

T.C.
KIRŞEHİR AHI EVRAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI

TÜRKİYE’DEKİ ADLİ MUHASEBECİLİK
YAPISININ ELEŞTİRİSEL ANALİZİ

Ahmed Neamah Hussein HUSSEIN

YÜKSEK LİSANS TEZİ

KIRŞEHİR-2023



© 2023- Ahmed Neamah Hussein HUSSEIN

T.C.
KIRŞEHİR AHI EVRAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI

TÜRKİYE’DEKİ ADLİ MUHASEBECİLİK
YAPISININ ELEŞTİRİSEL ANALİZİ

THE CRITICAL ANALYSIS OF THE STRUCTURE OF
FORENSIC ACCOUNTING IN TURKEY

Hazırlayan

Ahmed Neamah Hussein HUSSEIN

YÜKSEK LİSANS TEZİ

DANIŞMAN

Dr. Öğr. Üyesi Ahmet ÜNSAL

KIRŞEHİR-2023

KABUL VE ONAY

Kırşehir Ahi Evran Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı yüksek lisans öğrencisi, Ahmed Neamah HUSSEIN tarafından hazırlanan “*Türkiye’deki Adli Muhasebecilik Yapısının Eleştirisel Analizi*” adlı tez çalışması 26.12.2022 tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda başarılı bulunarak jürimiz tarafından oybirliği ile **Yüksek Lisans Tezi** olarak kabul edilmiştir.

Danışman(İmza)

Dr.Öğr. Üyesi Ahmet ÜNSAL

Üye.....(İmza)

Dr.Öğr. Üyesi Erol YENER

Üye.....(İmza)

Doç.Dr. Fatih Ferhat ÇETINKAYA

Üye.....(İmza)

Unvanı Adı-Soyadı

Yukarıdaki imzaların, adı geçen öğretim üyelerine ait olduğunu onaylarım.

.../.../20..

(İmza)

Unvanı Adı Soyadı

Enstitü Müdürü

BİLDİRİM

Hazırladığım tezin tamamen kendi çalışmam olduğunu ve her alıntıya kaynak gösterdiğimi taahhüt eder, tezimin kâğıt ve elektronik kopyalarının Kırşehir Ahi Evran Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü arşivlerinde aşağıda belirttiğim koşullarda saklanmasına izin verdiğimi onaylarım:

- ☐ Tezimin tamamı her yerden erişime açılabilir.
- ☐ Tezim sadece Kırşehir Ahi Evran Üniversitesi yerleşkelerinden erişime açılabilir.
- ☐ Tezimin yıl süreyle erişime açılmasını istemiyorum. Bu sürenin sonunda uzatma için başvuruda bulunmadığım takdirde, tezimin/raporumun tamamı her yerden erişime açılabilir.

26/12/2022

Ahmed Neamah HUSSEIN

İmza

ÖZET

TÜRKİYE’DEKİ ADLİ MUHASEBECİLİK

YAPISININ ELEŞTİRİSEL ANALİZİ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Hazırlayan: Ahmed Neamah Hussein HUSSEIN

Danışman: Dr. Öğr. Üyesi Ahmet ÜNSAL

2023- (XIV+114)

Kırşehir Ahi Evran Üniversitesi Sosyal Bilimleri Enstitüsü

İşletme Ana bilim Dalı

Jüri

.....
.....
.....

Milenyumdan sonra ABD merkezli yaşanan uluslararası iflaslar sonucunda muhasebe ve denetimin yolsuzluklarının ortaya çıkarılmasında İngilizce adıyla forensic muhasebe belirleyici olmuştur. Forensic muhasebeye karşılık gelen Türkçe semantik bir kavramın Türkçe’de henüz bulunmaması, forensic muhasebenin Türkiye’de anlaşılabilirliğini ve bilimsel karşılaştırılabilirliğini olumsuz etkilemektedir. Türkiye’de forensic muhasebe ile adli muhasebeyi birbirine eşleştirmeye uğraşan birçok çalışma bulunmaktadır. Ancak forensic muhasebe adli muhasebeden daha geniş kapsamlı ve bilimseldir. Bu açıdan adli muhasebe ile forensic muhasebe arasında anlam ve işlevsel boşluklar bulunmaktadır. Bunun nedeni adli muhasebenin forensic muhasebe biliminin çok küçük bir parçasından oluşmasıdır. Oysa forensic muhasebe adliye intikal etmiş olsun veya olmasın kişilerarası anlaşmazlıklarda ve/veya gerçeğe aykırılıkların saptanmasında yanlışlık, doğruluk ve kesinliğin belirlenmesinden oluşmaktadır.

Bu tez çalışmasında uluslararası forensic muhasebe yapısı yerine Türkiye’de bazı yazarlarca kullanılan adli muhasebe yapısının ortaya çıkarılmasında içerik analizi yöntemi kullanılmıştır. Bu amaçla Türkiye’de “adli muhasebecilik” üzerine 2004-2022 yılları arasında yapılmış çevrimiçi 72 adet tez YÖKTEZ’den edinilen tezler kullanılmıştır. Türkiye’de yapılan tezlerin tamamında adli muhasebe “mahkemeye ait” anlamında kullanılmaktadır. Ancak “forensic muhasebe ortaya çıkarılması gereken finansal bir suça ait nesnelerin bilimsel yöntem kullanılarak çözülmesi” olup bir

bilim dalıdır. Ayrıca adli muhasebe yapısında Türkiye’de adli muhasebe teorik altyapısı, meslek ilkeleri ve meslek odasının bulunmaması yanında konuya ilişkin yasal düzenlemeler de bulunmamaktadır. Forensic muhasebenin esas konusu gerçeğe aykırılıkların sağtanmasında forensic muhasebe eğitimi, yöntemleri ve denetimiye bu konuda Türkiye’de yok denecek kadar az tez çalışması bulunmaktadır. Yapılan tezlerin çoğunluğu ise adli olaylar, adli muhasebe farkındalıkları ve klasik muhasebenin konularından oluşmaktadır. Bunun başlıca nedeni ise adli muhasebe yapısının iddia ettiğinin aksine forensic muhasebe yapısını kısıtlamasıdır.

Anahtar Kelimeler: Adli Muhasebe, Eğitim, Denetim



ABSTRACT

THE CRITICAL ANALYSIS OF THE STRUCTURE OF FORENSIC ACCOUNTING IN TURKEY

M.Sc. Thesis

Preparer: Ahmed Neamah Hussein HUSSEIN

Advisor: Asst. Prof. Dr. Ahmet ÜNSAL

2023 - (XIV+114)

Kırşehir Ahi Evran Üniversitesi, Graduate School of Social Sciences

Department of Business

Jury

.....
.....
.....

After the millennium, as a result of international bankruptcies based in the USA, forensic accounting, in English, has been decisive in revealing the corruption of accounting and auditing. The absence of a Turkish semantic concept corresponding to forensic accounting has a negative impact on the intelligibility and scientific comparability of forensic accounting in Turkey. There are many studies in Turkey that try to match forensic accounting and adli accounting. However, forensic accounting is more comprehensive and scientific than adli accounting. In this respect, there are semantic and functional gaps between forensic accounting and adli accounting. This is because adli accounting consists of a very small part of forensic accounting science. However, forensic accounting consists of the determination of inaccuracy, accuracy and precision in interpersonal disputes and/or detection of untruths, whether or not they have been submitted to the courthouse.

In this thesis, content analysis method was used to reveal the adli accounting structure used by some authors in Turkey instead of the international forensic accounting structure. For this purpose, 72 online theses on "adli accounting" in Turkey between 2004-2022, obtained from YÖKTEZ, were used. Adli accounting is used in the sense of "pertaining to the court" in all theses made in Turkey. However, "forensic accounting is the solution of objects belonging to a financial crime that needs to be revealed by using scientific method" and it is a branch of science. In addition, there is no adli accounting theoretical background, professional principles and professional chamber in the adli accounting structure in Turkey, as well as legal regulations on the subject. While the main subject of

adli accounting is adli accounting education, methods and auditing in the detection of falsehoods, there are hardly any thesis studies on this subject in Turkey. The majority of theses are composed of adli events, adli accounting awareness and classical accounting. The main reason for this is that, contrary to what the adli accounting structure claims, it restricts the forensic accounting structure.

Keywords: Forensic Accounting, Education, Audit.



ÖNSÖZ

Tez konusunun seçilmesinden tezin tamamlanmasına kadarki süreçte, bıkmadan tezimin geliştirilmesinde ve eleştirisel bakış açımın gelişmesinde bana yol göstererek yardımlarını esirgemeyen ve deneyimleriyle buna ışık tutan, tez danışmanım saygıdeğer hocam Dr. Öğretim Üyesi Ahmet ÜNSAL'a teşekkür ederim. Bunun yanında bu tezi hazırlamamda bana kapı açan Türk Devletine ve milletine minnetlerimi sunmak istiyorum. Bu Yüksek Lisans eğitimin süresince Irak'tan bana sürekli maddi ve manevi desteklerini esirgemeyen aileme ve beni destekleyen arkadaşlarıma yürekten teşekkür ederim.

Kırşehir-2022

Ahmed Neamah Hussein HUSSEIN



İÇİNDEKİLER

	Sayfa
ÖNSÖZ	vii
İÇİNDEKİLER.....	viii
KISALTMALAR DİZİNİ.....	xii
ŞEKİLLER LİSTESİ	xiii
TABLolar LİSTESİ	xiv
GRAFİKLER LİSTESİ	xv
BÖLÜM I	1
1.GİRİŞ.....	1
1.1.ARAŞTIRMANIN PROBLEMİ.....	2
1.2.ARAŞTIRMANIN AMACI, ÖNEMİ VE YÖNTEMİ	2
1.3.ARAŞTIRMANIN KAPSAMI VE SINIRLILIKLARI	4
1.4.ARAŞTIRMANIN TANIMLARI.....	4
1.5.KONUyla İLGİLİ ARAŞTIRMALAR.....	5
BÖLÜM II.....	11
2.FORENSİC MUHASEBE SİSTEMİ.....	11
2.1.FORENSİC BİLİMLER	12
2.1.1.Forensic Bilimlerin Özellikleri	12
2.1.1.1.Mesleki Bağımsızlık	13
2.1.1.2.Bilimsel Bütünlük İlkesi.....	13
2.1.1.3.Mesleki Yeterlilik.....	14
2.1.1.4.Sorumluluk ve Hesap Verebilirlik İlkesi.....	14
2.1.1.5.Yasalara, Kurallara ve Standartlara Bağlılık	14
2.1.1.6.Çıkar Çatışmasından Kaçınma	15
2.1.1.7.Profesyonel Davranış	15
2.1.2.Forensic Bilim Türleri.....	16
2.1.2.1.Forensic Tıp.....	16
2.1.2.2.Forensic Mühendislik.....	16
2.1.2.3.Forensic Muhasebe.....	17
2.1.3.Forensic Muhasebenin Diğer Bilimlerle İlişkisi	17
2.1.3.1.Forensic Muhasebe ve Finansal Muhasebe İlişkisi.....	17
2.1.3.2.Forensic Muhasebe ve Hukuk İlişkisi.....	18

2.1.3.3.Forensic Muhasebenin Denetim Bilimleri Ile İlişkisi.....	19
2.1.3.4.Diğer Bilimlerle Forensic İlişkiler	20
2.2.FORENSİCS MUHASEBE SİSTEMİ	20
2.2.1.Forensic Muhasebeciliğin Tarihsel Gelişimi	21
2.2.1.1.Muhasebe Usulsüzlüklerinden Önce Forensic Muhasebe.....	23
2.2.1.2.Muhasebe Usulsüzlüklerinden Sonra Forensic Muhasebe.....	24
2.2.2.Forensic Muhasebe Mesleki İşlevleri.....	24
2.2.2.1.Dava Destekleri	25
2.2.2.2.Uzman Bilirkişilik	26
2.2.2.3.Hile Denetimleri	27
2.2.2.4.Araştırmacı Muhasebe	27
2.2.3.Forensic Muhasebe Mesleki İlkeleri	27
2.2.3.1.Bulguların Elde Edilmesiyle İlgili İlkeler	27
2.2.3.1.1.Planlama İlkesi.....	28
2.2.3.1.2.Delil toplama ilkesi.....	28
2.2.3.1.3.Dürüstlük İlkesi.....	28
2.2.3.2. Bulguların Değerlendirilmesiyle İlgili İlkeler	28
2.2.3.1.4.İlk görüş ilkesi.....	28
2.2.3.1.5.Tam açıklama ilkesi.....	29
2.2.4.İşlevsel Forensic Muhasebeci Süreci	29
2.2.4.1.Müşteri Toplantısı	29
2.2.4.2.Çatışma Tespiti	29
2.2.4.3.Ön Araştırma.....	29
2.2.4.4.Eylem Planı Hazırlama	30
2.2.4.5.Kesin Delil Edinme	30
2.2.4.6.Analiz	30
2.2.4.7.Rapor hazırlama.....	30
2.2.5.Forensic Muhasebeci Sertifikası	30
2.2.6.Profesyonel Forensic Muhasebeci Sorumluluğu.....	31
2.3.FORENSİCS DENETİM	32
2.3.1.Forensic Çalışma Alanı	33
2.3.2.Kriminoloji.....	34
2.3.2.1.Mali Suçlarla İlgili Olaylar	35
2.3.2.2.Dijital Ortamda Mali Suçlarla İlgili Olaylar	35
2.3.2.3.Mali Suçlar Açısından Yargısal Olaylar.....	35

2.3.3.Dava Desteği	36
2.3.4.Hile İncelemesi.....	36
2.4.HİLE TÜRLERİ VE BİLEŞENLERİ.....	36
2.4.1.Hile Türleri.....	37
2.4.1.1.Çalışan Hileleri	37
2.4.1.2.Yönetim Hileleri	37
2.4.1.3.Yatırım Hileleri.....	37
2.4.1.4.Satıcı Hileleri	38
2.4.1.5.Müşteri Hileleri.....	38
2.4.2.Hile Bileşenleri.....	38
2.4.2.1.Hilede Baskı Unsuru	40
2.4.2.2.Hilede Fırsat Unsuru	40
2.4.2.3.Hilede Beynetikserlik Unsuru.....	40
2.4.2.4.Kapasite	41
2.4.3.Muhasebe Hata ve Hileleri.....	41
2.4.3.1.Muhasebe Hataları.....	41
2.4.3.2.Muhasebe Hileleri	42
2.5.DÜNYADA FORENSİCS MUHASEBE UYGULAMALARI	42
2.5.1.Amerika Birleşik Devletleri'nde Forensic Muhasebe	43
2.5.1.1.Yasalarında Forensic Muhasebecilik	43
2.5.1.2.Muhasebecilik Mesleği Arasında Forensic Muhasebecilik	44
2.5.1.3.Forensic Muhasebe Eğitimi.....	47
2.5.1.4.ABD’de Forensic Muhasebecileri yetkilendirme.....	49
2.5.1.4.1.Forensic Muhasebecilik İçin Profesyonel Deneyim Zorunluluğu	49
2.5.1.4.2.Müşteri Veya İşletme Sahibiyle İletişim Kurmak.....	49
2.5.1.4.3.Forensic İnceleme Ölçütleri.....	49
2.5.1.4.4.Etkili Raporlama Ölçütleri.....	50
2.5.1.5.Dava Desteklerinde Forensic Muhasebecilik	50
2.5.2.Kanada Devletinde Forensic Muhasebe.....	51
2.5.2.1.Kanada Yasalarında Forensic Muhasebecilik.....	51
2.5.2.2.Muhasebecilik Mesleği Arasında Forensic Muhasebecilik	52
2.5.2.3.Kanada Yeminli Mali Müşavirlik Enstitüsü (CICA)	53
2.5.2.4.Kanada’da Forensic Muhasebe Eğitimi.....	53
2.5.2.5.Dava Desteklerinde Forensic Muhasebecilik	54
2.5.3.Irak Devletinde Forensic Muhasebe	54

2.5.3.1. Irak'ta Forensic Muhasebeye Eşdeğer Semantik Kavram Eksikliği	55
2.5.3.2. Irak'ta Forensic Muhasebe Üstyapısında Eksiklikler	56
2.5.3.3. Irak'ta Forensic Muhasebe Altyapısında Eksiklikler.....	57
2.5.3.4. Irak'ta Muhasebecilik Mesleği Arasında Forensic Muhasebecilik.....	58
BÖLÜM III	59
3.TÜRKİYEDE ADLİ MUHASEBECİLİK YAPISI.....	59
3.1.YAPILMIŞ ADLİ MUHASEBE TEZLERİNİN GENEL ÖZELLİKLERİ	60
3.1.1.Adli Muhasebe Üzerine Yapılmış Tezlerin Türleri	62
3.1.2.Adli Muhasebe Üzerine Yapılmış Tezlerin Kısıtlılıkları	63
3.1.3.Yapılmış Tezlerde Danışmanlıklar	63
3.1.4.Yapılmış Tezlerin Sayfa Sayıları	65
3.1.5.Yapılmış Tezlerin Dilleri	66
3.1.6.Tezlerin Yazarlarının Cinsiyetine Göre Dağılımları.....	67
3.1.7.Yapılmış Tezlerin Yıllara Göre Dağılımı	67
3.2.TEZLERİN YAPILDIKLARI YERLER GÖRE DAĞILIMLARI.....	69
3.2.1.Tezlerin Yapıldığı Üniversitelerin Adlarına Göre Dağılımı	69
3.2.2.Tezlerin Yapıldığı Üniversitelerin Hukuki Kişiliklerine Göre Dağılımı	71
3.2.3.Tezlerin Yapıldığı Üniversitelerdeki Enstitülere Göre Dağılımı	72
3.2.4.Adli Muhasebe Tezlerinin Yapıldıkları Şehirlere Göre Dağılımları.....	72
3.2.5.Tezlerin Yapıldığı Üniversitelerdeki Anabilim Dallarında Göre Dağılımı	74
3.2.6.Tezlerin Yapıldığı Üniversitelerdeki Bilim Dallarında Göre Dağılımı	74
3.2.7.Tezlerde Kullanılan Araştırma Tekniklerinin Dağılımı	75
3.3.ADLİ MUHASEBEYLE İLİŞKİLENDİRİLMİŞ KONU BAŞLIKLARI.....	76
3.3.1.Adli Muhasebe Farkındalığı veya Algıları Üzerine Yazılan Tezler	77
3.3.2.Adli Muhasebe Uygulanabilirliği Üzerine Yazılan Tezler	79
3.3.3.Yapılmış Tezlerin Forensic Muhasebe Gerçekliklerindeki Payları	81
BÖLÜM IV.....	83
4.SONUÇ VE DEĞERLENDİRME	83
KAYNAKÇA.....	86
ÖZGEÇMİŞ	96

KISALTMALAR DİZİNİ

ABD:	Amerika Birleşik Devletleri - (Amerika Birleşik Devletler)
ABFA:	Amerikan Forensic muhasebe Kurulu – (American Board of Forensic Accounting)
ACFE:	Sertifikalı Hile Denetçileri Birliği - (Association of Certified Fraud Examiners)
AICPA:	Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü - (American Institute of Certified Public Accountants)
CFA:	Sertifikalı Forensic Muhasebeci – (Certified Forensic Accountant)
CFE:	Sertifikalı Dolandırıcılık Müfettişliği - (The Certified Fraud Examiner)
CFF:	Forensic Finans Sertifikası - (Certified in Financial Forensic)
CICA:	Kanada Ruhsatlı Muhasebeciler Birliği (The Canadian Institute of Chartered Accountants)
CPA:	Sertifikalı Kamu Muhasebecileri - (Certified Public Accountant)
FBI:	Federal Soruşturma Bürosu - (Federal Bureau of Investigation)
İSMMMO:	İstanbul Serbest Muhasebeci ve Finansal Müşavirler Odası – (Istanbul Free Accountant and Financial Counsels)
NFSU:	Ulusal Forensic Bilimler Üniversitesi – (National University of Forensic Sciences)
RCMP:	Kanada Federal Polis Teşkilatı - (Royal Canadian Mounted Police)
SEC:	Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu – (Securities and Exchange Commission)
SMMM:	Serbest Muhasebeci Finansal Müşavir – (Free accountant financial advisor)
TTK:	Türk Ticaret Kanunu – (Turkish Commercial Code)
TURMOB:	Türkiye Serbest Muhasebeci Finansal Müşavirler ve Yeminli Finansal Müşavirler Odaları Birliği – (Turkey Free Accountant Financial Consultants and Union of Chambers of Certain Consultants)

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekiller	Sayfa
Şekil 2.1. Forensic Muhasebecinin Özellikleri ve Becerileri.....	25
Şekil 2.2. Forensic Muhasebeci ile İlgili Alanlar Arasındaki İlişki.....	34
Şekil 2.3. Hile Elması Unsurları.....	39



TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 3.1. Adli Muhasebe Üzerine Yazılan Lisansüstü Tez Türleri	62
Tablo 3.2. Adli Muhasebe Üzerine Yapılmış Tezlerin Kısıtlılık Düzeyleri.....	63
Tablo 3.3. Adli Muhasebe ile İlgili Lisansüstü Tezler: Sayfa Sayıları	66
Tablo 3.4. Tezlerin Yazarlarının Cinsiyetine Göre Dağılımları.....	67
Tablo 3.5. Tezlerin Yıllara Göre Dağılımları.....	68
Tablo 3.6. Tezlerin 5'ER yıllık Dönemlere Göre Dağılımları.....	68
Tablo 3.7. Adli Muhasebecilik Üzerine Tez yapılan Üniversiteler.....	69
Tablo 3.8. Tezlerin Üniversitelerin Hukuki Yapılarına Göre Dağılımları	72
Tablo 3.9. Enstitülere Göre Yapılmış Tezlerin Dağılımı.....	72
Tablo 3.10. Tezlerin Yazıldıkları Şehirlere Göre Dağılımları.....	73
Tablo 3.11. Anabilim Dallarına Göre Yapılmış Tezlerin Dağılımı.....	74
Tablo 3.12. Bilim Dallarına Göre Yapılmış Tezlerin Dağılımı.....	74
Tablo 3.13. Bilim Dallarına Göre Yapılmış Tezlerin Dağılımı.....	76
Tablo 3.14. Adli Muhasebe Tezlerinin Temel Forensic Konulara Dağılımı.....	81

GRAFİKLER LİSTESİ

Grafik 3.1. Adli Muhasebe Tezlerinin 2004-2022 Yılları Arasında Dağılımları.....	62
Grafik 3.2. Adli Muhasebe Tez danışmanlarının Dağılımları 2004-2022	64
Grafik 3.3. Adli Muhasebede İki'den Fazla Tezi Yöneten Danışmanların dağılımı .	65
Grafik 3.4. Tezlerin Yazım Diline Göre Dağılımı.....	66
Grafik 3.5. Adli Muhasebe Üzerine 2'den Fazla Tez Yazılmış Üniversiteler	71
Grafik 3.6. Tezlerinde Kullanılan Araştırma Yöntemlerinin Dağılımı.....	75
Grafik 3.7. Farkındalıkları Ölçülenlerin Anket Alanların Dağılımları	78
Grafik 3.8. Adli Muhasebe Uygulanabilirlik Tezlerinin Dağılımları	80
Grafik 3.9. Temel forensic Muhasebe Konularının Adli muhasebe İçindeki Yeri ...	82

BÖLÜM I

1. GİRİŞ

Uluslararası alanda son 40 yılda başta yönetim sistemlerinde yaşanan değişimlere paralel olarak muhasebe ve denetim dünyasında köklü değişimler yaşanmaktadır. Finansal değişimlerin izlenmesinde de muhasebe önemli bir işlev görmektedir. Muhasebe bazen bu değişimlerin nedeni olurken bazense sonucu olmaktadır. Uluslararası alanda bu değişimler olurken Türk muhasebe dünyasında son 40 yıldır hiçbir yapısal değişim yaşanmamıştır. Gelişmiş ülkelerde yapısal değişimler bazen kaçınılmaz biçimde zorunluluklardan ortaya çıkarken bazen teorik anlayıştaki gelişmelerin güncel yaşama gönüllü uygulamasından kaynaklanmaktadır. Bu değişim süreçlerinde Türkiye uygulamasında forensic muhasebe uygulaması yerine “*adli muhasebe*” deyişi yeni olmakla birlikte ne adli kavramı ne de muhasebe kavramı yeni kavramlardır. Yeni olmayan iki farklı sözcüğün birleştirilmesiyle yenileştirilen bir deyimın içeriği ve biçimiyle uluslararası forensic muhasebe yapısıyla karşılaştırılması varolan çalışmaların maddi durumunun içeriğinin belirlenmesi gelecekteki olası çalışmaların yönlendirilmesinde katkı sağlayacaktır. Nitelikli analizler yapabilmek için tıpkı tekdüzen muhasebe sisteminde olduğu gibi benzer şeylerin benzerleriyle sınıflandırılması, farklılıklar içindeki benzerliklerin gruplandırılmasıyla farklılıkların birbirinden ayrılması analizler için kaçınılmazdır. Bu ayrımların yapılması bilgileri daha görünür ve karşılaştırılabilir yaptığı gibi, varsa anlamsal ve sistemsel bulanıklıkları ve anlamsal kargaşayı ya ortaya koymakta ya da bu kargaşayı enaza indirmektedir.

Bir ülkede yapılan tezlerin yapısının incelenmesi bir konuda yapılan tezlerin ilk yapıldığı zamanla son yapıldığı zaman arasındaki değişim yapısını vermesi yanında bu konunun zaman içinde gözden kaçan temel dayanakları veya varolan güçlü dayanakları ortaya çıkarmaktadır. Bunun yanında incelenen konunun bütünlüğü içindeki güçlü ve zayıf yanları ortaya koyduğu gibi buradan edilen bulgulara dayalı olacak gelecekteki araştırmalara birtakım öneriler sunmaktadır. Bu yönüyle bir konudaki içerik analizleri bilimsel kalitenin artırılmasına doğrudan katkıda bulunmaktadır. Özellikle milenyumdan sonra olmak üzere son 40 yılda ülkelerin forensic muhasebe yapısında değişimi zorlarken Türkiye’de forensic muhasebe yapısında bir değişim bulunmamaktadır. Ulusal tez çalışmalarında forensic muhasebe yapısı üzerine onu temsil etmeyen “*adli muhasebe*” sorunu çözmek yerine bir sorun kaynağı olarak ortada durmaktadır. Bunun nedeni adli muhasebe yapısının forensic muhasebe yapısıyla kavramsal ve içeriksel bütünlüğünün bulunmamasıdır. Bunun dayanağı

da bu konuda yapılan ilk çalışmalarda ortaya çıkarılabilir. Adli muhasebe yapısı ile forensic muhasebe yapısı içeriklerinin ortaya konulması ve analizi önemlilik göstermektedir.

1.1. ARAŞTIRMANIN PROBLEMİ

2000’li yıllardan sonra forensic muhasebenin; muhasebe ve yönetim dünyasındaki gücü belirginleştiği gibi popülerliği de artmıştır. Bu dönemde ulusal Türk muhasebe çalışmalarında forensic kavramını karşılayan kavram bulunmamasından dolayı birçok yazar çekingen davranırken ilk defa 2004 yılında bir yüksek Lisans tez çalışmasıyla adli muhasebe kavramı kullanılmaya başlanmıştır. Bu yapılan ilk tezden 2022 yılına kadar bu konuda 72 adet tez yapılmıştır. Ancak bu yapılan tezlerde forensic muhasebe yapısı ile adli muhasebe yapısının içeriği ve biçimine eş tutulması bir sorundur. Bunun nedeni forensic muhasebe ile adli muhasebe kavramı aynı içerik ve biçime sahip değildirler. Bu ulusal bilgi ile uluslararası bilginin karşılaştırılabilirliğini ve anlaşılabilirliğini yok etmektedir.

Muhasebe bir kurumda gerçekleşen finansal değişimlerden oluşan sonuçları ve durumları ilgilere paylaşarak onların yaşam kalitesini koruyan ve yükselten bir bilimdir. Forensic muhasebe ise bir kurumda gerçeğe aykırı gerçekleşen finansal değişimleri saptamak, önlemek ve bu zararları hesaplayarak kişilerin yaşam kalitesini bozan ve düşüren unsurları inceleyen muhasebenin bir altbilim dalıdır. Asıl amacı finansal değişimleri izlemek ve raporlamak olan muhasebenin uluslararası değişimleri ilgisiz kalması muhasebenin varlık nedenine de aykırılık oluşturmaktadır. Bir toplumda forensic muhasebe anlayışındaki eksiklikler yaşam kalitesini nelerin bozduğuna ilişkin veri edinilmesini ve analizini engellediği gibi forensic bilgi eksikliklerini ortaya çıkarmaktadır. Eksikliklerin ortaya konulması ise sorunların çözümü için bir başlangıç oluşturmaktadır. Bu eksikliklerin ortaya konulması başta muhasebe eğitiminden başlayarak mesleki yapılanmaya ve ulusal yasalarda reformlara değin bir dizi yapısal değişimi beraberinde getirmesi kaçınılmazdır.

1.2. ARAŞTIRMANIN AMACI, ÖNEMİ ve YÖNTEMİ

Üniversitelerin başlıca işlevleri doğal veya gerçeğe dayalı olarak bilgi üretmek ve bunları toplumun değişik kesimleriyle paylaşarak toplumun bilinç ve yaşam kalitesinin yükseltilmesine katkı sağlamaktır. Bilgi üretilirken lisansüstü eğitim sürecince yapılan bilimsel araştırmalar önemli bir yer tutmaktadır. Bu düzlemde muhasebe alanında yapılmış lisansüstü araştırmaların alana katkısı belirleyicidir. Bu çalışmada muhasebe alanında tamamlanmış lisansüstü tezlere yönelik bir içerik analizi örneği olması ve çalışmadan edinilen bulguların bu alandaki tezlerin niteliği konusunda araştırmacılara bilgi sağlaması

yanında geçmişin değerlendirilmesine ve gelecekteki çalışmaların yönlendirilmesi önemlidir.

Araştırmanın temel amacı, Türkiye’ de adli muhasebe yapısını nesnel biçimde ortaya koyarak bu yapının uluslararası Forensic muhasebeyle karşılaştırmasını yaparak eleştirisini yapmaktır. Bu amaçla hem forensic muhasebe teorisi hem de adli muhasebe üzerine Türkiye’deki üniversitelerde tamamlanmış lisansüstü tezleri içerik, kapsam, araştırma konuları, sınırları gibi özelliklerde araştırmak ve ortaya çıkan bulguları somut yönlerden sınıflandırarak birtakım değerlendirmelerde bulunmaktır. Çalışmanın diğer bir amacı ise adli muhasebe konusunda yazılan lisansüstü tezlerin zaman içindeki seyrini genel, yerel ve konu bakımından inceleyerek ileriye yönelik çıkarımda bulunmaktır. Ayrıca uluslararası forensic muhasebe ile yerel adli muhasebe anlayışının ortak ve farklı yönlerini ortaya çıkarmaktır. Edinilen bulgulardan forensic muhasebeyle ilgili genel değerlendirmelerde ve gelecekte konu ile ilgili yapılacak çalışmalar için önerilerde bulunulmuştur.

Çalışmanın kapsamı, Yüksek Öğretim Kurulu Başkanlığı’nın Ulusal Tez Merkezi’nde kayıtlanmış 2004-2022 yılları arasında adli muhasebe konusunda yapılmış lisansüstü tezler oluşturmaktadır. Bu çalışmada, adli muhasebenin bir çıktısı olan lisansüstü tezler ele alınmaktadır. Öncelikle ikinci bölümde uluslararası forensic muhasebenin teorisi ve onun temel özellikleri ortaya konulmuştur. Tezin üçüncü bölümde adli muhasebe üzerine Türkiye’de yazılmış olan lisansüstü tezler, içerik analizi yöntemi ile incelenmektedir. Bu incelemede Lisansüstü düzeyde yapılan tezlerin genel özellikleri, yapıldıkları yerler ve zamanlarla konu başlıklarına göre incelemeleri yapılmıştır. Tezlerin genel özellikleri; Tez sayıları, kısıtları, dilleri, danışman unvanları, yazarların cinsiyetleri incelenmiştir. Tezlerin yapıldıkları yerlere göre özellikleri; üniversiteler, enstitüler, anabilim dalları bilim dalları, şehirler ve tezlerde kullanılan yöntemlere göre incelenmiştir. Tezlerin konularına göre incelemesi ise forensic muhasebe esaslarına göre yapılan tezler ve adli muhasebenin tez konu başlıklarıyla ilişkilendirilmesine göre sınıflandırılarak bunlar her birinin kendi alt başlıklarındaki bulgular incelenmiştir.

Araştırma yöntemi olarak bulguların toplanması ve değerlendirilmesinde içerik analizi yöntemi kullanılmıştır. İçerik analizini metinlerden ve diğer iletişim araçlarından sistematik, geçerli, güvenilir ve tekrarlanabilir çıkarımlar edinmek için kullanılan bir araştırma yöntemi olarak tanımlanmaktadır. İçerik analizinde temel işlem, birbirine benzeyen bulguların belirlenmiş kavramlar kapsamında bir araya getirilerek kodlanması ve bunların karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir biçimde düzenlenerek yorumlanmasına olanak

sağlanmasıdır(Cavlak ve diğerleri, 2001:80). Araştırma kapsamında uygulanacak içerik analizi, tezlere ait verilerin Microsoft Excel ve Word programına girilmesi ve sınıflandırılmasıyla gerçekleştirilmiştir. Analiz sonuçları değerlendirilmekte ve gelecekte muhasebe eğitimi ile ilgili yazılacak lisansüstü tezlere ilişkin önerilerde bulunmaktadır.

Nitel araştırmalarda genellikle içerik analizi yöntemi kullanılmakla ve belgelerin bazı özelliklerini sayısal olarak belirten bir analiz yöntemi olarak materyalin nitel analizi ve istatistiksel sonuçları arasında bir bağlantı kurmaktadır. İçerik analizinde birbirine benzeyen belirli özellikler sınıflandırıp gruplandırılarak belli konularda bir araya toplanarak karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir biçime getirildikten sonra yorumlanmaktadır. İçerik analizi Sosyal bilimlerde sıkça başvurulan analiz yöntemlerinde biri olarak bulguların sistematik bir biçimde karşılaştırmalı incelenmesini sağlamaktadır. İçerik analizinin temel amacı elde edilen verileri açıklamak, veriler arasında ilişki kurmak ve yorumlamaktır. Bu amaçla veriler edinmek için bulgular sayılaştırılır, konular oluşturulur ve sınıflandırılmasıyla edinilen bulgular analiz edilerek değerlendirilir.

1.3. ARAŞTIRMANIN KAPSAMI VE SINIRLILIKLARI

Araştırmanın kapsamı akademik çalışmalar arasından sadece lisansüstü tezler oluşturmaktadır. Buna göre araştırma kapsamını, YÖK Ulusal Tez Merkezi'nde kayıtlı bulunan ve forensic muhasebe ve adli muhasebe ile ilgili olan yüksek lisans ve doktora tezleri oluşturmaktadır. Yazılı tezler dışında adli muhasebe üzerine yazılmış Makale, bildiri ve diğer akademik çalışmalar kapsam dışı bırakılmıştır. Bunun nedeni muhasebe eğitimi ile ilgili alanda sadece lisansüstü tezlere konu edinilmesidir. Araştırmanın kısıtlarından biri de YÖKTEZ veri tabanında aranacak alan kısmında adli muhasebe sözcüğü üzerine yazılmış tezlerin sisteme 01.11.2022 tarihine kadar kaydedilmiş çalışmalardan çevrimiçi erişime açık çalışmaları incelemesidir.

1.4. ARAŞTIRMANIN TANIMLARI

Türkiye’de adli muhasebe üzerine yapılmış çalışmaların kaynağı uluslararası literatürde kullanılan forensics muhasebe deyimine dayanmaktadır. Forensic muhasebe uygulamaları ise gerçeğe aykırı *fraud* veya manipölasyonun ortaya çıkarılması üzerine odaklanmaktadır. Ancak uluslararası bilimsel bilginin ulusal bilgiye çevrilmesinde kullanılan “adli” kavramı ile “forensic” kavramlarının birbirlerine eş anlamlılığı bulunmamaktadır. Bu nedenle çalışmada her bilgiyi kendi öz anlamında kullanılarak kendi anlamı dışında ne yapay anlam yüklemesi yapılmış ne de anlamsal boşluklar bırakılmıştır.

Türkiye’de adli muhasebe kavramının kaynağı ilk defa Nejat Bozkurt tarafından 2000 yılında yazılan “*Muhasebe ve Denetim Mesleğinde Yeni Bir Alan Adli Muhasebecilik*” adlı makaledir. Bu makaleden 4 yıl sonra literatürde görülen ikinci çalışma bir tez çalışmasıdır. Bu tez çalışması da 2004 yılında yine Prof. Dr. Nejat Bozkurt’un danışmanlığında yürütülen Mete Gülaçtı’nın “Adli Muhasebe Mesleği ve Uygulama Önerisi” adlı yüksek lisans çalışmasıdır (Altunay, 2021:214).

Bozkurt’a göre (2000) “Türkçe’de **adli** olarak karşılığını bulan İngilizce **forensic** kelimesinin sözlük anlamı, **mahkemeye ait**, "adli davalarda bir standart olarak kabul edilme şeklinde özetlenebilir (Kuloğlu, 2007: 3) biçiminde tanımlanmaktadır. Oysa İngilizce forensic kavramının anlamı yazarın bu tanımıyla hiçbir biçimde uyuşmamaktadır.

Forensic, suça karışan nesnelerin veya maddelerin incelenmesini içeren, suçları çözmeye yönelik bilimsel yöntemlerle gerçeklerin ortaya çıkarılması: (Cambridge Sözlük, Forensic).

Forensic muhasebe, bir suçun işlenip işlenmediğini öğrenmek veya yasal bir davaya yardımcı olmak için bir kişinin veya kuruluşun mali kayıtlarını inceleme süreci: (Cambridge Sözlük, Forensic Accounting).

Yukarıdaki İngilizce forensic kavramının anlı ve Adli Muhasebe kavramının anlamlarında da görüldüğü gibi bu iki kavram hiçbir şekilde eş anlamlı değildir. Ayrıca yukarıdaki adli muhasebe üzerine yazılan ilk makale ve tezdeki anlamı esas alınırsa *adli muhasebe*; *mahkemeye ait muhasebe* anlamı bulunmaktadır ki bu da forensic muhasebe anlamını karşılamamaktadır.

1.5. KONUYLA İLGİLİ ARAŞTIRMALAR

Muhasebe alanında çeşitli konularda birçok başlıkta lisansüstü tezler tamamlanmıştır ve halen yapılmaktadır. Tamamlanmış bu yüksek lisans ve doktora tezlerinin zaman içinde nasıl bir yönelim gösterdiği adli muhasebenin daha çok hangi alanlarında dağılım gösterdiği veya hiç yönelim göstermediği çeşitli akademik çalışmalarda içerik ve bibliyometrik analiz yöntemleri ile incelenmiştir. Muhasebe tezleri üzerine yapılan çalışmalar internet ortamında 2014-2021 yılları arasında toplam oniki (12) adet çalışmadan oluşmaktadır. Son yıllarda lisansüstü tezleri veri kaynağı olarak kabul etmek suretiyle içerik analizi, doküman incelemesi, bibliyometrik analiz gibi yöntemlerin kullanıldığı nitel araştırmaları içeren toplam oniki (12) adet bilimsel çalışma gerçekleştirilmiştir. Bu araştırmalardan en fazla araştırma muhasebe standartları üzerine yapılan tezlerden oluşmaktadır. Bunlar Yücel, öncü

ve Kartal (2016), Güngörmüş (2016), Durgut ve pehlivan (2018), Çelikdemir ve Çoban (2019) yıllarında yaptıkları çalışmalardan oluşmaktadır (Cavlak ve diğerleri, 2021). Adli muhasebe üzerine ise Altunay'ın 2021'de adli muhasebe ile ilgili ulusal lisansüstü tezlerin bibliyometrik analizini yapmıştır (Altunay, 2021).

Alkan, (2014) yılında “Muhasebe Eğitimi ile İlgili Lisansüstü Tezlerin Analizi (1991-2019)” adlı çalışmayı yapmıştır. Yaptığı çalışmada Türkiye'deki üniversitelerde muhasebe üzerine tamamlanmış kayıtlı ve çevrimiçi edinim olanağı sağlanan yüksek lisans ve doktora tezlerinin; genel özellikleri, alana katkılarını, içerik ve konu açısından zaman içindeki yönelimini belirlemektir. Araştırma 1984-2012 arası yıllarda muhasebe üzerine yazılmış ve erişime açık 656 lisansüstü tezi kapsamın almaktadır. Muhasebe üzerine araştırmalarda konu seçimi bakımından zaman içindeki yönelimlerin konu seçimini etkilediğini saptamıştır. Diğer taraftan 2003-2006 yıllarında yazılmış tezlerin enflasyon muhasebesi odaklı olduğunun ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na yönelik araştırmaların sayısal çoğunluğu bu görüşü desteklediğini belirtmektedir. Bunun yanında Türkiye'de yapılan Muhasebe üzerine yapılmış tezlerin %25'lik kısmının Marmara Üniversitesi'nde tamamlandığını saptamıştır. İşletme bölümü bulunan birçok üniversitede muhasebe üzerine tez yapılmadığını belirtmektedir. Muhasebe eğitimi üzerine yazılmış tezlerin Ticaret Meslek Liseleri'ndeki muhasebe eğitimi üzerine yapılmış araştırmalardan oluştuğunu belirtmektedir. Bunun da mesleki istihdamda önemli bir payı olan lisans ve ön lisans düzeyinde muhasebe eğitiminin araştırmacılar tarafından incelenmemesinin sorgulanması gereken önemli bir özellik olarak görmektedir.

Yücel, Öncü ve Kartal (2015) “Türkiye'de Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları Konularında yayınlanmış 2007-2014 yılları arasındaki tez çalışmaları” üzerine içerik analizi yapmışlardır. Türkiye'de 2007-2014 yılları arasında, muhasebe raporlama standartlarında yayınlanan makale ve tezlerde, muhasebe ve finansal raporlama standartlarından hangilerinin ne düzeyde incelendiğini daha çok hangi standartlarla ilişkiler kurulduğu ve muhasebe sürecini etkileyen mevzuatlarla ilişkilendirilip, karşılaştırmalar yapıldığına ilişkin birtakım saptamalar yapmışlardır. Çalışmalarında makale ve tezlerin konuları ve yıllara göre dağılımı, makalelerin dergilere göre dağılımı, tezlerin ise üniversitelere göre dağılımlarına ait belgilere (information) yer vermişlerdir. Çalışmada ulusal dergilerde yayınlanan 493 makale ve Türkiye'deki üniversitelerin lisansüstü programlarında yazılmış 364 lisansüstü tez analiz edilmiş ve çalışmaların standartlara dağılımı üst ve alt konu başlıklarına ayrılarak gelecekteki araştırmacılara veri sunulmuştur.

Güngörmüş (2016) “*Türkiye’de Muhasebe Standartlarına Yönelik Yazılan Yüksek Lisans ve Doktora Tez Çalışmaları Üzerine Bir Araştırma*” adlı çalışma yapmıştır. Güngörmüş çalışmasında Muhasebe Standartları alanında Türkiye’de yüksek lisans ve doktora düzeyinde yapılan tezlerin analizinin yapılarak içerik açısından zaman içindeki eğilimlerini belirlemiştir. Araştırma kapsamında Türkiye Muhasebe Standartları alanında en fazla tez konusu olmuş standartları ve yaptığı çalışmasına kadar yeteri kadar araştırma konusu yapılmamış standartları saptamıştır. Sunduğu bulgularla bu alanda gelecekte araştırma yapmayı planlayan akademisyenlere bilgi aktarılması amaçlanmıştır. Araştırmasını 1984 yılından 2015 yılı mayıs ayına kadar yapılan 312 adet lisansüstü tezi kapsamakta olup veri toplama aracı olarak Yükseköğretim Kurulu Ulusal Tez Merkezi’nden yararlanılmıştır. Türkiye Muhasebe Standartlarına yönelik olarak hazırlanan tezler konu bakımından incelendiğinde zaman içinde farklı konuların ön plana çıktığını saptamıştır. Bunun nedeni ise muhasebe standartlarının Türkiye’de uygulama sürecindeki gelişmelerdir.

Kıllı (2016) “*Türkiye’deki Üniversitelerde Adli Muhasebe Eğitimi Ve Lisansüstü Çalışmalar Üzerine Bir İnceleme*” adlı çalışma yapmıştır. Kıllı çalışmasında Adli Muhasebe konusunu muhasebe mesleğinin bir dalı olarak Amerika ve Avrupa’nın gelişmiş ülkelerinde uzun yıllardır uygulanmasına karşın Türkiye için 2016 yılında yeni bir konu olduğunu iddia belirtmektedir. İncelemesinde muhasebe mesleğinin bir dalı olarak Adli Muhasebenin üniversitelerimizin lisans ve lisansüstü ders planlarında ne ölçüde yer aldığı ve bu konu üzerine yazılmış lisansüstü düzeyde yapılan tez çalışmalarının incelemiştir. Adli muhasebe alanında ilk lisansüstü tez çalışmasının 2004 yılında yüksek lisans tezi olarak yapıldığı, en fazla tez çalışmasının ise 5 yüksek lisans, 1 doktora tezi ile 2011 yılında tamamlandığı belirtmektedir. 2016 yılında yaptığı çalışmasında üniversitelerde de son yıllarda lisans ve lisansüstü düzeyde ders planlarına adli muhasebe derslerinin girmeye başladığı belirtmektedir. Lisans düzeyinde adli muhasebe eğitiminin ikisi devlet, biri vakıf olmak üzere toplam üç üniversitede verildiği saptadığını belirtmektedir. Yüksek lisans düzeyinde adli muhasebe eğitimi 3 devlet, 3 vakıf olmak üzere toplam 6 üniversitede verildiğini saptamıştır. Doktora düzeyinde adli muhasebe eğitiminin ise 4 devlet, 1 vakıf olmak üzere toplam 5 üniversitede verildiği belirtmektedir.

Durgut ve pehlivan (2016)” Muhasebe (*Finansal Raporlama*) Standartlarına Yönelik Türkiye’de Hazırlanan Lisansüstü Tez Çalışmaları Üzerine Bir Araştırma: 1987-2017 Dönemi” adlı çalışmayı yapmışlardır. Yazarlar çalışmalarında Yüksek Öğretim Kurulu Başkanlığı Tez Merkezi’nden (YÖKTEZ) edindikleri veriler çerçevesinde 1987-2017

arasındaki yıllarda otuz bir yıllık süre içerisinde Türkiye’de Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları konusunda hazırlanan lisansüstü tez çalışmalarına yönelik nitel araştırma yöntemlerinden döküman incelemesine dayalı içerik analizini kullanmışlardır. Yapmış oldukların inceleme sonucunda finansal raporlama standartlarına yönelik ilk tezin 1987 yılında tamamlanan doktora çalışması olduğunu bulmuşlardır. Türk Muhasebe Standartları’nın Türkiye’de uygulama zorunluluğunun başlamasıyla birlikte 2006 yılından sonraki dönemde yazılan tez sayılarında önceki yıllara göre belirgin bir artış olduğunu ortaya çıkarmışlardır. Yazılmış lisansüstü tezlerden erişime açık olanların yalnızca 27 tanesinde araştırma yapıldığı, veri toplama yöntemi olarak en fazla anket yönteminin kullanıldığını en fazla kullanılan analiz türününse frekans analizi olduğu görülmüştür.

Yeşil ve Akyüz (2018) “*Muhasebe Alanındaki Ulusal Doktora Tezlerinin Bibliyometrik Analizi*” adlı çalışmayı yapmışlardır. Yazarlar çalışmalarında Yükseköğretim Kurulu Başkanlığı ulusal tez merkezindeki link üzerinde arama düğmesine “muhasabe” sözcüğü yazılarak gelişmiş tarama sonucunda erişimine izin verilen doktora tezlerinin bir bibliyometrik çalışması gerçekleştirilmiştir. Çalışmaları sonucunda edinilen bulgular doktora tez konusu seçilmesinde aynı konuların benzer nitelikte birden fazla çalışmada çalışıldığını saptadıklarını belirtmektedirler. Bu durumun bazı doktora tezlerinin yeterli özgünlükte olmadığını ve farklı gelişmiş analiz tekniklerinin uygulanmadığının göstergesi olduğunu belirtmektedirler. Ayrıca yaptıkları çalışmaların sonucundan doktora tezlerinin konularına göre dağılımında az yapılan çalışmalar üzerinde odaklanılması gerekliliği sonucu da çıkarımında bulunmaktadır.

Çelikdemir (2018) “*Türkiye’de Muhasebe Standartları Konusunda Yapılan Tezlerin İncelenmesi*” adlı çalışmayı yapmıştır” çalışmasında bu alanda yapılmış tez çalışmalarının gelişimini tam olarak görmek için içerik analizi yöntemi ile tez konularının yönelimlerini saptamaya çalışmıştır. Çalışmasında muhasabe standartları üzerine lisansüstü çalışmaların geçmişten günümüze durum değerlendirmesi yapılarak bundan sonra yapılacak çalışmalara yön verecek bulgular edinmeyi amaçlamıştır. Amacını gerçekleştirmek için lisansüstü düzeyde yapılan tezleri; yıllar, üniversiteler, anabilim dalı, anahtar kelimeler, alt konular ve ilgi alanlarına göre dağılımlarını incelemiştir. Edindiği bulgularda 2018 yılına kadar yazılan 555 tezin incelenmesi sonucunda üzerinde en fazla çalışılan tez konuları; KOBİ UFRS/TFRS, stoklar, inşaat işletmelerinde muhasabe, maddi duran varlıklar ve konsolidasyon olduğu saptarken üzerinde hiç çalışılmayan lisansüstü tez konusu olarak 5 adet standart bulunduğunu belirtmektedir.

Güleç ve Öztürk (2019) “Muhasebe Alanında Türkiye’deki Tezlerle Uluslararası Alan Endekslerinde Taranan Dergilerde Yayınlanan Makalelerin Karşılaştırılması” adlı çalışmayı yapmışlardır. Yazarlar çalışmalarında Türkiye’de 2013 – 2017 arasındaki yıllarda yazılmış yüksek lisans ve doktora tezleriyle aynı süreçte yazılmış uluslararası elit makaleleri konuları bakımından karşılaştırılmıştır. Bu araştırmayı gerçekleştirebilmek için Google Akademik metrikleri ve Scimagojr veri tabanına göre en fazla atıf alan ve en prestijli 16 dergiden 150 makaleyi kendilerine konu seçerek bunları incelemişlerdir. Aynı süreçte Türkiye’de muhasebe alanında yazılmış 510 yüksek lisans tezi ile 103 doktora tezini de incelenmiştir. Bütün bu her iki araştırmalarında inceledikleri konuları açısından içerik analizini kullanmışlardır. Edindikleri sonuçlara göre muhasebe bilimi alanında yükseköğretim düzeyinde üretilen yüksek lisans ve doktora tez konularının uluslararası muhasebe dergilerinde yayımlanan makale konularından önemli ölçüde birbirinden farklılık gösterdikleri sonucuna ulaşmışlardır. Edindikleri bulgulara göre uluslararası muhasebe alanında üzerinde en çok çalışılan konuların başında Kurumsal Yönetim ile ilgili konular gelmektedir. Kurumsal yönetimin alt başlıkları olarak saydamlık, sürdürülebilirlik, kurumsal sosyal sorumluluk ve çevresel raporlama bu konulardan bazıları olduklarını belirtmektedirler. Buna karşın Türkiye’deki üzerinde en fazla çalışılan muhasebe konularının muhasebe standartları, vergi mevzuatı ve denetim olduğunu belirtmektedirler.

Kaya (2019) “Türkiye’de Denetim Alanında Yazılmış Olan Doktora Tezlerinin Değerlendirilmesi” adlı çalışmayı yapmıştır. Yazar çalışmasında, denetim alanında yazılmış 1995-2018 arasındaki yıllarda denetim üzerine yazılmış toplam 128 doktora tezi; konu, yıl, üniversite, sayfa sayısı, araştırma yaklaşımı, yazım dili, tez yazarlarının cinsiyeti ve tez danışmanlarının unvanı açısından incelenmiştir. Yazar incelemesinde yöntem olarak içerik analizi kullanılmıştır. Yaptığı incelemesi sonucunda, denetim alanında tamamlanmış doktora tezlerinde en çok tercih edilen konunun “iç denetim/iç denetçi” olduğunu belirtmektedir. Buna karşın doktora tez yazarları tarafından en az tercih edilen denetim konularının ise “denetim komitesi”, “bilgi teknolojileri denetimi” ve “kamu denetimi/kamu denetçisi” olduğu ortaya çıkmıştır. Ayrıca çalışmada, Marmara Üniversite’sinin en fazla sayıda doktora tezinin tamamlandığı kurum olduğu ve doktora tezi yazarlarının büyük çoğunluğunun *ampirik araştırma* yöntemini tercih ettikleri belirtmektedir.

Cavlak, Cebeci Güneş ve Tan (2019) “*Muhasebe Eğitimi ile İlgili Lisansüstü Tezlerin Analizi (1991-2019)*” adlı çalışmayı yapmışlardır. Yazarlar çalışmalarında muhasebe eğitimi ile üzerine yazılmış ve YÖK Ulusal Tez Merkezi’nde listelenen 98 tezi içerik analizi

yöntemi ile analiz edilmiştir. Tezlerin genel özellikleri, yıllara göre dağılımı, üniversite, bölge, enstitü özellikleri, dizin, anahtar sözcükler, araştırma kaynakları ve yöntemlerine dair bulgular ortaya konulmuştur. Literatür çalışmalarındaki edinilen bulgulardan muhasebe üzerine yazılmış tezlerde muhasebe eğitimi ile ilgili yazılmış tezlerin çok düşük seviyede kaldığı belirtmektedir. Bu tezlerde de ağırlıklı olarak mesleki eğitim, meslek liseleri, ticaret liseleri ve Meslek Yüksek Okulları düzeyinde çalışmalardan oluştuğunu ancak muhasebe eğitiminin daha kapsayıcı ve güncel bilgilerin verilmesi gereken kurumlar olan üniversitelere yönelik daha az sayıda lisansüstü çalışma bulunduğunu saptadığını belirtmektedir.



BÖLÜM II

2. FORENSİK MUHASEBE SİSTEMİ

Uluslararası alanda birçok uluslararası şirket ve bankanın maruz kaldığı finansal krizler, muhasebe skandalları ve iflas davaları, finansal tablolarda yokeriksel muhasebe uygulamalarını ortaya çıkarmıştır. Şirket iflasları ve yokeriksel uygulamalar dava sayısını ve iflasları artırmasıyla hukuki işlemler de artmıştır. Bunun sonucundaysa küresel ekonominin yüz milyarlarca dolarlık zarara uğramasına neden olmuş ve birçok alanda olumsuz etki yapmıştır. Bu yokeriksel sorunlar aynı zamanda denetim uygulamalarındaki zaafaların da bir göstergesini ortaya koymuştur. Bu tür sorunlarla başa çıkmak için muhasebeciler ve denetçiler için bilimsel ve nitelikli eğitim eksikliğine ek olarak, muhasebe bilgilerinin kullanıcıları tarafından bir güven kaybı kriziyle karşı karşıya kalmıştır. Bunun sonucundaysa başta hükümetler olmak üzere teorisyenler, meslek kuruluşları ve düzenleyici kuruluşları harekete geçirerek yeni düzenlemeler yapılmasına yol açmıştır (Huber, 2012:255-284).

Araştırmacılar, yokeriksel (unethical) sorunları azaltmanın en uygun yollarından birinin, muhasebe, denetim ve hukukta bir dizi özel beceriye dayanan ve finansal olayları araştırmak ve soruşturmak için kapsamlı bir araç olan forensic1 muhasebeyi önermektedirler. Forensic muhasebe olası dolandırıcılık vakalarına ilişkin finansal iddiaları araştırmak için kapsamlı bir araç olarak yokeriksel muhasebe uygulamalarını önleme veya azaltma alanındaki modern mekanizmalardan biri olarak yasa ve yönetmelikleri kullanarak finansal sorunları çözen etkili bir yol olarak kabul edilmektedir (Al-Jalili, 2012:12-19). Forensic Muhasebe, iş dünyasının karşı karşıya kaldığı mevcut yokeriksel koşullar tarafından yaratılan yeni bir hizmet alanı olarak ortaya çıkmıştır. Muhasebenin uygulamalı bir alan olarak kabul edildiği sahtecilik konularının dikkate alınmasıyla ilgili önemli ve çağdaş bir muhasebe alanıdır (Sami, 2002:133-171).

Sosyal sorumluluk, forensic muhasebenin ilkelerinden biridir ve forensic muhasebenin sadece bireylerin değil, toplumun da çıkarlarını dikkate alması anlamına gelir. Eşitlik kadar din, dil, ırk, inanç veya herhangi bir nitelik gözetmeksizin görevlerini yerine getirmesini sağlar. Tarafsızlık ve kanıta dayanılrlık kavramı, forensic muhasebecinin işini

¹ Forensic muhasebe kavramının Türkçe karşılığı henüz bulunmamaktadır. Birçok çalışmada forensic kavramı yerine adli kavramı kullanılsa da bu kavramlar oldukça birbirinden farklı olup forensic muhasebe yerine adli kavramının kullanılması forensic bilimini olduğundan aşağı düşürmekte olup adli nesnetiksenmez (unobjectivity) bir kavramdır. Forensic ve adli kavramları arasındaki farklılıkları karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir kılmak için uluslararası uygulamalardaki forensic kavramının aslına sadık kalarak ikinci bölümde sadece forensic muhasebe deyiimi kullanılmıştır. Üçüncü bölümde Türkiyedeki uygulamaları incelerken ise adli muhasebe deyiimi kullanılmıştır.

yaparken bağımsız ve tarafsız davranması gerektiğini ifade eder (Gülten, 2010:311-320). Dünya genelinde muhasebe ve denetim alanlarında yaşanan sorunlar, etiksel güvenilirlik unsuruna büyük darbe vurmuştur. Bu durum kurumların muhasebe sistemlerinin, denetim işlevinin ve forensic muhasebecilerin görev ve yetkilerinin sorgulanmasına neden olmuştur. Ancak bazı şirketler denetçi ve denetim firmalar için farklı programlar düzenlemiştir. Bu programın nihai amacı, denetim güven faktörünü eski güvenilirlik haline döndürmek ve daha güçlü hale getirmektir. Forensic muhasebe bu amaçların gerçekleştirilmesinde bir köprüdür (Elitaş, 2012:153-172).

Muhasebe bilgilerine ek olarak hukuki bilgilere de ihtiyaç duyan muhasebeciler ile Forensic muhasebe bilgilerine ihtiyaç duyan mahkemeleri bir araya getirmektir (Akgül, 2019:7). Forensic muhasebe, işletme hesaplarındaki kayıpların tespiti, bilançodaki yanlış bilgilerin raporlanması, dolandırıcılığın saptanması ve buna karşı önlem alınması gibi sosyal, finansal ve hukuki sorunlara çözüm sağlar (Sertgöz, 2021:7). Ayrıca forensic muhasebe, sadece mahkemelere konu olan dava ile ilgilenmekle kalmaz, aynı zamanda şirketle ilgili dolandırıcılık, usulsüzlük ve yolsuzluk gibi sorunların önlenmesi ve çözüm önerileri sunulmasında da faydalı bir rol oynar (Sertgöz, 2021:7).

2.1. FORENSİC BİLİMLER

Forensic bilim terimi kapsamlı bir kavram olup çok sayıda bilimsel disiplini ve birbirinden farklı kanıtlanabilirlik testlerini kapsar. Genel olarak forensic kavramı şemsiye bir kavram olup forensic tıp, forensic mühendislik, forensic muhasebe ve başka birçok altbilim dalına sahiptir. Forensic bilimin bir suçu veya bilinmezliği çözmek için kullanılan etkili bir bilimsel ilkelere ve yöntemlere sahip disiplindir. Forensics muhasebede için parasal sorunların veya bilinmezliklerin saptanmasında ve ortaya çıkarılmasında yoğun biçimde kullanılmaktadır (Parker, 2010:141-149). Bunlardan forensic tıp bilimsel ve tıbbi prosedürlerin belirsiz yasal sorunlara uygulanması ve tıbbi bulguların karmaşık yasal sorunlarla bağlantısı ile ilgilidir. Forensic bilim birçok ülkede forensic kurumların bir parçası olarak kabul edilmekte ve sağlık kurumlarıyla bağlantısı bulunmamaktadır ve forensic çalışmaları ülkeden ülkeye farklılık göstermektedir (Platform, n.d.).

2.1.1. Forensic Bilimlerin Özellikleri

Forensic bilim, on dokuzuncu yüzyılın sonunda ve yirminci yüzyılın başında başladığı gibi birçok farklı bilimin bir uygulamasıdır ve forensic bilim dalında yer alan bilimsel tekniklerin sayısı, öncelikle hukuk sisteminin güçlendirilmesine katkıda bulunan

çok sayıdadır. Forensic soruşturma sürecinin önemi büyüktür ve bir ülkede forensic bilimin bulunması hükümetin ceza soruşturmalarındaki yükünü kesinlikle azaltır. Bunun nedeni yararlarından biri de hukuk ve ceza davalarında bilimsel sonuçlar sağlayarak yargının görevini yerine getirmesine yardımcı olmaktadır. Forensic bilimin etin olmadığı ülkelerde dolandırıcılık soruşturmalarının ortaya çıkarmamasından dolayı yargı sisteminin doğru karar vermesini de geciktirmektedir (Mohammed, 2022). Forensic, suçun muğlaklığına neden olan suç delillerinin ortaya çıkarılmasına yardımcı olur ve soruşturma sırasında ve yargılamalarda yargıçların belirsizliklerin giderilmesine ve bu suçun şartlarının ortaya çıkarılmasına ve faillerin bilinmesine katkı sağlar (Platform, n.d.).

2.1.1.1. Mesleki Bağımsızlık

Bağımsızlık ilkesi, forensic bilim adamı veya muhasebecinin yaptığı iş ve işlemlerde tarafsız bir bakış açısıyla davranması gerektiğini ortaya koyan mesleki ilkelerinden biridir. Bağımsızlık özellikle forensic denetim testlerini yürütürken, sonuçları değerlendirirken ve denetim raporu hazırlanırken önem kazanır (Pride ve diğerleri, 2008, s: 37). Profesyonel bağımsızlık, profesyonellerin müşterileriyle olan iş ilişkilerinde tarafsızlığı ve dürüstlüğüni vurgular. Amerikan Sertifikalı Amerikan Kamu muhasebecilerin göre (AICPA)² göre, bir meslek mensubunun bağımsızlığından söz edilebilmesi için, bu muhasebecinin faaliyetleri devam ederken yapılan işin gerçeğe dayalı biçimde yürütülmesini gerektirmektedir. Denetimde bağımsızlık kavramı, ABD'de bir muhasebe skandalı olan Enron Olayı sonucunda çıkarılan “Sarbanes-Oxley Yasası” kapsamında ABD³ Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu'nun (SEC)⁴ Ocak 2003'te aldığı kararlarla ortaya çıkmıştır. Bağımsızlık kavramı altında, meslek mensuplarının müvekkilleriyle olan bazı ilişkilerini ve eylemlerini kısıtlamaları gerekliliğini anlatmaktadır (Özcan, 2019:117-129).

2.1.1.2. Bilimsel Bütünlük İlkesi

Bilginin bütünlüğü (integrity) tüm araştırmalarda geçerli olması gereken dürüst davranıştır. Bilimsel bütünlük yalan söylememek, çalmamak, yanlışsız olmak, eksik olmayı anlatmaktadır. Diğer bir deyişle forensives bütünlük, bilimsel üretim kalitesinde kusursuz olmayı anlatmaktadır. Kusurun veya eksikliğin bulunduğu yerde zaten doğruluğun ortaya çıkmayacağı açıktır. Bu herşeyden önce kanıtlanabilirlik ilkesine de ters düşmektedir. Bu temelde bilgi toplumu inşası için forensic muhasebe bilime bütünlük katılmasıdır. Etik

²- American Institute of Cerified Public Accountants- (AICPA).

³- Amerika Birleşik Devletleri- (ABD).

⁴ - Securities and Exchange Commission-(SEC).

konular ne kadar tartişılırsa tartişılsın, bilimsel bütünlük, özsaygı ve ihlal edilmemesi gereken bir mesleki davranış kuralı olduğu için tartişmaya açık değildir. Bilimde olduğu kadar hekimler ve hukukçular için mesleki etik kuralları da zorunludur. Bütünlük kurumsal uygulamalara rehberlik eden mükemmellik ve güvenilirlik standartlarıyla sorumluluğu destekleyen bir ortam yaratmaktır (Buckwalter, 2015:1-8).

2.1.1.3. Mesleki Yeterlilik

Forensic muhasebe mesleğini icra eden kişinin yeterli eğitim ve deneyime sahip olması gerekir. Bu mesleğe sahip kişilerin işletme, finans, ekonomi, hukuk eğitimleri almış olmaları ve bu alanlarda meslek sahibi kişilerle staj yapmış olmaları gerekir (Kaya, 2013:50). Bunun yanında bir forensic muhasebecinin, kamusal işlerde muhasebeye konu olan olayla ilgili kişilerle yapacağı görüşmede gereksinim duyacağı iletişim becerilerine sahip olması gerekir. Aynı zamanda soruşturmanın sonuçlarını karşı tarafa doğru ve eksiksiz olarak iletmesi gerekir. Soruşturma verilerini karşı tarafa aktarıırken bir uzman olarak mahkeme işlemleri sırasında sözlü iletişimde bulunması gereklidir. Yazılı iletişim becerisi, bir olayla ilgili tüm ifadelerin bulgularını özetlemek ve kolluk kuvvetlerine veya adli makamlara bildirmek için kullanılır (Sertgöz, 2021:22).

2.1.1.4. Sorumluluk ve Hesap Verebilirlik İlkesi

Hesap verebilirlik, sorumluluk, denetim ve saydamlık gibi birçok kavramla ilgilidir. Kavramsal olarak bu kavramların anlamları birbirinden farklı olsa da çoğu zaman bu kavramların hesap verilebilirliğin birleşimidir. Hesap verilebilirlik bu kavramları birbirini tamamlayan terimler olduğunu söylenebilir. Hesap verebilirlikle ilgili ilk kavram sorumluluktur. Sorumlu olmak, bir açıklama yapmaktan sorumlu olan herhangi bir kişinin davranışı kamuya açık alanda bildirmiş olması ve yanıtlaması anlamına gelir (Platform, n.d.). Sorumluluk ve yönlendirme faaliyetleri, takdir yetkisini kullanmayı içerir ve hesap verebilirlik, gerçekteştirilen faaliyetleri kontrol etme gücüdür. Bu açıdan, hesap verebilirlik ve sorumluluk, bütünün iki farklı yönüdür, çünkü bazı kararları kim verirse uygulamadan sorumluysa, faaliyetlerinden de sorumlu olması gerektiği gibi (Melvin, 2011:6).

2.1.1.5. Yasalara, Kurallara ve Standartlara Bağlılık

Çeşitli iş alanlarında meydana gelen büyük gelişmeler göz önüne alındığında, iş dünyası, yasalara uymanın ideal olduğu ve yoketikselsel uygulamalardan kaçınmak için öncelikle kurallara ve standartlara uyulması kurumları güven içinde tutar. Standartlar insanları etikselsel davranış ve kurallara uymaya yönlendiren bir ortamı sağlamak için

gereklidir. Ayrıca, kurallara ve yasalara bağlılık, etik ve mesleki farkındalığın geliştirilmesine ve yasalara uygunluğun varlığının tanınmasına yardımcı olur. Forensic muhasebe hizmetlerine olan güveni teyit etmek ve kurum ve çalışanları için korumayı güçlendirmek için güvenilirliktir. Bu bağlamda hukuka aykırı davranış veya durumların tespit edilebilmesi için şirketteki pozisyonunuzla ilgili kanunlar, kendisine verilen sorumluluk ve görevler ve etiksel ilkelere ilişkin yeterli bilgiye sahip olmayı gerektiren vurgulu bir zorunluluk bulunmaktadır. Etiksel kuralları açıklayarak ve tüm çalışanlara eşit biçimde uygulanmasını teşvik ederek şirketin yüksek etik davranış standartlarına bağlılığı sağlamak ve kolaylaştırmak yönetsel bir görevdir (International, 2016).

2.1.1.6. Çıkar Çatışmasından Kaçınma

Kamu sektöründeki bir muhasebe meslek mensubu, mesleki bir hizmeti yerine getirirken bir çıkar çatışması ile karşılaşabilir. Bu tutarsızlık, tarafsızlığa yönelik bir tehdit oluşturur ve diğer etik ilkelere yönelik tehditler oluşturabilir. Bu tür tehditler, muhasebe meslek mensubunun belirli bir konu ile ilgili çıkarları çatışan iki veya daha fazla müşteriye mesleki bir hizmet sağlaması veya muhasebe meslek mensubunun belirli bir konuya ilişkin çıkarları ile müşterinin çıkarları çatıştığında ortaya çıkabilir. Profesyonel muhasebeci, çıkar çatışmasının profesyonel yargısının zayıflatmasına izin vermemelidir. (Acar, 2013:8). Çıkar çatışması, bir çalışanın kişisel çıkarlarının bir bütün olarak şirketin çıkarlarına herhangi bir şekilde müdahale etmesidir. Bir çıkar çatışmasının varlığı mutlaka etiksel ilkelerin ihlali anlamına gelmez, ancak bunun ifşa edilmemesi bir ihlaldir (International, 2016).

2.1.1.7. Profesyonel Davranış

Profesyonel davranış ilkesi, muhasebe meslek mensuplarına, ilgili yasa ve düzenlemelere uyma ile bildiği veya bilmesi gereken meslek itibarını zedeleyebilecek her türlü eylemden kaçınma yükümlülüğü getirir. Bunu anlayan ve bilgilendirilmiş bir üçüncü tarafın, o sırada muhasebe meslek mensubunun elinde bulunan tüm belirli gerçekleri ve koşulları değerlendirdikten sonra, mesleğin itibarı üzerinde olumsuz bir etkisi olduğunu düşündüğü eylemleri içerir. Muhasebe meslek mensupları, kendilerini ve işlerini pazarlarken ve tanıtırken mesleki itibarlarını zedelememelidir. Aksine, dürüst ve doğru sözlü olmalı, sağlayabileceği hizmetlerde ve sahip oldukları nitelikler veya edindikleri deneyimleri abartılı iddialarda anlatmamalı veya başkalarının çalışmalarıyla saldırgan referanslar veya karşılaştırmalar yapmamalıdır (Sami, 2002:133-171).

Profesyonel davranışın amacı, genel kurumsal politikayı tanımlamak ve özel ilgi alanlarında uygun davranış konusunda rehberlik sağlamaktır. Profesyonel ve kişisel davranışla ilgili şirketin ana beklentilerini belirler. Profesyonel davranış kabul edilemez veya yasadışı olan tüm davranışları tanımlamaz. Bu nedenle kuralların kapsamına girmeyen davranışlar, kabul edilebilir veya yasal olduğu anlamına gelmez. Bir şirketin dünya çapındaki her yöneticisinin, memurunun, çalışanının ve temsilcisinin, şirket politikalarının, yasalarının ve amaçlarının anlamını ve gerçek amacını anlamak ve bunlara uymak için samimi bir çaba göstermelerini beklemektedir (International, 2016).

2.1.2. Forensic Bilim Türleri

Forensic bilim türleri sayıları son yüzyılda sayıları giderek artmıştır. Bunlardan bazıları; forensic tıp, forensic mühendislik, forensic muhasebe ve başkadır.

2.1.2.1. Forensic Tıp

Forensic tıp intihar, saldırı ve diğer şiddet biçimleri gibi dış veya doğal olmayan nedenlerle yaralanmış veya ölmüş kişilerin muayenesi, teşhisi ve bulguların uygulanması ile ilgilenen bir tıbbi uzmanlık alanını tanımlamak için kullanılan geniş bir terimdir. Forensic tıp, forensic psikiyatri ve forensic toksikoloji uygulamalarını içeren disiplinler arası bir dalıdır (Eriksson, 2016:151-177). Ayrıca forensic tıp, hukuk veya ceza davalarında gerçekleri ortaya çıkarmak için tıbbi bilgilerin uygulanmasıyla ilgilenen dalıdır (Baud, Frédéric J, 2020:413-428).

2.1.2.2. Forensic Mühendislik

Forensic mühendislik, düzgün çalışmayan ve kişisel yaralanma, ekonomik kayıp veya maddi hasara yol açan yapıları, bileşenleri veya ürünleri analiz eder. Bu alan, mekanik ve yapısal arızaların araştırılmasına yönelik mühendislik ilkelerini uygulamayı amaçlamaktadır. Forensic mühendisler, ürün performansını iyileştirmek için çalışmadan önce olayları ürünü analiz eder ve arıza noktasını belirler. Arızanın özel nedenini belirlemeleri de hasar için sorumluluk oluşturmaya yardımcı olur. Forensic mühendislik, arızaların, daha spesifik olarak bir cihazın, bileşenin, malzemenin veya yapının arızalarının araştırılmasında kullanılan mühendislik ilkeleri ve biliminin uygulanmasıdır. Forensic mühendisleri tarafından sağlanan raporlar, bina çökmesi veya yaralanmaya neden olan makine arızası gibi yaralanma veya maddi hasar içeren konularda kullanılmaktadır. Çoğu zaman, bu sonuçlar mahkemede bir davanın veya iddianın çözülmesine yardımcı olmak için de kullanılır. Bu olduğunda, mühendis, arızanın neden meydana geldiğine dair mahkemede

ifade vermektedir. Ayrıca mühendislere kasırgalar, sel baskınları, depremler, patlamalar ve büyük yangınlardan sonraki katastrofik hasarları araştırma görevi verilmektedir (Owojori & Asaolu, 2009:183-187).

2.1.2.3. Forensic Muhasebe

Forensic muhasebe, soruşturma muhasebesi ve denetim sahteliklerin araştırılması olarak da adlandırılır. Forensic muhasebenin büyümesinin ana nedenlerinden biri, bağımsız yasal denetçileri atamanın olağan yolu, denetim komitelerinin kurumsal sahtekârlığın çeşitli gerçeklerine ve gizli yönlerine ışık tutamaması ve iç denetçilerin yetersiz bağımsızlığıdır (Owojori & Asaolu, 2009:183-187). Forensic muhasebeci, meydana gelen zararın değerini belirlemek için bilgileri toplar ve analiz eder ve soruşturma süreci boyunca derinlemesine analiz temelinde bir görüş oluşturarak veriler üzerinde meslekte belirlenen standartlara göre yargıda bulunur.

Forensic muhasebeci, muhasebe, denetim, hukuk, bilgisayar ve psikoloji alanındaki davranışsal özelliklerini, mesleki ve bilimsel becerilerini adli tıp veya muhasebe soruşturmasını desteklemek için kendisi veya bir çalışma ekibi içinde kullanır. Forensic muhasebe, muhasebe eksikliklerini azaltmak için muhasebe, denetim, analiz, sözlü ve yazılı iletişim ve dışardan denetimi kullanma bilimidir. Muhasebecinin sahip olması gereken nitelikler arasında forensic denetim alanında uygulamalı deneyimin yanı sıra denetim deneyimi, uzmanlık alanında eğitim ve sürekli eğitim, müşterilerle ve sözlü ilişkilerde esnek iletişime sahiptir ve sözel beceriler gerektirir (Al-Jalili, 2012:12-19).

2.1.3. Forensic Muhasebenin Diğer Bilimlerle İlişkisi

Forensic muhasebe sadece muhasebe odaklı bir bilim dalı olmayıp disiplinlerarası çokdisiplinli bir bilim dalıdır. Bu nedenle forensic muhasebe birden fazla bilim dalı ile interaktif bir ilişki içindedir.

2.1.3.1. Forensic Muhasebe ve Finansal Muhasebe İlişkisi

Muhasebe denetçisi, içerden kontrol sisteminin değerlendirilme sürecini, denetçi tarafından toplanan tüm delilleri içeren çalışma kâğıtları aracılığıyla belgelemeli, ne yaptığını, izlediği yöntem ve prosedürleri ve ulaştığı sonuçları göstermelidir. Bunun yanında muhasebe denetçisinin raporun hazırlanmasında dayanacağı temellere sahip olduğu hususları, yaptığı inceleme sırasında yapılan karşılaştırma ve inceleme sürecinde profesyonel olarak kanıtlamalıdır. Muhasebe denetçisi, her denetim süreci için çalışma

kâğıtlarını tutar ve gerektiğinde veya forensic muhasebeci denetimi yaparken finansal ve muhasebe tablolarındaki bilgilerin doğruluğunu bilmek için bunları referansı kolaylaştıracak şekilde sınıflandırır (Finnerty, 1988:14-33).

Bir kurumda hataları ve sahtekarlıkları önleme ve tespit etme sorumluluğu öncelikle şirketin yönetimine aittir. Denetçi, hile ve hataların önlenmesi sorumluluğunu taşımamakla birlikte, finansal tabloların hazırlanmasını tamamladıktan sonra hileyle ilgili raporları sonuçlandırdığında olumlu ve etkili role sahip olabilir. Denetçi bir denetçi olarak işini yerine getirdiğinde, denetim varsayımlarından biri olarak profesyonel şüpheciliği korumalıdır. Bu hipotezin, denetçinin sahtekarlık veya hatanın varlığını gösteren olaylarla karşılaşabileceğini gösterdiği durumlarda denetim risklerinin değerlendirilmesine dayanarak denetçi, finansal tabloların tamamının hatasız ve sahtekarlıktan arındırılmış olduğuna ve şirketin finansal durumunu dürüst temsil ettiğine ilişkin beynetiksel (rational) güvencenin edinilmesi için programlar geliştirmelidir (Al-Dhubaibi, 2020:279-290).

Planlama aşamasındaki denetçi, finansal tablolar üzerinde önemli bir etkisi olabilecek hata veya hile risklerini denetlemeli ve değerlendirmelidir. Denetim risklerinin değerlendirilmesine dayanarak, denetçi, finansal tabloların tamamlanmasından sonra dürüst ve gerçeğe uygunluğu için önemli bir risk oluşturabilecek tüm önemli hataları ve sahtekarlıkları belirlemek için denetim prosedürleri geliştirmelidir. Denetçi, finansal tablolar üzerinde önemli bir etkisi olan sahtekarlık veya hataların varlığına sahiptir, bu nedenle hatanın denetlenen finansal tablolarda düzeltildiğinden veya doğru bir şekilde saptandığından emin olana kadar denetim prosedürlerinin kapsamını genişletmelidir (Al-Kake & Ahmed, 2019: 637-673). Muhasebe bilimi başlığı altında denetimin eksikliklerinden dolayı forensic muhasebe yeni bir halka olarak muhasebeye eklenmiştir.

2.1.3.2. Forensic Muhasebe ve Hukuk İlişkisi

İşletmelerde finansal skandallar, muhasebecilerin görevlerini yerine getirirken dolandırıcılık ve yasa dışı faaliyetlerden bilgidar olmamaların kaynaklanmaktadır. Bununla birlikte forensic muhasebe ile hukuk arasında ilişki kuran bir görüş ortaya çıkmaktadır (Toraman vd, 2009: 17-55). Forensic muhasebe; muhasebe ve forensic kavramları konunun hukuki boyutuna odaklanmakta, muhasebe kavramı ise ticari işlemlerin sonucundaki hesap işlerini ifade etmektedir. Forensic muhasebe, hesap işlemlerinde ve bu işlemlerin karar verme aşamasında hukuk ve muhasebenin birlikte çalışması anlamına gelir. Forensic muhasebe, yasal sorunları çözmek için yöntem ve prosedürler kullanarak muhasebe

gerçeklerinin keşfedilmesini sağlayan bir hizmettir. Forensic muhasebe çalışmaları sonucunda elde edilen veriler mahkemeye sunulur ve aynı zamanda bu muhasebe kayıtları sonucunda kurumların hareketlerinin denetlenmesi ve gerekli önlemlerin alınmasında önemli rol oynar (Karacan, 2012: 106-128).

Forensic muhasebeciler, sadece adli prosedürler ve ticaret hukuku hakkında değil, aynı zamanda hukukun diğer alanları hakkında da (özellikle ceza hukuku) yasal bilgiye sahip olmalıdır. Bunun nedeni, forensic muhasebecilerin cezai ve yönetsel soruşturmalarda etkin rol oynayabilmesidir. Örneğin, bir forensic muhasebeci, yasal prosedürlerle ilgili dava dilekçesi hazırlayabilir, duruşma öncesi ve sonrası destek sağlayabilir, gerektiğinde soruşturmayı kendisi yürütebilir ve bazen kolluk kuvvetlerinde olduğu gibi tutuklama yapabilir (Pehlivan, 2010:14). Kısacası muhasebe ve ceza hukuku, kanuna aykırılık gibi durumlarda, takip edilmesi gereken hukuki süreç noktasında forensic süreç ile muhasebecilerin çalışmaları kesişmektedir. Forensic muhasebeciler, ortaklar veya kurumlar arasındaki sorunlarda, müşteriler ve satıcılar arasındaki borç ve kredi ilişkilerinde ortaya çıkan sorunların aydınlatılması sürecinde mahkemede veya mahkeme dışındaki süreçlerde yardımcı olmaktadır (Sertgöz, 2021:13).

2.1.3.3. Forensic Muhasebenin Denetim Bilimleri İle İlişkisi

Muhasebe denetimi ve forensic denetim birbiriyle yakından ilişkilidir. Forensic muhasebe mesleğini icra edecek bireylerin kamu muhasebesi ve hukukun yanı sıra denetim bilgisine de sahip olmaları gerekmektedir. Şüphencilik kavramı hem denetim faaliyetlerinde hem de forensic muhasebe soruşturmalarında her zaman hakimdir. Denetim, finansal tablolardaki bilgilerin gerçeklere, genel kabul görmüş muhasebe standartlarına ve diğer ilgili mevzuata uygun olarak raporlanıp raporlanmadığının belirlenmesi faaliyetidir. Denetimde bulunan kanıt toplama teknikleri, araştırma yöntemleri ve denetim ilkeleri forensic muhasebe çalışmalarında da kullanılmaktadır (Pamukçu, 2017:227-244).

Dış denetçilerin forensic muhasebesi çalışmalarını yürütmek için yeterli bilimsel ve uygulamalarındaki eksiklik kara para aklama operasyonları da dahil olmak üzere dolandırıcılık ve finansal dolandırıcılıkla mücadeledeki rolü hakkında farkındalık eksikliği yaratmaktadır. Forensic muhasebecisi olarak sertifika almak isteyen denetçiler için yolsuzluk, finansal dolandırıcılık ve kara para aklama ile nasıl savaşılabacağı konusunda özel eğitim kursları düzenlemeye ilgi duyulması bu alanda özellikle üniversitelere yönetim ve ekonomi fakültelerindeki muhasebe bölümlerine forensic muhasebenin önemini ortaya

çıkarmaktadır. Varolan muhasebe dersleri yanında forensic muhasebeyi destekleyici ek derslerin varlığını beraberinde getirmektedir (Radi, 2011:13-17).

2.1.3.4. Diğer Bilimlerle Forensic İlişkiler

Forensic çokdisiplinli bir bilim dalı olmakla birlikte dünyada sadece fğrensics alanine odaklanmış bir adet üniversite bulunmaktadır. Bu üniversite Hindistan'da bulunup, forensic üniversitesi bünyesinde lisans ve yüksek lisans düzeyinde forensic eğitim programları bulunmaktadır. Bu üniversite forensic, kimya ve toksikoloji, forensic biyo teknoloji, forensic fizik ve parmak izleri ve siber forensic tıp gibi bazı forensic muhasebe bölümleri bulunmaktadır. Bu üniversitelerde forensic bilimlere giriş, psikoloji, kriminoloji, hukuk, istatistik, forensic fizik ve olay yeri yönetimi gibi bazı dersler sunulmaktadır. Kalite yönetimi, narkotik ilaçlar ve patlayıcılar, forensic kimya, moleküler biyoloji, genetik, parmak izi bilimindeki son gelişmelerdir. Güvenlik açığı değerlendirmesi, bilgisayar forensic tıp ve modern uygulamalı analitik forensic kimya dersleri ve diğer derslerde kesin uzmanlığa göre verilmektedir (www.nfsu.ac.in, 2022).

2.2. FORENSİCS MUHASEBE SİSTEMİ

Teknolojinin gelişmesine bağlı olarak finansal işlemlerde yaşanan yenilikler ve gelişmeler, sosyal ve kültürel yapıda birçok değişimi beraberinde getirmiştir. Bu değişiklikler sonucunda finansal suçlar ve suçluların niteliği ve özellikleri daha karmaşık hale gelmiştir. İçinde bulunduğumuz dünyada teknolojinin sunduğu olanaklara daha karmaşık hale gelen ticari operasyonlar, yargı mensuplarının suçları çözmede yetersiz kalmasına neden olmuştur (Arslan, 2011:73-107). Enron, Worldcom, Adelphia ve Xerox gibi şirketlerde son dönemde yaşanan skandallar, forensic muhasebenin önemini ve sorumluluğunu artırmıştır. Dolandırıcılık sadece şirket yöneticilerine ve hissedarlarına değil, aynı zamanda kredi kuruluşları ve çalışanlara ve birçok sektöre de zarar vermektedir. Sahtekâr insanlar alanlarında uzmanırlar ve detayları iyi kavrarlar, sayılarla oynarlar ve kısa zamanda edindikleri paralarla kayıplara karışırlar. Böyle kişiler şirketin varlık ve yükümlülüklerini arzularına göre artırıp azaltabilirler (Sertgöz, 2021: 10).

Şirketlerin ekonomik büyümesi ve çalışan sayısının artmasıyla birlikte insanlar son zamanlarda ait oldukları kurumları veya kontrolleri altındaki kişileri aldatmaya başladılar. Böylece şirketlerde karşılaşılan hileler nedeniyle finansal kayıpların artması ve finansal tablolarda gerçekçi olmayan hesaplamalar yapılması forensic muhasebe mesleğinin ortaya çıkmasında büyük rol oynamıştır (Pamukçu, 2017:227-244). Forensic muhasebenin ortaya

ıkmasına neden olan durumlar arasında uzun vadeli ve detaylı finansal raporların kontrol edilmesi ihtiyacı, finansal piyasalardaki güvenini kaybeden yatırımcı sayısının artması, iş hayatında hileli davranışlara maruz kalınması ve dolandırıcılık davranışını tespit etmede yetersiz kalan kanuni yaptırımlar sayılabilir (Ramaswamy, 2007: 32). Teknolojik gelişmeyle birlikte ticari işlemlerin büyümesi ve karmaşıklığı sonucunda dolandırıcılığın artması, artan sorunlarla birlikte mahkemelere yapılan başvuru sayısının artması toplumda Forensic muhasebeye ilgiyi artırmaktadır (Şahin, 2019:6).

2.2.1. Forensic Muhasebeciliğın Tarihsel Gelişimi

Hegazy (2014) birçok insanın adli muhasebecilerin sadece hile tespiti ve soruşturması gerçekleştirdiğine inanmaktadır. Oysa gerçekte forensic muhasebeciliğın çok çeşitli hizmetler sunduğunu ve başlıca hizmetlerin; ticari ihtilaflardaki iş ve varlık değerlemesinden başlayıp, sözleşmeden doğan hak taleplerinde ortaya çıkan ekonomik zararın hesaplanmasına kadar geniş bir uğraş alanına sahiptir. Bunun yanında görev ihlali veya zarar ihlali durumunda iyi niyet kaybının hesaplanması, bir sigorta işleminde işlerin kesintiye uğramasından kaynaklanan zararlar hakkında bir görüş bildirmek görev alanlarındandır. Ayrıca hissedar ve ortaklık anlaşmazlıklarının soruşturulması, resmi hukuk davası veya cezai kovuşturmalarını desteklemek için avukata önerilerde bulunulması, uzman tanık olarak mahkemeye katkı sunmaya değın birçok işlevi bulunmaktadır (Kaplan, 2021: 16).

Adli muhasebenin ortaya çıkışı yaklaşık yüz yıllık bir geçmişe sahip olmasına karşın yolsuzlukla mücadeledeki önemi son yirmi yılda muhasebe usulsüzlüklerinden sonra anlaşılmıştır. Günümüzde kurumlar dolandırıcılıkla mücadelede forensic muhasebe desteğine gereksinim duymaktadırlar. Adli muhasebe teknikleri ve yöntemleri, dolandırıcılıkla mücadelede, risk tahmini ve yönetiminde, soruşturmalarda ve denetimlerde en iyi sonuçları elde etmek için siber teknolojilerle ve bilişim unsurlarıyla birleştirilebilmektedir (Al Dulaimi, 2021, 121). Uluslararası alanda özellikle Amerika Birleşik Devletleri, Kanada, İngiltere ve Avustralya’da “Forensic Accounting” olarak adlandırılan ve uygulanan mesleğın Türkiye’de henüz kendine uygulama alanı bulamamıştır. Türkçeye “Adli Muhasebe” olarak tercüme edilmesi bu forensic muhasebenin değerlendirilmesinden çok adli muhasebeyi tartışılır kılmaktadır “Forensic kelimesinin sözlük anlamı, “mahkemeye ait adli davalarda bir standart olarak kabul edilme şeklinde ifade edilmektedir” (Akyel, 2009: 225). Ancak forensic kavramı uluslararası alanda ilk defa 1650

yılında ortaya çıkmış olup kökentratik (etimology) olarak forumla ilgili ve kuralları yargılamak veya sürdürmek anlamında toplanma yeri (www.etymonline.com) anlamına gelmektedir.

Akyel'in 2009 yılında yaptığı bu doktora tez çalışması "adli muhasebe" adıyla yapılan üçüncü tez olup kendinden sonraki birçok çalışmayı da gerçeğe aykırı biçimde yanlış yönde etkilemiştir. Bu yanlışlığın temel nedeni forensic kavramının anlam ve biçimine uygun yeni bir Türkçe kavramla ulusal dile aktarılması yerine adli kavramı kullanılarak forensic kavramının içeriği ve biçimi de değiştirilmektedir. Bunun başlıca nedeni forensic kavramının tarihte ilk defa 1650 yılında ortaya çıkması olup bu dönemin özelliği ise Rönesans'ın felsefesini taşımasıdır. Oysa ne Arap dünyası ne de Türk Dünyası Rönesansı yaşamamıştır. Diğer bir deyişle Arapça adli kavramı "*mahkemeye ait olan*" anlamındadır. Forensic kavramının anlamını mahkemeye ait olduğunun kabulü beraberinde forensic audit kavramının da mahkeme veya mahkemenin denetimi anlamını ortaya çıkarmaktadır. Oysa forensic mahkemeye ait olabilir de olmayabilir de. Diğer bir deyişle forensic muhasebe sadece mahkemelerin isteklerini karşılamayıp bunun yanında tüzel ve gerçek kişilerin de gereksinimlerini karşılamaktadır. Bu yönüyle şirket birleşmeleri, tasfiyeleri, satın almaları, şüpheli işlemler, risk yönetimi ve başka birçok alan adli yani mahkemeye ait olanın dışındadır. Kaldı ki finansal muhasebe nasıl ki doğruluğun bilimi ise forensic muhasebe de yanlışlığın veya dolandırıcılığı ortaya çıkarma bilimi olarak işlev görmektedir.

Forensic muhasebe tarihte 1824 yılında İskoçya'da ilk defa bir mahkeme bir dolandırıcılık faaliyetinin araştırılmasına yönelik olarak forensic muhasebe uzmanlarından destek istemişlerdir (Al Dulami, 2021: 5). Tarihte ilk defa 1650 yılında gerçekliklerin veya gerçeğe aykırılıkların birinci elden incelenmesi olarak ortaya çıkan bu kavram yaklaşık 200 yıl sonra 1824 yılında forensic muhasebe kavramının ortaya çıkarmıştır. Bu tarihten yaklaşık bir 200 yıl sonra 2000 yıllarda yönetimsel muhasebe ve denetim uygulamalarının yarattığı yıkımların ortaya çıkarılmasında yapıcı bir görev çıkarmıştır. Bütün bunlara karşın adli kavramı forensic kavramını biçimsel ve içeriksel olarak karşılamaktan uzak olduğundan bu çalışmamızda uluslararası alıntıyı forensic muhasebe olarak anlatmayı üçüncü kısımda Türkiye üzerine yapılan tezlerde ise adli muhasebe kavramını kullanmış bulunmaktayız.

Küreselleşme ile birlikte hızlı bilimsel ve teknolojik yeniliklerin bir sonucu olarak ortaya çıkan değişim ve gelişim ortamı, toplumu oluşturan tüm kişi ve kurumları uyum sağlamak için büyük değişiklikler yapmaya zorlamaktadır. Tüm bu değişiklikler, stratejik planlama, entegre yaklaşımların kullanımı ve yönetim içinde sorumluluk duygusunun

geliştirilmesi gibi konulara giderek daha fazla odaklanmayı ve ilerlemeyi gerektirmektedir. Son yıllarda insanlar genellikle kendi sorumluluk ve kontrolleri altındaki ya da başkalarına ait olan kaynakları suistimal etmekte ve bunun sonucunda bu olaylar mahkemeye taşınabilmektedir (Sipahioğlu, 2019:41). Forensic muhasebe ve forensic soruşturmalar genellikle hukuk veya ceza davalarına konu olabilecek finansal işlemlere ve davalara ilişkin uzmanlık alanını ve dolayısıyla destekleyici süreçlerden yararlanabilecek sonuçlara erişimi kapsar (Karacan, 2012:107).

Bugün geldiğimiz noktada forensic muhasebe; Muhasebe, Hukuk, Denetim Amerika Birleşik Devletleri'nde (ABD) ve çoğu Avrupa ülkesinde dava desteği, bilirkişi araştırması, özel amaçlı inceleme alanlarıyla yakın temas halinde stratejik hizmetler sunarak yasal kimliği olan üst düzey bir meslek haline gelmiştir. 2000'li yılların başındaki finansal skandallardan sonra, 2002 yılında (Sarbanes Oxley) yasası kabul edildi. Kanun, paydaşlar; finansal piyasalara, finansal raporlamaya ve kurumsal yönetime olan güveni yeniden tesis etmek için çıkarılmıştır. Bu güvenin tesis edilmesinde ise forensic muhasebe ve denetimi ön plana çıkılmıştır (Karacan, 2012:107).

2.2.1.1. Muhasebe Usulsüzlüklerinden Önce Forensic Muhasebe

Forensic muhasebenin son sürecine baktığımızda, avukatlar ve muhasebecilerin birbirleriyle iletişim kurmaya ve etkileşime girmeye başladığı bir dönemde, on altıncı ve on dokuzuncu yüzyıllarda Avrupa ülkelerinde bilirkişilerin bulunduğunu gösteren belgeler bulunmaktadır. Bu belgelerde birçok avukatın aynı zamanda muhasebeci olarak da çalıştığını göstermektedir. Forensic muhasebe kavramı ilk kez 1824 yılında İskoç muhasebeci James Mack tarafından ortaya atılmıştır (Sertgöz, 2021:8). 1920'lerde ünlü mafya lideri Al Capone'un bir araştırma muhasebecisi tarafından yakalanmasıyla forensic muhasebenin uluslararası alanda yaygınlık kazandığı görülmektedir 1940'larda 600 muhasebeci FBI için özel ajan muhasebeci olarak çalışmaya başlaması ise mesleği daha da çekici hale getirmiştir (Pala, 2011:5). 1960'larda ilk ekonomik suçlarla sarsış birimi olarak Kanada Kraliyet Atlı Polisi (RCMP)⁵, kurulması bu mesleğin ABD dışından başka ülkeler tarafından da benimsenmesini ortaya koymaktadır. Daha sonra bu birimlerin sayısı ulusal ve uluslararası düzeyde artmış ve buna bağlı olarak ekonomik suçların incelenmesinde muhasebe uzmanlığına duyulan ihtiyaç da artmıştır (Karacan, 2012:106-128). 1980'li yıllarda küreselleşme, ticari faaliyetlerde karışıklık ve kurumsal büyüme gibi nedenlerle

⁵- Royal Canadian Mounted Police – (RCMP)

ortaya çıkan hukuki uyuşmazlıklarda bu alandaki uzmanların görüş ve destekleri esas olmuştur (Sipahioğlu, 2019:45).

2.2.1.2. Muhasebe Usulsüzlüklerinden Sonra Forensic Muhasebe

Milenyumdan sonra Enron ve worldcom yolsuzlukları yanı sıra diğer muhasebe skandallarının bir sonucu olarak ulusal ve kurumsal yönetim anlayışında ve muhasebe anlayışında köklü değişiklikler geçirmiştir. Bu muhasebe usulsüzlüklerinin araştırılması sürecinde adli muhasebecilik mesleği kurumsal bir kimlik kazanarak yeni bir muhasebe alanı ortaya çıkmıştır. Mevcut ekonomik durumla birlikte, finansal çöküşler, artan beyaz yakalı suçlar ve artan mesleki dolandırıcılık olayları ile uğraşırken forensic muhasebe hizmetlerine olan talep artmaktadır. Forensic muhasebe hizmetlerine yönelik artan talebin yanı sıra pazar, forensic muhasebecinin belirli özelliklere ve temel becerilere sahip uzmanlık sertifikalara sahip olunmasını gerektirmektedir (Davis ve Ark, 2010:11-26).

Forensic muhasebenin giderek gelişmesinin nedenlerinden biri de işletmelerde meydana gelen hilelerin sayı ve türlerinin artması, bunları tespit etme ve önleme isteğidir. Ayrıca muhasebe biliminin gelişmesi de bu alanda yeni mesleklerin ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Suç gelirlerinin veya kara para aklamanın muhasebeleştirilmesi, forensic muhasebe yoluyla bu suçlarla mücadelede önemli bir rol oynamaktadır (Sipahioğlu, 2019:43). Forensic muhasebe, mali ve sosyal uyuşmazlıkların denetim, muhasebe ve hukuk kavram ve yöntemleri kullanılarak araştırma kapsamında çözümlendiği bir hizmettir. Forensic muhasebe bilimine aşina olmak için soruşturma tekniklerini kullanmak, finansal olayları analiz etmek, dolandırıcılık ve finansal dolandırıcılığı tespit etmek, suç işleyen kişiye karşı delil toplamak ve mahkemelerce kabul edilebilir bir şekilde raporlamayı gerektirmektedir (Sipahioğlu, 2019:43).

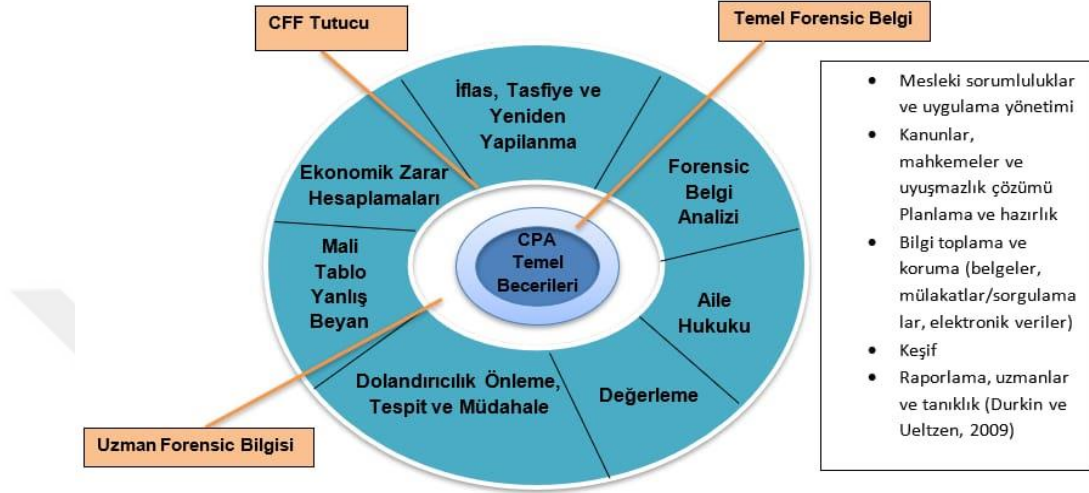
2.2.2. Forensic Muhasebe Mesleki İşlevleri

AICPA⁶'nın anlayışına dayalı olarak, bir forensic muhasebecinin sahip olması gereken analitik özellikler ile araştırma ve iletişim becerilerini içeren belirli beceriler ve özellikler vardır. AICPA, Haziran 2008'de Finansal forensic sertifikasyon programını geliştirmek için bir komite kurdu. AICPA'nın CFF⁷ Çekirdek Odak Çarkı, forensic muhasebecinin kullanabileceği çeşitli özel forensic bilgi alanlarını gösterir. Aşağıdaki şekilde görülebileceği gibi, forensic muhasebecinin temel forensic bilgisinin ve özel forensic

⁶- American Institute of Certified Public Accountants – (AICPA).

⁷ Certified in Financial Forensic (CFF).

bilgisinin temeli “CPA⁸ temel becerileridir. Geleneksel muhasebe perspektifinden bakıldığında, bu temel beceriler arasında genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve uygulaması, onay hizmetleri, vergi, genel iş hukuku bilgisi ve için etik ile ilgili eğitim, öğretim ve deneyim yer almaktadır (Davis ve Ark, 2010:11-26).



Şekil 2.1. Forensic Muhasebecinin Özellikleri ve Becerileri Kaynakça: (Davis ve Ark, 2010:11-26)

Mesleki yeterliliğin bir göstergesi, bir muhasebecinin muhasebe işi yapması için eğitim düzeyine uygun akademik yeterliliğin sağlanmasıdır. Bu nedenle ekonomi, finans ve hukuk gibi bazı temel alanlarda bilgi sahibi olması kendisinden beklenmektedir. Bunun içinse bu alanlarda eğitim alınmasının gerektirmektedir. Bu nedenle forensic muhasebeciler, işlerinde başarıya ulaşmak için başarılarını artırmak ve korumak için sürekli sürekli mesleki ve teknik eğitim alınmasını gerektirmektedir (Schermerhorn vd., 2011:48). Bir meslek mensubu hizmet verirken teknik ve mesleki standartlara veya kanuna uygun olarak titizlikle çalışmalı ve bu amaçla mesleğini olumsuz etkileyecek her türlü eylemden kaçınmalıdır (Huber, 2012: 284-290).

2.2.2.1. Dava Destekleri

Dava desteği, bir avukata dava öncesi, dava sırasında veya dava sonrasında verilen muhasebe desteğini anlatmakta olup genellikle ekonomik kayıplarla ilgilidir (Pazarçeviren, 2005:1-19). Örneğin, ekonomik zararın miktarının belirlenmesi ve anlaşılır bir şekilde ilgililere iletilmesi, bu destek kapsamındadır. Dava desteği, hukuki sorunların çözümünde avukatlara sağlanan destektir. Bu destek kapsamında forensic muhasebeci faydalı, güvenilir

⁸ Certified Public Accountant (CPA).

ve gerekli bilgileri değerlendirir; verileri toplar, analiz eder ve yorumlar (Owojori ve Asaolu, 2009: 183-187). Dava desteği kapsamında, yargıya intikal etmiş veya intikal etmemiş olan aşağıdaki konularda hizmet verilmektedir (Gülten, 2010: 311-320);

a) Adli muhasebe, boşanma uyuşmazlıklarında evlilik sırasında edinilen varlıkların paylaşılmasında önemli faydalar sunmaktadır.

b) İşletmeye yönelik finansal kayıplara ilişkin durumlarda yönetim ve işletme personeli, ortaya çıkan zararların hesaplanması için dava desteğine ihtiyaç duyarlar.

c) Belge ve kredi kartı dolandırıcılıklarında, çek ve bono dolandırıcılıklarının bilgilendirilmesinde forensic muhasebe desteğine ihtiyaç duyulmaktadır.

d) İş hukukunun uygulama alanına giren durumlarda, tazminatın hesaplanmasında forensic muhasebecilik mesleğine ihtiyaç duyulmaktadır.

e) Ve başka

Dava desteği ile birlikte forensic muhasebeci, yargı sürecinde davaya konu suçun muhasebe ve finansal yönünün incelenmesinde bilgi ve deneyimleriyle dava sürecini hızlandırarak zamanında ve doğru karar verilmesine destek sağlamaktadır.

2.2.2.2. Uzman Bilirkişilik

Bilirkişi, belirli bir konuda bilimsel, teknik veya özel görüş ifade etme bilgisine, deneyimine ve becerisine sahip olan kişidir (Owojori ve Asaolu, 2009: 183-187). Bilirkişi, davanın konusu hakkında araştırma yaparak elde ettiği verilerden bir sonuç çıkarır ve bunları raporlar. Sözlü veya yazılı bu raporlarda kanısını avukatlara ve hakimlere açıklayıcı bir şekilde ifade eder (Saçaklı, 2011:53). Duruma bağlı olarak, bir forensic muhasebecinin uzman tanıklığı ve tavsiyesi alınması gerekebilir. Avukat, bilirkişi görüşü almak üzere duruşmaya hukuk danışmanı atanmasını isteyebilir. Bunda amaç, davadaki bilirkişinin avukatın iddiasını veya savunmasını destekleyecek uzman kanıtların gerçekçi bir açıklama gerektiren olayları netleştirmektir. Bu açıklık ve güvenilirlik sağlandığında, nihai karar bilirkişinin ifadesine dayanır (Sertgöz, 2021:25). Bir yargılama sırasında mahkemede bilirkişi olarak forensic muhasebeci, karmaşık sorunları bir uzman olarak açık, anlaşılır, nesnel ve titiz bir şekilde sunar (Doğan, 2019:12).

Forensic muhasebecilerin görevlerinden biri de davaya esas olan konuya ilişkin verileri toplamak, verileri gerçekçi bir şekilde yorumlamak ve hazırladığı raporu mahkemeye sunmaktır. Forensic muhasebeci bilirkişiliği sırasında, zaman zaman suçlu,

avukat veya hâkimin ya da yazılı veya görsel medyanın etkisi altında olmamalıdır. Bir forensic muhasebeci, konu hakkında tahminde bulunmadan ve spekülasyon yapmadan gerçeği ortaya çıkarmalıdır. Forensic muhasebeci, beyanında varsayım ve tahminlerde bulunmamalı ve açıkça konuşmalı; konuya dikkat etmeli, soruları dikkatle dinlemeli, sakın ve anlaşılır bir dille cevap vermelidir. Forensic muhasebe mesleğinde uzmanlık sertifikasının verilmesi için yüksek iletişim becerileri, topluluk önünde konuşma ve iyi hitap becerilerine sahip olması kendisinden beklenmektedir (Gülten, 2010: 311-320).

2.2.2.3. Hile Denetimleri

Finansal muhasebe süreçleri hakkında ayrıntılı bir anlayış kazanmak, belirli muhasebe işlemlerini daha yeterli bir şekilde izlemek ve finansal durumlar ve faaliyetlere ilişkin olası manipülasyonları tanımak üzere hile denetimi eğitimi verilir. Forensic muhasebeciler, muhasebe verilerinin güvenilirliği hakkında herhangi bir şüphe olduğunda araştırmacı muhasebecilerden faydalanırlar (Pazarçeviren, 2005:1-19).

2.2.2.4. Araştırmacı Muhasebe

Araştırmacı Muhasebe, varolan durumun gözden geçirilmesinden olası çalışma koordinasyonundan ve ilgili uzmanlarla iş birliği yapma konusunda tavsiyelerde bulunmaktan sorumludur. Ayrıca araştırmacı muhasebe, gerekli belge ve bilgilerin elde edilmesinde, davanın ilk değerlendirilmesinde, güçlü ve zayıf yönlerinin belirlenmesine çalışır (Al-Rukaibi, 2014:52).

2.2.3. Forensic Muhasebe Mesleki İlkeleri

Forensic muhasebe meslek ilkeleri, a) Genel ilkeler, b) Bulguların edinilmesiyle ilgili ilkeler ve c) Bulguların değerlendirilme ilkelerinden oluşmaktadır. Bunlardan genel ilkeler bir profesyonel davranış için gerekli olan ilkeler olup bunlar; Mesleki bağımsızlık, objektiflik ve belgelendirme, mesleki yeterlilik, mesleki özen, profesyonel davranış ve etiksel duyarlılıktan oluşmaktadır.

2.2.3.1. Bulguların Elde Edilmesiyle İlgili İlkeler

Denetim kanıtları kadar denetim kanıtlarının toplanma biçimi ve yöntemleri de önemlidir. Uzman raporuna esas teşkil edecek kanıtların hukuk ilkelerine göre toplanmış kanıtlardan oluşması kendisinden beklenmektedir. Bu nedenle forensic muhasebeci gerçeğin veya sahteciliğin ortaya çıkarılmasında bir dizi prosedür izler ve bütün bu prosedürlerin belli standartları bulunmaktadır. Gerçeğe aykırılıkların ortaya çıkarılmasında izlenen ve

kullanılan bu prosedürler hem bir standart sağladığı gibi hem de açıklanan görüşlere maddi dayanak sağlamaktadır. Bu aynı zamanda kanıtların karşılaştırılabilirliğine olanak sağlar.

2.2.3.1.1. Planlama İlkesi

Forensic muhasebeci, soruşturmanın başladığı andan itibaren ne yapılacağını, hangi adımların izleneceğini, hangi belgelerin inceleneceğini planlamalıdır (Özer, 2019:21). Aynı zamanda ne yapacağını, nerede ne zaman ne pahasına, kimden yardım alacağını da önceden planlamalıdır (Karacan, 2012: 119). Hazırlanan bu plan, ceza soruşturmasının etkin yürütülmesine ve detaylı olarak incelenmesine yardımcı olur.

2.2.3.1.2. Delil toplama ilkesi

Delil toplama ilkesi, forensic muhasebecinin görüşlerini gerçeğe dayalı biçimde kanıtlarla gerekçelendirmesini anlatmaktadır. Bu kanıt toplama sürecinde beyaz yakalı suçlar genellikle eğitilmiş kişiler tarafından işlendiğinden işlenen suçların iyi planlanmasını gerektirir. Suçlu ve işlenen suç iyi gizlenmiştir. Bu nedenle bu suçların detaylı olarak soruşturulması ve değerlendirilmesini gerektirmektedir (Gülten, 2010:315).

2.2.3.1.3. Dürüstlük İlkesi

Deliller bir karara varabilmek için araçlar olup doğru karar verilmesini sağlayan ise toplanan delillerin gerçeğe dayalı biçimde ne eksiksiz ne de fazla biçimde tam toplanmasını gerektirmektedir. Bütün bunların kısa adı ise delillerin dürüst toplanmasını anlatmaktadır (Karacan, 2012: 119). Forensic muhasebeciler raporunu hazırlarken denetim, hukuk, kriminoloji gibi birçok disiplinden yararlanırlar (Ramaswamy, 2007: 33). Kullanılan disiplinlere göre yeni ipuçları belirlenir.

2.2.3.2. Bulguların Değerlendirilmesiyle İlgili İlkeler

Forensic muhasebecinin topladığı kanıtların birleştirilmesi ve her birinin oluşturulmasıyla bir forensic muhasebe raporu hazırlanır. Ancak bu raporun hazırlanabilmesi için öncelikle toplanan delillerin değerlendirilmesini gerektirmektedir.

2.2.3.1.4. İlk görüş ilkesi

Forensic denetçi veya inceleyici forensic muhasebe raporunu hazırlarken birçok yöntem ve teknik kullanır. Bazı durumlarda yazılı kaynakları kontrol eder, bazı durumlarda ise yüz yüze görüşmeler yapar (Özer, 2019:22). Forensic muhasebeci, görüşmelerini değerlendirerek görüşlerini ifade eden bir rapor hazırlamak zorundadır. Hazırlanan bu forensic raporların da bir biçimi olup forensic muhasebeciler bu biçime uymak zorundadır.

Bunun nedeni raporun hem kendi içinde hem de diğer benzer raporlarla karşılaştırmaya olanak sağlaması yatmaktadır.

2.2.3.1.5. Tam açıklama ilkesi

Forensic muhasebeciler tarafından hazırlanıp sunulan forensic muhasebe raporu, bilgi kullanıcılarının gerçeğe dayalı biçimde onların gereksinmelerini karşılamalıdır (Karacan, 2012:200). Bu amaçla forensic denetçi incelediği olay veya durumun bütün özelliklerin ortaya koyması kendisinden beklenmektedir. Ayrıca forensic muhasebeci gerekirse bu raporu mahkemede açıklamak zorundadır.

2.2.4. İşlevsel Forensic Muhasebeci Süreci

Forensic muhasebe işlemleri sürecinde izlenecek yöntem ve adımlar başlı başına farklılık göstermektedir. Forensic muhasebe süreci genel olarak; a) Müşteri toplantısı, b) Çatışma tespiti, c) Ön araştırma, d) Eylem planı hazırlama, e) Kesin delil edinme, f) Analiz ve g) Raporlama evrelerinden oluşmaktadır (Saçaklı, 2011: 60). Bununla birlikte forensic muhasebe sürecindeki bütün aşamalarda muhasebenin ilke ve yöntemleri kullanılmaktadır. Forensic muhasebe muhasebe ilkelerinin gerçeğe aykırılıkların ortaya çıkarılmasında kullanılmasıdır.

2.2.4.1. Müşteri Toplantısı

Forensic muhasebe incemele sürecinin forensic olayı almadan önce müşteriyle toplantı yapılması ile başlamaktadır. İncelenen olayın belirlenmesi, ilgili kişilerin ve karşılaşılan sorunların anlaşılmasını sağlayacaktır (Saçaklı, 2011: 60). Olaydaki tarafları, sorunları ve önemli olayları anlamak ve olayı tanımlamak açısından önemli bir aşamadır.

2.2.4.2. Çatışma Tespiti

Müşteriyle yapılan toplantıda forensic taraflar belirlendikten sonra olayın sorgulandığı ve çatışma takibinin yapıldığı adımdır (Saçaklı, 2011: 60). Taraflar hakkında bilgi alınırken, öncelikle çatışma izleme ve çatışma tespiti yapılmaktadır.

2.2.4.3. Ön Araştırma

Kapsamlı bir araştırma yapmadan önce ön hazırlıkların yapılması aşaması ön araştırma evresini anlatmaktadır. Bu evrede gelecek planları yapılması sorunun daha iyi anlaşılmasını sağlamaktadır. Araştırma konusu ile ilgili ayrıntılı bir iş planı (vaka taslağı,

yapılacak işler) geliştirilmeden önce yapılan ön araştırmadır (Saçaklı, 2011: 60). Ön araştırma, sorunun daha iyi anlaşılmasına ve gelecek planlara örnek teşkil etmektedir.

2.2.4.4. Eylem Planı Hazırlama

Eylem planı hazırlama evresinde müşteri ile görüşülerek ve ilk araştırma, hedefler ve hedeflere ulaşmak için kullanılacak yöntemler uygulandıktan sonra toplanan verilerin enuygun biçimde kullanılmasına yardımcı olmaktadır (Saçaklı, 2011: 60). Eylem planı incelemenin aynı zamanda asgari standartlarını oluşturmaktadır. Bununla yapılan incelemenin kontrol edilebilirliği sağlanmaktadır. Kontrol edilebilen incelemeler ise kanıtlanabilirliğin temel yapı taşıdır. Bunun nedeni ise ölçülebilirliği sağlamasıdır.

2.2.4.5. Kesin Delil Edinme

Kesin deliller edinme evresinde davanın içeriğine dayanmak kaydıyla, belge, mal varlığı, ekonomik veri, kişi veya kurum tespiti, olayın meydana geldiğine dair delil veya bilirkişilerce hazırlanan raporların incelenmesi.

2.2.4.6. Analiz

Analiz evresinde, olayın doğasına dayalı analizler yapılmaktadır. Analize dahil edilen maddeler; Mali kaybı hesaplayın, İşlem özeti, varlıkları kontrolü, değerlendirmeleri gösteren analizi, grafik ve tablolardan oluşmaktadır.

2.2.4.7. Rapor hazırlama

Forensic muhasebeci incelemeleri sonucunda edindiği kanıtlara dayalı olarak gerekçeli bir rapor düzenlemektedir. Düzenlenen forensic raporda alınan görevin niteliğini, araştırmanın kapsamını, uygulanan yöntemlerin sonuçları ve sınırları belirtmelidir (Saçaklı, 2011: 60). Sonuçları gerçeğe dayalı biçimde açıklamak ve desteklemek için tablolar ve grafikler de kullanılabilir.

2.2.5. Forensic Muhasebeci Sertifikası

Forensic muhasebe sertifikaları, kamu ve özel muhasebe personeli için eğitim programlarından eğitim yoluyla edinilmektedir. Varolan forensic muhasebe uygulaması ile ilgili olarak, Finansal Suç Müfettişleri Birliği (ACFE)⁹, alanında en az iki yıllık deneyime sahip kabul şartıyla yeminli forensic Muhasebeci (CFE)¹⁰ sertifikası vermektedir. Amerikan

⁹Association of Certified Fraud Examiners (ACFE).

¹⁰ The Certified Fraud Examiner (CFE).

Yeminli Finansal Müşavirler Kurulu (AICPA)¹¹, 2008 yılı başından itibaren alanında beş yıl deneyime sahip olma ve sınavlarında başarılı olma şartıyla CPA sertifikasına sahip kimselere Yeminli forensic Muhasebeci sertifikası vermeye başlamıştır. Hindistan'da ulusal öneme sahip bir kurum statüsündeki Ulusal forensic Bilimler Üniversitesi (NFSU)¹², dünyada forensic ve davranışsal tıp, siber güvenlik, dijital forensic ile ilgili bilimlere has eğitim veren dünyanın ilk ve tek üniversitesidir. Ülkede ve dünyada forensic uzmanlarına yönelik artan talep karşısında mevcut bir açığı kapatmak amacıyla Hindistan hükümeti tarafından 2020 tarihli 32 sayılı kanunla kurulmuştur (Eze ve Okye, 2019:12-26).

2.2.6. Profesyonel Forensic Muhasebeci Sorumluluğu

İncelenen finansal tabloların, dolandırıcılık veya hatadan kaynaklanan maddi yanlışlıktan etkilenmemektedir. Bununla birlikte, yıllık denetimler hataları ve olası ihmalleri önleyebilse bile, sahtekarlık ve hataları önlemek ve tespit etmekten denetçiler sorumlu değildir. Dolandırıcılık ve hataların önlenmesi ve tespit edilmesi ve uygun eylemi almak için sorumluluk, denetlenmiş varlıkların yönetimi ile yatmaktadır. Bu nedenle, finansal tablolarını denetlemek, kötü yönetimle suçlananların kusurlarından kaynaklanan kayıpların tahsil edilmesini gerektirmektedir. Denetçiler içerden kontroldeki zayıflıklar, finansal hesaplardaki hatalar veya olağandışı sonuçlar dolandırıcılık varlığını gösterir. Bu nedenle denetçiler, olası dolandırıcılık göstergelerini belirlemek için yeterli bilgiye sahip olmalı, bir durum bir dolandırıcılık riski içerdiğinde, daha fazla soruşturma ihtiyacını değerlendirir ve yetkili makamları bilgilendirir (Topor, 2017: 342-351).

Forensic muhasebe ve denetim dernekleri tarafından düzenlenen profesyonel davranış kuralları, profesyonel etik ve görevleri ihlal edenlerin bazı cezai yaptırımlara maruz bırakılmaktadır. Profesyonel sorumluluk diğer tüm sorumluluklardan daha güçlü olacaktır, çünkü forensic muhasebecinin sorumluluğa olan bağlılığı herhangi bir yasal konunun da ilerisinde olacaktır ve mesleki sorumluluğun ihlali ve buna katlanmaması, forensic muhasebecinin mesleği tamamen terk etmesine neden olmaktadır (Vinten vd., 2005: 404-412). Forensic muhasebecinin aynı anda hem kamuya hem de müşterilerine karşı sorumlu olduğu göz önüne alındığında, mesleki ve etiksel objektif biçimde davranış kurallarına uyulmasını gerektirmektedir. Forensic muhasebeci görevlerini yüksek sorumluluk anlayışıyla yerine getirmesi beklenmekte ve bunlara ek olarak, kendisi ile muhasebe ve

¹¹American Institute of Certified Public Accountants (AICPA).

¹² National University of Forensic Sciences (NFSU).

denetim mesleğinin diğer üyeleri arasındaki iyi ilişkilerin geliştirilmesini sağlamak ve mesleğin konumunu ve itibarını sosyal, teknik ve etiksel duyarlılığını yükseltmek için çaba göstermesi beklenmektedir. Bu nedenle forensic muhasebecinin bu ilişkilerin gelişmesine ve toplumdaki konumuna halkın saygısının gelişmesine katkıda bulunan standartlara uymasını bekler (Mahami ve Mouloudj, 2020: 11-24).

2.3. FORENSİCS DENETİM

Denetim yapan kişi veya kuruluşların dolandırıcılık ve yoketikserliği saptamada yetersiz kaldığı söylenebilir. Bu durum mesleğin icra edilmesinde uygulanan muhasebe ve denetime olan güveni sarsmıştır. Bu nedenle bazı işletme yöneticileri, denetlenmemek ve içerden kontrole tabi tutulmamak için ucuz yöntemler kullanmaya devam etmiştir (Erdoğan, 2020: 3714-3726). Muhasebe ve forensic incelemeyle yakından ilişkilidir. Forensic muhasebeci, kendisine intikal eden olayı tüm detayları göz önünde bulundurarak araştırmalı ve incelemelidir. Doğru sonuçları edinmek için tüm alternatifler inceleneceği ve hemen hemen tüm finansal raporlar kontrol edileceği için diğer denetimlere göre daha düşük bir hata payına sahiptir. Denetimde tüm detaylar incelenirken gözden kaçırılmaması gereken, konunun genel resmidir (Özer, 2019:26). Forensic muhasebeye konu olan dolandırıcılık ve yolsuzluk gibi suçların ekonomik ve sosyal finansal faaliyetleri diğer suçlara göre daha yüksektir. Bu tür suçlar, işletmenin büyümesine, gelirin azalmasına ve sağlanan hizmetlerin aksamasına neden olur. Sonuç olarak, denetim mesleğinin yanı sıra forensic muhasebe mesleği de gerekli hale gelmiştir (Sertgöz, 2021,14).

Forensic muhasebe ve denetim birbiriyle ilişkili olmakla birlikte farklı yönleri de vardır. Bir denetimdeki ana çalışma alanı, finansal tabloların doğru olup olmadığıdır. Denetim prosedürleri, denetim konusuna ilişkin önemli yanlışlık olup olmadığı açısından incelenir. Ayrıca denetçi, tabloları yayınlamadan önce yönetimden tespit edilen hatayı değiştirmesini ister (Gray, 2008: 115-126). Buna karşın forensic muhasebe, herhangi bir görüş veya sonuç ifade etmekten çok, olayları tüm detaylarıyla araştıran ve uzmanlık, düşünce, eğitim ve farklı bir deneyim gerektiren bir alandır (Erdoğan, 2020: 3714-3726). Forensic muhasebe çalışmalarının odak noktası bilinen şüpheli veya hileli davranışların tespitidir. Buna göre, forensic muhasebede hilenin içeriği, nerede gerçekleştiği, ne zaman yapıldığı ve nasıl yapıldığına dair tüm deliller toplanır (Pride ve diğerleri, 2008, s: 37).

2.3.1. Forensic Çalışma Alanı

Forensic muhasebenin rol alanları, işletmeleri dolandırıcılık, aldatma ve mali suçlar meydana gelmeden önce direnmeye teşvik ederek, dolandırıcılık ve manipülasyonun meydana gelebileceği muhasebe becerilerini veya zayıflıklarını tespit etmektir. Bu amaçla forensic muhasebe, kuruluşlar için içerden kontrol sistemlerinin geliştirilmesine yardımcı olabilir. Etkin bir içerden kontrol sistemi yardımıyla herhangi bir manipülasyon ve dolandırıcılık girişiminin tespit edilebileceği yöntem ve prosedürleri belirleyerek, şirketteki yetenekli ve deneyimli yönetici liderler yardımıyla, hukuk departmanının yardımıyla, aşağıdaki temel ve prosedürleri geliştirmek için şirketin her türlü sahtekarlığa, manipülasyona ve sahtekarlığa düşmesini önlenir. Bütün bunlarla hiç şüphe yok ki, finans ve iş alanında ve kuruluşun ve yasaların çalışmasında ne kadar fazla genişleme olursa, forensic muhasebe hizmetlerine olan talep te o kadar büyük olur (Ahmed, 2019: 64). Ancak bütün bunların olabilmesi için yokselsel olaylara karşı savaşmak isteyen bir vatandaş ve yönetim ve onun çalışanlarıyla olanaklıdır.

Amerika Birleşik Devletleri gibi ülkelerin mahkemelerinde dava sayısının çok olduğu ülkelerde ekonomik faaliyetin her unsurunu veren, forensic muhasebeyi uygulamak için verimli bir yer haline getiren birçok dava bulunmaktadır. Üstelik forensic muhasebecinin mahkemede uzman olarak ifade vermesi talebinde, ancak Avukatlar, finansal bilgileri sağlamak, analiz etmek ve yorumlamak için yanlarındaki forensic muhasebecilerin bulunduğu alanlara gereksinim duyarlar. Mahkemelerde görülen davalarda davanın etkinliğini ve verimliliğini artırmak için, forensic muhasebe aşağıdaki alanlardan herhangi birinde kullanılabilir: hissedarlar veya ortaklar arasında ortaya çıkan anlaşmazlıklar, kaza davalarında olduğu gibi kişisel yaralanma davaları, sigorta şirketi ile anlaşmazlıklar, finansal tablolarda mesleki ihmâl, dolandırıcılık ve sahtekarlık, iflaslar, bankalar ve şirketler arasındaki finansal anlaşmazlıklar, çalışanlar tarafından gerçekleştirilen zimmete para geçirme gibi olaylardan oluşmaktadır (Ahmed, 2019: 64).

Kişisel yaralanma hallerinde, belirli ürünlerin kullanımından kaynaklanan zararlardan kaynaklanan sorumluluğun belirlenmesi ile ilgili davalarda, sözleşmelere ilişkin uyuşmazlıklarda, fikri mülkiyet konularında ve hatta evlilik uyuşmazlıklarında tazminat davalarında forensic muhasebe alanlarına bırakılmaktadır. Forensic muhasebe, bazı devlet kurumlarına soruşturma, vergi kaçakçılığı davaları ve bireyler veya ticari kurumlar tarafından şüpheli faaliyetler ve dolandırıcılık davaları alanlarında yardımcı olmaktadır. Bunun yanında şüpheli bankacılık faaliyetlerini tanımlamak ve şüpheli kişilerin banka kayıtlarını

takip etmek için muhasebe becerilerini kullanan ilgili devlet kurumlarına yardımcı olmaktadır. Ayrıca forensic muhasebenin aşağıdaki şekilde gösterildiği gibi; Muhasebe yargısal hizmetler, kriminoloji ve hile incelemesi olmak üzere 4 temel bileşeni bulunmaktadır (Ahmed, 2019:65). Dolandırıcılığın meydana gelebileceği zayıflıkları veya boşlukları, finans ve işletme alanındaki hukuki uyuşmazlıkları saptamak herhangi bir nedenle satılacak veya yeniden değerlendirilecek işletmenin mali durumunun doğruluğunu ve dürüstlüğünü sağlamaktan geçmektedir.



Şekil 2.2. Forensic Muhasebeci ile İlgili Alanlar Arasındaki (Alwad & Al Geburi, 2018:1-31)

2.3.2. Kriminoloji

Finansal suçlar bir ülkede suç sayılan her türlü faaliyet veya eylemdir. Ancak bu mevzuat devletin harcama, tahsilat ve bütçeleme işlerinde izlediği kanun ve düzenlemelerin bütünüdür. Bunun yanında finansal suçlar son yıllarda önemli ölçüde artmıştır, bu da bu alandaki uluslararası çabaların başarısızlığını kanıtlamaktadır. Bu nedenle suçluların izlenmesindeki yasal suç kapsamının yeniden yapılandırılmasına duyulan gereksinim yargının bu suçlara karışanları sorumlu tutmadaki rolünü güçlendirmektedir. Hükümetlerin kurumlarla iş birliği eksikliği, mali suçlarla savaşmayı engellemektedir. Bu suçların ciddiyeti ve küresel ekonomiye zarar getiren olumsuz etkileri nedeniyle bunlarla mücadele zorlaşmış ve dünya her alana yayıldığı için hala bunlarla yüzleşememekte ve bunlarla mücadele edememektedir (Salahuddin, 2018:64). Dolayısıyla öncelikle bir ülkede forensic anlayışın gelişebilmesi için öncelikle suçlarla savaş anlayışında gelişmelerin olması gerekmektedir.

Forensic muhasebenin çok çeşitli çalışma alanları bulunmaktadır. Bunlar kurumsal varlıkların korunması, suçluların fonlarının izlenmesi, cezai soruşturmalar, polis güçleri adına delil toplama ve soruşturma gibi birçok sorunlu olayı kapsamaktadır. Bunun yanında şirket ortakları ve diğer paydaşlar arasındaki çatışma çözümü, araba kazalarının ve başka olaylardan kaynaklı ekonomik kayıpların boyutunu belirlemek için kişisel yaralanma kazalarını araştırmaktadır. Ayrıca dolandırıcılığı önlemek veya azaltmak için, kayıp varlıkların aranması ve yerleri ve değerlemesi gibi evlilik uyuşmazlıkları, sözleşme ve markalarla ilgili uyuşmazlıklar gibi ekonomik ticari kayıpları araştırır. Ayrıca mesleki ihmal, genel kabul görmüş muhasebe veya denetim ilkelerinin ihlali ile ilgili olup olmadığı, arabuluculuk ve tahkim gibi alternatif çözümlerin incelenmesi gibi yargıya başvurmadan önce en önemli alternatif çözümler arasındadır (Salahuddin, 2018:64):

2.3.2.1. Mali Suçlarla İlgili Olaylar

Kanuna aykırı ticareti faaliyetler, bir ülkedeki genel geçerli yasalara bağlı kalmaksızın yurtdışına mal ve insan kaçakçılık faaliyetleri, kamu görevi yoluyla rüşvet ve vurgunculuk faaliyetleri, gelirlerin gizlenmesi veya hesapların manipüle edilmesi yoluyla vergi kaçakçılığından kaynaklanan gelirler, dolandırıcılıktan kaynaklanan gelirler, kamu fonlarının çalınması ve zimmete geçirilmesinden kaynaklanan gelirler, menkul kıymetlerde yasadışı spekülasyonlardan kaynaklanan gelirler mali suçları oluşturmaktadır (Alwad ve Al Geburi, 2018:1-31). Bu suçlarla savaşta forensic muhasebe ise başlıca araçlardan biridir.

2.3.2.2. Dijital Ortamda Mali Suçlarla İlgili Olaylar

Dijital ortamda meydana gelen mali suçların sayısı ve niteliği artmakta olup her ülkenin bu suçlarla savaşmasını zorunlu kılmaktadır. Günümüzde muhasebe alanında en önemli konularından biri forensic muhasebenin önemli bir alanını oluşturmaktadır. Bu suçlar arasında dijital bilgi edinme veya izinsiz gizli veri elde etme, devlet veya özel bilgisayarlara lisanssız yollarla erişme, banka hesap bilgilerinin çalınması, kredi kartı şifrelerinin çalınması ve benzeri suçlardan oluşmaktadır.

2.3.2.3. Mali Suçlar Açısından Yargısal Olaylar

Bir ülkede yargılama sisteminin iyi çalışması o ülkenin bilgiyi (information) etkin biçimde kullanıp kullanmadığına bağlıdır. Belgin etkin kullanımı gerçeğe dayalı sağlam kararlar verilmesini beraberinde getirmektedir (Ünsal, 2021).

2.3.3. Dava Desteği

Dava desteği, hukuk danışmanına dürüstlük bozulmalarının soruşturulması ve değerlendirilmesinin yanında maddi kayıplar ve sözleşme iddiaları, ürün sorumluluğu, hissedar ihtilafları veya iflasları ve ayrıca sözleşme ihlalleri gibi alanlarla maddi tutarları belirlenmesinde yardımcı olmaktadır. Dava desteğinin ister cezai ister hukuki olsun belirli bir yasal işleme yanıt olarak avukat tarafından forensic muhasebeciden alınan desteğiyle açıklanmaktadır (Manoukh, 2017:32). Davalarda kullanılmak üzere gerçeğe dayalı finansal kanıtların analizi yoluyla analitik nitelikteki finansal bilgilerin sağlanmasını gerektirir. Bu bilgilerin doğruluğu ve dürüstlüğünün yanında yargılamada kullanılmak üzere finansal belgelerin değerlendirilmesi ve yorumlanması için izlenen prosedürler de son derece önemlidir (Ahmed, 2019:68). Forensic hizmetler ve forensic danışmanlıklar arasında hukuki talepler, mesleki yükümlölükler, hata ve yoketikserlikten kaynaklanan talepler ve iddiaların kanıtlanması muhasebe ilkelerine dayalı yorumlardan oluşmaktadır.

2.3.4. Hile İncelemesi

Forensic muhasebenin üçüncü uzmanlığı, finansal tabloların incelenmesini ve dolandırıcılık gerçeklerini tespit etmek için birden fazla kanıt içeren dolandırıcılık denetimi alanıdır. Forensic muhasebe, ortaya çıkışından bu yana güvenilir kanıtlar edinme yeteneği sağladıktan sonra analitik nitelikte finansal ve finansal olmayan bilgiler sağlayarak forensic istişarelerin güçlendirilmesine ve yönlendirilmesine katkıda bulunur. Forensic muhasebenin uygulanabilirliğini sertifikalı Amerikan Kamu Muhasebeciler Enstitüsü (AICPA)¹³ belirlemiştir. Forensic muhasebede başlıca uzmanlık alanları şunlardır (Ahmed, 2019: 69); Forensic bilgisayarlar kullanılarak yapılan analizler, aile hukuku, aile şirketleri için mali konularla ilgili uyuşmazlıkların çözümü, ekonomik birimlerin ve ortakların çalışmalarının değerlendirilmesi, dolandırıcılığın önlenmesi ve saptanması finansal tablolarda yanlış beyanın tespit edilmesi, ekonomik zararların hesaplanması anlamına gelmektedir.

2.4. HİLE TÜRLERİ VE BİLEŞENLERİ

Hile gerçeğin olduğundan farklı gösterilerek kişilerin aldatılmasını ifade etmekte olup yeryüzünde birbirinden farklı sayısız hile türü bulunmaktadır. Ancak bunların genel ve benzer özellikleri sınıflandırılarak bir takım hile sınıflandırmaları yapılmaktadır. Bunun yanında hileyi ortaya çıkaran faktörler ise hile bileşenleri olarak adlandırılmaktadır.

¹³American Institute of Cerified Public Accountants- (AICPA).

2.4.1. Hile Türleri

Hile bir kişiden gerçekleri saklamak suretiyle olanın olduğundan farklı gösterilmesi yoluyla bir kişinin veya hedef şirketin zararına neden olacak, yoketikselsel (unethical) ve kasıtlı bir eylemdir. Hile bu konuda bir aldatıcı bir davranış biçimi olup hatadan farklıdır. Hileli davranışta “niyet” ana göstergedir ve aldatma ve gizleme olgusunu içerir (Sertgöz, 2021:28). Hile türleri a) Çalışan Hileleri, B) Yönetim Hileleri, C) Satıcı Hileleri, D) Yatırım Hileleri, e) Alıcı Hilelerinden oluşmaktadır.

2.4.1.1. Çalışan Hileleri

Kurumlarda çalışanların hileli davranışları genellikle varlık hırsızlığı ve zimmete para geçirme biçimini alır (Efiong, 2012:26-34). Çalışan hileleri en yaygın bir dolandırıcılık türüdür. Çalışan hileleri, bir çalışanın işletme varlıklarını kötüye kullanılması olarak görülmektedir. Çalışan hilelerinin yaygın olarak kullanılmasının nedeni, çalışan ve şirket arasındaki güven duygusuna bağlı olarak, çalışanların işle ilgili bilgi ve belgelere daha kolay ulaşabilmesidir. Dolandırıcılık, çalışanlar tarafından doğrudan ve dolaylı olarak gerçekleşir. Doğrudan dolandırıcılık yoluyla, çalışanlar doğrudan bir şirketin parasını, araçlarını ve ekipmanını çalarlar. Bu dolandırıcılık davranışından elde edilen kazanç doğrudan dolandırıcılığı yapan kişiye geçer (Sertgöz, 2021:36).

2.4.1.2. Yönetim Hileleri

Bir kurumda yönetimin gerçeğin olduğundan farklı gösterilerek çıkar sağlanması yönetim hilelerini oluşturmaktadır. Genellikle şirket üst yönetiminin yaptığı hileler finansal tablolarda gerçeğe aykırı düzenlemeler yönetim hileleri biçiminde ortaya çıkarmaktadır. İşletmeyi olduğundan daha iyi veya kötü göstermek için yapılan bu dolandırıcılıklar, finansal tablolar hakkında karar veren kullanıcılara yönelik bir aldatmacadır. Ayrıca yolsuzluğun ve vergi kaçakçılığının gizlenmesi ve kârı daha az dağıtma arzusu gibi nedenlerle bu hileye başvurulmaktadır.

2.4.1.3. Yatırım Hileleri

Tasarruf sahipleri, kazançlarını değerlendirmek ve kazanç edinmek için çeşitli sermaye araçlarına veya gelir getireceğine inandıkları varlıklara doğrudan veya dolaylı yatırım yaparlar. Yatırım dolandırıcılığında kişi, yatırım yapan kişi veya kurumları yanlış bilgilerle aldatır ve gerçekleri farklı göstererek insanları yönlendirir (Sipahioğlu, 2019:24). Yatırım dolandırıcılığında aldatıcı ve değersiz yatırımlar genellikle şüphelenmeyen yatırımcılara satılır. Yatırım yapılırsın diye verilerin manipüle edilmesi, mali durumun

olduğundan iyi gösterilmesiyle bilgisiz kimselerin hisselerine yatırım yapmaya teşviki gibi dolandırıcılıklardan oluşmaktadır (Sertgöz, 2021:36). Yatırım hileleri gerçekte yatırım yapılmasına değer olmayan bir varlığın yatırım yapmaya değer alan olarak gösterilmesiyle yatırımcıların bu alana çekilerek onlardan yokeriksel kazanç edinmeektir.

2.4.1.4. Satıcı Hileleri

Satıcı dolandırıcılığı, mal veya hizmet satan kişiler tarafından gerçekleştirilen dolandırıcılıktır. Satıcılar, gerçeğı çarpıtıcı birtakım yöntemlerle mallarını gerçek değerinden daha yüksek bir fiyata satabileceklerine inanırlar (Sertgöz, 2021:37). Ayrıca düşük ve kalitesiz mal satabilir veya eksik mal tedarik edebilirler. Bu tür dolandırıcılık sadece satıcının kendisi veya şirket çalışanlarından biri tarafından yapılabilir

2.4.1.5. Müşteri Hileleri

Bazı kişiler yokeriksel nedenlerle aldıkları ürünlerin bedelini ödeyemeyebilir veya hiç ödmeden ürünü almak isteyebilirler, bu nedenle de ürünü düşük fiyata satın almak için hileli işlemlere başvururlar (Sipahioğlu,2019:25). Müşteri tarafından yapılan dolandırıcılıklarda, satın alma işleminde tahsilat sürecinin tamamlanmasından sonra ödemenin yapılmadığı ya da sahte belgelerle ödeme yapıldığı göze çarpmaktadır.

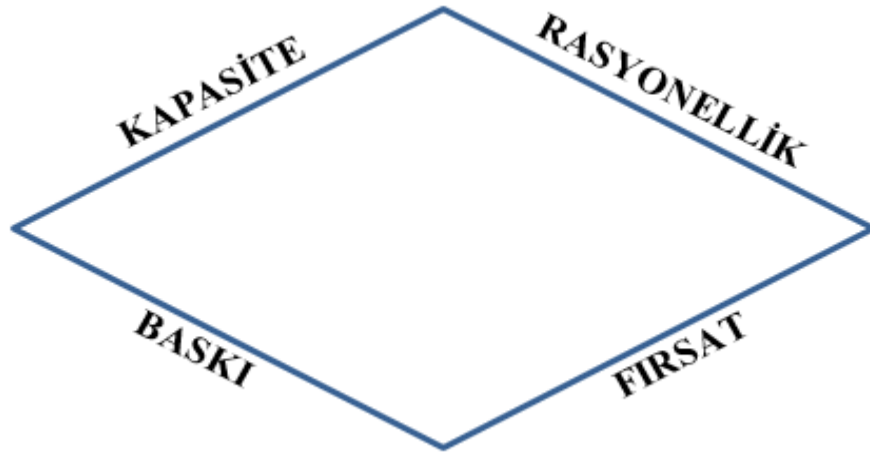
2.4.2. Hile Bileşenleri

Bir insanın birilerini aldatmasının birçok nedeni vardır. Bu nedenlerden bazıları “Hile üçgeni” olarak bilinen hileye dair baskı, fırsat ve beyneleme (rationalization) unsurları bir araya geldiğinde kaçınılmaz biçimde hile meydana gelir. Alıntıyayında risklerin belirlenmesi ve değerlendirilmesinde genellikle hile üçgeni kullanılmaktadır. Hile üçgeni, dolandırıcılık olaylarının nedenlerini inceler. Adli muhasebeciler ve hile denetçileri, uzun yıllardır araştırmalarının temelini oluşturan hile üçgenine önem vermişlerdir. 1953 yılında Chrissy tarafından geliştirilen bu kavram daha sonra çeşitli kişiler tarafından *hile üçgeni* olarak adlandırılmıştır. Hile üçgeni, kullanıcılara finansal tabloların neden hileli olduğu konusunda bir bakış açısı sağlar. Bu üç önemli unsura ek olarak, son on yılda ortaya çıkan büyük çaplı yokerikserliklerin de bireylerin birçok yokeriksel unsurunun olduğu göstermiştir (Badeli, 2019:4-5).

Şirket varlıklarının kötüye kullanımı çok nadirdir, raporlara göre şirket yöneticilerinin dolandırıcılık yapması yaygındır. Bir kişinin para transferi, rüşvet alma gibi yöntemlerle gerçekleştirdiğı yolsuzluk vakalarının sayısının azalması, diğer çalışanlar

tarafından neredeyse üç kat arttığını göstermektedir. Şirket çalışanlarını hile yapmaya iten birçok faktör vardır ve bu faktörler birleştiğinde hile kaçınılmazdır. Dolandırıcılığın meydana gelmesi için baskı, fırsat ve gerekçe unsurlarının birleşmesi gerekir. Hile üçgeni teorisine göre hile temelde üç unsurdan oluşur ve şartları sağlayan hipotez olarak adlandırılır. Hile üçgeninde bu unsurlar bir araya gelmedikçe hile kolay olmayacaktır (Salın, 2022:6).

Hilenin bileşenleri hile yapma kararını etkileyen faktörlerden biri olarak dolandırıcılık faillerinin yeteneklerini ve özelliklerini dikkate alma gereksinimi nedeniyle, Wolfe ve Hermanson'un 2004 yılında hile üçgenine dördüncü bir unsur ekleyerek hile üçgeni modelini geliştirerek hile elması modelini geliştirmiştir. Dolandırıcılık üçgeni modelini oluşturan faktörlerden hile elması modeli geliştirilmiştir. Hile modelini oluşturan faktörler analiz edilerek, hile elması, hilenin işlenmesinin ana sebebini temsil eden baskıya, hile yapmak için uygun ortamı sağladığı düşünülen fırsata, kapasiteye bağlı olduğunu göstermiştir. Bireyin yaptığı uygun ortamda hileyi beynetme yeteneği unsuruna kapasite faktörünü ekleyerek dolandırıcılara özgü nitelik ve özelliklerin sağlanmasını ifade etmektedir (Shehata, 2017: 49-98). Yoketikser birinin ne kadar kendisine hile için fırsatlar yaratılırsa yaratılsın hile yapma kapasitesi yoksa bu hile eylemi gerçekleşmeyecektir.



Şekil 2.3. Hile Elması Unsurları Kaynakça: (Ruankaew, 2016:474-476).

2004 yılında yayımlanan Hermanson ve Wolfe'un makalesinde işletmelerde hile üçgeninin üç unsuru bulunsa bile hileyi gerçekleştirebilmek için hile kapasitesinin bulunması gerektiğini kanıtlamıştır. Buna göre hileyi gerçekleştiren kişi veya kişiler baskı, fırsat ve beynetme yeteneği yanında hileyi planlama ve detaylı düşünebilme yeteneğinin bulunması gerekliliğinden bahsetmektedir. David T. Wolfe ve Dana R. Hermanson'a göre, hile üçgeni yeterli olmayıp, buna kapasite unsurunu da ekleyerek, 'hile elması teorisini'

(fraud diamond) ortaya atmışlardır. Bu teoriye göre, hile elmasının unsurları; Baskı yapma, Fırsat, Beynetme (rationalization) ve kapasite unsurlarından oluşmaktadır. Bu özelliklere sahip olan kişi da kişi veya kişiler hileyi gerçekleştirebilir (Rustiarini vd, 2019; 347).

2.4.2.1. Hilede Baskı Unsuru

İşin yöneticileri ve çalışanlar, hile yaptıkları için verilen ödül veya cezadan rahatsızlık duyabilirler. Örneğin, büyüme veya gelişmenin birey veya iş performansı üzerinde önemli bir etkisi varsa, bireyler sonuçları gözden geçirirken başkalarına bunu yapmaları için baskı yapabilir. Stres, yatırımcıların, bankaların veya finans kurumlarının gerçekçi olmayan beklentilerinden kaynaklanmaktadır (Sertgöz, 2021:30). Baskılar ve ayartmalar, işteki durumlardan veya kişisel durumlardan da kaynaklanabilir. İşletme yönetiminin verdiği yüksek ve zorlu hedefler işletme içindeki baskılara örnek olarak verilebilir. Kişisel durumlar ise kişinin kendisinden kaynaklanan baskılardır. Örnekler arasında kötü alışkanlıklar, psikolojik sorunlar ve aşırı borç sayılabilir

2.4.2.2. Hilede Fırsat Unsuru

Fırsat, bir kurumda gerekli kontrollerin gerçekleştirilememesi veya yönetimin kontrollerinin geçersiz kılınması gibi hilenin gerçekleşmesine izin veren koşulların ifade etmektedir. Fırsatlar farklı ortamlarda ortaya çıkabilir ve en bilineni kurum içindeki iç kontrolün zayıflığıdır. Böylece kimlerin üst düzeyde bilgiye sahip olduğu bilinemez. Fırsat dolandırıcılığını önlemek için kurumda etkin ve güçlü bir iç kontrol yapısı olmalıdır. Bir kurumda hileye fırsat yaratan özellikler; Kurumsal standartların bulunmaması, Dolandırıcılığı tespit etmekten sorumlu kişilerin ve kurumların yetersiz gözetimi, Sağlanan performansın kalitesinin belirlenememesi, Bilgiye erişim eksikliği, Bilgisizlik ve ilgisizlikten oluşmaktadır (Sertgöz, 2021:31).

2.4.2.3. Hilede Beynetikserlik Unsuru

İşletme personelinin emeklerinin karşılığını alamama ya da terfi beklentilerini karşılamama gibi nedenlerle hukuka aykırı işlemler, beynetmedir. Bu nedenle aldatan önce kendini inandırır ve “Ben çok çalışıyorum”, “Daha fazlasını hak ediyorum”, “Bu benim tek çarem”, “Başka yolu yok”, “Başkasına zarar verecek bir şey yapmıyorum”, “Tek ben değilim” gibi telkinlerle suçu normalleştirir (Badeli, 2019:6). Yasallaştırılmış dolandırıcılıklarda ortaya çıkan yasal düzenlemelerin ve bazı uygulamaların yasalarla desteklenmesi ve gerekli müdahalenin yapılamaması, aldatan kişinin haklılık durumunu

ortaya çıkarmaktadır. Bu hile türü de üst düzey anlaşmalarda ihtiyaç duyulduğunda karşılaşılan bir iş tatmini unsurudur (Sertgöz, 2021:33).

2.4.2.4. Kapasite

Bir kişinin bir şirketteki konumu veya işlevi, ona başkalarının erişemeyeceği bir dolandırıcılık fırsatı yaratma veya kullanma yeteneği verebilir. Wolfe ve Hermanson'a göre (2004), yönetikser kişi aynı zamanda bunu başaracak doğru kişi olmak için gerekli niteliklere ve yeteneklere sahiptir ve o kişi bu dolandırıcılık fırsatını fark etmiştir ve onu gerçeğe dönüştürebilir. Wolfe ve Hermanson, bireylerin dolandırıcılık yapma yetenekleriyle ilgili önemli gözlemlenebilir özellikler belirlediler. Bu tehditler şunları içerir: a) kuruluş içinde yetkili bir konum veya işlev; örneğin, kuruluş içindeki konumu nedeniyle hileyi etkileme ve sürdürme yeteneğine, b) Muhasebe ve içerden kontrol sistemlerindeki zayıflıklardan azami ölçüde yararlanacak zekaya ve sistemin nasıl çalıştığını anlama yeteneğine sahip olabilir. c) Karar verme süreçlerine etki edecek hileli davranışların tespit edilmeyeceğine dair güven ve bu nedenle kendilerine ne kadar güvenirlerse, hile yapma şansları o kadar artar ve d) Dolandırıcılık sürecine düşme risklerinden kaynaklanan baskıyla etkin bir şekilde başa çıkma ve bunları uzun bir süre boyunca yönetme becerisi bulunmaktadır. Böyle kişilerin sahtekarlıklarının tespit edilmesini önlemek veya bunların saptanmasından kaçınmak için etkili ve tutarlı bir şekilde yalan söyleyebilmektedir (Ruankaew, 2016:474-476).

2.4.3. Muhasebe Hata ve Hileleri

İnsanı olduğu yerde tüm faaliyetlerde hata ve hileden söz etmek mümkündür. Yürütülen faaliyetlerde kayıplara neden olan hataların önüne geçmek için çeşitli sistem ve kurallar uygulanmaktadır. Buna karşın yaşamın her alanında hileciler ortaya çıkmıştır (Dumanoglu, 2005:347-358). Dolandırıcılık ve istenmeyen hataları tespit etmek için şirketten bağımsız bir çalışan gereklidir. Bu serbest çalışan, önemli çalışmaları için bağımsız bir denetçi tarafından denetlenir (Bayraktaroğlu, 2016: 185-214). Muhasebe hataları, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine, yasal ve kabul edilen diğer ilkelere ve işletme politikalarına aykırı, ancak kasıtlı bir bileşeni olmayan eylem ve davranışlar olarak tanımlanabilir (Hatunoğlu vd., 2012:169-189). Muhasebe hataları daha çok kayıtlarda ortaya çıkarken, muhasebe hileleri genellikle belgeler üzerinde gerçekleşmektedir.

2.4.3.1. Muhasebe Hataları

Hata ve hileyi birbirinden ayıran temel unsur, finansal tabloların yanlış sunulmasına neden olan eylemin kasıtlı olarak yapıp yapılmadığıdır (Bekçi ve Avşarlıgil, 2011:16-131).

Hatalar, genellikle kasıtlı bir bileşeni olmayan, ihmal ve sanmalaklık (ignorent) olarak değerlendirilebilecek hatalar olarak tanımlanabilen, şirket çalışanları tarafından kasıtsız olarak yapılan hatalardır. Bu bağlamda muhasebe bilgilerinin üretilmesi, değerlendirilmesi, kaydedilmesi, raporlanması ve açıklanmasında istenmeden yapılan yanlışlıklar hata olarak kabul edilir (Alagöz, 2008: 95-126). Muhasebe belge veya kayıtlarındaki hatalı işlemler, hileli işlemlere göre daha kolay tespit edilebilir. Muhasebe hataları Muhasebe Standartları ve Politikalarında, muhasebe tahminlerindeki değişiklikler ve geçmiş döneme ait hatalar hata ve hile Standardında belirtilmiştir. Standarda göre geçmiş dönem hataları; daha önceki bir veya birden fazla finansal tablosunda güvenilir bilgiyi kullanamamasından kaynaklanan ihmal veya yanlış bilgidir (Çite, 2017: 63).

2.4.3.2. Muhasebe Hileleri

İnsanları muhasebe sahtekarlığı yapmaya iten birden fazla sebep olabilir. Sahtekarlık veya hile üçgeni olarak da bilinen baskı, fırsat ve beyнетme (rationalize) ile birleşirse hile kaçınılmaz hale gelir. Muhasebe sahtekarlığı, belirli bir amaç için kuruluşun işlem, kayıt ve belgelerinin kasıtlı olarak tahrif edilmesidir. Bu nedenle, bilgisizlik ve ihmal sonucu meydana gelen muhasebe hilelerine, eğer işlem kasıtsız ise muhasebe hatası, kasıtlı ise muhasebe hileleri denilmektedir (Özdoğan, 2019:25). Kayıtlarda muhasebe hataları yapılırken, muhasebe hileleri genellikle belgeler üzerinde ve kasıtlı olarak yapılmaktadır. Muhasebe işlemlerinde hile yapanlar genellikle yaratıcı muhasebe tekniklerini kullanırlar. Yaratıcı muhasebe, finansal tabloların hazırlanması sırasında var olmayan verilerin varmış gibi gösterilmesi veya varolan verilerin yanlış gösterilmesidir (Çite, 2017:7).

2.5. DÜNYADA FORENSİCS MUHASEBE UYGULAMALARI

Forensic muhasebe eğitimi alanında çeşitli araştırmalar, ister lisans düzeyinde isterse lisansüstü düzeyinde eğitim olsun, forensic muhasebenin yüksek öğretim dersleri arasına alınması gerektiğini göstermiş ve yenilenebilir ve değişen işgücü piyasasının ihtiyaçlarını karşılayabilecek öğrencileri hazırlamak için forensic muhasebe müfredatında bilgi teknolojisi ve dijital ortam üzerine çalışma materyallerinin bulunmasının önemini ortaya koymuştur. Bazı araştırmalar, hukuk, psikoloji, sosyoloji, kriminoloji, bilgi teknolojisi ve diğer ilgili bilimler gibi birden fazla bilim ve bilgi alanını içerecek şekilde forensic muhasebede uzmanlaşmış eğitim programlarına ihtiyaç duyulduğunu da ortaya koymaktadır (Açık, 2016:1072-1090). Muhasebe eğitiminin sağlam eğitim ev etik ilkelerine, mesleki

şüphecilğe ve uzun vadeli öğrenme fırsatlarına odaklanan eğitim süreçleri aracılığıyla muhasebeciler bilgi üretmeye odaklı eğitim almaktadırlar.

2.5.1. Amerika Birleşik Devletleri'nde Forensic Muhasebe

Amerika Birleşik Devletleri'nde (ABD) yirminci yüzyılın başlarından itibaren forensic muhasebe mesleğine ilgi artmış ve son yüzyılın ellili yıllarında mesleki faaliyetler gerçekleştirilmiştir. ACFE¹⁴ (Certified Fraud Auditors Association) 1988'de, American College of Fraud Examiners 1992'de, American Board of Forensic Accountants 1997'de ve Journal of Criminal Accounting, Auditing and Fraud 2000'de kurulmuştur. Ve Vergiler dergisinin yayımlanmasıyla forensic sorumluluk bilinci ve ülkedeki gelişme ivme kazanmıştır. Amerika Birleşik Devletleri'ndeki bu kurumlar, çalışanların forensic muhasebe alanında deneyimlerini artırmak, mesleğin kalitesini belirlemek ve mesleğin prestijini yükseltmek amacıyla faaliyetlerini sürdürmektedir (Altınsoy, 2011:122). Amerika Birleşik Devletleri'ndeki bir diğer forensic muhasebe kuruluşu AICPA'dır. AICPA¹⁵ (Amerikan Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü), yeminli mali müşavirlerin katılabileceği uluslararası bir kuruluştur. AICPA iştirakleri, analitik rehberlik, hukuk, dolandırıcılık karşıtı, forensic muhasebe ve standartlar, dava hizmetleri, belge saklama ve finansal raporlamada gerçeğe uygun değer destek sağlamaktadır (Sipahioğlu, 2019:79).

2.5.1.1. Yasalarında Forensic Muhasebecilik

Amerika Birleşik Devletleri'nde forensic muhasebe standartları, Association of Certified Fraud Examiners (ACFE) tarafından yayınlananları içerir, Forensic muhasebe ile ilgili bazı yasal standartlar ve düzenlemeler yayınlayan American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) tarafından yayınlanan ve forensic muhasebe alanlarının belirlendiği Standartlar, Amerikan Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü tarafından yayınlanan standartlar yayınlanmıştır. Ayrıca Association of Certified Fraud Examiners tarafından yayınlanan forensic standartlarından daha detaylı olmakla birlikte bağlayıcı olmayan standartlar yayınlanmıştır. Uluslararası Dolandırıcılığı Önleme Uzmanları birliği (ACFE) 2008 yılında forensic muhasebecilik için ölçütler yayınlanmıştır (Salahuddin, 2018:97). Bütün bu standartlar forensic muhasebe mensubunun asgari düzeyde uygulaması gereken yükümlülükleri anlatmaktadır.

¹⁴- Association of Certified Fraud Examiners – (ACFE).

¹⁵- American Institute of Cerified Public Accountants – (AICPA).

Sertifikalı Dolandırıcılık Denetçileri Derneği'nin tüm üyeleri için belirlenmiş standartlara dayalı davranış zorunludur. Bunun yanında genel yasalar veya mahkeme prosedürleriyle çelişmediği sürece tüm üyeler bu mesleki standartların uygulanmasına uymak zorundadır. Bu mesleki davranış ölçütleri; a) Dürüstlük ve Nesnellik, b) Özen, c) Müşteriyle karşı sorumluluklar üzerinde anlaşmadan oluşmaktadır. Mesleki dürüstlük ve nesnelliğin sağlanabilmesi için hile müfettişi dürüstlikle hareket etmeli dolandırıcılığı yasal, profesyonel ve kapsamlı bir şekilde soruşturulmalıdır. İnceleme sürecinin amacı da eksiksiz, güvenilir ve uygun kanıt ve bilgi elde etmek olmalıdır. Bu amaçla inceleme sürecinde elde ettikleri belge, veri ve deliller gerçekçi olmalıdır. Dolandırıcılığı soruşturmaya yetkililer edindikleri bilgilerin anlaşılmasız ve taraflı tahminlere ve görüşlere dayandığı ihtimaline karşı uyanık olmalı ve bu nedenle hem haklı hem de suçlayıcı delilleri dikkate almalı ve etkili bir kontrol prosedürleri oluşturulmalıdır (Salahuddin, 2018:98).

Amerikan Yeminli Mali Müşavirler Koleji (AICPA), 2008 yılında forensic muhasebe hizmetleri sağlama konusunda uzmanlaşmış Yeminli Mali Müşavirler (CPA) için Nitelikli Adli Mali Muhasebeciye (CFF) lisans vermeye başlamıştır. Böylece, forensic muhasebe uygulamasının gerektirdiği deneyim, bilgi ve becerilere sahip olan forensic muhasebeciye adli mali müşavirlik lisansı verilmektedir. Yeminli mali müşavire nitelikli adli mali müşavir lisansı verilebilmesi için; Yeminli Mali Müşavirler Derneği üyeliğinin geçerli olabilmesi için; a) Resmi makamlardan verilmiş yeminli mali müşavirlik belgesine sahip olması. b) Forensic muhasebecilik yeterlik sınavında başarılı olması, c) Bilimsel tecrübe ve gerekli eğitim düzeyine sahip olması şartı ve d) 5 yıl çalışmak zorundadır. Forensic muhasebeci ruhsatı almak, başvuruda bulunmak, ruhsat almak, harç ödemek, forensic muhasebe mesleğini icra etmek için gerekli şartları yerine getireceğine dair taahhüt ve taahhüt imzalamak ve yeterliliği 4 saatlik sınavda başarı şartı aranmaktadır (Massoud, 2015:67).

2.5.1.2. Muhasebecilik Mesleği Arasında Forensic Muhasebecilik

Forensic muhasebe, muhasebenin bir alt dalı olup sürekli gelişmektedir. Bu gelişim özellikle 1980'li yıllarda başlayıp en son milenyumdan sonraki yöketiksel muhasebe uygulamalarından sonra yoğun biçimde artmıştır. Bu gelişimde uluslararası alanda etik eğitime verilen önemin de etkisi oldukça büyüktür. Meslek kuruluşları bir mesleğin uygulanması, eğitimsel beceri, deneyim ve gereksinimlere göre düzenlemelerle mesleği uygulayanların uyması gereken mesleki ve etik standartları belirler. Bu amaçla mesleki alanla ilgili seminerler ve bilimsel konferanslar düzenlemenin yanı sıra, üyelerine sürekli

eğitim programları hazırlamakta, meslek alanındaki araştırma ve çalışmaları yayınlamaktadır (Salahuddin, 2018:99);

a) Amerikan Forensic muhasebe Kurulu

Amerikan Forensic muhasebe Kurulu (ABFA)¹⁶, forensic muhasebe alanında yeminli mali müşavirlere sertifika ve sürekli mesleki eğitim verme konusunda öncü kuruluşlardan biridir. 1997 yılında kurulan ve 1992 yılında kurulan Amerikan Uluslararası Adli Müfettişler Koleji'ne (ACFE)¹⁷ bağlı, sertifikalı forensic tıp doktoru, sertifikalı hukuk müşaviri ve sertifikalı forensic muhasebeci gibi farklı yargı sistemlerine sertifika veren tek kuruluştur. Ulusal ve uluslararası düzeyde mesleği teşvik eden bir grup uzman uygulayıcı ve eğitmen aracılığıyla mesleki standartların geliştirilmesi ve akreditasyon ve lisansların verilmesi için önde gelen kurum olmayı amaçlamaktadır. Kurul, muhasebecinin yüksek nitelikli olması ve forensic muhasebe hakkında önceden bilgi sahibi olması ve onu bu alanda başarılı kılan ve forensic muhasebe soruşturmalarını yürütmeye hazır hale getiren bir dizi ileri beceriye sahip olunduğu durumunda, forensic Muhasebeci Mali Müşavire (CFA)¹⁸ bir lisans verir. Ayrıca ticari ve ekonomik zarar hesaplamaları, yolsuzluk soruşturmaları ile anlaşmazlıklara konu olan diğer finansal konuları değerlendirme becerisine sahip bir uzman tanık olarak mahkeme salonlarına girme yetkisi bulunmaktadır. Forensic muhasebe kurulu meslek için sektördeki standartları karşıladığından emin olmak için çok katmanlı ölçütler belirler ve bu standartlar, forensic muhasebedeki gelişmeleri kapsayacak şekilde sürekli güncellenir (Salahuddin, 2018:99).

b) Amerikan Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü

Amerikan Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü (AICPA)¹⁹ 1887 yılında kurulmuş olup, dünya genelinde 128 ülkede yaklaşık 370.000 üyesi ile muhasebe mesleğini temsil eden dünyanın en büyük derneği olarak kabul edilmektedir. Akredite üyeler, ticari, endüstriyel, kamu, hükümet, eğitim ve danışmanlık hizmetleri dahil olmak üzere birçok uygulama alanını temsil eder. Enstitü, özel şirketler, kâr amacı gütmeyen kuruluşlar ve yerel yönetimler için meslek ve denetim standartları için bir dizi etik standart belirler. Ekonomik birimler için muhasebe ve denetim dünyasının etkinliği olan ve Enstitü'nün 1917'den beri vermeye başladığı dış denetim uygulama lisansı olarak kabul edilen CPA²⁰ sınavının

¹⁶American Board of Forensic Accounting (ABFA).

¹⁷ Association of Certified Fraud Examiners (ACFE).

¹⁸Certified Forensic Accountant (CFA).

¹⁹American Institute of Certified Public Accountants (AICPA).

²⁰Certified Public Accountant (CPA).

hazırlayıcısı, düzelticisi ve geliştiricisidir. Bu alanda mesleki yeterlilik ile yüksek, katı eğitim gereksinimleri, yüksek mesleki standartlar, etkili mesleki etik kuralları ve kamu yararına hizmet etme taahhüdü bulunmaktadır (Salahuddin, 2018:100)

c) Sertifikalı Dolandırıcılık Denetçileri Derneği

Sertifikalı Dolandırıcılık Denetçileri Derneği (ACFE)²¹ dolandırıcılıkla mücadele konusunda uzmanlaşmış dünyanın en büyük profesyonel kuruluşudur. 1988 yılında Austin, Teksas, ABD²²'de kurulmuştur ve dünya çapında 30'dan fazla ülkede (75.000)'den fazla üyesi bulunmaktadır. Karmaşık finansal işlemler hakkındaki bilgileri ve hukuk yöntemlerine ilişkin anlayışı birleştiren birlik, dolandırıcılık vakalarını tespit etmek ve azaltmak için gerekli özel becerilere sahip olmak isteyenler için 1998'den beri Certified Fraud Examiner (CFE)²³ lisansı vermektedir (Salahuddin, 2018:101).

d) Federal Soruşturma Bürosu

Federal Soruşturma Bürosu (FBI)²⁴ ABD'de iç istihbarat teşkilatı ve kolluk kuvveti olarak görev yapan Adalet Bakanlığı'na bağlı bir devlet kurumudur. Ajans, 1908 yılında Soruşturma Bürosu adı altında kurulmuş ve 1935 yılında bugünkü adıyla değiştirilmiştir. Ajansın, Amerika Birleşik Devletleri'nin önde gelen şehirlerinde 56 merkezi soruşturma bürosu, daha az önemli alanlarda 400'den fazla yerel soruşturma bürosu ve dünya çapında ABD konsolosluklarında ve büyükelçiliklerinde 50 uluslararası soruşturma bürosu bulunmaktadır. (2009) yılında Forensic Muhasebeci Birimi (ABD) kurulmuş ve Federal Soruşturma Bürosu'nun (FBI) Mali İstihbarat Departmanına bağlı olup, gerekli beceri ve deneyime sahip forensic muhasebeciler tarafından soruşturulan veya şüphelenilen tüm mali konuları desteklemek üzere kurulmuştur. Karmaşıklık ve yüksek derecede risk içeren finansal davalarda yüksek profesyonellik ve hız ile soruşturmaları tamamlama hızının yanı sıra birim içerisinde, kara para aklama ve bilişim suçları operasyonlarının soruşturulmasının bir parçası olan finansal suçlar için özel bir bölüm bulunmaktadır. Birim, çeşitli finansal suçların tespit ve müdahale mekanizmalarına ilişkin forensic muhasebe ve ilgili teknikler ve mali soruşturmalarla konusunda bir grup devlet ve özel kurumla çalışma programları ve ileri eğitim kursları sağlamaktadır (Salahuddin, 2018:102).

²¹Association of Certified Fraud Examiners (ACFE).

²²Amerika Berlusik Devletler (ABD).

²³ The Certified Fraud Examiner (CFE).

²⁴ Federal Bureau of Investigation (FBI)

2.5.1.3. Forensic Muhasebe Eğitimi

Forensic muhasebe eğitiminin, öğrencilerin muhasebeyi etkileyen yasal, politik, ekonomik ve sosyal faktörleri daha iyi anlamaları dahil olmak üzere birçok farklı faydası vardır. Amerika Birleşik Devletleri'nde (ABD)²⁵ bazı akademisyenler öğrencilerin mesleğin gereksinimlerini karşılamalarına yardımcı olmak için forensic muhasebede daha özel çalışma programları sunarak dolandırıcılık ve finansal yolsuzlukla mücadele edilebileceğini düşünüyor. Forensic muhasebe alanında deneyime sahip muhasebe meslek mensuplarına olan talebin artması, kurumlarda dolandırıcılık ve finansal ve yönetsel yolsuzluk vakalarını azaltmak için dünya çapında birçok üniversitenin forensic muhasebe alanında yeni programlar sunmasına ve lisans ve yüksek lisans düzeyinde bilimsel sertifikalar vermesine yol açmıştır (Rezaee ve Burton, 1997: 479-489).

Hile ve finansal yolsuzlukları önlemeye, tespit etmeye ve raporlamaya yardımcı olacak muhasebe eğitim müfredatlarının geliştirilmesi, forensic muhasebede daha verimli hale getirilmesine katkıda bulunacaktır (Seda ve Kramer, 2008:15). ABD, Kanada, Avustralya ve İngiltere gibi gelişmiş ülkeler forensic muhasebeyi organize etme ve öğretme konusunda büyük adımlar atmaktadırlar. Bunu forensic muhasebe derslerini içeren yeni muhasebe programlarını tanıtarak yapmaktadırlar. Bununla, öğrencilerin dolandırıcılık ve finansal yolsuzluk vakalarını önleme, tespit etme ve ifşa etme yeteneklerini artırmak amaçlanmıştır. Örneğin Amerika Birleşik Devletleri'nde forensic muhasebe alanında eğitim programları sunan çok sayıda üniversite vardır. Bir çalışma, Amerika Birleşik Devletleri'ndeki California Üniversitesi, Denver Üniversitesi, Virginia Üniversitesi ve Louisiana Üniversitesi gibi 21 fakülte ve üniversitenin, çeşitli forensic muhasebe kursları sunduğunu göstermektedir (Üçoğlu, 2021:81-106).

ABD'nde birçok meslek kuruluşu, forensic muhasebe uygulamalarında güvenilir lisanslar vermeye devam etmektedir. Bu lisanslar çeşitli bilimler ve farklı beceriler edinmeyi içeren çeşitli gereksinimleri tamamladıktan sonra, seçkin finans uzmanları tarafından özel eğitim kursları sonucu verilmektedir (Owojori ve Asaolu, 2009: 183-187). ABD'de Utica Fakültesi, forensic muhasebe alanında programlar ve kurslar sunmaya başlayan ilk üniversite fakültelerden biri olarak kabul edilmekte olup 1987'den beri bu programlar ve kurslarını sürdürmektedir. Bu programlar, öğrencilerin muhasebe, hukuk, yöneticilerliğe karşı savaş ve diğer ilgili alanlarda yeterli deneyim sağlamaları için tasarlanmıştır. Forensic

²⁵Amerika Birleşik Devletleri (ABD).

muhasebenin önemi ve hizmetlerine olan talebin artması nedeniyle kolej, 2004 yılında bu alanda lisans ve yüksek lisans derecesi vermeye başlamıştır (Eze ve Okoye, 2019:12-26).

Forensic muhasebeciler, aldıkları eğitim yoluyla araştırma ve analitik düşünciyi uygun fikir yürütebilmeli ve yorumlayabilmelidir. Kurum içi şirket yönetimi denetimi, halkla ilişkiler, iletişim sistemleri, veri teknolojileri, istatistik, psikoloji, sosyoloji ve yazı, forensic muhasebecilerin olması gereken alanlardır (Salın, 2022:26). Forensic muhasebe bölümünde dünyadaki üniversitelere baktığımızda; Baltimore Üniversitesi'ndeki finansal raporlama ve denetim araştırmaları gibi kurslar verilmektedir. Michigan Üniversitesi'nde: Dolandırıcılığın Hukuki Faktörleri, Denetim ve Dolandırıcılık Araştırması gibi Kurslar, California Eyalet Üniversitesi; Denetim, mali suç soruşturma ve soruşturması, kurumsal değerlendirme, dava destek danışmanlığı, bilirkişilik gibi dersler verilmektedir (Salın, 2022:27). 2003 yılında Florida Atlantic Üniversitesi, forensic muhasebe alanında uygulamalı yüksek lisans programı sunmaya başlamıştır. Bu programın amacı, forensic muhasebeye odaklanarak muhasebe alanında yüksek lisans derecesi vermektir. Tam iki yıl süren programın eğitiminde, dolandırıcılık, kriminoloji, soruşturma ve araştırma teknikleri, iş etiği, vergi kaçakçılığı ve türleri, yazılı ve sözlü iletişim vd. gibi çeşitli konular öğretilmektedir (Qandil, 2014:27).

ABD'de Lasalle Üniversitesi dolandırıcılık denetimi ve uygulamaları, finansal veriler, bilgisayar ve internet kötüye kullanımı, dolandırıcılık tespiti ve önlenmesi gibi dersler sunarken, Northwestern Üniversitesi'nde ceza hukuku, finansal veri araştırması ve dava desteği gibi çeşitli derslerle destek sağlanmaktadır (Salın, 2022:26). Southern New Hampshire Üniversitesi, forensic muhasebe, dolandırıcılık denetimi, manipülasyonu önleme ve araştırma teknikleri gibi çeşitli kurslar sunmaktadır. NYU, forensic Muhasebeye Giriş, Sahte finansal raporlamayı Ortaya çıkarma ve Dava Destek Danışmanlığı gibi kurslar sunmaktadır. Thomas Üniversitesi, forensic muhasebe lisans programında dolandırıcılık denetimi, forensic muhasebe uygulamaları, bilgisayar denetimi, ileri muhasebe ve finans eğitimi, forensic muhasebe uygulamaları ve araştırma teknikleri dersleri sunmaktadır. Kuzey Karolina Üniversitesi, dolandırıcılıkla mücadele yasaları ve dolandırıcılığın önlenmesi ve tespiti konularında kurslar sunmaktadır. Sertifikalı hile müfettişleri birliği ACFE²⁶, forensic muhasebe ve dolandırıcılık denetimi konusunda kurslar sunan böyle bir kurumdur. Forensic muhasebe mesleğini profesyonel bir yapıya dönüştürmek ve daha da geliştirmek için çalışır.

²⁶ Association of Certified Fraud Examiners (ACFE)

ACFE, etik kurallar, profesyonellik, dürüstlük, hukuka uygunluk, önyargıdan kaçınma, yeterli kanıt toplama ve gizlilik gibi yüksek kaliteli hizmetler sunmaktadır (Salın, 2022:27).

2.5.1.4. ABD’de Forensic Muhasebecileri yetkilendirme

ABD’nde forensic muhasebe dersleri diğer ilişkili dersler ve forensic muhasebenin altdersleri ile desteklenmektedir. Bütün bunların yanında forensic muhasebeci olabilmek için bu alanda; a) Profesyonel deneyim şartı, b) Forensic hizmet alıcılarıyla yüksek düzeyde iletişim kurma becerisi, c) İnceleme yapabilme yeterliliği ve d) Etkili rapor düzenleyebilme yeterlilikleri aranmaktadır.

2.5.1.4.1. Forensic Muhasebecilik İçin Profesyonel Deneyim Zorunluluğu

Forensic muhasebeci adayının gerekli mesleki deneyimin gerekliliklerini yerine getirdikten sonra Amerikan Yeminli Mali Müşavirler Derneği tarafından yayınlanan kılavuza göre forensic muhasebeci lisansı alabilmesi için iki yöntem bulunmaktadır. Bunlardan birincisinde akademi kökenli adaylar, adayın kolejlerden birinde tam zamanlı profesör olması ve bir forensic muhasebecinin gerektirdiği bilgileri kapsayan konuların en az yüzde 50% öğretmesi gerekmektedir. Diğer adaylar içinse (5) yıllık süre içinde forensic muhasebe alanında en az (1000) saat iş deneyimine sahip olmaları kendilerinden beklenmektedir (Massoud, 2015:68).

2.5.1.4.2. Müşteri Veya İşletme Sahibiyle İletişim Kurmak

Forensic denetçiler, forensic incelemesi sürecinde ulaştıkları önemli bulguları müşteriye bildirmek zorundadırlar. Forensic denetçileri, dolandırıcılık incelemesi sürecini gerçekleştirirken edindikleri gizli bilgileri, bağlayıcı bir makamdan önceden açık izin veya mahkemeden yasal bir emir almadan herhangi bir tarafa ifşa etmemelidir. Gizlilik kısıtlamaları anlaşma ölçütleri lisanslı gorenics denetçilerinin müşteri veya işverenle gizlilik anlayışının yanında dürüstlük, nesnellik ve profesyonel özene bağlı kalması gerektirmektedir (Al-Jabouri, 2019:37).

2.5.1.4.3. Forensic İnceleme Ölçütleri

Forensic incelemesi yasal olarak profesyonel ve kapsamlı bir şekilde yapılmalı ve eksiksiz, güvenilir ve uygun kanıt edinmek hile inceleyicisinin amacı olmalıdır. Ayrıca, hile inceleyicisi hile inceleme sürecinde de yetkinliğini korumalıdır. Hile denetçileri elde edilen bilgilerin spekülatif, önyargılı veya başkalarına tanıklık etmek için önyargılı olma olasılığına

karşı her zaman duyarlı olmalıdır. Hile inceleyicileri incelemelerinde hem aklayıcı hem de suçlayıcı kanıtları dikkate almalıdır (Massoud, 2015:67).

2.5.1.4.4. Etkili Raporlama Ölçütleri

Hile inceleyicileri veya denetçileri dolandırıcılık incelemesi sürecinde elde edilen belgeleri, verileri ve diğer kanıtları korumak için etkili kontrol ve idari prosedürler oluşturmaya çalışacak ve uygun materyallerin ve kanıtların bütünlüğünü koruyacaktır. Orijinal verilerde sırayı korumanın ve uygun malzeme ve kanıtlara sahip olmanın ve bunları düzenlemenin öneminin farkında olmalıdırlar. Dolandırıcılık inceleme uzmanlarının çalışmalarının sonuçları, her bir dolandırıcılık inceleme sürecinin koşullarına göre değişiklik gösterebilir. Belgelerin hacmi, müşteri veya işverenin ihtiyaç ve hedeflerine göre, dolandırıcılık inceleme sürecinin sonuçlarına tabi olmalıdır. Lisanslı dolandırıcılık denetçilerinin raporu yazılı veya sözlü olabilir. Yeminli ve/veya bilirkişi tanıklığı da dahil olmak üzere, rapor birçok farklı biçimde olabilir ve raporunun yanıltıcı olmaması gerektiğine dair belirli bir format bulunmamaktadır (Ahmed, 2019:103).

Rapor ölçütleri dolandırıcılık denetçileri inceleme görevlilerinin raporları, incelemesiyle ilgili gerçekleri, sonuçları, görüşleri veya tavsiyeleri desteklemek için yeterli ve uygun olması gereken kanıtlara dayanmalıdır. Rapor ayrıca araştırmanın konusu ve üyenin bilgi, beceri, deneyim, eğitim veya öğretim alanındaki ilke ve metodolojileri ile sınırlı olmalıdır. Rapor ölçütlerinden şu sonuçlar çıkarılabilir: Rapor yazılı veya sözlü olmalı ve hile incelemesine ilişkin delil ve görüşlere dayanmalıdır (Massoud, 2015:68).

2.5.1.5. Dava Desteklerinde Forensic Muhasebecilik

Dava desteği, Amerikan Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü'nün (AICPA)²⁷ kararlarına dayanmaktadır. Dava destek hizmetleri, dava konusu edilmiş bir konuda o işin değerlendirilmesidir. Dava hizmetleri, kanıtların toplanması, analizi ve değerlendirilmesi, yorumlanması ve iletilmesini içeren hizmetlerden oluşmaktadır. Forensic muhasebe sözleşmelerine örnek olarak; bir işletmenin kapatılmasında yardım, iflas, kar ve varlık kaybı, fiyat sabitleme, geçerli faiz oranı anlaşmazlıkları girmektedir. Ayrıca ticari marka hırsızlığı, sözleşme veya sözleşme ihlali, iş değerlemeleri, hissedar anlaşmazlıkları, lehdarlar arasında gayrimenkul dağıtımı, boşanma anlaşmazlıkları, vergi ile ilgili konular vergi kaçakçılığı ve çeşitli vergiler girmektedir (Al-Jabouri, 2019:33).

²⁷ American Institute of Cerified Public Accountants (AICPA)

2.5.2. Kanada Devletinde Forensic Muhasebe

Kanada Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü (CICA)²⁸, 1992 tarihli kanunla kurulmuş bir kurumdur. Kuruluşun amacı, iş dünyası, STK'lar ve hükümet için sigorta, finans, denetim ve muhasebe alanlarında ilkeler oluşturmak, örgütlenmek her düzeydeki katılımcılara yönelik eğitim programları, üyelere mesleki bilgi kaynakları sağlamaktır. Ayrıca her düzeyde fikri mülkiyet haklarını araştırmak, geliştirmek ve riskleri yönetmek ve bu alanda kılavuzlar oluşturarak yaymak, üst düzey ulusal ve uluslararası paydaşlarla ilişkiler geliştirmektir (Altınsoy, 2011:125).

2.5.2.1. Kanada Yasalarında Forensic Muhasebecilik

Forensic muhasebe ölçütleri Kanada'da (2006) yılında Forensic ve Yasal Muhasebe Ölçütleri Komitesi²⁹ tarafından yayınlanmıştır. Forensic muhasebe uygulamalarının düzenlenmesi amacıyla, bu ölçütler Kanada Forensic muhasebe Federasyonu Konseyi tarafından onaylanmıştır ve komitenin rolü, ölçütleri ve yasaları formüle etmek ve geliştirmektir. Forensic muhasebe uygulama standartları, forensic muhasebe uygulayıcılarının mesleki ve yasal becerileri, performansları ve raporlamaları ile ilgilidir. Alan muhasebesi uygulama yetkisine sahip tüm muhasebeciler tarafından uyulması gereken asgari standartları temsil ederler. Standart, mesleki ve yasal yargının uygulanmasına yardımcı olacak kavramsal çerçeve sağlamayı ve belirli ilkeler yerine genel ilkeleri belirlemeyi amaçlar. Bunun nedeni tüm durumlar için uygun olabilecek genel bir uygulama standardı olmadığından, bu tür yönergeleri incelenen olayın koşullarına göre uygulanabilir profesyonel yargılama için daha fazla alan bırakmaktır. Ayrıca forensic muhasebe mesleğinin becerilerinin uygulanması, her işin kendine özgü koşullarına göre yapılmalıdır (Salahuddin, 2018:94-95). Bunun sağlanabilmesi içinse her bir özel durum için iyi uygulama biçimini belirlemek üzere mesleki yasal muhakemenin oluşturulmasıdır

Forensic muhasebe korelasyon ölçütleri standardı, muhasebe, denetim ve soruşturma becerilerinde temsil edilen iş kabulü için gerekli becerileri ayrıntılı olarak belirtir. Kanada dışındaki bir yargı alanında forensic muhasebe sözleşmelerini kabul eden forensic muhasebe uygulayıcıları, ilgili standartlara ve bu yargı alanında geçerli olan düzenleyici ve yasal gerekliliklere uymak zorunda olduğundan, standartlar işin kabul edilmesi için karşılanması gereken koşulları belirlemiştir. Bunlar (Salahuddin, 2018:95);

²⁸- (The Canadian Institute of Chartered Accountants)- (CICA).

²⁹ Investigative and Forensic Accounting Standards committee

-Forensic muhasebe uygulayıcısı müşterileri ile yapılacak işteki rollerini tanımlayan iş şartları oluşturmasını içermektedir. Raporun amacı, yapılacak işin genel kapsamı, niteliği ve nerede kullanılacağı veya üzerinde anlaşmaya varılacak diğer şartları yazılı biçimde belirlemektir.

-Forensic muhasebe uygulayıcısı, bir taahhüt mektubu ve her bir sözleşme için bir önceki paragrafta belirtilen sözleşmenin şartlarını almalıdır.

-Forensic muhasebesi uygulayıcısı, forensic muhasebe çalışma ekibinin tüm üyelerinin iş deneyimine, yetkinliğine, kaynaklarına ve işi gerçekleştirmek için yeterli zamana sahip olmasını sağlamalıdır.

-Forensic muhasebe uygulayıcısı, faaliyet süresi içinde bağımsızlığını sınırlayan herhangi bir durumla karşılaşırsa, bu durumu açıklamalıdır.

-Forensic muhasebeci, herhangi bir nedenle işi tamamlayamayacağını düşünüyorsa veya sözleşmeyi mesleki standartlara bağlı tamamlamasını engelleyecek herhangi bir kısıtlama varsa, forensic muhasebe hizmeti ile sözleşmeyi kabul etmemelidir.

Planlama ölçütleri ve iş alanı standardı, forensic muhasebeci bir sözleşmeyi kabul ederken forensic muhasebe uygulayıcıları tarafından iyi ve yeterli planlama sağlar, Forensic muhasebede her görev diğerinden bağımsız olduğundan, her görevin planlaması, görevdeki ilerleme sürecine göre uyarlanmalı ve geliştirilmelidir. Belirli bir forensic muhasebe taahhüdü için çalışma alanını planlarken, forensic muhasebecilerin incelemesinden belirli hipotezler geliştirmek uygulayıcıların görev hedeflerine zaman, maliyet ve mevcut bilgi kısıtlamaları dahilinde ulaşmasını sağlayacak prosedürler ve teknikler kullanmasını denetimle ilgili mali ve diğer bilgileri edinmek için bir strateji geliştirilmesini gerektirmektedir (Salahuddin, 2018:96). Bütün bunlar aynı zamanda yapılan incelemenin gerçeğe dayalı biçimde yürütüldüğünün de kanıtıdır.

2.5.2.2. Muhasebecilik Mesleği Arasında Forensic Muhasebecilik

Muhasebe mesleğinde forensic muhasebe, standartlar muhasebe mesleği içinde forensic muhasebecilerin çalışma ve uygulamalarını belirleyen standartlar olduğundan, forensic muhasebe ile bağlantı alanları, forensic muhasebe uygulaması ile ilgili konular, yasal beceriler, kayıpları ölçme ve tahmin etme becerileri ve soruşturma becerisi ile ilgili konulardan oluşmaktadır. Bunun yanında muhasebe mesleğindeki forensic muhasebecilerin, bağlantının yapılacağı bağlamı anlamak, farklı belge kaynaklarını analiz etme ve karşılaştırma yeteneğinin yanı sıra hangi bilgilerin gerçek veya manipüle edildiğini anlamak

da dahil olmak üzere soruşturma becerilerindeki çalışmalar tanımlanmıştır (Mesud, 2015: 59). Muhasebe temelli beceriler ve yeterlilikler açısından muhasebeciler arasında forensic muhasebeyi ele almanın yanı sıra son otuz yılda Kanada'da gelişen forensic muhasebenin kapsamını keşfetme ilk olarak 2006 ve 2007 yılları arasında forensic muhasebe alanındaki muhasebeciler, müfettişler, mevcut ve eski polisler de dahil olmak üzere bir dizi farklı oyuncuyu içeren yaklaşık altmış beş (65) görüşmeye dayanarak meslek için devam eden bir dizi sorunu ve zorluğu tanımlamışlardır (Hamoudi, 2020:33).

2.5.2.3. Kanada Yeminli Mali Müşavirlik Enstitüsü (CICA)

Kanada Yeminli Mali Müşavirlik Enstitüsü (CICA) Kanada Parlamentosu tarafından (1902) çıkarılan bir kanunla kurulmuş olup, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu'nun (IFAC) kurucu üyelerindendir. İşletmelere, kâr amacı gütmeyen kuruluşlara, devlet kurumlarına yardımcı olmak ve eğitim programları geliştirmek ve sunmak için profesyonel muhasebe ve denetim standartları yayınlar. Ayrıca bir dizi profesyonel literatür sağlar, fikri mülkiyet araştırmaları yürütür ve geliştirir. Risk yönetimi ile ilgili konulara rehberlik eder ve ulusal ve uluslararası düzeyde kilit paydaşlarla ilişkileri güçlendirir. Muhasebe uygulamasında yıllarca bağlılık ve benzersiz bir yetenek ve beceri düzeyi gerektiren bir Yeminli Mali Müşavir (CPA)³⁰ lisansı verir. Forensic muhasebeyle ilgili olarak, Enstitü (2010) yılına kadar forensic muhasebe uygulamasının başlangıç seviyeleri, gerekli beceriler, çalışma alanları, mesleki uygulama ile ilgili konular, yasal beceriler, kayıpları ölçme ve tahmin etme becerileri ile ilgili bir dizi standart yayınlamıştır. Enstitü ayrıca üyelerine forensic muhasebe ve soruşturma alanında lisansüstü düzeyde eğitim olanakları sunmaktadır (Salahuddin, 2018:102).

2.5.2.4. Kanada'da Forensic Muhasebe Eğitimi

Kanada'da, forensic muhasebe dersleri HEC Montreal ve Toronto Üniversitesi ile ortaklaşa sunulmaktadır. İlgili kurslar kurumsal kayıpların ölçülmesi ve araştırılmasına odaklanırken, Birleşik Krallık'ta odak noktası yazılı bilirkişilik ve forensic muhasebe kurslarıdır. Bu kurumun açılmasındaki amaç, suçluları dinleyerek kimin, nasıl hile yaptığını ortaya çıkarmaktır (Salın, 2022:27). Yeminli Mali Müşavir (CPA) firmaları eğitimlerini AICPA³¹'dan alırlar. Denetçilerin CPA sınavı için eğitimleri süresince almaları gereken dersler; İş hukuku, denetim, muhasebe, raporlama, vergilendirme ve yönetim gibi derslerin

³⁰ Certified Public Accountant – (CPA).

³¹ American Institute of Certified Public Accountants (AICPA).

yanı sıra dolandırıcılığın araştırılması, önlenmesi ve tespiti gibi derslerden oluşur. ACFE³² üzerinden alınan sınav konuları aşağıdaki gibidir; Hileli Mali İşlemler, Hukuki gerekçeler, Kriminoloji gibi derslerden oluşmaktadır (Salın, 2022:28).

NAFA³³'nin forensic Muhasebeci üyesi olmak isteyen adaylar, forensic muhasebe (NAFA) programındaki dersleri vermeleri gerekmektedir. Forensic muhasebe eğitim konuları şu şekildedir: Forensic muhasebecilerin görevleri, hizmetleri ve yöntemleri, forensic muhasebe konuları ve gibi dersler (Salın, 2022:28). Alanında çalışmak isteyen ve eğitimini iyi bir şekilde tamamlayan Muhasebecilere “Genel Forensic muhasebe Belgesi” verilmektedir (Salın, 2022:28). Bunun yanında Diplomalı Yeminli Mali Müşavir olabilmek için; Yeminli mali müşavirlik belgesine sahip olmaları veya beş maddelik test sorularını geçmeleri gerekir. Forensic muhasebe sertifikası almak ve her yıl yirmi saatlik bir eğitimden geçmek gerekmektedir (Salın, 2022:28).

2.5.2.5. Dava Desteklerinde Forensic Muhasebecilik

Kanada'daki dava destek hizmetleri, Kanada Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü ve Yeminli Mali Müşavirler Derneği'nin kararlarına bağlıdır. Forensic muhasebecinin rolünün danışman olduğu dava destek hizmetleri ve muhasebecinin becerilerini kullandığı ve mahkemede bilirkişi olarak ifadesini sunmasını isteyebileceği soruşturma hizmetleri; hukuki konularda, hırsızlık veya kötüye kullanımdan kimin sorumlu olduğunu belirlemek, şirket fonlarının ve varlıklarının çalınması ve kötüye kullanılması soruşturmalarına yardımcı olmaktır. Ayrıca forensic muhasebeciden, hırsızlık ve sahteciliği önlemek için kontrol ve içerden denetim sisteminin iyileştirilmesine yönelik tavsiyelerde bulunabilecek deneyim ve becerileri nedeniyle kurumun muhasebe sistemlerini incelemesi istenebilir. Forensic muhasebeciler, eğitimlerini, bilimsel birikimlerini ve deneyimlerini gerçeği aramak ve tarafsız ve önyargısız biçimde raporlamak için kullanırlar (Al-Jabouri, 2019:34).

2.5.3. Irak Devletinde Forensic Muhasebe

Uluslararası saydamlık Raporlarına göre Irak'ta finansal yolsuzluk oranlarındaki önemli artış ve devletin her yerinde ve her düzeyde ve sektörde çok sayıda usulsüzlük vakası ve sorun olması ceza muhasebecilerinden yardım istemenin büyük ölçüde olmamasından kaynaklanmaktadır. Sonuçlar, şu anda Irak'ta ceza muhasebesinin rolünün etkinleştirilmesi

³²Association of Certified Fraud Examiners (ACFE).

³³ National Association Of Forensic Accountants (NAFA)

ve ülkenin genel ekonomisinin desteklenmesi ve güçlenmesindeki büyük rolü nedeniyle bu alandaki ceza muhasebecilerinin ve uzmanlarının hizmetlerinden yararlanılmasına adalet ve hukukun uygulanmasına yönelik gerekli ihtiyacı açıkça göstermektedir. Dünyada forensic muhasebe geniş ilgi görüyor ve muhasebecilerin bu alandaki beceri ve yeteneklerini geliştirmek için Irak üniversitelerinin ve enstitülerinin eğitim müfredatlarına dahil edilmesinin önemine ve ayrıca çeşitli cezai ve hükümet gözetim kurumlarını araştırmaya teşvik edilmesi vurgulanılmaktadır (Hamoudi, 2020:31).

Irak'ta ceza muhasebesi alanında muhasebecilerin sahip olması gereken en önemli becerileri belirlemek, mali ve ticari davaları ve ihtilafları yargılamakla görevli yasal mercilere yüksek kaliteli ve tarafsız raporlar sunmayı gerektirmektedir. Finansal yolsuzlukla mücadelede ceza muhasebe kullanımının önemi ve bunun içerden kontrol ve finansal raporların kalitesini artırma üzerindeki etkisi ve finansal yolsuzluk oranlarındaki önemli artış ve çok sayıda vaka bulunmaktadır. Uluslararası alandaki finansal sorunlar Irak'ta devletin her kademe ve sektördeki eklemlenmiştir. Şu anda Irak'ta adalet ve hukukun uygulanabilmesi için ceza muhasebenin rolünün etkinleştirilmesi ve ülkenin genel ekonomisindeki büyük rolü nedeniyle bu alandaki ceza muhasebecilerinin hizmetlerinden yararlanmanın acil ve gereklidir (Hamoudi, 2020:31).

2.5.3.1. Irak'ta Forensic Muhasebeye Eşdeğer Semantik Kavram Eksikliği

Arapça konuşulan Irak'ta da forensic kavram eksikliği modern dünya ile Irak arasında bağlantısızlık oluşturmaktadır. Ancak İngilizce forensic medice kavramına karşılık Arapça olarak latin alfabesiyle “altibu alshareiu” (الطب الشرعي) Türkçe okunuşu ve yazılışı ise “altibu şaraiyu” biçiminde olup şeriat anlamındadır. Bunun yanında İngilizce forensic Arapçaya ceza muhasebesi ve/veya altibu şaraiyu olarak çevrilmiştir. Buradaki şeriat ise fıkıh alanıyla hemen hemen eşanlamlıdır. Şeriatla fıkıh arasındaki fark; şeriat, hüküm ve hukuk kurallarından vahyedilen, şart koşulan ve açık olan şeye atıfta bulunurken, fıkıh veya hukuk ilmi özellikle insan tarafından türetilmiş olana yöneliktir. Modern çağda şeriat isminin kullanımı, özellikle hukuki anlamdaki “hukuk mevzuatı”na benzer şekilde “İslami mevzuat” terimi ile başlayan ifade ile daha çok belirleme ve indirgeme eğilimi göstermiştir. Bununla şeriat ve İslami mevzuat, kamu hayatını düzenleyen alanlara uygulanmaya başlanmıştır. Böylece şeriatın anlamı, hukukun anlamına hem benzer veya zıtlık oluşturmaktadır. Böylece İslam şeriatı ile insan yapımı kanunlar arasındaki karşıtlık ve karşılaştırma zorlukları ortaya çıkmaya başlamıştır.

Irak ortamında yerel düzeyde, Irak üniversitelerindeki orta öğretim okulları, enstitüler ve üniversiteler (diploma, lisans) düzeyindeki akademik müfredat sözlüğünde “forensic muhasebe eğitimi” teriminin hiçbir şekilde bulunmamaktadır. Buna karşın akademik müfredatta ceza muhasebesi konusunu tanıtarak muhasebe mesleğine akademik olarak ışık tutulmaktadır (Al-Jalili, 2012:12-19). Arapçada etik ve yoketikselsel (unethical) kavramları da bulunmamaktadır. İngilizce morals kelimesi Arapça Ahlak kelimesine karşılık gelmesine karşın kullanılmamaktadır. Arapçadan İngilizceye yapılan çevirilerde muhasebe ahlakı uluslararası alıntıyayına muhasebe etiği olarak çevrilmektedir. Arapçada gündelik ve profesyonel yaşamda etik kavramı bulunmamaktadır. Bu çevirilerde neden morals yerine ethics kavramının kullanıldığı Arap dünyasında ayrıca araştırılması gereken bir konudur. Ancak muhasebe etiği etiksel ilkelere bağlı olarak ahlakın eleştirisiyken, forensic muhasebede uygulamanın eleştirisidir. Bir uygulamanın eleştirisini yapabilmek için öncelikle ahlakın eleştirisini yapabilme yeterliliğini gerektirir. Bu olmadan ahlaki sorgusuz doğru kabul etmek uygulamanın eleştirisini yapabilme kapasitesini zayıflatmaktadır.

Forensic muhasebe batı ülkelerinde ortaya çıkmakla birlikte ırakta forensic muhasebenin özellikleri daha yeni yeni bilinmektedir. Irak'ta muhasebe süreci, mahkemelere kayıtlı, çoğunlukla finansal deneyime sahip yasal muhasebeciler ve vergi alanında çalışan muhasebeciler aracılığıyla gerçekleştirilir. Muhasebe işlemlerinde, mali ve muhasebe uyumsuzlukları ile ilgili olarak mahkemeler önüne gelen davada, Muhasebeciler Sendikası ve bazı üniversite öğretim üyelerinden görüş alınmak için onlardan yardım istenmektedir. Ayrıca Irak'taki tüm üniversitelerde tüm akademik düzeylerdeki (ortaokullar, teknik enstitüler, yönetim ve iktisat fakülteleri, muhasebe bölümleri) müfredatların eksik olduğu ve forensic muhasebeye odaklanılmadığı ve buna hazırlayan enstitüler bulunmamaktadır. Ülkelerin bu alanda kaydettiği ilerlemelere, kavram gelişmesine ve meslek kuruluşlarının bu büyük önem taşıyan uzmanlaşmaya olan ilgisine bağlıdır. Ancak Irak'ta şu ana kadar forensic muhasebe ve forensic kararların beynetikserliğine yönelik gelişiminin önemi konusunda hiçbir çaba ve ilgi gösterilmemekte olması büyük bir eksiklik (Al-Jalili, 2012:9-21).

2.5.3.2. Irak'ta Forensic Muhasebe Üstyapısında Eksiklikler

Çoğu gelişmiş ülkede forensic muhasebenin kullanımı ve bilgisinin genişlemesine rağmen, Irak'taki muhasebe ve denetim alanındaki uzmanların sonuçlarına göre, forensic muhasebe konusunda yalnızca çok zayıf bir bilgiye sahip olduklarını göstermiştir. Hukukçular ve bilgi teknolojileri için diğer uzmanlıklara gelince, forensic muhasebenin işi,

alanları ve kullanım alanları ve hangi alanlarda uzmanlaştığı hakkında bilgileri yoktur. Forensic muhasebe alanında ön bilgi olmadığı ve forensic muhasebe hakkında bilgi sahibi olanların çok küçük bir yüzdesinin olduğu ortaya çıkmıştır ve bu, Irak'ta forensic muhasebe gerçeğinin ciddiye alınmadan yapıldığını teyit etmektedir. Irak'ta forensic muhasebe uygulama mekanizmasında kavramsal eksiklik bulunmaktadır. Bu durum, son yıllarda büyük önem kazanan gelişmiş ülkelerde olduğu gibi forensic muhasebe kavramını beceri ve teknikleri ile uygulama alanlarının neler olduğu konusunda benimsemiş muhasebecilerin yetiştirilmesi gerekliliğini teyit etmektedir (Jameel, 2012:117).

2.5.3.3. Irak'ta Forensic Muhasebe Altyapısında Eksiklikler

Irak'ta forensic muhasebe mesleği, bu alanda daha önce deneyime sahip birkaç ülkeden forensic muhasebecilerin katılımı dışında gelişmemiştir. Ülke içinde ve dışında forensic muhasebe konusunda eğitim kursları ve tanıtıcı seminerler düzenlemek için bir ilk adım gereklidir. Forensic muhasebenin Irak mali ortamında uygulanması, bu alanı tanımlamak ve geliştirmek için çalışan profesyonel kurumların kurulmasını gerektirmektedir. Irak'ta forensic muhasebe eğitimi bulunmadığından forensic muhasebe derslerine ve bunların içeriğine sahip altderslerden de yoksundur. Bunun nedeni ise merkezi hükümetin bu alana ilgisizliğinden kaynaklanmaktadır. Ancak Iraktaki yolsuzluğu artık kabul edilemez bir dereceye kadar yükselmiştir. Bu mesleğin bilgi birikimini artırmaya yönelik bilimsel araştırma eksikliği, enstitü ve üniversitelerdeki eğitim eksikliği yanında, Irak'ın yolsuzluk ve hırsızlık konusunda gelişmiş ülkelere göre olduğu düşünüldüğünde forensic muhasebe mesleğine olan ihtiyacı da artırmaktadır (Jameel, 2012:121). Bu ihtiyacın karşılanması ise öncelikle forensic muhasebe eğitiminin artırılması yanında yolsuzluklarla mücadeleyle sağlanacağı açıktır.

Irak devletinde forensic muhasebe kavramının devlet kurumlarında ve mahkemelerde açıkça eksik olduğu ve forensic muhasebe alanında Irak'taki mesleki ve akademik kuruluşların yeterince ilgi göstermemesi ile birlikte forensic muhasebeci yerine yasal muhasebeci kullanılmaktadır. Ayrıca, forensic muhasebe ve yasal muhasebe çalışmalarının doğasında farklılık gösteren ve her birinin kendine özgü rol ve işlevi olan ve forensic muhasebenin varlığı ile forensic muhasebe çalışmasının kurulmasına ve geliştirilmesine gereksinim bulunmaktadır. Bu eksiklikler ise forensic muhasebenin kamu gözetim organlarını destekleyecek rolü, forensic muhasebenin mahkemelere veya devlet kurumlarına entegrasyonunun çalışmalarını organize etmek için gerekli mevzuatı çıkarması gerektiğini tamamlayıcı olabilir (Hamoudi, 2020:12).

2.5.3.4. Irak'ta Muhasebecilik Mesleği Arasında Forensic Muhasebecilik

Forensic muhasebesi kavramı, muhasebeciler ve denetçiler arasında ahlak taahhüdünü (uluslararası çalışmalarda etik olarak ifade edilmektedir) teşvik etmedeki muhasebe içindeki önemi ve rolü ve Irak Devletinde uygulanmaktadır. Akademisyenler ve profesyoneller arasında, eğitim için bir forensic muhasebeci ihtiyacı, ona çalışma ruhsatı verilmesi, bilgi, beceri ve yeteneklere sahip olması ve standartlar yayınlama ihtiyacında temsil edilen gruplarıyla forensic muhasebesini geliştirmek için güçlü bir anlaşma vardır. Forensic muhasebenin bu boyutlarının öneminin farkında olmaları muhasebe mesleğinin ahlaki yükümlülükleri nelerdir? Forensic muhasebesi dünyanın en önemli ve geleceğin mesleklerinden biridir ve forensic muhasebecileri bilgi toplamak ve araştırmak, dolandırıcılık ve mali suçların yasal unsurlarını anlamak için en iyi kaynaktır. Forensic muhasebecileri mahkemeye çıkıp mahkemenin gerçekleri keşfetmesine ve soruşturmasına yardımcı olmak için yeterli kanıtı sahip olarak cesaretli olmalıdırlar. Forensic muhasebe ile muhasebe mesleği için ahlaki davranışın temel ilkeleri arasında anlamlı bir ilişki olduğu gibi, forensic muhasebecisini; dürüstlük, dürüstlük, tarafsızlık ve teknik standartlar ilkeleri üzerinde de önemli bir etkisi bulunmaktadır (Hamoudi, 2020:31).

BÖLÜM III

3. TÜRKİYEDE ADLİ MUHASEBECİLİK YAPISI

Türkiye uygulamasında aktif bir adli muhasebecilik mesleği, meslek örgütü ve bu örgütün kendisine ait meslek ilkeleri ve standartları bulunmamaktadır. Bunun yanında ulusal eğitim altyapısında lisans düzeyinde biçimsel adli muhasebe eğitimi bulunmayıp Yüksek Lisans düzeyinde sadece sekiz (8) üniversitede adli muhasebe dersleri verilmektedir. Lisans düzeyindeki adli muhasebe dersleriyle desteklenmemiş bir yüksek lisansdaki adli muhasebe dersleri de adli muhasebenin varlık nedenine aykırı olduğu açıktır. Kaldı ki birçok üniversitede lisans düzeyinde muhasebe denetimi dersi de verilmemektedir. Ayrıca ulusal mevzuatta adli muhasebeye ilişkin yasal bir düzenleme bulunmamaktadır. Durum böyleleyken adli muhasebe üzerine birtakım bilimsel çalışmalar yapılmaktadır. Yasal ve teorik uygulaması olmayan bir alanda yapılan bu çalışmaların yapısının ortaya konulması varolan durumun ortaya konulmasını sağlayacağı gibi bundan sonraki yapılacak bilimsel çalışmaların yönünün ve içeriğinin belirlenmesinde son derece önemlidir. Bu nedenle bu çalışmada Türkiye’de yapılmış tez çalışmaları içinde başlığında “adli muhasebe” deyimini geçen doktora ve yüksek lisans çalışmaları incelenmiştir. Dolayısıyla bu çalışmanın amacı, üniversitelerde adli muhasebe üzerine yapılmış tezlerin yönelimini ve dinamiklerini ortaya koymaktır. Bu tezler yazın ölçme ve değerlendirme (bibliyometrik) analiz kullanılarak, tezlerin genel, yerel ve konusal özelliklerine göre kodlanıp sınıflandırılarak elde edilen bulgular analiz edilerek yorumlanmıştır.

Adli muhasebe ile ilgili YÖK Ulusal Tez Merkezi’nde kayıtlı bulunan 72 adet lisansüstü teze ait verilerin içerik analizi yöntemi ile incelenmesi sonucunda edinilen bulgular dört ana başlıkta değerlendirilmiştir. Bu ana başlıklar; tezlerin genel özellikleri, tezlerin yapıldıkları yerlerin özellikleri ve seçilen tez konu başlıklarından oluşmaktadırlar. İncelemedeki her ana başlıkta kendi içinde alt ana başlıklara ayrılarak incelenmiştir. Bunlardan tezlerin genel özellikleri; tezlerin türleri, kısıtlılıkları, sayfa sayıları, dilleri, cinsiyete göre dağılımlarından oluşmaktadırlar. Yapılan tezlerin yerel özellikleri ise tezlerin yapıldıkları üniversiteler, üniversitelerin hukuki kişilikleri, şehirler, enstitüler, anabilim dalları, bilim dalları ve tezlerde kullanılan yöntemlerden oluşmaktadırlar. Tezlerin konularına göre bölümlendirilmesi ise tezlerin başlıklarında kullanılan adli muhasebe kavramının ilişkilendirildikleri konular veya sınırları ile ilişkileri amaçladıkları konu başlıklarında kodlanıp sınıflandırılarak analize elverişli hale getirilmişlerdir. Buradan elde edilen veriler aynı zamanda temel forensic muhasebe konuları üzerinde analiz edilmiştir.

3.1. Yapılmış Adli Muhasebe Tezlerinin Genel Özellikleri

İleriki kısımda Tablo 1’de gerekçeleri görüleceği gibi adli muhasebe üzerine Türkiye’de yetmişiki (72) adet tez yazılmıştır. Bu tezlerin ellidokuz (59) adedi Yüksek Lisans tezini oluştururken onüç adedi (13) Doktora tez çalışmasından oluşmaktadır. Bu yönüyle adli muhasebe üzerine yapılmış tez çalışmalarının %82’li kısmını Yüksek Lisans çalışmaları oluştururken Doktora çalışmaları %18’lik bir kısma karşılık gelmektedir. Yapılmış bu yetmişiki (72) adet tezen üç (3) adede tez yazarları tarafından çevrimiçi erişimi kısıtlanmış çalışmalardır. Bu kısıtlı tezlerin genel özelliklerine YÖKTEZ sayfası üzerinden edinilebilmektedir. Buna karşın tezler PDF veya başka formatta sistemden indirilemediğinden içerik bilgilerine ulaşılamamaktadır. Bu üç (3) adet kısıtlı tezlerden iki (2) adedinin ortak özelliği Türkiye’de yazılı ilk tez ve ikinci tez olmalarıdır. Bunun yanında ilk adli muhasebe tezinin danışmanı ile Türkiye’de adli muhasebe üzerine yazılan ilk makalenin yazarı aynı kişidir. Türkiye’de 2000 yılında Nejat Bozkurt yaklaşım dergisinde ilk makaleyi yazmış ve 2004 yılında yazılan ilk adli muhasebe tezinin danışmanıdır.

Adli muhasebe üzerine yapılmış tezlerin genel özelliklerden tezleri sayfa sayılarına göre 0-100, 101-200 ve 200 sayfadan fazla hazırlanan tezler olarak bölümlendirilmiştir. Bu bölümlendirmeye dayalı olarak yapılan incelemeler sonucunda 101-200 sayfa arasında yapılan tezler toplam tezlerin %71’lik kısmını oluşturmaktadır. Yapılan 72 tezen sadece 5 adedi 201 sayfa ve üzerinde yapılan tezen oluşmaktadır. Bunun yanında 100 sayfadan az yapılan tezler iste toplam 72 tezen 15 adedini oluşturmaktadır. Bu 15 tezin tamamı Yüksek Lisans tezlerinden oluşmakta olup 100 sayfadan aşağı Doktora tez çalışması bulunmamaktadır. Buna karşın 201 sayfadan daha fazla sayfalı yapılan Yüksek Lisans tez sayısı ise sadece bir (1) tezen oluşmaktadır. Bütün bu durumlar birlikte değerlendirildiğinde adli muhasebe üzerine yapılan tez sayfa sayılarının ağırlıklı eğilimlerinin 101-200 sayfa arasında olduğu söylenebilir.

Adli muhasebe üzerine yapılan tezlerin dilleri Türkçe ve İngilizce dillerinde oluşmaktadır. Yapılmış yetmişiki (72) tezen altmışdokuz (69) adedi Türkçe tezen oluşurken sadece iki (3) adedi İngilizce dilinden oluşmaktadır. İngilizce yazılan iki (3) tezin ikisi Doktora teziyken 1 (1) adedi Yüksek Lisans tezidir. İngilizce yazılan tezlerden biri Türk öğrenci tarafından yazılırken diğeri yabancı uyruklu öğrenci tarafından yazılmıştır. İngilizce yazılan tezler forensic muhasebe teorisiyle anlamsal bütünlük sağlarken Türkçe yazılan tezler uluslararası forensic muhasebe anlamıyla bütünlük sağlamaktan uzaktırlar. Bunun başlıca nedeni adli muhasebenin sadece mahkemeye ait finansal olaylarla ilişkili bir sınır

izmesiyken forensic muhasebenin gerçeğe aykırı suç oluşturan mahkemeye ilişkili veya mahkemeye ilişkisiz olaylarla ilişkili bir sınır çizmesidir. Bunun yanında adli muhasebe mahkemeye ait prosedürleri anlatırken forensic muhasebe gerçeğe aykırılıkların ortaya çıkarılmasına ait prosedürleri kapsamına almaktadır.

Adli muhasebe üzerine yapılan tezleri yöneten danışmanların unvanlarına bakıldığında 2004-2022 yılları arasında Dr. öğretim üyeleri ile Profesör Doktorların birbirine eşit yirmibeşer (25) tez yürüttüğü saptanmıştır. Doçent doktorlar ise bu dönemde yirmili (22) tez yönetmişlerdir. Türkiye’de adli muhasebe üzerine yetmişiki (72) tez yöneten danışmanlar içerisinde ikiden (2) fazla tez yöneten danışmanlar içinde beş (5) danışman bulunmaktadır. Bu danışmanlar içinde adli muhasebe üzerine en fazla tez N. Bozkurt tarafından yürütölmüştür. Buna karşın diğer dört (4) danışmanın her biri ikişer adet tez yürötmüştür. Bu yapılan tezler içinde sadece Cemal İbiş tarafından 1 adet Yüksek Lisans bir adette Doktora tez danışmanlığı yapılmıştır. Diğer bütün danışmanlar sadece Yüksek Lisans tez danışmanlığı yapmıştır. Bütün bunların yanında en çok tez danışmanlığı yüröten danışmanlar içinde Cemal İbiş ve Necat Bozkurt Marmara Üniversitesi mensubudur. Bütün bu bulgular birlikte değerlendirildiğinde adli muhasebe kavramını ilk kullanan Necat Bozkurt tarafından ve onun üniversitesindeki Cemal İbiş tarafından en fazla Marmara üniversitesinde adli muhasebe üzerine tez çalışmaları yapıldığı sonucu ortaya çıkmaktadır.

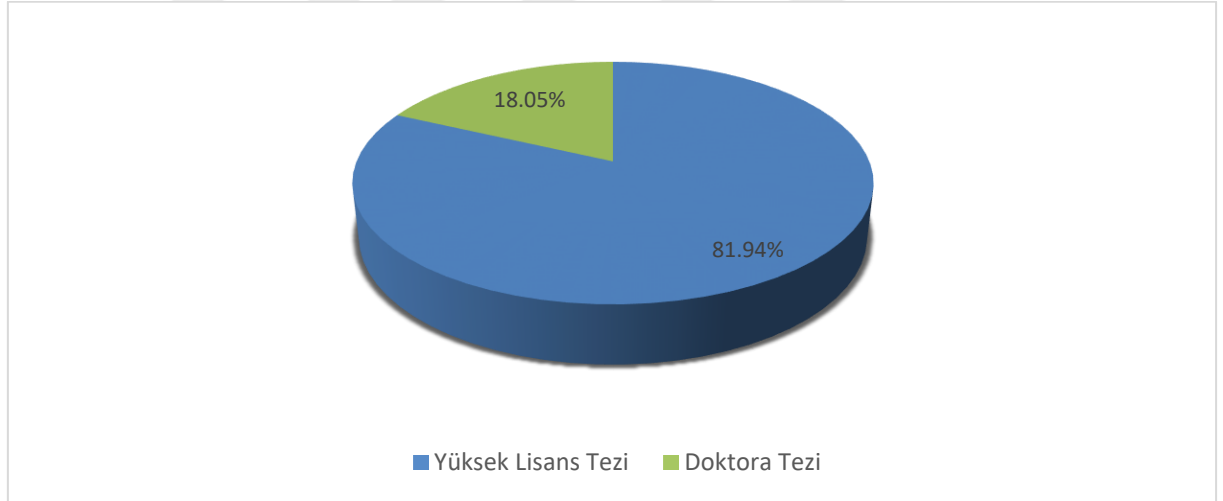
Adli muhasebe üzerine tez yazarların cinsiyet dağılımlarına bakıldığında toplam tezler içinde % 61’lik kısmının erkeklerden oluştuğu % 29’luk kısmının ise kadınlardan oluştuğu görölmektedir. Bununla birlikte doktora tez çalışmalarında % 76’lık kısmının erkeklerden oluştuğu saptanmıştır. Adli muhasebe üzerine yapılan tezlerden kullanılan bilimsel yöntemler bakıldığında en fazla kullanılan bilimsel yöntem anket yöntemi olurken en az kullanılan yöntem nitel yöntemlerden görüşme yöntemi olmuştur. Anket yöntemi de en fazla adli muhasebe üzerine çeşitli meslek mensuplarının algılarının veya farkındalıklarının ölçölmesi üzerine kullanılmıştır. Belge analizi yöntemi toplam 72 tezdten 11 tez çalışmasından oluşmaktadır. Tezlerin türlerine göre bakıldığında da yine Yüksek Lisans ve Doktora tezlerinde en fazla kullanılan bilimsel yöntem anket yöntemi olduğu görölmektedir. Adli muhasebe üzerine onbeş (15) adet örnek olay yöntemi kullanılırken bunlardan bir (1) adedi doktora alışmasıyken ondört (14) adedi Yüksek Lisans çalışmasından oluşmaktadır.

3.1.1. Adli Muhasebe Üzerine Yapılmış Tezlerin Türleri

Adli muhasebe üzerine yazılan ilk tez çalışması Necat BOZKURT danışmanlığında Mete GÜLAÇTI tarafından 2004 yılında Türkçe yazılan tezdır. Bu ilk tezin yazıldığı yıldan 2022 yılsonuna kadar Türkiye’de toplam 72 adet tez yazılmıştır. Yazılan tezlerin 0.82’si Yüksek lisans teziyken 0.18’i doktora tezlerinden oluşmaktadır.

Tablo 3.1. Adli Muhasebe Üzerine Yazılan Lisansüstü Tez Türleri

TEZ DİLİ	ADEDİ	YÜZDE (%)
Yüksek Lisans (YL)	59	0.81.94
Doktora (DR)	13	0.18.05
TOPLAM	72	100



Grafik 3.1. Adli Muhasebe Tezlerinin 2004-2022 Yılları Arasında Dağılımları

Tezlerde yapılan incelemeler sonucunda edinilen bulgular adli muhasebe üzerine yapılan tezlerin sayıları ve dağılımları Tablo 1’e ve Grafik 1’ yansıtılmıştır. Buna göre yapılan yetmişiki (72) adet tezden ellidokuz (59) adet tez Yüksek Lisans tezlerinden oluşurken 13 adet tez Doktora tez çalışmasından oluşmaktadır. Grafik 1’de bu adli muhasebe üzerine yazılan yetmişiki (72) adet tezin dağılımları çemberde gösterilmiştir. Buna göre adli muhasebe üzerine 2004-2022 yılları arasında yapılan tezlerden %82’lik kısmı Yüksek Lisans tezlerinden oluşurken %18’lik kısmı Doktora tezlerinden oluşmaktadır. Doktora tez çalışmalarının genel olarak Yüksek Lisans çalışmalarından az olmakla birlikte yazılan lisansüstü tezlerin dağılımlarında olağanüst farklılık olduğunu ortaya koymaktadır.

3.1.2. Adli Muhasebe Üzerine Yapılmış Tezlerin Kısıtlılıkları

Adli muhasebe üzerine yapılan yetmişiki (72) tezden üç (3) adede tez yazarları tarafından çevrimiçi erişimi kısıtlanmıştır. Ancak kısıtlılık olsada tezlerin genel özelliklerinin YÖKTEZ sayfasında erişime açıktır. Buna karşın tezlerin PDF veya Word formatında içeriklerinin erişimi bulunmamaktadır. Çevrimiçi erişimine izin verilmeyen tezler Türkiye’de adli muhasebe üzerine yazılmış ilk tez ve ikinci tezdendir. Türkiye’de bir konu üzerinde ilk defa yazılan tezlerin çevrimiçi erişimine izin verilmemesi aslında bu tezlerin içeriğinin de doğrudan ve hızlı biçimde sorgulanmasını engellemektedir.

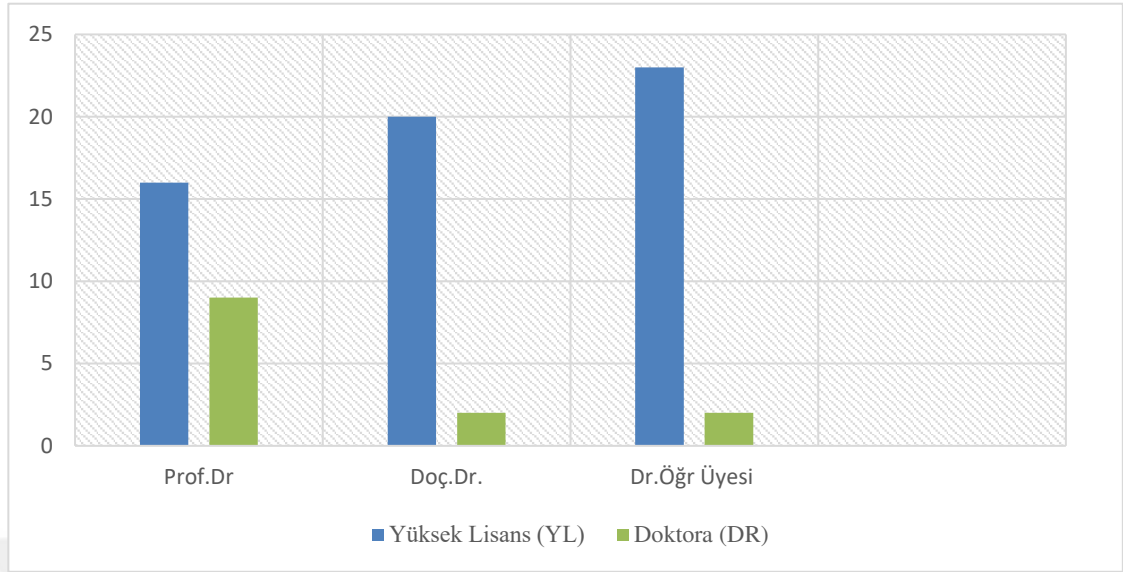
Tablo 3.2. Adli Muhasebe Üzerine Yapılmış Tezlerin Kısıtlılık Düzeyleri

TEZ TÜRÜ	ADEDİ	%
Yüksek Lisans (YL)	56	0.77.77
Doktora (DR)	13	0.18.05
Kısıtlı Tezler (YL)	03	0.0389
TOPLAM	72	100

Yukarıdaki Tablo 2’de görüldüğü gibi yapılmış tezlerden içerik erişimi kısıtlanan tezler üç (3) adet olup bunlar Yüksek Lisans tezlerinden oluşmaktadır. İçerik erişimi kısıtlanan üç tezdendir birinci ve ikinci tezin adli muhasebe alanının yapılan birinci ve ikinci tez olmaları tez içeriklerini erişilmesini güçleştirmektedir. Oysa bu tezlere dayalı olarak “adli muhasebe” kavramının bu tezlerden sonra sorgusuz biçimde diğer yazarlar tarafından kullanılması tartışılması gereken bir durumdur.

3.1.3. Yapılmış Tezlerde Danışmanlıklar

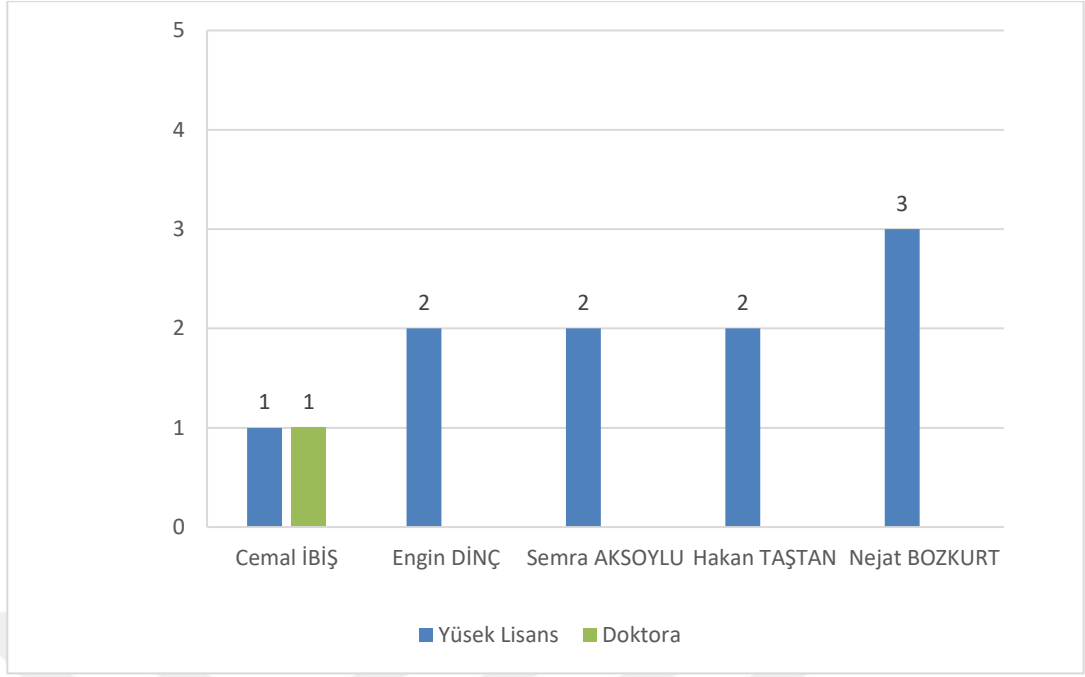
Türkiye’de adli muhasebe üzerine yazılan tezlerin danışmanları bakımından Prof. Doktor, Doçent Doktor ve Dr. Öğretim üyesi olmak üzere öğretim üyeleri tarafından danışmanlık yürütülmektedir. Bunlar içinde Prof. Doktor ve Dr. Öğretim üyeleri 25’er adet danışmanlıkla eşit sayıda tez yönetmişlerdir.



Grafik 3.2. Adli Muhasebe Tez danışmanlarının Dağılımları 2004-2022

Yukarıdaki Grafik 2’de görüldüğü gibi adli muhasebe üzerine tez yöneten tez danışmanlarında Prof. Dr. Unvanına sahip danışmanların yönettikleri Yüksek Lisans ve Doktora tezlerinde birbirine yakın bir tez dağılımı bulunmaktadır. Ancak bu durum Doç. Doktor ve Dr. Öğretim Unvanına sahip tez danışmanlarında oldukça farklılık göstermektedir. Bu durum Dr. Öğretim üyelerinde yirmiüç Yüksek Lisans tezi iki (2) adet Doktora tezi düzeyinde gerçekleşmiştir. Buna benzer biçimde Doçent Doktorlar yirmi (20) adet Yüksek Lisans tezi yönetirlerken sadece iki (2) adet Doktora tezi yönetmişlerdir. Prof. Doktor unvanına sahip olanların diğer unvanlara sahip olanlardan daha fazla Doktora tezi yönetmeleri Yüksek Lisans ve Doktora tez öğrencilerinin dağıtımında yönetsel bir karardan kaynaklandığı açıktır. Bu durum Öğretim üyeleri arasında Yüksek Lisans ve Doktora öğrencilerinin dağıtımında bir standart bulunmadığını ortaya koymaktadır.

Adli muhasebe üzerine hangi danışmanların daha sık tez yönettikleri konusu da Türkiye’de adli muhasebe uygulamalarının kimler tarafından yönlendirildiği konusunda bilgi vermektedir. Bu nedenle adli muhasebe üzerine ikiden fazla tez yöneten danışmanların saptanması da bu konuya ilişkin önemli bilgi (information) vermektedir.



Grafik 3.3. Adli Muhasebede İki'den Fazla Tezi Yöneten Danışmanların dağılımı

Adli muhasebe üzerine yapılan tezlerde ikiden fazla tez danışmanlığı yürüten danışmanlara göre sıralandığında toplam beş (5) danışman bulunmaktadır. Bunlar arasında 3 adet Yüksek Lisans çalışmasıyla adli muhasebe üzerine en fazla tez danışmanlığı Nejat Bozkurt tarafından yürütülmüştür. Nejat Bozkurt aynı zamanda Türkiye’de adli muhasebe kavramını literatürde ilk kullanan ve bu konuda ilk tez danışmanlığı yapan kişidir. Hem Yüksek Lisans tez danışmanlığı hem de Doktora tez danışmanlığı ise Cemal İbiş tarafından gerçekleştirilmiştir. Bu iki tez danışmanları arasındaki ortak yanlardan biri de her ikisinin Marmara Üniversitesinde bu tez danışmanlıklarını yapmış olmalarıdır. Bu durum Adli muhasebe uygulamalarının Marmara Üniversitesi tarafından yönlendirildiğini ortaya koymaktadır. Bunun yanında Nejat Bozkurt İSMMMO Akademide adli muhasebe üzerine dersler vermektedir. Ancak bu akademide adli muhasebe eğitimi 2022 yılında bu eğitiminin artık bulunmadığı İSMMMO’nun resmi iletişim hattından saptanmıştır.

3.1.4. Yapılmış Tezlerin Sayfa Sayıları

Adli muhasebe üzerine yazılmış tezlerin sayfaları tez türlerine göre 100 sayfadan az, 101-200 sayfa arası ve 201 ve daha fazladan oluşan tezler bakımından gruplandırılmıştır. Tez sayfalarının sayısı bir tezdeki yoğunluğu gösteren ögeler olması yanında tezlerin ortalama sayfa sayılarını göstermektedir. Bu ortalamanın altında ve üstünde olan sayfalar konuların daraltılmış olduğunu veya genişletilmiş olduğunun da göstergelerini oluşturmaktadır.

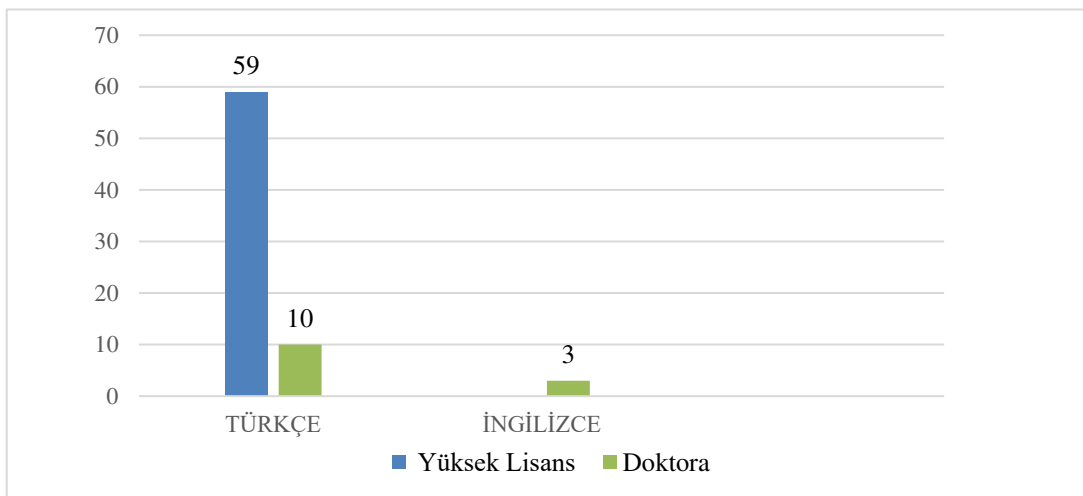
Tablo 3.3. Adli Muhasebe ile İlgili Lisansüstü Tezler: Sayfa Sayıları

TEZ TÜRÜ	TEZ TÜRLERİ		(%)
	YL	DR	
100 SAYFADAN AZ	15	00	0.2083
101-200 SAYFA	43	8	0.7083
201 SAYFADAN FAZLA	01	5	0.0833
TOPLAM	59	13	72

Yukarıdaki Tablo 3’te görüldüğü gibi adli muhasebe üzerine yapılmış tezlerin sayfa sayıları 101-200 arasında ellibir (51) adet Yüksek Lisans ve Doktora tezi bulunmaktadır. Buna karşın 100 sayfadan az tez sadece Yüksek Lisans tezlerinde görülürken Doktora tezlerinde bulunmamaktadır. Buna karşın 201 sayfadan daha fazla yapılan toplam altı (6) adet Yüksek Lisans ve Doktora tezlerinden oluşmaktadır. Bunların dağılımında ise 201 sayfa üzeri Yüksek Lisans tezi bir (1) adetle sınırlıyken Doktora tezleri beş (5) adettir. Bu durum Yüksek Lisans ve Doktora tezlerinde ortalama sayfa sayısının 101-200 arasında olduğunu göstermektedir.

3.1.5. Yapılmış Tezlerin Dilleri

Adli muhasebe üzerine yazılan tezler Türkçe ve İngilizce Yüksek Lisans ve Doktora tezlerinden oluşmaktadır.



Grafik 3.4. Tezlerin Yazım Diline Göre Dağılımı

Yukarıdaki grafikte görüldüğü gibi Adli muhasebe üzerine yapılan 72 adet tezden sadece iki (2) adedi İngilizce olup yetmiş (70) adedi Türk dilinde yapılmıştır. İngilizce yapılan tezlerin her ikisi de doktora tezidir. Bu tezlerden biri Türk öğrenci tarafından yapılırken diğeri Yabancı uyruklu bir öğrenci tarafından yapılmıştır.

3.1.6. Tezlerin Yazarlarının Cinsiyetine Göre Dağılımları

Adli muhasebe üzerine yazılan tezlerin yazarlarının cinsiyetlerine göre dağılımlarına bakıldığında toplam yetmişiki (72) adet tezden %61’lik kısmının erkekler tarafından yapıldığı % 38’lik kısmının ise kadınlar tarafından yapıldığı saptanmıştır.

Tablo 3.4. Tezlerin Yazarlarının Cinsiyetine Göre Dağılımları

TEZ TÜRÜ	TEZ TURLERİ		TOPLAM (%)
	YL	DR	
KADIN	25	3	28 (% 38, 88)
ERKEK	34	10	44 (% 61,11)
TOPLAM	59	13	72 (% 100)

Adli muhasebe üzerine yazılan toplam tezler içinde sadece Yüksek Lisans tezlerine bakıldığında kadınların bu konudaki tez yazma oranının %42 olduğu erkeklerin ise %58 olduğu görülmektedir. Bu yönüyle Yüksek Lisans düzeyinde adli muhasebe üzerine tez yazımlarında kadınlar ile erkekler arasında neredeyse birbirine yakın bir sayı bulunmaktadır. Buna karşın kadınlarda Doktora düzeyinde tez yazımının % 42’lik seviyeden % 23’lük seviyeye düştüğü görülmektedir. Bu durum kadınların ileri düzeydeki akademik çalışmalarında adli muhasebe konusunu çalışmayı seçmediklerini göstermektedir.

3.1.7. Yapılmış Tezlerin Yıllara Göre Dağılımı

Türkiye’de adli muhasebe üzerine ilk tez 2004 yılında yazılmasından 2022 yılı sonuna kadar toplam 72 adet Yüksek Lisans ve Doktora tez çalışması yapılmıştır. Yazılan bu tezlerin yıllar içindeki yazım sıklıkları istikrarlı bir artış göstermemesi yanında istikrarsız artış ve azalışlar gösterdiği saptanmıştır.

Tablo 3.5. Tezlerin Yıllara Göre Dağılımları

YILLAR	YL	DR	TOPLAM	YILLAR	YL	DR	TOPLAM
2004	1		1	2014	2	2	4
2005	1		1	2015	4	1	5
2006				2016	5		5
2007	1	1	2	2017	6	2	8
2008				2018	5	1	6
2009		1	1	2019	11		11
2010	1	1	2	2020	2		2
2011	5	1	6	2021	6	2	8
2012				2022	5		5
2013	4	1	5				
Σ 72			18				54

Adli muhasebe üzerine Türkiye’de yapılan tezlerin yıllar içindeki sayıları yukarıdaki Tablo 5’e yansıtılmıştır. Buna göre adli muhasebe üzerine en fazla tezin yazıldığı yıl 11 adet tezle 2019 yılıdır. Bu tez sayısı 2020 yılında gelindiğinde 11 adet tezdən 2 adet tez sayısının düşmüştür.

Tablo 3.6. Tezlerin 5’ER yıllık Dönemlere Göre Dağılımları

5’ER YILLIK DÖNEMLER	YL	DR	TOPLAM
2004-2008	3	1	4 (0.0555)
2009-2013	10	4	14 (0.1944)
2014-2018	22	6	28 (0.3888)
2019-20022	24	2	26 (0.3611)
TOPLAM	59	13	72 (% 100)

Adli muhasebe üzerine yapılan tezlerin 5’er yıllık dönemlere göre yapılış sıklıkları ve dağılımların yukarıdaki tabloda bakıldığında en fazla tezin yapıldığı dönem 2014-2018

yılları arasındaki dönemdir. Bu dönemde Türkiye uygulamasında gerek muhasebe mesleği gerekse adli muhasebecilik açısından ulusal hiçbir yapısal reform bulunmamaktadır. Bu dönemden önce bu dönemde ve bu dönemden sonra muhasebe mesleğinde hiçbir yapısal reform olmamasına karşın bu çalışmaların yapılmış olması bu çalışmaların yoğunluğunu rastlantısal olduğunu göstermektedir. Nitekim bundan sonraki dönemde sadece bir yıl içinde 11 çalışma yapılmış olmasına karşın yapılan tez sayılarında düşüş bulunmaktadır.

3.2. Adli Muhasebe Tezlerin Yapıldıkları Yerler göre Dağılım Özellikleri

Adli muhasebe üzerine yazılan tezlerin yazıldıkları yerler; üniversiteler, üniversitelerin hukuki kişilikleri, Enstitüler, Anabilim dalları, Bilim dalları, Şehirlere ve bu tezlerin hazırlanmasında kullanılan bilimsel yöntemlere göre incelenmiştir. Tezlerin hazırlandığı yerler gerek bilimsel düzeyde gerekse fiziksel düzeyde yapılan tezlerin yoğunlaştığı yerleri göstermesi bakımından önemlidir.

3.2.1. Tezlerin Yapıldığı Üniversitelerin Adlarına Göre Dağılımı

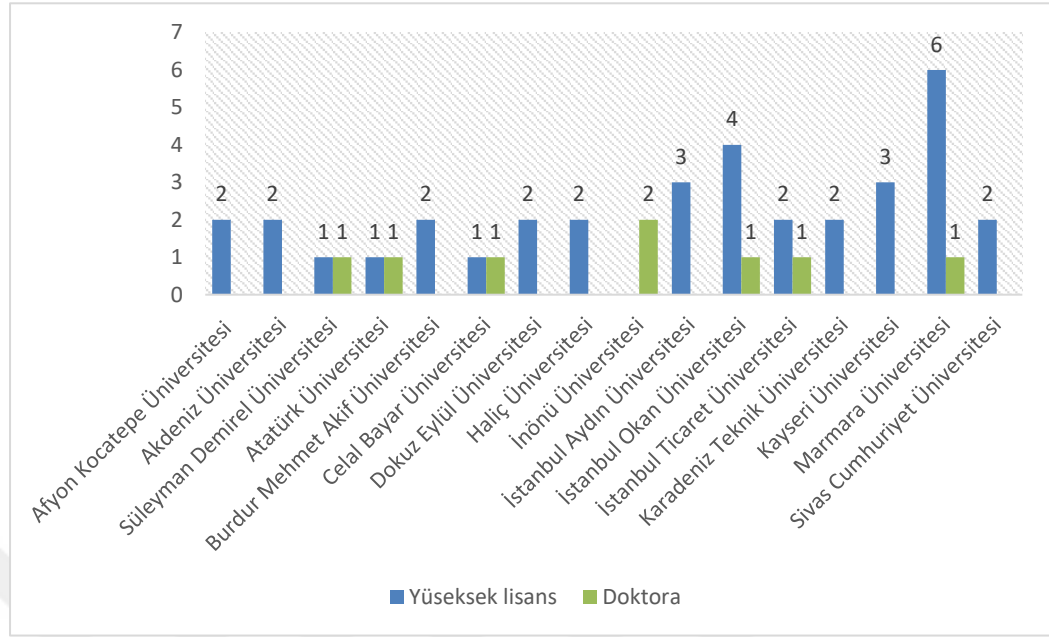
Türkiye’de YÖK’ün 2022 Yılı verilerine göre 131 adet Devlet üniversitesi 75 adet te Vakıf Üniversitesi olmak üzere toplam 206 adet üniversite bulunmaktadır (Yok.gov.tr). Yukarıdaki Tablo 8’de görüldüğü gibi Türkiye’de bulunan 206 üniversite içinden sadece 45 üniversitede adli muhasebe üzerine tez yazılıp 161 üniversitede tez yapılmamıştır. Adli muhasebe üzerine tez yapılmama oranı % 78 gibi büyük bir rakama karşılık gelmektedir. Diğer bir deyişle Türk Üniversiteleri arasında 2004-2022 yılları arasında adli muhasebe üzerine tez yapılmışlık oranı % 22 gibi düşük bir rakama karşılık gelmektedir.

Tablo 3.7. Adli Muhasebecilik Üzerine Tez yapılan Üniversiteler

S	ÜNİVERSİTELER	YL	DR	S	ÜNİVERSİTELER	YL	DR
1	Adnan Menderes Üniversitesi		1	23	Hacı Bayram Üniversitesi	1	
2	Afyon Kocatepe Üniversitesi	2		24	Haliç Üniversitesi	2	
3	Akdeniz Üniversitesi	2		25	Işık Üniversitesi	1	
4	Aksaray Üniversitesi	1		26	İstanbul Arel Üniversitesi	1	2
5	Atatürk Üniversitesi	1	1	27	İstanbul Aydın Üniversitesi	3	
6	Balıkesir Üniversitesi	1		28	İstanbul Kültür Üniversitesi	1	
7	Batman Üniversitesi	1		29	İstanbul Okan Üniversitesi	4	

8	Başkent Üniversitesi	1		30	İstanbul Ticaret Üniversitesi	2	1
9	Beykent Üniversitesi	1		31	İstanbul Üniversitesi	1	1
10	Bozok Üniversitesi	1		32	Kafkas Üniversitesi	1	
11	Burdur Mehmet Akif Üniversitesi	2		33	Karabük Üniversitesi	1	
12	Celal Bayar Üniversitesi	1	1	34	Karadeniz Teknik Ü.	2	1
13	Çanakkale 18 Mart	1		35	Kayseri Üniversitesi	3	
14	Dicle Üniversitesi		1	36	Kırıkkale Üniversitesi	1	
15	Dokuz Eylül Üniversitesi	2		37	Marmara Üniversitesi	6	
16	Dumlupınar Üniversitesi	1		38	Niğde Üniversitesi	1	1
17	Erciyes Üniversitesi	1		39	Sakarya Üniversitesi		
18	Erzincan Üniversitesi	1		40	Sivas Cumhuriyet Üniversitesi	1	1
19	Fırat Üniversitesi	1		41	Süleyman Demirel Üniversitesi	1	
20	Gazi Osman Paşa Üniversitesi	1		42	Uludağ Üniversitesi		1
21	Gazi Üniversitesi	1		43	Trakya Üniversitesi	1	1
22	Giresun Üniversitesi	1		44	Van Yüzüncü Yıl Üniversitesi	1	
Σ	TOPLAM	24	4	Σ	TOPLAM	35	9

Yukarıdaki tabloda görüldüğü gibi yirmidokuz (29) üniversitede birer lisansüstü tez yazılmış olduğu görülürken, birden fazla tezin yazıldığı üniversite sayısı ise onaltı (16) üniversiteden oluşmaktadır. Aşağıdaki Grafik 5’de 2 ve daha üstü sayıda adli muhasebe üzerine tez yazılan üniversiteler tabloya yansıtılmıştır. Buna göre devlet üniversitelerinden 2004 yılından 2022 yılında değin ondokuz (19) yılda otuzaltı (36) Üniversite tez yazılırken 95 Üniversitede hiçbir tez yazılmamıştır. Diğer bir deyişle Devlet üniversiteleri içinde adli muhasebe üzerine tez yazmama oranı %73 düzeyindedir. Bu durum adli muhasebe teriminin 2004 yılından bu yana benimsenmediğini ve anlaşılmadığını ortaya koymaktadır.



Grafik 3.5. Adli Muhasebe Üzerine 2’den Fazla Tez Yazılmış Üniversiteler

Yukardaki Grafik 3.5’de Türk Üniversiteleri arasında en fazla tezin yapıldığı üniversite altı (6) tezle Marmara üniversitesidir. Marmara üniversitesinin bir özelliği Türkiye’de yapılan muhasebe alanında yapılan tezlerin en fazla yapıldığı üniversitedir. Buna ilişkin olarak Alkan (2014) yılında “Muhasebe Eğitimi ile İlgili Lisansüstü Tezlerin Analizi (1991-2019)” adlı çalışmasında Türkiye’de yapılan Muhasebe üzerine yapılmış tezlerin %25’lik kısmının sadece Marmara Üniversitesi’nde tamamlandığını saptamıştır. Ancak adli muhasebe eğitimi ile ilgili bir tez bulunmamaktadır. Marmara üniversitesinde muhasebe üzerine yapılan tezlerin yoğunluğu düşünülünce adli muhasebe üzerine yazılan tezlerin oranı veya sayısı oldukça düşüktür. Kaldı ki adli muhasebe üzerine yapılan bu tezler üç (3) danışman tarafından yönetilmiştir. Bunun yanında adli muhasebe üzerine yazılan tezlerdeki ikinci yoğunluk bir vakıf üniversitesi olan İstanbul Okan üniversitesine aittir. Üçüncü sıradaki üniversitede yine bir vakıf üniversitesi olan İstanbul Aydın üniversitesine aittir.

3.2.2. Tezlerin Yapıldığı Üniversitelerin Hukuki Kişiliklerine Göre Dağılımı

Türkiye’de YÖK’ün 2022 Yılı verilerine göre 131 adet Devlet üniversitesi 75 adet te Vakıf Üniversitesi olmak üzere toplam 206 adet üniversite bulunmaktadır. Bu üniversiteler içinden Devlet üniversitelerinde 55 adet tez, Vakıf Üniversitelerinde 17 adet tez yazılmıştır. 75 vakıf üniversitesi içinde 17 üniversitede adli muhasebe üzerine tez yazılması devlet üniversitelerinin sayısı ile karşılaştırıldığında oldukça yüksektir. Üstelik yazılan tezlerin çoğunluğunun birkaç üniversitesinde yoğunlaşması nesnellikten uzaklaştırmaktadır.

Tablo 3.8. Tezlerin Üniversitelerin Hukuki Yapılarına Göre Dağılımları

KİŞİLİK	ÜNİVERSİTE SAYILARI	YL	DR	TOPLAM
DEVLET	131	44	11	55 (0.4198)
VAKIF	75	15	2	17 (23,11)
TOPLAM	206	59	13	(% 100)

Yukarıdaki Tablo 8’de Türkiye’de bulunan yetmişbeş (75) adet Vakıf Üniversitelerinden sekizinde (8) adli muhasebe üzerine tezler yazılırken altmışyedi (67) üniversitede bu konuyla ilgili tez yazılmamıştır. Bu durum Vakıf üniversitelerinde adli muhasebe üzerine tez yazmama oranının % 89 olduğunu ortaya koymaktadır. Ayrıca adli muhasebe üzerine tez yazılan vakıf üniversiteleri arasında üç (3) üniversitede ikiden fazla tez yazma yoğunlaşması bu üniversitelerde adli muhasebe üzerine tez yazma veya adli kavramını benimsememe oranının düşüklüğünü ortaya koymaktadır.

3.2.3. Tezlerin Yapıldığı Üniversitelerdeki Enstitülere Göre Dağılımı

Adli muhasebe üzerine yazılan tezler; Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Enstitüsü ve Lisansüstü Eğitim Programlarında tamamlanmıştır.

Tablo 3.9. Enstitülere Göre Yapılmış Tezlerin Dağılımı

PROGRAMLAR	YL	DR	Σ
1 SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ	51	13	64
2 LİSANSÜSTÜ EĞİTİM	7		07
3 İŞLETME ENSTİTÜSÜ	1		01
TOPLAM	59	13	72

Yukarıda Tablo 9’da gösterildiği gibi adli muhasebe üzerine yapılan tezler en fazla Sosyal Bilimler Enstitüsü’nde yapılmışlardır. Bunlar arasında en az tezin yazıldığı enstitü İşletme enstitüsü olduğu saptanmıştır.

3.2.4. Adli Muhasebe Tezlerinin Yapıldıkları Şehirlere Göre Dağılımları

Adli muhasebe üzerine yazılan tezlerin yapıldığı şehirler aşağıdaki Tablo 10’a yansıtılmıştır. Buna göre tezlerin yazıldığı şehirler içinde en fazla yoğunluk yirmiki (22) teze İstanbul şehrinde bulunmaktadır. Bu şehri dört (4) teze Kayseri şehri, üç (3) teze

Ankara ve Malatya izlerken diğer şehirler ikişer ve birer tez yazılmıştır. Aşağıdaki Tabloya bir (1) tez yazılan şehirler bu tabloya yansıtılmamıştır.

Tablo 3.10. Tezlerin Yazıldıkları Şehirlere Göre Dağılımları

S	ŞEHİRLER	YL	DR	Σ	S	ŞEHİRLER	YL	DR	Σ
1	Afyon	2		2		İstanbul	22	2	24
2	Aksaray	1		1		İzmir	2		2
3	Ankara	3		3		Karabük		1	1
4	Antalya	2		2		Kars	1		1
5	Aydın		1	1		Kayseri	4		4
6	Balıkesir	1		1		Kırıkkale	1		1
7	Batman	1		1		Kütahya	1		1
8	Burdur	2		2		Malatya	1	2	3
9	Bursa		1	1		Manisa	1	1	2
10	Çanakkale	1		1		Niğde	1		1
11	Diyarbakır		2	2		Sakarya	1	1	2
12	Elazığ	1		1		Sivas	1		1
13	Erzincan	1		1		Tokat	1		1
14	Erzurum	1	1	2		Trabzon	2		2
15	Giresun	1		1		Van	1		1
16	Isparta	1	1	2		Yozgat	1		1
	TOPLAM	18	6	X			41	7	X

Tablo 10’da en fazla tez İstanbul’da yapılmış gözükmeyle birlikte bu İstanbul’da birçok üniversitede tez yazıldığı anlamına gelmemektedir. Bunun nedeni İstanbul’da yapılan tezlerin birkaç Üniversitede yoğun biçimde yapılmasından kaynaklanmaktadır. Buna ilişkin olarak İstanbul’da yapılan tez sayısı yirmiki (22) olmakla birlikte bu tezlerden altı (6) adedi Marmara Üniversitesinde, beş (5) adedi Okan Üniversitesinde Üç (3) Adedi İstanbul Ticaret Üniversitesinde toplanmaktadır. Diğer bir deyişle İstanbul’da yapılan 22 tezin sadece 14 adedi sadece bu üniversitelerde toplanmaktadır. Toplam 75 adet Vakıf üniversitelerinin birçoğunun İstanbul’da toplandığı düşünüldüğünde İstanbul’daki üniversitelerin birçoğunda adli muhasebe üzerine neredeyse hiç tez yapılmamıştır.

3.2.5. Tezlerin Yapıldığı Üniversitelerdeki Anabilim Dallarında Göre Dağılımı

Adli muhasebe tezleri; a) İşletme Anabilim Dalı, b) İşletme Yönetimi, c) Muhasebe Finansman ve Yönetim, d) Muhasebe ve Denetim anabilim dallarından oluşmaktadır.

Tablo 3.11. *Anabilim Dallarına Göre Yapılmış Tezlerin Dağılımı*

	ANABİLİMLER	YL	DR	Σ	%
1	İşletme Anabilim Dalı	49	10	59	0.8194
2	İşletme Yönetimi	1		1	0.0138
3	Muhasebe Finansman ve Yönetim	8	1	9	0.125
4	Muhasebe ve Denetim	1	2	3	0.041
	TOPLAM	59	13	72	

Yukarıdaki Tablo 11’de görüldüğü gibi adli muhasebe üzerine en fazla tezin yazıldığı anabilim dalı işletme anabilim dalıdır. Buna karşın adli muhasebe üzerine en az tezin yazıldığı anabilim dalı işletme yönetimi anabilim dalıdır.

3.2.6. Tezlerin Yapıldığı Üniversitelerdeki Bilim Dallarında Göre Dağılımı

Adli muhasebe üzerine birbirinde farklı anabilim dallarında tezler yazılmakla birlikte bu anabilim dallarından birçoğu bilim dalları arasında aynı adı taşımaları üniversitesel ve bilimsel düzensizlik yaratmaktadır. Değişik anabilim dallarının bilim dalları; a) Muhasebe ve Finansman, b) Muhasebe ve Denetim, c) Muhasebe, d) Uluslararası Finansal Raporlama ve Denetim, e) İşletme Bilim Dalı ve bilim dalı bulunmayanlardan oluşmaktadır.

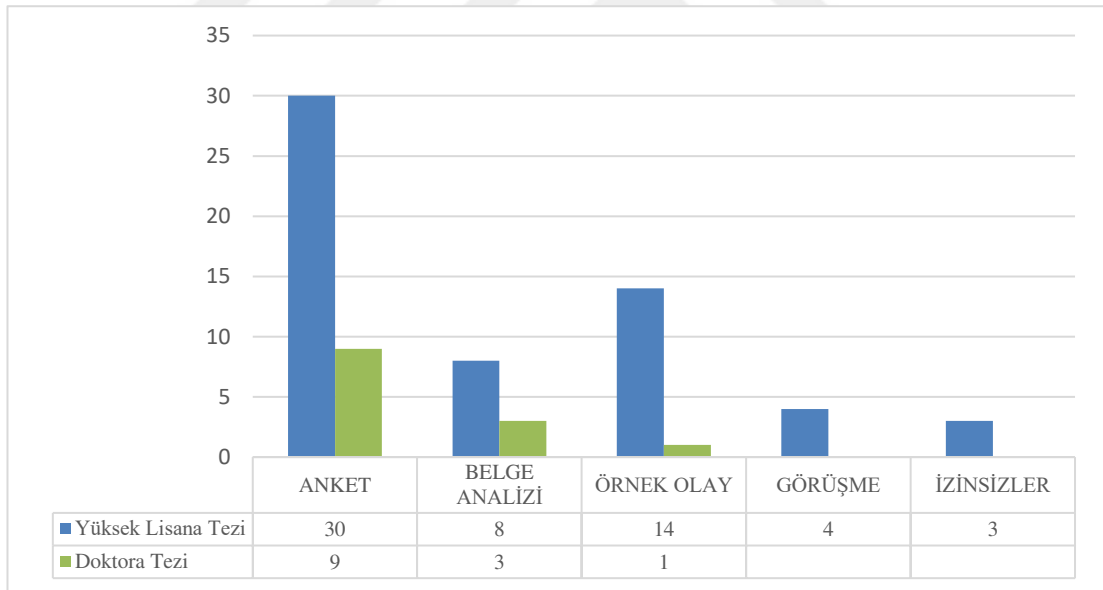
Tablo 3.12. *Bilim Dallarına Göre Yapılmış Tezlerin Dağılımı*

	BİLİM DALLARI	YL	DR	Σ	%
1	Muhasebe ve Finansman	13	4	17	0.2361
2	Muhasebe ve Denetim	15		14	0.1944
3	Muhasebe	03		3	0.0416
4	Uluslararası Finansal Raporlama ve Denetim	01		1	0.0138
5	İşletme Bilim Dalı	3	2	5	0.0694
6	Bulunmayanlar	25	7	32	0.4444
	TOPLAM	59	13	72	% 100

Yukarıdaki Tablo 12’de görüldüğü adli muhasebe üzerine en fazla tez çalışması otuziki (32) tez çalışmasıyla bilim dalı bulunmayan anabilim dallarında yapılmıştır. Bunu onyed (17) tezle Muhasebe Finansman bilim dalı izlerken ondört (14) tez çalışmasıyla Muhasebe ve denetim bilim dalı gelmektedir. En az tez çalışması ise bir (1) tez çalışmasıyla Uluslararası Finansal Raporlama ve Denetim bilim dalı tarafından yapılmıştır. Türkiye’de bulunan enstitülerde anabilim dalları ve bilim dallarının sınıflandırılması veya altayrıntıları (details) arasında bir kavram kargaşası bulunmaktadır. Anabilim dallarının birçoğu aynı zamanda bilim dalı olarak ifade edilmekte hangisi hangisinin neden ve sonucu teorik olarak belliyken teoriye ve gerçekliğe aykırı biçimde düzensiz biçimde anabilim dalları ve bilim dalları oluşturulduğunu ortaya koymaktadır. Bu bilimsel bilginin karşılaştırılabilirliğini engellediği gibi bilginin anlaşılabilirliğini de engellemektedir.

3.2.7. Tezlerde Kullanılan Araştırma Tekniklerinin Dağılımı

Adli muhasebe üzerine yazılan tezlerde aşağıdaki grafikte gösterilen bilimsel yöntemler kullanılmıştır.



Grafik 3.6. Adli Muhasebe Tezlerinde Kullanılan Araştırma Yöntemlerinin Dağılımı

Yukarıdaki Grafik 6’da görüldüğü gibi adli muhasebe üzerine yazılan yetmişiki (72) adet tezden otuzdokuz (39) adedi anket çalışmalarından oluşmaktadır. Bunu onbeş (15) adet tezle örnek olay çalışması izlemekte olup en az kullanılan yöntem nitel araştırma yöntemlerinden görüşme tekniğidir. Belge analizi üzerine yapılan tez çalışmalarının sayısı onbir (11) adet tezden oluşmaktadır. Ancak forensic muhasebenin gerçekliklere aykırılıkları ve suç teşkil eden olayların ortaya çıkarılması üzerine kurulu bir bilim dalı olması genellikle

araştırmalarda algılar üzerine anket yönteminin kullanılması forensic muhasebenin doğasıyla örtüşmemektedir. Bunun nedeni forensic muhasebe uygulamaları mutlak kesinlik ve doğruluk üzerine işleyen bir bilim olup bu kesinliklerde küçük bir sapmaların bile birçok durumda genel geçerliliği bulunmamaktadır.

3.3. ADLİ MUHASEBEYLE İLİŞKİLENDİRİLMİŞ KONU BAŞLIKLARI

Uluslararası literatürde forensic muhasebe ile ilişkili tez konuları önceki bölümde şekil 2’de gösterildiği gibi a) Muhasebe, b) Kriminoloji, c) Hile Soruşturması veya Denetimi ve d) Dava desteklerinden oluşmaktadır. Aslında bu konuların forensic muhasebe uygulamalarında her birinin birbiriyle bağlantısı bulunmaktadır. Buna karşın Türkiye’de adli muhasebe ile ilgili çalışmalar forensic muhasebenin temel konularından genellikle farklı konularda yapılmaktadır. Bunun nedeni Adli muhasebe üzerine yapılmış tez başlıkları ilişkilendirildikleri konulara göre sınıflandırıldığında birbirinden farklı dokuz (9) temel konuda tez çalışmaları yapıldığı saptanmıştır. Bu konu başlıkları tablo 13’e yansıtılmıştır.

Tablo 3.13. Bilim Dallarına Göre Yapılmış Tezlerin Dağılımı

	ADLİ MUHASEBE TEZ KONULARI	TÜRÜ		Σ	%
		YL	DR		
1	Adli Muhasebe Vaka İncelemeleri	01	00	1	0.013
2	Adli Muhasebe Farkındalıkları veya Algıları	15	02	17	0.222
3	Adli Muhasebe Uygulanabilirliği	13	04	17	0.222
4	Adli Muhasebe Denetimle İlişkisi	07	00	7	0.097
5	Adli Muhasebe Bilirkişilikle İlişkisi	01	01	2	0.027
6	Adli Muhasebe Hile İncelemesi	07	02	9	0.125
7	Adli Muhasebe Eğitimle İlişkisi	01	01	2	0.027
8	Adli Muhasebe Suçlarla İlişkisi	11	03	14	0.194
9	Adli Muhasebe Dava Destekleriyle İlişkisi	03	00	3	0.041
	TOPLAM	59	13	72	% 100

Yukarıdaki Tablo 13’de görüldüğü gibi Türkiye’de adli muhasebe üzerine en fazla adli muhasebe farkındalıkları veya algıları üzerine onyed (17) adet ve adli muhasebe uygulanabilirliği üzerine onyed (17) adet olmak üzere bu iki konuda toplanmaktadır. Adli muhasebe kavramının ortaya çıktığı 2004 yılından bu yana döngüsel olarak sürekli bu konuların çalışılması aslında adli muhasebe kavramının anlatmak istediği içeriği

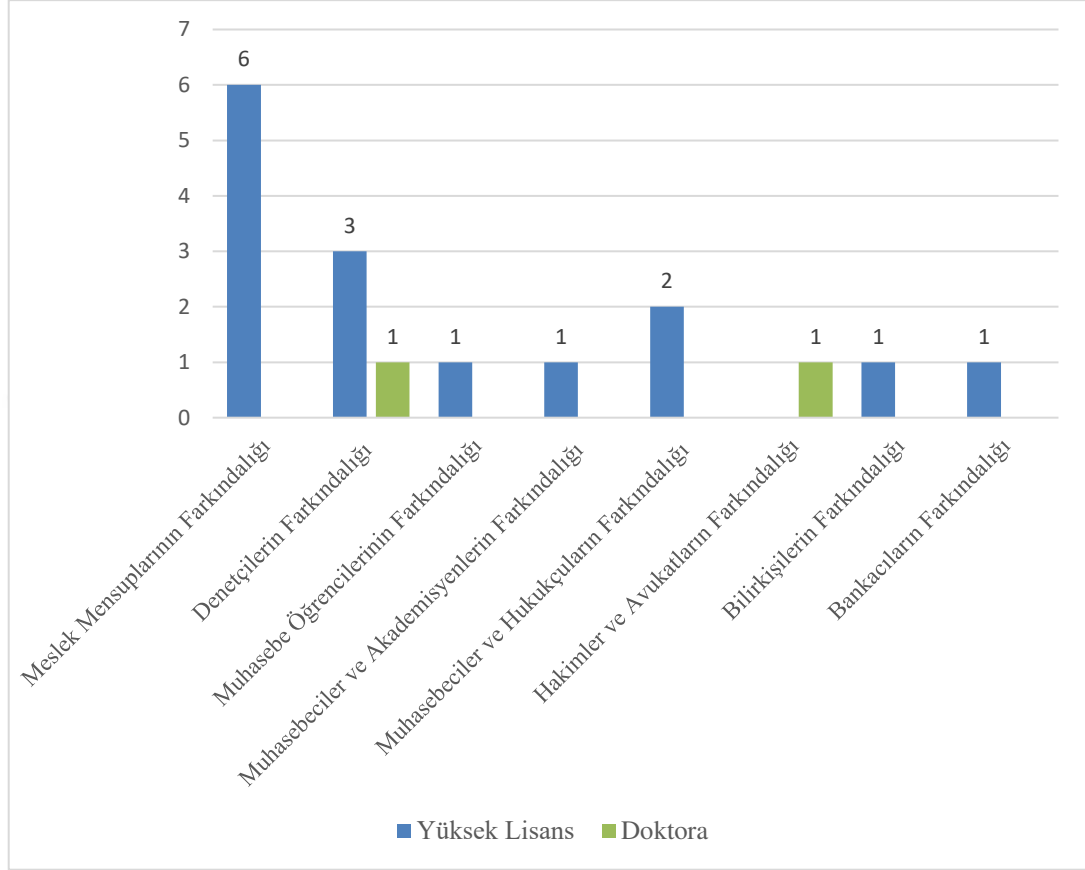
anlatamadığını ortaya koymaktadır. Bunun yanında en fazla yapılan tez konusu sıralamasında üçüncü sıklıkta adli muhasebenin suçlarla ilişkisi üzerine yapılan ondört (14) adet tez izlemektedir. Dördüncü sırada adli muhasebenin denetimle ilişkisi üzerine yapılan yedi (7) adet tez izlemektedir. Adli muhasebe üzerine yazılmış en az tez konuları a) Bilirkişilik bir (1) adet, b) Adli muhasebe ve eğitim ilişkisi iki (2) adet ve c) Adli muhasebe ile dava destekleri konusunda üç (3) adet olmak üzere yazılmış tezlerden oluşmaktadır. Ancak en az yazılan bu konular aynı zamanda forensic muhasebenin temel konularını oluşturmaktadır. Buna karşın ne uluslararası alanda ne de forensic muhasebe alanında adli muhasebe farkındalıkları veya algıları ile forensic muhasebe uygulanabilirliği üzerine çalışmalar forensic muhasebenin temel konularını oluşturmamaktadırlar.

Adli muhasebe farkındalıkları veya algıları üzerine bir çalışma yapılabilmesi için öncelikle adli muhasebe alanında lisans ve lisansüstü alanda eğitime sahip olunması yanında bu alanda yasal düzenlemelerin bulunmasını gerektirmektedir. Özkan (2021) yaptığı tez çalışmasında adli muhasebe eğitimi üzerine lisans düzeyinde hiçbir üniversitede biçimsel eğitim verilmezken Yüksek lisans düzeyinde sadece sekiz (8) adet üniversitede eğitim verildiğini saptamıştır. Yüksek Lisans düzeyinde nitelikli forensic muhasebe eğitimi verilebilmesi için bu dersi destekleyici ek derslerle öğrencinin hazır bulunmuşluğunun sağlanmasını gerektirmektedir. Adli muhasebe bilgisi üzerine lisans düzeyinde hiçbir bilişsel hazır bulunmuşluğu bulunmayan öğrenciye Yüksek Lisans dersi aldırılması eğitimin doğasına aykırıdır. Bu nedenle Lisans düzeyinde forensic muhasebeyi destekleyici lisans dersleri bulunmadığından Yüksek Lisans derslerinin forensic muhasebe amacıyla tutarlı olduğunu söylemek oldukça güçtür. Bütün bunların sağlanması ise ancak ulusal düzeyde muhasebe ve yönetim ders müfredatında köklü reformların yapılmasını gerektirmektedir. Bütün bu yeterliliklere sahip olmayanlar üzerinde farkındalık araştırmaları ise araştırmaların bilimsel nesnellik düzeyini düşüreceği açıktır.

3.3.1. Adli Muhasebe Farkındalığı veya Algıları Üzerine Yazılan Tezler

Adli muhasebe üzerine yazılan ilk tez 2004 yılında Nejat Bozkurt danışmanlığında Mete Gülaçar tarafından yazılmıştır. Adli muhasebe üzerine ilk makale 2000 yılında Nejat Bozkurt tarafından yazılmıştır. Nejat Bozkurt (2000) makalesinde adli muhasebeyi [*Türkçe’de “adli” olarak karşılığını bulan İngilizce “forensic” kelimesinin sözlük anlamı, “mahkemeye ait”, “adli davalarda bir standart olarak kabul edilme” şeklinde özetlenebilir*] (Kuloğlu 2007) anlatmaktadır. Bozkurt forensic kavramının Türkçede adli kavramı olarak

karşılık bulunduğunu iddia etmesine karşın Türkçede forensic kavramının semantik bir karşılığı bulunmamaktadır. Arapça kökenli Adli kavramı *adele* (adl) kökünden gelmekte olup adil, adalet ve adli hepsi aynı anlama gelmektedir.



Grafik 3.7. Farkındalıkları Ölçülenlerin Anket Alanların Dağılımları

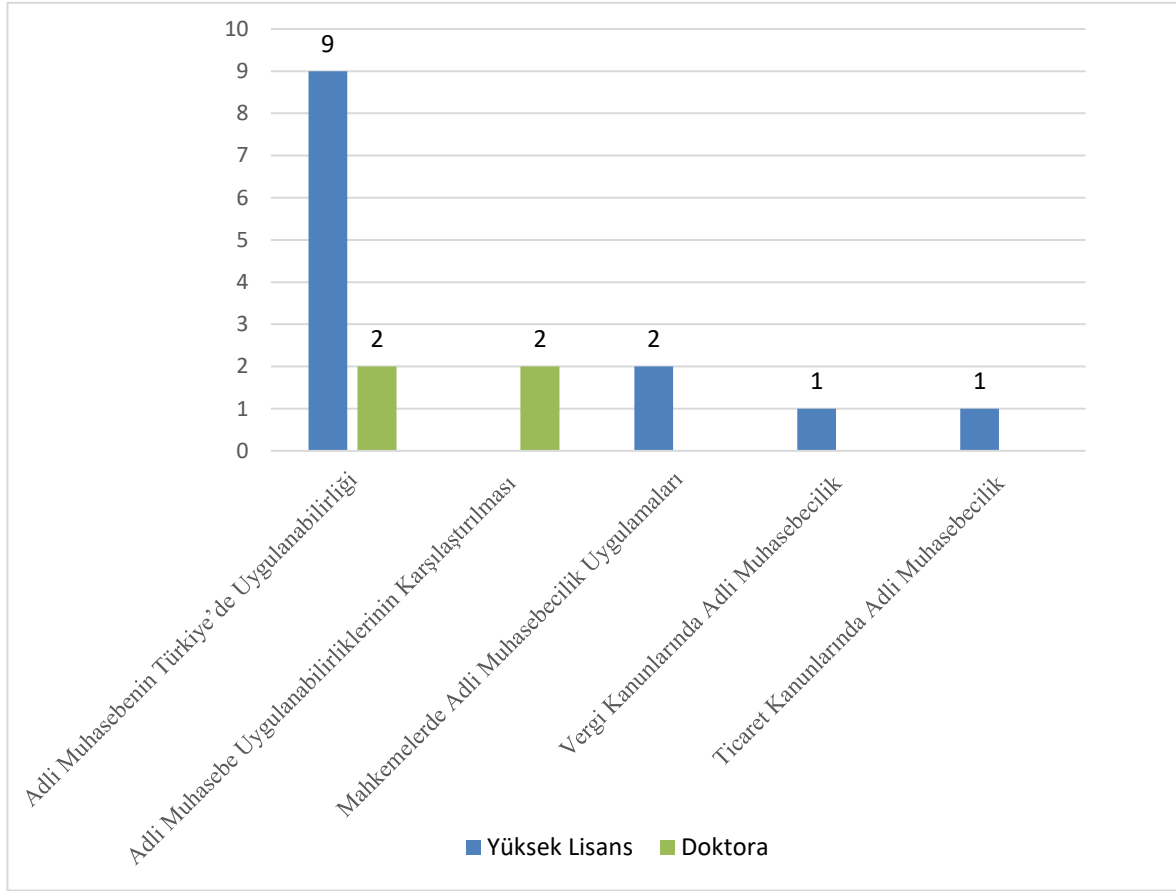
Yukarıdaki grafik 7’de görüldüğü gibi doğrudan muhasebe mesleğinin içinde bulunanlara bu yoğunlukta adli muhasebe algılarının ölçülmesi adli muhasebe deyiminin muhasebe dünyası tarafından benimsenmediğini ortaya koymaktadır. Üstelik doğrudan muhasebe mesleğinin içinde olanların adli muhasebe hakkında bilgi düzeylerinin düşük çıkması bu kavramın forensic muhasebeyi kavramadığını ortaya koymaktadır. Grafikte görüldüğü gibi adli muhasebe üzerine farkındalık çalışmalarının en yoğun biçimde yapıldığı anket grubu muhasebe meslek mensuplarından oluşmaktadır. Biçimsel (formal) ve serbiçimsel (nonformal) forensic muhasebe eğitimi almamış kişiler üzerinde bu türden anket uygulamaları bir nevi abiçimsel (informal) eğitim farkındalıkları ölçmektedir. Abiçimsel eğitim ise sokakta, iş ortamında, sosyal medya ve başka yönlerden edinilen abilimsel (unscientific) biçimsiz eğitimi anlatmaktadır (Ünsal, 2021). Durum böyleyken adli muhasebe algıları üzerine yapılan toplam çalışmalar içinde bu kadar çok yoğunlukta tez yazılması adli muhasebe algılatmasını faaliyetlerine dönüştürmektedir.

Adli muhasebe üzerine ilk makalenin yazıldığı 2000 yılından bu yana yirmiki yıl geçmiş olmasına karşın adli davalarda bir standart olarak kabul edildiğine ilişkin bir standart bulgu bulunmamaktadır. Buna rağmen “adli muhasebe” deyiminin sorgusuz biçimde bazı yazarlar tarafından gerekçesiz biçimde kullanılması anlaşılır değildir. Ayrıca Türk yargı sisteminin henüz böyle adli standartlara sahip değildir. Adli kavramının forensic kavramına eşanlamlı olduğuna ilişkin genel kabul edilen bir standart bulunmaması yanında adli muhasebe deyimi muhasebe dünyasında hiçbir şekilde tartışılmamıştır. Nitekim adli muhasebe üzerine yapılan çalışmaların adli farkındalık veya algı düzeyleri genellikle düşük bulunmaktadır. Bu durum yanlış yerde ve yanlış yöntemlerle petrol aranmasından başka bir şey değildir. Forensic muhasebenin zaten varlık nedeni muhasebe denetiminin eksiklik ve yetersizliklerden ortaya çıkmış bir yöntem olmasıdır. Durum böyleyken adli muhasebenin, muhasebe denetimle ilişkisi üzerine tez çalışmalarının yapılması adli muhasebenin anlaşılabilirliğinin bir başka göstergesidir.

3.3.2. Adli Muhasebe Uygulanabilirliği Üzerine Yazılan Tezler

İlk defa 2004 yılında “Adli muhasebe mesleği ve uygulama önerisi” adlı tezin yazılmasından bu yana geçen ondokuz (19) yıllık zaman içinde değişik adlarla adli muhasebe uygulanabilirliği üzerine onaltı (16) adet tez daha yazılmıştır. Bu yazılan tezlerin birçoğunun ortak özellikleri aynı konuların değişik dönem aralıklarınca farklı kişilere veya farklı alanlara uygulanmasıyla yapılan tekrarlardan oluşmasıdır. Buna ilişkin en çok yapılan tekrar adli muhasebe farkındalıkları veya algılarına ilişkin değişik meslek mensupları ve kişileri üzerine yapılan çalışmalardır. Türk muhasebe bilim dünyasında durum bu iken gelişmiş ülkelerde forensic muhasebe zaten uygulanmakta bunun uygulanabilirliği tartışma konusu zaten yapılmamaktadır. Aşağıdaki grafikte görüldüğü gibi adli muhasebenin

uygulanabilirliği üzerine Türkiye’de onyed (17) adet tez yazılmıştır. Bu tezler değişik yönlerden Türkiye’de adli muhasebenin uygulanabilirliğini incelemektedirler.



Grafik 3.8. Adli Muhasebe Uygulanabilirlik Tezlerinin Dağılımları

Yukarıdaki grafikte adli muhasebenin uygulanabilirliği üzerine yapılan tezlerin genel dağılımına bakıldığında a) Türkiye’de uygulanabilirliği üzerine değişik yıllarda dokuz (9) adet tez yazılırken diğer ülkelerle forensic muhasebe karşılaştırılması üzerine iki (2) adet tez yazılmıştır. Bunun yanında adli muhasebeciliğin; mahkemelerde, vergi ve ticaret kanunları olmak üzere kanunlarda uygulanabilirliği üzerine dört (4) adet tez yazılmıştır. Türk mevzuatında adli muhasebe ile ilgili herhangi bir maddi düzenlemenin bulunmaması bu yazılan tezlerin çelişkisini oluşturmaktadır. Bunun yanında adli muhasebenin Türkiye’de uygulanabilirliği üzerine ilk tezin yazıldığı 2004 yılından bu yana bu kadar çok 17 adet tezin yazılmış olması adli muhasebenin uygulanmazlığının açık bir göstergesidir. Bunun yanında uygulamanın anlamlarından biri de teorik bir bilginin yaşama aktarılmasını anlatmaktadır. Oysa adli muhasebe teorisene ilişkin yapılan tezler arasında yok denecek kadar az sayıda çalışma bulunmaktadır.

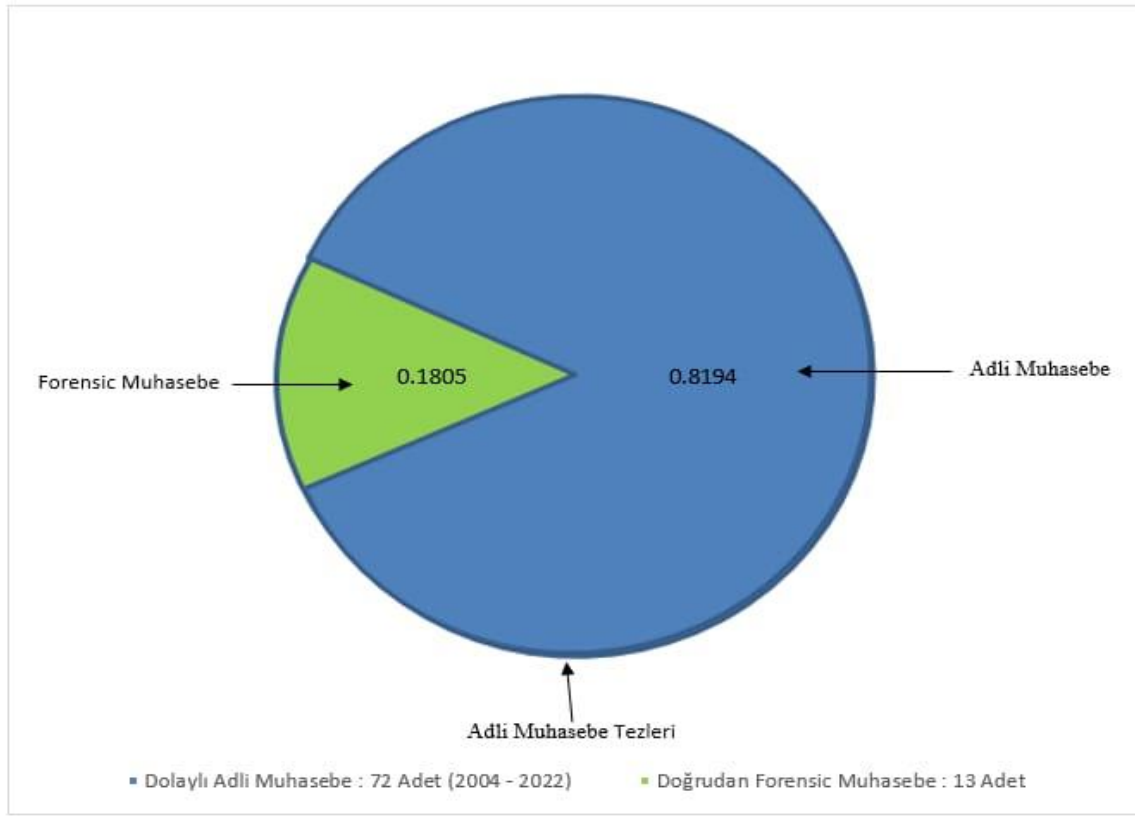
3.3.3. Yapılmış Tezlerin Forensic Muhasebe Gerçekliklerindeki Payları

İkinci bölümde şekil 2’de gösterildiği gibi forensic muhasebenin temel konuları; a) Forensic Muhasebe (eğitimi), b) Forensic Kriminoloji, c) Forensic Hile Soruşturması ve d) Forensic Dava destekleri konularından oluşmaktadır. Bu temel konulara ilişkin olarak yukarıdaki Grafik 8’de adli muhasebe ile ilişkilendirilen konu başlıkları sınıflandırmasının içinde bulunmaktadır. Diğer bir deyişle aşağıdaki Tablo 14’deki bulgular Grafik 8’den alınmıştır. Dolayısıyla adli muhasebe üzerine yapılan toplam yetmişiki (72) tezin onüç (13) adedi forensic muhasebenin temel konuları üzerine yazılmıştır. Bu yazılan temel konularda içeriklerine göre aşağıdaki tablo 14’de verilmiştir.

Tablo 3.14. Adli Muhasebe Tezlerinin Temel Forensic Konulara Dağılımı

FORENSIC TEMEL ALANLAR	TEZLER		Σ	ADLİ MUHASEBE TEZLERİ
	YL	DR		
Forensic Muhasebe Eğitimi	1	1	2	
Forensic Kriminoloji	0	0	0	
Forensic Hile Soruşturması	7	2	9	
Forensic Dava Destekleri	3	0	3	
TOPLAM	10	3	13	72

Yukarıdaki Tablo 14’de görüldüğü gibi Türkiye’de adli muhasebe üzerine yapılan tezler içinden onüç (13) adet tez forensic muhasebenin temel konularıyla ilişkilidir. Bunlar içinde en fazla yapılan tez forensic hile soruşturmaları üzerine yedi (7) adet Yüksek Lisans iki (2) adet Doktora olmak üzere toplam dokuz (9) adet tez yapılmıştır. Forensic kriminoloji üzerine ise hiçbir tez yazılmamıştır. Forensic muhasebenin temel alanlarından dava destekleri üzerine üç (3) adet Yüksek Lisans tezi yapılmıştır ki bu sayı en fazla yazılan ikinci forensic tez grubunu oluşturmaktadır. En az yazılan ikinci tez grubu ise iki (2) adet yazılmış tezle forensic muhasebe eğitimi ortaya çıkmaktadır. Forensic muhasebe eğitimi üzerine yazılan bu tezlerde genel olarak Türk üniversitelerindeki lisans ve Yüksek Lisans düzeyinde adli muhasebe eğitimi verilip verilmediği veriliyorsa nasıl ve nerede olduğuna ilişkin çalışmalardan oluşmaktadır.



Grafik 3.9. Temel forensic Muhasebe Konularının Adli muhasebe İçindeki Yeri

Grafik 9’da görüldüğü gibi adli muhasebe üzerine yazılan yetmişiki adet tezden 81,94%’lük kısım forensic muhasebe konusuyla doğrudan ilişkili değildir. Buna karşın forensic muhasebeyle doğrudan ilişkili 18,05% düzeyinde tez yazılmıştır. Forensic muhasebe konusuyla doğrudan ilişkili olmayan tezler ağırlıklı olarak adli muhasebe farkındalığı (17 Adet), adli muhasebe uygulanabilirliği (17 Adet) ve denetimle ilişkisi (7 adet) olmak üzere yapılan toplam kırkbir (41) tezden oluşmaktadır. Doğrudan forensic muhasebe konularıyla ilişkili tez yapılmamasının başlıca iki nedeni bulunmaktadır. Bunlardan biri adli muhasebe kavramının forensic muhasebe kavramını karşılamaması yanında açıklamak istediği gerçeği karşılamamasıdır. Diğer nedeni tezlerin yazıldığı üniversiteler içinde lisans, yüksek lisans, enstitü ve bilim dalı düzeyinde hiçbir forensic birimin bulunmamasıdır. Biçimsel forensic eğitimi almamış araştırmacıların forensic muhasebe üzerine araştırma yapıyor olmaları sadece merak olarak açıklanabilir.

BÖLÜM IV

4. SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

İngilizce *forensic* kavramını içerik ve biçim olarak karşılayan herhangi bir Türkçe kavram henüz bulunmamaktadır. Türkiye’de adli muhasebe üzerine üzerine ilk tezin yazıldığı 2004 yılında İngilizce *forensic* kavramı Türkçeye yanlış tanımlanmış, kavramlaştırılmış ve aktarılmıştır. Bunun nedeni İngilizce *forensic* kavramının sözlük anlamı “*suça karışan nesnelerin veya maddelerin incelenmesini içeren, suçları çözmeye yönelik bilimsel yöntemlerle ilişki.*” (Cambridge Sözlük, Forensic) biçimindedir. Buna karşın 2004 yılından bu yana adli muhasebe üzerine yazılan bütün tezlerde adli kavramının İngilizce *forensic* kavramının karşılığı olduğu iddia edilmektedir. Türkiye’de adli muhasebe üzerine yazılan ilk üçüncü tezde kuloğlu (2007) [*Türkçe’de “adli” olarak karşılığını bulan İngilizce “forensic” kelimesinin sözlük anlamı, “mahkemeye ait”, “adli davalarda bir standart olarak kabul edilme” şeklinde özetlenebilir*] Bozkurt’un 2000 yılındaki makalesine atıf yaparak adli kavramını açıklamaktadır. Bu tanım bütün tezlerde temel kaynak olarak kullanılmaktadır. Oysa bu tanıma göre adli muhasebe de “*mahkemeye ait muhasebe*” anlamına gelmektedir. Forensic muhasebe ise yine aynı sözlükte “*bir suçun işlenip işlenmediğini öğrenmek veya yasal sorunlara yardımcı olmak için bir kişinin veya kuruluşun finansal kayıtlarını inceleme süreci.*” (Cambridge Sözlük, Forensic Accounting) anlamına gelmektedir. Bu yönüyle *adli muhasebe* ile *forensic muhasebe* arasında semantik hiçbir tutarlılık bulunmayıp adli muhasebe *forensic muhasebe*yi temsil etmemektedir.

Adli muhasebe üzerine ilk tezin yazıldığı 2004 yılından 2022 yılı sonuna kadar *forensic muhasebenin* yanlış kavramlaştırılması bu alandaki tezlerin içeriklerinin ve biçimlerinin yönelimlerini de olumsuz etkilemektedir. Bunun nedeni kavramlara göre düşünüyoruz ve kavramlara göre sınırlandırır ve biçimlendiririz. Nitekim adli muhasebe üzerine yazılan yetmişiki (72) adet tezin konu başlıkları itibarıyla onüç (13) adedi doğrudan *forensic muhasebe* konularıyla ilgilidir. Bunun dışındaki ellidokuz (59) tez dolaylı olarak *forensic muhasebe* konularıyla ilgilidir. Dolaylı *forensic muhasebe* konuları; onyed (17) adet adli muhasebe farkındalıkları üzerine, onyed (17) adet adli muhasebe uygulanabilirlikleri üzerine ve yedi (7) adedi denetimle adli muhasebe ilişkisi üzerine yazılan tezlerden oluşmaktadır. Diğer bir ifadeyle *forensic muhasebe*yle dolaylı alanlar üzerine yapılan çalışmalar toplam yapılmış çalışmaların 81,19%’lik bir yapıyı oluşturmaktadır. Forensic muhasebe üzerine en az çalışma konuları toplam yetmişiki (72) tez içerisinde hiçbir çalışma yapılmayan *forensic kriminoloji* ve iki (2) adet tez yazılan

forensic muhasebe eğitimi, üç (3) adet tez yazılan forensic dava destekleri ve dokuz (9) adet tez yazılan forensic hile soruşturması üzerine yazılan toplam 13 tezdten oluşmaktadır.

Forensic muhasebe farkındalıkları veya algıları üzerine yapılan çalışmalar da bir nevi adli muhasebenin uygulanabilirliği üzerine yapılan çalışmalardır. Kaldı ki bir forensic muhasebe eğitimi üzerine farkındalık çalışma yapılabilmesi için öncelikle forensic muhasebe alanında lisans ve lisansüstü eğitim verilmesini gerektirmektedir. Yaşamlarının hiçbir evresinde biçimsel (formal) ve serbiçimsel (nonformal) forensic muhasebe eğitimi almamış kişiler üzerinde ileri düzeyde teknik bir konu olan forensic muhasebe farkındalıklarını ölçmek ancak abiçimsel (informal) farkındalıklarına ilişkin veri sağlayacağı açıktır. Adli muhasebe üzerine yazılan tezlerin sayılarında görünürde bir artış gözükse de bazı yıllarda artış gözükürken bazı yıllarda önceki yıla göre sürekli azalış veya değişkenlik göstermektedir. Adli muhasebe üzerine en fazla tezin yazıldığı yıl; onbir (11) adet tezle 2019 yılı olarak gerçekleşmiştir. Bunun yanında 2004 yılından 2022 yılı sonuna kadar adli muhasebe uygulanabilirlikleri üzerine onyeddi (17) adet tez yazılması aslında adli muhasebenin uygulanmazlığının da açık bir kanıtıdır. Bunun nedeni sürekli döngüsel olarak *adli muhasebe farkındalığı* ve *adli muhasebe uygulanabilirliği* ve *adli muhasebe denetim ilişkisi* gibi konularda adli muhasebe uygulamasını olmadığı bilindiği halde birbirini tekrarlayan aynı nitelik ve içerikteki çalışmalar adeta adli muhasebenin uygulanmazlığını ortaya koymaktadırlar. Bunun nedeni forensic muhasebenin zaten muhasebe denetiminin başarısızlıklarından ortaya çıkan muhasebenin yeni bir uygulama alanı olmasıdır. Yaklaşık 20 yıllık bu çalışmaların ortaya koyduğu gerçek forensic muhasebenin Türkiye’de yanlış adlandırıldığı, tanımlandığı ve bunlara bağlı olarak ta yanlış biçimlendirilmiştir.

Muhasebe bilim dünyası tarafından forensic muhasebenin gerçeğe dayanır biçimde yeni bir kavramla kavramlaştırılması gerekmektedir. Bundan sonraki forensic muhasebe üzerine yapılacak çalışmalarda forensic ve adli kavramını sorgulamaksızın kullanmak yerine bunların birbirini kavrayıp kavramadığının gerçeğe dayanır biçimde sorgulanarak kullanılması bu alandaki gerçeğe dayalı işlevsel üretkenliğin artırılmasına katkı sağlayacaktır. Bunun nedeni forensic yerine geliştirilecek kavram sadece bir sözcük olmayıp gerçeğe aykırılıkların saptanması, engellenmesi ve raporlanmasını anlamlarının tek bir sözcükte taşıyan felsefesini yansıtan teori olmasıdır. Ancak bunun gerçekleştirilebilmesi için forensic felsefenin hammadde olan yine Türkçe’de karşılığı bulunmayan *fraud* ve *manipulation* kavramlarına da Türkçe kavram geliştirilmesini gerektirmektedir. Bunun nedeni *forensic* ve *fraud* kavramları birbirlerinin neden ve sonucu olmalarıdır. Buna ilişkin

Akyel'in (2007) adli muhasebe üzerine yaptığı doktora tezinin öneriler kısmında forensic muhasebenin hammaddesi olan “İngilizce Fraud, sözcüğünün; hile, dolandırıcılık, sahtekarlık, yolsuzluk olmak üzere birbirinden farklı sözcüklerle Türkçeye çevrilebilirliğinde bu sözcüklerin ve anlamlarının Türkçeye aktarılmasında işlevsel sorunlar bulunduğunu; bunun da hem uluslararası bilgini karşılaştırılabilirliğini engellediğini hem de ulusal literatürde karışıklığa sebep olduğundan bu kavram yerine yeni bir Türkçe bir kavram geliştirilme gerekliliğini önermektedir. Bizim önerimizde İngilizce forensic ve fraud kavramları yerine Türkçe kavram geliştirilmesi gerekliliği yönündedir.



KAYNAKÇA

- Abdel Aziz, W. M. (2012). The Scientific Framework For The Judicial Accounting Profession With The Aim Of Achieving Quality Performance For Commercial Disputes Experts (Port Said: Port Said University, College Of Commerce, Journal Of Financial And Commercial Research, 13 (2), 319-443.
- Abdullahi, R., And Mansor, N. (2015). Forensic Accounting And Fraud Risk Factors: The Influence Of Fraud Diamond Theory, V. 7(28), 57-64.
- Acar, Y. (2013). Forensic Muhasebemesleğinde Mahkemeye Yönelik Uygulamalar ve Bir Araştırma, Master's Thesis, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Ahmed, L. (2019). The Role Of Forensic Accounting İn Achieving The Quality Of Accounting Information, Phd Thesis, Sudan University Of Science And Technologycollege Of Graduate Studies. Sudan
- Ahmed, M. A. (2013). The Role Of Judicial Accounting İn Developing Accounting Work Mechanisms To Combat Financial And Administrative Corruption Issues. Accounting And Auditing Journal, 1(1), 1-40.
- 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, İstanbul
- Akatak, A. (2021). Adli Muhasebe Kapsamında Hilelerin İncelenmesi Üzerine Bir Araştırma, Doktora Tezi, Dicle Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Diyarbakır
- Akgül, S. (2019). Muhasebe Dersi Alan Yükseköğretim Öğrencilerinin Adli Muhasebe Kavramına İlişkin Farkındalığı: Kayseri İli Örneği, Yüksek Lisans Tezi, Kayseri Üniversitesi, Lisansüstü Eğitim Enstitüsü, Kayseri
- Aktaş, N. (2021). Adli Muhasebe Kapsamında Hile Araştırmacılığı ve Türkiye'deki Mevcut Duruma Yönelik Bir Araştırma, Yüksek Lisans Tez Çalışması, Karadeniz Teknik Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Trabzon
- Akyel, N. (2009). Adli Muhasebecilik ve Türkiye'de Uygulanabilirliğinin Altyapı Bileşenlerinin Mevcut Durumunun Değerlendirilmesi ve Öneriler, Doktora Tezi, Sakarya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sakarya
- Al- Zubaidi, D. M. (2016). The Criminal Policy Of The Iraqi Legislator İn Confronting Corruption Crimes. Al-Mansour Journal/ Issue (25), 49-66.
- Alagöz, A., (2008), "İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Önemi ve Denetim Komiteleri ile İç Denetim Birimi İlişkisinin Hata ve Hilelerinin Önlenmesindeki Rolü", Ed. Doğan Z. Ve İnal M., Tablet Yayınları Konya, 95-126.
- Al-Dhubaibi, A. (2020). Auditors' Responsibility For Fraud Detection: Views Of Auditors, Preparers, And Users Of Financial Statements İn Saudi Arabia. Accounting, 6(3), 279-290.
- Al-Dulaimi, A. A. (2021). Kripto Para Muhasebeleştirilmesi ve Kripto Para Dolandırıcılığının Tespitinde Adli Muhasebecinin Rolü, Yüksek Lisans Tezi, Erciyes Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kayseri

- Al-Jabouri, H. (2019). Activating Judicial Accountability İn Investigative Bodies To Reduce Financial And Administrative Corruption İn Public Sector Institutions, Master's Thesis. Council Of The College Of Business And Economics- University Of Karbala.
- Al-Jalili, M. (2012). Forensic Accountability And The Possibility Of Its Application In Iraq. Rafidain Development Journal, 34(107), 12–19.
- Al-Johar, K. (2017). Financial Supervision. Nineveh: Dar Al-Kutub for Printing and Publishing, University Of Mosul.
- Al-Jubouri, N. J., & Al-Khalidi, S. H. (2013). The Role Of Judicial Accountability İn Detecting Financial Fraud. Journal Of Economic And Administrative Sciences, 19(70), 461.
- Al-Kake, F., & Ahmed, D. M. (2019). The Role Of The Sarbanes-Oxley Act (SOX) İn Reducing Agency Costs. Qalaai Zanist Scientific Journal, 4(2), 637-673.
- Alkan, G. (2014). Türkiye’de Muhasebe Alanında Yapılan Lisansüstü Tez Çalışmaları Üzerine Bir Araştırma (1984-2012), Muhasebe ve Finansman Dergisi, 61,41–52.
- Al-Rawi, Sh. (2008). The Role Of The Ethical Obligations Of The Accounting Profession İn Achieving Accounting Creativity, Unpublished Master's Thesis, Department Of Accounting, College Of Administration And Economics, University Of Mosul, Iraq.
- Al-Rukaibi, S. (2014). The Role Of Accounting İn Activating Governance Mechanisms İn Reducing Financial And Administrative Corruption İn Companies Traded İn The Kuwait Stock Exchange. Ain Shams University, Faculty Of Commerce, Unpublished Ph.D. Thesis In Accounting, Cairo.
- Al-Saad, S.A. (2013). Judicial Accounting İn The Kingdom Of Saudi Arabia, Current Practice And Future Outlook (Jeddah: King Abdulaziz University, College Of Economics And Administration, Journal Of King Abdulaziz University, Volume Twenty-Seven, No. 1, 3-94.
- Altınsoy, M. (2011). Adli Muhasebecilik ve Türkiye’de Uygulanabilirliği, Yüksek lisans tezi, İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimleri Enstitüsü, İstanbul
- Altunay, M. A. (2014). Türkiye’deki Adli Muhasebeciliğin Hakimlerin ve Avukatların Bakış Açıları Bağlamında Analiz, Doktora Tezi, Isparta
- Altunay, M. A. (2021). Adli muhasebe ile ilgili ulusal lisansüstü tezlerin bibliyometrik analizi (2004-2020). Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi. 14 (3), 1261- 1298.
- Altunay, M.A. (2021). Adli Muhasebe İle İlgili Ulusal Makalelerin Bibliyometrik Analizi (2000-2021). Uluslararası İşletme, Ekonomi ve Yönetim Perspektifleri Dergisi, 5(1), 213-234.
- Alwad, A., And Al Geburi, A. (2018), The Role Of The Forensic Accountant İn Reducing Financial And Administrative Corruption, Iraqi Journal Of Administrative Sciences, 15 (26), 1-31.
- Arslan, E. (2011) “Yeni Türk Ticaret Kanunu’na Göre ‘Denetçinin’ Niteliği”, Finansal Çözüm Dergisi, 104, 73-107.
- Aştaylı, E. (2022). Adli Muhasebe-Adli Müşavirlik Kapsamında Hile Araştırmacılığı, Regresyon (Bağlanım) Modeli ile Analizi ve Raporlanması, Yüksek Lisans Tezi, Ankara Hacı Bayram Üniversitesi, Lisansüstü Eğitim Enstitüsü, Ankara

- Aydın, H. (2018). Adli Muhasebe ile İlgili Dünyadaki Uygulamalar ve Türkiye’de Uygulanabilirliğinin Araştırılması, Doktora Tezi İstanbul Ticaret Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul
- Badeli, M. B. (2019). Şirketlerde Hile Denetimi ve Hileyi Önlemeye Yönelik Proaktif Yaklaşımlar: Vaka Analizi. (Yüksek Lisans Tezi). Necmettin Erbakan Üniversitesi , Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya.
- Balcı, M. (2014). Adli Muhasebe, Uygulamaları ve Günümüzdeki Durumu, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Kültür Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul
- Baltacı, A. (2019). Nitel Araştırma Süreci: Nitel Bir Araştırma Nasıl Yapılır? Ahi Evran Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi,5(2), 368-388
- Başığit, F. (2017). Suç Gelirleriyle Mücadelede Adli Muhasebe; Birleşik Krallık Örneği, Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü,
- Baydoun, N., & Willett, R. (1995). Cultural Relevance Of Western Accounting Systems To Developing Countries. Abacus, 31(1), 67-92.
- Bayrak, N. (2016). Adli Muhasebecilik Mesleği ve Türkiye’de Uygulanabilirliğinin Tespitine Yönelik Bir Araştırma, Yüksek Lisans Tezi, Niğde Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Niğde
- Bayraktaroğlu, H. (2016), İşletmelerde Muhasebe Hata ve Hilelerinin Önlenmesinde Etkin İç Denetimin Rolü Ve Önemi Üzerine Bir Alan Araştırması, Muhasebe Bilim Dergisi, C. 18 (1), 185-214.
- Bekçi, İ. Ve Avşarlıgil, N. (2011), Finansal Bilgi Manipülasyonu -Yöntemlerinden Yaratıcı Muhasebe Ve Bir Uygulama, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 13 (2), 131-16 .
- Buckwalter, J. A., Tolo, V. T., & O’Keefe, R. J. (2015). How Do You Know It Is True? Integrity İn Research And Publications. Journal Of Bone And Joint Surgery, 97A(E2), 1–8.
- Cambridge Dictionary. (n.d). Forensic accounting. In dictionary. Cambridge.org. Erişim 16.10.2021, <https://dictionary.cambridge.org/dictionary/english/forensic-accounting>
- Cambridge Dictionary. (n.d). Forensic. In dictionary. Cambridge.org. Erişim 16.10.2021, <https://dictionary.cambridge.org/dictionary/english/forensic?q=forensic+>
- Cambridge Dictionary. (n.d). Forensic. In dictionary.cambridge.org. Erişim 25.11.2021, Uzantısı <https://dictionary.cambridge.org/dictionary/english/forensic>
- Cambridge Dictionary. (n.d). Fraud. In dictionary.cambridge.org. Erişim 25.11.2021, Uzantısı <https://dictionary.cambridge.org/dictionary/english/fraud>
- Cavlak, H., Cebeci Y., Güneş, N. ve Tan, Ö. F. (2021). Muhasebe Eğitimi ile İlgili Lisansüstü Tezlerin Analizi (1991-2019). Muhasebe ve Finansman Dergisi, (89), 75-100.
- Coşkun, A. (2013). Adli Muhasebede Farkındalık; Türkiye’deki Bağımsız Denetim Şirketleri Üzerine Bir İnceleme, Doktora Tezi, Adnan Menderes Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Aydın
- Crumbley, L. (2001, April). New Technologies’ Effect On Forensic Auditing. In Fifteenth Annual International Financial Management Conference, Vol. 2,202-212.

- Çatı, H.Ö. (2020), Finansal Krizden Etkilenen İmalat Sanayi Şirketlerinde Adli Muhasebe Sürecinin Önemi ve Bir Vaka Çalışması: Konkordato Uygulaması, Yüksek Lisans Çalışması, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul
- Çayır, E. (2018). Adli Muhasebe Kapsamında Yönetim Hileleri, Burdur ve Isparta İlleri Adli Vaka Analizleri Ve Örnek Olaylar, Yüksek Lisans Tezi, Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Burdur
- Çelikdemir, N. Ç. (2019). Türkiye de Muhasebe Standartları Konusunda Yapılan Tezlerin İncelenmesi. İşletme Araştırmaları Dergisi, 11(1), 325–336.
- Çeliker, F. (2018). Adli Muhasebe ve İlgili Tarafların Algı Düzeyleri, Yüksek Lisans Tezi, Van Yüzüncü Yıl Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Van
- Çite, A. (2017). Adli Muhasebe ve Bağımsız Denetime Etkisi, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Arel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul
- Çoban, Y. (2013). Adli Muhasebede Uzman Tanıklık Mesleği: Muhasebe Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma, Yüksek Lisans Tezi, Karadeniz Teknik Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Trabzon
- Davis, C., Farrell, R., & Ogilby, S. (2010). Characteristics And Skills Of The Forensic Accountant. American Institute Of Certified Public Accountants, 2010, 11-26.
- Demir, C. (2020). Muhasebe Hata ve Hilelerinin Ortaya Çıkarılmasında Adli Muhasebecilik Mesleğinin Önemi, Yüksek Lisans Tezi, Fırat Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü,
- Demir, H.M. (2016) Adli Muhasebe ve Bir Örnek Olay İncelemesi. Yüksek Lisans Tezi, Bozok Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yozgat
- Demir, S. (2015). Bağımsız Denetimde Hata ve Hilelerin Adli Muhasebe Açısından Değerlendirilmesi, Yüksek Lisans Tezi, Haliç Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü,
- Develioğlu, K. (2015). Adli Muhasebe ve Uygulamaları, Yüksek Lisans Tezi, Okan Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul
- Doğan, D. (2019). Forensic Muhasebekapsamında Vergi Kaçakçılığı Suçları: Bir Vaka Çalışması. Yüksek Lisans Tezi, Akdeniz Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Dumanoğlu, S. (2005), Hata ve Hile Ayrımı: Hile Denetimi, Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi, 20 (1), 347-358.
- Durgut, M. & Pehlivan, A. (2018). Muhasebe (Finansal Raporlama) Standartlarına Yönelik Türkiye’de Hazırlanan Lisansüstü Tez Çalışmaları Üzerine Bir Araştırma: 1987-2017 Dönemi, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi (MUVU), Özel Sayı, 1–23.
- Durmaz, Ş. (2019). ACFE Raporu Kapsamında Hile Denetimi ve Adli Muhasebeye Yönelik Değerlendirmeler, Yüksek Lisans Tezi, Kırıkkale Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kırıkkale
- Efiong, E. J. (2012). Forensic Accounting Education: An Exploration Of Level Of Awareness İn Developing Economies-Nigeria As A Case Study. International Journal Of Business And Management, 7(4), 26-34.
- Elitaş, B. L. (2012). Seçilmiş Örneklerle Forensic Muhasebe eğitimi ve Türkiye İçin Bir Değerlendirme. Muhasebe ve Finansman Dergisi, (55), 153-172.
- Eme J. E., Forensic Accounting Education: An Exploration Of Level Of Awareness İn Developing Economies; International Journal Of Business And Management, 7(4), 26-34.

- Erdoğan, M. (2020). Hile Denetçiliği ve Araştırmacı Muhasebecilik Çerçevesinde Adli Muhasebe: Örnek Olay İncelemesi. *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 12(4), 3714-3726.
- Eriksson, A. (2016). "Forensic Pathology". *Forensic Epidemiology*, 151–177.
- Erkan, A. (2016). Muhasebeci ve Hukukçuların Bakış Açısından Adli Muhasebenin Değerlendirilmesine Yönelik Bir Araştırma, Yüksek Lisans Tezi, Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Burdur
- Etimolojiturkce Sözlük. (n.d). Hile. IN Etimolojiturkce. Erişim 25.11.2021, Uzantısı, <https://www.etimolojiturkce.com/kelime/hile>
- Etimolojiturkce Sözlük. (n.d).Adli, IN Etimolojiturkce. Erişim 25.11.2021, Uzantısı, <https://www.etimolojiturkce.com/arama/Adli>
- Eze, E. & Okoye, E. (2019). Forensic Accounting And Fraud Detection And Prevention İn Imo State Public Sector. *Accounting And Taxation Review*, 3(1), 12-26.
- Finnerty, J. D. (1988). Financial Engineering İn Corporate Finance: An Overview. *Financial Management*, 14-33.
- Göksu, S. (2011). Adli Muhasebe Kapsamında Çalışan Hileleri ve Kars İlinde Adli Vakalar Analizi, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul
- Gray, D. (2008). Forensic Accounting And Auditing: Compared And Contrasted To Traditional Accounting And Auditing. *American Journal Of Business Education*, 1(2), 115-126.
- Gültekin, H. E. (2016). Adli Muhasebe Türkiye Uygulamasına Eleştirel Yaklaşım: Suçlar ve Yetki Karmaşası, Yüksek Lisans Tezi, Okan Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul
- Gülten, S. (2010). Forensic Muhasebekavramı ve Adli Müşavirlik Mesleği. *Ankara Barosu Dergisi*, 68(3), 311-320.
- Güngörmüş, A. H. (2016). Türkiye’de Muhasebe Standartlarına Yönelik Yazılan Yüksek Lisans ve Doktora Tez Çalışmaları Üzerine Bir Araştırma, Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 25, 347–362.
- Hamoudi, I. (2020). Requirements For The Application Of Forensic Accounting, (Master’s Thesis). Larbi ben M'hidi University, Oum El Bouaghi Faculty Of Economics, Commercial Sciences And Management Sciences.
- Hatunoğlu, Z., Koca, N., & Kılılı, M. (2012), İç Kontrolün Muhasebe Sistemindeki Hata Ve Hilelerin Önlenmesindeki Rolü Üzerine Bir Alan Çalışması, Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 9 (20), 169-189.
- <https://Www.Nfsu.Ac.In>. (Erişim Tarihi: 20.04.2022).
- Huber, W. (2012). Is Forensic Accounting İn The United States Becoming A Profession? *Journal Of Forensic & Investigative Accounting*, 4(1).
- International, A. O. (2016). Blog Of Professional Conduct. 3.
- İşıldak, T. (2018). Muhasebe Meslek Mensupları Açısından Muhasebe Hata ve Hilelerinin Ortaya Çıkarılmasında Adli Muhasebecilik Mesleğinin Önemine Yönelik Bir Araştırma, Yüksek Lisans Tezi, Balıkesir Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü,
- Jameel, R. N. (2012), The Conceptual Framework Of The Forensic Accounting & Requires For It's Applying In An Iraqi Financial Environment, Unpublished Master’s Thesis,

Department Of Accounting, University Of Mosul College Of Administration And Economics.

- Kaplan, B. (2021). Adli Muhasebecilik Mesleği ve Denetimle İlişkisi, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Okan Üniversitesi, Lisans Üstü Eğitim Enstitüsü, İstanbul
- Karacan, S. (2012). Hukuk ile Muhasebenin Kesişme Noktası: Adli Muhasebe, Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi, 105-128
- Katı, M. (2021). Adli Muhasebe Kapsamında Muhasebe Hata ve Hilelerinin Tespitine Yönelik Bir Çalışma, Yüksek Lisans Tezi, İnönü Üniversitesi, Sosyal Bilimleri Enstitüsü, Malatya
- Kavak, A. (2016). Hile Denetiminde Adli Muhasebecilik Mesleğinin Rolü, Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir
- Kaya, H. P. (2019). Türkiye’de Denetim Alanında Yazılmış Olan Doktora Tezlerinin Değerlendirilmesi (1995-2018), Karabük Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 9(2), 556–576.
- Kaya, Z. (2013). Adli Muhasebecilik Kavramı Farkındalığı: Türkiye’de Muhasebe Meslek Mensupları, Yüksek Lisans Tezi, Afyon Kocatepe Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Afyon.
- Kılıçbey, E. (2017). Muhasebe Meslek Mensuplarının Adli Muhasebeciliğe Yönelik Algılarının Farklı Değişkenler Açısından Değerlendirilmesi: Kars Ardahan Ve Iğdır Örneği, Yüksek lisans tezi, Kafkas Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kars
- Kıllı, M. (2016). Türkiye’deki Üniversitelerde Adli Muhasebe Eğitimi ve Lisansüstü Çalışmalar Üzerine Bir İnceleme, Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi, 12 (ICAFR 16 Özel Sayısı), 719–728.
- Konur, T. (2018). Bilirkişilik ve Adli Muhasebe Müessesesi Çerçevesinde Uzman Tanıklık Faaliyetinin İncelenmesi: İstanbul İli Uygulaması, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Ticaret Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul
- Köksal, İ. (2015). Dijital Ortamdaki Finansal Hile Kontrolünde Adli Muhasebe: Bağımsız Denetçiler Üzerinde Bir Araştırma, Yüksek Lisans Tezi, Dumlupınar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kütahya
- Kuloğlu, G. (2007). Adli Muhasebe Kapsamında Kredi Kartı Dolandırıcılıkları ve Türkiye Örneği, Doktora tezi, Celal Bayar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Manisa
- Kurt, A. (2013). 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Perspektifinde Adli Muhasebecilik Mesleğine Bakış, Yüksek Lisans Tezi, Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Çanakkale
- Kurt, D. (2015). Adli Muhasebe Uygulamaları: Hukuk Davaları Açısından Değerlendirilmesi, Yüksek Lisans Tezi, Gaziosmanpaşa Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Tokat
- Low, M., Samkin, G., & Liu, C. (2013). Accounting Education And The Provision Of Soft Skills: Implications Of The Recent NZICA CA Academic Requirement Changes. E-Journal Of Business Education And Scholarship Of Teaching, 7(1), 1-33.
- Mahami, Z., & Mouloudj, K. (2020): Factors Affecting Detection Of Manipulation In Financial Statements: An Empirical Study From Auditors’ Perspective. Journal Of Business Administration And Economic Studies, 6(1), 11-24.

- Manoukh, O. Z. (2017). The Role Of Forensic Accounting In The Detection And Reduction Financial Corruption, Master's Thesis, University Of The Nile College Of Graduate Studies.
- Melvin, J. D. (2011). Public Accountability: Performance Measurement, The Extended State, And The Search For Trust (University Of New Hampshire).
- Meriç, A. (2015). Türkiye’de Bilirkişilik Müessesesi Bağlamında Adli Muhasebe ile İlgili Bir Araştırma, Doktora Tez Çalışması, Niğde Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü,
- Merriam-Webster. (n.d.). Irrational. In Merriam-Webster.com dictionary. Erişim 30.11.2021, Uzantısı <https://www.merriam-webster.com/dictionary/irrational>
- Mıssa, M. I. (2017). Awareness Of Forensic Accounting Services In Turkey And Comparison
- Mohammed, D. & Karim, R. (2018). The Crime Of Tax Fraud In The Iraqi Income Tax Law No. 113 For The Year 1982 Average. Al-Kut- University Journal College, (1), 148-160.
- Mohammed, S. (2022, 10 27). Advantages And Disadvantages Of The Field Of Forensic Medicine. Retrieved from https://mawdoo3.com/%D9%85%D9%85%D9%8A%D8%B2%D8%A7%D8%AA_%D9%88%D8%B9%D9%8A%D9%88%D8%A8_%D9%85%D8%AC%D8%A7%D9%84_%D8%A7%D9%84%D8%B7%D8%A8_%D8%A7%D9%84%D8%B4%D8%B1%D8%B9%D9%8A#.D8.A7.D9.84.D9.85.D8.B1.D8.A7.D8.AC.D8.B9
- 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, 29(2), 183-187.
- Özcan, A. (2014). The Impact Of Forensic Accounting On Investigating And Preventing The Financial Information Manipulation, Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul
- Özcan, P. (2019). Muhasebe Mesleğinde Bağımsızlık ve Tarafsızlık: Balıkesir İli Uygulaması Balıkesir Üniversitesi, 2 (121), 117-129.
- Özdemir, M. (2017). Vergi Davalarında Adli Muhasebenin Öneminin Uygulamalı Bir Analizi, Doktora Tezi, Karabük Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Karabük
- Özdoğan, S. (2019). Muhasebe Meslek Mensuplarının ve Akademisyenlerin Adli Muhasebe Mesleğine Bakış Açılarının Değerlendirilmesine İlişkin Bir Araştırma: Sivas Örneği, Yüksek Lisans Tezi, Sivas Cumhuriyet Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sivas
- Özer, C. (2019). Adli Muhasebecilik Mesleği ve Kayseri’deki Meslek Mensuplarının Adli Muhasebecilik Algısı Üzerine Bir Araştırma, Yüksek Lisans Tezi, Kayseri Üniversitesi, Lisansüstü Eğitim Enstitüsü, Kayseri
- Özer, İ. (2022). Adli Muhasebe Boyutunda Bilirkişilik Mesleği ve Meslek Mensuplarının Algı Düzeylerinin Demografik Özelliklere Göre Tespiti, Yüksek lisans tezi, Batman Üniversitesi, Lisansüstü Eğitim Enstitüsü, Batman
- Özkan, A. (2021). Adli Muhasebe Eğitimine İlişkin Bir Araştırma, Yüksek Lisans Tezi, Başkent Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara
- Özmen, T. (2017). Sayıştay Denetiminde Adli Muhasebe ve Sayıştay Denetçilerinin Adli Muhasebe Algısı, Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara

- Pala, F. (2011). Forensic Muhasebe Mesleği ve Türkiye’de Uygulanabilirliği, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: İstanbul Aydın Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul
- Pamukçu, A. (2017). Forensic Muhasebeve Bağımsız Denetim Sürecine Etkisi. Öneri Dergisi, 12(48), 227-244.
- Parker, R.; Rovel, A.; Hughes, Dr.; Pringle, J. K. (2010). Geophysics And The Search For Freshwater Bodies: A Review. Science And Justice. 50 (3),141–149.
- Pazarçeviren, S. Y. (2005). Adli Muhasebecilik Mesleği. Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi, 1(2), 1-19.
- Pehlivan, A. (2010). Adli Muhasebe Eğitimi ve Türkiye’de Adli Muhasebe Eğitiminin Geliştirilmesine Yönelik Bir Araştırma, Doktora Tezi, Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Erzurum
- Platform, A. (N.D.). Forensic Medicine. Retrieved From <https://www.aldirasa.com/>: <https://www.aldirasa.com/department/forensic-medicine>.
- Pride, W. M., & Ferrell, O. C. (2008). Marketing: Concepts & Strategies. Dreamtech Press. Pugachenko F. Accounting Theory. - M.: Phoenix, 352.
- Qandil, R. (2014). Skills Required Of Jordanian Certified Accountants To Practicing Judicial Accountancy. (Master's Thesis) Jadara University, College Of Economics And Business, Jordan.
- Radi, M. S. (2011). Advanced Revision Encyclopedia. Alexandria: University Education House, 1(1), 13-17.
- Ramaswamy, V. (2007). New Frontiers: Training Forensic Accountants Within The Accounting Program. Journal Of College Teaching & Learning (Tlc), 4(9).
- Rezaee, Z., & Burton, E. (1997). Forensic Accounting Education: Insights From Academicians And Certified Fraud Examiner Practitioners. Managerial Auditing Journal, 12(9), 479-489.
- Saçaklı, Y. (2011). Adli Muhasebecilik Perspektifinde Türkiye’deki Üniversitelerde Muhasebede Denetimi Eğitimi ve Öneriler, Yüksek Lisans Tezi, Afyon Kocatepe Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Afyon
- Salahuddin, A. (2018). Criminal Accountability And Its Role In Reducing Financial Corruption: Sudan University Of Science And Technology College Of Graduate Studies, Doctoral Thesis.
- Salın, M. (2022). Adli Muhasebenin Bağımsız Denetime Katkısının İncelenmesi, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Aydın Üniversitesi, Lisansüstü Eğitim Enstitüsü, İstanbul
- Sami, M. (2002). The Role Of Forensic Accounting In Diagnosing And Detecting Fraud And Financial Deception. Journal Of Commercial Research, 24(1), 133 – 171.
- Schermerhorn Jr, J. R., Osborn, R. N., Uhl-Bien, M., & Hunt, J. G. (2011). Organizational Behavior. John Wiley & Sons.
- Seda, M., & Kramer, B. K. P. (2008). The Emergence Of Forensic Accounting Programs In Higher Education. Management Accounting Quarterly, 9(3), 15.
- Sert, B. (2019). Muhasebe ve Hukuk Meslek Mensuplarının Adli Muhasebe İhtiyacına Yönelik Değerlendirmeleri- Sakarya İli Örneği, Yüksek Lisans Tezi, Sakarya Üniversitesi, İşletme Enstitüsü, Sakarya

- Sertgöz, S. (2021). Adli Muhasebe ve Hile Denetimi, Yüksek Lisans Tezi, Aksaray Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Aksaray
- Sever, G. F. (2019). Ekonomik Suçlarla Mücadelede Adli Muhasebenin Rolü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul
- Sikka, P., Haslam, C., Kyriacou, O., & Agrizzi, D. (2007). Professionalizing Claims And The State Of Uk Professional Accounting Education: Some Evidence. *Accounting Education: An International Journal*, 16(1), 3-21.
- Sipahioğlu, Y. G. (2019). Muhasebe, Muhasebecilik, Adli Muhasebe ve Türkiye’de Dört Büyük Denetim Şirketinin Verdiği Adli Muhasebe Hizmetleri, Yüksel Lisans Tezi, Beykent Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul
- Şahin, B. (2011). Adli Muhasebecilik Mesleği ve 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Açısından İncelenmesi, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul
- Şahin, B. (2019). Adli Muhasebe Kapsamında Bilirkişilik Mesleğinin Tarihi Gelişimi Türk Hukuk Sisteminde Değerlendirilmesi ve Gelişim Önerileri, Yüksek Lisans Tezi, İnönü Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Malatya
- Şen, (2019). Adli Muhasebe Kapsamında Siber Suçlar ve Adli Bilişim, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul
- TDK Sözlük. (n.d). Adli., hile In [Sozluk.gov.tr](https://sozluk.gov.tr). Erişim 25.11.2021, Uzantısı, <https://sozluk.gov.tr/>
- Toraman, C., Abdioğlu, H., & İşgüden, B. (2009). Aklama Suçunun Önlenmesine Yönelik Çabalar: Adli Muhasebecilik Mesleği ve Uygulamaları. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 11(1), 17-55.
- Turgut, Ö. (2015). Adli Muhasebe Kapsamında Yönetim Hilelerinin İncelenmesi ve Bir Uygulama, Yüksek Lisans Tezi, Erzincan Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Erzincan
- Uğurlu, Y. A (2013). Adli Muhasebe Mesleğinde Mahkemeye Yönelik Uygulamalar ve Bir Araştırma, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü
- Üçoğlu, D. (2021), Forensic Muhasebe Eğitimi: Yüksek Lisans Müfredat Geliştirme Önerisi *Mart 2021*, 23(1), 81-106.
- Ünen, L. (2019). Adli Muhasebecilik Mesleği ve Farkındalığı: Kayseri’de Muhasebe Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma, yüksek lisans tezi, Kayseri Üniversitesi, Lisansüstü Eğitim Enstitüsü, Kayseri
- Ünsal, A. (2021). COVID 19 Pandemi Döneminde Çevrimiçi Muhasebe Eğitiminin ZOGA Analizi, *Sosyal Araştırmalar ve Davranış Bilimleri Dergisi*, Volume: 7 Issue: 13, DOI 10.52096/jsrbs.6.1.7.13.22
- Ünsal, A. (2021). Kurumsar Muhasebe, Efeakademi Yayınları, İstanbul
- Vinten, G., Alleyne, P., & Howard, M. (2005). An Exploratory Study of Auditors’ Responsibility for Fraud Detection in Barbados. *Managerial Auditing Journal*.
- Vural, H. (2010). Kara Para Aklama Suçu ile Mücadelede Adli Muhasebe Mesleği, Yüksek Lisans Tezi, Atatürk Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Erzurum
- Yeşil, T. & Akyüz, F. (2018). Muhasebe Alanındaki Ulusal Doktora Tezlerinin Bibliyometrik Analizi, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 20, 440–472.

- Yıldırım, K. (2010). Raising The Quality İn Qualitative Research, İlköğretim, 9(1), 79-92
- Yılmaz, D. (2017). Adli Muhasebe Kapsamında Bankalarda Yapılan Muhasebe Hileleri: Gaziantep İlindeki Adli Vakalar Analizi, Yüksek Lisans Tezi, Gaziantep
- Yücel, E. (2011). Adli Muhasebecilik Mesleği ve Türkiye’deki Gelişme Potansiyeline Yönelik Bir Araştırma, Doktora Tezi, Uludağ Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa
- Yücel, S., Öncü, M. A., Kartal, O. (2015). Türkiye’de Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları Konularında Yayınlanmış Akademik Çalışmalar (2007-2014 Arası Literatür Taraması), Muhasebe ve Finansman Dergisi, 68, 39–65.



ÖZGEÇMİŞ

Kişisel Bilgiler

Adı, Soyadı: Ahmed Neamah HUSSEIN

Eğitim Durumu

Lisans : Mosul Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Muhasebe Bölümü

Yüksek Lisans: Kırşehir Ahi Evran Üniversitesi, Sosyal Bilimleri Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı.

Yayınlar:

Ahmed Neamah HUSSEİN, Ahmet ÜNSAL, Forensic Accounting In Turkey
Critical Analysis Of The Structure, International Conference On Multidisciplinary
Scientific Studies held on October 17-18, 2022 / Istanbul, Türkiye.