

Adli Muhasebecilik Mesleğinin Türkiye'deki Gelişme Potansiyeline Yönelik Bir Araştırma*

Adem ÇABUK**
Elif YÜCEL***

ÖZET

Küreselleşme ile birlikte tüm dünya pazarlarının yoğun bir rekabet ortamı içinde olması özellikle sermaye piyasalarındaki şirketleri paniğe sürüklemektedir. Şirketler en iyi olma yarışı içerisindeyken pek çok zaman çeşitli hile, yolsuzluk veya manipülasyonlara başvurabilmektedirler. Gelişen teknoloji de bu konuda şirketlerin en önemli yardımcısıdır. Özellikle 21. yüzyılda yaşanan küresel etkili şirket ve denetim skandalları mevcut denetim sistemlerinin yetersizliğini kanıtlamış ve tüm denetim uygulamalarına yeniden yön verilmeye başlanmıştır. Bu süreçte yaşanan en önemli gelişmelerden biri de adli muhasebe kavramının ortaya çıkmasıdır. Adli muhasebe, hukuk ve muhasebe bilimleri arasında bir köprü görevi üstlenerek daha çok işletmelerde yaşanan hile ve yolsuzlukların tespit edilmesi, önlenmesi ve caydırılması ile hile ve yolsuzluklara ilişkin başlatılan hukuksal süreçte etkin bir rol üstlenmektedir. Adli muhasebe, başta muhasebe, denetim ve hukuk olmak üzere istatistik, matematik, bilgi teknolojileri, psikoloji gibi pek çok bilim dalında bilgi ve yetenek sahibi olmayı gerektirdiğinden hile ve yolsuzluklarla mücadelede önemli bir araçtır. Adli muhasebenin bu önemi doğrultusunda bu çalışmada öncelikle adli muhasebecilik mesleğine yönelik açıklamalar yapılarak mesleğin ülkemizdeki mevcut durumu incelenmiştir. Daha sonra Yeminli Mali Müşavirlik Şirketleri ve Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetimle Yetkili Kuruluşların bakış açılarıyla Türkiye'de adli muhasebecilik mesleğinin gelişimine yönelik önerileri SPSS 17.0 paket programı aracılığı ile analiz edilerek değerlendirilmiştir. Analiz sonucunda ülkemizde mevcut denetim sisteminin, adli muhasebe için gerekli alt yapının ve eğitim sisteminin yetersiz olduğu tespit edilmiş ve mesleğin gelişimi için yapılması gereken faaliyetler değerlendirilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Adli Muhasebe, Hile ve Yolsuzluklar, Adli Muhasebecilik Mesleği.

JEL Sınıflandırması: M41, M42

A Survey About The Development Of Forensic Accounting Profession In Turkey

ABSTRACT

With the globalization, the companies in the capital market drift into panic because of an intense competitive environment of all world markets. While companies attempt to be the best, they can apply fraud, corruption or manipulations. The advanced technology is most important assistance of companies. Global effective corporate and auditing scandals experienced in especially 21. Century has improved the inefficiency of auditing systems and has caused to re-emphasized all auditing practices. In this process one of the most important improvements is the occurrence of forensic accounting. Forensic accounting functions as a bridge between law and accounting sciences, and it plays an active role in determination, prevention and deterrence of fraud and corruption mostly experienced in corporate and in the legal process initiated against fraud and corruption. Forensic accounting requires to have knowledge and skills in many fields particularly accounting, auditing and law, and many other branches of science such as statistics, mathematics, information technology, and psychology; so it is important tool in the fight against fraud and corruption. In line with importance of forensic accounting, we have made descriptions for forensic accounting profession at first, and have studied present situation of forensic accounting in our country. Then we have analyzed and assessed the suggestions for development of profession in Turkey with SPSS 17.0 pack program with point of view of Sworn-in Certified Public Accountancy companies and Organizations Having Authority in Independent Audit in Capital Market. At the end of analysis, we have determined that present audit system, infrastructure required for forensic accounting and education system is insufficient and we have assessed activities required to do for development of profession.

Keywords: Forensic Accounting, Fraud and Corruption, Forensic Accounting Profession

Jel Classification: M41, M42

* Bu çalışma I. Uluslararası Muhasebe ve Finans Sempozyumu'nda sunulmuştur.

** Prof. Dr. Adem Çabuk, Uludağ Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, ademcabuk@uludag.edu.tr

*** Arş. Gör. Dr. Elif Yücel, Uludağ Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, emugal@uludag.edu.tr

1. GİRİŞ

Sermayenin hızlı bir şekilde el değiştirdiği küresel dünyada işletmeler, sürekli değişen yasal düzenlemeler, artan teknoloji kullanımı, değişken pazar koşulları ve gelişen endüstriyel yapıların etkisiyle zorunlu bir değişim sürecine girmiştir. Bu hızlı değişim sürecinde denetim mesleğinde de giderek karmaşık hale gelen işlemlerin denetlemesi, farklı ülkelerin hukuk kurallarının öğrenilmesi, küresel piyasalarda risk yönetimi, teknolojinin etkin kullanımı ve yeni finansal ölçümlerin sunulması gibi pek çok konu da gelişim ihtiyacı ortaya çıkmıştır (Fujinama, 2001: 1). Özellikle küresel etkili şirket skandalları sonrasında denetim mesleğinin kapsamının yeniden gözden geçirilmesi ihtiyacı ortaya çıkmıştır (Vinten, 2002: 9). Günümüzde geleneksel denetimin “var olanı ve gördüğünü incele” görüşü yerine denetçilerin var olanın ve görünenin ötesine ilgilenecekleri ve rakamların arkasındakilere bakabilmeyi öğrenmeleri gerekmektedir. Bu gelişim sürecinde pek çok faaliyeti içinde barındırması gereken muhasebe ve denetim mesleklerinin günümüzdeki son aşamalarından biri de adli muhasebecilik mesleğidir (Bozkurt, 1998: 17-18).

Muhasebe ve hukuk arasında bir köprü görevi üstlenen adli muhasebe, muhasebe bilgisi ve araştırma becerilerinin yasal sorunların tespiti ve çözümünde kullanılmasını sağlayan bir bilim dalıdır (Houck–Kranacher–Morris–Riley–Robeison–Wells, 2006: 68). Rakamların ötesini irdeleyerek suçları öngörmek temeline dayanan bu bilim dalı her türlü şüpheli faaliyetin en ince detaylarına kadar araştırılarak kurnazca asıl suçlulara ulaşılmasını sağlayan geniş bir süreci kapsamaktadır (Nolan, 2008: 34A). Yargılama süresi boyunca başta muhasebe, denetim ve hukuk olmak üzere pek çok bilim dalındaki bilgi ve yeteneklerin; savunma, kıymet takdiri, adli soruşturma ve kriminal araştırmalar gibi süreçlerde kullanılması ile (Seddon, 2009: 489) yasal sorunları çözüme ulaştırmayı sağlayan adli muhasebe, işletmelerde sürekli artış gösteren hile ve yolsuzluklar nedeniyle giderek önem kazanan bir bilim haline gelmiş ve son yıllarda başta ABD olmak üzere pek çok ülkede hızlı bir gelişme göstermiştir.

Ülkemizde ise adli muhasebecilik mesleği, duyulan ihtiyaca rağmen henüz tam anlamıyla uygulanmaya başlanamamıştır. Bu açıdan adli muhasebecilik mesleğini ülkemizde icra edecek ve geliştirecek olan uygulayıcıların mesleğe yönelik algılamaları büyük önem taşımaktadır. Bu doğrultuda hazırlanan bu çalışmanın temel amacı da adli muhasebecilik mesleğinin ülkemizdeki gelişiminin sağlanması için yapılması gerekenlerin uygulayıcıların görüşlerine dayanarak değerlendirilmesidir.

2. LİTERATÜR TARAMASI

Adli muhasebe uygulamalarına yönelik literatür incelendiğinde yapılan çalışmaların daha çok mesleki uygulamaların değerlendirilmesi ve etkinliğinin ölçülmesi üzerinde yoğunlaştıkları görülmüştür. (Rezaee, Lander ve Reinstein, 1992; Mohd ve Mazni, 2007; Kasum, 2009; Okunbor ve Obarettin, 2010; Gunasegaran, Quaddus ve Evans, 2010; Hao,

2010) Bu çalışmalarda hile ve yolsuzlukların ülkelerin ekonomilerini olumsuz yönde etkilediği ve bu olumsuzlukların giderilmesi için adli muhasebe hizmetlerinin gerekliliği vurgulanarak mesleki uygulamaların geliştirilmesi ve yaygınlaştırılması için belirlenmesi gereken stratejiler değerlendirilmiştir. Literatürde adli muhasebe uygulamalarıyla ilgili yapılan çalışmaların bir bölümü de adli muhasebe uygulamalarının denetim faaliyetlerinde kullanılmasıyla ilgilidir. (Gray, 2008; Digabriele, 2009; Chukwunedu ve Okoye, 2011;) Bu çalışmalarda da adli muhasebe hizmetlerinin denetim sürecinde yer alması gerektiği ve denetçilerin adli muhasebe için gerekli olan belirli özelliklere sahip oldukları takdirde hile ve yolsuzlukların tespitindeki daha başarıları olacakları ve mesleklerinde fark yaratabilecekleri sonucuna ulaşmıştır. Adli muhasebe uygulamalarının gelişiminin sağlanması açısından önemli olan çalışmaların diğer bir bölümü de adli muhasebecilerin hangi teknik donanımlara ve özelliklere sahip olmaları gerektiğiyle ilgilidir. Bu çalışmaların çoğu adli muhasebecilerde bulunması gereken yetenek ve özellikler konusunda paralel görüşleri savunmakla birlikte, her birinde farklı bazı özellikler vurgulanmış ya da farklı bir bakış açısıyla değerlendirme yapılmıştır. (Grippa ve Ibex, 2003; Harris ve Brown, 2000; Messmer, 2004; Ramaswamy, 2005; Boys, 2008; Digabriele, 2008; AICPA, 2009)

Türkiye’de adli muhasebecilik mesleğiyle ilgili literatür ise daha sınırlı olmakla birlikte son yıllarda hızlı bir gelişme göstermiştir. Mesleğin ülkemizde henüz tam anlamıyla uygulanmaya başlamamış olması nedeniyle çalışmaların önemli bir bölümü adli muhasebecilik mesleğinin ülkemizde tanınmasına önemli katkılar sağlayan literatür taramasına dayalı çalışmalardır. (Bozkurt, 2000; Pazarçeviren, 2005; Kaya, 2005; Aktaş ve Kuloğlu, 2008; Karacan, 2012) Bu çalışmaların yanı sıra hile ve yolsuzlukların önlenmesine yönelik olarak adli muhasebe uygulamalarını değerlendiren çalışmalarda bulunmaktadır. Kuloğlu (2007), çalışmasında ülkemizdeki kredi kartı dolandırıcılığı soruşturma süreci ile adli muhasebe uygulamalarını karşılaştırarak, tüm dolandırıcılık suçlarının soruşturulması aşamasında yararlanılabilecek bir soruşturma modeli ortaya koymaya çalışmıştır. Toraman, Abdioğlu ve İşgüden (2009), çalışmalarında finansal suçların önlenmesinde adli muhasebecilik mesleğinin gerekliliğini literatür taramasına dayanarak değerlendirmişlerdir. Özkul ve Pektekin (2009), bilgi teknolojilerinin, muhasebe denetiminde artan önemini vurgulayarak, teknoloji kaynaklı hile ve yolsuzlukları tespit etmede ve önlemede adli muhasebecilerin yararlanabilecekleri veri madenciliği tekniklerini incelemişlerdir.

Genel olarak literatür incelendiğinde, adli muhasebecilik mesleğinin muhasebe meslek mensupları açısından değerlendirilmesi ve ülkemizdeki gelişme potansiyelinin ölçülmesine yönelik bir çalışmanın henüz yapılmadığı görülmüş ve bu amaçla bu çalışmada adli muhasebecilik mesleğinin ülkemizdeki mevcut durumu ve gelişimi bu mesleği uygulayacak ve geliştirecek olan muhasebe meslek mensuplarının görüşleriyle değerlendirilmiştir.

3. ADLİ MUHASEBECİLİK MESLEĞİNİN GENEL KAPSAMI

Adli muhasebecilik mesleği; muhasebe, denetim ve hukuk ilke, teori, standart ve tekniklerinin harmonizasyonunu sağlayarak hukuksal sorunlara çözüm sağlayan (Rezaee, 1992: 20) ve pek çok uzmanlık alanını bünyesinde bulunduran geniş kapsamlı bir meslektir. Günümüzde dolandırıcılık denetimi veya soruşturma muhasebeciliği olarak da adlandırılabilen adli muhasebecilik mesleği, yalnızca ticari suçlarla da sınırlı değildir. Cinayet gibi ağır ceza davalarında veya boşanma gibi aile mahkemesi davalarında bile adli muhasebecilerden faydalanılabilmektedir (Aktaş-Kuloğlu, 2008: 112).

Adli muhasebecilik mesleği diğer pek çok mesleğe destek hizmeti sağlamaktadır. Özellikle emniyet güçleri ve avukatlar, ekonomik suçlarla ilgili bir soruşturma veya dava sırasında, muhasebe, finansal yönetim, bilgi teknolojileri, vergi mevzuatı, bütçeleme, planlama ve genel yönetim uygulamalarına yönelik uzman bilgisine ihtiyaç duymaktadırlar. Bu açıdan adli muhasebeciler gerek dava öncesi süreçte gerekli kanıt ve bilgilerin elde edilmesinde gerekse dava aşamasında kanıtların mahkemeye sunulmasında önemli katkılar sağlamaktadırlar. AICPA da adli muhasebecilerin dava sürecinde sunduğu desteği, “hiçbir avukatın diğerine sağlayamayacağı profesyonel destek” olarak açıklamaktadır (Pazarçeviren, 2005: 2).

Belge sahtekarlıkları, bilgisayar hileleri, kredi kartı hileleri, yazılım korsanlıkları, vergi hileleri, zimmet, finansal bilgi manipülasyonları vb. hile ve yolsuzluklar için yapılan analizlerin yanı sıra iflas, davalık birleşme bölünme ve devir işlemleri vb. nedenlerle hissedarlar arasında anlaşmazlıkların söz konusu olduğu durumlarda şirketin değerlendirilmesi ve gerçek kazanç kaybının saptanması gibi pek çok alanda kullanılabilen (Bell, 2008: 6) adli muhasebecilik mesleğinin uygulama kapsamını; hile denetçiliği, dava desteği ve uzman tanıklık olmak üzere üç ana bölümde incelemek mümkündür.

Adli muhasebecilik mesleğinin en temel çalışma konusu hile ve yolsuzlukların tespit edilmesidir. Gerek yürütülen soruşturma kapsamında gerekse işletmelerin önlem almalarını sağlamak amacıyla yapılan hile ve yolsuzluk araştırmaları adli muhasebe çalışmalarının büyük bir bölümünü kapsamaktadır. Adli muhasebeciler, muhasebe bilgisinin yanı sıra istatistik, hukuk, bilgisayar teknolojileri vb. pek çok farklı alanda bilgi sahibi olmaları ve sahip oldukları ve bu bilgileri araştırma ve analiz yetenekleriyle birleştirebilmeleri sayesinde hem bir denetçi hem de bir dedektif gibi çalışarak hile ve yolsuzlukları daha kolay tespit etmektedirler (Thornhill, 1995: 18). Bu nedenle özellikle rüşvet, kara para aklama, zimmet, sigorta suçları gibi günümüzde giderek karmaşık hale gelen hile ve yolsuzlukların araştırılmasında adli muhasebe hizmetlerine ihtiyaç duyulmaktadır (Grippio– Ibex, 2003: 5).

Adli muhasebecilik mesleğinin denetim mesleğinden farkını oluşturan dava desteği hizmeti ise, mahkemeye intikal etmiş bir suçun oluşumundan itibaren tüm dava süresince ilgili taraflara karşı adli muhasebeci tarafından sağlanan desteği ifade etmektedir. Dava desteği ile adli muhasebeci yargı sürecinin bir parçası haline gelmektedir (Zysman, 2011: 1).

Bir soruşturma kapsamında davaya konu olan suç unsurunun muhasebe ve finansla ilgili bir yönünün incelenmesi gerektiğinde adli muhasebeciler bilgi ve tecrübeleriyle dava sürecinin kolaylaştırılması ve söz konusu suçun aydınlatılması amacıyla mahkemeye yardımcı olmaktadır. Adli muhasebeciler kişisel zararlar, kazançların kaybı, evlilik uyuşmazlıkları, istihdam yolsuzlukları, ortaklar arası çatışmalar, görevi ihmal ve sigorta suçları (MK Brazil, 2011: 2) gibi pek çok farklı konuda dava desteği sağlayabilmektedirler.

Adli muhasebecilerin diğer bir temel çalışma alanı ise uzman tanıklıktır. Uzman tanıklık, bir uzmanın kendi uzmanlık alanı dahilinde dava konusuyla ilgili olarak önceden yapmış olduğu bilimsel araştırmalar sonucunda elde ettiği bulguları belge ve görsel araçlar yardımıyla mahkeme sırasında sunarak tanıklık yapmasıdır (Clark–Diliberto, 1996: 150). Adli muhasebecilerin en önemli özelliği de mahkemede uzman tanık olarak yer alabilmeleridir. Adli muhasebecilerin uzman tanıklığındaki en temel amaç, iddiaların bir uzman tanığın ifadesiyle desteklenerek daha güvenilir bir şekilde açıklığa kavuşturulmasıdır (Aktaş-Kuloğlu, 2008: 112). Adli muhasebeciler dava desteği kapsamında elde ettikleri ve bilimsel gerçeklere dayanan bilgileri mahkemede savunma fırsatı bularak mahkeme kararına büyük ölçüde yön verebilmektedirler. Bir adli muhasebeci mahkemede konusunun uzmanı olarak, objektif ve sakin bir şekilde, avukatların veya hakimlerin çözemeyeceği ve uzmanlık bilgisi gerektiren karmaşık muhasebe sorunlarına ilişkin görüşlerini açık ve anlaşılır bir dille sunmaktadır (Pazarçeviren, 2005: 9). Mahkemede belgelerle ve çeşitli görsel araçlar yardımıyla hakim ve savcılar önünde yapılan bir sunum kesinlikle bir bilirkişi raporundan daha fazla etkili olmaktadır.

4.ADLİ MUHASEBECİLİK MESLEĞİNE İHTİYAÇ DUYULMA NEDENLERİ

Şiddetli ekonomik baskılar nedeniyle işletmelerin pek çoğunun iflasla karşı karşıya kalması buna paralel olarak çalışanların da iş güvencelerinin olmaması hile ve yolsuzluk riskini her geçen gün katlanarak artırmaktadır (Anthony–Asaolu, 2009: 183). Teknolojinin muhasebede kullanımının yaygınlaşması ile elektronik ortamda da kendini gösteren yolsuzlukların kontrol altına alınmasının güçlüğü de bu etkiyi giderek büyütmektedir (Özkul.–Pektekin, 2009: 59). Söz konusu muhasebe hileleri yalnızca şirket sahiplerini ve yatırımcıları değil, çalışanlar, kredi kurumları, devlet ve denetim firmaları gibi pek çok kesimin de zarar görmesine neden olmaktadır (Pazarçeviren, 2005: 2). Pricewaterhouse Coopers 2009 yılında yapmış olduğu “Küresel Ekonomik Suçlar” araştırmasında özellikle ekonomik kriz döneminde hileli iş riskinin arttığı sonucuna ulaşılmıştır. 54 ülkeden 3000’den fazla üst düzey yöneticinin katılımıyla gerçekleştirilen bu araştırmada, işletmelerin %30’unda son bir yılda en az bir hile vakası yaşandığı sonucuna ulaşılmıştır. Krizden daha çok etkilenen organizasyonlarda özellikle muhasebe alanındaki hilelerin, 2003 yılından bu yana üç kattan fazla arttığı da raporun bir diğer önemli sonucudur. Türkiye’de de araştırmaya katılan 105 şirketin üçte birinden fazlasının ekonomik suçla karşılaştıkları belirlenmiştir. Türkiye’de

ekonomik suçlardan kaynaklanan mali kayıp, vaka başına ortalama 3,9 milyon dolar olup 2,4 milyon dolar olan dünya ortalamasından yüzde 63 daha yüksektir (Öztop, 2010: 87).

Bu verilerden de anlaşılacağı üzere dünyada yaşanan tüm bu yolsuzluklar ve küresel etkili şirket çöküşleri denetim mesleğinin tek başına yeterli olmadığını kanıtlamış ve farklı bilim ve teknikleri kapsayan adli muhasebecilik mesleği ön plana çıkmıştır. Bağımsız denetçiler daha çok genel kabul görmüş denetim standartlarına (GKGDS) göre defter belge ve finansal tabloların uygunluğunu denetlemektedirler. Her işlemi tek tek ve ayrıntılı olarak incelemek denetimin görevi değildir. Bu açıdan denetim sürecinde genellikle daha basit testler uygulanmaktadır. Ancak adli muhasebe sürecinde gerektiğinde tüm işlemler tek tek incelenmekte ve istatistiksel modeller yardımıyla hesaplar arası karşılaştırmalar yapılarak şüpheli tüm durumlar her yönüyle araştırılmaktadır (Hecht–Redmond, 2010: 2). Adli muhasebe görünenin dışındakileri de ortaya çıkarmayı amaçladığından hile ve yolsuzlukların gerçekleşmeden tespit edilmesinde geleneksel denetim faaliyetine göre daha başarılı olmaktadır (Verwey, 2009: 6). Kesler International tarafından yapılan araştırmada da bu görüş desteklenerek işletmelerin %39'unun adli muhasebeciye ihtiyaç duyduğu sonucuna ulaşılmıştır (Owojori – Asaolu, 2009: 183).

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

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

Yukarıdaki nedenlerin etkisiyle zorunlu olarak ortaya çıkan bu meslek, muhasebe uygulamalarının yapısını değiştirmekte ve genellikle kayıtlarda yer alan sayılarla uğraşan muhasebecileri, sayıların arkasında kalan dünyayı sorgulamaya yönlendirmektedir. Bu meslek aracılığı ile muhasebe bilgi ve yeteneklerinin hukuksal sorunların çözümünde kullanımı giderek artmış (Bozkurt, 2000: 57) ve muhasebe mesleği günümüzün karmaşık ekonomik yapısında karşılaşılan pek çok soruna çözüm olmaya başlamıştır.

5. TÜRKİYE'DE ADLİ MUHASEBECİLİK MESLEĞİNİN GELİŞİMİ

Ülkemizde henüz çok yeni olan adli muhasebecilik mesleği, özellikle yapılan tüm uluslararası düzenlemelere rağmen hile ve yolsuzlukların önüne geçilememesi nedeniyle gerek muhasebe uygulamacılarının gerekse akademisyenlerin ilgi odağı haline gelmiştir. Mesleğe yönelik olarak ülkemizde henüz herhangi bir temel eğitim programı ve yasal düzenleme bulunmamakla birlikte hile denetimi ve adli muhasebecilik üzerine pek çok

bağımsız firma kurulmaya başlamıştır. Bunlardan ilki Fraud Research Corporation Uluslararası Hile Denetimi ve Danışmanlık Hizmetleri AŞ olup hile ve yolsuzlukların önlenmesine kurumsal bir çözüm sunmak amacıyla 2011 yılında kurulmuştur. İstanbul Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası (İSMMM) tarafından ilk defa 2009 yılında düzenlenmeye başlayan “Bağımsız Adli Muhasebe Uzmanı Programı” sonrasında sertifika alan 35 Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) tarafından oluşturulan bu kuruluş, bu alanda çalışan pek çok adli muhasebe şirketinin de önünü açmıştır. Bununla birlikte yaklaşık 7 ay süren Bağımsız Adli Muhasebe Uzmanlığı Programı sonrasında pek çok SMMM’nin unvanının başına “bağımsız adli muhasebe uzmanı” yada “bağımsız adli müşavir” unvanlarını eklemesi ülkemizde adli muhasebecilik mesleğine duyulan ilginin artmasını sağlamıştır.

Bunun yanı sıra 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu (HMK) ile “Bilirkişilik” ve “Uzman Görüşü” kavramları birbirinden ayrılmıştır. Kanununun 293. Maddesine göre taraflar, dava konusu olayla ilgili olarak, uzman kişilerden bilimsel konularda fikir alabilmektedirler. Hakim ayrıca ek süre talep etmeden kendisinden rapor alınan uzman kişinin davet edilerek dinlenilmesine karar verebilmektedir ve uzman kişi de her hangi bir geçerli özrü bulunmadığı sürece mahkemeye gelmek zorundadır (HMK, 2011: Md.293). Bu düzenleme ile adli muhasebe uygulamalarının dava desteği ve uzman tanıklık görevlerinin ülkemizde de önü açılmıştır.

6. ARAŞTIRMANIN METODOLOJİSİ

6.1. Araştırmanın Amacı ve Yöntemi Kapsamı

Sermaye piyasalarının genişlemesi, sınır ötesi yatırımların artması ve uluslararası ticaretin büyümesi ile küresel dünyada faaliyetlerini sürdüren işletmeler için finansal tabloların güvenilirlikleri giderek daha fazla önem kazanmış ve denetiminin kalitesini arttırmak için yeni arayışlar başlamıştır. Bu süreçte ortaya çıkan ve son yıllarda özellikle gelişmiş ülkelerde hızla yaygınlaşan adli muhasebecilik mesleği ülkemizde henüz tam anlamıyla uygulanma imkanı bulamamıştır. Daha çok akademik literatürde tartışılan adli muhasebenin uygulamaya geçirilmesi ülkemiz için de önemli bir ihtiyaçtır. Bu açıdan mesleği ülkemizde icra edecek ve geliştirecek olan uygulayıcıların adli muhasebecilik mesleğe algılamaları büyük önem taşımaktadır. Ülkemizde bu doğrultuda yapılan bir çalışmanın bulunmaması nedeniyle literatürde yer alan boşluğu gidermek umuduyla yapılan bu çalışmanın temel amacı da Türkiye’de adli muhasebecilik mesleğine duyulan ihtiyacın denetim mesleğinin ülkemizdeki uygulayıcılarının görüşleriyle tespit edilmesi ve mesleğin ülkemizdeki gelişme potansiyeline yönelik değerlendirmelerin yapılmasını sağlamaktır.

Araştırmada veri toplama aracı olarak anket yöntemi kullanılmış olup literatürde tam olarak çalışmanın amacına uygun bir araştırma bulunmaması nedeniyle yeni bir anket formu hazırlanmıştır. Ankette, katılımcılara ilişkin genel bilgilere yönelik kapalı uçlu soruların yanı sıra adli muhasebecilik mesleğinin ülkemizdeki mevcut durumunu ve meslek mensuplarının bu mesleği farkındalık düzeylerini ölçmeye yönelik sorular yer almaktadır.

Anket sorularının geçerliliğinin sağlanması amacıyla Bursa'da faaliyet gösteren 3 YMM'nin görüşüne başvurulmuştur. Araştırma için hazırlanan anket formu, öncelikle Bursa'da faaliyet gösteren ve Bursa Sanayi ve Ticaret Odası'na kayıtlı 34 adet YMM ve Bağımsız Denetim Şirketi üzerinde uygulanarak anketin güvenilirliği test edilmiştir. SPSS 17.0 paket programı aracılığı ile yapılan Cronbach α testinde, Cronbach α güvenilirlik katsayısı 0,898 olarak bulunduğundan hazırlanan anketin yüksek derecede güvenilirliğe sahip olduğu belirlenmiş ve anket sorularında değişikliğe gidilmemiştir.

6.2. Araştırmanın Kapsamı

Araştırmanın evrenini ise 92 adet Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetimle Yetkili Kuruluş (SPBDYK) ile aktif olarak faaliyet gösteren 683 adet YMM Şirketi oluşturmaktadır. İki kısımda incelenecek olan ve karşılaştırma yapmak amacıyla belirlenen araştırma evreninde ülkemizde halihazırda denetim faaliyetlerini yürütmekte olan bağımsız denetim şirketlerinin yanında yeminli mali müşavirlik şirketlerinin tercih edilmesinin sebebi daha kurumsal bir yapıya sahip olmalarıdır. Araştırmanın örnekleme belirlenirken sayılarının az olması ve ulaşım imkanının bulunması nedeniyle SPBDYK'nın tamamına ulaşılmaya çalışılmış ve görüşme yoluyla 9 tanesine, SPK'nın resmi internet sitesinden elde edilen elektronik posta adresleri yoluyla da 83 tanesine ulaşılmıştır. Şirketlerden doğrudan görüşme yapılanlarının tamamından geri dönüş sağlanırken e-mail yolu ile 27 şirketten geri dönüş sağlanmış olup geri dönüş oranı % 39'dur. Betimsel araştırmalarda minimum %10 örneklem, küçük evrenlerde ise %20 örneklem yeterli görüldüğünden (Arlı.-Nazik, 2001: 77) anketlerin yeniden gönderilmesine ihtiyaç duyulmamıştır. YMM şirketlerinin ise tamamına ulaşmak mümkün olmadığından örnekleme yoluna gidilmiştir. Örnekleme, bir araştırmanın konusunu oluşturan evrenin bütün özelliklerini yansıtan bir parçasının seçilmesi işlemi anlamına gelmektedir (Gökçe, 1988: 77). Örneklem seçiminde ilk olarak analizin gerçeği yansıtması açısından örneklem büyüklüğünün belirlenmesi gerekmektedir. Örneklem büyüklüğü belirlenirken aşağıdaki formülden yararlanılabilmektedir (Erkuş, 2005: 123).

$$n = N t^2 p q / d^2(N-1) + t^2 p q$$

Formülde:

N= Evrendeki birey sayısı

n= Örnekleme alınacak birey sayısı

p= İncelenecek olayın görülüş sıklığı (gerçekleşme olasılığı)

q= İncelenecek olayın görülmeyiş sıklığı (gerçekleşmeme olasılığı)

t= Belirli bir anlamlılık düzeyinde, t tablosuna göre bulunan teorik değer

d= Olayın görülüş sıklığına göre yapılmak istenen + sapma olarak simgelenmiştir.

Türkiye'de yer alan YMM şirketlerinin sayısı toplam 683 tanedir. %95 güven aralığında %10 hata payı ile araştırmanın görülüş sıklığı ortalama 1/2 olarak belirlendiğinde, örnekleme alınacak birey sayısı da 84 olarak hesaplanmıştır. Örnekleme dahil edilen

şirketlerin anakütleyi temsil edebilirliğinin yüksek olması açısından tabakalı örnekleme ile örneklem seçilmesine karar verilmiştir. Tabakalı örnekleme; bir evrende alt grupların var olduğu durumlarda kullanılmaktadır. Burada önemli olan, evren içindeki alt grupların varlığından yola çıkarak evren üzerinde çalışma yapmaktır (Yıldırım - Şimşek, 2005: 105). YMM şirketleri için alt grupları ise Türkiye’de faaliyet gösteren 8 adet YMM odası oluşturmaktadır. Her bir oda, gerek kayıtlı şirket sayısı, gerekse bölgesel dağılımları açısından farklılık göstermektedirler. Bu amaçla örnekleme dahil olacak şirketler seçilirken her bir odaya kayıtlı şirket sayısının toplam içindeki ağırlıkları dikkate alınmıştır. Ülkemizdeki YMM odalarına kayıtlı şirketlerin ağırlıkları sırasıyla: İstanbul,%63,5; Ankara, %16,5; İzmir, %9,8; Gaziantep, %3,5; Bursa, % 2,8, Adana, %1,8; Antalya, %1,6 ve Eskişehir, %0,4 olarak belirlenmiştir. Buna uygun olarak seçilen 84 YMM şirketinin, 53’ü İstanbul, 14’ü Ankara, 8’i İzmir, 3’er tanesi Gaziantep ve Bursa, 2’si Adana ve 1’i Antalya YMM odalarına kayıtlı olan şirketlerdir. Eskişehir YMM odasının toplam içerisindeki payı 1’in altında olduğu için örnekleme dahil edilmemiştir.

Araştırma; ankete yanıt veren 36 adet SPBDYK’a ve 84 adet YMM şirketine ilişkin verilerin toplanması, analizi ve çözümlenmesine dayanmaktadır. Anketi cevaplandıran firmalardan elde edilen verilerin SPSS 17.0 ve 18.0 paket programları yardımıyla analiz edilerek yorumlanmasıyla araştırma sonuçlarına ulaşılmıştır.

6.3. Araştırmanın Bulguları

Araştırmada öncelikle katılımcıların özellikleri ile ilgili genel bir bilgi edinilmeye çalışılmıştır. Bu amaçla katılımcılara; cinsiyetleri, eğitim düzeyleri ve deneyimleri ile ilgili kapalı uçlu sorular yöneltilmiştir. Katılımcılara ilişkin genel bilgiler Tablo 1’de yer almaktadır.

Tablo 1: Katılımcılara İlişkin Genel Bilgiler

	<i>Kadın</i>	<i>Erkek</i>	<i>Lisans</i>	<i>Y.lisans</i>	<i>Doktora</i>	<i>1-5 yıl</i>	<i>6-10 yıl</i>	<i>11 yıl ve üstü</i>
Frekans	10	110	92	16	12	18	14	88
Yüzde	8,3	91,7	76,7	13,3	10	15	11,7	73,3

İlk olarak ankete katılanların cinsiyet dağılımları incelendiğinde katılımcıların %91,7’lik büyük bir çoğunluğunu erkeklerin oluşturduğu görülmektedir. Ankete katılanların cinsiyetlere göre dağılımı her ne kadar orantısız gibi gözüksün de, TÜRMOB’dan edinilen bilgilere dayanılarak Türkiye’de aktif bir şekilde çalışan YMM’lerin sadece %7’sinin kadın olduğu düşünüldüğünde anketimizde belirlenen oranın çok büyük ölçüde gerçeği yansıttığı söylenebilmektedir. Katılımcıların eğitim düzeyleri ise yine TÜRMOB’dan elde edilen bilgilerle uyum göstermektedir. TÜRMOB’un istatistiklerine göre YMM’lerin %76’sı lisans mezunu, %15’i yüksek lisans mezunu ve %9’u doktora mezunuyken ankete katılanların da katılımcıların %76,7’si lisans mezunu iken %13,3’ü yüksek lisans mezunu, %10’u doktora mezunudur. Bununla birlikte katılımcıların mesleki deneyimlerinin dağılımı incelendiğinde

deneyimli meslek mensuplarının ankete daha fazla ilgi gösterdiği belirlenmiştir. Katılımcıların % 15'i 1-5, %11,7'si 6-10 yıllık ve %73,3'ü 11 yıl ve daha fazla yıllık deneyime sahip oldukları tespit edilmiştir. Bu sonuca ulaşılmasında en az 10 yıl deneyim sahibi olması gereken YMM'lerin etkisi büyüktür.

Katılımcıların genel özellikleri belirlendikten sonra Türkiye'de denetim yapmakla yetkilendirilmiş kişiler tarafından adli muhasebecilik mesleğinin farkındalığı tespit edilmeye çalışılmıştır. Sorulara verilen cevaplar SPBDYK ve YMM şirketleri açısından karşılaştırmalı olarak incelenmiştir. Her bir soru için ayrı ayrı hesaplanan yüzdeler Tablo 2'deki gibidir.

Tablo 2: Katılımcıların Adli Muhasebecilik Mesleği ile İlgili Farkındalık Düzeyi

	<i>Evet %</i>	<i>Hayır %</i>	<i>Evet %</i>	<i>Hayır %</i>
Adli Muhasebe ifadesini duydum.	100	-	51,2	48,8
Adli muhasebe alanıyla ilgili yeterli düzeyde bilgi sahibiyim.	38,9	61,1	7,1	92,9
İleride "Adli Muhasebe Uzmanı" Sertifikası almayı istiyorum.	50	50	35,7	64,3
Ülkemizde adli muhasebecilik mesleğine önemli ölçüde ihtiyaç vardır.	77,8	22,2	71,4	28,6

Tablo 2'den de görüldüğü üzere ankete katılan bağımsız denetçilerin tamamı adli muhasebe ifadesini duymuşken YMM'lerde bu oran %51'e düşmektedir. Ayrıca bağımsız denetçilerin yaklaşık %40'ı adli muhasebe alanıyla ilgili yeterli düzeyde bilgi sahibi olduğunu düşünürken YMM'lerinse neredeyse tamamı konuyla ilgili tam bilgiye sahip olmadıklarını belirtmişlerdir. Bununla birlikte bilgi yetersizliklerine rağmen YMM'lerin yaklaşık %28,6'lık bir bölümü ileride adli muhasebeci olmayı düşünmekte, %64,3'lük bir bölümü ise bu mesleğe ülkemizde ihtiyaç duyulduğu görüşündedir. Paralel bir durum bağımsız denetçiler için geçerli olup bağımsız denetçilerin yarısı ileride adli muhasebeci olabileceklerini düşünürken yaklaşık %80'i ülkemizde bu mesleğe ihtiyaç duyduklarını belirtmiştir.

Ülkemizdeki uygulayıcıların adli muhasebecilik mesleğine duydukları ihtiyaç belirlendikten sonra daha çok hangi alanlarda ihtiyaç duydukları araştırılmıştır. Bu araştırmanın sonuçları Tablo 3'de yer almaktadır.

Tablo 3: Adli Muhasebecilik Mesleğine İhtiyaç Duyulan Konular

	<i>SPBDYK</i>			<i>YMM Şirketleri</i>		
	Ortalama	Sıra	Yüzde	Ortalama	Sıra	Yüzde
Ekonomik Zararların Hesaplanması	3,6	4	50	3,0	3	36
Hile ve Yolsuzlukların Tespit Edilmesi	4,2	2	77,8	3,4	1	54
Hile ve Yolsuzlukların Engellenmesi	4,4	1	100	3,3	2	48
Varlıkların Değerlemesi	3,1	5	50	2,5	7	18
İflas Tasfiye vb. Konular	3,1	6	33,3	2,9	5	36
Aile Hukuku	2,9	7	38,9	2,7	6	30
Bilgisayar Destekli Adli İncelemeler	4,2	3	66,7	2,9	4	36

Tablo 3'den de görüleceği üzere YMM şirketleri, adli muhasebe hizmetlerine bağımsız denetçilerden daha az ihtiyaç duymaktadır. Bunun en temel nedeni SPBDYK'nın sermaye piyasasında işlem gören büyük ölçekli işletmeleri UDS'lere göre denetlemekle yükümlü olmasıdır. YMM'lerin tasdik görevlerinin kapsamı ise daha kısıtlı kalmaktadır. Bununla birlikte her iki grubunda adli muhasebe hizmetlerine en çok ihtiyaç duydukları konular hile ve yolsuzlukların tespit edilmesi ve engellenmesi olarak belirlenmiştir. Adli muhasebecilik mesleğinin ortaya çıkış sebebinin denetim mesleğindeki yetersizlikler olduğu düşünüldüğünde bu sonuca ulaşılması olağan karşılanabilmektedir. Anket sonuçlarına göre bilgisayar destekli incelemeler bağımsız denetçiler için %66,7'lik bir oranla 3. sırada önem taşımaktayken YMM'ler %36'lık bir oranla 4. sırada bilgisayar destekli adli incelemelere ihtiyaç duyduklarını belirtmiştir. Bu durum ülkemizde bilgisayar kullanımının henüz çok ileri düzeyde olmamasından kaynaklanmaktadır. Ekonomik zararların hesaplanması, iflas tasfiye vb. konularda uyuşmazlıkların çözümü ve aile hukuku konularında ise her iki grup arasında paralellik bulunduğu belirlenmiştir. Burada üzerinde durulması gereken bir diğer konu YMM'ler için son sırada yer alan varlıkların değerlendirilmesi konusudur. YMM'lerin %72'lik önemli bir bölümü varlıkların değerlendirilmesi konusunda desteğe ihtiyaç duymamaktayken bu oran bağımsız denetçilerde %50'ye gerilemiştir. Bunun en önemli nedeni de SPBDYK'nın UFRS'ye göre düzenlenmiş finansal tabloları denetlemeleri nedeniyle gerçeğe uygun değer hesaplamalarına dikkat etmeleri zorunluluğudur. Bilindiği gibi gerçeğe uygun değer, karşılıklı pazarlık ortamında bilgili ve istekli bir alıcı ile satıcı arasında bir varlığın el değiştirmesi veya bir borcun ödenmesi durumunda oluşan tutar (TMSK, 2011: 47) olarak açıklanmaktadır. Ancak sermaye piyasalarının etkin çalıştığı varsayımına dayanan bu yöntemin özellikle krizlerin ve piyasalarda likidite sorunun yaşandığı dönemlerde kullanılması oldukça zordur (Urooj, 2009: 38). Bu açıdan adli muhasebe uygulamalarına sermaye piyasasındaki işletmelerin denetlenmesinde daha fazla ihtiyaç duyulduğunu söylemek mümkündür.

Adli muhasebecilik mesleğine duyulan bu ihtiyaç, ülkemizde henüz tam olarak uygulanmayan bu mesleğin geliştirilmesinin gerekliliğini göstermektedir. Bu amaçla çalışmada mesleğin gelişimine yönelik öneriler sunulmuş ve bu öneriler YMM şirketleri ile SPBDYK tarafından değerlendirilmiştir. Katılımcıların görüşleri Tablo 4'de yer almaktadır.

Tablo 4'den de görüldüğü üzere YMM ve bağımsız denetçiler arasında görüş farklılıkları söz konusudur. Bağımsız denetçilerin mesleğin gelişimine yönelik önerilere büyük ölçüde katıldıkları, YMM'lerinse mesleğin gelişimine yönelik büyük beklentilere sahip olmadıkları ve ortalama cevaplar verdikleri görülmektedir. Bağımsız denetçilerin mesleğin gelişime yönelik görüşlere katılma yüzdelerini sıraladığımızda ilk sırada adli muhasebecilik mesleğinin mevcut muhasebe mesleğini daha saygın bir yere getireceği görüşü yer almaktadır. Bağımsız denetçilerin tamamı bu düşüncedeysen YMM'lerin sadece %57,2'lik bir bölümü bu görüşe sahiptir. Buradan bağımsız denetçilerin adli muhasebecilik mesleğine daha fazla ilgi duydukları görüşüne ulaşılabilir.

Tablo 4: Adli Muhasebecilik Mesleğinin Türkiye’deki Gelişimine Yönelik Öneriler

	<i>YMM Şirketleri</i>		<i>SPBDYK</i>	
	Yüzde	Sıra	Yüzde	Sıra
Adli muhasebecilik mesleğine yönelik lisans düzeyinde bölümler oluşturulmalıdır.	57,2	4	77,8	4
Adli muhasebecilik mesleğine yönelik lisansüstü programları oluşturulmalıdır.	42,9	7	100	1
Adli muhasebe eğitimi yetkili özel kuruluşlarca verilmelidir.	21,4	9	88,8	3
Adli muhasebe uzmanlığı için TESMER tarafından bir eğitim programı oluşturulmalıdır.	67,2	1	66,7	6
Adli muhasebecilik mesleğinin 3568 no’lu meslek yasası ile düzenlenmesi gerekmektedir	67,2	1	72,2	5
"Adli muhasebe uzmanı" unvanı sadece TÜRMOB tarafından verilen belge ile kazanılmalıdır.	57,2	4	55,6	8
"Adli muhasebe uzmanı" unvanına sahip olunması için bir bağımsız denetim firmasında en az iki yıl staj zorunluluğu getirilmelidir.	42,9	7	88,9	2
"Adli muhasebe uzmanı" unvanına sahip olunması için Maliye Bakanlığının gözetiminde bir sınav yapılmalıdır.	57,1	5	50	9
"Adli muhasebe uzmanı" unvanına sahip olunması için bir hukuk bürosunda en az bir yıl staj zorunluluğu getirilmelidir.	64,3	3	50	9
"Adli muhasebe uzmanı" unvanına sahip olunması için Kriminal Polis Laboratuvarlarında en az bir yıl staj zorunluluğu getirilmelidir.	50	6	88,8	3
"Adli muhasebe uzmanı" unvanına sahip olunması için en az 10 yıl denetim konusunda mesleki deneyim zorunluluğu getirilmelidir.	21,7	8	61,1	7
Bağımsız Denetim şirketlerine en az bir adli muhasebeci ile çalışma şartı getirilmelidir.	57,1	5	72,2	5
"Uzman Tanıklık" ve "Dava Desteği" hizmetlerinin etkinliği için Hukuk Muhakemeleri Kanununa yeni düzenlemeler getirilmelidir.	50	6	88,9	2
Adli muhasebecilik mesleği ile ülkemizde muhasebe mesleği daha saygın yere sahip olacaktır.	57,2	4	100	1

Bağımsız denetçilerin tamamının katıldığı bir diğer görüş adli muhasebecilik mesleğine yönelik lisansüstü programlarının oluşturulmasıdır. Adli muhasebecilik mesleğinin mevcut durumda olduğu gibi sadece seminer veya sertifika programları ile verilmesinin yetersiz olması nedeniyle lisans temelini almış kişilerin katılacağı bu programlar, mesleğin gelişimi için özellikle ilk etapta önemli bir yere sahip olacaklardır. Bağımsız denetçiler eğitim ile ilgili diğer görüşleri de büyük çoğunlukla desteklemişlerdir. Bağımsız denetçilerin %88,8’lik önemli bir bölümü adli muhasebe eğitiminin yetkili özel kuruluşlar tarafından verilebileceğini, %77,8’lik bir bölümü ise meslekle ilgili lisans programlarının da oluşturulması gerektiğini düşünmektedirler. Bu sonuçlardan yararlanılarak adli muhasebecilik mesleğinin gelişimi için öncelikle adli muhasebe eğitiminde köklü bir gelişimin sağlanması gerektiği söylenebilir. Sonuçta eğitim olmadan meslek gerçek anlamda oluşamayacaktır. Bununla birlikte adli muhasebe eğitiminin gelişimi YMM’ler açısından ilk sıralarda önem taşımamaktadır. YMM’lerin %57,2’si lisans seviyesinde, %42,9’u yüksek lisans seviyesinde adli muhasebe programlarının oluşturulması görüşüne katılırken özel yetkili kuruluşların vereceği eğitimin YMM’lerin sadece %22,4’lük bir bölümü tarafından desteklendiği görülmüştür.

Adli muhasebe eğitiminin devamı niteliğinde sayılan mesleki stajın zorunlu olması ise bağımsız denetçilerin önem verdiği bir diğer konudur. Bağımsız denetçilerin %88,9'luk bir bölümü adli muhasebe uzmanı unvanına sahip olunması için bir bağımsız denetim firmasında en az iki yıl staj zorunluluğunun bulunması gerektiği görüşündedirler. Ancak mesleğin kapsamı bir bağımsız denetim faaliyetinden çok daha geniş olduğu için sadece bağımsız denetim firmasında staj zorunluluğu yeterli değildir. Adli muhasebe uzmanı unvanına sahip olunması için kriminal polis laboratuvarlarında da en az bir yıl staj zorunluluğunun bulunması gerekmektedir. Bağımsız denetçilerin %88,8'lik büyük bir bölümü de bu görüşü desteklemektedir. Adli muhasebenin kapsamına giren en temel konulardan biri hukuktur. Dava desteği ve uzman tanıklık hizmetleri için adli muhasebecilerin geniş bir hukuk bilgisine sahip olmaları gerekmektedir. Bu açıdan adli muhasebe uzmanı unvanına sahip olunması için bir hukuk bürosunda en az bir yıl staj zorunluluğunun bulunması da bağımsız denetçilerin %50'sinin katıldığı bir görüştür. YMM'ler ise staj konusunda en büyük ihtiyacın hukuk alanında olduğu düşüncesiyle hukuk bürosunda staj zorunluluğunun bulunması görüşüne %64,3 gibi yüksek bir oranla katılmışlardır. YMM'ler için kriminal polis laboratuvarlarında ve bağımsız denetim kuruluşunda staj yapılması zorunluluğu da bağımsız denetçilere oranla çok daha az öneme sahiptir.

Bağımsız denetçilerin benimsediği bir diğer görüş, bağımsız denetim şirketlerine en az bir adli muhasebeci ile çalışma şartının getirilmesidir. Esasen bağımsız denetim faaliyetlerinde adli muhasebe hizmetlerine duyulan ihtiyaç düşünüldüğünde bağımsız denetçilerin %72,2'sinin bu görüşte olması beklenen bir sonuçtur. YMM'lerin de %57,2'lik bir çoğunluğu bu görüşe katılmaktadırlar. Adli muhasebecilik mesleğinin ülkemizde geçerliliğe sahip olması açısından yapılması gereken ilk eylem ise adli muhasebecilik mesleğinin 3568 no'lu meslek yasası ile düzenlenmesi olmalıdır. Bağımsız denetçilerin %72,2'si bu görüşe sahipken YMM'lerin %67,2'lik bir oranla en fazla benimsedikleri görüş budur. Bunun nedeni adli muhasebecilik mesleğinin ancak bu ve benzeri bir düzenleme ile uygulamada kabul görecektir. YMM'lerin en fazla katıldıkları bir diğer görüş ise adli muhasebecilik mesleği için TESMER tarafından bir eğitim programının oluşturulmasıdır. Bağımsız denetçilerin de %66,7'sinin katıldığı bu görüş, mesleğin ülkemizde akademik literatürden uygulamaya geçişinde önemli bir paya sahip olacaktır. Mesleğin uygulamaya geçirilmesi açısından önem arz eden bir diğer görüş adli muhasebecilik mesleğinin uzman tanıklık ve dava desteği hizmetlerinin etkinliği için Hukuk Muhakemeleri Kanununa yeni düzenlemeler getirilmesidir. Çünkü kanunlarda yer almadığı sürece adli muhasebecilik mesleğinin kapsadığı hiçbir faaliyet geçerli sayılmayacaktır. Ankete katılan bağımsız denetçilerin %88,9'u, YMM'lerinse %50'si bu görüşü desteklemektedir.

Adli muhasebecilik mesleğinin uygulamada resmiyete sahip olması açısından önemli bir diğer husus, adli muhasebe uzmanı unvanının sadece TÜRMOB tarafından verilen resmi bir belge ile kazanılmasıdır. YMM'lerin %57,2'lik bir bölümünün de bu görüşe katıldığı tespit edilmiştir. Bağımsız denetçilerinse %55,6'lık bir oranla bu görüşü YMM'lere göre daha

az desteklemelerinin muhtemel nedeni katılımcı firmaların SPK ile ilişkili olmalarıdır. Ancak resmi bir belge ile piyasada kabul görecektir olan adli muhasebecilik mesleği belirli kriterlere sahip olmayı gerektirdiği için meslek için yeterlilik belgesi de belirli koşulları sağladıktan sonra verilmelidir. Eğitim ve staj yapılması diğer muhasebe konularında olduğu gibi ilk koşuldur ancak alınan eğitimlerin yeterliliğinin de bir sınavla ölçülmesi gerekmektedir. Bu açıdan SMMM ve YMM sınavlarında olduğu gibi adli muhasebe uzmanı unvanına sahip olunması için Maliye Bakanlığının gözetiminde bir sınav yapılması gerekmektedir. Ancak bu düşünce gerek YMM'ler gerekse bağımsız denetçilerden büyük ilgi görmemiştir. Genel olarak çoğu birey üzerinde sınav kelimesinin yarattığı stres düşünülünce bu sonuçlar olağandır. Adli muhasebecilik mesleği için gerekli bir diğer nitelik ise deneyim sahibi olmaktır. Çünkü hiçbir teorik bilgi uygulamanın önüne geçememektedir. Bu açıdan adli muhasebecilik mesleğini yapabilmek için 10 yıl denetim mesleğinde deneyim şartı getirilmelidir. Bu görüş bağımsız denetçilerin %61,1'i tarafından kabul görürken, YMM'lerin sadece %21,7'si bu görüşü desteklemiştir. Bunun nedeni ise YMM olmak için en az 10 yıl mesleki deneyim koşulunu sağlayan YMM'lerin, bir 10 yıl daha adli muhasebeci olmak için beklentileri gerekeceğini düşünmeleridir. Ancak adli muhasebecilik mesleğinin gelecek anlamda uygulanabilmesi için bu alanda deneyim sahibi olmak ayrı bir öneme sahiptir.

7. SONUÇ VE ÖNERİLER

Türkiye'de henüz çok yeni olan adli muhasebecilik mesleği, özellikle yapılan tüm uluslararası düzenlemelere rağmen hile ve yolsuzlukların önüne geçilememesi nedeniyle gerek muhasebe uygulamacılarının gerekse akademisyenlerin ilgi odağı haline gelmiştir. Ancak ülkemizde başta adli muhasebe eğitimi olmak üzere mesleğin uygulanması için gerekli alt yapının yetersiz olması ve meslekle ilgili herhangi bir düzenlemenin henüz yapılmamış olması nedeniyle meslek tam olarak uygulanmaya başlanamamıştır. Bu açıdan ülkemizde adli muhasebecilik mesleğinin mevcut durumu ve adli muhasebecilik mesleğine duyulan ihtiyaç göz önünde bulundurularak hazırlanan bu çalışmada denetim mesleğinin ülkemizdeki uygulayıcıları olan SPBDYK'nın ve YMM şirketlerinin görüşleriyle adli muhasebecilik mesleğinin ülkemizdeki gelişimine yönelik öneriler getirilmiştir.

Çalışmada bağımsız denetçilerin bağımsız denetçilerin YMM'lere göre adli muhasebecilik mesleği ile ilgili daha fazla bilgi sahibi oldukları tespit edilmiştir. Bununla birlikte YMM'lerin büyük bir çoğunluğu bilgi eksikliklerine rağmen, bağımsız denetçilere paralel bir şekilde ülkemizde bu mesleğe ihtiyaç duyulduğunu düşünmektedirler. Anket sonuçlarına göre her iki meslek grubunun da adli muhasebe hizmetlerine en çok ihtiyaç duydukları konular ise hile ve yolsuzlukların tespit edilmesi ve engellenmesi olarak belirlenmiştir. Ülkemizde denetim uygulamalarının yetersizliği düşünüldüğünde bu sonuca ulaşılması olağan karşılanabilmektedir. Her iki grubun da adli muhasebe hizmetlere ihtiyaç duydukları bir diğer konu bilgisayar destekli incelemelerdir. Bu durum ülkemizde bilgisayar kullanımının henüz çok ileri düzeyde olmamasından kaynaklanmaktadır.

Ülkemizde adli muhasebecilik mesleğine duyulan ihtiyaca karşın mesleğin mevcut durumunun yetersiz olması ülkemizde mesleğin geliştirilmesinin gerekliliğini göstermektedir. Adli muhasebecilik mesleğinin ülkemizdeki gelişimine yönelik olarak getirilen öneriler aşağıdaki gibi sıralanabilmektedir:

- Adli muhasebe eğitimin sadece seminer veya sertifika programları ile verilmesinin yeterli olmaması nedeniyle adli muhasebecilik mesleğine yönelik lisans ve yüksek lisans programlarının oluşturulması mesleğin gelişimi için önemli bir yere sahiptir. Adli muhasebe eğitiminde köklü bir gelişim sağlanmadan meslek gerçek anlamda oluşamayacaktır.

- Adli muhasebecilik mesleğinin teorik eğitimin yanı sıra pratikte de sağlanması gerekmektedir. Bu nedenle mesleğin ön koşulu olarak adli muhasebe alanında staj zorunluluğu bulunması gerekmektedir. Ancak ülkemizde henüz adli muhasebe hizmetinin verilmediği düşünüldüğünde bir bağımsız denetim firmasında en az iki yıl staj zorunluluğunun yanı sıra kriminal polis laboratuvarlarında ve hukuk bürolarında da en az bir yıl staj zorunluluğunun bulunması gerekmektedir.

- Adli muhasebecilik mesleğinin ülkemizde geçerliliğe sahip olması açısından yapılması gereken ilk eylem ise adli muhasebecilik mesleğinin 3568 no'lu meslek yasası ile düzenlenmesi olmalıdır. Bu düzenleme adli muhasebenin ülkemizde bir meslek haline dönüşmesi ve uygulamada kabul görmesi açısından da önem taşımaktadır.

- Mesleğin uygulamaya geçirilmesi açısından önem arz eden bir diğer görüş adli muhasebecilik mesleğinin uzman tanıklık ve dava desteği hizmetlerinin etkinliği için Hukuk Muhakemeleri Kanununa yeni düzenlemeler getirilmesidir. Çünkü kanunlarda yer almadığı sürece adli muhasebecilik mesleğinin kapsadığı hiçbir faaliyet geçerli sayılmayacaktır.

- Adli muhasebecilik mesleğinin uygulamada resmiyete sahip olması için adli muhasebe uzmanı unvanının mevcut uygulamada olduğu gibi bir sertifika programı sonucu verilmesi yerine sadece TÜRMOB tarafından verilen resmi bir belge ile kazanılması gerekmektedir. Ancak resmi bir belge ile piyasada kabul görecektir olan adli muhasebecilik mesleği belirli kriterlere sahip olmayı gerektirdiği için mesleğe yönelik yeterlilik belgesi de belirli koşulları sağladıktan sonra verilmelidir. Eğitim ve staj yapılması diğer muhasebe mesleklerinde olduğu gibi ilk koşuldur ancak alınan eğitimlerin yeterliliğinin de bir sınavla ölçülmesi gerekmektedir. Bu açıdan SMMM ve YMM sınavlarında olduğu gibi bu mesleğe giriş için de Maliye Bakanlığının gözetiminde bir sınav yapılması gerekmektedir.

- Adli muhasebecilik mesleği için gerekli bir diğer nitelik ise deneyim sahibi olmaktır. Çünkü hiçbir teorik bilgi uygulamanın önüne geçememektedir. Bu açıdan adli muhasebecilik mesleğini yapabilmek için en az 10 yıl denetim mesleğinde deneyim şartı getirilmelidir.

Sonuç olarak adli muhasebenin gelişimine yönelik ülkemizde gerçekleştirilen uygulamalar çok yetersiz olup köklü bir mesleğin yerleşmesi ne yazık ki bireysel çabalarla

mümkün olamamaktadır. Gerekli koşullar sağlanmadan mevcut meslek mensuplarının sadece birkaç aylık eğitimlerle adli muhasebe uzmanı belgesine sahip olmaları mesleğin amacından uzaklaşmasına neden olacaktır. Bu açıdan mesleğin ülkemizde gerçek anlamda uygulanabilmesi için başta eğitim olanaklarının sağlanması ve yasal düzenlemelerle mesleğin tüm ilkelerinin somutlaştırılması olmak üzere kapsamlı bir alt yapı hazırlığının tamamlanması gerekmektedir. Ancak bu şekilde adli muhasebecilik mesleğinin etkin bir şekilde gelişimi sağlanacak ve ülkemizde muhasebe mesleği daha saygın bir yere gelebilecektir.

KAYNAKLAR

- Aktaş Hüseyin – Kuloğlu, Gökhan, (2008). “Adli Muhasebe ve Adli Muhasebecilik Mesleği”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Yıl 8, Sayı 25, ss.101-120
- Anthony A.O.–Asaolu, T. O. (2009), “The Role of Forensic Accounting in Solving the Vexed Problem of Corporate World”, European Journal of Scientific Research, Vol.29 No.2, pp.183-187
- Arlı, M.-Nazık, H. (2001), Bilimsel Araştırmaya Giriş, Gazi Kitabevi, Ankara
- Bell, Susan. (2008), Encyclopedia of Forensic Science, Rev. Ed., Facts On File Inc., USA,
- Boys, Jenni. (2008), “Forensic Accounting in New Zealand: Exploring The Gap Between Education And Practice”, AFAANZ Conference, 6-8 July, Sydney, Australia
- Bozkurt, Nejat. (1998), Muhasebe Denetimi, Alfa Yayınevi, İstanbul
- Bozkurt, Nejat. (2000), “Muhasebe Ve Denetim Mesleğinde Yeni Bir Alan: Adli Muhasebecilik”, Yaklaşım Dergisi, Yıl:8, Sayı:94, Ekim, ss.56-61
- Clark, Franklin – Ken Diliberto. (1996), Investigating Computer Crime, CRC Press, USA
- Dıgabriele, James A. (2008), “An Empirical Investigation of the Relevant Skills of Forensic Accountants”, Journal of Education for Business, Vol.83, No.6, (pp.331-338)
- Dıgabriele, James A. (2009), “Implications of Regulatory Prescriptions And Audit Standards On The Evolution Of Forensic Accounting in The Audit Process”, Journal of Applied Accounting Research, Vol. 10 No. 2, pp. 109-121
- Erkuş, A. (2005), Bilimsel Araştırma Sarmalı, 1. Baskı., Seçkin Yayıncılık, Ankara
- Fujinama, Aki. (2002), “Globalization and The Role of The Accounting Profession in The 21st Century”, The 16th World Congress of Accountants, Hong Kong, Nov. 18 – 21
- Gökçe, B. (1988), Toplumsal Bilimlerde Araştırma, Savaş Yayınları, Ankara
- Gray, Dahli. (2008), “Forensic Accounting And Auditing: Compared And Contrasted To Traditional Accounting And Auditing”, American Journal of Business Education, Vol.1, No.2, Fourth Quarter, pp.115-126
- Grippo Frank J. – Ibex J.W. Ted, (2003). “Introduction To Forensic Accounting”, National Public Accountant, June, pp.4-5

- Gunasegaran, M.–Quaddus, M.–Evans, R. (2010), “Behavioral Intention to Use Forensic Accounting Services: A Critical Review of Theories and an Integrative Model.” *The Business Review*, Cambridge 15, pp.42-48.
- Hao, Xianghua. (2010), “Analysis of the Necessity to Develop the Forensic Accounting in China”, *International Journal of Business and Management*, Vol.5, No.5, pp.185-187
- Harris, Cindy K., - Brown, Amy M. (2000), “The Qualities of a Forensic Accountant”. *Pennsylvania CPA Journal*, Vol. 71, No. 1, pp.2-3
- Hecht, Marion – Redmond, MaryEllen. (2010), *Unveiling the Mystery of Forensic Accounting*, http://www.dhglp.com/resources/articles/pdf/Hecht_UnveilingForensicAccounting_Article.pdf, (08.06.2011)
- Houck, M.M.– Kranacher M.J.– Morris, B.–Riley R.A.– Robertson J.J.– Wells, J.T. (2006), “Forensic Accounting as an Investigative Tool: Developing a Model Curriculum for Fraud and Forensic Accounting”, *The CPA Journal*, Vol.76, No.8, pp.68-70
- Hukuk Muhakemeleri Kanunu, No: 6100, 04.02.2011 Tarihli Resmi Gazete, Sayı: 27836
- 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” *The 1st International Conference on Governance Fraud Ethics and Social Responsibility*, Edirne, April, pp.1-12
- Kaya, Uğur. (2005), “Muhasebe Mesleğinde Adli Muhasebe Uzmanlığı ve Türkiye Açısından Gerekliliği”, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Cilt. 7, Sayı.1, ss.49-64
- Khan, U. (2009) "Does Fair Value Accounting Contribute to Systemic Risk in the Banking Industry?", *SSRN Working Paper Series* <http://ssrn.com/abstract=1327596>, (01.06.2010)
- Kuloğlu, Gökhan. (2007), *Adli Muhasebe Kapsamında Kredi Kartı Dolandırıcılıkları ve Türkiye Örneği*, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Danışman: Hüseyin Aktaş, Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Manisa
- Messmer, Max. (2004), “Exploring Options in Forensic Accounting”, *National Public Accountant*, Vol. 5, Dec/Jan, pp. 19–20
- Brazil, MK, “Forensic Accounting and Litigation Support”, *Service Brochures*, <http://www.mkbrazil.com/publications/Service%20Brochures/Forensic%20Accounting.pdf>, (07.07.2011)
- Mohd, S. Ibrahim - Abdullah Mazni. (2007), “An Overview of Forensic Accounting in Malaysia” *International Conference on Business and Information*, July 11-13, Tokyo
- Nolan, Kenneth. (2008), “Forensic accounting”, *Long Island Business News*, Vol. 55, No. 61, December, pp: 33A-34A

- Chukwunedu, Okaro S. – Okoye, Emma I. (2011), “Forensic Accounting and Audit Expectation Gap – The Perception of Accounting Academics”, SSRN Working Papers, <http://ssrn.com/abstract=192086>, (07.06.2011)
- Okunbor, Jonathan A. - Osasumwen Obaretin. (2010), “Effectiveness of the Application of Forensic Accounting Services in Nigerian Corporate Organisations”, AAU Journal of Management Sciences, Vol. 1, No. 1, December, pp.171-184
- Owojori A.A.–Asaolu, T.O. (2009), “The Role of Forensic Accounting in Solving the Vexed Problem of Corporate World”, European Journal of Scientific Research, Vol.29 No.2, pp.183-187
- Özkul, Fatma Ulucan– Pektekın, Pınar. (2009), “Muhasebe Yolsuzluklarını Tespitinde Adli Muhasebecinin Rolü Ve Veri Madenciliği Tekniklerinin Kullanılması”, Muhasebe ve Bilim Dünyası Dergisi, Cilt:11, Sayı:4, ss.57-87
- Öztop, B. (2010), “Yeni Tür Dedektif: Adli Muhasebeci” *Turkishtime*, 96 / Nisan, ss.86-89
- Pazarçeviren, Selim Yüksel, (2005).“Adli Muhasebecilik Mesleği”, *Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt 1, Sayı:2, 2005, ss.1-19
- Ramaswamy, Vinita. (2005), “Corporate Governance and the Forensic Accountant”, *The CPA Journal*, Vol.70, No.,3, pp.68-70
- Rezaee Zabiollah– Lander, Gerald– Reinstein, Alan, (1992), “Forensic Accounting: Challenges and Opportunities.” *The Ohio CPA Journal*, August, pp.20–25.
- Seddon, A.E. - Pass, A.D. (2009), *Forensic Sciences -Vol: 2*, Salem Press, Inc., California
- Thornhill William T., (1995). *Forensic Accounting – How to Investigate Financial Fraud*, Richard D. Irwin Inc., New York.
- TMSK, TFRS 1 - Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması, 20.03.2011 tarih ve 27880 sayılı Resmi Gazete, Ek- A
- Toraman Cengiz – Abdioğlu, Hasan – İşgüden, Burcu, (2009), “Aklama Suçunun Önlenmesine Yönelik Çabalar: Adli Muhasebecilik Mesleği Ve Uygulamaları”, *Afyon Kocatepe Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi*, Cilt..XI, Sayı. I, ss.17-55
- Verwey, I.G.F. (2009), *The Differences Between Auditors And Forensic Accountants With Respect To Their Ability To Identify Effective Additional Procedures To Mitigate Identified Fraud Risks*, Nyenrode Research Papers Series, No.09-23, Netherlands
- Vinten, Gerald. (2002), “The Corporate Governance Lessons of Enron”, *Corporate Governance*, Vol.2, No.4, pp.4-9
- Yıldırım, A.-Şımşek H. (2005), *Sosyal Bilimlerde Nitel Araştırma Yöntemleri*, Seçkin Yay., Ankara
- Zysman, Alan “Forensic Accounting Demystified”, [http://www.forensicaccounting.com/three\(5\).htm#start](http://www.forensicaccounting.com/three(5).htm#start), (08.07.2011)