



ADLİ KARARLARIN ALINMASINDA ADLİ MUHASEBENİN ROLÜ: YARGI MENSUPLARI ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

The Role Of Forensic Accounting In Making Judicial Decisions: A Research On Jurisdictions

Öğr. Gör. Dr. Ahmet KURT

Çanakkale 18 Mart Üniversitesi, Biga Meslek Yüksekokulu, Yönetim ve Organizasyon Bölümü,
Çanakkale/TÜRKİYE

ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-2430-3252>



ÖZET

Son yıllarda ticari işlemlerde karşılaşılan hile ve yolsuzlukların gittikçe artması, özellikle adli makamlara tecelli eden hile vb. içerikli dosyalardaki artışı da beraberinde getirmiş ve bu tür olayların çözüme kavuşabilmesi adına adli muhasebecilik adında yeni bir mesleğe ihtiyaç duyulmuştur. Bu noktadan hareketle bu çalışmada dava desteği, uzman şahitlik ve hile denetçiliği alanlarında faaliyet gösteren adli muhasebecilerin Çanakkale Barosu'na kayıtlı olarak görev yapan avukatlar tarafından nasıl algılandığı ve mesleğe karşı bakış açılarının ne olduğuna öğrenmeye yönelik olarak katılımcılara bir anket formu uygulanmıştır. Çanakkale Barosu'na kayıtlı olarak görev yapan avukatların cinsiyet, yaş, mesleki tecrübe süreleri gibi demografik bilgilerin yanında adli muhasebeye yönelik sorular yöneltilmiş ve bu şekilde verilere ulaşılmıştır. Çalışmanın sonucunda avukatların; adli muhasebe farkındalığı, adli muhasebecilere hangi konularda ihtiyaç duydukları ve hangi meslek mensupları arasından seçmeyi tercih ettikleri, adli muhasebecilerin hangi mesleki özelliklere sahip olması gerektiği gibi konularla ilgili görüşleri alınmış ve konunun bütünüyle ilgili çeşitli çıkarımlar yapılarak sonraki çalışmalar için araştırmacılara tavsiyelerde bulunulmuştur.

Anahtar Kelimeler: Adli muhasebe, Adli Muhasebecilik Mesleği, Dava Desteği

ABSTRACT

The increasing number of fraud and corruption encountered in recent commercial transactions, especially the fraud, etc. manifested in judicial authorities. and a new profession called forensic accountancy was needed in order to resolve such incidents. From this point of view, a questionnaire form was applied to the participants to learn how these litigation support, expert testimony and fraud auditors are perceived with the lawyers registered in Çanakkale Bar Association and what their point of view towards the profession. Democratic questions such as gender, age, professional experience period of lawyers who are registered with the Çanakkale Bar Association, as well as forensic accounting were asked and data were obtained in this direction. The lawyers of the study; Forensic accountancy awareness, what progressive needs of forensic accountants and which professions they prefer to choose, the opinions of forensic accountants on which relevant subjects were taken, and various inferences were made about the whole issue, and recommendations were made to researchers for further research.

Key words: Forensic Accounting, Forensic Accounting Profession, Litigation Support

1. GİRİŞ

Özellikle son yıllarda şirketler arasındaki rekabetin gittikçe artmasıyla birlikte şirketler birtakım maddi sıkıntılarla baş başa kalmış, bunun da şirket çalışanlarının işe ait güvencelerinin kalmadığı, ticari işlemlerde hata, hile ve yolsuzlukların gün geçtikçe arttığı bir ortama zemin hazırladığı görülmüştür.

Ayrıca bu sayılanlara ek olarak ticari işlemlerin gün geçtikçe karmaşık hale gelmesi, çalışanların işyerinde yaptıkları hilelerin gittikçe artması ve çok çeşitli hale bürünen bu hilelerin tespit edilip ortaya çıkarılmasında bazı zorluklar yaşanmıştır. Yaşanan bu zor durumla baş edebilmek adına

özellikle adli makamlar tarafından yaşanan sıkıntılı durumların çözülebilmesi için ihtiyaç duyulan bilgileri mahkemeye ve yargı üyelerine aktarabilecek uzman kişilere ihtiyaç duyulmuştur (Atmaca ve Terzi 2012: 32). Ortaya çıkan bu ihtiyacın giderilmesi için birçok ülkede adli muhasebecilik olarak adlandırılan yepyeni bir meslek icra edilmeye başlanmıştır.

İhtiyaca binaen ortaya çıkan, adli muhasebe mesleğini icra edip adli muhasebeci olarak adlandırılan bu meslek mensupları özellikle işlemlerde yaşanan hile ve usulsüzlüklerin ortaya çıkarılmasında, mahkemelerde bilirkişi ve uzman şahitlik olarak adli makamlara adli destek sağlanmasında görev yapmaktadırlar.

Literatürde adli muhasebeyle ilgili yapılan çalışmalar incelendiğinde adli muhasebenin mahkemeye yönelik uygulamaları içerisindeki bilirkişilik, uzman şahitlik ve dava desteği konularında karar vermeye yardımcı bir organ olarak adli makamlar tarafından ne ölçüde kullanıldığına dair Türkiye’de kapsamlı bir çalışma yürütülmediği tespit edilmiştir. Bu noktadan hareketle düzenlenen çalışmada Türkiye’de resmi olarak adli muhasebecilik diye adlandırılan bir meslek dalının mevcut olmaması nedeniyle özellikle ticari davalarda bilirkişi olarak görev yapan muhasebe meslek mensuplarının durumlarıyla ilgili avukatların görüşlerine yer verilmiştir.

Bu bakış açısıyla düzenlenen çalışmada ilk önce adli muhasebe kavramına değinilmiş ve adli muhasebeyle ilgili dünyada ve Türkiye’de yapılan başlıca çalışmalara yer verilerek bir literatür taraması yapılmıştır. Ardından ise araştırmaya ilgili veri toplama yöntemi ile kullanılan ölçeklere yer verilmiş ve araştırmaya ait ortaya çıkan sonuçlar irdelenerek çeşitli tespitlerde bulunulmuştur.

2. ADLİ MUHASEBECİLİK MESLEĞİNE GENEL BAKIŞ

Özellikle son yıllarda gelişerek başta ABD olmak üzere çoğu gelişmiş ülkede meslek olarak icra edilmeye başlanan ve “Forensic Accounting” yani adli muhasebecilik olarak adlandırılan bu kavram daha çok finansal olaylarda meydana gelebilecek anlaşmazlıkların alanında uzman kişiler tarafından tüm bilgi ve birikimini kullanmak yoluyla incelemeyi ve olayların gerçek durumunu yansıtmayı kendisine amaç edenine bir meslek olarak görülmektedir (Karşlıoğlu ve Karavardar, 2019: 143).

İlk kez 1824 yılında James Mc Clelland isimli bir İskoç muhasebecinin kendi tanıtım reklamında adli muhasebe terimini kullanmasıyla adını duyuran bu kavram Maurice Peloubet’in 1946 yılında yasal davalarla ilgili işlemler için kullanmasıyla resmîyete dökülmüştür. 2000’li yılların başında yaşanan ve sonuçları itibarıyla tüm dünyayı etkileyen Enron ve Parmalat gibi muhasebe skandallarının denetim mesleğine duyulan güveni azaltmasıyla birlikte adli muhasebe daha da önem kazanan bir kavram haline gelmiş ve 2002’de yayımlanan Sarbanes Oxley yasası ile yasal bir statüye kavuşmuştur (Karahan, 2020: 157)

Türkiye’de yeni bilinen bir kavram olan adli muhasebeyle ilgili standart bir tanımlama yapılmamış olup çok sayıda ve farklı tanımlar bulunmaktadır. Bu bakımdan (Bekçioğlu vd., 2013: 3) ‘ye göre günümüzde adli muhasebe, muhasebe, işletme, psikoloji, iflas, haciz gibi sosyal, hukuksal ve mali konulara ilişkin sorunları çözebilme yeteneği olarak tanımlanmıştır. (Dhar ve Sarkar, 2010: 93; Öztürk vd., 2019: 165)’a göre muhasebe, denetim ve araştırmaya yönelik bilgi, birikim ve yeteneğin birleştiği bir uzmanlık dalı olan adli muhasebe, rakamların da ötesine geçip işletmeyi derinden inceleme fırsatı vermekte ve bu sebeple işletmenin gerçekleriyle ilgilenmektedir.

Klasik denetleme anlayışından ciddi anlamda farklılık gösteren bir yaklaşımı olan adli muhasebeden adli makamlara tecelli etmiş bir olayı soruşturması istendiğinde iddiasını açıklığa kavuşturacak kanıtlar ortaya koyması ve denetleme metotlarını kullanarak gerçeği ortaya çıkarması istenmekte ve bu husus adli muhasebenin temel sorumluluğunu oluşturmaktadır. Tüm bu veriler ışığında adli muhasebeye duyulan ihtiyacın ortaya çıkmasındaki en büyük etkenler ise şu şekilde sıralanmaktadır (Öztürk vd., 2019: 165; Grippo ve Ibex, 2003: 4, Bozkurt, 2000: 56-57, Doğan ve Uyar, 2020: 76-).

- ✓ Ticari işlemlerin giderek karmaşık hale gelmesi
- ✓ Birey-devlet ve kurumlar-devlet arasındaki ilişkilerde sürekli sorunlar yaşanması
- ✓ Rekabetin artışıyla birlikte uyum sağlayamayan işletme sayısının artması ve buna bağlı olarak iflasların artışı

- ✓ İşletme yönetimi ve çalışanlar başta olmak üzere yapılan yolsuzlukların sayısının artması ve bunların önlenmesinin gittikçe zor hale gelmesi
- ✓ Özel uzmanlık gerektiren alanların artmasıyla birlikte hukukçuların daha fazla desteğe ihtiyaç duyması
- ✓ Adli muhasebeyle ilgili literatür incelendiğinde adli muhasebecilik mesleğinin uygulama kapsamının üç ana bölüme ayrıldığı görülmektedir (Pazarçeviren, 2005: 4; Doğan ve Uyar, 2020: 78, Bozkurt; 2000: 57-60).
- ✓ Dava Destek Danışmanlığı
- ✓ Uzman Şahitlik (Bilirkişilik)
- ✓ Hile Denetçiliği

Dava Destek Danışmanlığı: Dava desteği özellikle muhasebe bilgisi yeterli olmayan hukukçuların adli muhasebecilerden aldığı bir adli muhasebe hizmetidir. Bu danışmanlık mahkemeye intikal etmiş bir sorunun çözümü için davanın başlangıcından bitişine kadar adli muhasebeciler tarafından verilmektedir. Çoğunlukla ekonomik olarak kayıp yaşayan birey veya kurumların mahkemeye başvurması ile sorunun çözülmesi adına hukukçuların adli muhasebecilere başvurması ile başlayan süreç sorunun çözülmesi ile sona ermektedir. Ülkemizde, genellikle profesyonel bir şekilde uygulaması bulunmayan dava destek danışmanlığında avukatların, mali müşavirler, bağımsız denetçiler gibi meslek mensuplarından görüş talep etmesi veya kendi araştırmaları sonucu sorunlara çözüm bulması yoluna gidilmektedir (Karşlıoğlu ve Karavardar, 2019: 144; Karahan, 2020: 159; Karacan, 2012: 113)

Uzman Şahitlik: Dava desteğiyle bağlantılı olarak uzman şahitlik de adli muhasebecilere en çok ihtiyaç duyulan alanlardandır. Dava desteği vererek avukatlara yardımcı olan ve sorunların çözümüne katkı sağlayan adli muhasebeciler, adli merciler tarafından arzu edilmesi halinde elde ettikleri bilgileri kanıtlarıyla birlikte uzman şahitlik yaparak herkese aktarabilecektir. Dolayısıyla Bilirkişilik olarak da adlandırılan Uzman şahitlik, mahkemeye intikal eden bir konuda adli anlaşmazlık yaşanması ve mahkemenin talep etmesi durumunda konuyla ilgili bilimsel incelemeler yürüterek bir sonuca ulaşması ve bunu adli makamlara hem yazılı hem de sözlü biçimde sunmak olarak tanımlanmıştır (Karşlıoğlu ve Karavardar, 2019: 144; Bekçioğlu, vd., 2013: 8; Öztürk vd., 2019: 167).

Hile Denetçiliği: Adli muhasebenin en çok başvurulan hizmetlerinden biri olan hile denetçiliği işletme sahip ve ortaklarının hileyle ilgili ortaya çıkan bir durum olması ya da şüpheler ortaya çıkması durumunda başvurulan bir adli muhasebe alanıdır. Bazı kaynaklarda araştırmacı muhasebecilik olarak da adlandırılan bu adli muhasebe alanı aynı zamanda çalışan hile ve yolsuzlukları, rüşvet, bilanço sahtekarlıkları, sigorta dolandırıcılıkları gibi konuların incelenmesinde başvurulan bir alan olarak görülmektedir. Hile denetçiliği faaliyetlerinin yerine getirilmesi sırasında adli muhasebeci işletme içerisinde meydana gelen hilelerin ortaya çıkarılmasına, önlenmesine ve daha kötü sonuçlara yol açmadan tespit edilmesine yönelik çalışmalar yürütmektedir. Hile denetçisi olarak görev yapan adli muhasebecilerin hile denetimi yaparken, Kırmızı Bayraklar ve Benford Yöntemi, Çapraz Denetim Tekniği, Hile Değerlendirme Sorgulaması, Veri Madenciliği Araçları gibi denetim tekniklerini de kullandıkları görülmekte ve hileyi ortaya çıkarıp saptanması ve önlenmesine katkı sağladığı bilinmektedir (Cole 2008: 22–23; Çankaya, vd., 2014: 72; Pazarçeviren, 2005: 5; Keleş ve Keleş, 2014: 64).

3. LİTERATÜR TARAMASI

Adli muhasebe ile ilgili literatür incelendiğinde yapılan çalışmaların özellikle ABD’de yaşanan finansal skandalların ortaya çıktığı 2000’li yılların başıyla birlikte arttığı ve çeşitlendiği görülmektedir.

Çankaya ve diğerleri (2014), adli muhasebenin kapsamına giren faaliyetlerden olan uzman şahitliğin, yargının sorunlarına ne ölçüde çözüm bulabildiğini tespit etmeyi amaçladığı çalışmada yargı mensuplarının uzman şahitlere ihtiyaç duyup duymadığını ve meslek mensuplarının bu ihtiyaca ne ölçüde yanıt verdiğini ortaya koymayı da amaçlamıştır. Ortaya konan bu amaçlara ulaşabilmek adına 495 muhasebe meslek mensubu ve 60 yargı mensubu üzerinde iki farklı anket çalışması yürütülmüş olup ülkemizde uzman şahitlik kapsamında görev alacak adli muhasebecilere ihtiyaç duyulduğu fakat muhasebe meslek mensuplarının uzman şahitlik yapabilecek yeterliliğe sahip olmadıkları sonucuna varılmıştır.

Ciğer ve Topsakal (2015), adli muhasebe eğitimine yönelik çıkarımlarda bulunmak ve bu konuda gelişim sağlayacak sonuçlara ulaşmayı amaçladığı çalışmasında Antalya'da görev yapan 257 muhasebe meslek mensubu ve 357 avukata bir anket formu uygulamıştır. Ülkemizde yeteri kadar adli muhasebe eğitimine önem verilmediği sonucuna varılan çalışmada ayrıca avukatların görüşüne göre muhasebe meslek mensuplarının sahip olması gereken özellikler sıralanmıştır.

Rezaee ve diğerleri (2016) Çin'de 2 farklı üniversitede öğrenim gören toplam 222 adet öğrenci üzerinde gerçekleştirdikleri çalışmada adli muhasebeyle ilgili bakış açılarını irdelemeyi amaçlamışlardır. Yapılan çalışma ile dava desteği, uzman şahitlik ve hile denetçiliği alanlarında adli muhasebecilere duyulan ilginin giderek artacağı sonucuna varılmış ve muhasebe programlarına daha fazla adli muhasebeye yönelik dersler konulması gerektiği ortaya konmuştur. Tüm bunlara ek olarak adli muhasebe faaliyetlerinin yerine getirilmesi ile kurumsal yönetimin ülke içerisinde gelişmesine yardımcı olacağı, hilelerin ortaya çıkarılıp önlenmesine yönelik çalışmalarda başarılı sonuçlara varılacağı da aktarılmıştır.

Kıllı ve Çeviren (2017), ülkemizde yeni yeni yerleşmeye başlayan bir kavram olan adli muhasebenin Mersin'de faaliyet gösteren muhasebe meslek mensupları tarafından nasıl algılandığını ve farkındalık düzeylerinin ne aşamada olduğunu ortaya koymak amacıyla yürüttükleri çalışmada 304 meslek mensubu üzerinde bir anket formu uygulamıştır. İlgili analizlerden elde edilen sonuçlar, meslek mensuplarının adli muhasebe mesleğinden haberdar olduğunu ortaya koymakta fakat yeterli mesleki bilgiye sahip olmadıklarını da açıkça belirtmektedir.

Çayır ve Akın (2018) yürüttükleri çalışmada adli muhasebenin de faaliyet kapsamına giren, işletme sahip ve ortakları tarafından gerçekleştirilen yönetim hilelerini teorik ve uygulamalı bir biçimde incelemişlerdir. Bunun için Burdur ve Isparta illerinde adliye sevk edilen dosyalar incelenmiş ve aralarından hile ile ilgili olanlar toplanmıştır. Çalışmanın sonucunda ise mahkemelere intikal etmiş yönetim hileleriyle ilgili maddeler halinde tespitler yapılmıştır. Buna göre çalışmada, hileye daha çok erkeklerin başvurduğu, 51 yaş ve üzeri kişilerin daha sık hileye başvurduğu, medeni hali evli olanların daha fazla hileye meyilli olduğu, ilkökul mezunlarının diğer eğitim durumundaki kişilere göre daha çok hile yaptığı gibi çarpıcı sonuçlara ulaşılmıştır.

Öztürk ve diğerleri (2019) üniversitelerde görev yapan akademisyenlerin adli muhasebeye yönelik görüş ve düşüncelerini ortaya koymayı amaçladıkları çalışmada ülkemizde bulunan 4 üniversitede görev yapan toplam 40 akademisyene anket formu uygulamışlardır. Çalışmanın sonucunda ise adli muhasebenin müfredatlarda kendine yeteri kadar yer bulamadığı, eğitim olanaklarının yetersiz olduğu ve gerekli yasal düzenlemelerin süratle yapılması gerektiği vurgulanmıştır.

Karahan (2020) tarafından yürütülen çalışmada ise adli muhasebecilik mesleğinin avukatlar tarafından ne ölçüde bilindiğini ortaya koymak ve bakış açılarını değerlendirmek amacıyla Gaziantep Barosu'na kayıtlı avukatlara bir anket formu uygulanmıştır. Çalışmanın sonucunda ise adli muhasebeci olarak görev yapacak meslek mensuplarına ihtiyaç duyulduğu fakat yasal düzenlemelerin yeterli olmadığı tespit edilmiş olup, yaş, cinsiyet ve mesleki tecrübelerine göre avukatların farklı cevaplar verdiği de çalışmanın sonuna eklenmiştir.

4. YÖNTEM, ANALİZ VE BULGULAR

Adli muhasebeye yönelik yürütülen çalışmalarda adli muhasebe eğitimine, adli muhasebeye yönelik yasal düzenlemelere, adli muhasebenin meslek mensupları tarafından nasıl algılandığına dair pek çok konunun irdelendiği görülmektedir. Fakat özellikle adli makamlara intikal etmiş olayların çözümünde sıklıkla başvurulan adli muhasebecilere ve bu mesleği ülkemizde yerine getiren muhasebe meslek mensuplarına karşı dolayısıyla adli muhasebeye ve adli muhasebecilik mesleğine avukatların bakış açısıyla bakılmadığı ve görüşlerine çık sık yer verilmediği tespit edilmiştir. Bu bakımdan düzenlenen çalışmanın temel amacı, adli muhasebecilik olarak adlandırılan bu mesleğin ülkemizde mevcut olmaması sebebiyle adli muhasebeci gibi görev alıp adli makamlarda dava desteği veya uzman şahitlik faaliyetini yapan muhasebe meslek mensuplarıyla ilgili avukatların görüşlerine yönelik tespit ve değerlendirmeler yapmaktır.

Bu doğrultuda yürütülen çalışmada toplanacak olan verilerin objektif bir biçimde elde edilebilmesi ve bu verilerin çeşitli istatistiksel analiz teknikleri ile incelenebilmesi amacıyla anket yöntemi uygulanmıştır. Anketlerin cevaplanabilmesi için bazı avukatlarla yüz yüze görüşmeler yapılmış olup bazılarına ise e-posta ve faks gönderimleri sağlanarak kendilerinden geri dönüş alınmaya çalışılmıştır.

Tüm bu bilgiler ışığında yapılan çalışma 31.12.2019 itibarıyla Çanakkale Barosu'na kayıtlı olarak görev yapan avukatlar üzerinde yapılmıştır. Araştırmaya katılacak olan avukatları belirlemek adına Çanakkale Barosu'nun

web sitesi kullanılmış ve avukatların adresleri, telefon ve e-posta bilgilerinin yer aldığı bir liste oluşturulmuştur. Bu liste üzerinden rastgele seçilen 120 adet avukata anket formu uygulanmıştır. 18 adet anket formunun değerlendirmeye uygun olmadığı tespit edilmiş olup 102 adet anket formu üzerinden gerekli analizler yapılmıştır.

Anket formu ulaşılmak istenen amaca yönelik olarak 5 bölümden oluşmaktadır. Birinci bölüm, katılımcıların demografik özelliklerini belirlemeye yönelik 3 soru, ikinci bölüm Çabuk ve Yücel (2012) tarafından uygulanan ölçekten yararlanılarak adli muhasebe ile ilgili avukatların farkındalık düzeylerini ölçmeye yönelik 3 sorudan oluşmaktadır. Üçüncü bölüm Seda ve Kramer (2009) tarafından uygulanan ölçekten uyarlanarak avukatların adli muhasebecilik mesleğine ihtiyaç duydukları konuları belirlemeye yönelik 16 sorudan meydana gelmektedir. Dördüncü bölümde Yazarkan ve Kaygın (2016) tarafından uygulanan ölçekten yararlanılmış ve katılımcıların davalarda bilirkişi veya dava desteği görevlendirmesini hangi meslek gruplarından hangi öncelik sırasına göre yaptıklarını tespit etmeye yönelik 5 soru, beşinci bölümde DiGabriele (2008) ve Çiğir ve Topsakal (2015) tarafından uygulanan ölçekten uyarlanarak adli muhasebecilerde olması gereken özellikleri belirlemeye yönelik 6 sorudan oluşmaktadır.

Ölçeklerde katılımcıların yargı aşamasındaki durumlarda aldıkları adli muhasebe hizmetlerine ait algı ve düşünceleri, 5'li Likert tipi derecelendirmeye (1-Kesinlikle Katılmıyorum, 2- Katılmıyorum, 3-Kararsızım, 4-Katılıyorum, 5-Kesinlikle Katılıyorum) tabi tutulmuştur.

Araştırma kapsamında soruları yanıtlayan avukatların cinsiyetleri, dahil oldukları yaş aralıkları, hizmet sürelerine ait demografik özellikler Tablo 1'de sunulmuştur:

Tablo 1: Araştırmaya Katılan Avukatların Demografik Özellikleri

Cinsiyet	Frekans	(%)	Yaş	Frekans	(%)	Hizmet Süresi	Frekans	(%)
Kadın	46	45,1	18-25	2	1,9	1-5 Yıl	3	2,9
Erkek	56	54,9	26-30	12	11,7	6-10 Yıl	20	19,6
Toplam	102	100	31-35	18	17,6	11-20 Yıl	35	34,3
			36-40	20	19,6	21-30 Yıl	33	32,3
			41-50	25	24,5	30- ... Yıl	11	10,8
			46-50	13	12,8	Toplam	102	100
			51 ve üzeri	12	11,7			
			Toplam	102	100			

Tablo 1'den de görüleceği üzere, araştırmaya katılan avukatların yüzde 45,1'i kadın ve yüzde 54,9'u erkektir. Avukatların yüzde 1,9'u 18-25 yaş, yüzde 11,7'si 26-30 yaş, yüzde 17,6'sı 31-35 yaş, yüzde 19,6'sı 36-40 yaş, yüzde 24,5'i 41-45 yaş, yüzde 12,8'i 46-50 yaş aralığında iken yüzde 11,7'si ise 51 yaş ve üzerindedir. Bunlara ek olarak araştırmaya katılan avukatların yüzde 2,9'u 1-5 yıldır, yüzde 19,6'sı 6-10 yıldır, yüzde 34,3'ü 11-20 yıldır, yüzde 32,3'ü 21-30 yıldır ve yüzde 10,8'i ise 30 yılı aşkın süredir görevlerini icra etmektedirler.

Araştırma kapsamında soruları yanıtlayan avukatların adli muhasebe ile ilgili farkındalık düzeylerini ölçmeye yönelik ifadelerine verdikleri cevapların frekanslarına ise Tablo 2'de yer verilmiştir.

Tablo 2: Araştırmaya Katılan Avukatların Adli Muhasebe İle İlgili Farkındalık Düzeyleri

Adli muhasebe ifadesini duydum.	Frekans	(%)	Adli muhasebe alanıyla ilgili yeterli düzeyde bilgi sahibiyim	Frekans	(%)	Yargıda adli muhasebeci mesleğine önemli ölçüde ihtiyaç vardır.	Frekans	(%)
Evet	80	78,5	Evet	65	63,7	Evet	70	68,7
Hayır	22	21,5	Hayır	37	36,3	Hayır	32	31,3
Toplam	102	100	Toplam	102	100	Toplam	102	100

Avukatların adli muhasebecilik mesleğine ihtiyaç duydukları konuları belirlemeye yönelik ifadelerine verdikleri cevapların ortalamalarına ve standart sapmalarına Tablo 3’de yer verilmiştir.

Tablo 3: Avukatların Adli Muhasebecilik Mesleğine İhtiyaç Duydukları Konularla İlgili Görüşlerine İlişkin Ortalamalar

Avukatların Adli Muhasebecilik Mesleğine İhtiyaç Duydukları Konuları Belirlemeye Yönelik İfadeler	Ort.	Std. Sapma
Dolandırıcılık/sahtekârlık önleme, caydırma ve tespit etme konusunda,	3,794118	1,065556
Finansal tabloları maskeleyen/makyajlama konusunda,	3,529412	1,105395
İç denetim ve muhasebe denetimi konusunda temel bilgiler konusunda,	3,794118	1,056224
Yazık, sözlü veya grafiksel analitik gözden geçirme süreci konusunda,	3,509804	1,149646
Yasal mevzuat ve yönetmelikler konusunda,	3,637255	1,17557
Profesyonel muhasebe ve denetim standartları konusunda,	3,715686	1,19717
İşletme içi dolandırıcılık/sahtekârlık önleme yöntemleri konusunda,	3,686275	1,107851
Kanıtların toplanması, sınıflandırılması ve değerlendirilmesi konusunda,	3,627451	1,116231
Elektronik ticaret, siber suçlar ve bilgisayar dolandırıcılık/sahtekârlık konusunda,	4,058824	,983261
İş etiği kuralları konusunda,	3,656863	1,17309
Dijital kanıt toplamakta kullanılan yazılımlar konusunda,	3,892157	1,124937
Suç işleme teorileri konusunda,	3,676470	1,100510
Kara para aklama konusunda,	3,617647	1,202671
Tüketici dolandırıcılık/sahtekârlığı konusunda,	3,647059	1,131433
Muhasebe denetimi yazılım programları konusunda,	3,421569	1,155583
İflas, boşanma ve vergi dolandırıcılığı/sahtekârlığı konusunda,	3,783144	1,113619

Avukatların adli muhasebecilik mesleğine ihtiyaç duydukları davalarda bilirkişi veya dava desteği görevlendirmesini hangi meslek gruplarından hangi öncelik sırasına göre yaptıklarını tespit etmeye yönelik ifadelerine verdikleri cevapların ortalamalarına ve standart sapmalarına Tablo 4’de yer verilmiştir.

Tablo 4: Avukatların Adli Muhasebecilik Mesleğine İhtiyaç Duydukları Davalarda Hangi Meslek Gruplarından Hangi Öncelik Sırasına Göre Seçim Yaptıklarını Tespit Etmeye Yönelik Görüşlerine İlişkin Ortalamalar

Adli Muhasebecilik Mesleğine İhtiyaç Duydukları Anda Hangi Meslek Gruplarından Hangi Öncelik Sırasına Göre Seçim Yaptıklarına Yönelik İfadeler	Ort.	Std. Sapma
Teknik bilgi ve uzmanlık gerektiren konuları içeren davalarda adli muhasebeci talebinde bulunurken öncelikle “ yeminli mali müşaviri” tercih ederim.	3,470588	1,473904
Teknik bilgi ve uzmanlık gerektiren konuları içeren davalarda adli muhasebeci talebinde bulunurken öncelikle “ akademisyenleri” tercih ederim.	3,039216	1,296771
Teknik bilgi ve uzmanlık gerektiren konuları içeren davalarda adli muhasebeci talebinde bulunurken öncelikle “emekli (sayıştay) denetçisini” tercih ederim.	2,794118	1,374004
Teknik bilgi ve uzmanlık gerektiren konuları içeren davalarda adli muhasebeci talebinde bulunurken öncelikle “aktüerya uzmanını” tercih ederim.	2,65683	0,167914
Teknik bilgi ve uzmanlık gerektiren konuları içeren davalarda adli muhasebeci talebinde bulunurken öncelikle “muhasebe meslek mensubunu” tercih ederim.	3,098039	1,403742

Avukatların adli muhasebecilerde olması gereken özelliklerin ne olabileceğiyle ilgili görüşlerini belirlemeye yönelik ifadelerine verdikleri cevapların ortalamalarına ve standart sapmalarına Tablo 5’de yer verilmiştir.

Tablo 5: Avukatlara Göre Adli Muhasebecilerde Hangi Özelliklerin Olması Gerektiğiyle İlgili Görüşlere İlişkin Ortalamalar

Avukatlara Göre Adli Muhasebecilerde Olması Gereken Özelliklere Yönelik İfadeler	Ort.	Std. Sapma
Bir adli muhasebeci, <i>eleştirel düşünme yeteneğine sahip olmalıdır.</i>	4,107843	,888952
Bir adli muhasebeci, <i>tümdengelim analiz yeteneğine sahip olmalıdır.</i>	3,568627	1,103638
Bir adli muhasebeci, <i>sözlü iletişim yeteneğine sahip olmalıdır.</i>	3,833333	1,117665
Bir adli muhasebeci, <i>düşüncelerini rapor, grafik, tablo, çizelge ve listeler ile ifade edebilmesi olan yazılı iletişim yeteneğine sahip olmalıdır.</i>	3,352941	1,199368
Bir adli muhasebecinin yasal <i>bilgi düzeyi yeterli seviyede olmalıdır.</i>	3,705882	1,1989912
Bir adli muhasebeci, <i>stres anında bile soğukkanlı kalabilmelidir.</i>	3,666667	1,245454

5. SONUÇ ve ÖNERİLER

Son yıllarda meydana gelen ve sonuçları itibariyle tüm dünya ekonomilerini derinden etkileyen şirket skandalları, hilenin tespit edilip ortaya çıkarılması ve önlenmesinin önemini daha da önemli hale getirmiş ve bununun sonucunda da adli muhasebe denilen kavramın ortaya çıkışı söz konusu olmuştur. Özellikle muhasebe, finans, denetim, vergi, davranış bilimleri, psikoloji gibi tüm bilim dallarına ait birikimlerin kullanılarak hilenin ortaya çıkarılmasını ve önlenmesini sağlayan bir meslek olan adli muhasebecilik adli kararların alınmasında tüm adli makamlara ve mercilere yardımcı olmaktadır.

İşletmelere ve adli makamlara üç temel hususta yardımcı olan adli muhasebeciler, avukatlara danışmanlık hizmeti sunarak “dava desteği”, mahkemelere intikal etmiş sorunu çözüp ilgili makamlara bunları sözlü ve yazılı olarak aktaran” uzman şahitlik” ve işlemlerdeki hile ve yolsuzlukları ortaya çıkarıp önleyici çalışmalar yapan “hile denetçiliği” hizmeti vermektedirler.

Özellikle ABD’de ve batılı ülkelerde uygulama alanı bulan bir meslek olan adli muhasebecilik adıyla ülkemizde verilen bir hizmet bulunmamakta, çoğunlukla muhasebe meslek mensupları tarafından adli makamlara ve işletmelere bu hizmet sağlanmaktadır. Ülkemizdeki adli muhasebenin bu mevcut durumu göz önüne alındığında adli muhasebe alanında yürütülen çalışmaların da çoğunlukla, adli muhasebe eğitime müfredatta ne kadar yer verildiği, adli muhasebecilerin öğrenciler veya meslek mensupları tarafından nasıl algılandığı gibi benzer konular üzerinde yoğunlaştığı gözlemlenmiştir. Bu noktadan hareketle çalışmada adli muhasebecilerin faaliyet alanına giren dava desteği, uzman şahitlik ve hile denetçiliği alanlarında hizmet veren meslek mensuplarının durumlarıyla ilgili avukatların görüşlerine yer verilmiş ve çalışmada şu sonuçlara varılmıştır:

- Avukatların büyük çoğunluğu adli muhasebe ifadesini duyduğunu, adli muhasebeyle ilgili yeterli düzeyde bilgi sahibi olduğunu, yargı açısından adli muhasebecilik mesleğine şiddetle ihtiyaç duyulduğunu aktarmışlardır. Dolayısıyla ülkemizde son yıllarda sıklıkla duyulan bir kavram olan adli muhasebeciliğin avukatlar arasında oldukça bilinen bir kavram olduğu ve toplumda adli muhasebeyle ilgili oluşturulmak istenen farkındalığın başarılı olduğu görülmektedir.

- Avukatlar sırasıyla en çok elektronik ticaret, siber suçlar ve bilgisayar dolandırıcılığı, Dijital kanıt toplamakta kullanılan yazılımlar ve İç denetim ve muhasebe denetimiyle ilgili temel bilgiler konusunda adli muhasebecilere ihtiyaç duymaktadırlar. Bunların yanında avukatların Muhasebe denetimi yazılım programları, Yazılı, sözlü veya grafiksel analitik gözden geçirme süreci ve Finansal tabloları maskeleyme/makyajlama konularında adli muhasebecilere daha az ihtiyaç duydukları tespit edilmiş olup bu konuların dahil olduğu dosyaların adli makamlara tecelli etmesi durumunda yardım almayıp kendi bilgileri ile olaylara yaklaşma ve çözüm bulma noktasında yaklaşım gösterecekleri ortaya konmuştur.

- Araştırmaya katılan avukatlar teknik bilgi ve uzmanlık gerektiren bir durumla karşılaştıklarında ve adli muhasebeciye ihtiyaç duyduklarında ilk tercih ettikleri meslek grubunun yeminli mali müşavirler olduğu tespit edilmiştir. Yeminli mali müşavirleri sırasıyla muhasebe meslek mensupları, akademisyenler, emekli sayıştay denetçileri ve aktüerya uzmanı takip etmektedir. Dolayısıyla çalışmada avukatların özellikle muhasebeyle ilgili konularda söz sahibi olan yeminli mali müşavirleri ve muhasebe meslek mensuplarını tercih ettikleri sonucuna varılmıştır.

- Araştırmaya katılan avukatlar, bir adli muhasebecinin ilk önce eleştirel düşünme yeteneğine sahip özellikte bir kişiliğini olması gerektiğini ifade etmişlerdir. Yine avukatlar tarafından adli muhasebecilerin sözlü iletişim yeteneğine sahip, vergi vb. yasal konuları sürekli olarak takip eder özellikte olmaları gerektiği vurgulanmıştır.

Elde edilen sonuçlardan da anlaşılacağı üzere son yıllarda gittikçe önem kazanan bir meslek olan adli muhasebecilik ülkemizde dava desteği ve bilirkişilik yoluyla adli makamlara yardımcı olan bir meslek dalıdır. Avukatların adli muhasebeciliğe bakış açısının irdelendiği bu çalışmada elden edilen ve yukarıda da sıralanan sonuçların sonraki çalışmalara referans olması beklenmekte, özellikle hakimler, savcılar gibi adli mercilerin gözüyle de adli muhasebecilik mesleğine bakış açısının ortaya konulması araştırmacılara tavsiye edilmektedir.

KAYNAKÇA

- Atmaca, M. & Terzi S. (2012). Adli Muhasebe, Adli Muhasebe Uygulamalarının Muhasebe Meslek Mensupları Açısından Değerlendirilmesine Yönelik Bir Araştırma, Yayılım Yayıncılık, İstanbul.
- Bekçioğlu, S.; Coşkun, A. & Gümüş, U, T. (2013). “İşletmelerde Hile ve Yolsuzlukların Önlenmesinde Farklı Bir Yaklaşım: Adli Muhasebe”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, (59): 1-15.
- Bekçioğlu, S.; Coşkun, A. & Gümüş, U, T. (2013). “İşletmelerde Hile ve Yolsuzlukların Önlenmesinde Farklı Bir Yaklaşım: Adli Muhasebe”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, (59): 1-15.
- Bozkurt, N. (2000). “Muhasebe ve Denetim Mesleğinde Yeni Bir Alan Adli Muhasebecilik. Yaklaşım Dergisi”, 8(94): 55-61.
- Çiğer, A. & Topsakal, Y. (2015). “Adli Muhasebecilik Mesleğine Genel Bakış: Adli Muhasebe Eğitiminin Faydaları ve Engelleyicileri”, Akdeniz İ.İ.B.F. Dergisi, (31): 70-88.
- Cole, Nathaniel. (2008). “Money Laundering: Forensic Accounting as an Expert Witness”, The Institute of Chartered Accountants of Nigeria 38th Annual Accountants Conference October 15, 2008, Abuja/Nigeria.
- Coşkun, A. (2013). Adli Muhasebede Farkındalık: Türkiye’deki Bağımsız Denetim Şirketleri Üzerine Bir Araştırma, Yayımlanmamış Doktora Tezi, Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimleri Enstitüsü, Aydın.
- Çabuk, A. & Yücel, E. (2012). “Adli Muhasebecilik Mesleğinin Türkiye’deki Gelişme Potansiyeline Yönelik Bir Araştırma. Muhasebe ve Finansman Dergisi”, (56): 67-84.
- Çankaya, E.; Dinç, E. & Çoban, Y. (2014). “Adli Muhasebede Uzman Tanıklık Mesleği: Muhasebe Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma”, Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi, (23): 70-94.
- Çayır, E & Akın, O. (2018). “Adli Muhasebe Kapsamında Yönetim Hileleri, Burdur ve Isparta İlleri Adli Vaka Analizleri”, Bucak İşletme Fakültesi Dergisi, 1(1): 71-89.
- Dhar, P. & A. Sarkar. 2010. “Forensic Accounting: An Accountant’s Vision” Vidyaşagar University Journal of Commerce, 89-100. <<http://inet.vidyasagar.ac.in:8080/jspui/handle/123456789/996>>.
- DiGabriele, J. A. (2008). “An Empirical Investigation of the Relevant Skills of Forensic Accountants”, Journal of Education for Business, 331–338.
- Doğan, D. & Uyar, G. (2020). “Adli Muhasebe Çerçevesinde Vergi Kaçakçılığı Suçunun Örnek Olay Çalışması İle İncelenmesi”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 22(1): 75-106.
- Grippe Frank J. & J.W. Ted, I. (2003). “Introduction To Forensic Accounting”, National Public Accountant, June, 4–5.
- Karacan, S. (2012). “Hukuk İle Muhasebenin Kesişme Noktası: Adli Muhasebe”, Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi, (8): 105-128.
- Karahan, M. (2020). “Adli Muhasebecilik Mesleğinin Bilinirliği: Avukatlar Üzerine Bir Araştırma”, Mali Çözüm Dergisi, 30 (159): 155-178.
- Karşlıoğlu, İ. & Karavardar, A. (2019). “Adli Muhasebe Mesleğinin Muhasebe Meslek Mensupları Arasında Farkındalığı: Trabzon SMMMO Üyelerine Yönelik Bir Araştırma”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, (56): 141-164.
- Keleş, D. & Keleş, Ü. (2014). “Adli Muhasebecilik Mesleği ve Türkiye’deki Uygulamaları”, Gümüşhane Üniversitesi Sosyal Bilimler Elektronik Dergisi, (9): 55-75.
- Kıllı, M. & Çeviren, S, M. (2017). “Muhasebe Meslek Mensuplarının Adli Muhasebe Farkındalıkları: Mersin İlinde Bir Araştırma”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 19(1): 87-108.
- Öztürk, S.; Topal, A. & Kaya, Y. (2019). “TRA 2 Bölgesi Akademisyenlerinin Bakış Açısıyla Adli Muhasebe Eğitimi”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, (81): 163-182.
- Pazarçeviren, S. (2005). “Adli Muhasebecilik Mesleği”, Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 1(2): 1–19.

- Rezaee, Z.; Crumbley, D. L. & Elmore, R. C. (2004). "Forensic Accounting Education: A Survey of Academicians and Practitioners", *Advances in Accounting Education*, Forthcoming, 1–44.
- Seda, M. & Peterson Kramer, B. (2009). "State of Forensic Accounting Tracks at the University Undergraduate/Graduate Levels and the Related Need to Change the Educational Model Used in the Accounting Curriculum", *Journal of Forensic Studies in Accounting and Business*, 1(1): 23-50.
- Yazarkan, H.; Ceyda, K. (2016). "Mali Nitelikli Uyuşmazlık Davalarında Bilirkişilik Uygulamasına Karşı Adli Muhasebecilik: Ordu Adliyesi Örneği", *Business and Economics Research Journal*, 7(1): 161–180.