

ADLİ MUHASEBE VE ADLİ MUHASEBECİLİK MESLEĞİNE GENEL BİR BAKIŞ*

A GENERAL OUTLOOK TO FORENSIC ACCOUNTING AND TO THE PROFESSION OF FORENSIC ACCOUNTANCY

Doç.Dr.Cevdet KIZIL** Dr.Öğr.Üyesi Vedat AKMAN*** Burak YILMAZ****

ÖZ

Günümüzde giderek daha karmaşık duruma gelen hile ve yolsuzluklar karşısında denetim mesleği de kurumsallaşma ile uzmanlaşmanın etkisiyle değişime girmiştir ve belirlenen süreçte gerçekleşen en önemli gelişmelerden biri adli muhasebe ve adli muhasebecilik mesleğinin ortaya çıkmasıdır. Adli muhasebe, dünyada son otuz senede yoğun bir şekilde uygulanmaya başlanan, muhasebe, denetim, hukuk, araştırmacılık ve bunun gibi birçok alanla alakalı konuları kapsayarak mahkemelere intikal etmiş hukuki durumların açığa çıkarılması ile ilgilenen, aynı zamanda hile ve yolsuzluk gibi problemlerin belirlenmesi, engellenmesi ve çözümüyle de alakalı yeni bir alandır. Son senelerde, Dünya’da sıkça uygulanmaya başlanan adli muhasebe; adli problemlerde muhasebeden, denetimden ve araştırma yetkinliklerinden yararlanmayı ifade etmektedir. Mahkeme veya hukuki amaçlar için yapılan bu uzman muhasebeci çalışmalarında maksat, avukatlar ile muhasebeciler arasındaki bilgi alışverişine yardımcı olmaktır. Adli muhasebe; öncelikle muhasebe, denetim ve hukuk olmakla birlikte matematik, istatistik, psikoloji ve bilgi teknolojileri gibi birçok bilim dalında bilgi ve yetkinlik sahibi olmayı gerektirdiğinden hile ve yolsuzluklar ile mücadele etmede önemli bir araçtır. Adli muhasebeciler uyumsuzlukların çözümünde hakimlere yardım etmelerinin yanında, hile ve suçların önüne geçmek için önlemlerin alınması ve bu amaca yönelik sistemlerin oluşturulmasında da faaliyet göstermektedir. Bu çalışmanın hedefi, adli muhasebecilik mesleği hakkında bilgi vermek, tarihi gelişimi ve ortaya çıkış sebeplerini açıklamak, işlem süreci ve faaliyet konularını belirtmek ve adli muhasebecilik mesleğinin genel özellikleri, görev kapsamı, adli muhasebecilerin bilgi sahibi olması gereken konuları ve nasıl meslek mensubu olunduğuyla ilgili gerekli bilgileri vererek açıklamalarda bulunmaktır.

Anahtar Kelimeler: Muhasebe, Adli Muhasebe, Adli Muhasebecilik, Denetim, Hukuk

ABSTRACT

The accounting profession has experienced changes as a result of institutionalization and specialiation in the face of frauds and corruptions, which have become more complex today. One of the most significant developments that has occurred through this process is the emergence of forensic accounting and profession of forensic accountancy. Forensic accounting is now exercised more extensively in the world, especially considering the last thirty years. It covers various fields such as accounting, auditing, law, research and other related areas. Forensic accounting is interested in revealing the truth about legal cases, which are passed to the court. Also, it is still considered as a new branch that is related to determining, preventing and solving problems such as fraud and corruption. Forensic accounting which is frequently used in the world in recent years states taking advantage of accounting, auditing and research techniques for legal cases. The aim behind the mentioned expert accounting practices for court and legal purposes is to assist the information exchange among lawyers and accountants. Forensic accounting is an important tool to challenge fraud and corruption, since it requires knowledge and competence in numerous scientific fields such as accounting, auditing, law, mathematics, statistics, psychology and information technologies. Forensic accountants not only help judges to solve controversies, but they also assist in taking measures to avoid fraud and crime, as well as establishing systems for that goal. The aim of this study is to provide information about the profession of forensic accounting, explain the historical development and emergence reasons of forensic accounting, state its process and operating scope, express the general characteristics of forensic accounting and emphasize the task scope of forensic accountants in addition to put forward required knowledge by forensic accountants and the path to forensic accounting profession.

Keywords: Accounting, Forensic Accounting, Forensic Accountancy, Auditing, Law

*Makale Gönderim tarihi: 06.05.2019; Makale Kabul Tarihi: 24.06.2019

**İstanbul Medeniyet Üniversitesi, Siyasal Bilgiler Fakültesi, İşletme Bölümü, cevdet.kizil@medeniyet.edu.tr

*** Beykent Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Bankacılık ve Finans (İngilizce) Bölümü, vedataman@beykent.edu.tr

**** Kempro Kimyasal Maddeler ve Dış Ticaret A. Ş., brkylmz@gmail.com

1. GİRİŞ

Sermayenin hızlıca yer değiştirdiği global iş dünyasında firmalar ağır bir rekabet ortamında faaliyet göstermekte ve bireysel ihtiraslar toplumun çıkarlarının önüne geçerek, her geçen zaman daha da artan ve çeşitlenen şekilde hile ile yolsuzluklar yapabilmektedirler. Firmaların bu davranışı, denetim mesleğini de derin bir değişim sürecine sokmuştur. Muhasebe ile denetim mesleklerinin yaşadığı değişim sürecinde ortaya çıkan gelişmelerden bir tanesi ise adli muhasebe mesleği olmuştur. 21. yüzyıl içerisinde tecrübe edilen ve bütün denetim uygulamalarına en baştan itibaren yön veren küresel etkiye sahip denetim skandalları, adli muhasebe kavramının oluşmasında kritik bir etkiye sahiptir.

Adli muhasebe uygulamaları üç alanda kendini göstermektedir. Bunlar dava desteği, uzman tanıklık ve araştırmacı muhasebecilik veya hile denetçiliği şeklinde ifade edilmektedir. Belirtilen üç alan da kritik öneme sahiptir.

Temel olarak hukuk, denetim, suç bilimi ve muhasebe kavramlarının bileşeninden meydana gelen adli muhasebecilik mesleği, bunlarla beraber birçok bilimi de bünyesinde barındırmaktadır. Adli muhasebecilik ile ilgili yanlış ve yaygın kanı, adli muhasebecilerin sadece yargıya intikal etmiş davaların sonuçlanması için çalıştığıdır. Aksine, yargıya taşınmış bir davanın sonuçlanması için çalışmak adli muhasebecilerin iş kollarından sadece biridir. Günümüzde firmalar finans konusunda uğrayacakları zararları asgari seviyede tutmak için bünyesinde adli muhasebeciler çalıştırabilmektedir. Yine aynı şekilde, sigorta şirketleri müşterileri arasında doğması muhtemel problemlerin tespiti ve bu problemlerden firmanın en asgari düzeyde etkilenmesi için kadrolarında adli muhasebecilere yer ayırmaktadırlar. Denetim firmaları da bu ihtiyaç çerçevesinde kadrolarında adli muhasebeci sıfatıyla profesyoneller istihdam etmektedirler. Adli muhasebe mesleğine ihtiyaç duyulan davalara bakıldığında, boşanma davalarından sigorta usulsüzlüğü davalarına kadar farklı nitelikte davalarla karşılaşmaktadır. Dolayısıyla, aslında adli muhasebecilik geniş bir yelpazeye yayılan faaliyetleri kapsamaktadır. Finans ve adli vakaların birleşmesinden doğan davaların bu geniş yelpazesi adli muhasebecilere çok geniş bir istihdam alanını da beraberinde getirmektedir. İstihdam alanının bu denli geniş olması bir adli muhasebecinin hâkim olması gereken bilim sayısını da artırmaktadır. Bir başka ifadeyle, adli muhasebeciler kendilerini birçok farklı disiplinde iyi bir şekilde yetiştirmelidir.

2. LİTERATÜR TARAMASI

Muhasebe kelimesinin kökeni Arapça diline dayanmaktadır. Arapça muhasaba kelimesinden Türkçeye geçen

muhasebe, hesap ilmi anlamına gelmektedir. Muhasaba'nın kökeni ise hesap kelimesinden gelmekte olup yine Arapça diline dayanmaktadır. Muhasebenin esas amacı belli yöntem ve tekniklerle gereken bilgiyi belirli çıkar gruplarına iletmeektir. Muhasebenin tarihi hakkında elde bulunan sınırlı sayıdaki kaynaklara göre kökeninin ilk önce Asurlulardan daha sonra Mısır'a ve yüzyıllar sonra da Pacioli döneminde İtalya'ya geçtiği iddia edilmektedir. Muhasebe ile ilgili ilk yazılı kaynaklara M.Ö. 5000 yıllarında Sümerlilerde, M.Ö. 4000 yıllarında İbranilerde, M.Ö. 3000 yıllarında Mısırlılarda, M.Ö. 2000 yıllarında Babillerde ve M.Ö. 500 yıllarında Yunanlılarda rastlamak mümkündür (Gököz, 2011).

Muhasebenin mucidi İtalyan Luca Pacioli olarak bilirse de, ifade edildiği gibi muhasebenin geçmişisi çok daha eski tarihlere dayanmaktadır. Luca Pacioli çift taraflı kayıt sistemini içeriğini muhasebe, ticaret ve matematiğin oluşturduğu bir kitapta sunarak muhasebenin çağdaş bir bilim haline gelmesine katkıda bulunmuştur. Dolayısıyla, Luca Pacioli muhasebenin tarihinde çok önemli ve anahtar bir role sahiptir, fakat muhasebenin kendisiyle başladığını iddia etmek doğru olmayacaktır (Can, 2007; Kızıl ve Cingöz, 2016).

Çok eski bir geçmişe sahip olan muhasebe mesleğinin Türkiye'de öneminin artmaya başlaması ise 1989 yılında 3568 sayılı Meslek Kanunu'nun yürürlüğe girmesi aracılığıyla olmuştur. Muhasebe mesleğini icra edenlerin belirli sorumlulukları vardır ve bu mesleğin temeli ahlaki değerlerden oluşmaktadır. Sahip olunması gereken ahlaki değerler ile sorumlulukları, sosyal sorumluluk, dürüstlük, doğruluk, güvenilirlik ve tarafsızlık şeklinde listelemek mümkündür. Bu sorumlulukların topluma, devlete, yöneticilere ve iş sahipleri gibi çeşitli paydaşlara karşı yerine getirilmesi şarttır (Civan ve Yıldız, 2003).

Muhasebe mesleği, devamlı gelişen ve yenilenen bir bilgi yapısına benzetilebilir. Aynı zamanda, uygulamada karşılaşılan sorunların çözümünde mesleki yargı kullanan muhasebe, toplum yararına hizmet eden ve mesleki sorumluluk taşıyan bir bilim olarak ifade edilmektedir (Güçlü, 2007). Hiç şüphesiz, her mesleğin olduğu gibi muhasebenin de kendine has bir takım özellikleri vardır. Bu özellikler kişisel, mesleki ve ahlaki olmak üzere üç kategoriden oluşmaktadır. Kişisel özellik olarak zihinsel, iletişim ve analitik yeteneğin mevcut olması, kavramsal anlama ve tarafsız olma gibi nitelikler listelenmektedir. Mesleki özellik olarak bilgi ve fikir birikimi olan teknik yeterlilik üzerinde durulmaktadır. Teknik yeterlilik aynı zamanda deneyimi de içine almaktadır. Son olarak, muhasebenin en önemli özelliklerinden biri ise ahlaki hususlardır. 1988 yılında The American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), sahip olunması gereken ahlaki niteliklerin standartlarını çizmiştir. Bunlar dürüstlük, bütünlük, uzmanlık, özenlilik, objektiflik ve sır saklama şeklinde sıralanmıştır (Ayboğa, 2001).

Muhasebenin sağladığı bilgilerin doğrudan veya dolaylı olarak toplumun büyük bir kesimini ilgilendirdiği bir gerçektir.

Bununla beraber, ekonomik refahı önemli bir ölçüde etkilediği ise bilinmektedir. Bu husus, muhasebe mesleği ile uğraşanların sorumluluğunu ve onlarda aranan nitelikleri yükseltmektedir. Toplumun muhasebe mesleğini icra edenlerden beklentisi her geçen gün yükselmekte, muhasebecilerin sorumlulukları paydaşlar ve toplum karşısında artmaktadır (Yıldız, 2010).

Muhasebe mesleği işletmelerin hem iç paydaşlarına, hem de dış paydaşlarına hitap etmektedir. Örneğin genel muhasebe (finansal muhasebe) dış paydaşlara hitap ederken, maliyet muhasebesi ve yönetim muhasebesi iç paydaşlara hitap etmektedir. Muhasebe, genel anlamda geçmişle ilgili doğru bilgiler sunarken, aynı zamanda firmaların gelecekle ilgili çeşitli planlar yaparak doğru kararlar almalarına kılavuzluk etmektedir. Bu fonksiyonların yerine getirilebilmesi için de, muhasebe mesleğinin sorumluluklarını iyi bilen ve aynı zamanda iyi bir eğitim almış muhasebecilere ihtiyacı vardır. Son yıllarda özellikle muhasebe manipülasyonu, muhasebe hata ve hileleriyle bağlantılı skandallar ile ekonomik krizler sonucunda muhasebe mesleği ön plana çıkmıştır (Ertuğrul ve Özdemir, 2014).

Muhasebeyi çağımızda sadece bir kayıt sistemi veya vergi yasalara çerçevesinde bilgi hazırlayan bir sistem olarak düşünmek artık mümkün değildir. Muhasebe, firmaların bağlı buldukları eko sistemlerindeki değişikliklerden etkilenen ve kendini daima yenileyen bir bilgi sistemidir. Aynı zamanda, günümüzde artık muhasebe verilerine dayalı yorumlarda bulunma, stratejik kararlar alma ve işletmenin geleceğine yön vermek çok daha ön plandadır. Dolayısıyla, makro düzeyde sadece muhasebe bilgisi asla yeterli değildir. Muhasebenin yanında işletme, iktisat, hukuk ve maliye gibi dallarda da muhasebecinin yetkin olması bir zorunluluktur (Çelenk, Atmaca ve Horasan, 2010). Dolayısıyla, muhasebe artık çok disiplinli bir ekseninde gelişim sürecini sürdürmektedir ve adli muhasebenin de önemi işte tam bu noktada sahneye çıkmaktadır.

Ülkeler arasındaki sınırların daha silik hala gelmesi olarak ifade edebileceğimiz küreselleşme, yolsuzluk ve hile kavramlarının hem tanımlarının genişlemesine, hem de yöntemlerinin farklılaşmasına neden olmuştur. Ülkeler için yerel bir sorun olmaktan çıkan bu durum, uluslararası standardı olan yeni bir denetim mekanizması kurulmasını zorunlu hale getirmiştir (Pamukçu 2017). Temel muhasebe bilgisinin yeterli

olmadığı, hukuk başta olmak üzere birçok bilimden destek alan bu yeni denetim mekanizması ihtiyacı sonunda adli muhasebe kavramını ortaya çıkarmıştır (Çabuk, Yücel, 2012).

Adli muhasebeye doğan ihtiyacın bir başka nedeni ise yapılan yolsuzluk ve hilelerin sadece ilişkili firmayı değil, ülke ekonomisini de etkileyecek boyutlara varmış olmasıdır. Küreselleşmeyi de bu etkiler zincirine bağladığımızda, bir firmada meydana gelen hile ve yolsuzluğun küresel bir etki doğurması imkanıyla karşı karşıya kalınmaktadır. Artan hileli olayların boyutunu bir varsayımın öteye taşıyacak nitelikte bir rapor yayımlayan ACFE (Association of Certified Fraud Examiners), 2016 yılında yayınladığı raporda yapılan hileli işlemlerin sonucunda oluşan toplam zarar 6,3 milyar dolar olarak açıklamıştır (ACFE, 2016).

Bu tutar tespit edilen hileli işlem sayısına bölündüğünde, hileli işlem başına 2,7 milyon dolar gibi bir rakama ulaşılmaktadır (Ataman, Aydın, 2017). Yapılan bu araştırmada tespit edilemeyen hileli işlemlerin de olduğu da düşünülürse, oluşan ekonomik kayıpların boyutu daha iyi kavranmış olacaktır.

Adli ve muhasebe kelimelerini ayrı ayrı incelersek; muhasebe parayla ifade edilebilen işlem ve olayların kaydedilmesi, sınıflandırılması, özetlenmesi, raporlanması, analiz edilmesi ve yorumlanması ile ilgili bir bilim dalıdır (Kızıl ve Kızıl, 2007). Adli kelimesi ise bir hukuk kavramıdır ve adaletle ilgili olan anlamına gelmektedir. Muhasebeden farklı olarak adli işlemler, birden fazla bilimin bir araya gelmesinden meydana gelmiştir. Bir hukukçunun muhasebeden anlaması beklenemeyeceği gibi bir muhasebecinin de hukuk bilgisinin tam olması beklenemez. Bu nedenle bu iki kavramın birleşmesinden doğan adli muhasebe kavramı beraberinde yeni bir iş kolu getirmektedir (Karacan 2012).

Hiç kuşkusuz, adli muhasebe kavramı hile kavramıyla da yakından ilgilidir. Literatürde, hilenin birden fazla tanımını ile karşılaşılabılır. Kapsamı oldukça geniş olan hile kavramı kullanıldığı duruma göre çeşitli anlamlara gelebilir. Bir insanın kişisel yetenekleri ile diğer bir kişi veya başkaları üzerinden fayda edinmeye dönük yaptığı tüm davranışlar, hile olarak tanımlanabilir. Hile ahlaki olmayan bir davranıştır (Erdem, 2014). Para tahsilatlarının kayda geçirilmeden zimmete alınması, banka kayıtlarını değiştirerek maddi yarar sağlanması, var olmayan satıcı ve borç yaratılarak maddi çıkar sağlanması, demirbaş ve kırtasiyelerin çalınması, şirkete ait kredi kartlarının şahsi işler için kullanılması, rüşvet alınması, şirketin ödemediği seyahat ve sağlık ödemelerinin şişirilmesi, mesai süresini olduğundan fazla gösterilmesi faaliyetleri çeşitli hile çeşitleri için örnek teşkil etmektedir (Kızıl, Akman ve Okkaya, 2016).

Benzer şekilde, literatürde hata kavramı ve adli muhasebe kavramı da birlikte sıkça yer almaktadır. Hata, sonucunu önceden gözetmeksizin yapılan ve neticesinde firmaya, kişiye veya kurumlara zarar veren muhasebe işlemleri olarak tanımlanabilir. Ortaya çıkan sonuç hileli işlemle aynı etki yaratsa da aralarındaki niyet farkı iki kavramın birbirinden ayrılmasını açıklamaktadır. Hatalı ya da hileli işlem sonucunda ortaya çıkan maddi kayıp aynı olsa bile her iki işlemin aynı doğrultuda değerlendirilmemesi gerekmektedir. Hile eylemlerinde kasıt mevcuttur, hata eylemlerinde kasıt mevcut değildir (Altınsoy, 2011).

Yetersizlikleri ve eksiklikleri kapatmayı amaçlayarak hukuk ve muhasebe biliminin birleşmesinden doğan adli muhasebe kavramı, yeni yöntemler sunmuş olsa da nihai amacı hileli işlemlerin tespitini yapıp ekonomide oluşacak açıkların önüne geçmektir. Bu nedenle hile ve hata kavramlarının bilinmesi, tespiti amaçlanan hileli işlemin bulunmasında adli muhasebe meslek grubundaki kişilere ön ayak olmakta, büyük faydalar sağlamaktadır (Aksu, Uğur, Çukacı, 2005).

3. ADLİ MUHASEBE KAVRAMI VE TARİHSEL GELİŞİMİ

“Adli” kelimesi Türkçe’de adaletle ilgili olan, adaletle ilişkili olay, nesne, olgu, husus veya kavram anlamına gelir. Adli muhasebe terimi içinde yer alan adli kelimesi, İngilizce’de “Forensic” olarak adlandırılır ve Türk Dil Kurumu Sözlüğü’nde (TDK Sözlüğü’nde) “Adaletle İlgili” anlamını taşımaktadır. “Adli” kelimesi Osmanlı’da II. Beyazıt şiiirlerinde mahlas olarak da kullanılmıştır (Kızıl, Akman ve Okkaya, 2016). Ayrıca çok eski bir sözcük olan adli kelimesi “Adli Tıp” veya “Adli Sicil Kaydı” örneklerinde olduğu şekilde hala çok sık kullanılmaktadır (Kurt, 2013). Aynı zamanda, “Adli” kelimesini, “mahkeme veya kamu tartışmalarıyla alakalı olan veya bu tartışmalarda kullanılan” şeklinde ifade etmek de mümkündür. Adli muhasebe “Araştırmacı Muhasebe”, “Hile Denetimi” gibi isimlerle de anılsa da tüm dünyada Adli Muhasebe ismi ile kavramsallaşmıştır (Vural, 2010). Aynı zamanda adli muhasebe, hukuki problemlerin çözümü amacıyla kullanılabilir finansal gerçeklere ulaşmaya çabalayan bir uygulama olarak da tanımlanmaktadır (Kuloğlu, 2007).

Adli muhasebe ise en genel anlamıyla, herhangi bir hukuk yönteminin desteğiyle veya işbirliğiyle yapılan bütün muhasebe süreçlerinin işlemlerini içine almaktadır. Bu şekilde yapılan bir betimleme

ise “Forensic” kelimesinin sözlük anlamıyla da paraleldir (Akal, 2014). Adli muhasebe, mahkemeye intikal etmiş veya henüz etmemiş fakat hukuksal bir çatışma oluşturmaya muhtemel konunun esaslı bir boyutunu muhasebe ile ilişkili itilafların oluşturduğu, kendine özel araştırma, sorgulama ve analiz teknikleri devreye sokarak geçeceği arayan bir bilim dalıdır (Balci, 2014).

Aynı zamanda, adli muhasebe çözümlemesi olayları finansal beceri ve araştırmacı bir bakış açısıyla kanıt kurallarına bağlı kalarak çözüme kavuşturma uygulaması olarak tanımlanmıştır (Altınsoy, 2011). Adli muhasebenin temelinde, işletme, hukuk ve muhasebenin diğer yeteneklerinin etkin olarak birbiriyle ilgisini tarif etmektedir. Adli muhasebeciler, firmalardaki finansal vakaların çözümünde yardımcı olması için, dava mahkemeye yansımada veya dava sürecinde, anlaşmazlığın çözümü aşamasına getirilmesi amacıyla gerekli esasları tespit edecek bir hesap analizi sunma, mahkemelere kanıt sağlama, yasal tanıklık, bilirkişilik yapmak gibi durumları içerenin yanında firmalarda hile denetiminin önlenmesine ve belirlenmesi için de faaliyet göstermektedirler (Kurt ve Açma, 2009).

Yapılan hileler işletmelerde önemli ölçüde kaynak kayıplarına sebep olmakta, birçok işletme paydaşını derinden etkilemektedir (Kızıl, Çelik, Akman ve Şener, 2016). Kaynak kayıplarının giderilmesi için hilelerin gün yüzüne çıkarılması veya engellenmesi yönetimin en önde gelen sorumluluklarındandır. Teknolojik gelişmelerin kötüye kullanımını ile iş süreçlerinin karmaşık hale gelmesi, hilelerin ortaya çıkarılmasını zorlaştırmıştır. Bunların sonucunda basit tekniklerle yapılan incelemeler hilelerin ortaya çıkarılmasını ciddi anlamda güçleştirmiştir (Akal, 2014).

Özellikle son yıllarda meydana gelen ünlü firma skandalları olarak Dünya’da Enron, Adelphia, Xerox, Global Crossing, Tycon ve World Com (Kızıl ve Kaşbaşı, 2018); Türkiye’de ise Egebank, Sümerbank, Yurtbank ve Bank Ekspres akla gelmektedir. Bu ve benzeri skandallar, muhasebe denetiminin önemini ve denetçi sorumluluğunu ciddi seviyede yükseltmiştir (Balci, 2014). Bunların yanında, son zamanlarda yaşanan Çiftlik Bank skandalı dahi muhasebe denetiminin önemini gözler önüne sermektedir. Vurgulanan skandallar ve benzerleri, aslında muhasebe denetiminin yanında iç kontrol ve adli muhasebenin de ne derece kritik olduğunu gözler önüne sermektedir.

Adli muhasebenin ortaya çıkmasındaki diğer bir neden, toplumda bireylerin ve kurumların çözümsüzlüklerini gidermek için mahkemeye başvurmalarıdır. Mahkemeler günümüzde eskiye oranla çok sayıda ticari nedenlerden kaynaklanan davalara bakmaktadır. Küreselleşmenin getirdiği koşullar ticari işlemlerin daha da karmaşıklaşmasına ve çözümsüzlük hallerinin artmasına sebep olmuştur (Altınsoy, 2011).

Adli muhasebenin ortaya çıkış sebeplerinden biri de diğer mesleklerle olan yakın ilişkisi ve birçok mesleğe destek hizmeti sağlamasıdır. Avukatlar ve emniyet güçleri, ekonomik suçlarla alakalı bir soruşturma veya dava esnasında finansal yönetim, muhasebe, vergi mevzuatı, bilgi teknolojileri, bütçeleme, planlama ile genel yönetim uygulamalarına yönelik uzman bilgisine özellikle gereksinim duymaktadırlar (Kurt, 2013).

Muhasebenin uzmanlık dallarından bir tanesi olarak değerlendirilen denetim ile inceleme yeteneklerinin entegrasyonu olarak kabul edilen adli muhasebeciliğin ortaya çıkmasında ise, temelde, aşağıda gösterilen sebepler rol oynamıştır: (Akyel, 2009)

- Ticari işlemlerin giderek karmaşık hale gelmesi neticesinde, şahıslar ile kurumlar yükselen oranlarda mahkemelere başvurmaya başlamışlardır.
- Firmalarda çalışanların gerçekleştirdikleri yolsuzluklar gittikçe yükselmekte, yolsuzlukların gün yüzüne çıkartılması ve engellenmesi zor hale gelmektedir.
- Yükselen ve büyük sayıda firma başarısızlıkları yaşanmaya devam etmektedir.
- Avukatlar ile mahkemeler karşı karşıya kaldıkları olaylarda daha fazla uzman desteğine gereksinim duymaya başlamışlardır.

Yukarıdaki sebeplerin etkisi ile zorunlu olarak oluşan bu meslek, muhasebe uygulamalarının yapısı ile karakterini değiştirmekte ve genel olarak, kayıtlarda bulunan sayılarla ilgilenen muhasebecileri, sayıların arka planında yer alan dünyayı araştırmaya yöneltmektedir (Coşkun, 2013). Dünya'da yaşanan bütün yolsuzluklar ile firma skandalları bağımsız denetim, iç denetim, iç kontrol sistemi ile ilgili uluslararası standartlarda yasal düzenlemelerin gerçekleştirilmesini zorunlu kılmıştır (Yücel, 2011).

Adli birimlerde uygulanan beceriler; uzman muhasebecilerden farklı anlamda muhasebe mesleğinin dışında kazanılmış adli teknoloji becerileri, hukuki beceriler, araştırma becerileri ve analitik becerilerdir. Bu şekilde pek çok

uzmanlık dalı birleşerek adli muhasebe için kullanılmaktadır (Şahin, 2011). Genel bir çerçevede olarak, adli muhasebe işlemi aşağıda yer alan adımlardan oluşur: (Saçaklı, 2011)

- Müşteri ile Bir Araya Gelme: Mevcut durumun, aktörlerin ve problemlerin anlaşılması bakımından yardımcı olmaktadır.
- Çatışmanın Tespiti: Taraflar açığa çıktığında, problemin ne olduğu araştırılarak, uyumsuzluk ile ilgili kontrolün yapılmasıdır.
- Öncül (Başlangıç) Araştırma: Eylem planı yapılmadan önce, sorunun daha iyi anlaşılabilmesi amacıyla ilk yapılan araştırmadır.
- Bir Eylem Planı Hazırlanması: Bu plan, hedeflere ulaşmak amacıyla kullanılacak yöntemlerin en etkin bir biçimde kullanılmasını sağlamaktadır.
- Doğru Kanıtlara Sahip Olunması: Davanın niteliğinin temel şart olmasıyla, belgelerin tespit edilmesi, kişi ya da kurum ve olayın olduğuna veya olmadığına ait kanıt ya da bilirkişi raporlarının incelenmesidir.
- Analiz: Analiz davanın nitelik ve özelliklerine göre, şu sıklıkla da içerebilir - 1) Mali kaybın hesaplanması, 2) İşlemlerin özetlenmesi, 3) Aktiflerin incelenmesi, 4) İskonto oranlarından yararlanarak mevcut (car) değerlerin tespit edilmesi, 5) Analizin grafik ile tablolarla sunulması.
- Raporun Hazırlanması: Rapor; görevin niteliğine, araştırmanın kapsamına, bulguların veya düşüncelerin sınırlarına göre farklı kısımlara ayrılarak hazırlanır.

Belirli bir olayın kapsamı ile ilgili plan yapıldığında uzman, suça sebep olan olaylar ile ilgili gerekli bilgiye sahip olmalıdır. Uzman, görüş bildirmek amacıyla veya bir neticeye ulaşmak için, verilere ulaşıp ulaşmadığını araştırmalıdır. Uzman, analiz ve sonuçlarının gerekli desteği sağladığından emin olmalıdır (Uğurlu, 2013).

Adli muhasebenin yalnızca mahkemelerdeki olaylara konsantre olan bir muhasebe uzmanlığı olmadığı, firmalardaki hile ve yolsuzlukların belirlenmesi ve çözümlüyle yakından ilgilendiği söylenebilir. Adli muhasebe başta davalara destek vermek üzere birçok konuda hizmet verebilmektedir. Adli muhasebecilerin hizmet alanına dahil olabilecek faaliyet konularından bazıları ise şunlardır: (Altınsoy, 2011)

- Firma değerlemeleri

- Boşanma ve evlilikle ilgili tecrübe edilen mali anlaşmazlıklar
- Fiziksel yaralanma ve ölümcül kazalar
- İş ihmalleri
- Sigorta işlemleri
- Uzlaşma / Tahkim
- Ortaklık ve / veya hissedar anlaşmazlıkları ve davaları
- Hile ve finansal yolsuzluk, düzensizlikleri ihtiva eden medeni hukuk ve ceza hukuku vakaları
- Yolsuzlukların belirlenmesi ve engellenmesi
- Hile ve beyaz yaka çalışan gruplarında gerçekleşen suçların belirlenmesi ve engellenmesi

Adli muhasebeciler bu faaliyetlerle ilgili davalarla karşı karşıya kaldıklarında personelle mülakat yaparlar ve belgelere dayanan kanıtları ayrıntılı şekilde incelerler. Bu çeşit davalar daha çok hilenin varlığı ve boyutuna ilişkin tespitler ve suç tanımlamalarıyla ilişkilidir (Kurt, 2013). İşletmeler, avukatlar, mahkemeler ve diğer kamu kuruluşları karşı karşıya kaldıkları sorunların çözüme kavuşmasında kendilerine destek hizmeti verecek adli muhasebe mesleğine ihtiyaç duymaktadır. Geçmişte, şirket yöneticileri ve sermayedarlar ancak bir sahtekarlık olasılığı ve riski meydana geldiğinde adli muhasebecilere başvurmaktaydılar. Günümüzde ise, iş dünyası fazlasıyla etkin hile denetçileri olarak adli muhasebecilere başvurmaktadır (Çoban, 2013). Zira, bir firmada denetim mekanizmasının işlenmesi, bunun yönetici ve çalışanlar tarafından bilinmesi dahi çeşitli hile teşebbüslerine karşı caydırıcıdır. Bunun yanında, işletmelerde etkin çalışan bir denetim mekanizmasının kurulması, hilelerin sebep olduğu yüksek maliyetlerle karşılaşıldığında çok daha ekonomik ve akıldır.

Adli muhasebecilere ihtiyaç duyabilecek paydaşlar ise şunlardır: (Pala, 2011)

- Avukatlar
- Polis kuvvetleri
- Sigorta firmaları
- Bankalar
- Mahkemeler
- İş dünyası
- Hükümet temsilcileri ve hükümete bağlı tüzel kuruluşlar

Adli muhasebecilere ihtiyaç duyabilecek taraflardan ilki olan avukatlar; karşı tarafın savunmasını yürütecek, kanıt ve bilgilere ulaşma, kendi savunmasını meydana getirecek, müvekkilinin suçsuz olduğunu kanıtlayacak kanıt, bilgi ve analizlere sahip olma, müvekkilinin suçsuz çıkmasının mümkün olmadığı durumlarda alacağı cezayı minimum seviyeye getirecek kanıt, bilgi ve

belgelere sahip olmak için adli muhasebecilere ihtiyaç duyarlar. Emniyet güçleri, bir finansal vakada kimlerin suçlu olduğunu veya kimlerin hangi mali kazanç veya kayıplara maruz kaldığını saptamak amacıyla adli muhasebecilere başvurabilir. Bankalar ise; kredi ve kredi kartı dolandırıcılık vakalarında, bankada meydana gelen hile ve yolsuzluk olaylarının analiz edilmesi ve bankacılık kanunlarından kaynaklanan suçların açığa çıkartılmasında adli muhasebecilere ihtiyaç duyarlar. Adli muhasebecilere en çok gerek duyan paydaşlar, genellikle mahkemeler olarak gösterilmektedir. Mahkemelerin etkinliklerine hız veren ve adaletin yerine gelmesine yardımcı olan adli muhasebeciler mahkemelerin ayrılmaz bir ögesi gibi düşünülmekte ve kabul edilmektedir (Balci, 2014). Görüldüğü üzere, adli muhasebecilere ihtiyaç duyan paydaşlar oldukça çeşitlidir.

Adli muhasebeciye ihtiyaç duyan taraflardan biri olan avukatlar, aşağıda belirtilmiş olan nedenlerden dolayı bu gereksinimde bulunabilirler: (Kılıçbey, 2017)

- Karşı tarafın savunmasını yürütmeye yarayacak ve karşı tarafın savunmasında eksiklik bulunabilecek kanıt ve bilgileri elde etme arzusu
- Kendi savunmasını meydana getirecek, müvekkilinin suçsuz olduğunu kanıtlayabilecek kanıt ve bilgileri elde etme arzusu
- Müvekkilinin suçsuz olmasının mümkün olmadığı zamanlarda alabileceği cezayı en az seviyeye düşürecek kanıt ve bilgilere sahip olma amacı
- Davayla ilgili savunmasını oluşturmasında muhasebe ağırlıklı hukuksal sorunları anlama isteği

Ayrıca, muhasebe ile uğraşan kişiler muhasebe kayıtlarında bulunan sayı ve olayların gerçek yüzünü anlayabilmek amacıyla adli muhasebeye ihtiyaç duyarlar. İşletmelerde çalışan personeller, yöneticiler ya da diğer ortaklar işletme aleyhine olacak şekilde bazı mali suçlar işlemektedirler. Belirtilen mali suçların gün yüzüne çıkarılması için şirket ortakları adli muhasebeye ilgi duymaktadırlar (Kaya, 2013).

Adli muhasebenin tarihsel gelişimi ve kökleri ise yaklaşık 5000 yıl öncesine kadar gitmektedir. MÖ. 3300-3500 arasında bazı çevreler ve otoritelerce Dünya'nın ilk muhasebecileri olarak kabul edilen Mısır'daki kâtipler, ticari hareketleri islak kıl tabletlerin veya papirüslerin üzerinde kayıt altına alıyorlardı. Eğer tabletlerin üzerinde oynanırsa, bu olay bir soruşturmaya konu olabiliyordu. Kraliyet denetçileri herhangi bir düzensizlik saptadıklarında

para cezası, sakat bırakma, hatta ölüm cezası verilebiliyordu. Muhasebe kavramları ile ilgili en eski bilimsel çalışma olarak bilinen Kautilya'nın Arthashastra'sında, en az 40 farklı tür zimmet sıralanmıştır. Edinburg Muhasebeciler Topluğu ismindeki kurum 1854 yılında muhasebe ve hukuk arasındaki ilişkiye dikkat çekmek amacıyla bir kraliyet fermanı istemiştir. Terim olarak adli muhasebeyi ilk defa 1824 senesinde İskoç vatandaşı James McClelland isimli bir muhasebeci kendi reklamı için kullanmıştır ve kendini mahkemeler ile tahkim işlerinde uzman tanık olarak tanıtmıştır (Şaçaklı, 2011).

1900'lerin başlarına kadar, Amerika Birleşik Devletleri (ABD) ve İngiltere'de muhasebecilerin uzman söylemlerini uygun bir biçimde verebilmelerini tanımlayan yönergeler ihtiva eden eğitici makaleler yayınlanmaya başlamış ve adli muhasebe disiplinine dair gereken düzenleyici, suçla alakalı yasalar çoğalmıştır. 1900'lü senelerin başlarında firmaların küreselleşmesinden sonra ve özellikle 1929 yılında Amerikan Borsası'nın bir anda düşüşü ile birlikte denetçiler ilgilerini, dolandırıcılık faaliyetlerinin açığa çıkarılmasından, kamu finansal beyan raporlamasına doğru çevirmişlerdir. İkinci Dünya Savaşı esnasında Federal Bureau of Investigation (FBI), 500'den fazla muhasebeci olan ajansı işe almıştır. II. Dünya Savaşı'ndan sonra FBI içerisindeki ajanların sayısı ilk önce azalmış, ancak daha sonra 600'e çıkmıştır. 1946 yılında "Forensic Accounting" terimini literatüre kazandıran ilk kişi Maurice E. Peloubet adında bir muhasebeci olmuştur. Peloubet, "Adli Muhasebe: Bugünün Ekonomisindeki Yeri" eserinde, savaş süresince ve sonrasında kamu muhasebecisi ve endüstriyel muhasebeci sıfatıyla adli muhasebe faaliyetlerinde görev aldığını vurgulamıştır (Şahin, 2011).

Adli muhasebe mesleği özellikle 1980'li yıllarda, öncelikle Amerika Birleşik Devletleri olmak üzere birçok gelişmiş ülkede dikkat çeken gelişmeler ortaya koymuş ve adli muhasebe konusunda uzmanlaşan muhasebe meslek çalışanlarının rakamı yükselme eğilimi göstermiştir. Belirtilen yıllarda bir muhasebe uzmanlık dalı olan adli muhasebe mesleği, gelişen pazar ekonomisine ve yasal düzenlemelere arzu edilen uyumu gerçekleştirmiştir. Değişen ekonomik çevre ile beraber muhasebe mesleğinin ihtiyaçlarının da değişme göstermesiyle, hali hazırda bulunan uzmanlıkların kısıtlı kalmasından dolayı, adli

muhasebecilik mesleği hızlı bir gelişim trendine sahne olmuştur. Adli muhasebe ile alakalı yayınlanmış olan ilk kitap 1982 senesinde Francis Dykeman'ın yazdığı "Adli Muhasebe: Uzman Tanık Olarak Muhasebeci" isimli eserdir (Yücel, 2011).

Ayrıca 2000'li yıllarda tüm dünya ekonomisini derinden etkileyen muhasebe skandalları meydana gelmiştir. Bu bağlamda, mahkemeler ve avukatlar karşı karşıya kaldıkları sorunları çözmek için daha fazla uzman desteğine ihtiyaç duymuşlardır. Duyulan ihtiyaç sonucu ilk olarak ABD ve birçok gelişmiş ülkede muhasebe ve denetim alanında yeni bir alan olan "adli muhasebe" mesleği ortaya çıkmıştır. 21.yüzyılın başlarında ise adli muhasebe adına çok önemli bir adım atılmıştır. 2001 yılında gerçekleşen Enron olayından sonra 2002 yılında Sarbanes Oxley Kanunu'nun kabul edilmesi; adli muhasebecilik mesleği adına çok önemli bir adım olarak görülmektedir. 30 Temmuz 2002'de ABD'de Senatör Paul D. Sarbanes ve Michael G.Oxley tarafından çıkarılan Sarbanes-Oxley Kanunu ile yatırımcının; finans piyasalarına, kurumsal yönetime ve finansal raporlamaya duyduğu güveni yeniden kazanması hedeflenmiştir. Bu kanunla birlikte denetim firmalarının hali hazırda sundukları bazı hizmetlerin, adli hizmetler içerisinde olması nedeniyle adli muhasebeci aracılığıyla gerçekleştirilmesinin gerekli olduğu ifade edilmiştir (Kurt, 2013).

Küreselleşmenin artışı ile özellikle 1980'li yıllardan itibaren yaşanan büyük şirket skandalları muhasebe denetiminin önemi ve denetçi sorumluluğunu ön plana çıkarmıştır. Muhasebe hileleri şirket sahipleri, yatırımcılar, çalışanlar, kredi kurumları, devlet ve denetim firmaları gibi çeşitli paydaşlara ekonomik kayıpları yaşatmıştır. Çağımızda firmalar arasındaki rekabetin yoğun olması nedeniyle işletmeler maddi problemlerle karşı karşıya kalmış, tecrübe edilen şiddetli ekonomik baskılar sebebiyle birçok firma iflasa sürüklenmiş, bu nedenle çalışanların iş güvencelerinin kalmaması hile ve yolsuzluk riskinin zamanla artmasına sebep olmuştur (Kurt, 2013).

4. ADLİ MUHASEBECİ VE ADLİ MUHASEBECİLİK MESLEĞİ

Adli muhasebecilik, adli yargı kurumlarının kararlarını desteklemek için, muhasebe ve finans konularından doğan anlaşmazlık ve uyuşmazlıkların çözümünün sağlanması için,

özellikle, ticarî davalarda muhasebe ve hukuk arasında bir köprü görevi üstlenmektedir (Bekçioğlu vd., 2013). Adli muhasebeci, kayıtların görünen değerinden çok, bu kayıtların nedeni vakaların arkasında yatanı araştıran, şüpheli bakış açısıyla gerçeğe ulaşmayı hedefleyen, bulduğu kanıtlarla tezini destekleyerek raporlayan, her türlü iletişim ve diğer kabiliyetlerini kullanarak sayıların ötesini sunan kişidir. Adli muhasebeci denetleme ve inceleme yeteneklerini kullanarak, herhangi bir konudaki soruşturmanın yürütülmesine ve sonuçlanmasına yardımcı olan uygulayıcı, alanında uzman ve yetenekli kişidir (Çoban, 2013). Dolayısıyla, adli muhasebeciliğin bir anlamda dedektifliğe benzetilmesi de belirtilen nedenlerden dolayıdır.

Adli muhasebecilerin normal eğitimlerle birlikte belli alanlarda etkin bilgi sahibi olmaları faydalıdır. Bunlardan bazıları iyi bir muhasebe, denetim, hukuk, işletme yönetimi, psikoloji ve suç bilimi bilgisi şeklinde listelenebilir. Teknik eğitim bilgisinin haricinde, adli muhasebeciler kişisel yeteneklere, yaratıcılığa, istikrara, merak ve organizasyon yeteneğine sahip olmalıdır (Vural, 2010).

Adli muhasebeciler olayların ve sayıların herkes tarafından görünen tarafından çok görünmeyen tarafına, arka planında bulunan öğelere odaklanan profesyonellerdir. Aynı zamanda, adli muhasebeciler finansal raporların görünen değerlerini kabul etmeyen, sorgulayan ve araştıran görevlilerdir (Şahin, 2011). Bir adli muhasebecide bulunması şart kişisel özellikler aşağıdaki şekilde sıralanabilir:

- Meraklılık: Adli muhasebeci hem mesleğiyle ilgili gelişmelere, hem de üstlendiği olayla karşı ilgili ve meraklı olmalıdır. Aynı zamanda, olayla alakalı kuşkuğunu her zaman korumalı ve doğruluklarını incelemelidir (Şahin, 2011).
- Israrcılık: Adli muhasebeci sorumluluğunu aldığı işi bıkmadan ve usanmadan başarıya ulaştırmak için çalışmalıdır (Çoban, 2013).
- Yaratıcılık: Adli muhasebeci, tabi olduğu genel kurallar ve standartlara hakimiyetle birlikte, aynı zamanda olabildiğince yaratıcı olmalıdır (Kurt, 2013).

- Sezgi: Adli muhasebeciler bütün durumları kendi yeteneklerine göre incelemeli, olayı, genel ve detaylarıyla araştırmalıdır. Baskı altında ise sakin davranmalı, iyi bir işletme sezgisine sahip olmalı, kararlarında berrak ve mantıklı olmalıdır (Çoban, 2013).

- Hüner: Bir adli muhasebeci, dikkatle dinlemeli, bütün çalışmalarını sunmak gayesiyle yazılı ve sözlü iletişimde başarılı olmalı, insan ilişkilerini etkin olarak kurabilmelidir (Şahin, 2011).

Adli muhasebecinin taşıması gereken başlıca özellikler içerisinde, vergi mevzuatı ve hile uygulamalarına hakim olması gerektiği açıkça gösterilmese de, adli muhasebecinin bilmesi gereken önde gelen niteliklerdendir. Adli muhasebe hizmeti sunacak olan kişi, kapsamlı bir muhasebe bilgisiyle birlikte, vergi uygulamaları ve vergi mevzuatı ile ilgili bilgi ve deneyim sahibi olmalı, artı olarak hile ve hileli muhasebe uygulamaları hususunda yetenek ile becerilerini yansıtabilmelidir (Bekçioğlu vd., 2013). Dolayısıyla, başarılı bir muhasebe meslek mensubu olmanın kritik şartları içerisinde sayılan güncel vergi mevzuatına hakimiyet, adli muhasebeciler için de kesinlikle geçerlidir.

Adli muhasebecilik mesleğinin görev kapsamını ise üç sınıfa ayırmak mümkündür:

- Dava destek danışmanlığı
- Uzman şahitlik
- Hile denetçiliği veya araştırmacı muhasebecilik.

Dava desteği, bir adli davanın öncesinde veya dava sırasında ilgili avukata yapılan muhasebe desteğidir. Adli muhasebecilerin destek sağladıkları konular genellikle ekonomik kayıplarla alakalıdır (Akyel, 2009). Avukatın savunmasının alınmasıyla ilgili kanıtların hazırlanmasında ya da karşı tarafın avukatının veya savcının oluşturduğu iddiaların çözüme ulaştırılarak etkisiz kılınmasında adli müşavirlerin çok yardımı olmaktadır (Gülten, 2010). Adli muhasebecilerin avukatlara yardımcı olabilecekleri hususları ise iki ana başlık altında özetlemek mümkündür: (Pala, 2011)

- Gerekli verilerin sunulması
- Toplanan verilerin analiz edilmesi

Gerekli verilerin sunulması sürecinde, avukatların ihtiyaç duyacakları bilgilerin yeterli ve doğru bir biçimde belirlenmesi ile sunulması yer almaktadır. Toplanan verilerin analiz edilmesi sürecinde ise, mahkemeye sunulacak mali boyuttaki verilerin incelenmesi ve avukatların belirtilen bulguları yorumlamasına yardımcı olma amacı bulunmaktadır.

Adli muhasebeci dava destek danışmanlığı hizmeti ile aşağıdaki konularla ilgili taraflara destek olabilmektedir: (Elitaş, 2012)

- İddiaları desteklemek veya reddetmek için kayda değer belgelerin elde edilmesi
 - Kayıpların söz konusu olduğu konularda inceleme yapmak için ilgili belgelerin analiz edilmesi
 - Delillerin araştırılması vasıtasıyla finansal hususların anlaşılmasına çalışılması
 - Davaya hazırlık çerçevesinde tecrübe edilebilecek problemlere ilişkin çalışılması
 - Dava süreci başlamadan önce davayla alakalı muhasebe veya finans konularıyla bağlantılı iddiaların tespit edilmesi ve bu iddialar için savunma hazırlanması
 - Dava sırasında konuyla alakalı bilgi sunulması
- Dava desteği, devam eden bir davayla alakalı bütün ekonomik durumun iletilmesidir. Adli muhasebeciler hukuki anlaşmazlıkların içinde bulunur ve bu anlaşmazlıkların çözüme kavuşmasını sağlayabilirler. Hatta, eğer mahkeme uygun görürse ve sakıncalı bulmazsa, uzman şahit olarak tanıklık da yapabilirler. Bunun yanı sıra, tecrübeleri ve uzman görüşlerinden dolayı karmaşık hususların çözüme kavuşması ve gelecekte herhangi bir anlaşmazlık olmaması amacıyla bazı öneriler de getirebilirler (Bekçioğlu vd., 2013).

Dava destek danışmanı olarak adli muhasebecilerin ilgilendikleri konular ise şu şekilde belirtilebilir: (Uğurlu, 2013)

- Her türlü yolsuzluk davaları
 - Firma değerlemeleri
 - Hasar ve zarar tahminleri
 - Sigorta anlaşmazlıkları
 - Anlaşmalardan ortaya çıkan problemler
 - Patent, hak ve markalarla ilgili ortaya çıkan problemler
 - Firmalarla ilgili ayrılma veya birleşme davaları
 - İflas davaları
 - Boşanmalarla ilgili mali anlaşmazlıklar
 - Firmalar arası sorunlar
- Karmaşık olan muhasebe ile ilgili davalarda mahkeme tarafların ortaya attığı bilgilerin açığa çıkarılması için uzmanlardan istifade

edebilir. Bu durumda uzmanın görüşü kararı kesinleştirebilmektedir. Uzmanın görevlendirilmesi mahkeme tarafından veya karşı tarafların anlaşması sonucu gerçekleştirilebilir. Bir adli muhasebeci mahkemede uzman olarak, çözümü zor olan muhasebe sorunlarıyla ilgili uzman fikirlerini objektif olarak sunmalıdır (Akyel, 2009).

Hakimler, yargıçlar ve adli muhasebeciler uzman şahitliğe farklı görüşlerle değinmektedirler. Avukatlar, davanın müvekkilleri lehine neticelenmesi amacıyla karşı tarafın savunmasını etkisiz hale getirmek için çalışırlar. Yargıçlar, uzmana danışmadan bir sonuca ulaşamazlar. Yargıç kendi sonucuna tarafsız şekilde ve uzman şahidin düşüncesinden etkilenmeden ulaşır (Uğurlu, 2013).

Uzmanların davanın konusuyla alakalı olarak yaptıkları teknik raporlar ise tek başına yeterli olmamaktadır. Zira, bu raporlar konunun uzmanı olmayan hakimler, savcılar ya da avukatlarca yeterince anlaşılammaktadır (Yücel, 2011). Adli muhasebecilerin uzman şahitlik faaliyetleri hususunda üzerlerine düşen görevler ise aşağıdaki gibi vurgulanabilir: (Pala, 2011)

- Dava konusuna dair gerekli araştırmaları gerçekleştirmek ve verileri toplamak
 - Verilerden yararlanarak belirli bir görüşe erişmek
 - Oluşturulan görüşün mahkemede hâkimlere ve avukatlara aydınlatıcı ile öğretici olacak şekilde yansıtılması
- Uzman tanıklık yapacak adli muhasebecinin ehliyetli ve uzman olduğu alanlara ait belgelerinin olması gerekmektedir. Ayrıca, adli muhasebecinin daha önceki deneyimleri ve saygınlığı davanın sürecini değiştirebileceği için bu araçlar (belgeler) büyük önem taşımaktadır. Bu açıdan bir adli muhasebeci mahkemede uzman şahit sıfatıyla hiçbir kimseden etkilenmeden, sakın ve güvenilir bir şekilde sorunlarla ilgili düşüncelerini ortaya koymalıdır (Kurt, 2013).

Hileli işlemler son yıllarda fazlasıyla artmış ve zararları önemli miktarları bulmuştur. Belirtilen tipteki hilelerin açığa çıkartılması ve engellenmesi uzmanlık gerektiren işlerden biri haline gelmiştir. Genel standartlar altında eğitim almış muhasebeci ve denetçilerden hilelerle mücadele etmede başarılı olmalarını beklemek oldukça güçtür. Bu nedenle zorunlu olarak yeni bir meslek ortaya çıkmıştır. Bu mesleği yapanlar ve uygulayanlar “Hile Denetçisi” ya da “Araştırmacı Muhasebeci” olarak adlandırılmaktadırlar (Kurt, 2013).

Mesleğin belirtilen uygulama sahasında adli muhasebeci mali bilginin ayrıntılı olarak gerçekçiliğini belge ve dokümanlar ile birlikte kim, neden, ne zaman, nasıl ve niçin gibi sorularla açığa çıkarmaya gayret etmektedir. Adli muhasebeci hile denetçiliği ya da araştırmacı muhasebecilik hizmeti ile kuşkuları kanıtlamak veya çürütmek için iddia edilen suçları araştırmaktadır. Adli muhasebeci mesleğinin bu uygulama alanında hesaplardaki hileleri kanıtlayıcı belgeleri ile ortaya çıkarma gayretinde bulunmaktadır. Adli muhasebeci yalnızca sayılarla ilgilenmeyip, sayıların arkasında yer alan durumlar ve özel hususlarla da yakından ilgilenmektedir (Pala, 2011).

Aynı zamanda, adli muhasebeci bu süreçte evvela hile ve yolsuzluğun meydana geldiği şirketteki bütün belge ile kayıtları araştırarak ve soruşturma ile alakası olan kişilerle görüşerek bilgileri toplamalıdır. Hile ve yolsuzluğun meydana geldiği firmayı iyi bir şekilde tanımak, analiz etmek ve gezmek / keşfetmek de bu noktada önemlidir. Daha sonra deliller bir araya getirilerek hile ve yolsuzluklar ile alakalı bütün iddialar ele alınmalıdır. En son elde edilen bütün bilgi ve deliller incelenerek bir sonuca ulaşılmalıdır (Yücel, 2011). Günümüzde hileli işlemlerin boyutunun ve sebep olduğu zararların önemli ölçüde fazlalaştığı gözlemlenmektedir. Belirtilen hilelerin kapsamı aşağıdaki şekilde özetlenebilir: (Elitaş, 2012)

- Firma çalışanlarının firmalarına karşı yaptığı hileler
 - Beyaz yakalıların gerçekleştirilen hileler
 - Yatırımlarla alakalı yapılan hileler
 - Ticari rüşvetler ve komisyonlar
 - Banka işlemleri ile alakalı hileler
 - Kredi kartı hileleri
 - Bilgisayar hileleri
 - İnternet aracılığıyla gerçekleştirilen hileler
- Adli muhasebecilik prensipleri ise bağımsızlık, mesleki yeterlilik ve işin kapsamı olmak üzere üç ana başlık altında incelenir. Bağımsızlık, adli muhasebecinin adli muhasebeye konu olan vakayla alakalı bütün kurum ile kuruluşlardan ve düzenlediği raporun kullanıcılarından bağımsız olmasını ifade etmektedir. Adli muhasebecinin bağımsızlığı prensibi, adli muhasebe ile alakalı faaliyetlerin kaliteli ve güvenilir bir şekilde gerçekleştirilmesinde ana ilke olarak görülmesi gerektiğinden üstünde

özenle durulması gereken bir unsurdur (Karacan, 2012).

Adli muhasebecilikte mesleki yeterlilik prensibi ise, adli muhasebecinin bir uzman olarak gerekli teknik eğitim ve yeteneğe sahip olmasını ifade eder. Mesleki yeterliliğin ana ölçütü eğitim seviyesidir. Bu mesleği gerçekleştirebilmek için işletme, iktisat, maliye ve hukuk gibi spesifik alanlarda iyi bir eğitim hayatına sahip olmak, belirli bir zaman meslek mensuplarının yanında staj yapmak ve meslek odalarının yaptıkları sınavlarda başarılı olmak gibi bir takım koşulları sağlamak gereklidir. Başarılı bir adli muhasebeci yakın geçmişte elde ettiği mesleki eğitimin yakın gelecek için yeterli olamayacağını düşünerek meslek içi eğitim, seminer ile kurs programlarına katılarak ve mesleki yayınları izleyerek kendini devamlı olarak geliştirmelidir (Karacan, 2012).

Adli muhasebecinin teknik mesleki bilgiye sahip olması çok önemlidir. Ancak devamlı olarak mesleki gelişmelerin izlenmesi ve meslek icra edilirken mesleğin gerekliliklerinin yerine getirilmesi ile tam sorumluluk ilkesi sağlanmış olur. Adli muhasebeci görev yaptığı soruşturmalarda ustalık ve profesyonel şekilde özen göstererek gerçekleştirmelidir. Bütün adli muhasebe çalışanları, soruşturma ekibi içindeki hizmetiyle ilgili olarak teknik yeterlilik, eğitim ve tecrübeye sahip olmalıdır (Şahin, 2011).

Adli muhasebeci çalışmalarını sürdürürken olayı açıklığa kavuşturmak için birçok inceleme ve sorgulama tekniği kullanmaktadır. Bunlar yazılı ifade alma, görüşme, sorgulama ve doğrulama, yeniden hesaplama, analitik inceleme, fiziki inceleme (gözlem) ve belge inceleme şeklinde listelenebilir. Bir olayda soruşturulması gereken kişi sayısı çok ise, işe yazılı ifade alma tekniğiyle başlamak çok faydalı olmaktadır. Bu tekniğin esası, insanların yazılı ifadeye sözlü ifadeye göre daha zor yalan söyledikleri teorisine dayanmaktadır (Balci, 2014).

Görüşme, sorgulama ve doğrulama ise aynı anlama gelmemekle birlikte birbirleriyle bağlantılı olan etkili tekniklerdir. Görüşme, ilk izlenim ve olay ile ilgili araştırma yapmak olarak tanımlanabilir. Sorgulamada ise, olayı

aydınlatmaya çalışarak doğrulamaya gidilebilir. Görüşme esnasında kişinin bilinçli veya bilinçsiz olarak yaptığı itiraflar araştırma için çok önemlidir. Adli muhasebeci ilk adımda kişi ile görüşme gerçekleştirir ve görüşme sırasında ilk izlenimlerini alır. Görüşme bir kişi ile veya şirketin bütün bir birimiyle de olabilir. Elde edilen bilgi ve belgeler kontrol edilerek şüphe uyandıran hususlar araştırılmaya başlanır. Adli muhasebeci, sorgulama sırasında olayları doğru analiz ettiğini karşındakilere hissettirmeye çalışır. Aynı zamanda, yaptığı incelemeleri doğrulayarak olayı aydınlatmaya gayret eder (Erkan, 2016).

Yeniden hesaplama tekniğinde ise, adli muhasebeciler inceledikleri uyumsuzluk olayının kapsamını gün ışığına çıkarmak hedefiyle daha önce geleneksel muhasebe ile yapılan bütün hesaplamaları yeniden yaparlar. Böylece yapılan hesaplamalar, matematiksel hataların olup olmadığını ya da var ise hataların kapsamını bulmak için kullanılır (Develioğlu, 2015). Analitik inceleme tekniği de, işlem ve hesaplarda var ise önemli sapmaların bulunması hedefiyle cari yıl hesaplarının aylık ve yıllık bazda verimlilik, üretim, tüketim ve kapasite kullanımı bakımlardan önceki yıl hesap ve işlemleriyle, bütçe verileriyle veya sektör ortalamalarıyla oran (rasyo) ve trend analizi gibi istatistik yöntemleri kullanılarak karşılaştırılma ve değerlendirilme tekniğidir (Saçaklı, 2011). Mali analiz tekniklerinden dikey analiz ve yatay analizden de bu noktada yararlanılabilir.

Adli muhasebeciler fiziki inceleme (gözlem) tekniği kullandıkları zaman ise, hukuki uyumsuzluğa konu olan varlıkların muhasebe kayıtlarında gösterdikleri ya da iddia edildikleri cins, miktar ve değerde olup olmadıklarına bakarlar. Bu teknik türü, diğer denetim tekniklerine kıyasla daha güvenilir görülse de, tam olarak her zaman doğru sonuç vereceği anlamına gelmemelidir (Balci, 2014).

Belge inceleme tekniği hususunda ise, adli muhasebecilerin karşılaştığı vakaların birçoğunda var olan belgelerin güvenilir olup olmadığı, belgenin üstündeki mühür ve imzaların sahte olup olmadığı önemlidir. Muhasebenin temel kavramlarından (genel kavramlarından) biri olan tarafsızlık ve belgelendirme (objektif belge) kavramı gereğince, yapılan tüm kayıtların nesnel somut belgelere dayanması gerekmektedir (Kızıl ve Kızıl, 2007). Önemli bir diğer konu ise fotokopi belgelerden çok ıslak imzalı belgelerin değerlendirilmeye alınması gerektiğidir. Zira, fotokopi belgelerden sahte belge

düzenlemek mümkün olmaktadır (Develioğlu, 2015). Dolayısıyla, adli muhasebeciler fotokopi bir belge ile karşılaştıklarında, bunun üzerinde dikkatli bir şekilde durmalıdırlar.

Adli muhasebe uzmanlığının temeli, üniversitede alınan eğitimin kalitesiyle doğrudan ilişkilidir. Adli muhasebeci olmak isteyen bir kişi, temelde muhasebe eğitimini bitirmek, bu eğitimden sonra adli muhasebe yüksek lisansı eğitimi almak veya adli muhasebeci uzmanlık sertifikası almak zorundadır. Türkiye’de henüz bu konuda çok fazla yol kat edilmiş olmasa da, yurt dışında adli muhasebe eğitimi veren ve sertifikalandırma yapan kuruluşlar vardır. Başta ABD olmak üzere bazı gelişmiş ülkelerdeki çok sayıda üniversite, programlarında adli muhasebe ile alakalı birçok derse sahiptir. Verilen eğitimin sonucunda adli muhasebeci adayları inceleme, araştırma, analitik düşünme ve bunların neticesinde de doğru yorumlama yeteneklerini kazanırlar (Çoban, 2013).

Enron şirketinin yaşanan skandalın ardından 2 Aralık 2001 yılında iflas etmesi üzerine, Amerika’da adli muhasebecilik mesleğine olan ihtiyaç artmıştır. Yaşanan bu skandalın dolayı da Statement on Auditing Standards (SAS) 99 ve Sarbanes-Oxley Kanunu yürürlüğe girmiştir. Yeni yasalar ve yönetmelikler ise adli muhasebeciliğin önemini arttırmıştır (Kaya, 2013). Enron firmasının iflas etmesi sadece ABD’de değil, tüm dünyada büyük bir yankı uyandırmış, bu skandalın sayısız paydaş olumsuz yönde etkilenmiştir. Enron skandalı, büyük firmaların yanında denetçilere ve hukukçulara olan güveni de sarsmıştır.

Sarbanes-Oxley Kanunu ve ardından yapılan düzenlemeler ile birlikte, denetim eğitimini etkileyen bazı yansımalar oluşmuştur. İlk önce, öğrencilerin işletme ve denetim riskleriyle alakalı daha derin bir anlayışa sahip olmaları gerektiği ortaya çıkmıştır. Ayrıca, öğrencilerin güçlü bir adli muhasebe becerisine ihtiyaç duydukları anlaşılmıştır (Pehlivan, 2010). Hiç şüphesiz, etik derslerinin de muhasebe ve denetim eğitimlerinin içerisinde daha fazla yer alması gerektiği anlaşılmıştır.

Kanada’da ise yasaları uygulamak ve toplumsal düzeni sağlamak amacıyla 1873’de North-West Mounted Police (NWMP) adıyla bir polis teşkilatı kurulmuştur. Bu polis teşkilatı, bugün ekonomik suçlarla mücadelede de de kapsayacak şekilde gelişerek bünyesinde 28.000 görevlisi ile Royal

Canadian Mounted Police (RCMP) adıyla devam eden ilk uzman ekonomik suç birimidir (Kılıçbey, 2017).

Adli muhasebecilik ve hile denetçiliği alanında hizmet veren kuruluşlardan biri Association of Certified Fraud Examiners (ACFE) olarak bilinmektedir (Pazarçeviren, 2005). ACFE'nin yanı sıra mesleğe katkı yapan, mesleğin belli ölçülerde standartlaşması için çeşitli çalışmalarda bulunan diğer kuruluşlar da Institute for Internal Controls (IIC), The Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA), The Chartered Accountants (CA), National Association of Certified Fraud Examiners (NACFE), National Association of Forensic Accounting (NAFA), The Institute of Certified Forensic Accountants (ICFA), International Institute of Certified Forensic Accountants (IICFA), Network of Independent Forensic Accountants (NIFA), Association of Certified Forensic Investigators of Canada (ACFI), American Board of Forensic Accounting (ABFA) ve International Institute of Certified Forensic Investigation Professionals (IICFIP) şeklinde sıralanabilir.

Adli muhasebe mesleğini sisteme kazandırmak amacıyla gerekli eğitimin üniversite programlarının kapsamına alınması da önemli bir husustur. Bu konuda öne çıkan bir takım öneriler bulunmaktadır. Bahse konu olan öneriler normal lisans programlarına gerekli spesifik derslerin dahil edilmesi, ayrı yüksek lisans programları açılması ve eğitici kurs programlarının oluşturulması şeklinde özetlenebilir (Akal, 2014: 31).

Türkiye'de adli muhasebecilik mesleğinin gelişmesi amacıyla yapılan çalışmalar Avrupa'daki gibi süratli olmasa da devam etmektedir. İstanbul Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası'nın (İSMMM) organize ettiği seminer ve kurs programlarının, diğer çeşitli meslek kuruluşları ve üniversitelerce yapılan seminer ve çalışmaların olduğu bilinmektedir. Türkiye'de de mesleğin geliştirilmesi amacıyla adli muhasebe uzmanlığına yönelik yeni sayılabilecek bir sertifika programı yürütülmektedir. 2009 yılının Ekim ayından itibaren İSMMM ile Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) tarafından İSMMM Akademi bünyesinde bahse konu olan sertifika programı (Bağımsız Adli Muhasebe Uzmanı Programı) uygulanmaya başlatılmıştır (Çabuk ve Yücel, 2012; Kurt, 2013).

Hiç kuşkusuz adli muhasebeci, muhasebe alanında lisans programını tamamlamış olan bir şahıstan daha fazla niteliklere sahip olmalıdır. İyi bir adli muhasebecinin muhasebe dışında önemli branşlarda da muhasebe alanında olduğu gibi yeterli bilgiye sahibi olması beklenmektedir. Bahse konu olan alanlar hukuk, denetim, işletme yönetimi, psikoloji, suç bilimi ve bilgisayar uygulamaları olarak listelenebilir (Altınsoy, 2011). Örnek vermek gerekirse, son yıllarda siber saldırılardan korunmak için özel denetim tekniklerinin geliştirilmesi de bu konuyla yakından ilgilidir. Günümüzde, iyi bir adli muhasebecinin teknolojiye hakim olması kaçınılmaz ve göz ardı edilemez bir özelliktir (Kızıl ve Doğan, 2017).

New York'ta bulunan Utica College (Utica Üniversitesi), Dünya'da adli muhasebe konusuna odaklanan ve adli muhasebe alanında lisans ile lisansüstü programlarına yer veren ilk üniversitedir. 1987'de Utica College'da (Utica Üniversitesi) Ekonomik Suç Yönetimi (Economic Crime Management - ECM) Programı lisans seviyesinde eğitime başlamıştır (Işıldak, 2018). Kanada'da ise HEC Montreal ve Toronto Üniversitesi ortaklığı ile Araştırmacı ve Adli Muhasebe isminde bir lisans programı sürdürülmektedir. Bu lisans programında uygulanacak yasal prosedürler, işletmelerde ortaya çıkan kayıpların ölçülmesi ve araştırmaların yapıma şekilleri gibi konular üzerinde durulmaktadır (Erkan, 2016).

Mali açıdan en fazla kayıbm olduğu ülkelerden biri de İngiltere'dir. İngiltere'de yaşanan ekonomik kayıplardan sonra 1990'lı yıllardan itibaren adli muhasebe hızla gelişmeye başlamıştır. İngiltere'de adli muhasebenin en çok kullanılan türtü uzman tanıklıktır ve ilk olarak 16. yüzyılda adli muhasebe hususunda uzman tanıklık ile alakalı belgeler tespit edilmiştir. Bu belgeler, 1720 yılında South Sea Şirketi'nde oluşan muhasebe hileleri ile ilgili kurulan mahkemeye aittir. İngiltere'de adli muhasebenin uzman şahitlik yönüyle ilgili kurum ise Ağır Hile Bürosu'dur. Bu kurumun oluşturulmasındaki temel amaç, sanıkları dinleyen meslek mensuplarının uzman kişi olmasından dolayı, aklama suçu ile mücadelede başarının artacağını düşünülmesidir. (Erkan, 2016).

5. SONUÇ

Türkiye’de adli muhasebecilik hala gelişim ve emekleme aşamasındadır. İlgili literatür taraması incelendiğinde, kavramın bilinirliği ve tanınırlığının günümüzde yeterli seviyede olmadığı görülmektedir. Muhasebe meslek mensuplarının zihninde, adli muhasebe kavramı tam olarak netlik ve belirginlik kazanmamıştır. Dünya’da olduğu gibi, Türkiye’de de adli muhasebecilik mesleğinin standartları kesin çizgilere sahip değildir.

Yapılan hileli işlemlerin kelebek etkisiyle geniş alanlara yayılma riski Türkiye gibi ekonomisi gelişmekte olan ülkeler için büyük risk taşımaktadır. Bu nedenle adli muhasebe kavramının öneminin ve eski kabul görmüş yöntemlerin yetersizliğinin bir an önce kavranarak bu doğrultuda hızlı adımlar atılması gerekmektedir. Halihazırda denetçi firmalar bünyesinde veya bir takım yetersiz sayıdaki şirket bünyesinde varlığını sürdürmekte olan adli muhasebecilik mesleği, kendi çerçevesi çizilmiş bir disiplin olarak var olmalı ve yoluna devam etmelidir. Adli muhasebe mesleğinin Türkiye’de gelişmesi, ulusal ekonomiye de birçok fayda sağlayacak ve önemli tasarrufların tecrübe edilmesine imkan sağlayacaktır.

Küreselleşen dünyamızda teknolojik gelişmeleri göz önüne aldığımızda yeni meslek dalları ve yeni uzmanlık alanları ortaya çıkmıştır. Bu meslek ve uzmanlıkların birbirleri ile bilgi ve tecrübelerini paylaşma zorunluluğu da beraberinde gelmiştir. Özellikle muhasebe ve hukuk gibi karmaşık bilim dallarının birbirlerinin alanına giren konularda bilgi ve tecrübe paylaşımı meslek mensupları için zorunluluk halini almıştır. Adli muhasebe ve adli muhasebecilik mesleği de bu zorunluluktan doğmuştur. Adli muhasebeci muhasebe, işletmecilik ve hukuk disiplinlerinden elde ettiği bilgi ve birikimler ile mali, sosyal ve hukuki sorunlara çözüm bulmaktadır. Adli muhasebeciler çalışanların işletmelere karşı hile ve yolsuzluklarının engellenmesinde, vergi mükelleflerinin devlete karşı yükümlülüklerinde hile ve suçlarının önüne geçilmesinde önemli görevler üstlenmektedirler. Hızla gelişen dünyaya ayak uydurabilmek adına adli muhasebecilik mesleğine ve adli muhasebecilik eğitimlerine ciddi derece önem verilmesi gerekmektedir. Türkiye’de adli muhasebeciliğin bir meslek olarak topluma kabul ettirilmesi ve bilinirliğinin artırılması gerekmektedir.

Muhasebe denetimi eğitiminin üniversite müfredatlarında geçmiş yıllara göre artan varlığı, adli muhasebecilik dersinin müfredatlara eklenmesine yönelik beklentileri arttırmaktadır. Adli muhasebecilik mesleğinin tam olarak bir meslek dalı olabilmesi için yapılması gerekenlerden biri de muhasebe meslek etiği, muhasebe ilkeleri ve muhasebe standartlarına daha çok entegre edilmesidir.

KAYNAKÇA

- ACFE. (2016). “Report to the Nations on Occupational Fraud and Abuse – 2016 Global Fraud Study”, ACFE Website, <https://www.acfe.com/rtrn2016/docs/2016-report-to-the-nations.pdf>
- Akal, C. (2014). “Adli Muhasebe ve Adli Muhasebecilik Mesleğinin Ne Olduğu, Denetim Sektöründe Farkındalığı ve Geliştirilmesine Yönelik Öneriler Üzerine Bir Değerlendirme”, Haliç Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi.
- Aksu, İ., Uğur, A. ve Çukacı, Y. C. (2005). “Adli Muhasebe ve Adli Muhasebecilik Mesleğinin Bir Kolu Olarak Bilirkişilik”, Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi, Cilt: 6, Sayı: 9, ss.63-71
- Akyel, N. (2009). “Adli Muhasebecilik ve Türkiye’de Uygulanabilmesi İçin Altyapı Bileşenlerinin Mevcut Durumu, Değerlendirilmesi ve Öneriler”, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Doktora Tezi.
- Altınsoy, M. (2011). “Adli Muhasebecilik ve Türkiye’de Uygulanabilirliği”, İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi.
- Ataman, B. ve Aydın R. (2017). “Hile Denetimi ve Denetçilerin Hile Tespitine Yönelik Bir Araştırma”, Marmara Business Review, Volume • Cilt: 2 / Issue • Sayı: 1 June, Haziran: 2017, ISSN: 2536-457X, ss.1-23.
- Ayboğa, H. (2001). “Ülkemizde Muhasebe Mesleği Ve Meslek Etiği Ahlakı”, Ege Academic Review, Ege University Faculty of Economics and Administrative Sciences, Cilt: 1, Sayı: 2, ss. 33-34.
- Balcı, M. (2014). “Adli Muhasebe, Uygulamaları ve Günümüzdeki Durumu”, İstanbul Kültür Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi.
- Bekçioğlu, S. vd. (2013). “İşletmelerde Hile ve Yolsuzlukların Önlenmesinde Farklı Bir Yaklaşım: Adli Muhasebe”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Temmuz 2013, ss.1-16.
- Can, A. V. (2007). “Luca Pacioli Muhasebenin Babası Mıdır?”, Akademik Bakış Dergisi, Sayı: 12.
- Civan, M. ve Yıldız, F. (2003). “Globeleşme Sürecinden Muhasebe Meslek Eğitiminin Etkilenmesi”, 6. Muhasebe Sempozyumu Bildirileri, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/sempozyum/06sempozyum/3oturum/mehmetcivan.pdf>
- Coşkun, A. (2013). “Adli Muhasebede Farkındalık: Türkiye’deki Bağımsız Denetim Şirketleri Üzerine Bir Araştırma”, Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Doktora Tezi.
- Çabuk, A. ve Yücel, E. (2012). “Adli Muhasebecilik Mesleği ve Türkiye’de Uygulanabilirliğine Yönelik Bir Araştırma”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı: 56, ss.67-84.
- Çelenk, H., Atmaca, M., Horasan, E. (2010). “Marmara Üniversitesi’nde Muhasebe Eğitimi Alan Öğrencilerin Muhasebe Alanına Bakış Açılarının Değerlendirilmesine Yönelik Bir Araştırma”, Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi, Cilt:9, Sayı:33, Ocak 2010, ss.159-160.
- Çoban, Y. (2013). “Adli Muhasebede Uzman Tanıklık Mesleği: Muhasebe Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma”, Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi.

Develioğlu, K. (2015). “Adli Muhasebe ve Uygulamaları”, Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi.

Elitaş, B. L. (2012). “Seçilmiş Örneklerle Adli Muhasebe Eğitimi ve Türkiye İçin Bir Değerlendirme”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Temmuz 2012, ss.153-172.

Erdem, Z. (2014). “Hile Denetimi ve İç Kontrol İlişkisi”, İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.

Erkan, A. (2016). “Muhasebeci ve Hukukçuların Bakış Açısından Adli Muhasebenin Değerlendirilmesine Yönelik Bir Araştırma”, Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi.

Ertuğrul, İ. Ve Özdemir, S. (2014). “Muhasebe Dersi Alan Ön Lisans ve Lisans Öğrencilerinin Derse Yönelik Tutumlarının Tespiti: Ege Bölgesinde Bir Uygulama”, Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi, Cilt:7, Sayı:1, ss. 204,205.

Gökgez, A. (2011). “Tarihsel Perspektifte Muhasebenin Doğuşunu ve Gelişimini Etkileyen Faktörler” , Yalova Sosyal Bilimler Dergisi, Sayı:1, ss.168.

Güçlü, A. D. (2007). “Türkiye de Muhasebe Mesleğinin Sorunları ve Çözüm Yolları”, Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Projesi, ss.6.

Gülten, S. (2010). “Adli Muhasebe Kavramı ve Adli Müşavirlik Mesleği”, Ankara Barosu Dergisi, Yıl: 68, Sayı: 2010/3, ss.311-320.

İşıldak, T. (2018). “Muhasebe Meslek Mensupları Açısından Muhasebe Hata ve Hilelerinin Ortaya Çıkarılmasında Adli Muhasebecilik Mesleğinin Öneme Yönelik Bir Araştırma”, Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi.

Karacan, S. (2012). “Hukuk ile Muhasebenin Kesişme Noktası: Adli Muhasebe”, International Journal of Economic and Administrative Studies, Yıl: 4, Sayı: 8, ss.106-128.

Kaya, Z. (2013). “Adli Muhasebecilik Kavramı Farkındalığı: Türkiye’de Muhasebe Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma”, Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi.

Kılıçbey, E. (2017). “Muhasebe Meslek Mensuplarının Adli Muhasebeciliğe Yönelik Algılarının Farklı Değişkenler Açısından Değerlendirilmesi: Kars, Ardahan ve Iğdır Örneği”, Kafkas Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi.

Kızıl, A. ve Kızıl C. (2007). “Accounting: Financial, Cost, Managerial”. Bahar Yayınevi.

Kızıl, C., Akman, V., Okkaya, D. (2016). “Adli Muhasebe Kavramının Önemi ve Farkındalık Düzeyi: Yalova Üniversitesi Öğrencileri ile bir SMMM Meslek Mensubu Üzerinde İki Yönlü Uygulama”, (“The Importance and Awareness Level of Forensic Accounting Concept: A Bilateral Implementation on Yalova University Students and a CPA Member of Profession”), Global Business Research Symposium, 1st Doctoral Conference, 14 Haziran 2016, Beykent Üniversitesi, İstanbul, Türkiye.

Kızıl, C., Akman, V., Okkaya, D. (2016). “Adli Muhasebe Kavramının Önemi ve Farkındalık Düzeyi: Yalova Üniversitesi Öğrencileri ile bir SMMM Meslek Mensubu Üzerinde İki Yönlü Uygulama”, (“The Importance and Awareness Level of Forensic Accounting Concept: A Bilateral Implementation on Yalova University Students and a CPA Member of Profession”), Global Business Research Symposium, 1st Doctoral Conference, 14 Haziran 2016, Beykent Üniversitesi, İstanbul, Türkiye

- Kızıl, C., Çingöz, B. (2016). “Çalışma Yaşamında Güncel Yaklaşımlar”, Lap Lambert Academic Publishing, ISBN: 978-3-330-02517-2, Almanya (Türkçe Özel Seri).
- Kızıl, C., Doğan, E. (2017). “Audit Techniques for Protecting against Cyber Attacks: A Bilateral Approach of Case Studies and Interview” in “Societal Complexity, Data Mining and Gaming; State-of-the-Art 2017”, Dorien DeTombe, Gerhard-Wilhelm Weber and Semih Kuter (Eds.), Amsterdam Europe: Greenhill & Waterfront, ss.125-135.
- Kızıl, C., Kaşbaşı, B. (2018). “Accounting Scandals and Eye-Catching Frauds: USA-Japan Comparison by Considering the Role of Auditing”, Journal of Asian Research (JAR), Vol. 2, No: 3, ss.123-138, <http://dx.doi.org/10.22158/jar.v2n3p123>
- Kuloğlu, G. (2007). “Adli Muhasebe Kapsamında Kredi Kartı Dolandırıcılıkları ve Türkiye Örneği”. Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Doktora Tezi, Manisa.
- Kurt, A. (2013). “6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Perspektifinde Adli Muhasebecilik Mesleğine Bakış”, Çanakkale 18 Mart Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi.
- Kurt, G. ve Açma, 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, Yıl: 2009, Sayı: 2, ss.160-178.
- Pala, F. (2011). “Adli Muhasebe Mesleği ve Türkiye’de Uygulanabilirliği”, İstanbul Aydın Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi.
- Pamukçu, A. (2017). “Adli Muhasebe Ve Bağımsız Denetim Sürecine Etkisi”, Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi, Cilt: 12, Sayı: 48, Temmuz 2017, ISSN 1300-0845, ss.227-244.
- Pazarçeviren, S. Y. (2005). “Adli Muhasebecilik Mesleği”, Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi. Cilt: 1, Sayı: 2, ss.1-19.
- Pehlivan, A. (2010). “Adli Muhasebe Eğitimi ve Türkiye’de Adli Muhasebe Eğitiminin Geliştirilmesine Yönelik Bir Araştırma”, Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Doktora Tezi.
- Saçaklı, Y. (2011). “Adli Muhasebecilik Perspektifinde Türkiye’deki Üniversitelerde Muhasebe Denetimi Eğitimi ve Öneriler”, Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi.
- Şahin, B. (2011). “Adli Muhasebecilik Mesleği ve 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Açısından İncelenmesi”, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi.
- Uğurlu, Y. (2013). “Adli Muhasebe Mesleğinde Mahkemeye Yönelik Uygulamalar ve Bir Araştırma”, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi.
- Vural, H. (2010). “Kara Para Aklama Suçu ile Mücadelede Adli Muhasebecilik Mesleği”, Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi.
- Yıldız, G. (2010). “Muhasebe Mesleğinde Meslek Etiği Ve Kayseri İl Merkezinde Bir Uygulama” , Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Sayı:36, ss.156.
- Yücel, E. (2011). “Adli Muhasebecilik Mesleği ve Türkiye’deki Gelişme Potansiyeline Yönelik Bir Araştırma”, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Doktora Tezi