güçlü olduğu zannedilerek işletmeye yatırım yapacak olmayı isteyen yatırımcılarda bu durumdan olumsuz bir şekilde etkilenirler. Devlet açısından bakıldığında ise; hileli işlemlerden dolayı karların düşük gösterilmesi durumunda işletmeler daha düşük vergi ödeyecek ve devlette bu durumdan olumsuz bir şekilde etkilenecek olup, işletmelerden daha düşük tutarda vergi alacaktır. Bilançoları makyajlanmış olan işletmeler kredi kurumlarından rahat bir şekilde kredi elde edebilecek ve bu sayede mal ve hizmetleri temin etme imkanları daha kolay olacaktır ve böyle bir durumda ise hem kredi kurumları hem de mal ve hizmet satanlar da böyle bir durumdan olumsuz olarak etkileneceklerdir (Çankaya ve Gerekan 2009: 97).

İşletmede bulunan bir tepe yöneticisi eğer çalışanlarından birinin yolsuzluk yaptığından şüphe duyuyorsa eğer hile denetçisine başvurur ve hile denetçisinden beklentileri ise şunlardır (<http://hiledenetçisi.com/word/muhasebede-yeni-bir-alan-adli-muhasebe.pdf>);

- *"Yapıldığından şüphe duyulan hileli işlemleri kanıtlarıyla birlikte ortaya çıkarmak,"*
- *"Verilen zararın boyutlarını hesaplamak,"*
- *"Hilenin yapılmasını önleyici ve caydırıcı önlemlerin alınmasını sağlamak."*

Hile çeşitlerinin şu şekilde sınıflandırmak mümkündür. Bunlar (N. Bozkurt, 2010: 19);

- İşletme çalışanlarının yapmış olduğu hileler
- Finansal tablo hileleri
- Elektronik hileler
- Bilgisayar hileleri
- Rüşvet hileleri
- Beyaz yakalı suçları
- Yatırım hileleri

Hilelerin bağımsız denetim tekniklerini kullanarak tespit etmek oldukça zor bir iştir. Sebeplerini şu şekilde sıralamak mümkündür (Apparao ve diğerleri, 2009: 159 );

- Çoğu denetçinin finansal tablo hilelerinin tespitinde deneyim eksikliğinin olması
- Mali iş yöneticileri ve muhasebecilerin kasten denetçilere yanlış bilgi vermeleri

Adli muhasebe çalışmalarının temelini meydana getiren ve büyük bir kısmını kapsayan hile denetimi bir işletmenin bütün faaliyetlerinde meydana gelebilecek olan hile ve yolsuzluk gibi olayların tespit edilmesini ve aynı zamanda bunların engellenmesini gerçekleştirecek bir çevreyi meydana getirmektedir (Çabuk ve Yücel,

2012: 35). Adli muhasebeciler tutum ve inançları doğrultusunda çalışmalarına devam etmektedirler. Bunlar ise şöyledir (Singleton ve Singleton, 2010: 14);

- Hileli işlemlerin görünen kısmının kayıpları küçük bir miktarı içerirken, fakat görünmeyen kısmı büyük kayıplar içerebilmektedir.
- Yeterince uzun ve derin araştırmalar yapılırsa eğer hilelere ait kırmızı bayraklar fark edilebilir.
- Toplumda bulunan her kesimler hileye başvurabilmektedir.

Bu varsayımlar doğrultusunda hile denetiminde esas amaç gerçekte hilelerin tamamıyla yok edilmesini sağlanmaya çalışılmaktadır. Fakat ulaşılmak istenen bu hedef gerçekte fazla ulaşılabilir bir hedef olmamaktadır. Çünkü bir hile yok edilmiş olsa bile başka bir hilenin ortaya çıkması mümkündür. Bundan dolayı burada önemli olan konu ise hileleri ve yolsuzlukları zamanında ve çok büyük kayıplar oluşmadan önce tespit edilebilmesi gerekmektedir ayrıca bunları olabilecek olan minimum seviyeye düşürebilmektir (Çabuk ve Yücel, 2012: 35).

Adli muhasebecilerin kullanmış oldukları bazı teknikler ise şunlardır ; yazılı ifade alma tekniği, sözlü ifade alma tekniği, teyit etme tekniği, yeniden hesaplama tekniği, analitik inceleme tekniği, fiziki inceleme, belge inceleme gibi birtakım tekniklerdir (Gülten ve Kocaer, 2011: 40).

## **7. ADLİ MUHASEBECİLİKTE FAALİYET KONULARI**

Adli muhasebecilerin hizmet alanına girebilecek bazı faaliyet konuları ise şunlardır (Altınsoy ,2011: 101);

- *"İşletme değerlemeleri"*
- *"Boşanma ve evlilik ile ilgili yaşanan finansal anlaşmazlıklar"*
- *"Fiziksel yaralanma ve ölümcül kazalar"*
- *"İş ihmalleri"*
- *"Sigorta işlemleri"*
- *"Uzlaşma/Tahkim"*
- *"Ortaklık ve/veya hissedar anlaşmazlıkları ve davaları"*
- *"Hile ve finansal yolsuzluk, düzensizlikleri içeren medeni hukuk ve ceza hukuku olayları"*
- *"Yolsuzlukların tespiti ve önlenmesi"*
- *"Hile ve beyaz yaka çalışan gruplarında yaşanan suçların tespiti ve önlenmesi"*

## **8. ADLİ MUHASEBEYE İHTİYAÇ DUYANLAR**

Geçmişten günümüze bakıldığında adli muhasebeye olan ihtiyacın gün geçtikçe arttığı görülmektedir.

Adli muhasebeye ihtiyaç duyan kesimler ve ihtiyaç duyma sebepleri de aşağıdaki gibidir ([www.adli-muhasebe.com](http://www.adli-muhasebe.com)) ;

### **8.1. MUHASEBE İLE UĞRAŞANLAR**

Adli muhasebe, muhasebe mesleğinde yeni bir açılım getirerek sayıların ötesine geçip gerçeklerin açığa çıkmasını birtakım metot ve tekniklerle sağlamaktadır. Muhasebe ile uğraşan kesim muhasebe kayıtlarında yer alan sayı ve olayların gerçek yüzünü görebilmek için adli muhasebeye ihtiyaç duymaktadırlar ([www.adli-muhasebe.com](http://www.adli-muhasebe.com)).

### **8.2. İÇ DENETİM VEYA DIŞ DENETİM İLE UĞRAŞANLAR**

Denetimle uğraşan kişilerin kendi yaptıkları denetim çalışmalarında birtakım olayları tespit etmeleri mümkün olmayabilmektedir. Örneğin; adli muhasebe, finansal tabloların doğruluğundan ziyade bu tablolara şüpheli bir bakış açısıyla yaklaşım kamera görüntüleri, msn kayıtları, belge incelemeleri gibi birtakım çeşitli araç ve teknikleri kullanarak tespit işlemini yapmaktadırlar ([www.adli-muhasebe.com](http://www.adli-muhasebe.com)).

### **8.3. ŞİRKET ORTAKLARI**

İşletmelerde çalışan personeller, yöneticiler ya da diğer ortakların işletme aleyhine birtakım mali suç işlemektedirler. Bu mali suçların ortaya çıkmasını sağlamak için şirket ortakları adli muhasebe ile yakından ilgilenmektedirler ([www.adli-muhasebe.com](http://www.adli-muhasebe.com)).

### **8.4. İŞLETME YÖNETİCİLERİ**

İşletmedeki işlerin daha şeffaf bir durumda gerçekleşebilmesi açısından işletme yöneticileri işletmelerinde adli muhasebe uygulamalarının gerçekleşmesini istemektedirler ([www.adli-muhasebe.com](http://www.adli-muhasebe.com)).



## 8.5. HAKİM, SAVCI VE AVUKATLAR

Hakim, savcı ve avukatların karşılaşmış olduğu muhasebesel yönden ağırlıklı olan hukuksal anlaşmazlıklarda adli muhasebeye ihtiyaç duyulmaktadır. Çünkü; klasik bilirkişi sadece rapor hazırlarken, adli muhasebeci raporun hazırlanmasının yanında bu raporun sözlü ve görsel bir şekilde sunumunu gerçekleştirip, tarafların direkt olarak sorularını sorabildiği ve cevaplarını hemen alabilmeleri nedeniyle de hakim, savcı ve avukatlar adli muhasebe hizmetlerine gereksinimleri söz konusu olmaktadır (www.adli-muhasebe.com).

## 8.6. KOLLUK KUVVETLERİ

Al Capone gibi ünlü bir suçlunun bir muhasebeci tarafından yakalanmış olması adli muhasebenin önemini göstermektedir. Kolluk kuvvetleri muhasebesel analizlerin yapılmasında adli muhasebe hizmetlerinden yararlanmaktadırlar (www.adli-muhasebe.com).

Ayrıca; bir olayda mağduru olduğunu düşünen ve haksızlığa uğradığına inanan kişilerde adli muhasebeciye ihtiyaç duymaktadırlar (Gülten ve Kocaer, 2011: 22).

## 9. ADLİ MUHASEBECİLERİN SAHİP OLMASI GEREKEN ÖZELLİKLERİ

IRS (Amerika İç Gelirler Servisi) den emekli olmuş bir adli muhasebeci olan Robert R.Roche adli muhasebecinin tanımını şu şekilde ifade etmiştir (Crumbley, akt. Pazarçeviren, 2005: 10);

*“Kayıtların görünen değerini kabul etmeyip arka planına bakan, dokümanlar hakkında şüphe duyan, gerçek niyeti araştıran, bilirkişi raporu hazırlayan, özellikle birilerinin yalan söyleme ihtimalinin olduğu durumlarda ortaya çıkan, bireylerle çok detaylı mülakatlar yaparak gerçeği ayrıntılarıyla ortaya koyan kişidir”.*

Bir adli muhasebeci finansal becerileri ve araştırmacı yönü sayesinde çözüm bekleyen sorunları kurallar kapsamında çözüme kavuşturan kişidir (Oberholzer, 2002: 4).

Adli muhasebecinin aşağıdaki alanlarda bilgisinin olması gerekmektedir (Gökgöz, 2012:157-158);

- Yoğun bir muhasebe bilgisinin olması
- Denetim bilgisi
- İstatistik bilgisi
- İnceleme ve araştırma teknikleri
- Hukuk bilgisi
- Psikoloji bilimi bilgisi
- Suç bilimi bilgisi
- İşletme yönetimi
- Vergi mevzuatı ve vergi uygulamaları bilgisi
- Hile Bilgisi ve hileli muhasebe uygulamaları bilgisi
- Bilgisayar uygulamaları

gibi alanlarda bilgi sahibi olmaları gerekir.

Mesleğinde başarılı olmak isteyen bir adli muhasebeci, normal muhasebeci ve denetçi kalıbından sıyrılması gerekmektedir. Olayların arkasındaki gerçeklere bakacakları için ise dedektif gibi hareket etmeleri gerekmektedir. Çünkü bir adli muhasebeci; üçte bir muhasebeci, üçte bir araştırmacı ve üçte bir de firma çalışanı gibi hareket etmesi gerekmektedir (Toraman, 2011) .

Bir adli muhasebeci de bulunması gereken özellikler şunlardır (Toraman, 2011);

#### **a) Meraklı**

Bir adli muhasebecinin mesleği bağlamda , ilgili ve meraklı olması gerekmektedir. Yaptığı olaylarda mesleki olarak şüphecililiğini kullanması gerekir.

#### **b) Israrcılık**

Adli muhasebecinin üzerine aldığı olayın sonunu getirene kadar bütün araştırmalarını sürdürmesi gerekmektedir.

#### **c) Yaratıcılık**

Adli muhasebecilerin uyması gerekli olan birtakım ilke ve standartlar yanında son derece yaratıcı olabilmeli ve ayrıntılara çok dikkat etmeleri gerekmektedir.

#### **d) Sezgi**

Bir adli muhasebeci her olayı kendi özellikleri doğrultusunda araştırması gerekmektedir ve bu olayı hem genel olarak bir resim gibi, hem de ayrıntıları ile analizi gerçekleştirmesi gerekmektedir. Herhangi bir baskı ortamıyla karşılaşırsa sakın olmalı, verdiği kararlar ise net, analitik, mantıklı bir şekilde olmalıdır.

#### **e) Hüner**

Adli muhasebeci çalışmalarını sunma durumunda yazılı veya sözlü iletişimde başarılı olması gerekmektedir. Ayrıca insanlarla olan ilişkileri de sağlıklı bir şekilde gerçekleştirebilmelidir.

### **10. ADLİ MUHASEBECİLİK İLKELERİ**

Muhasebe ve denetçilerin uymakta yükümlü oldukları birtakım ilkeler vardır. Alanlarında uzman birer meslek mensubu olan adli muhasebecilerinde bu ilkelere uymaları gerekir (Atmaca ve Terzi, 2012: 29). Adli muhasebecilik mesleğine ilişkin olan bu ilkeler bu mesleğin daha kaliteli ve güvenilir bir şekilde gerçekleşebilmesini sağlamak amacıyla genel olan ölçütleri belirlemektedir (Karacan, 2012: 117). Adli muhasebecilik mesleğine ilişkin uyulması gereken ilkeleri üç başlık altında incelemek mümkündür. Bunlar (Atmaca ve Terzi, 2012: 30);

- Genel İlkeler
- Bulguların elde edilmesi ile ilgili olan ilkeler
- Bulguların değerlendirilmesi ile ilgili olan ilkelerdir

#### **10.1.GENEL İLKELER**

Bu ilkeler adli muhasebecilik mesleğini gerçekleştirecek olan kişilerde olması gereken özellikleri ifade etmektedir (Atmaca ve Terzi, 2012: 30). Genel ilkeleri 3 grupta incelemek mümkündür. Bunlar (Karacan, 2012:118);

- Bağımsızlık İlkesi
- Mesleki Eğitim ve Tecrübe İlkesi

- Mesleki Özen ve Dikkat İlkesi

#### **a) Bağımsızlık İlkesi**

Bu ilke; adli muhasebecilerin soruşturma yaptıkları faaliyet alanından tamamıyla bağımsız olması gerektiğini ifade eder (Göksu, 2011: 28). Bağımsızlıktan kastedilen; görev yerine getirilirken, ortaya çıkan sonuçların analizinin yapılmasında ve rapor oluşturulmasında tarafsız bir bakış açısının sergilenmesi durumudur (Atmaca ve Terzi, 2012: 30-31).

Tarafsızlık ve nesnellik ile ilgili olan bazı etik kurallar ise şunlardır (Gülten ve Kocaer, 2011: 52-53);

- Görevlerini yerine getirirken herhangi bir baskı, etkileme ve yönlendirme gibi durumların olmaması gerekir.
- Her türlü olası siyasi, ekonomik ve kültürel gibi bir takım etkilerden kaçınması gerekmektedir.
- Eğer herhangi bir sebepten ötürü tarafsızlığının etkilenme durumu var ise bu durumu yetkili makamlara bildirmektedir.
- Gerekli olan belgeleri toplamada, değerlendirmede aktarmada ve sonuçlandırmada tarafsız bir şekilde davranmaktadır.
- Raporları hukuksal sorunların çözümüne uygun bir biçimde güvenilir, geçerli, net ve tam kanıtlara dayalı olarak düzenler.
- Raporlarında herhangi bir önlem ya da tavsiye bulunuyorsa uzman şahitlik esnasında bunu nedeniyle birlikte detaylı olarak sözel bir ifade ile sunmaktadır.

#### **b) Mesleki Eğitim ve Tecrübe İlkesi**

Adli muhasebecilik mesleğinin yeterli düzeyde mesleki eğitim ve tecrübeye sahip olan kişiler dahilinde yapılması gerekir (Atmaca ve Terzi, 2012: 30). Mesleki yeterliliğin göstergesi; bir kişinin eğitim düzeyi olup, bu mesleği icra edecek olan kişiler ise; işletme, iktisat, maliye, hukuk gibi alanlarda eğitim görmüş ve meslek mensuplarının yanında stajlarını gerçekleştirmiş ,ayrıca meslek odalarının yapmış oldukları sınavlarda başarılı olmak gibi birtakım özellikleri taşıyan kişiler adli muhasebeci olabilmektedir ( Karacan, 2012: 118).

### **c) Mesleki Özen ve Dikkat İlkesi**

Adli muhasebeci mesleğini yerine getirirken ve raporunu hazırlarken son derece dikkatli ve özenli olması gerekir. Adli muhasebeci eğitilmiş, bilgili, tecrübeli olsa da görevini yerine getirirken gerekli özeni göstermezse olumlu bir sonuç alması mümkün değildir. Mesleğin gerekli kıldığı özen ve dikkatin olup olmadığının asgari şartı ise; bütün adli muhasebe sürecinde adli muhasebecilik ilkelerine tam olarak uymaktır (Karacan, 2012: 119).

## **10.2. BULGULARIN ELDE EDİLMESİ İLE İLGİLİ OLAN İLKELER**

Bu ilkeler; adli muhasebecilik mesleğinin nasıl yapılıp, ne şekilde yürütüleceğini belirten ilkelerdir. İyi bir adli muhasebeci görevini gerçekleştirirken bütün detaylar üzerinde durmalı, bütünlüğü kapsayan parçaları ise bir dedektif misali ayırmasını bilmeli ayrıca bütün durumların değerlendirilmesi gerçekleştirip olaylarda elde ettiği bulguları yeterli sayılabilecek kanıtlarıyla desteklemesi gerekmektedir. Bu ilkeler şunlardır (Karacan, 2012:119);

### **a) Planlama**

Adli muhasebecinin amacını gerçekleştirebilmesi açısından neyi, nerede, hangi maliyetle yapacağı gibi bir takım sorulara önceden karar vermesidir. Verilen bu kararlar planı meydana getirmektedir. Plan yapmada amaç ise, olayları küçük parçalara bölmek ve bu konuda gerekirse yardımcılarından destek sağlamaktır ( Karacan, 2012:119).

### **b) Bütünlük**

Adli muhasebede bir konunun değerlendirilmesi yapılırken şüpheli bir tutum sergileyip, ipucu teşkil edebilecek her olayın değerlendirilmesi yapılmalı bunun yanında konuyu etkileyebilecek olan bütün durumların ise bir bütünlük çerçevesinde ele alınıp gözden geçirilmesi gerekmektedir (Karacan, 2012:120).

### **c) Kanıtların Toplanması**

Adli muhasebecinin olayla ilgili sonuca varmadan önce öncelikle, sayım, analitik incelemeler gibi ve buna benzer kanıt toplama yöntemleri ile yeterli miktarda

kanıt toplaması gerektiğini ifade eden ilkedir ve ayrıca gerek nitel, gerek nicel olarak yeterli miktardaki kanıtlarıyla ulaştığı zaman sonucu destekleyebilmektedir. Belgeler ve kayıtlar kanıt olarak kullanılabilir. Elde edilen kanıtlar mutlak doğruluğu kesin yasal kanıtlar olabileceği gibi adli muhasebeciler tarafından doğruluğu ispatlanmış öznel kanıtlarda olabilmektedir (Karacan, 2012:120 ).

### 10.3. BULGULARIN DEĞERLENDİRİLMESİ İLE İLGİLİ OLAN İLKELER

Adli muhasebecinin verdiği görüş ve kanaatlarının eksiksiz olarak sunulması ile ilgili olan ilke ve düzenlemeleri kapsamaktadır. Bu ilkede amaç ise; adli muhasebeye konu olan durumun, bilgi kullanıcıların gereksinim duydukları bilgilerin net ve açık bir şekilde sunulmasını sağlamaktır. Adli muhasebeciler ulaştıkları sonuçları yazılı rapor hazırlayarak bilgi kullanıcılarına sunar ( Karacan, 2012:121 ).

Bulguların değerlendirilmesi ile ilgili olan ilkeler ise şunlardır (Karacan, 2012: 121);

#### **a) Tam Açıklama İlkesi**

Adli muhasebeci, adli muhasebeye konu olmuş olan durumla ilgili sunulmuş olan ve ortaya konulmuş olan bilgilerin, bu bilgilerden yararlanacak olan kişi yada kurumların doğru bir şekilde karar verebilmeleri açısından bu bilgiler açık ve anlaşılır bir şekilde olması gerektiğini belirten ilkedir ( Karacan, 2012:121).

#### **b) Görüşün Bildirilmesi İlkesi**

Adli muhasebeci, adli muhasebeye konu olmuş olan durumla ilgili gerekli değerlendirmeyi yaptıktan sonra , elde ettiği sonucu adli muhasebecinin görüşü olduğunun açıklanmasını ve bunun bilgi kullanıcılarına ulaştırılmasını ifade eden ilkedir. Bu ilke de adli muhasebeci ulaştığı bütün olayları ve vermiş olduğu kararı yazılı şekle dönüştürerek rapor haline getirmiş olmaktadır (Karacan, 2012: 121).

## **11. ADLİ MUHASEBE İŞLEMİNİN AŞAMALARI**

Adli muhasebe işlemleri aşağıdaki adımlardan meydana gelmektedir (Pazarçeviren, 2005: 12-13);

- Müşteriyle Buluşma Aşaması
- Çatışmanın Tespitinin Yapılması
- Öncül (Başlangıç) Araştırması
- Bir Eylem Planı Hazırlanması
- Doğru Kanıtların Elde Edilmesi
- Analizin Gerçekleştirilmesi
- Raporun Hazırlanması Durumu

## **12. ADLİ MUHASEBE BİLİM DALININ DİĞER DİSİPLİNLERLE İLİŞKİSİ**

Adli muhasebe bilim dalının alanı geniş olduğu için, birçok diğer bilim dallarıyla da ilişki içerisinde olmaktadır. Adli muhasebenin ilişki içinde bulunduğu en yakın bilim ve bilim dalları ise şunlardır (Gülten ve Kocaer, 2011: 24);

- Psikoloji
- Suç Bilimi
- Hukuk
- Grafoloji
- Muhasebe Denetimi
- İstatistik

### **12.1. ADLİ MUHASEBE VE PSİKOLOJİ İLİŞKİSİ**

Psikoloji bilimi; İnsan ve hayvan davranışları ve bunların bilinçsel süreçleriyle ilgilenen 125 yıllık bir geçmişi olan bilimdir. Psikolojiye meslek olarak bakıldığında ise, bu meslek insanların sorunlarını çözüm sağlamak için kullanılmaktadır, bu da dili iyi kullanma ve empati gibi birtakım yetenekleri gerektirir (www.psikologlar.org).

Psikoloji bilimini adli muhasebecilerin iyi bir şekilde bilmeleri gerekir. Çünkü adli muhasebeciler, normal bir muhasebeci gibi sadece defter, beyanname gibi şeylerle ilgilenmediklerinden karşısındaki kişilerin ruh hallerini, psikolojik durumlarını da dikkatli bir şekilde analiz etmeleri gerekmektedir ( Gülten ve Kocaer, 2011: 24-25).

Adli muhasebeciler mülakatları aşamasında kimlerin doğru söyleyip söylemediği hakkında analizi gerçekleştirebilmesi için iyi bir psikoloji bilimine gereksinim duyarlar. Adli muhasebeci kişilerle konuşurken sadece kişinin kullandığı kelimelere değil jest ve mimiklerine beden diline de dikkatli olarak gözlem yapmak durumundadır. Şüphelilerle yapılan görüşme esnasında karşı tarafın sözünün bitmesi beklenmeli, önyargılı bir şekilde yaklaşmamak gerekir. Ayrıca adli muhasebeci kendi beden dilini kullanırken de dikkat etmesi gerekmektedir. Örneğin asla sinirlenmemesi ve sakin bir ses tonuyla konuşmalıdır. Karşıdaki kişi yalan söylüyorsa eğer gözbebekleri refleks olarak küçülmektedir ve bunun yanında karşı taraf yalan söylemeye teşebbüs edeceği zaman göz temasını kesmeye başlar ve ağzıda kuruluk, öksürme, el ve kollarına hakim olamama gibi birtakım belirtiler görülebilir. Yalan söyleyen kişiler gereksiz cevaplar vererek konuyu değiştirmek için uğraşırlar (Gülten ve Kocaer, 2011: 24-26).

## 12.2. ADLİ MUHASEBE VE KRİMİNOLOJİ İLİŞKİSİ

Kriminoloji kelimesinin Türkçe karşılığı “suç bilimi” dir ( www.tdk.gov.tr). Suç, insanlık tarihi kadar eski olmasının yanında geçmişten günümüze insanların sürekli üstesinden gelmek zorunda kaldığı sorunlardan biridir. Kriminoloji bilimi; Son 250 yıl içinde suç ve suçluların davranışlarını daha iyi fark edebilmek için teorik ve ampirik uygulamalarıyla mevcut ceza adalet sisteminin en büyük yardımcısı durumundadır (Dolu vd., 2012: 3).

Türk Dil Kurumunda suç , şu şekilde ifade edilmektedir; yasalara aykırı olarak gerçekleştirilen davranış olarak tanımlanmaktadır (www.tdk.gov.tr). Suçlu ise; suçu işlemi gerçekleştiren kişi olan tanımlanmıştır (www.tdk.gov.tr).

Adli muhasebecilere hile denetimi konusunda kriminoloji bilgilerin olması fayda sağlamaktadır. Örneğin aynı yerde çalışanların kişisel özelliklerine bakılıp,



bunların hangilerinin hileli işlemler yapıp yapmayacağı ayrıca bu çalışanları suç işlemeye iten faktörleri anlamada adli muhasebeciler kriminoloji biliminden faydalanabilirler (Manning, 2005: 470).

### 12.3. ADLİ MUHASEBE VE HUKUK İLİŞKİSİ

Toplumun düzenlenmesini sağlayıp devletin yaptırım gücünü belirleyen yasaların bütününe "hukuk" denilmektedir (www.tdk.gov.tr). Her geçen gün ekonomik hayatın gelişmesinden dolayı firmaların büyümesi , özel ve kamu menfaatlerinin korunması ihtiyacı gibi bazı durumlardan dolayı muhasebe dalının hukuk kuralları ile düzenlenmesinin gerekli olduğu ortaya çıkmıştır (Pehlivan, 2010: 18).

Adli muhasebe hukuk ve muhasebe bilimlerinin birleşiminden meydana gelmektedir. Adli muhasebecinin sahip olduğu muhasebe bilgisi yanında, en az muhasebe bilgisi kadar da hukuk bilgisinin de bulunması gerekmektedir (Gülten ve Kocaer, 2011: 28).

Adli muhasebeciler hile ile ilgili denetimlerini gerçekleştirirken işletmelerin mali belgelerini araştırırlar ve yapmış oldukları bu araştırma sonucunda elde edilen kanıtlara dayanarak işlem yapmalarından ötürü pozitif hukukunda hile ile ilgili olarak düzenlenmiş olan ilkeleri de adli muhasebeciler için önemlilik arz etmektedir (Pehlivan, 2010: 20).

Adli muhasebeciler kendilerini avukat, hakim, savcı yerine koymamaları gerekir çünkü adli muhasebecinin buradaki görevi muhasebe ve denetim alanında uzman oldukları için adaletin yerini bulmasına katkı sağlayabilmektir (Gülten ve Kocaer; 2011: 28).

### 12.4. ADLİ MUHASEBE VE GRAFOLOJİ İLİŞKİSİ

Grafolojinin anlamı yazı bilimidir (Baltacıoğlu,1959: 57). Grafoloji; İnsanların el yazılarına ve imzalarına bakılarak kişinin karakter analizinin yapılmasını sağlar (Birincioğlu ve Özkara, 2010: 404).

Adli muhasebecinin belgelerdeki imzalarda herhangi bir şüphe duyuyorsa grafoloji bilgisinin olması avantaj sağlayacaktır çünkü belgelerin sahte olduğunu

düşünerek grafoloji uzmanına başvurulması gerektiğini isteyecektir. Adli muhasebeciler için belgeler, tahsilat, faturalar onların işinin önemli bir kısmını oluşturmaktadır. Bu belge vb. evraklarda gerçeğin değiştirilmesi durumu söz konusu olabilir. Adli muhasebe ve grafoloji bilimi birbiriyle ilişki içinde olması gereklidir (Gülter ve Kocaer, 2011: 28).

## 12.5. ADLİ MUHASEBE VE MUHASEBE DENETİMİ İLİŞKİSİ

*"Denetim, bir örgütün ekonomik faaliyetlerine ve olaylarına ilişkin açıklanan bilgilerin, önceden belirlenmiş kriterlere uygunluk derecesini belirlemek ve raporlamak amacıyla bu ekonomik faaliyetlere ve olaylara ilişkin bilgilerle ilgili kanıtların tarafsızca toplanması, değerlendirilmesi ve sonucun bilgi kullanıcılarına raporlanması sürecidir."* (Kepekçi, 1998: 1).

Adli muhasebe bilimi ile meslek anlamında uğraşan kişiler sahip oldukları en az hukuk ve muhasebe bilgisi kadar da denetim bilgisinin bulunması gerekmektedir. Gerek denetim mesleği gerekse adli muhasebecilik mesleğinin temeli şüpheye dayanıp, analiz yapılmadan kabul etmeyiştir. Denetimdeki birtakım kurallar, ilkeler adli muhasebe içinde geçerlidir (Gülten ve Kocaer, 2011: 29).

Adli muhasebe ile muhasebe denetimi arasında birtakım benzerlikler ve farklılıklar söz konusudur. Bunlar aşağıdaki gibidir (Ranallo, akt. Pehlivan, 2010: 15-17);

- Finansal raporlama yapılırken hukuka uygun bir şekilde yapılması adli muhasebenin de muhasebe denetiminin de ortak amacıdır.
- Muhasebe denetiminde finansal tablolar genel kabul görmüş muhasebe standartları çerçevesinde uygun olup olmadığı ele alınırken fakat adli muhasebe çalışmalarında ise hileli olarak yapılan muhasebe işlemlerini ve varlıkların kötüye kullanımı ile ilgili olan suçları ele almaktadır.
- Muhasebe denetimi gerçekleşirken çalışanların bilgisi doğrultusunda gerçekleşir fakat adli muhasebe araştırmalarında durum farklı olup çalışanlar yapılan bu araştırmanın amacı ve kapsamı hakkında bilgi sahibi değildirler.
- Muhasebe denetiminde işletme yönetiminin vermiş oldukları beyanların bir kısmına güvenilirken, adli muhasebe araştırmalarında çok az bir güven söz konusudur.

- Muhasebe denetimi çalışmaları yapıldıktan sonra bir fikir ortaya konulurken, adli muhasebe araştırmalarında ise birden fazla eşit ihtimalli sonuçlar ortaya çıkabilmektedir.
- Muhasebe denetimi düzenli yapılan faaliyet iken, adli muhasebe araştırmalarında düzenlilik söz konusu değildir.
- Muhasebe denetiminde kullanılan birtakım çalışma kağıtlarında herhangi bir Őekil Őartları gerekli değilken, adli muhasebe araştırmalarında ise kanıtlayıcı belgeler hukuki kurallar çerçevesinde belirli olarak birtakım Őekil Őartları söz konusudur.
- Muhasebe denetiminde belge ve bilgilerle ilgili herhangi bir Şüphe söz konusu değilse bunun doğru ve geçerli olduğu kabul edilirken, fakat adli muhasebe araştırmalarında ise belgelere daha Şüpheli bir Şekilde bakılmaktadır.
- Muhasebe denetiminde ortaya çıkan bulgular bazen sözlü olarak istenmekteyken adli muhasebe araştırmalarında ortaya çıkan bulgular ise araştırmanın taraflara sözlü bir Şekilde anlatılması da istenebilmektedir.

## 12.6. ADLİ MUHASEBE VE İSTATİSTİK İLİŞKİSİ

Adli muhasebenin ilişki içinde olduğu diğer bir bilim de istatistiktir. İstatistik Bilimi;

- Örneklemenin yapılacaęı olan birimin sečilmesi
- Frekans ve standart sapma gibi analizlerin yapılması
- Benford Kanununun uygulanması

gibi özellikleriyle istatistik bilimi önemli bir yere sahiptir. Adli muhasebe eğitimi alanlar istatistik bilimi ile ilgili olan gerek yasaları, gerekse analiz tekniklerini iyi bir Şekilde bilmeleri gerekmektedir. Örneğin örnekleme ile ilgili birtakım kuralları bilmeyen bir kişi, hile veya suistimal denetçiliği gibi uygulamaları gerçekleştirme giriŐimi durumunda sağlıklı bir denetim işlemi yapıldığı söylenemez (Gülten ve Kocaer, 2011: 29-30).

### **13. ADLİ MUHASEBE EĞİTİMİ VE ADLİ MUHASEBECİLİK MESLEK MENSUBU OLMA**

#### **a) Amerika'da Adli Muhasebe Eğitimi Ve Mesleği**

Enron şirketi 2 Aralık 2001 yılında iflas durumuna düşmüştür (Li, 2010: 37). Amerika'da adli muhasebecilik mesleğine olan ihtiyacın artma sebeplerinden biriside yaşanan bu Enron skandalıdır. Yaşanan bu skandalın dolayısı ile SAS 99 ve Sarbanes-Oxley yasasını ortaya çıkmıştır. Yeni yasalar ve yönetmelikler adli muhasebeciliğe olan önemi daha da ön plana çıkarırken bu sayede adli muhasebeciler ve avukatlarda şirketlerde ücret karşılığı çalışma fırsatı yakalamışlar (Nunn ve diğerleri, 2006: 4).

Adli muhasebecilik mesleği, 2002 US.News & World Report'un yayınlamış olduğu raporda son zamanlarda Amerika'daki 8 en güvenli kariyerlerinden biri olarak gördüğü ayrıca SmartMoney Magazine de bu mesleği gelecek 10 yıl içinde yüz bin doların üzerindeki ücret potansiyeli ile on yeni meslekten biri olarak kabul gördüğü bir meslektir (Pazarçeviren, 2005: 13).

Muhasebe mesleği içinde adli muhasebeye olan ilgi önemli ölçüde artış göstermiştir, ticaret dergilerinde yayınlanan adli muhasebe ile ilgili olan makalelerdeki artış bunun göstergesidir. ABI/Inform elektronik veritabanında Adli muhasebe ve Adli muhasebecilik mesleği ile ilgili 1986 ve 1990 yılları arasında 6 referans(kaynak) olduğu 1991 ve 1995 yıllarında ise artış söz konusu olup 48 adet referans olduğu ortaya çıkarılmıştır (Lawrence, 1999: 173).

Adli muhasebeci olabilmek için lisans eğitiminin yanında bir takım koşullar da bulunmaktadır. ABD'de belgeli bir adli muhasebeci olabilmek için belirli aşamalardan geçmek gerekmektedir. Bu aşamalar şunlardır (<http://hiledenetcisi.com/word/muhasebede-yeni-bir-alan-adli-muhasebe.pdf> ) ;

- Lisans Eğitiminin olması
- İki yıl süreyle mesleki tecrübenin olması

- ABD de faaliyet göstermekte olan "Diplomalı Hile Araştırmacıları Kuruluşu ( Association of Certified Fraud Examiners -ACFE)nin yapmış olduğu sınavlarında başarı sağlamak

Dünyada adli muhasebecilik mesleğininle ilgili faaliyet gösteren kurumlar arasında en önemlisi olan ACFE'nin kayıtlı meslek mensubu sayısı 25.000 civarındadır (<http://hiledenetcisi.com/word/muhasebede-yeni-bir-alan-adli-muhasebe.pdf>).

Örneğin ACFE tarafından verilen meslek ünvanı olan CFE(Certified Fraud Examiners)(Sertifikalı-Yeminli Hile denetçisi) olabilmek için belirli sınavlar bulunmaktadır (Kurt ve Uçma, 2009:170). CFE üyeliği aşağıdaki şartlardan oluşmaktadır (<http://www.acfe.com/cfe-membership.aspx>);

- ACFE'ye üyeliğinin olması gerekir
- Asgari akademik ve mesleki gereklilikleri yerine getirilmelidir
- Yüksek ahlaki karaktere sahip olmak
- Sertifikalı Yolsuzluk Denetçileri Derneği Mesleki Etik Tüzüğüne uymak

CFE sınavları 4 bölümden oluşmaktadır ve İngilizce olarak yapılmakta olup sınavın tamamı 10 saate yakındır. Dört bölüm ise şöyledir (<http://www.usiud.org>);

- Şüpheli Finansal İşlemler
- Suistimalin Hukuki Dayanağı
- İnceleme Yöntemleri
- Kriminoloji Ve Etik

Normal şartlarda bir lisans eğitimi alan bir kişinin eğitim hayatında almış olduğu dersler ve bilgiler bu mesleğe üye olabilmek için yeterli olmamaktadır. (<http://hiledenetcisi.com/word/muhasebede-yeni-bir-alan-adli-muhasebe.pdf>).

ABD de adli muhasebecilik mesleği ile ilgili düzenleme yapan birtakım kurumlar bulunmaktadır ve meslek ünvanları ise şunlardır (<http://www.fbi.gov/whitecollarcrime.htm>; <http://www.irs.gov/> akt. Kurt ve Uçma, 2009: 170);

**AICPA'nın Vermiş Olduğu Mesleki ünvanlar;**

**CFE:** "*Certified Financial Forensics (Sertifikalı/Yeminli Mali Suç Bilimcisi)*"

**ABV:** "*Accredited in Business Valuation (Yetkili Vergi/ Değerleme Uzmanı)*".

"CPA veya CA unvanına sahip olmak gerekmektedir. Sınavlarını AICPA test merkezi yapmaktadır."

#### **ACFE'nin Vermiş Olduğu Mesleki Ünvanları;**

**CFE;**"*Certified Fraud Examiners (Sertifikalı/ Yeminli Hile Denetçisi).*CPA unvanına sahip olmak gerekmemektedir.Sınavlarını ACFE kendisi yapmaktadır."

#### **Forensic CPA Society Tarafından Verilmiş Olan Meslek Ünvanları;**

**FCPA:**"*Forensic Certified Public Accountant (Adli Muhasebeci).* CPA veya CA unvanına sahip olmak gerekmektedir.Sınavlarını Forensic CPA Society kendisi yapmaktadır."

#### **ACFEI'nin Vermiş Olduğu Meslek Ünvanları**

**Cr.FA:**"*Certified in Forensic Accountant (Adli Muhasebe Sertifikasyonu)* CPA unvanına sahip olmak gerekmemektedir. Sınavlarını ACFEI kendisi yapmaktadır."

#### **NAFA Meslek Örgütü**

**FA:**"*Forensic Accountant (Adli Muhasebeci)* CPA unvanına sahip olmak gerekmemektedir.NAFA'nın adli muhasebecilik eğitimini tamamlamak gerekmektedir."

### **b) Türkiye'de Adli Muhasebe Eğitimi Ve Mesleği**

Türkiye' de adli muhasebecilik mesleği'nin hukuki bir çerçevesi bulunmamaktadır (Kurt ve Uçma, 2009: 166).

Türkiye'de adli muhasebe ile ilgili meslek mensuplarına ilk kez 2009 Yılında İSMMM (İstanbul Serbest Muhasebeciler ve Mali Müşavirler Odası) Akademi Bağımsız Adli Muhasebe Uzmanlık Programı gerçekleşti. Bu program Uluslar arası adli muhasebe eğitimi araştırmaları esas alınarak oluşturulmuş olan 360 saat süren bir sertifika programıdır (N. Bozkurt, 2010: 40-41).

Marmara Üniversitesi İşletme Bölümünde eğitimi verilen Muhasebe Denetimi Yüksek lisans programı Türkiye'de adli muhasebecilik mesleğine en çok katkısı olan yüksek lisans programıdır ve bu program kapsamında hukuk, denetim, ve muhasebe eğitimleri verilmekte olup, hile denetimi, faaliyet denetimi gibi derslerde mevcuttur (Atmaca ve Terzi, 2012: 38).

Ülkemizde adli muhasebecilik mesleği ile ilgili herhangi bir hukuki düzenleme söz konusu değildir. Fakat adli muhasebecilik kapsamı doğrultusunda birtakım düzenlemelerde bulunun kuruluşlar bulunmaktadır (Gökgöz, 2012:164-165). Bunlar (Kurt ve Uçma, 2009: 167);

- MASAK: Mali Suçları Araştırma Kurulu Başkanlığı
- MFT: Maliye Teftiş Kurulu Başkanlığı
- Gelirler Genel Müdürlüğü
- Gelir İdaresi Başkanlığı
- Gelirler Kontrolörlüğü Başbakanlığı
- Hazine Müsteşarlığı Hazine Kontrolörleri Kurulu
- Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
- Sermaye Piyasası Kurulu
- ISMMMO Akademi

Türkiye'de adli muhasebecilik mesleğine ilişkin her hangi bir yasal lisanslama bulunmamaktadır. Günümüzde hilelerin ve yolsuzlukların artmasından dolayı akademisyenlerin ilgi odağı haline gelmiştir (Atmaca ve Terzi, 2012: 36).

### **c) Türkiye'de Adli Muhasebe İle İlgili Yapılan Bilimsel Çalışmalar**

Türkiye'de adli muhasebe ve adli muhasebecilik mesleği yeni tanınmaya başlayan kavram olduğundan dolayı bununla ilgili kaynaklarda sınırlıdır. Yapılan bazı çalışmalar ise şunlardır;

**Tablo 13. Adli Muhasebe İle İlgili Yapılan Bilimsel Çalışmalar**

Yazar	Tarih	Yayın Türü	Başlık
Selim Yüksel Pazarçeviren	2005	Makale	Adli Muhasebecilik Mesleği
Gökhan Kuloğlu	2007	Doktora Tezi	Adli Muhasebe Kapsamında Kredi Kartı Dolandırıcılıkları Ve Türkiye Örneği
Hüseyin Aktaş Gökhan Kuloğlu	2008	Makale	Adli Muhasebe Ve Adli Muhasebecilik Mesleği
Ganite Kurt Tuğba Uçma	2009	Makale	Adli Muhasebecilik Mesleği Ve Adli Muhasebeci Olabilme Sürecinin Türkiye'deki Ve Amerika'daki Yasal Düzenlemeler Açısından Karşılaştırılması
Cengiz Toraman Hasan Abdioğlu Burcu İşgüden	2009	Makale	Aklama Suçunun Önlenmesine Yönelik Çabalar:Adli Muhasebecilik Mesleği Ve Uygulamaları
Fatma Ulucan Özkul Pınar Pektekin	2009	Makale	Muhasebe Yolsuzluklarının Tespitinde Adli Muhasebecinin Rolü Ve Veri Madenciliği Tekniklerinin Kullanılması
Nermin Akyel	2009	Doktora Tezi	Adli Muhasebecilik Ve Türkiye'de Uygulanabilmesi İçin Altyapı Bileşenlerinin Mevcut Durumu, Değerlendirilmesi Ve Öneriler
Abdülkadir Pehlivan	2010	Doktora Tezi	Adli Muhasebe Eğitimi Ve Türkiye'de Adli Muhasebe Eğitiminin Geliştirilmesine Yönelik Bir Araştırma
Berca Şahin	2011	Yüksek Lisans Tezi	Adli Muhasebecilik Mesleği Ve 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Açısından İncelenmesi



Merve Altınsoy	2011	Yüksek Lisans Tezi	Adli Muhasebecilik Ve Türkiye’de Uygulanabilirliği
Hayrettin Usul Metin Topçuoğlu	2011	Makale	Finansal Manipülasyonların Ortaya Çıkarılması Ve Önlenmesinde Adli Muhasebenin Önemi: Türk Hukuk Sisteminde Var Olması Gerekliliği Üzerine Bir Tartışma
Seyhan Göksu	2011	Yüksek Lisans Tezi	Adli Muhasebe Kapsamında Çalışan Hileleri Ve Kars İlinde Adli Vakalar Analizi
Yeşim Saçaklı	2011	Yüksek Lisans Tezi	Adli Muhasebecilik Perspektifinde Türkiye’deki Üniversitelerde Muhasebede Denetimi Eğitimi Ve Öneriler
Adem Çabuk Elif Yücel	2012	Makale	Adli Muhasebecilik Mesleği Ve Türkiye’de Uygulanabilirliğine Yönelik Bir Araştırma
Sami Karacan	2012	Makale	Hukuk İle Muhasebenin Kesişme Noktası: Adli Muhasebe
Bilge Leyli Elitaş	2012	Makale	Seçilmiş Örneklerle Adli Muhasebe Eğitimi Ve Türkiye İçin Bir Değerlendirme
Abdülkadir Pehlivan Adem Dursun	2012	Makale	Türkiye’de Adli Muhasebe Eğitimine Yönelik Bir Araştırma
Selçuk Gülten İlyas Kocaer	2011	Kitap	Adli Muhasebe Uygulamaları
Metin Atmaca Serkan Terzi	2012	Kitap	Adli Muhasebe Adli Muhasebe Uygulamalarının Muhasebe Meslek Mensupları Açısından Değerlendirilmesine Yönelik Bir Araştırma

Ahmet Gökğöz	2012	Kitap	Muhasebenin Sosyal Yönü
Cemal Elitaş	2012	Kitap	Muhasebe Hilelerinin Önlenmesinde Sarbanes-Oxley Yasası ve Alman On Adım Programının Karşılaştırılması: Türkiye İçin Yol Haritası

**ÜÇÜNCÜ BÖLÜM**  
**MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ ADLİ MUHASEBECİLİK**  
**KAVRAMI FARKINDALIĞI: TÜRKİYE ÖRNEĞİ**

**1. ARAŞTIRMANIN AMACI**

Bu çalışma da, dünyada bazı ülkelerde uygulaması bulunan fakat ülkemizde henüz herhangi bir yasal uygulaması bulunmayan adli muhasebecilik mesleğine karşı muhasebe meslek mensuplarının farkındalığının ölçülmesi amaçlanmaktadır.

**2. ARAŞTIRMANIN EVRENİ VE ÖN ÇALIŞMA**

Araştırmanın evrenini Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odasına kayıtlı olan Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirler oluşturmaktadır.

TÜRMOB ( Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği) verilerine göre SM sayısı 11.990, SMMM Sayısı 75.134 ve YMM sayısı ise 4131 dir. Toplam 91.255 meslek mensubu TÜRMOB'a kayıtlı bulunmaktadır (<http://www.turmob.org.tr> ).

Eski 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu meslek mensuplarını 3 grupta ele almaktadır. Bunlar ( [http://www.tesmer.org.tr/images/docs/3568\\_eski.pdf](http://www.tesmer.org.tr/images/docs/3568_eski.pdf));

- Serbest Muhasebeci
- Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
- Yeminli Mali Müşavir

Yeni 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nda ise meslek mensuplarını 2 grupta ele almaktadır. Bunlar ( [http://www.tesmer.org.tr/images/docs/3568\\_yeni.pdf](http://www.tesmer.org.tr/images/docs/3568_yeni.pdf));

- Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
- Yeminli Mali Müşavir

Bu çalışma da kullanılan verileri elde etmek için anket formu hazırlanmıştır. Bu anketin güvenilirliğini ölçmek için öncelikle Uşak ilinde 25 kişi üzerine bir pilot çalışma yapılmış ve bu pilot çalışmanın (Cronbach's) Alfa katsayısı 0,780 çıkmıştır.

Bu alfa katsayısı  $0.60 \leq \alpha \leq 0.80$  aralığında olduğu için de ölçek oldukça güvenilir denilebilir (Kalaycı, 2010: 405).

Bu anket formu yüz yüze görüşme ve internet üzerinden meslek mensuplarına uygulanmıştır. İnternet üzerinden 160 kişiye , yüz yüze görüşme ile de 228 kişiye ulaşılmış olup, 2 aylık zaman zarfında toplam 388 kişiye ulaşılmıştır. Türkiye'deki muhasebe meslek mensupların e-posta adreslerine ilişkin bilgiler Türkiye'deki illerde bulunan SMMM ve YMM odalarının internet sayfalarına bakılarak ve internet sitesinde paylaşılarak bilgiler toplanmıştır.

Toplanan anketlerin bölgesel dağılım itibariyle; Ege Bölgesinden 93 kişi, Marmara Bölgesinden 57 kişi, Akdeniz Bölgesinden 56 kişi, Karadeniz Bölgesinden 40 kişi, İç Anadolu Bölgesinden 58 kişi, Doğu Anadolu Bölgesinden 36 kişi ve Güneydoğu Anadolu Bölgesinden ise 48 kişi anketi cevaplandırmıştır.

*"Güvenilirlik kavramı yapılan her ölçüm için gereklidir, çünkü güvenilirlik bir test yada ankette yer alan soruların birbirleri ile olan tutarlılığını ve kullanılan ölçeğin ilgilenilen sorunu ne derece yansıttığını ifade eder. Güvenilirlik analizi ( Reliability Analysis) ölçmede kullanılan testlerin, anketlerin yada ölçeklerin özelliklerini ve güvenilirliklerini değerlendirmek üzere geliştirilmiş bir yöntemdir"* (Kalaycı, 2010: 403).

### **3. ARAŞTIRMANIN KAPSAMI VE YÖNTEMİ**

Araştırmada kullanılan anket formu Atmaca ve Terzi (2012) ve Elitaş, Karakoç ve Görgülü (2011)' ün Türkçe anket sorularından yararlanılarak oluşturulmuştur. Anket formu 2 bölümden oluşmaktadır. Birinci bölüm 9 sorudan oluşup muhasebe meslek mensuplarının demografik özelliklerini ölçmektedir. İkinci bölümde ise adli muhasebecilik kavramı farkındalığını ölçebilmek amacı ile beşli likert ölçeği şeklinde 15 tane sorudan oluşturulmuştur. Likert ölçeğindeki sorulara verilen cevaplar "kesinlikle katılmıyorum", "katılmıyorum", "kararsızım", "katılıyorum" ve "kesinlikle katılıyorum" şeklindedir. Anket çalışması sonucunda elde edilen anket verileri SPSS 16 programına girişi yapılarak güvenilirlik analizi,

frekans dağılımı, tek yönlü ANOVA ( One Way ANOVA-Anal testi) ve crosstabs gibi istatistiki yöntemler uygulanmıştır.

#### 4. ARAŞTIRMANIN SONUÇLARI VE DEĞERLENDİRİLMESİ

Araştırmada kullanılan istatistiki yöntemler ve elde edilen sonuçlar ise aşağıdaki gibidir.

##### 4.1. FREKANS DAĞILIMININ SONUÇLARI VE DEĞERLENDİRİLMESİ

Türkiye'de 388 muhasebe meslek mensubundan elde edilen anket sonuçları aşağıdaki gibidir.

Ankete katılan muhasebe meslek mensuplarının ünvanları Tablo 14'te görüldüğü gibidir.

**Tablo 14. Meslek Mensuplarının Ünvanları**

Muhasebe Meslek Mensubu Olarak Ünvanınız		
	<b>Kişi Sayısı</b>	<b>Dağılım %</b>
SM	52	13,4
SMMM	316	81,4
YMM	20	5,2
<b>Toplam</b>	<b>388</b>	<b>100,0</b>

Tablo 14'e bakıldığında meslek mensuplarının %13,4 ü Serbest Muhasebeci, %81,4' ü Serbest Muhasebeci Mali Müşavir, %5,2 si ise Yeminli Mali Müşavirden oluşmaktadır.

Ankete katılan muhasebe meslek mensuplarının, muhasebe meslek mensubu olarak çalışma durumu Tablo 15'de görülmektedir.

**Tablo 15. Muhasebe Meslek Mensubu Olarak Çalışma Durumu**

Muhasebe Meslek Mensubu olarak çalışıyor musunuz?		
	<b>Kişi Sayısı</b>	<b>Dağılım %</b>
Çalışıyorum	356	91,8
Çalışmıyorum	32	8,2
<b>Toplam</b>	<b>388</b>	<b>100,0</b>

Tablo 15'te görüldüğü gibi 388 kişinin % 91,8 i muhasebe meslek mensubu olarak görevini yaparken, % 8,2 si muhasebe meslek mensubu olarak çalışmadığını belirtmiştir.

Muhasebe meslek mensubu olarak çalışan 356 kişinin, bir işverene mi bağlı ya da bağımsız olarak çalışıyor olması durumu Tablo 16'da görülmektedir.

**Tablo 16. Muhasebe Meslek Mensubu Olarak Çalışılıyorsa Bir İşverene Bağlı Yada Bağımsız Olarak Çalışma Durumu**

Muhasebe Meslek Mensubu olarak çalışıyorsanız bir işverene mi bağlı, yoksa bağımsız olarak mı çalışıyorsunuz?		
	<b>Kişi Sayısı</b>	<b>Dağılım %</b>
Bir Kurumda Bağımlı Çalışıyorum	83	23,3
Bağımsız Çalışıyorum	273	76,7
Toplam	356	100,0

Tablo 16'ya bakıldığında ise muhasebe meslek mensubu olarak çalışan 356 kişinin %76,7 si bağımsız çalıştığını, %23,3'ü ise bir kurumda bağımlı çalıştığını belirtmiştir.

Ankete cevap veren muhasebe meslek mensuplarının cinsiyet dağılımı Tablo17'de görüldüğü gibidir;

**Tablo 17. Muhasebe Meslek Mensuplarının Cinsiyet Dağılımı**

Cinsiyet Dağılımı		
	<b>Kişi Sayısı</b>	<b>Dağılım %</b>
Erkek	313	80,9
Kadın	74	19,1
Toplam	387	100,0

Tablo 17'ye bakıldığında erkeklerin çoğunlukta olduğu görülmektedir. Bir kişi bu soruya cevap vermemiş ve anketimize cevap veren 387 kişinin %80,9 u erkek, %19,1 'i ise kadındır.

Ankete katılan muhasebe meslek mensuplarının medeni halleri Tablo 18'de görülmektedir.

**Tablo 18. Muhasebe Meslek Mensuplarının Medeni Hal Dağılımı**

Medeni Hal		
	<b>Kişi Sayısı</b>	<b>Dağılım %</b>
Evli	301	77,6
Bekar	87	22,4
Toplam	388	100,0

Tablo 18'e bakıldığında meslek mensuplarının tamamı bu soruya cevap vermiş ve meslek mensuplarının %77,6 'sının evli, %22,4 'ünün ise bekar olduğu görülmektedir.

Ankete katılan meslek mensuplarından bu soruya cevap veren kişi sayısı 377'dir ve tablo 19'da yaş dağılımı görülmektedir.

**Tablo 19. Muhasebe Meslek Mensuplarının Yaş Dağılımı**

Yaş		
	<b>Kişi Sayısı</b>	<b>Dağılım %</b>
20-26	20	5,3
27-33	66	17,5
34-40	109	28,9
41-47	77	20,4
48-54	62	16,4
55 ve üzeri	43	11,4
<b>Toplam</b>	<b>377</b>	<b>100,0</b>

Tablo 19'a bakıldığında ise meslek mensuplarının % 49,3 lük kısmını 34-47 yaş grubu oluşturmaktadır.

Ankete katılan Muhasebe meslek mensuplarının tamamı bu soruya cevap vermiştir ve meslek mensuplarının eğitim düzeylerini ise Tablo 20'de görülmektedir.

**Tablo 20. Muhasebe Meslek Mensuplarının Eğitim Düzeyi**

Eğitim Düzeyi		
	<b>Kişi Sayısı</b>	<b>Dağılım %</b>
Lise Ve Altı	45	11,6
Ön Lisans	40	10,3
Lisans	270	69,6
Yüksek Lisans Ve Üzeri	33	8,5
<b>Toplam</b>	<b>388</b>	<b>100,0</b>

Tablo 20'ye göre meslek mensuplarının %69,6 lık kısmını lisans mezunu ve %8,5lik kısmını ise yüksek lisans ve üzeri eğitim alanlar oluşturmaktadır. Sonuç itibariyle bakıldığında ise muhasebe meslek mensupların eğitim düzeylerinin yüksek olduğu ortaya çıkmaktadır.

Ankete katılan muhasebe meslek mensuplarının meslekteki tecrübesini gösteren tablo 21 ise aşağıdaki gibidir;

**Tablo 21. Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslekteki Tecrübesi**

Meslekteki Tecrübe Yılı		
	<b>Kişi Sayısı</b>	<b>Dağılım %</b>
5 Yılda Az	67	18,1
6-10 Yıl	83	22,4
11-15 Yıl	77	20,8
16-20 Yıl	48	12,9
21-25 Yıl	45	12,1
26 Ve Üzeri	51	13,7
<b>Toplam</b>	<b>371</b>	<b>100,0</b>

Tablo 21'de meslek mensuplarının mesleki tecrübelerine bakıldığında en fazla %22,4 ile 6-10 yıl tecrübeye sahip oldukları ve %20,8 ile de 11-15 yıl tecrübeye sahip oldukları görülmektedir.

Ankete katılan muhasebe mensuplarının gelir düzeyi ile ilgili soruya ise 383 kişi cevap vermiştir ve tablo 22'de görülmektedir.

**Tablo 22. Muhasebe Meslek Mensuplarının Gelir Düzeyi (TL cinsinden)**

Muhasebe Meslek Mensuplarının Gelir Düzeyi (TL cinsinden)		
	<b>Kişi Sayısı</b>	<b>Dağılım %</b>
1.000'den az	28	7,3
1.001 – 1.500	27	7,0
1.501 – 2.000	55	14,4
2001 – 2.500	70	18,3
2501 – 3.000	57	14,9
3.000'den fazla	146	38,1
<b>Toplam</b>	<b>383</b>	<b>100,0</b>

Tablo 22'ye bakıldığında muhasebe meslek mensuplarının gelir düzeylerinin %38 lik kısmı 3000'den fazla gelir elde ettiğini belirtmiştir. Bu sonuç itibariyle meslek mensuplarının gelir düzeylerinin iyi olduğunu söylemek mümkündür.

Ankete katılan muhasebe meslek mensuplarından, ilgili kuruluşların verecekleri eğitim ve seminerlerle bu mesleğe farkındalık yaratılabilecek olması ile ilgili elde edilen bulgular ise tablo 23'de görüldüğü gibidir.



**Tablo 23. İlgili Kuruluşların Verecekleri Eğitim Ve Seminerlerle Bu Mesleğe Farkındalık Yarattırabilecek Olması Durumu**

İlgili kuruluşların verecekleri eğitim ve seminerlerle bu mesleğe farkındalık yaratılabilecektir		
	<b>Kişi Sayısı</b>	<b>Dağılım %</b>
Kesinlikle Katılmıyorum	25	6,5
Katılmıyorum	19	4,9
Kararsızım	30	7,8
Katılıyorum	172	44,6
Kesinlikle Katılıyorum	140	36,3
Toplam	386	100,0

Tablo 23'e bakıldığında bu soruya cevap veren 386 muhasebe meslek mensubunun %80,9'u ilgili kuruluşların verecekleri eğitim ve seminerlerle bu mesleğe farkındalık yaratılabileceğini düşünürken %11,4'ü ise farkındalık yaratabileceğini düşünmemektedir. Muhasebe meslek mensuplarının %7,8'i ise kararsız olduklarını belirtmişlerdir.

Ankete katılan muhasebe meslek mensuplarının adli muhasebecilik mesleğinde başarılı olabilmek için yoğun bir muhasebe eğitiminin yeterli olması ile ilgili elde edilen bulgulara ise tablo 24'te yer verilmiştir.

**Tablo 24. Adli Muhasebecilik Mesleğinde Başarılı Olabilmek İçin Yoğun Bir Muhasebe Eğitiminin Yeterli Olması Durumu**

Adli muhasebecilik mesleğinde başarılı olabilmek için yoğun bir muhasebe eğitimi yeterlidir.		
	<b>Kişi Sayısı</b>	<b>Dağılım %</b>
Kesinlikle Katılmıyorum	35	9,0
Katılmıyorum	79	20,4
Kararsızım	46	11,9
Katılıyorum	153	39,4
Kesinlikle Katılıyorum	75	19,3
Toplam	388	100,0

Tablo 24'e bakıldığında ise muhasebe meslek mensuplarının %58,7'si adli muhasebecilik mesleğinde başarılı olabilmek için yoğun bir muhasebe eğitiminin yeterli olduğunu düşünürken, %29,4'ü ise yeterli olduğunu düşünmemektedir. Meslek mensuplarının %11,9'u ise kararsız olduklarını belirtmişlerdir.

Ankete katılan muhasebe meslek mensupları adli muhasebecilik mesleğinin uzun vadede başarılı olabilmesi için yükseköğretim kurumlarının eğitim

programlarını değiştirmeleri gerekeceği ile ilgili elde edilmiş olan bulgular ise tablo 25'te görülmektedir.

**Tablo 25 Adli Muhasebecilik Mesleğinin Uzun Vadede Başarılı Olabilmesi İçin Yükseköğretim Kurumlarının Eğitim Programlarını Değiştirmeleri Gerektiği Durumu**

Adli muhasebecilik mesleğinin uzun vadede başarılı olabilmesi için yükseköğretim kurumlarının eğitim programlarını değiştirmeleri gerekecektir		
	<b>Kişi Sayısı</b>	<b>Dağılım %</b>
Kesinlikle Katılmıyorum	17	4,4
Katılmıyorum	32	8,3
Kararsızım	62	16,1
Katılıyorum	168	43,5
Kesinlikle Katılıyorum	107	27,7
Toplam	386	100,0

Tablo 25'e bakıldığında ise muhasebe meslek mensuplarının %71,2'si adli muhasebecilik mesleğinin uzun vadede başarılı olabilmesi için yükseköğretim kurumlarının eğitim programlarını değiştirmeleri gerekeceğini düşünürken %12,7'si ise değiştirmeleri gerektiğini düşünmemektedir. %16,1'i ise bu konu hakkında kararsız kaldıklarını belirtmişlerdir.

Ankete katılan muhasebe mensuplarının ülkemizde adli muhasebecilik mesleğini yönlendirecek kurum ve kuruluşlara ihtiyaın var olup olmadığı ile ilgili elde edilen bulgular da tablo 26'da verilmiştir.

**Tablo 26. Ülkemizde Adli Muhasebecilik Mesleğini Seminer, Yayın Gibi Faaliyetlerle Yönlendirecek Kurum Ve Kuruluşlara İhtiyaç Olması Durumu**

Ülkemizde adli muhasebecilik mesleğini seminer, yayın gibi faaliyetlerle yönlendirecek kurum ve kuruluşlara ihtiyaç vardır.		
	<b>Kişi Sayısı</b>	<b>Dağılım %</b>
Kesinlikle Katılmıyorum	10	2,6
Katılmıyorum	32	8,3
Kararsızım	27	7,0
Katılıyorum	185	48,1
Kesinlikle Katılıyorum	131	34,0
Toplam	385	100,0

Tablo 26'da bakıldığında ise muhasebe meslek mensuplarının %72,1 i ülkemizde adli muhasebecilik mesleğini seminer, yayın gibi faaliyetlerle yönlendirecek kurum ve kuruluşlara ihtiyaç olduğunu düşünürken %10,9'u ise

ihtiyaç olduğunu düşünmemektedir. Meslek mensuplarının %7'si ise kararsız kalmışlardır.

Ankete katılan muhasebe meslek mensuplarından, adli muhasebecilik mesleğinin profesyonel bir yapıya kavuşabilmesi için sertifikasyon faaliyetlerinin ülkemizde yetkili kurum veya kuruluşlar tarafından yapılması gerekeceği ile ilgili elde edilen bulgular ise tablo 27'de görüldüğü gibidir.

**Tablo 27. Adli Muhasebecilik Mesleğinin Profesyonel Bir Yapıya Kavuşabilmesi İçin Sertifikasyon Faaliyetlerinin Ülkemizde Yetkili Kurum Veya Kuruluşlar Tarafından Yapılması Gerekeceği Durumu**

Adli muhasebecilik mesleğinin profesyonel bir yapıya kavuşabilmesi için sertifikasyon faaliyetlerinin ülkemizde yetkili kurum veya kuruluşlar tarafından yapılması gerekecektir		
	<b>Kişi Sayısı</b>	<b>Dağılım %</b>
Kesinlikle Katılmıyorum	13	3,4
Katılmıyorum	27	7,0
Kararsızım	35	9,1
Katılıyorum	187	48,4
Kesinlikle Katılıyorum	124	32,1
Toplam	386	100,0

Tablo 27'de muhasebe meslek mensuplarının %80,5'i adli muhasebecilik mesleğinin profesyonel bir yapıya kavuşabilmesi için sertifikasyon faaliyetlerinin ülkemizde yetkili kurum veya kuruluşlar tarafından yapılması gerektiğini düşünmektedir. %10,4 'ü ise gerekli olduğunu düşünmemektedir. Meslek mensuplarının %9,1'i ise kararsız kalmışlardır.

Ankete katılan muhasebe meslek mensuplarından, adli muhasebecilerin özel bilgi ve deneyimlerinin meslekte başarılı olabilmeleri için önemli rol oynadığı ile ilgili elde edilen bulgular ise tablo 28'de görülmektedir.

**Tablo 28. Adli Muhasebecilerin Özel Bilgi Ve Deneyimleri Meslekte Başarılı Olabilmeleri İçin Önemli Rol Oynaması Durumu**

Adli muhasebecilerin özel bilgi ve deneyimleri meslekte başarılı olabilmeleri için önemli rol oynamaktadır		
	<b>Kişi Sayısı</b>	<b>Dağılım %</b>
Kesinlikle Katılmıyorum	8	2,1
Katılmıyorum	22	5,7
Kararsızım	39	10,1
Katılıyorum	171	44,4
Kesinlikle Katılıyorum	145	37,7
Toplam	385	100,0

Tablo 28'de muhasebe meslek mensuplarının %82,1 'i adli muhasebecilerin özel bilgi ve deneyimleri meslekte başarılı olabilmeleri için önemli rol oynadığını düşünürken, %7,8 'i ise rol oynadığını düşünmemektedir. %10 ,1'i ise kararsız kalmışlardır.

Ankete katılan muhasebe meslek mensupları adli muhasebecilik mesleğinin uygulanmasına ülkemizin altyapı olarak hazır olup olmadığı ile ilgili elde edilen bulgular ise tablo 29' da görülmektedir.

**Tablo 29. Adli Muhasebecilik Mesleğinin Uygulanmasına Ülkemizin Altyapı Olarak Hazır Olma Durumu**

Adli muhasebecilik mesleğinin uygulanmasına ülkemiz altyapı olarak hazırdır.		
	<b>Kişi Sayısı</b>	<b>Dağılım %</b>
Kesinlikle Katılmıyorum	62	16,1
Katılmıyorum	108	28,1
Kararsızım	111	28,8
Katılıyorum	64	16,6
Kesinlikle Katılıyorum	40	10,4
Toplam	385	100,0

Tablo 29'a bakıldığında ise muhasebe meslek mensuplarının %27'si adli muhasebecilik mesleğinin uygulanmasına ülkemizin altyapı olarak hazır olduğunu düşünmektedir, %44,2'si ise altyapı olarak hazır olmadığını, %28,8'i ise kararsız kalmıştır.

Ankete katılan meslek mensuplarının, adli muhasebeciliğin ülkemizde uygulanmaya başlamasıyla muhasebecilik mesleğinin prestij kazanmış olacağı ile elde edilen bulgular ise tablo 30' da görüldüğü gibidir.

**Tablo 30. Adli Muhasebeciliğin Ülkemizde Uygulanmaya Başlamasıyla Muhasebecilik Mesleği Prestij Kazanacak Olması Durumu**

Adli muhasebeciliğin ülkemizde uygulanmaya başlamasıyla muhasebecilik mesleği prestij kazanmış olacaktır		
	<b>Kişi Sayısı</b>	<b>Dağılım %</b>
Kesinlikle Katılmıyorum	15	3,9
Katılmıyorum	27	7,0
Kararsızım	79	20,5
Katılıyorum	166	43,0
Kesinlikle Katılıyorum	99	25,6
Toplam	386	100,0

Tablo 30'da Muhasebe meslek mensuplarının %68,6'sı 'i Adli muhasebeciliğin ülkemizde uygulanmaya başlamasıyla muhasebecilik mesleğinin prestij kazanmış olacağını düşünmektedir. %10,9'u prestij kazanacağını düşünmemektedir, %20,5 'i ise kararsız kalmışlardır.

Ankete katılan muhasebe meslek mensuplardan, adli muhasebeciliğin muhasebe mesleğinin vizyonuna olumlu katkı sağlayacağı durumu ile ilgili elde edilen bulgular ise tablo 31' de görülmektedir.

**Tablo 31. Adli Muhasebeciliğin Muhasebe Mesleğinin Vizyonuna Olumlu Katkı Sağlayacak Olması Durumu**

Adli muhasebecilik muhasebe mesleğinin vizyonuna olumlu katkı sağlayacaktır.		
	<b>Kişi Sayısı</b>	<b>Dağılım %</b>
Kesinlikle Katılmıyorum	13	3,4
Katılmıyorum	19	4,9
Kararsızım	66	17,2
Katılıyorum	179	46,6
Kesinlikle Katılıyorum	107	27,9
Toplam	384	100,0

Tablo 31'e bakıldığında muhasebe meslek mensuplarının %74,5 'i adli muhasebeciliğinin muhasebe mesleğinin vizyonuna olumlu katkı sağlayacağını düşünürken %8,3'ü olumlu katkı sağlayacağını düşünmemektedir, %17,2 'si ise kararsız kalmıştır.

Ankete katılan meslek mensupları adli muhasebeciliğin muhasebe meslek mensuplarına yeni iş fırsatları sunacak olması ile ilgili elde edilen bulguları tablo 32'de görüldüğü gibidir.

**Tablo 32. Adli Muhasebeciliğin Muhasebe Meslek Mensuplarına Yeni İş Fırsatları Sunacak Olması Durumu**

Adli muhasebecilik muhasebe meslek mensuplarına yeni iş fırsatları sunacaktır.		
	<b>Kişi Sayısı</b>	<b>Dağılım %</b>
Kesinlikle Katılmıyorum	18	4,7
Katılmıyorum	19	4,9
Kararsızım	48	12,5
Katılıyorum	179	46,6
Kesinlikle Katılıyorum	120	31,2
Toplam	384	100,0

Tablo 32'ye bakıldığında ise muhasebe meslek mensuplarının %77,8 adli muhasebeciliğinin muhasebe meslek mensuplarına yeni iş fırsatları sunacağını düşünürken, %9,6'sı ise yeni iş fırsatları sunacağını düşünmemektedir, %12,5'i ise kararsız kalmışlardır.

Ankete katılan meslek mensuplarından, adli muhasebenin meslek mensuplarına finansal konularda önemli bir uzman(bilirkişi) olma özelliği sağlayacağı ile ilgili elde edilen bulguları tablo 33'te görülmektedir.

**Tablo 33. Adli Muhasebe Meslek Mensuplarına Finansal Konularda Önemli Bir Uzman(Bilirkişi) Olma Özelliği Sağlayacak Olması Durumu**

Adli muhasebe meslek mensuplarına finansal konularda önemli bir uzman(bilirkişi) olma özelliği sağlayacaktır.		
	<b>Kişi Sayısı</b>	<b>Dağılım %</b>
Kesinlikle Katılmıyorum	12	3,1
Katılmıyorum	21	5,5
Kararsızım	59	15,4
Katılıyorum	181	47,1
Kesinlikle Katılıyorum	111	28,9
Toplam	384	100,0

Tablo 33'te muhasebe meslek mensuplarının %76'sı adli muhasebe meslek mensuplarına finansal konularda önemli bir uzman(bilirkişi) olma özelliği

sağlayacağını düşünmektedir, %8,6'sı düşünmemektedir, %15,4'ü ise kararsız kalmışlardır.

Ankete katılan muhasebe meslek mensuplarının ülkemizde bilirkişilik hizmeti yeterli seviyede olduğu için “dava destek danışmanlığı” hizmetine gerek bulunmaması durumu ile ilgili elde edilen bulgular ise tablo 34'te görülmektedir.

**Tablo 34. Ülkemizde Bilirkişilik Hizmeti Yeterli Seviyede Olduğu İçin “Dava Destek Danışmanlığı” Hizmetine Gerek Bulunmama Durumu**

Ülkemizde bilirkişilik hizmeti yeterli seviyede olduğu için “dava destek danışmanlığı” hizmetine gerek bulunmamaktadır		
	<b>Kişi Sayısı</b>	<b>Dağılım %</b>
Kesinlikle Katılmıyorum	91	23,7
Katılmıyorum	145	37,8
Kararsızım	80	20,8
Katılıyorum	39	10,2
Kesinlikle Katılıyorum	29	7,6
Toplam	384	100,0

Tablo 34'e bakıldığında ise muhasebe meslek mensuplarının %17,8'i ülkemizde bilirkişilik hizmeti yeterli seviyede olduğu için “dava destek danışmanlığı” hizmetine gerek bulunmadığını, %61,5'i ise gerek olduğunu düşünmekte olup, muhasebe meslek mensuplarının %20,8'i ise kararsız kalmıştır.

Ankete katılan muhasebe meslek mensuplarının ülkemizde hile konusunda yapılan yasal düzenlemelerin yeterli seviyede olma durumu ile ilgili elde edilen bulgular ise tablo 35'te görüldüğü gibidir.

**Tablo 35. Ülkemizde Hile Konusunda Yapılan Yasal Düzenlemeler Yeterli Seviyede Olma Durumu**

Ülkemizde hile konusunda yapılan yasal düzenlemeler yeterli seviyededir.		
	<b>Kişi Sayısı</b>	<b>Dağılım %</b>
Kesinlikle Katılmıyorum	108	28,2
Katılmıyorum	140	36,6
Kararsızım	49	12,8
Katılıyorum	54	14,1
Kesinlikle Katılıyorum	32	8,4
Toplam	383	100,0

Tablo 35'e bakıldığında muhasebe meslek mensuplarının %64,8'i ülkemizde hile konusunda yapılan yasal düzenlemelerin yeterli seviyede olmadığını düşünmekteyken, %22,5 i ise yeterli olduğunu düşünmektedir. %12,8'i ise kararsız kalmışlardır.

Ankete katılan muhasebe meslek mensuplarının hile ile mücadele konusunda genel standartlara göre eğitilmiş olan muhasebeci ve denetçilerin yeterli olduğu ile ilgili elde edilen bulgular ise tablo 36'da görüldüğü gibidir.

**Tablo 36. Hile İle Mücadele Konusunda Genel Standartlara Göre Eğitilmiş Olan Muhasebeci Ve Denetçiler Yeterli Olma Durumu**

Hile ile mücadele konusunda genel standartlara göre eğitilmiş olan muhasebeci ve denetçiler yeterlidir.		
	<b>Kişi Sayısı</b>	<b>Dağılım %</b>
Kesinlikle Katılmıyorum	91	23,6
Katılmıyorum	139	36,1
Kararsızım	62	16,1
Katılıyorum	69	17,9
Kesinlikle Katılıyorum	24	6,2
Toplam	385	100,0

Tablo 36'ya bakıldığında muhasebe meslek mensuplarının %59,7'si hile ile mücadele konusunda genel standartlara göre eğitilmiş olan muhasebeci ve denetçilerin yeterli olmadığını düşünmektedir. % 24,1 ise yeterli olduğunu düşünmektedir. Muhasebe meslek mensuplarının % 16,1'i ise kararsız kalmıştır.

Ankete katılan muhasebe meslek mensupları, adli muhasebenin muhasebe meslek mensuplarının hile denetimi bilincinin yerleşmesine katkı sağlayacak olması ile ilgili bulgular tablo 37'de görüldüğü gibidir.



**Tablo 37. Adli Muhasebe Muhasebe Meslek Mensuplarının Hile Denetimi Bilincinin Yerleşmesine Katkı Sağlayacak Olması**

Adli muhasebe muhasebe meslek mensuplarının hile denetimi bilincinin yerleşmesine katkı sağlayacaktır		
	<b>Kişi Sayısı</b>	<b>Dağılım %</b>
Kesinlikle Katılmıyorum	13	3,4
Katılmıyorum	25	6,5
Kararsızım	62	16,1
Katılıyorum	182	47,2
Kesinlikle Katılıyorum	104	26,9
Toplam	386	100,0

Tablo 37'ye bakıldığında muhasebe meslek mensuplarının %74,1 adli muhasebenin muhasebe meslek mensuplarının hile denetimi bilincinin yerleşmesine katkı sağlayacağını düşünmektedir. %9,9'u düşünmezken, %16,1'i kararsız kalmışlardır.

#### 4.2. ANOVA , SONUÇLARI VE DEĞERLENDİRİLMESİ

##### A) Tek Yönlü ANOVA

Tek yönlü ANOVA'da bağımlı ve bağımsız değişken olmak üzere iki tane değişken bulunmaktadır. Bağımsız değişkeninin içerisinde ise iki ve ikiden fazla grup bulunabilir. Tek Yönlü ANOVA, iki veya daha fazla olan gruplara göre, bağımlı değişkende yer alan ortalamalar arasında herhangi bir farkın var olup olmadığı durumunu test etmek için kullanılan bir analiz tekniğidir. Tek yönlü ANOVA iki tane temel varsayıma dayanmaktadır. Bu varsayımlar doğrultusunda grubun her biri normal dağılımdan gelmekte olup ayrıca göreceli olarak grupların varyanslarında da homojenlik durumu söz konusudur. Tek yönlü ANOVA'nın sonuçlarını incelemeye geçmeden yapılması gereken ilk şey ise; varsayımları test etmektir. Çoğunlukla varyansların homojenlik testine bakılmakta olup, sonuç itibarıyla bu varyanslar homojen ise varsayımların tamamının sağlanmış olduğu durumu ortaya çıkmaktadır (Kalaycı, 2010: 132-133).

##### B) ANOVA Sonuçları ve Değerlendirilmesi

ANOVA testinden önce öncelikli olarak tanımlayıcı istatistiksel tablosu görülmektedir. Bu istatistiksel tablosunda grupların tek tek ortalama, standart sapma

ve standart hata gibi birtakım temel istatistiksel verileri bulunmaktadır. Daha sonra Tek Yönlü ANOVA'nın varsayımı olan varyansların homojenlik testi yapılmaktadır. Varyansların homojenlik testinde p değeri (Sig), 0,05'ten büyük ise burada varyansın homojen olduğu kabul edilmektedir ve bu durumdan dolayı varyans analizi sonuçların da sağlıklı olduğunu söylemek mümkün olabilecektir (Kalaycı, 2010: 137-138). Sonuç itibarıyla varyans analizi tablosuna bakıldığında p değeri (sig), 0,05'ten küçükse kurulan  $H_0$  hipotezi reddedilerek gruplar arasında bir farkın olduğu, eğer p değeri 0,05 ten büyükse hipotez kabul edilmekte olup gruplar arasında herhangi bir farkın bulunmadığı ortaya çıkmaktadır. Eğer ki gruplar arasında herhangi bir farklılık söz konusu ise bunu Post Hoc testinden ve TUKEY testi kullanarak hangi gruplar arasında farklılığın olduğunu söylemek mümkün olabilecektir (Kalaycı, 2010:138). Bölgeler arası farklılığı test etmek amacıyla tek yönlü ANOVA testi yapılmıştır. Gruplar ise ; Ege Bölgesi, Marmara Bölgesi, Akdeniz Bölgesi, Karadeniz Bölgesi, İç Anadolu Bölgesi, Doğu Anadolu Bölgesi ve Güneydoğu Anadolu Bölgesinden oluşmaktadır.

**a) İlgili kuruluşların verecekleri eğitim ve seminerlerle bu mesleğe farkındalık yaratılabilecektir.**

**Tablo 38. Tanımlayıcı İstatistikler**

Grup	N	Ortalama	Standart Sapma	Standart Hata	%95 Güven Aralığında	
					Alt Sınır	Üst Sınır
Ege Bölgesi	93	3,8925	1,28081	,13281	3,6287	4,1563
Marmara Bölgesi	56	4,2143	,82494	,11024	3,9934	4,4352
Akdeniz Bölgesi	55	4,0000	1,10554	,14907	3,7011	4,2989
Karadeniz Bölgesi	40	4,1000	,84124	,13301	3,8310	4,3690
İç Anadolu Bölgesi	58	4,0172	1,17714	,15457	3,7077	4,3268
Doğu Anadolu Bölgesi	36	4,0556	,95452	,15909	3,7326	4,3785
Güneydoğu Anadolu Bölgesi	48	3,7500	1,22908	,17740	3,3931	4,1069
Toplam	386	3,9922	1,10604	,05630	3,8815	4,1029

**Tablo 39. Varyansların Homojenliği Testi**

Levene Statistic	df1	df2	Sig.
2,029	6	379	,061

Tablo 39'da bulunan p değeri (Sig) 0,05'ten büyük olduğu için (0,061) varyansların homojen olduğunu söylemek mümkündür.

Birinci hipotez şu şekildedir;

**H<sub>0</sub>:** Gruplar arasında ilgili kuruluşların verecekleri eğitim ve seminerlerle bu mesleğe farkındalık yaratılabileceğini düşünenler arasında farklılık yoktur.

**Tablo 40. Varyans Analizi Tablosu ANOVA**

	Kareler Toplamı	Serbestlik Derecesi (df)	Kareler Ortalaması	F	p(Sig)	Kabul/Red
Gruplar arası	7,152	6	1,192	,974	,443	Kabul
Gruplar içi	463,825	379	1,224			
Toplam	470,977	385				

Tabloya 40'ta bulunan p (sig) değeri 0,05'ten büyük olduğu için (0,443),  $H_0$  hipotezi kabul edilmektedir.

**b) Adli muhasebecilik mesleğinde başarılı olabilmek için yoğun bir muhasebe eğitimi yeterlidir.**

**Tablo 41. Tanımlayıcı İstatistikler**

Grup	N	Ortalama	Standart Sapma	Standart Hata	%95 Güven Aralığında	
					Alt Sınır	Üst Sınır
Ege Bölgesi	93	3,2796	1,28846	,13361	3,0142	3,5449
Marmara Bölgesi	57	3,8070	1,15633	,15316	3,5002	4,1138
Akdeniz Bölgesi	56	3,4643	1,20551	,16109	3,1414	3,7871
Karadeniz Bölgesi	40	3,1000	1,37375	,21721	2,6607	3,5393
İç Anadolu Bölgesi	58	3,4655	1,24556	,16355	3,1380	3,7930
Doğu Anadolu Bölgesi	36	3,3611	1,15022	,19170	2,9719	3,7503
Güneydoğu Anadolu Bölgesi	48	3,2500	1,29648	,18713	2,8735	3,6265
Toplam	388	3,3969	1,25638	,06378	3,2715	3,5223

**Tablo 42. Varyansların Homojenliği Testi**

Levene Statistic	df1	df2	Sig.
1,581	6	381	,151

Tablo 42'de bulunan p değeri (sig) 0,05'ten büyük olduğu için (0,151) varyansların homojen olduğunu söylemek mümkündür.

İkinci hipotez ise şu şekildedir;

**H<sub>0</sub>:** Gruplar arasında adli muhasebecilik mesleğinde başarılı olabilmek için yoğun bir muhasebe eğitiminin yeterli olduğunu düşünenler arasında farklılık yoktur.

**Tablo 43. Varyans Analizi Tablosu ANOVA**

	Kareler Toplamı	Serbestlik Derecesi (df)	Kareler Ortalaması	F	p(Sig)	Kabul/Red
Gruplar arası	16,003	6	2,667	1,708	,118	Kabul
Gruplar içi	594,874	381	1,561			
Toplam	610,876	387				

Tablo 43'te bulunan p (sig) değeri 0,05'ten büyük olduğu için (0,118) için H<sub>0</sub> hipotezi kabul edilmektedir.

**c) Adli muhasebecilik mesleğinin uzun vadede başarılı olabilmesi için yükseköğretim kurumlarının eğitim programlarını değiştirmeleri gerekecektir.**

**Tablo 44. Tanımlayıcı İstatistikler**

Grup	N	Ortalama	Standart Sapma	Standart Hata	%95 Güven Aralığında	
					Alt Sınır	Üst Sınır
Ege Bölgesi	93	3,7957	1,11861	,11599	3,5653	4,0261
Marmara Bölgesi	57	4,0175	,87610	,11604	3,7851	4,2500
Akdeniz Bölgesi	56	3,8929	1,02120	,13646	3,6194	4,1663
Karadeniz Bölgesi	39	3,7179	1,23435	,19765	3,3178	4,1181
İç Anadolu Bölgesi	58	3,8276	,95766	,12575	3,5758	4,0794
Doğu Anadolu Bölgesi	36	3,9167	,99642	,16607	3,5795	4,2538
Güneydoğu Anadolu Bölgesi	47	3,5319	1,23096	,17955	3,1705	3,8933
Toplam	386	3,8187	1,06577	,05425	3,7120	3,9253

**Tablo 45. Varyansların Homojenliği Testi**

Levene Statistic	df1	df2	Sig.
2,655	6	379	,016

Tablo 45'te varyans analizinin temel varsayımı olan homojenlik sağlanmadığı için yani p (sig) değeri 0,05 ten küçük olduğu için elde edilecek olan sonuç sağlıklı olmayacaktır.

**d) Ülkemizde adli muhasebecilik mesleğini seminer, yayın gibi faaliyetlerle yönlendirecek kurum ve kuruluşlara ihtiyaç vardır.**

**Tablo 46. Tanımlayıcı İstatistikler**

Grup	N	Ortalama	Standart Sapma	Standart Hata	%95 Güven Aralığında	
					Alt Sınır	Üst Sınır
Ege Bölgesi	92	3,9348	1,06703	,11125	3,7138	4,1558
Marmara Bölgesi	57	4,1228	,90771	,12023	3,8820	4,3637
Akdeniz Bölgesi	56	3,9464	,94233	,12592	3,6941	4,1988
Karadeniz Bölgesi	38	3,8421	1,15141	,18678	3,4636	4,2206
İç Anadolu Bölgesi	58	4,2241	,83861	,11011	4,0036	4,4446
Doğu Anadolu Bölgesi	36	3,9444	1,01262	,16877	3,6018	4,2871
Güneydoğu Anadolu Bölgesi	48	4,1458	,98908	,14276	3,8586	4,4330
Toplam	385	4,0260	,98919	,05041	3,9269	4,1251

**Tablo 47. Varyansların Homojenliği Testi**

Levene Statistic	df1	df2	Sig.
,615	6	378	,719

Tablo 47'de yer alan p değeri (sig) 0,05'ten büyük olduğu için (0,719) varyansların homojen olduğunu söylemek mümkündür.

Üçüncü hipotez ise aşağıdaki gibidir;

**H<sub>0</sub>:** Gruplar arasında ülkemizde adli muhasebecilik mesleğini seminer, yayın gibi faaliyetlerle yönlendirecek kurum ve kuruluşlara ihtiyaç olduğunu düşünenler arasında bir farklılık yoktur.

**Tablo 48. Varyans Analizi Tablosu ANOVA**

	Kareler Toplamı	Serbestlik Derecesi (df)	Kareler Ortalaması	F	p(Sig)	Kabul/Red
Gruplar arası	6,145	6	1,024	1,047	,394	Kabul
Gruplar içi	369,595	378	,978			
Toplam	375,740	384				

Tablo 48'deki p değeri (Sig) 0,05'ten büyük olduğu için (0,394) için H<sub>0</sub> hipotezi kabul edilmektedir.

**e) Adli muhasebecilik mesleğinin profesyonel bir yapıya kavuşabilmesi için sertifikasyon faaliyetlerinin ülkemizde yetkili kurum veya kuruluşlar tarafından yapılması gerekecektir.**

**Tablo 49. Tanımlayıcı İstatistikler**

Grup	N	Ortalama	Standart Sapma	Standart Hata	%95 Güven Aralığında	
					Alt Sınır	Üst Sınır
Ege Bölgesi	93	4,1398	,95087	,09860	3,9440	4,3356
Marmara Bölgesi	56	4,0714	,89152	,11913	3,8327	4,3102
Akdeniz Bölgesi	56	3,9286	1,04198	,13924	3,6495	4,2076
Karadeniz Bölgesi	40	3,8500	1,14466	,18099	3,4839	4,2161
İç Anadolu Bölgesi	58	4,1207	,95656	,12560	3,8692	4,3722
Doğu Anadolu Bölgesi	36	3,7500	,93732	,15622	3,4329	4,0671
Güneydoğu Anadolu Bölgesi	47	3,8085	1,09620	,15990	3,4867	4,1304
Toplam	386	3,9896	,99865	,05083	3,8897	4,0896

**Tablo 50. Varyansların Homojenliği Testi**

Levene Statistic	df1	df2	Sig.
,956	6	379	,455

Tablo 50'de görüldüğü gibi p (sig) değeri 0,05'ten büyük olduğu için (0,455) varyansların homojen olduğu söylenebilmektedir.

Dördüncü hipotez ise şu şekildedir;

**H<sub>0</sub>:** Gruplar arasında adli muhasebecilik mesleğinin profesyonel bir yapıya kavuşabilmesi için sertifikasyon faaliyetlerinin ülkemizde yetkili kurum veya kuruluşlar tarafından yapılması gerekeceğini düşünenler arasında farklılık yoktur.

**Tablo 51. Varyans Analizi Tablosu ANOVA**

	Kareler Toplamı	Serbestlik Derecesi (df)	Kareler Ortalaması	F	p(Sig)	Kabul/Red
Gruplar arası	8,065	6	1,344	1,355	,232	Kabul
Gruplar içi	375,893	379	,992			
Toplam	383,959	385				

Tablo 51'de bulunan p değeri (Sig) 0,05'ten büyük olduğu için (0,232) için H<sub>0</sub> hipotez kabul edilmektedir.

**f) Adli muhasebecilerin özel bilgi ve deneyimleri meslekte başarılı olabilmeleri için önemli rol oynamaktadır.**



**Tablo 52. Tanımlayıcı İstatistikler**

Grup	N	Ortalama	Standart Sapma	Standart Hata	%95 Güven Aralığında	
					Alt Sınır	Üst Sınır
Ege Bölgesi	92	4,0543	1,09308	,11396	3,8280	4,2807
Marmara Bölgesi	56	4,3214	,78872	,10540	4,1102	4,5326
Akdeniz Bölgesi	56	4,0179	,92424	,12351	3,7703	4,2654
Karadeniz Bölgesi	40	4,0750	,99711	,15766	3,7561	4,3939
İç Anadolu Bölgesi	58	4,2069	,89362	,11734	3,9719	4,4419
Doğu Anadolu Bölgesi	35	3,8857	,83213	,14066	3,5999	4,1716
Güneydoğu Anadolu Bölgesi	48	4,0625	,88501	,12774	3,8055	4,3195
Toplam	385	4,0987	,94131	,04797	4,0044	4,1930

**Tablo 53. Varyansların Homojenliği Testi**

Levene Statistic	df1	df2	Sig.
,891	6	378	,501

Tablo 53'te yer alan p değeri (sig) 0,05'ten büyük olduğu için (0,501) varyansların homojen olduğunu söylemek mümkündür

Beşinci hipotez ise şu şekildedir;

**H<sub>0</sub>:** Gruplar arasında adli muhasebecilerin özel bilgi ve deneyimlerinin meslekte başarılı olabilmeleri için önemli rol oynadığını düşünenler arasında farklılık yoktur.

**Tablo 54. Varyans Analizi Tablosu ANOVA**

	Kareler Toplamı	Serbestlik Derecesi (df)	Kareler Ortalaması	F	p(Sig)	Kabul/Red
Gruplar arası	5,677	6	,946	1,069	,381	Kabul
Gruplar içi	334,572	378	,885			
Toplam	340,249	384				

Tablo 54'te görülen p (sig) değeri 0,05'ten büyük olduğu için (0,381)  $H_0$  hipotezi kabul edilmektedir.

**g) Adli muhasebecilik mesleğinin uygulanmasına ülkemiz altyapı olarak hazırdır.**

**Tablo 55. Tanımlayıcı İstatistikler**

Grup	N	Ortalama	Standart Sapma	Standart Hata	%95 Güven Aralığında	
					Alt Sınır	Üst Sınır
Ege Bölgesi	92	2,3261	1,17771	,12278	2,0822	2,5700
Marmara Bölgesi	56	3,4821	1,30720	,17468	3,1321	3,8322
Akdeniz Bölgesi	55	2,8545	1,04382	,14075	2,5724	3,1367
Karadeniz Bölgesi	40	2,3250	,99711	,15766	2,0061	2,6439
İç Anadolu Bölgesi	58	3,2414	1,12874	,14821	2,9446	3,5382
Doğu Anadolu Bölgesi	36	2,5000	1,10841	,18473	2,1250	2,8750
Güneydoğu Anadolu Bölgesi	48	2,7083	1,09074	,15743	2,3916	3,0251
Toplam	385	2,7714	1,20749	,06154	2,6504	2,8924

**Tablo 56. Varyansların Homojenliği Testi**

Levene Statistic	df1	df2	Sig.
2,045	6	378	,059

Tablo 56'da görülen p (Sig) değeri 0,05'ten büyük olduğu için (0,059) varyansların homojen olduğunu söylemek mümkündür.

Altıncı hipotez ise şu şekildedir;

**$H_0$ :** Gruplar arasında adli muhasebecilik mesleğinin uygulanmasına ülkemizin altyapı olarak hazır olduğunu düşünenler arasında farklılık yoktur.

**Tablo 57. Varyans Analizi Tablosu ANOVA**

	Kareler Toplamı	Serbestlik Derecesi (df)	Kareler Ortalaması	F	p(Sig)	Kabul/Red
Gruplar arası	70,537	6	11,756	9,081	,000	Red
Gruplar içi	489,348	378	1,295			
Toplam	559,886	384				

Tablo 57'de görülen p değeri (sig) 0,05'ten küçük olduğu için (0,000) için  $H_0$  hipotezi red edilmektedir. Gruplar arasında bir farklılık söz konusudur. Var olan bu farklılığın ise hangi gruplardan kaynaklandığını görebilmek için ise Post Hoc testinin içinde bulunan Tukey testi yapılarak bulunabilmektedir.

**Tablo 58. Çoklu Karşılaştırma Tablosu Tukey HSD**

(I) Bölge	(J) Bölge	Ortalama Farkları (I-J)	Standart Hata	P(Sig.)	%95 Güven Aralığında	
					Alt Sınır	Üst Sınır
Ege Bölgesi	Marmara Bölgesi	-1,15606*	,19284	,000	-1,7277	-,5844
	Akdeniz Bölgesi	-,52846	,19393	,095	-1,1033	,0464
	Karadeniz Bölgesi	,00109	,21549	1,000	-,6377	,6399
	İç Anadolu Bölgesi	-,91529*	,19077	,000	-1,4808	-,3498
	Doğu Anadolu Bölgesi	-,17391	,22368	,987	-,8370	,4891
	Güneydoğu Anadolu Bölgesi	-,38225	,20259	,490	-,9828	,2183
Marmara Bölgesi	Ege Bölgesi	1,15606*	,19284	,000	,5844	1,7277
	Akdeniz Bölgesi	,62760	,21600	,059	-,0127	1,2679
	Karadeniz Bölgesi	1,15714*	,23555	,000	,4589	1,8554
	İç Anadolu Bölgesi	,24076	,21316	,919	-,3911	,8726
	Doğu Anadolu	,98214*	,24306	,001	,2616	1,7026

	Bölgesi					
	Güneydoğu Anadolu Bölgesi	,77381*	,22380	,011	,1104	1,4372
Akdeniz Bölgesi	Ege Bölgesi	,52846	,19393	,095	-,0464	1,1033
	Marmara Bölgesi	-,62760	,21600	,059	-1,2679	,0127
	Karadeniz Bölgesi	,52955	,23644	,277	-,1713	1,2304
	İç Anadolu Bölgesi	-,38683	,21414	,545	-1,0216	,2480
	Doğu Anadolu Bölgesi	,35455	,24392	,772	-,3685	1,0776
	Güneydoğu Anadolu Bölgesi	,14621	,22474	,995	-,5200	,8124
Karadeniz Bölgesi	Ege Bölgesi	-,00109	,21549	1,000	-,6399	,6377
	Marmara Bölgesi	-1,15714*	,23555	,000	-1,8554	-,4589
	Akdeniz Bölgesi	-,52955	,23644	,277	-1,2304	,1713
	İç Anadolu Bölgesi	-,91638*	,23385	,002	-1,6096	-,2232
	Doğu Anadolu Bölgesi	-,17500	,26139	,994	-,9498	,5998
	Güneydoğu Anadolu Bölgesi	-,38333	,24359	,699	-1,1054	,3387
İç Anadolu Bölgesi	Ege Bölgesi	,91529*	,19077	,000	,3498	1,4808
	Marmara Bölgesi	-,24076	,21316	,919	-,8726	,3911
	Akdeniz Bölgesi	,38683	,21414	,545	-,2480	1,0216
	Karadeniz Bölgesi	,91638*	,23385	,002	,2232	1,6096
	Doğu Anadolu Bölgesi	,74138*	,24141	,037	,0258	1,4570
	Güneydoğu Anadolu Bölgesi	,53305	,22201	,201	-,1251	1,1912
Doğu	Ege Bölgesi	,17391	,22368	,987	-,4891	,8370

Anadolu Bölgesi	Marmara Bölgesi	-,98214*	,24306	,001	-1,7026	-,2616
	Akdeniz Bölgesi	-,35455	,24392	,772	-1,0776	,3685
	Karadeniz Bölgesi	,17500	,26139	,994	-,5998	,9498
	İç Anadolu Bölgesi	-,74138*	,24141	,037	-1,4570	-,0258
	Güneydoğu Anadolu Bölgesi	-,20833	,25086	,982	-,9520	,5353
Güney Doğu Anadolu Bölgesi	Ege Bölgesi	,38225	,20259	,490	-,2183	,9828
	Marmara Bölgesi	-,77381*	,22380	,011	-1,4372	-,1104
	Akdeniz Bölgesi	-,14621	,22474	,995	-,8124	,5200
	Karadeniz Bölgesi	,38333	,24359	,699	-,3387	1,1054
	İç Anadolu Bölgesi	-,53305	,22201	,201	-1,1912	,1251
	Doğu Anadolu Bölgesi	,20833	,25086	,982	-,5353	,9520

**Tablo 59. Alt Gruplar Tablosu-Tukey HSD**

	N	Subset For Alpha = 0.05		
		1	2	3
Karadeniz Bölgesi	40	2,3250		
Ege Bölgesi	92	2,3261		
Doğu Anadolu Bölgesi	36	2,5000		
Güneydoğu Anadolu Bölgesi	48	2,7083	2,7083	
Akdeniz Bölgesi	55	2,8545	2,8545	2,8545
İç Anadolu Bölgesi	58		3,2414	3,2414
Marmara Bölgesi	56			3,4821
Sig.		,225	,218	,082

Tablo 59'da görüldüğü gibi Karadeniz Bölgesi, Ege Bölgesi, Doğu Anadolu Bölgesi, Güneydoğu Anadolu Bölgesi ve Akdeniz Bölgesi bir grup oluşturmaktadır. Güneydoğu Anadolu Bölgesi, Akdeniz Bölgesi ve İç Anadolu Bölgesi de bir grup

oluşturmaktadır. Akdeniz Bölgesi, İç Anadolu Bölgesi ve Marmara Bölgesi de farklı bir grup oluşturmaktadır.

Frekans dağılımına bakıldığında muhasebe meslek mensuplarının büyük çoğunluğu adli muhasebecilik mesleğinin uygulanmasına ülkemizin alt yapı olarak hazır olmadığını düşünmektedirler. Crosstabs analizi yapıp; Bölgeler arası bakıldığında Ege Bölgesi, Akdeniz Bölgesi, Karadeniz Bölgesi, İç Anadolu Bölgesi, Doğu Anadolu Bölgesi ve Güneydoğu Anadolu Bölgesi'nin büyük çoğunluğu alt yapının hazır olmadığını düşünmektedir. Marmara Bölgesi'nin ise büyük çoğunluğu alt yapının hazır olduğunu düşünmektedirler. Bu farklılığın ise Marmara Bölgesinde verilen eğitimden kaynaklandığı söylenebilir.

**h) Adli muhasebeciliğin ülkemizde uygulanmaya başlamasıyla muhasebecilik mesleği prestij kazanmış olacaktır.**

**Tablo 60. Tanımlayıcı İstatistikler**

Grup	N	Ortalama	Standart Sapma	Standart Hata	%95 Güven Aralığında	
					Alt Sınır	Üst Sınır
Ege Bölgesi	93	3,8065	1,15399	,11966	3,5688	4,0441
Marmara Bölgesi	56	4,0357	,78542	,10496	3,8254	4,2461
Akdeniz Bölgesi	55	3,7455	1,07528	,14499	3,4548	4,0361
Karadeniz Bölgesi	40	3,5250	,98677	,15602	3,2094	3,8406
İç Anadolu Bölgesi	58	4,0000	,83771	,11000	3,7797	4,2203
Doğu Anadolu Bölgesi	36	3,5556	,99841	,16640	3,2177	3,8934
Güneydoğu Anadolu Bölgesi	48	3,7083	1,14777	,16567	3,3751	4,0416
Toplam	386	3,7953	1,02543	,05219	3,6927	3,8980

**Tablo 61. Varyansların Homojenliği Testi**

Levene Statistic	df1	df2	Sig.
2,890	6	379	,009

Tablo 61'de varyans analizinin temel varsayımı olan homojenlik sağlanmadığı için p(sig) 0,05 küçük olduğu için elde edilecek olan sonuç sağlıklı olmayacaktır.

**ı) Adli muhasebecilik muhasebe mesleğinin vizyonuna olumlu katkı sağlayacaktır.**

**Tablo 62. Tanımlayıcı İstatistikler**

Grup	N	Ortalama	Standart Sapma	Standart Hata	%95 Güven Aralığında	
					Alt Sınır	Üst Sınır
Ege Bölgesi	92	3,9022	1,10005	,11469	3,6744	4,1300
Marmara Bölgesi	55	4,1273	,77111	,10398	3,9188	4,3357
Akdeniz Bölgesi	55	4,0000	,88192	,11892	3,7616	4,2384
Karadeniz Bölgesi	40	3,6500	1,05125	,16622	3,3138	3,9862
İç Anadolu Bölgesi	58	4,0172	,82699	,10859	3,7998	4,2347
Doğu Anadolu Bölgesi	36	3,7222	,88192	,14699	3,4238	4,0206
Güneydoğu Anadolu Bölgesi	48	3,7708	1,13437	,16373	3,4414	4,1002
Toplam	384	3,9062	,97304	,04966	3,8086	4,0039

**Tablo 63. Varyansların Homojenliği Testi**

Levene Statistic	df1	df2	Sig.
2,357	6	377	,030

Tablo 63'te varyans analizinin temel varsayımı olan homojenlik sağlanmadığı için yani p(sig) değeri 0,05 ten küçük olduğu için elde edilecek olan sonuç sağlıklı olmayacaktır.

**i) Adli muhasebecilik muhasebe meslek mensuplarına yeni iş fırsatları sunacaktır.**

**Tablo 64. Tanımlayıcı İstatistikler**

Grup	N	Ortalama	Standart Sapma	Standart Hata	%95 Güven Aralığında	
					Alt Sınır	Üst Sınır
Ege Bölgesi	92	3,9130	1,08590	,11321	3,6882	4,1379
Marmara Bölgesi	54	4,1667	,90596	,12328	3,9194	4,4139
Akdeniz Bölgesi	56	3,9286	1,00647	,13450	3,6590	4,1981
Karadeniz Bölgesi	40	3,8500	,76962	,12169	3,6039	4,0961
İç Anadolu Bölgesi	58	4,1207	,99256	,13033	3,8597	4,3817
Doğu Anadolu Bölgesi	36	3,8611	1,04616	,17436	3,5071	4,2151
Güneydoğu Anadolu Bölgesi	48	3,7292	1,25035	,18047	3,3661	4,0922
Toplam	384	3,9479	1,02827	,05247	3,8447	4,0511

**Tablo 65. Varyansların Homojenliği Testi**

Levene Statistic	df1	df2	Sig.
1,946	6	377	,073

Tablo 65'te görülen p (sig) değeri 0,05'ten büyük olduğu için (0,719) varyansların homojen olduğunu söylemek mümkündür.

Yedinci hipotez ise şu şekildedir;

**H<sub>0</sub>:** Gruplar arasında adli muhasebeciliğin muhasebe meslek mensuplarına yeni iş fırsatları sunacak olduğunu düşünenler arasında farklılık yoktur.

**Tablo 66. Varyans Analizi Tablosu ANOVA**

	Kareler Toplamı	Serbestlik Derecesi (df)	Kareler Ortalaması	F	p(Sig)	Kabul/Red
Gruplar arası	7,400	6	1,233	1,170	,322	Kabul
Gruplar içi	397,559	377	1,055			
Toplam	404,958	383				



Tablo 66'da yer alan p (sig) değeri 0,05'ten büyük olduğu için (0,322)  $H_0$  hipotezi kabul edilmektedir.

**j) Adli muhasebe meslek mensuplarına finansal konularda önemli bir uzman (bilirkişi) olma özelliği sağlayacaktır.**

**Tablo 67. Tanımlayıcı İstatistikler**

Grup	N	Ortalama	Standart Sapma	Standart Hata	%95 Güven Aralığında	
					Alt Sınır	Üst Sınır
Ege Bölgesi	92	3,9674	1,01040	,10534	3,7581	4,1766
Marmara Bölgesi	55	4,1636	,85556	,11536	3,9323	4,3949
Akdeniz Bölgesi	55	4,0364	,79264	,10688	3,8221	4,2506
Karadeniz Bölgesi	40	3,6750	1,11832	,17682	3,3173	4,0327
İç Anadolu Bölgesi	58	4,0517	,90655	,11904	3,8134	4,2901
Doğu Anadolu Bölgesi	36	3,7222	1,05860	,17643	3,3640	4,0804
Güneydoğu Anadolu Bölgesi	48	3,7083	1,00970	,14574	3,4151	4,0015
Toplam	384	3,9323	,96983	,04949	3,8350	4,0296

**Tablo 68. Varyansların Homojenliği Testi**

Levene Statistic	df1	df2	Sig.
1,455	6	377	,193

Tablo 68'de yer alan p (sig) değeri 0,05'ten büyük olduğu için (0 ,193) varyansların homojen olduğunu söylemek mümkündür.

Sekizinci hipotez ise aşağıdaki gibidir;

**$H_0$ :** Gruplar arasında adli muhasebenin meslek mensuplarına finansal konularda önemli bir uzman(bilirkişi) olma özelliği sağlayacağını düşünenler arasında farklılık yoktur.

**Tablo 69. Varyans Analizi Tablosu ANOVA**

	Kareler Toplamı	Serbestlik Derecesi (df)	Kareler Ortalaması	F	p(Sig)	Kabul/Red
Gruplar Arası	11,124	6	1,854	2,002	,065	Kabul
Gruplar İçi	349,115	377	,926			
Toplam	360,240	383				

Tablo 69'da görülen p (sig) değeri 0,05'ten büyük olduğu için (0,065) için  $H_0$  hipotezi kabul edilmektedir.

**k) Ülkemizde bilirkişilik hizmeti yeterli seviyede olduğu için “dava destek danışmanlığı” hizmetine gerek bulunmamaktadır.**

**Tablo 70. Tanımlayıcı İstatistikler**

Grup	N	Ortalama	Standart Sapma	Standart Hata	%95 Güven Aralığında	
					Alt Sınır	Üst Sınır
Ege Bölgesi	92	2,1087	1,06344	,11087	1,8885	2,3289
Marmara Bölgesi	55	2,9455	1,40657	,18966	2,5652	3,3257
Akdeniz Bölgesi	56	2,3214	1,08052	,14439	2,0321	2,6108
Karadeniz Bölgesi	40	2,1250	,93883	,14844	1,8247	2,4253
İç Anadolu Bölgesi	58	2,6034	1,22746	,16117	2,2807	2,9262
Doğu Anadolu Bölgesi	35	2,2857	1,01667	,17185	1,9365	2,6350
Güneydoğu Anadolu Bölgesi	48	2,5000	1,18501	,17104	2,1559	2,8441
Toplam	384	2,4010	1,17217	,05982	2,2834	2,5187

**Tablo 71. Varyansların Homojenliği Testi**

Levene Statistic	df1	df2	Sig.
4,285	6	377	,000

Tablo 71'de yer alan varyans analizinin temel varsayımı olan homojenlik sağlanmadığı için yani p (sig) değeri 0,05'den küçük olduğu için varyans analizinden elde edilecek sonuç sağlıklı olmayacağı söylemek mümkündür.

**1 ) Ülkemizde hile konusunda yapılan yasal düzenlemeler yeterli seviyededir.**

**Tablo 72. Tanımlayıcı İstatistikler**

Grup	N	Ortalama	Standart Sapma	Standart Hata	%95 Güven Aralığında	
					Alt Sınır	Üst Sınır
Ege Bölgesi	92	2,1739	1,15415	,12033	1,9349	2,4129
Marmara Bölgesi	55	2,8727	1,50376	,20277	2,4662	3,2792
Akdeniz Bölgesi	55	2,2727	1,28315	,17302	1,9258	2,6196
Karadeniz Bölgesi	40	1,8500	,66216	,10470	1,6382	2,0618
İç Anadolu Bölgesi	57	2,5965	1,32098	,17497	2,2460	2,9470
Doğu Anadolu Bölgesi	36	2,2222	1,22150	,20358	1,8089	2,6355
Güneydoğu Anadolu Bölgesi	48	2,6250	1,23124	,17771	2,2675	2,9825
Toplam	383	2,3786	1,25963	,06436	2,2520	2,5051

**Tablo 73. Varyansların Homojenliği Testi**

Levene Statistic	df1	df2	Sig.
7,383	6	376	,000

Tablo 73'te yer alan varyans analizinin temel varsayımı olan homojenlik sağlanmadığı için yani p(sig) değerinin 0,05'ten küçük olmasından dolayı elde edilecek olan sonucun sağlıklı olamayacağı söylenebilir.

**m) Hile ile mücadele konusunda genel standartlara göre eğitilmiş olan muhasebeci ve denetçiler yeterlidir.**

**Tablo 74. Tanımlayıcı İstatistikler**

Grup	N	Ortalama	Standart Sapma	Standart Hata	%95 Güven Aralığında	
					Alt Sınır	Üst Sınır
Ege Bölgesi	92	2,3152	1,17604	,12261	2,0717	2,5588
Marmara Bölgesi	56	3,1607	1,37215	,18336	2,7933	3,5282
Akdeniz Bölgesi	56	2,3571	1,16664	,15590	2,0447	2,6696
Karadeniz Bölgesi	40	2,1000	1,08131	,17097	1,7542	2,4458
İç Anadolu Bölgesi	58	2,3103	1,02951	,13518	2,0396	2,5810
Doğu Anadolu Bölgesi	36	2,3611	1,17480	,19580	1,9636	2,7586
Güneydoğu Anadolu Bölgesi	47	2,6809	1,16295	,16963	2,3394	3,0223
Toplam	385	2,4701	1,20751	,06154	2,3491	2,5911

**Tablo 75. Varyansların Homojenliği Testi**

Levene Statistic	df1	df2	Sig.
2,739	6	378	,013

Tablo 75'te yer alan varyans analizinin temel varsayımı olan homojenlik sağlanmadığı yani p(sig) değeri 0,05'ten küçük olduğu için elde edilecek olan sonucun sağlıklı olmayacağı söylenebilir.

**n) Adli muhasebe, muhasebe meslek mensuplarının hile denetimi bilincinin yerleşmesine katkı sağlayacaktır.**

**Tablo 76. Tanımlayıcı İstatistikler**

Grup	N	Ortalama	Standart Sapma	Standart Hata	%95 Güven Aralığında	
					Alt Sınır	Üst Sınır
Ege Bölgesi	92	3,8043	1,07150	,11171	3,5824	4,0262
Marmara Bölgesi	56	4,2857	,65267	,08722	4,1109	4,4605
Akdeniz Bölgesi	56	3,8214	1,06356	,14212	3,5366	4,1063
Karadeniz Bölgesi	40	3,7250	1,06187	,16790	3,3854	4,0646
İç Anadolu Bölgesi	58	3,7586	1,11309	,14616	3,4659	4,0513
Doğu Anadolu Bölgesi	36	3,8889	,85449	,14242	3,5998	4,1780
Güneydoğu Anadolu Bölgesi	48	3,8750	,86603	,12500	3,6235	4,1265
Toplam	386	3,8782	,98992	,05039	3,7792	3,9773

**Tablo 77. Varyansların Homojenliği Testi**

Levene Statistic	df1	df2	Sig.
2,155	6	379	,047

Tablo 77'de varyans analizinin temel varsayımı olan homojenlik sağlanmadığı yani p (sig) değeri 0,05'ten küçük olduğundan dolayı elde edilecek olan sonucun sağlıklı olmayacağı söylenebilir.

## SONUÇ VE ÖNERİLER

Yapılan çalışmada ilk olarak muhasebe hata ve hileler anlatılmıştır. Çünkü adli muhasebenin ortaya çıkmasındaki en önemli etken işletmelerde yapılan hilelerdir. Dünyada bazı ülkelerde uygulaması bulunan adli muhasebecilik mesleğinin Türkiye'de henüz yasal olarak herhangi bir uygulaması bulunmamaktadır. Adli muhasebecilik mesleğinin üç faaliyet alanı vardır; Bunlar; Dava destek danışmanlığı, uzman şahitlik ve hile denetçiliğidir. Muhasebe meslek mensuplarının adli muhasebecilik mesleğine karşı farkındalıklarını ölçebilmek amacı ile Türkiye geneli 388 meslek mensubuna anket yapılmıştır. Anket sonuçları ise şu şekildedir;

Muhasebe meslek mensupları; Adli muhasebecilik mesleğinin uygulanmasına ülkemizin alt yapı olarak hazır olmadığını düşünmektedirler. Bu mesleği seminer, yayın gibi faaliyetlerle yönlendirecek kurum ve kuruluşlara ihtiyaç olduğunu, bu mesleğinin profesyonel bir yapıya kavuşabilmesi için ise sertifikasyon faaliyetlerinin ülkemizde yetkili kurum veya kuruluşlar tarafından yapılması gerekeceğini, bu mesleğinin uzun vadede başarılı olabilmesi için ise yükseköğretim kurumlarının eğitim programlarını değiştirmeleri gerekeceğini düşünmektedirler.

Muhasebe meslek mensupları; adli muhasebeciliğin ülkemizde uygulanmaya başlamasıyla muhasebecilik mesleğinin prestij kazanacağı, muhasebe mesleğinin vizyonuna olumlu katkı sağlayacağını ayrıca adli muhasebe meslek mensuplarına yeni iş fırsatları sunacağını düşünmektedirler. İlgili kuruluşların vereceği eğitim ve seminerlerle bu mesleğe farkındalık yaratılabileceğini düşünmektedirler.

Muhasebe meslek mensupları; Adli muhasebecilik mesleğinde başarılı olabilmek için yoğun bir muhasebe eğitiminin yeterli olduğunu ve adli muhasebecilerin özel bilgi ve deneyimleri meslekte başarılı olabilmeleri için önemli rol oynamakta olduğunu düşünmektedirler.

Adli muhasebe meslek mensuplarına finansal konularda önemli bir uzman(bilirkişi) olma özelliğini sağlayacağını ve ülkemizde bilirkişilik hizmetinin

yeterli seviyede olmadığından dolayı dava destek danışmanlığı hizmetine gerek bulunduğunu düşünmektedirler.

Muhasebe Meslek Mensupları; Ülkemizde hile konusunda yapılan yasal düzenlemelerin de yeterli seviyede olmadığını ve hile ile mücadelede genel standartlara göre eğitilmiş olan muhasebeci ve denetçilerin de yeterli olmadığını düşünmektedirler. Ayrıca muhasebe meslek mensupları adli muhasebenin meslek mensuplarına hile denetimi bilincinin yerleşmesine katkı sağlayacağını düşünmektedirler.

Ülkemizde bölgeler arası farklılık olup olmadığını bulmak için ise tek yönlü ANOVA testi yapıldı ve homojenlik testinden sekiz tane hipotez kuruldu. Hipotez sonuçları ise şu şekildedir;

İlgili kuruluşların verecekleri eğitim ve seminerlerle bu mesleğe farkındalık yaratılabileceğini, adli muhasebecilik mesleğinde başarılı olabilmek için yoğun bir muhasebe eğitiminin yeterli olduğunu, ülkemizde adli muhasebecilik mesleğini seminer, yayın gibi faaliyetlerle yönlendirecek kurum ve kuruluşlara ihtiyaç olduğunu, adli muhasebecilik mesleğinin profesyonel bir yapıya kavuşabilmesi için sertifikasyon faaliyetlerinin ülkemizde yetkili kurum veya kuruluşlar tarafından yapılması gerekeceğini, adli muhasebecilerin özel bilgi ve deneyimleri meslekte başarılı olabilmeleri için önemli rol oynayacağını Adli muhasebecilik muhasebe meslek mensuplarına yeni iş fırsatları sunacağını, Adli muhasebe meslek mensuplarına finansal konularda önemli bir uzman(bilirkişi) olma özelliği sağlayacak olduğunu düşünenler arasında farklılık olmadığı ortaya çıkmıştır.

Fakat bölgeler arası adli muhasebecilik mesleğinin uygulanmasına ülkemizin alt yapı olarak hazır olduğunu düşünen arasında farklılık bulunmaktadır. Bu farklı gruplar ise şöyledir;

Karadeniz Bölgesi, Ege Bölgesi, Doğu Anadolu Bölgesi Ve Güneydoğu Anadolu Bölgesi Bir Grup , Güneydoğu Anadolu Bölgesi, Akdeniz Bölgesi Ve İç Anadolu Bir Grup, Akdeniz Bölgesi, Güneydoğu Anadolu Bölgesi Ve İç Anadolu Bölgesi Bir Grup Oluştururken, Akdeniz Bölgesi, İç Anadolu Bölgesi Ve Marmara Bölgesi Bir Grup olup, bu bölgelerin bu konudaki düşünceleri birbirinden farklılık

göstermektedir. Burada Marmara bölgesinin farklılık göstermesinin sebebine ise İstanbul'da verilen seminer ve eğitim faaliyetleridir denilebilir.

Türkiye'de bu mesleğin gelişiminde ilk unsur; alt yapıdır. Alt yapının oluşabilmesi için öncelikli olarak kanunlarda adli muhasebecilik mesleği ile ilgili düzenlemelerin getirilmesi gerekmektedir.

İkinci unsur ise eğitim faktörüdür. Adli muhasebecilik mesleğinin temelini oluşturabilmesi için öncelikli olarak eğitim sisteminde yer alması gerekmektedir. Bu da gerek lisans programlarına, gerekse lisans üstü programlarına adli muhasebecilik mesleğini gerektiren derslerin okutulması ve bununla ilgili olarak ta staj uygulamalarının da oluşturulması sağlanmalıdır. Ayrıca bununla ilgili akademik çalışmaların artırılması gerekmektedir. Türkiye' de bununla ilgili sadece birkaç üniversitesi de eğitim verilmektedir.

Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) ve İstanbul Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası (İSMMM) 'nın vermiş olduğu eğitim ve sertifikasyon etkinliklerinin artırılması gerekmektedir.

Muhasebe meslek mensupları Türkiye'de Adli muhasebecilik mesleğinin uygulanmasına alt yapı olarak hazır olmadığını ve ilgili kuruluşların vereceği eğitim ve seminerlerle bu mesleğe farkındalık yaratılabileceği belirtmişlerdir.



## KAYNAKÇA

- ACFE, 2012 Global Fraud Study , Report To The Nations On Occupational Fraud And Abuse, Erişim Tarihi: 09.05.2013  
[http://www.acfe.com/uploadedFiles/ACFE\\_Website/Content/rtnn/2012-report-to-nations.pdf](http://www.acfe.com/uploadedFiles/ACFE_Website/Content/rtnn/2012-report-to-nations.pdf)
- Aktaş, H. ve Kuloğlu, G. (2008). Adli Muhasebe ve Adli Muhasebecilik Mesleği. *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, Sayı 25, 101-120.
- Akyel, N. (2009). *Adli Muhasebecilik ve Türkiye'de Uygulanabilmesi için Altyapı Bileşenlerinin Mevcut Durumu, Değerlendirilmesi ve Öneriler*. (Yayınlanmamış Doktora Tezi). Sakarya Üniversitesi, Sakarya.
- Alkan, A. (8 Haziran 2007). *Finansal Uygulamalarda Veri Madenciliği*. TBD İstanbul Bilişim Kongresi, 1-48. Erişim Tarihi: 02.06.2013  
[http://www.infora.com.tr/InforA\\_Dokumanlar/Finansal%20Uygulamalarda%20Veri%20Madenciligi\\_TBD\\_080607.pdf](http://www.infora.com.tr/InforA_Dokumanlar/Finansal%20Uygulamalarda%20Veri%20Madenciligi_TBD_080607.pdf)
- Altınoy, M. (2011). *Adli Muhasebecilik ve Türkiye'de Uygulanabilirliği*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). İstanbul Ticaret Üniversitesi, İstanbul.
- Apparao, G., Singh, A., Rao, G.S., Bhavani, B.L., Eswar, K. & Rajani, D. (2009). Financial Statement Fraud Detection By Data Mining, *Int. J. of Advanced Networking and Applications*, Volume 01 , Issue 03, 159-163
- Atmaca, M. ve Terzi, S. (2012). *Adli Muhasebe Adli Muhasebe Uygulamalarının Muhasebe Meslek Mensupları Açısından Değerlendirilmesine Yönelik Bir Araştırma*, (1.Baskı). İstanbul :Yaylım Yayıncılık.
- Baltacıoğlu, İ. H. (1959). Adalet ve Grafoloji Bakımından Mahkemelerdeki Yazı Bilirkişileri. *İstanbul Üniversitesi Mukayeseli Hukuk Araştırmaları Dergisi*, Cilt 4, Sayı 2, 57-59.
- Bayraklı, H. H., Erkan, M, ve Elitaş, C. (2012). *Muhasebe ve Vergi Denetiminde Muhasebe Hata ve Hileleri*. Bursa: Ekin Yayınevi.
- Bayraktar, A. (2007). *Türkiye'de Muhasebe Hileleri Tarihi*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Trakya Üniversitesi, Edirne.

- Birincioğlu, İ. ve Özkara, E. (2010). Adli Belge İncelemelerinde Bilinmeyenler, Örneklerle Yazı Ve İmza Analizi İle Islak İmza Kavramı. *TBB Dergisi*, Sayı 87, 403-433.
- Bozkurt, H. (2 Kasım 2010). *Şirketlerde Hileler*. Erişim Tarihi: 21.05.2013 [http://www.muhasabenet.net/makale\\_huseyin%20bozkurt%20ymm\\_sirketlerde%20hileler.html](http://www.muhasabenet.net/makale_huseyin%20bozkurt%20ymm_sirketlerde%20hileler.html)
- Bozkurt, N. (02.11.2010). *Adli Muhasebenin İçeriği, Gelişimi ve Türkiye Uygulamaları*. Erişim Tarihi: 17.03.2013 [archive.ismmmo.org.tr/docs/seminer/02112010\\_NejatBozkurt.ppt](http://archive.ismmmo.org.tr/docs/seminer/02112010_NejatBozkurt.ppt)
- Bozkurt, N. İşletme Çalışanları Tarafından Yapılan Hileleri Doğuran Nedenler Erişim Tarihi: 19.05.2013 [,http://synergy.gen.tr/goster.aspx?type=makale&id=10](http://synergy.gen.tr/goster.aspx?type=makale&id=10)
- Bozkurt, N. (2011). *İşletmelerin Kara Deliği Hile Çalışan Hileleri*, (2.Basım). İstanbul: Alfa Yayınları.
- Brignola, N. (1997). *Fraud Perpetrator Profile: A Short Story*. Erişim Tarihi: 18.05.2013 <http://www.bus.lsu.edu/accounting/faculty/lcrumbley/fraud1.htm>
- Buckhoff, T.A. (2002) . *Preventing Employee Fraud by Minimizing Opportunity*. The CPA Journal, Erişim Tarihi: 20.05.2013 <http://www.nysscpa.org/cpajournal/2002/0502/dept/d056402.htm>
- Cendrowski , H., Petro, L., & Martin, J. (2007). *The Handbook of Fraud Deterrence*, John Wiley & Sons, Incorporated, New Jersey. akt. C. Toraman, Abdioğlu, H. ve İşgüden, B.(2009). Aklama Suçunun Önlenmesine Yönelik Çabalar: Adli Muhasebecilik Mesleği ve Uygulamaları, *Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi* . C X I, S I, .17-55.
- Cole, N. “ Money Laundering: Forensic Accounting as an Expert Witness”, *The Institute of Chartered Accountants of Nigeria 38th Annual Accountants' Conference* (October 15,2008), Abuja/Nigeria. akt. C. Toraman, Abdioğlu, H. ve İşgüden, B. (2009). Aklama Suçunun Önlenmesine Yönelik

- Çabalar: Adli Muhasebecilik Mesleği ve Uygulamaları, *Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi* . C X I, S I, .17-55
- Crumbley, D.L., (1995). Forensic Accountants Appearing in the Literature, *New Accountant*, Glen Head, Apr. Vol. 10, Is.7, s.23-25 akt. S.Y. Pazarçeviren, (2005). Adli Muhasebecilik Mesleği. *ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt 1, Sayı 2, 1–19.
- Crumbley, L., (1995). Forensic Accountants Appearing in the Literature, *New Accountant*, ,Glen Head, Vol.10 Is.7 s.23-25 akt. H. Aktaş ve G. Kuloğlu.(2008). Adli Muhasebe ve Adli Muhasebecilik Mesleği, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 101-120.
- Curtis, G. E. (2008), The Model Curriculum in Fraud and Forensic Accounting and Economic Crime Programs at Utica College , *Accounting Education*, Vol. 23, No 4, pp. 581-592. akt. B.L. Elitaş,. (2012). Seçilmiş Örneklerle Adli Muhasebe Eğitimi ve Türkiye İçin Bir Değerlendirme, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Temmuz, 153-172.
- Çabuk, A. ve Yücel, E. (2012). Adli Muhasebecilik Mesleği ve Türkiye'de Uygulanabilirliğine Yönelik Bir Araştırma. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Nisan, 27-50.
- Çankaya, F. ve Gerekan, B. (2009). Hile Denetçiliği Mesleği ve Sertifikalı Hile Denetçiliği Mesleki Standartları ve Ahlak Kuralları. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, Nisan, 93-108.
- Çatıkkaş, Ö. ve Çalış, Y.E. (2010). Hile Denetiminde Proaktif Yaklaşımlar. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı 45, 146-156.
- Çelik, A. (2007). Stok Hileleri ve Bir Uygulama . (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Marmara Üniversitesi, İstanbul.
- Dolu , O. (Ed.). (2012). Kriminoloji (1.Baskı). Eskişehir: Açıköğretim Fakültesi Yayını.
- Dumanoğlu, S. (2005). Hata ve Hile Ayrımı: Hile Denetimi. *Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi*, Cilt XX, Sayı 1, 347-458.
- Elitaş, C. (2012). *Muhasebe Hilelerinin Önlenmesinde Sarbanes-Oxley Yasası ve Alman On Adım Programının Karşılaştırılması: Türkiye İçin Yol Haritası*. Ankara: Gazi Kitabevi.

- Elitaş, B. L. (2012). Seçilmiş Örneklerle Adli Muhasebe Eğitimi ve Türkiye İçin Bir Değerlendirme. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Temmuz, 153-172.
- Elitaş, C., Karakoç, M., & Görgülü, M.E. (2011). Stance of Accounting Instructors to Forensic Accountancy Profession : Example of Turkey. *International Journal of Business and Social Science*, Vol 2, No 10, June, 224-241.
- Emir, M. (2008). Hile Denetimi. *Mali Çözüm, İSMMM Yayın Organı*, Sayı 86, 109-124.
- Erdoğan, M. (2001). Muhasebe Hilelerinin Ortaya Çıkarılmasında Benford Yasası, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, Ocak, 1-8.
- Erkan, M. ve Demirel Arıcı, N. (2011). Hata ve Hile Denetimi: Sermaye Piyasası Kuruluna Kayıtlı Halka Açık Anonim Şirketlere İlişkin Düzenlemeler. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, Ocak, 29-44.
- Eversole, L. (1997). Profile Of A Fraudster, Erişim Tarihi: 18.05.2013 <http://www.bus.lsu.edu/accounting/faculty/lcrumbley/fraudster.html>, October.
- Gökgöz, A. (Ed.). (2012). *Muhasebenin Sosyal Yönü* (1.Baskı). Bursa: Dora Basım
- Göksu, S. (2011). *Adli Muhasebe Kapsamında Çalışan Hileleri Ve Kars İlinde Adli Vakalar Analizi*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). İstanbul Üniversitesi, İstanbul.
- Gülten, S. ve Kocaer, İ. (2011). Adli Muhasebe Uygulamaları, Ankara.
- Hormozi, A. M. & Giles, S. (2004). Data Mining: A Competitive Weapon For Banking And Retail Industries. *Information Systems Management*, Vol 21, No 2, Spring, 62-71.
- Houck, M.M., Kranacher, M.J., Morris, B., (Dick) Riley, R.A., Robertson, J,J, & Wells,J.T.(2006).ErişimTarihi:17.03.2013. <http://www.nysscpa.org/cpajournal/2006/806/essentials/p68.htm>
- <http://www.acfe.com/cfe-membership.aspx> Erişim Tarihi 18.02.2013
- [http://www.adli-muhasebe.com/index.php?option=com\\_content&view=article&id=14&Itemid=15](http://www.adli-muhasebe.com/index.php?option=com_content&view=article&id=14&Itemid=15) Erişim tarihi: 10.02.2013

<http://www.fbi.gov/whitecollarcrime.htm>; <http://www.irs.gov/> akt.G. Kurt,. ve Uçma, T. (2009). Adli Muhasebecilik Mesleği Ve Adli Muhasebeci Olabilme Sürecinin Türkiye'deki Ve Amerika'daki Yasal Düzenlemeler Açısından Karşılaştırılması, *Ticaret ve Turizm Eğitim Fakültesi Dergisi*, Sayı 2, 160-178.

<http://www.forensicaccounting.com/one.htm#start> Erişim Tarihi: 04.02.2013

<http://hiledenetcisi.com/word/muhasebede-yeni-bir-alan-adli-muhasebe.pdf> Erişim Tarihi : 20.06.2013

[http://www.tesmer.org.tr/images/docs/3568\\_eski.pdf](http://www.tesmer.org.tr/images/docs/3568_eski.pdf) Erişim Tarihi :10.06.2013

[http://www.tesmer.org.tr/images/docs/3568\\_yeni.pdf](http://www.tesmer.org.tr/images/docs/3568_yeni.pdf) Erişim Tarihi: 10.06.2013

<http://www.usiud.org/index.php?ktg=nav&syf=statik&pg=cfesinav&mode=0> Erişim Tarihi:18.02.2013

<http://www.psikologlar.org/populer-psikoloji/psikoloji-nedir.html> Erişim Tarihi:31.03.2013.

<http://www.tdk.gov.tr> Erişim Tarihi: 01.05.2013

<http://www.turmob.org.tr> Erişim Tarihi: 13.07.2013

<http://www.turmob.org.tr/TurmobWeb/Attachment.aspx?param=TDLpfWtFdrml1e8Dlv7FNOoH6uk4KIkiU9mRFMeskCPG6O606XtOBzMOW0SM81//gowKqVpD7XHUTiz1lrjY74w==> ve

<http://www.turmob.org.tr/TurmobWeb/Attachment.aspx?param=jGL4YtEdKTuh2azZ6BNhZB75PuC0S6SsUynWTVBEh7YA/+GNJiBOOgjF3eEt1CkTtP6Be6VA7dJvTBwSKx8Gmw==>

Irmak, R., Arslan Kurnaz, G., Çağlayan, B, ve Bal, B. (2002). *Muhasebenin Genel Esasları Muhasebe Hata ve Hileleri İle Bunların Tespit Yöntemleri ve Hesapların Denetimi, Vergi Denetmenleri Derneği Eğitim Yayınları Serisi:7* , Ankara: Şafak Matbaacılık.

Kalaycı, Ş. (2010). *SPSS Uygulamalı Çok değişkenli İstatistik Teknikleri*, (5.Baskı). Ankara: Asil Yayın

- Karapınar, A. ve Ayıkoğlu Zaif, F. (2012). *Finansal Analiz Uluslar Arası Finansal Raporlama Standartları ile Uyumlu* (2.Baskı). Ankara: Gazi Kitabevi
- Karacan, S. (2012). Hukuk İle Muhasebenin Kesişme Noktası: Adli Muhasebe. *International Journal of Economic and Administrative Studies*, Year 4 Number 8, Winter, 105-128.
- Kasum, A.S. (2009). The Relevance of Forensic Accounting to Financial Crimes in Private and Public Sectors of Third World Economies: A Study From Nigeria. 1-24.
- Kepekçi, C. (1998). *Bağımsız Denetim* (3.Baskı ). Ankara: Siyasal Kitabevi
- Kirik, Z. (2007). *Muhasebede Hata ve Hileleri İle Muhasebe Mesleğinde Etik: Afyonkarahisar'da Muhasebeciler Üzerine Bir Araştırma*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Anadolu Üniversitesi, Eskişehir.
- Kula, V., Kaynar, B, ve Keskin Köylü, M. (2008). Hileli Finansal Raporlama Yaklaşımlarını Belirleyen Teşvikler/Baskılar Ve Fırsatlar. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, Sayı 25, 63-82.
- Kuloğlu, G. (2007). *Adli Muhasebe Kapsamında Kredi Kartı Dolandırıcılıkları Ve Türkiye Örneği*. (Yayınlanmamış Doktora Tezi). Celal Bayar Üniversitesi, Manisa.
- Kurt, G. ve Uçma, T. (2009). Adli Muhasebecilik Mesleği Ve Adli Muhasebeci Olabilme Sürecinin Türkiye'deki Ve Amerika'daki Yasal Düzenlemeler Açısından Karşılaştırılması. *Ticaret ve Turizm Eğitim Fakültesi Dergisi*, Sayı 2, 160-178.
- Küçük, İ. (2008). *Finansal Raporlamada Hile-Manipülasyonlar ve Önlenmesi*. (Yayınlanmamış Doktora Tezi). Marmara Üniversitesi, İstanbul.
- Küçük, E. ve Uzay, Ş. (2009). Hileli Finansal Raporlamanın Oluşumu ve Doğurduğu Sorunlar. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Sayı 32, Ocak-Haziran, 239-258.
- LaSalle, R.E. (2007). Effects Of The Fraud Triangle On Students' Risk Assessments. *Journal of Accounting Education*, Sayı 25, 74-87.
- Lawrence, T.B. (1999). Institutional Strategy, *Journal of Management*. Vol 25, No 2, 161-188.

- Li, Y. (2010). The Case Analysis of the Scandal of Enron. *International Journal of Business and Management*, Vol 5, No 10, October 37-41.
- Manning, G.A. (2005). *Financial Investigation and Forensic Accounting*, Second Edition, Taylor&Francis.
- Nunn, L., McGuire, B.L., Whitcomb, C. & Jost, E. (2006). Forensic Accountants: Financial Investigators, *Journal of Business& Economics Research*, Volume 4, Number 2 , February, 1-6.
- Oberholzer, C. (2002). *Quality Management İn Forensic Accounting*, Gordon Institute of Business Science, University of Pretoria
- Oberholzer, C. (2002). *Quality management in forensic accounting*, The Gordon Institute of Business Science, University of Pretoria, The Degree of Master of Business Administration , akt. M. Atmaca. ve Terzi, S. (2012). *Adli Muhasebe, Adli Muhasebe Uygulamalarının Muhasebe Meslek Mensupları Açısından Değerlendirilmesine Yönelik bir Araştırma. (1.Baskı) Yayılım Yayıncılık: İstanbul.*
- Öğredik, G. (14.07.2007). *Geçici Vergi Beyanında (Sözde Bilmeden Özde Bilerek) Muhasebe Hatası Yapılarak Vergi Tasarrufu Sağlamanın Cezası Var mı?* Erişim Tarihi: 27.11.2012  
<http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/guray/012/>
- Pazarçeviren, S.Y. (2005). *Adli Muhasebecilik Mesleği. ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt 1, Sayı 2, 1–19.
- Pehlivan, A. (2010). *Adli Muhasebe Eğitimi Ve Türkiye’de Adli Muhasebe Eğitiminin Geliştirilmesine Yönelik Bir Araştırma. (Yayınlanmamış Doktora Tezi). Atatürk Üniversitesi, Erzurum.*
- Pehlivan, A. ve Dursun, A. (2012). *Türkiye’de Adli Muhasebe Eğitimine Yönelik Bir Araştırma. Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, Cilt 26, Sayı 2, 129-141.
- Pehlivanlı, D. (2011). *Hile Denetimi Metodoloji ve Raporlama*, (1.Baskı). İstanbul: Beta Yayıncılık.

- Pagano, J.W. (2005), "Perspectives of an Accounting Expert as an Expert Consultant and Testifying Witness", *Expert Witnessing in Forensic Accounting*, Edwards Inc. Philadelphia, USA. akt: N. Akyel. (2009). *Adli Muhasebecilik ve Türkiye'de Uygulanabilmesi için Altyapı Bileşenlerinin Mevcut Durumu, Değerlendirilmesi ve Öneriler*. (Yayınlanmamış Doktora Tezi). Sakarya Üniversitesi, Sakarya.
- Porter, G.A. & Pope, R.M. *The Auditor's Consideration of Fraud in A Financial Statement Audit*, Porter&Company, Certified Public Accountant, 1-5 [http://www.anthemvoice.org/resources/001\\_AuditorsConsideration-Fraud Audit.pdf](http://www.anthemvoice.org/resources/001_AuditorsConsideration-Fraud Audit.pdf) Erişim Tarihi:22.05.2013
- Ramaswamy, V. (2007). New Frontiers: Training Forensic Accountants Within The Accounting Program. *Journal of College Teaching & Learning*. Volume 4, Number 9, 31-38.
- Ramaswamy, V. (2007). New Frontiers: Training Forensic Accountants within the Accounting Program. *Journal of College Teaching & Learning*, Volume 4, Number 9, 31-38 akt. Y. Saçaklı. (2011). *Adli Muhasebecilik Perspektifinde Türkiye'deki Üniversitelerde Muhasebe Denetimi Eğitimi ve Öneriler*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Afyon Kocatepe Üniversitesi, Afyonkarahisar.
- Ranallo, Lawrence F. (2006). "Forensic Investigations and Financial Audits: Compare and Contrast". Golden, Thomas W. et al. (Ed.), in *A Guide to Forensic Accounting Investigation* (109–117). New Jersey: John Wiley & Sons Inc. akt. A. Pehlivan (2010). *Adli Muhasebe Eğitimi Ve Türkiye'de Adli Muhasebe Eğitiminin Geliştirilmesine Yönelik Bir Araştırma*. (Yayınlanmamış Doktora Tezi). Atatürk Üniversitesi, Erzurum
- Saçaklı, Y. (2011). *Adli Muhasebecilik Perspektifinde Türkiye'deki Üniversitelerde Muhasebe Denetimi Eğitimi ve Öneriler*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Afyon Kocatepe Üniversitesi, Afyonkarahisar.
- Saltoğlu, M. (2003). Yaratıcı Muhasebede Özel Amaçlı Şirketlerin Rolü ve Enron Örneği. *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, Eylül, 107-116.
- Schott, P.A. (2006). *Reference Guide to Anti-Money Laundering and Combating the Financing of Terrorism*, World Bank Publications, Washington. akt. C.



- Toraman, Abdioğlu, H. ve İşgüden, B. (2009). Aklama Suçunun Önlenmesine Yönelik Çabalar: Adli Muhasebecilik Mesleği ve Uygulamaları, *Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi* . C X I, S I.
- Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ Seri X, No:22  
6. Kısım, Madde 4(4) Erişim Tarihi: 02.05.2013  
<http://www.spk.gov.tr/displayfile.aspx?action=displayfile&pageid=590&fn=>
- Simmons, M.R. (1996). Profiling An Internal Fraudster, <http://www.facilitatedcontrols.com/fraud-investigation/fraudstr.shtml>  
Erişim Tarihi: 14.05.2013
- Singleton, T.W & Singleten, A. J. (2010). Fraud Auditing And Forensic Accounting. John Wiley & Sons, Inc.
- Söyler, H. (11 Temmuz 2003). *İşletmelerde Yapılan Hileler Ve Bunların Önlenmesi - 1, Hileye İlişkin Genel Bilgiler.* Erişim Tarihi: 01.05.2013  
[http://www.alomaliye.com/halil\\_soyler\\_isletmelerde\\_yap\\_hileler\\_1.htm](http://www.alomaliye.com/halil_soyler_isletmelerde_yap_hileler_1.htm)
- Söyler, H. (22 Temmuz 2003). *2. İşletme Çalışanları Tarafından Yapılan Hileler,*  
Erişim Tarihi: 22.05.2013  
[http://www.alomaliye.com/halil\\_soyler\\_isletmelerde\\_yap\\_hileler\\_2.htm](http://www.alomaliye.com/halil_soyler_isletmelerde_yap_hileler_2.htm)
- Söyler, H. İşletmelerde Yapılan Hileler-3 Erişim Tarihi: 09.06.2013.  
[http://www.alomaliye.com/halil\\_soyler\\_isletmelerde\\_yap\\_hileler\\_3.htm](http://www.alomaliye.com/halil_soyler_isletmelerde_yap_hileler_3.htm)
- Söyler , H. (11 Ağustos 2003). İşletmelerde Yapılan Hilelerin Önlenmesine Yönelik Uygulamalar, Erişim Tarihi: 09.06.2013  
[http://www.alomaliye.com/halil\\_soyler\\_isletmelerde\\_yap\\_hileler\\_4.htm](http://www.alomaliye.com/halil_soyler_isletmelerde_yap_hileler_4.htm)
- Stowoly, H. & Breton, G. (2000). *A Framework For The Classification Of Accounts Manipulations.* (<http://ideas.repec.org/p/ebg/heccah/0708.html>, (Erişim Tarihi, 9.5.2003). akt. N. Çıtak. (2009). Yaratıcı Muhasebe Hileli Finansal Raporlama Mıdır?. *Mali Çözüm*, Sayı 91, 81-112.
- SPK Tebliğ, Seri XI No:25, 19.Kısım, Madde 466 ve 473.  
<http://www.spk.gov.tr/apps/teblig/displayteblig.aspx?id=178&ct=f&action=displayfile> Erişim Tarihi: 27.11.2012

- Şahin, B. (2011). *Adli Muhasebecilik Mesleği Ve 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Açısından İncelenmesi*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Marmara Üniversitesi, İstanbul.
- Tarhan Mengi, B. ve Yılmaz Türkmen, S. (2013). Yatırım Hileleri. *Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Hakemli Dergisi*, Cilt 10, Sayı 39, 31-39.
- Terzi, S. (2012a). Hile ve Usulsüzlüklerin Tespitinde Veri Madenciliğinin Kullanımı, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Nisan, 51-64.
- Terzi, S. (2012b). *Hileli Finansal Raporlama Önleme ve Tespit, IMKB İmalat Sanayiinde Bir Araştırma*. (1.Baskı) . İstanbul : Beta Basım.
- Thornhill, W. T. (1995). *Forensic Accounting : How To Investigate Financial Fraud*, Business One Irwin Professional Accounting Library, USA, akt. H. Aktaş, ve Kuloğlu, G. (2008). Adli Muhasebe ve Adli Muhasebecilik Mesleği, *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, 101-120.
- Telpner, Z. & Mostek, M. (2003). *Expert Witnessing in Forensic Accounting: A Handbook for LAwyers and Accountants*, CRC Press, USA, akt. A. Çabuk, ve Yücel, E. (2012). Adli Muhasebecilik Mesleği Ve Türkiye'de Uygulanabilirliğine Yönelik Bir Araştırma, *Muhasebe Ve Finansman Dergisi*, Nisan, 27-50.
- Telpner, Z. & Mostek, M. (2003). *Expert Witnessing in Forensic Accounting: A Handbook for Lawyers and Accountants*, CRC Press: Florida. akt. A. Pehlivan. (2010). *Adli Muhasebe Eğitimi Ve Türkiye'de Adli Muhasebe Eğitiminin Geliştirilmesine Yönelik Bir Araştırma*. (Yayınlanmamış Doktora Tezi). Atatürk Üniversitesi, Erzurum.
- TMS 8, Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde, Değişiklikler Ve Hatalar <http://kgk.gov.tr/contents/files/TMS8.pdf> Erişim Tarihi: 26.05.2013
- Toraman, C., Abdioğlu, H. ve İşgüden, B. (2009). Aklama Suçunun Önlenmesine Yönelik Çabalar: Adli Muhasebecilik Mesleği ve Uygulamaları, *Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi* . C X I, S I, 17-55.
- Toraman, B. (25 Nisan 2011) Adli Muhasebe. Erişim Tarihi: 15.10.2012 <http://www.haberdar.com.tr/adli-muhasebe-makale,1197.html>

- Ulucan Özkul, F, ve Pektekin, P. (2009). Muhasebe Yolsuzluklarının Tespitinde Adli Muhasebecinin Rolü ve Veri Madenciliği Tekniklerinin Kullanılması. *MÖDAV*, 4, 57-88.
- Uşul, H, ve Topçuoğlu, M. (2011). Finansal Manipülasyonların Ortaya Çıkarılması Ve Önlenmesinde Adli Muhasebenin Önemi: Türk Hukuk Sisteminde Var Olması Gerekliği Üzerine Bir Tartışma. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt 16, Sayı 3, 53-66.
- Yaman, T. (2008). *Finansal Tablolar Aracılığı İle Kullanıcılara Yanıltıcı Bilgi Sunulması ve Sonuçları*. (Yayınlanmamış Doktora Tezi). Marmara Üniversitesi, İstanbul.
- Yıldırım, H. ve İnel, M.N. (2012). Muhasebe Denetiminde Örneklem Tekniklerinin Değerlendirilmesi Üzerine Bir İnceleme. *Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi*, Cilt XXXII, Sayı I, 261-276.
- Wells, J.T. (2001). Why Employees Commit Fraud , *Journal Of Accountancy*, February, 89- 91.