

TÜRKİYE’DE ADLİ MUHASEBE EĞİTİMİNİN ÖNEMİ VE YETERLİLİĞİ: SMMM MESLEK GRUBU ÜZERİNDE BİR UYGULAMA

Nevzat YILMAZ

Istanbul Aydın Üniversitesi/Lisansüstü Eğitim Enstitüsü
Muhasebe Denetimi Program, İstanbul/TÜRKİYE
<https://orcid.org/0000-0002-8578-2448>

Özet

Günümüzde artan dünya nüfusu ve tüketim kültürüyle birlikte ülke ekonomileri ve finansal yapılar çok hızlı bir şekilde büyümektedir. Bu büyümeler beraberinde çeşitli adli sorunları da doğurmaktadır. Makalemizde değindiğimiz bu sorunlardan önemli bir kısmı, ülke yasalarına aykırı olarak gerçekleşen çeşitli mali olaylardır. Bu mali olaylar arasında vergilendirilmeyen kayıt dışı faaliyetler olabileceği gibi; çeşitli ülke, kişi, kurum ve kuruluşları zarara uğratmak da yer alabilmektedir. Adalet sistemlerinin en önemli görevlerinden biri de bu suçların ortaya çıkmadan önlenmesidir. Ancak, teknolojinin baş döndürücü bir hızda gelişmesi, dünyada dolaşan para miktarının her geçen gün artması, çeşitli sosyokültürel vakaların ortaya çıkması ile suçların önlenmesi her zaman mümkün olmamaktadır. Neredeyse tüm dünyada görülen bu vakalar, ülke ve işletmeler için büyük ekonomik kayıplara neden olmaktadır. Adli muhasebenin de konusunu oluşturan bu vakalar; kara para aklamak, vergi kaçakçılığı, haksız kazanç gibi durumlar olabileceği gibi finansal tablo kullanıcıları olan işletme ortaklarını, yatırımcıları, devleti ve diğer çevreleri yanıltmaya yönelik manipülasyonlar da olabilmektedir. Tüm bu olumsuz faktörlerin ortaya çıkması Adli Muhasebe mesleğini gün geçtikçe daha da önemli kılmaktadır.

Bu durum suçların tespit edilerek ortadan kaldırılması ya da minimize edilmesi için alanlarında uzman kişilere olan ihtiyacı her geçen gün arttırmaktadır. Bu uzman kişiler meslek bilgilerinin yanı sıra; olaylar karşısında merak duyabilen, dirençli, sezgisel ve yaratıcı meslek mensuplarıdır. Ülkemizde adli muhasebeciliğin sınırları tam olarak çizilmemiş, yasal bir statüye kavuşmamıştır. Ancak Amerika birleşik devletlerinde “forensic accounting” olarak tanımlanmış ve ilgili kişi ve kurumlara bu meslek için oluşturmuş oldukları ilke ve standartlar ile hizmet vermektedirler. Bu nedendir ki çalışmamızın literatür taraması kısmında bu ülkedeki adli muhasebe sistemlerine ve oradaki çeşitli vakalara da değinilecektir.

Anahtar Kelimeler: Adli Muhasebe, Vaka, Analiz, Hile, Denetim

THE IMPORTANCE AND ADEQUACY of the FORENSIC ACCOUNTING EDUCATION IN TURKEY : A APPLICATION ON CPA PROFESSIONALS

Abstract

Today, with the increasing world population and consumption culture, the country's economies and financial structures are growing very rapidly. These growths also cause various forensic problems. An important part of these problems that we mentioned in our article are various financial events that occur against the laws of the country. Among these financial events, there may be unrecorded activities that are not taxed; It may also involve damaging various countries, individuals, institutions and organizations. One of the biggest duties of the justice systems is to prevent these crimes before they occur. However, it is not always possible to prevent crimes with the development of technology at a dizzying pace, the amount of money circulating in the world is increasing day by day, the emergence of various sociocultural cases. These cases, which occur almost all over the world, cause great economic losses for the

country and businesses. These cases, which are the subject of forensic accounting, are; There may be situations such as money laundering, tax evasion, unfair earnings, or manipulations to mislead business partners, investors, the government and other circles who are users of financial statements. The emergence of all these negative factors makes the Forensic Accounting profession more and more important day by day. This situation increases the need for experts in their fields every day in order to eliminate or minimize crimes. These specialists, besides their professional knowledge; They are resistant, intuitive and creative professionals who can wonder about the events. The borders of forensic accountancy in our country have not been fully drawn and has not reached a legal status. However, they are defined as “forensis accounting” in the United States and serve the relevant people and institutions with the principles and standards they have created for this profession. For this reason, in the literature review section of our study, the forensic accounting system in this country and various cases will be mentioned.

Keywords: Forensic Accounting, Case, Analysis, Fraud, Audit

1. GİRİŞ

Muhasebe hile ve hataları neticesinde gerçekleşen ekonomik kayıplar ilgili şirketleri etkilemekle kalmıyor, bu şirketlerin bir şekilde etkileşim halinde bulundukları diğer grupları da etkilemektedir. Bu gruplar arasında finansal tablo kullanıcıları, yatırımcılar olabildiği gibi özel ve kamu kuruluşları da yer almaktadır. Buradan anlaşılacağı üzere muhasebe hile ve hataları neredeyse toplumun tüm tabakalarında olumsuz izler, etkiler bırakmaktadır. Ülkemizde sınırları henüz tam olarak çizilmemiş olan adli muhasebe fazla ihmal edilecek bir alan olarak gözükmüyor. Adli muhasebenin konusunu oluşturacak vakaların peşi sıra gerçekleşmesi dolayısıyla sektörlerin ve toplumun bu vakalardan ciddi şekilde rahatsızlığı bu alanla ilgili yeni gelişmelerin ihtiyacını her geçen gün fazlasıyla hissettirmektedir. Bu konuyla ilgili yapılan akademik çalışmalar, ileride belki kesin sınırları ve kuralları belirlenecek olan adli muhasebe alanına bugünden ışık tutmaktadır. Bu alanda gerçekleştirilen çalışmalar, ülkemizdeki akademik kaynaklar tam olarak yeterli olmaması literatür taramasında karşılaşılan kısıtlamalardan sadece biridir. Dolayısıyla yine bu alandaki çalışmalarla, belirli bir gelişimi sağlamış ülkelerin muhasebe sistemleri ve karşılaştıkları benzer vakalara yönelik geliştirdikleri yöntem ve teknikler, karşılaşılan sorunu ortadan kaldırma becerilerine göre değerlendirilmekte ve bu şekilde ülkemizde de benzer vakalarda olası çözümlere, en önemlisi de adli muhasebe alanının gelişimine katkı sağlanmak istenmektedir. Bu çalışmanın amacı, ülkemizde adli muhasebe alanında sektörde çalışanların hazır bulunuşluk düzeylerinin belirlenmesi, bu konunun muhasebe sistemi ve ülke ekonomisi açısından önemini değerlendirilmesi, adli muhasebe alanıyla ilgili almış oldukları eğitim müfredatının yeterli olup olmadığının tespitinin yanı sıra yine bu alanın geleceğini meslek mensuplarının görüşleri alınarak tespit edilmeye çalışılmaktadır.

Muhasebe hilelerinin yol açtığı ekonomik ve hukuksal sonuçların en belirgin olanlarından ilki 2002 yılında Amerika Birleşik Devletleri’nde (ABD) yaşanan Enron Skandalıdır. Yaşanan mali nitelikli skandal olarak tek örnek Enron değildi elbette, bu skandalı takip eden pek çok yeni skandal ortaya çıkmıştır. Bu vakaların çoğu finansal tablo kullanıcılarını yanıltan finansal manipülasyonlar şeklinde ortaya çıkmakta ve tüm dünya devletlerini ciddi ekonomik ve sosyal kayıplara uğratmaktadır. ACFE tarafından 114 ülke ve 2.410 vaka incelenerek hazırlanan 2016 Uluslar Mesleki Hile ve Suistimal Raporu’na göre sadece tek bir vakada mesleki hileden ya da finansal manipülasyondan kaynaklı ortaya çıkan ortalama zarar 150 Bin \$, 2.410 vakanın toplam zararı ise 6,3 Milyar \$ olarak hesaplanmıştır. Tüm bu rakamlar bizlere bir kez

daha göstermektedir ki, fazla zaman kaybedilmeden adli muhasebe alanı ve standartları üzerinde durulması gerekmektedir.

Her geçen gün ülkelerde ve dünyadaki para ve para ile ifade edilebilen varlık miktarı artmaktadır. Bu durum beraberinde daha karmaşık ve daha alternatifli ekonomik sistemleri getirmekle birlikte çeşitli olumsuzlukları da getirmektedir. Bu olumsuzluklar arasında finansal tablo kullanıcılarını yanıltıcı hatalı ve hileli belgeler sunmak, vergi kaçakçılığı yapmak ve kara para aklamak en önde gelenleridir. Ekonomik hayattaki güvenliğin, şeffaflığın ve hesap verilebilirliğin artması için bu olumsuzlukları en aza indirmek için gerekli önlemler alınmalıdır. Bu tür vakalara karşı önlem deyince akla ilk gelen kavram adli muhasebedir. Bu çalışmada vakaların ortaya çıkarılması ve önlenmesi için adli muhasebecilerin taşıması gereken özellikler ile yaşanmış çeşitli vakalar üzerinde durulmuştur.

2. ADLİ MUHASEBE KAVRAMI VE ADLİ MUHASEBECİLİK MESLEĞİ

2.1 Adli Muhasebe Kavramı

Adli muhasebe alanı Türkiye ve pek çok ülke için yeni bir alandır. Çıkış yeri 1980'li yıllardan itibaren Amerika Birleşik Devletleri ve gelişmiş diğer batı ülkeleridir. Dolayısıyla pek çok ülkede olduğu gibi ülkemizde de bu alanın herkes tarafından kabul görmüş belirli standartları yoktur. Ancak çağımızın ihtiyaçları adli muhasebe alanının diğer pek çok alan gibi sınırlarının belirlenmesi ve bu meslek ile ilgili standartlarının ortaya konmasını gerekli kılmaktadır. Genellikle bir disiplin alanının gerekliliği yasa yapıcılarından önce bilim insanlarının akademik çalışmalarında gözükmektedir.

Toplumun ve çağın istek ve ihtiyaçlarını neler olduğunu/olacağını çeşitli araştırmalarla öngören bilim insanları pek çok alanda olduğu gibi henüz belirli standartları olmayan adli muhasebe alanını için de hatırı sayılır çalışmalar gerçekleştirmişlerdir.

Bu alan “Forensic Accounting” olarak ifade edilen bu cümlecğin sözlük anlamı, “Mahkemeye ait”, “Adli davalarda bir standart olarak kabul edilme” şeklinde ifade edilmektedir (Bozkurt, 2000b: 56-61).

“Mahkemeye intikal etmiş veya henüz etmemiş ancak hukuksal bir çatışma yaratması muhtemel konunun esaslı bir boyutunu muhasebe ile ilişkili itilafların oluşturduğu, psikoloji, suç bilimi gibi diğer bilim dallarından da yararlanan kendine has araştırma, sorgulama ve analiz teknikleri kullanarak gerçeği arayan bir bilim dalıdır (Pazarçeviren, 2012: 1-19). “Denetim teknikleri ve kanıtları ile elde edilen, mali konularla ve değerlendirme konuları ile ilgili hukuki problemlere muhasebe bilgilerini uygulayan bilimdir.” (Grippio & Ibex, 2003: 4-5). Amerika İç Gelirler Servisi’nden işini tamamlayıp emekli olmuş bir adli muhasebe meslek mensubu olan Robert R. Roche’un adli muhasebe kavramı ile ilgili düşünceleri şu şekildedir: ‘Kayıtların görünen değerini kabul etmeyip arka plana bakan, dokümanlar hakkında şüphe duyan, gerçek niyeti araştıran, bilirkişi raporu hazırlayan, özellikle birilerinin yalan söyleme ihtimalinin olduğu durumlarda ortaya çıkan, bireylerle çok detaylı mülakatlar yaparak gerçeği ayrıntılarıyla ortaya çıkaran kişidir’ şeklindedir (Karacan, 2012: 4).

Adli muhasebe çalışma konuları dikkate alınarak tanımlandığında ise muhasebesel analiz ağırlıklı olmak üzere dava desteği, bilirkişi tanıklığı ve hile araştırmacılığı ile ilgili bilim dalıdır. (Gülten, 2010: 311-320). Bu tanımdan anlaşıldığı üzere muhasebe yöntem ve teknikleri kullanılarak bir sonuca varılmak istenmektedir. Ancak salt muhasebe bilgi ve deneyimi, adli muhasebe vakalarının gerçekçi bir şekilde çözümlenmesi konusunda tek başına yeterli olmayacaktır. Dolayısıyla muhasebe biliminin yanında, artık hukuksal bir boyut kazanmış vakalarda hukuk biliminin yöntem ve tekniklerinden de yararlanılmalıdır.

Bazı karmaşık davalarda, adli müşavirlerden bilirkişi tanıklığı, danışmanlık ya da hakemlik yapması konusunda destek alınabilir. Avukatlar adli muhasebeciyi, uzman görüşü almak amacıyla duruşmaya dahil edebilir; alınan görüş adli muhasebecinin uzmanlık alanıyla ilgili olması gerekmektedir (Aktaş & Kuloğlu, 2008: 101-120).

Adli muhasebe; muhasebe denetimi ile hukuki kavram, ilke, yöntem ve tekniklerinin ortak bir araştırma alanında kullanıldığı, hukuki, finansal ve sosyal anlaşmazlıkların çözümlendiği bir hizmet türüdür (Özkul & Pektekin, 2009: 11).

Adli bilimlerin genel amacı; bilimsel veriler beceri ve gerçeklerin, özellikle Mahkeme olay ve vakalar sürecinde kullanılarak ortaya çıkan yasal sorunların çözüme kavuşmasına yardımcı olmaktır (Thornhill, 1995: 5).

Adli muhasebe en kapsayıcı tanımı, herhangi bir hukuk yönteminin desteğiyle ya da işbirliğiyle yapılan tüm muhasebe süreçlerinin işlemlerini kapsamaktadır. Bu önceki tanımların tümü “forensic” kelimesinin temel sözlük anlamıyla uyumludur (Oberholzer, 2004: 10).

2.2 Adli Muhasebenin Önemi

Amerika Birleşik Devletleri’nde 2000’li yılların başlarında meydana gelen Enron, Xerox, Parmalat, WorldCom vb. gibi muhasebe skandalları, muhasebe denetimi ve adli muhasebenin önemini ortaya koymuştur. Bu dönemlerden sonra pek çok disiplinde olduğu gibi muhasebe alanlarında da hile, etik, denetim, vb. gibi pek çok kavram üzerinde daha sık durulmuş ve bu durum Sarbanes Oxley ve Muhasebe Standartları gibi pek çok yasa ve düzenlemelere sebebiyet vermiştir. Yukarıda sayılan ve dünya çapında duyulan skandallar sonucunda tüm dünyada adli muhasebe konusunda sayıca azımsanmayacak derecede akademik çalışmalar gerçekleştirilmiştir. Dünya çapında ses getiren bu hile ve yolsuzluklardan sonra muhasebe eğitimlerinin de gözden geçirilmesi gerekliliği kaçınılmazdı, bu sebeple üniversiteler muhasebe ile ilgili bölümlerinde denetim, etik, hile konularını kapsayan ve olası vakaları öncelikle önleyici tedbirler olarak ortaya çıkmasını engellemek, ortaya çıktığında ise yapılacaklar prosedürlerini ortaya koyarak bu konuda belirli standartlar sunmayı amaçlayan yeni dersler eklemişlerdir. Her alanda olduğu gibi muhasebe alanına giren her konu ya da vaka hakkında standartlar belirlenmeli ve bu standartlara göre hareket edilmelidir. Aksi takdirde vakaların çözümü sürecinde dahi yeni adli vakaların gerçekleşmesine sebep olunabilir.

Enron skandalı ile birlikte vaka inceleme ve araştırmaları konuları tekrar gündeme gelmiş ve muhasebe denetimi konusunda çalışmalar yapmak üzere 1988 yılında kurulan Suistimal İnceleme Uzmanları Derneği (Association of Certified Fraud Examiners-ACFE) hala aktif olarak faaliyet göstermektedir (Kandemir & Kandemir, 2012: 16-17). Bu derneğin kurulması akabinde yeni bir alan olan hile inceleme ortaya çıkmış ve bu mesleğin muhasebeden, hukuk, psikoloji, kriminoloji ve müfettişliğe kadar pek çok mesleği bir arada barındırdığı görülmüştür (Bozkurt, 2000b: 56-61). Vakaların analizinde ve çözümünde muhasebe biliminin standartları ve ilkelerinin yanı sıra hukuk, psikoloji, istatistik vb. disiplinlerin de yöntem ve tekniklerinden yararlanması adli muhasebenin önemini her geçen gün daha da arttırmakta ve gelişen dünya ekonomisi için vazgeçilmez bir hale getirmektedir.

Son yıllarda şiddet içerikli suçlar veya soygun, hırsızlık ve araba hırsızlığı vb. gibi mal varlığına ilişkin suçlarda azalış görülürken muhasebe hilesi, beyaz-yakalı suçları ve yolsuzluk gibi suçlarda hızlı bir artış görülmektedir. Adli muhasebenin konusuna giren bu suçlarla mücadele etmek, henüz ortaya çıkmadan önleyici çalışmalarda bulunmak ya da minimize etme isteği adli muhasebenin önemini ve gerekliliğini ortaya koymuştur. En önemli Adli muhasebe vakaları incelendiğinde; işletmelerin iç

kontrol sistemlerinin etkin bir şekilde çalışmadığı ve dış denetimin kendisinden beklenen saydamlığı göstermediği anlaşılmaktadır. (Yallapragada, Roe, & Toma, 2012: 187-192)

Çağımızdaki internet korsanları ve siber suçların her geçen gün artış göstermesi, bu suçlara yönelik yönelik çağın gereksinimine hizmet verebilen gelişmiş güvenlik gereksinimi ve bu tür adli soruşturmaları yürütmek için gerekli olan teorik ve pratik yetenek ihtiyacı da adli muhasebecilerin önemini giderek artırmaktadır. Kariyerlerinin başında olan birçok adli muhasebeci, e-ticaretin ve internetin gelişmesiyle bilgisayar kullanmaktan kaynaklanan veya bu yüzden gizlenmiş problemlerle karşılaşmaktadır (Pazarçeviren, 2005: 11-19)

2.3 Adli Muhasebecinin Taşınması Gereken Vasıflar

Adli muhasebe alanı tıpkı hukuk gibi delillerin peşine düşen ve her bir detayı en ince ayrıntısına kadar inceleyen, ilgili vakanın çözümü için hiçbir detayı atlamayan, şüpheli, sezgisel, yaratıcı ve sürekli bilgi üreten dinamik bir alandır. Adli muhasebe alınının bu şekilde davranış göstermesi doğaldır. Çünkü bu alanda ortaya çıkarılmak istenen hileler, yolsuzluklar basit bir şekilde çözülebilen vakalar değildir. Yüzlerce hesabın çok karmaşık bir şekilde birbirine bağlı olduğu finansal tablolardaki etik dışı vakaları açığa çıkarmak ancak bu şekilde çok yönlü ve çok boyutlu araştırabilen bir alanın varlığıyla mümkündür. Etkin bir adli muhasebeci, İşletmede muhasebenin konusunu oluşturan olayları muhasebe ilke ve standartlarına uygun olarak kaydetmek, sınıflandırmak, analiz etmek, raporlama ve ortaya çıkan finansal tabloları yorumlamanın yanı sıra yine ortaya çıkacak olan bilgiyi kullanıcılarına (işletme sahip ve ortakları, maliye, yatırımcılar vb.) en doğru şekilde yansımaları sağlayacak yönetim muhasebesine hakim, yasadışı mali olayları tespit edebilen ve kamuoyunu zarara uğratan bu gibi vakalar karşısında ne gibi önlemlerin alınması gerektiği tecrübesine, bilgisine ve yeterliliğine sahip olmalıdır.

“Kayıtların görünen değerini kabul etmeyip arka planına bakan, dokümanlar hakkında şüphe duyan, gerçek niyeti araştıran, bilirkişi raporu hazırlayan, özellikle birilerinin yalan söyleme ihtimalinin olduğu durumlarda ortaya çıkan, bireylerle çok detaylı mülakatlar yaparak gerçeği ayrıntılarıyla ortaya koyan kişidir” (Crumbley, 2006: 223-245). Buradan da anlaşılabileceği üzere adli muhasebeci sadece bir muhasebeci değildir. Adli muhasebecinin, tüm muhasebe süreçlerine hakim olmanın yanında, yasadışı mali olayları ortaya çıkarılmasa yardımcı olacak olan psikoloji, hukuk, istatistik vb. bilimlere de hakim olması. Bu alanın etkin olarak işleyebilmesi ancak bu şekilde mümkün olabilir. Çünkü gerçekleşen yasadışı mali olaylar hukuk ve muhasebe sisteminin gözden kaçırdığı dolayısıyla biraz da olsa denetim alınının dışında kalan ayrıntılarda gerçekleşmektedir. Amerika’daki Sertifikalı Kamu Muhasebecileri (CPA) tarafından yapılan bir tanıma göre CPA’lar, mesleki kurullara bağlı ve dürüst bir şekilde çalışarak açık ve tarafsız bir şekilde olayları çözmeye çalışan, kullanılması zor olan karmaşık verileri kullanışa uygun ve etkili verilere dönüştüren, olası fırsatları sezinleyebilen ve yaratan profesyonellerdir (İbiş, 2002: 10). Bu kişilik özellikleri taşımanın yanı sıra adli muhasebecilerin hakim olmaları gereken çeşitli alanlar vardır, bu alanlar şunlardır: Etkin bir muhasebe bilgisi, Denetim, Hukuk, İstatistik, Bilgisayar uygulamaları, işletme yönetim bilgisi, suç bilimi, psikoloji ve araştırma teknikleri vb. alanlar (Bozkurt, 2000a: 15-22). Buradan da anlaşılabileceği üzere, adli muhasebeci; muhasebenin tüm ilke ve standartlarına hakim olacak şekilde yoğun bir muhasebe bilgisi, kapsamlı bir denetim yeterliliği, bilgilerin doğruluğunu, yanlışlığını ya da anlamlılığını karşılaştırmalı olarak ortaya koyabilmek için istatistik bilgisi ve bu bilginin gerekliliği için muhasebe ve istatistik işlemleri için zorunlu olan bilgisayar uygulamaları bilgisi, ortaya çıkarılmak istenen yasadışı bir mali olay olması sebebiyle

hukuk bilgisi, ortaya çıkarılmak istenen vakalar için kanıt toplama tekniklerinden bir tanesi olan yüz yüze görüşme tekniğinde ilgili kişilerin gerçeği çarpıtması, saklaması ihtimaline karşı psikoloji bilgisi, hile ve yolsuzlukların daha kolay gerçekleşebileceği yönetim kademesi olması sebebiyle yönetim bilgisi ve tüm bu stratejileri oluşturmak için araştırma yöntem ve tekniklerine ihtiyaç duymaktadır.

2.4 Adli Muhasebenin Konusunu Oluşturan Başlıca Nedenler

Muhasebeye ek olarak çeşitli disiplinlerdeki bilginin transferiyle bütüncül bir yaklaşımla işlerliği gerçekleşebilen adli muhasebecilik mesleğinin ortaya çıkmasında her geçen gün daha da karmaşıklaşan ticari hayatın çözilemeyen sorunlarının mahkemelere taşınması etkili olmuştur. Bunların yanı sıra günlük hayatta; birey, kuruluş ve devlet arasında giderek karmaşıklaşan mali sistem her geçen gün yeni sorunları beraberinde getirmiştir. Bu alanlarda çalışanların yaptıkları hileler ve yolsuzluklar her geçen gün giderek artmakta ve bu vakaların önüne geçilmesi gün geçtikçe zorlaşmaktadır. Bu davaları çözüme kavuşturmak isteyen avukatlar ve mahkemeler bu alanda uzmanlaşmış desteğe ihtiyaç duymaktadır (Bozkurt, 2000a: 15-22).

Adli muhasebenin konusu olan muhasebe hilesine değinecek olursak; elde edilen satış gelirlerini ve net satışları arttırmak amacıyla kasıtlı olarak muhasebe kayıtları üzerinde değişiklik yaparak bir menfaat sağlamak olarak ifade edilebilir. Şirketler tarafından yapılan muhasebe hilelerine; maddi bir menfaat sağlamak amacıyla yanlış ya da eksik bilgi sunma, şirket sermayesini kanunlara aykırı bir şekilde kullanmayı amaçlama, faaliyet konusundan elde ettiği gelirleri kazandığından daha yüksek gösterme, yine yapmış olduğu giderleri olduğundan çok daha düşük gösterme, finansal tablolarda makyajlama yaparak şirket varlıklarının değerlerini olduğundan daha yüksek gösterme veya yine aynı şekilde şirketin borç ve yükümlülüklerini olduğundan daha düşük gösterme vb. örnek gösterilebilir (Yallapragada vd., 2012: 187-192).

Literatürdeki birçok çalışma, çeşitli hisse senedi tekliflerinden önce firmaların, finansal varlıklarını manipüle edebileceğini göstermektedir. Buradaki sorun çeşitli tekniklerle gelirlerini en üst düzeye çıkarmak ya da olduğundan daha az göstermektir. Bu teknikler arasında dönem karını arttırmak, dönem karını azaltmak ve diğer teknikler yer almaktadır. Tüm bu tekniklerin amacı mevcut ve potansiyel yatırımcıyı yalıtmaktır. Söz konusu bu tekniklerin tümü kazanç yöntemi, gelir yumuşatma ve yaratıcı muhasebe teknikleriyle yürütülmektedir (Cikrikci & Ozyesil: 186).

Yukarıdaki ortaya çıkış şekilleriyle birlikte anlatılan finansal manipülasyonların yanı sıra, rüşvet alınması ya da verilmesi, kişisel ya da kurumsal vergi ihlalleri, işletmenin net varlık değerlerinde çeşitli tahrifatlar yapılması, işletme içerisinde kalması gereken bilginin kötü amaçlı kişi ya da kurumlara sızdırılması, şirket varlıklarının menfaat sağlamak amacıyla kötüye kullanılması gibi yasadışı uygulamalar adli muhasebe konusunu oluşturan başlıca nedenler olarak sıralanabilir.

Bir adli muhasebeci, bütünsel bir yaklaşımla mali kanıtların incelenmesi, mali vakalarda kullanılacak dokümanların analizine katkı sağlayacak yazılımların geliştirilmesine yardımcı olmak, olası kanıtların raporlar, dokümanlar ve vesikalar şeklinde incelenmesi, mahkemede kanıtların doğruluğunun ortaya konulabilmesi için uzman şahit olarak kanuni iş ve işlemlere katkı sağlaması konularıyla ilgilenmektedir (Crumbley, 2006: 223-245). Genel olarak bir adli muhasebecinin katkı sağlayacağı dava desteği; Bir iddiayı çürütmek veya desteklemek için hangi kanıtların temin edilmesi gerektiğine yardımcı olmak, varsa eksiklikleri ortaya koyarak vakanın analiz ve değerlendirmesini yapmak üzere dokümanları incelemek, ilgili mali vakayla ilgili

araştırılması gereken alanlara dikkati çekerek konunun aydınlanmasını kolaylaştırıcı bir misyon yüklenmesi şeklinde sıralanabilir.

3. ARAŞTIRMA

3.1 Adli Muhasebe Eğitiminin Yeterliliği ve Önemi, SMMM Meslek Grubu Üzerinde Bir Uygulama

Araştırmanın amacı, ülkemizde ve dünyada gerekliliğine duyulan ihtiyacın her geçen gün biraz daha arttığı adli muhasebe eğitiminin ülkemizdeki yeterliliği, muhasebe açısından önemi, muhasebe sistemimizdeki yetkinliği ve adli muhasebenin geleceği konuları sekterde faaliyet gösteren SMMM'ler üzerinde bir araştırma yapılarak tespit edilmek istenmektedir.

3.2 EVREN VE ÖRNEKLEM

Araştırmanın evreninde olan bu çalışma Türkiye'de İstanbul ilinde faaliyet gösteren 100 SMMM üzerinde uygulanmıştır.

3.3 VERİ TOPLAMA ARAÇLARI

Araştırmaya adli muhasebenin kavramsal çerçevesi hakkında için literatür taranarak başlanmıştır. Literatür taraması sonucunda adli muhasebeye duyulan ihtiyacın, büyüyen ekonomiler sonucunda karmaşıklaşan mali olaylar, gelişen teknoloji ve diğer yenilikler karşısında her geçen gün arttığı sonucuna varılmıştır. Etkili bir adli muhasebeci, yoğun muhasebe bilgisi yanında psikoloji, hukuk, kriminoloji, istatistik vb. bilim alanlarına da hakim olması gerektiği sonucuna varılmıştır. Yine bu araştırmada, adli muhasebenin konusunu oluşturan nedenler arasında yolsuzluk, rüşvet, işletme kar veya zararı olduğundan farklı gösterme vb. gibi geçmişten berri gelen durumlar gösterileceği gibi büyüyen ve karmaşıklaşan finansal piyasaların kontrolünün de her geçen gün biraz daha zorlaşması gibi nedenler de yer almaktadır, sonucuna ulaşılmıştır. Veri elde etme yöntemi olarak anket kullanılmıştır. Anket formu altı bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde işletme ve katılımcı ile ilgili genel sorular yer almaktadır. İkinci bölümde lise, ön lisans, lisans ve yüksek lisans seviyelerindeki muhasebe programlarında okutulan adli muhasebe ile ilgili derslerin teorik ve pratik olarak yeterli olup olmadığı, buralarda okutulan derslerin olası adli muhasebe vakalarının çözümü yanında bu vakaların minimize edilmesi ya da ortadan kaldırılmasına katkı sağlayıp sağlamadığının bilgisi ölçeği (6 madde), üçüncü bölümde adli muhasebe alanının muhasebe açısından önemi ölçeği(3 madde), dördüncü bölümde SMMM'lerin adli muhasebe konusundaki yeterliliklerinin ölçeği(4 madde), beşinci bölümde etkili bir adli muhasebenin ülkemizdeki muhasebe sistemi açısından faydalarının ölçeği(4 madde), altıncı bölümde geleceğin mali sistemlerinde adli muhasebeye duyulacak olan ihtiyacın ölçeği(3 madde) bulunmaktadır.

Araştırmamızdaki ölçekleri geliştirmek ve etkinliğini sağlamak için öncelikle literatür taraması yapılmıştır. Literatür taraması ve yüz yüze görüşmeler sonucunda beşli Likert şeklinde 5 adet ölçek geliştirilmiştir. İlk etapta anket 20 farklı SMMM üzerinde uygulanmış, uygulama neticesinde elde edilen veriler IBM SPSS 22.0 paket programına girilerek ölçeklerin güvenilirlikleri bu şekilde test edilmiştir. Ölçekte yer alan ifadeler "1=Kesinlikle Katılıyorum, 2=Katılıyorum, 3=Kıskan Katılıyorum, 4=Katılmıyorum, 5=Hiç Katılmıyorum" şeklinde hazırlanmıştır. Araştırma sonucunda elde edilen veriler neticesinde ölçeklerin analizleri yapılmış ve ilgili sonuçlar tablo 1'de gösterilmiştir. Tablo 1'de yer alanlara göre oluşturulmuş olan ölçeklerin Cronbach's Alpha değerleri 0,700'ün üzerinde olduğu için ölçekler güvenilir kabul edilmiştir.

Tablo 1. Ölçeklerin Güvenirlilik Analizi Sonuçları

Ölçekler	Cornbach's Alpha	Soru Sayısı
Adli Muhasebe Eğitiminin Yeterliliği Ölçeği	,728	6
Adli Muhasebenin Muhasebe Sistemi Açısından Önemi Ölçeği	,860	3
Adli Muhasebenin Muhasebe Sistemindeki Yeterliliği Ölçeği	,819	4
Adli Muhasebenin Sistem Açısından Fayda Ölçeği	,935	4
Adli Muhasebenin Gelecekte Etkinliği Ölçeği	,733	3

3.4 Araştırmanın Kısıtı

Araştırmamızın en önemli kısıtı, anketin sadece İstanbul ilinde yer alan SMMM'lere uygulanmış olmasıdır. Bu kısıtlamanın yanında SMMM'lerin yoğun bir iş yükü ile uğraşmaları sebebiyle ankete katılmakta isteksiz davranmaları, içlerinden bazılarının anketi geç doldurmaları ya da özensizce doldurmaları gibi kısıtlarla karşılaşmıştır.

4. TEST SONUÇLARI VE BULGULAR

Araştırmaya katılan SMMM'lerin cinsiyet, yaş, eğitim ve meslekte çalışma sürelerini gösteren demografik veriler ve frekansları aşağıda tablo şeklinde gösterilmiştir.

Tablo 2. Araştırmaya Katılan Bireylerin Cinsiyet Dağılımı

Cinsiyet	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Kadın	53	53,0	53,0	53,0
Erkek	47	47,0	47,0	100,0
Toplam	100	100,0	100,0	

Tablo 3. Araştırmaya Katılan Bireylerin Yaş Aralığı

Yaş Aralıkları	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
21-30	35	35,0	35,0	35,0
31-35	24	24,0	24,0	59,0
36-40	16	16,0	16,0	75,0
41-45	19	19,0	19,0	94,0
46 ve üzeri	6	6,0	6,0	100,0
Toplam	100	100,0	100,0	

Tablo 4. Araştırmaya Katılan Bireylerin Eğitim Düzeyleri

Eğitim Düzeyleri	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Lisans	63	63,0	63,0	63,0
Yüksek Lisans	31	31,0	31,0	94,0
Doktora	6	6,0	6,0	100,0
Toplam	100	100,0	100,0	

Tablo 5. Araştırmaya Katılan Bireylerin Meslekte Çalışma Süreleri

Meslekte Çalışma süreleri	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
1-5	24	24,0	24,0	24,0
6-10	42	42,0	42,0	66,0
11-15	19	19,0	19,0	85,0
21 ve üzeri	15	15,0	15,0	100,0
Toplam	100	100,0	100,0	

4.1 Faktör Analizi Bulguları

Araştırma ölçeklerimizin faktör analiz sonuçları tablolar halinde aşağıda yer almaktadır. Aşağıdaki tablolarda da görüleceği üzere birinci ölçek, adli muhasebe eğitiminin yeterliliği ölçeği olup KMO Değeri 0,729'dur. Araştırmamızda yer alan ikinci ölçek, adli muhasebenin muhasebe sistemi açısından önemi ölçeği olup KMO Değeri 0,716'dır. Araştırmamızda yer alan üçüncü ölçek, adli muhasebenin muhasebe sistemindeki yeterliliği ölçeği olup KMO Değeri 0,750'dir. Araştırmamızda yer alan dördüncü ölçek, adli muhasebenin sistem açısından fayda ölçeği olup KMO Değeri 0,823'tür. Araştırmamızda yer alan beşinci ölçek, adli muhasebenin gelecekte etkinliği ölçeği olup KMO Değeri 0,749 olarak bulunmuştur. Tüm ölçeklerde KMO değerleri 0,700'ün üzerinde ve Sig değeri 0,05'ten küçük oldukları için ölçeklerin geçerli oldukları kararına varılmıştır. (Kalaycı, 2010)

Ölçeklerin faktör analiz sonuçları aşağıdaki tablolarda yer almaktadır.

Adli Muhasebe Eğitiminin Yeterliliği ölçeği Faktör Analiz Sonuçları

Tablo 6. KMO and Bartlett's Testi

Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.	,737
Approx. Chi-Square	225,735
Bartlett's Test of Sphericity	Df
	15
	Sig.
	,000

Tablo7. Total Variance Explained

Component	Initial Eigenvalues			Extraction Sums of Squared Loadings			Rotation Sums of Squared Loadings ^a
	Total	% of Variance	Cumulative %	Total	% of Variance	Cumulative %	Total
1	2,876	47,926	47,926	2,876	47,926	47,926	2,830
2	1,383	23,053	70,979	1,383	23,053	70,979	1,541
3	,623	10,388	81,367				
4	,548	9,128	90,495				
5	,389	6,491	96,986				
6	,181	3,014	100,000				

Tablo 8. Pattern Matrix^a

İfadeler	Component	
	1	2
6. Adli muhasebe eğitimi, denetim konusunda öğrencileri iş hayatına hazırlar.	,930	
5. Üniversiteler, adli muhasebe eğitimi ile ilgili olarak pratik ve uygulamaya dönük bilgiler sunmak amacıyla sektörle iş birliği yapmalıdırlar.	,880	
4. Adli muhasebe eğitiminin yaygınlaşması oluşabilecek riskleri önleyici niteliktedir.	,772	
2. Adli muhasebe ile ilgili dersler, ilgili mesleki ve teknik eğitim liselerinin müfredatlarına dahil edilmelidir.	,733	
1. Ülkemizde ön lisans, lisans ve yüksek lisans düzeylerindeki eğitim programlarında adli muhasebe ile ilgili verilen dersleri yeterli bulmaktayım.		,856
3. Üniversitelerde adli muhasebe alanında eğitim veren programları yeterli bulmaktayım.		-,815

Adli Muhasebenin Muhasebe Sistemi Açısından Önemi Ölçeği Faktör Analiz Sonuçları

Tablo 9. KMO and Bartlett's Testi

Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.	,716
Approx. Chi-Square	184,417
Bartlett's Test of Sphericity Df	3
Sig.	,000

Tablo 10. Total Variance Explained

Component	Initial Eigenvalues			Extraction Sums of Squared Loadings		
	Total	% of Variance	Cumulative %	Total	% of Variance	Cumulative %
1	2,480	82,674	82,674	2,480	82,674	82,674
2	,344	11,475	94,149			
3	,176	5,851	100,000			

Tablo 11: Component Matrix^a

	Component
	1
8. Adli muhasebe eğitimi, etkili bir muhasebe sisteminin gerekliliğidir.	,940
7. Adli muhasebe eğitimi, denetim konusunda öğrencileri iş hayatına hazırlar.	,904
9. Adli muhasebe eğitimi, sektörün geleceği konusunda hayati önem taşır.	,882

Adli muhasebenin Muhasebe Sistemindeki Yeterliliği Ölçeği Faktör Analiz Sonuçları

Tablo 12. KMO and Bartlett's Testi

Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.	,750
Approx. Chi-Square	307,560
Bartlett's Test of Sphericity Df	4
Sig.	,000

Tablo 13. Total Variance Explained

Component	Initial Eigenvalues			Extraction Sums of Squared Loadings		
	Total	% of Variance	Cumulative %	Total	% of Variance	Cumulative %
1	3,171	63,423	63,423	3,171	63,423	63,423
2	,990	19,799	83,221			
3	,490	9,791	93,012			
4	,114	2,285	100,000			

Tablo 14. Component Matrix^a

	Component
	1
11. Adli muhasebenin konusunu oluşturan bir vaka söz konusu olduğunda takip edilmesi gereken prosedürleri bilirim.	,942
10. Adli muhasebenin temel kavramlarına yeterince hakimim.	,917
12. Adli muhasebe alanındaki gelişmelere, bilgi ve eğitime karşı ilgilim.	,846
13. Diğer ülkelerde adli muhasebin konusunu oluşturmuş olan büyük vakaları sonuçlarıyla birlikte bilirim.	,793

Adli Muhasebenin Sistem Açısından Fayda Ölçeği Faktör Analiz Sonuçları

Tablo 15. KMO and Bartlett's Testi

Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.	,823
Approx. Chi-Square	356,928
Bartlett's Test of Sphericity Df	4
Sig.	,000

Tablo 16. Total Variance Explained

Component	Initial Eigenvalues			Extraction Sums of Squared Loadings		
	Total	% of Variance	Cumulative %	Total	% of Variance	Cumulative %
1	3,386	84,642	84,642	3,386	84,642	84,642
2	,270	6,748	91,390			
3	,219	5,482	96,872			
4	,125	3,128	100,000			

Tablo 17. Component Matrix^a

	Component
	1
17. Adli muhasebe, yolsuzlukların önlenmesinde ya da minimize edilmesinde etkili bir alandır.	,932
16. Gelişmiş bir adli muhasebe, maliye sistemine karşı güveni artırır.	,925
15. Adli muhasebe alanının gelişmesi, sektöre olan güveni artırır	,920
14. Adli muhasebe, güvenli bir finansal raporlama imkanı sağlar.	,903

*Adli Muhasebenin Gelecekteki Etkinliği Ölçeği Faktör Analiz Sonuçları***Tablo 18.** KMO and Bartlett's Testi

Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.	,749
Approx. Chi-Square	208,343
Bartlett's Test of Sphericity Df	3
Sig.	,000

Tablo 19. Total Variance Explained

Component	Initial Eigenvalues			Extraction Sums of Squared Loadings		
	Total	% of Variance	Cumulative %	Total	% of Variance	Cumulative %
1	2,563	85,441	85,441	2,563	85,441	85,441
2	,263	8,762	94,204			
3	,174	5,796	100,000			

Tablo 20. Component Matrix^a

	Component
	1
19. Adli muhasebe alanının gelişmesi, sektöre olan güveni artırır	,941
20. Gelişmiş bir adli muhasebe, maliye sistemine karşı güveni artırır.	,920
18. Adli muhasebe, güvenli bir finansal raporlama imkanı sağlar.	,912

Ölçekler Arası İlişki Bulguları: Ölçeklerden elde edilen veriler IBM SPSS paket programına girilmiş ve ölçekler arasındaki korelasyon aşağıdaki tabloda verilmiştir.

Tablo 21. Ölçekler Arasındaki İlişki

		Adli Muhasebe Eğitiminin Yeterliliği Ölçeği	Adli Muhasebenin Sistem Açısından Fayda Ölçeği	Adli Muhasebenin Gelecekteki Etkinliği Ölçeği	Adli Muhasebenin Muhasebe Sistemindeki Yeterliliği Ölçeği	Adli Muhasebenin Muhasebe Açısından Önemi Ölçeği
Adli Muhasebe Eğitiminin Yeterliliği Ölçeği	Pearson Correlation Sig. (2-tailed) N	1 100	,423** ,000 100	,315 ,002 100	,314 ,002 100	,434** ,000 100
Adli Muhasebenin Muhasebe Sistemi Açısından Fayda Ölçeği	Pearson Correlation Sig. (2-tailed) N	,423** ,000 100	1 100	,311** ,002 100	,827** ,000 100	,871** ,000 100
Adli Muhasebenin Gelecekteki Etkinliği Ölçeği	Pearson Correlation Sig. (2-tailed) N	,310 ,002 100	,311** ,002 100	1 100	,420 ,000 100	,425 ,000 100
Adli Muhasebenin Muhasebe Sistemindeki Yeterliliği Ölçeği	Pearson Correlation Sig. (2-tailed) N	,277 ,003 100	,827** ,000 100	,279 ,003 100	1 100	,770** ,000 100
Adli Muhasebenin Muhasebe Açısından Önemi Ölçeği	Pearson Correlation Sig. (2-tailed) N	,434** ,000 100	,871** ,000 100	,333 ,003 100	,770** ,000 100	1 100

Günümüzde pek çok araştırmaya konu olan adli muhasebe alanının önemi ve yeterliliği ile muhasebe eğitiminin yeterliliği, muhasebe açısından önemi, muhasebe sistemindeki yeterliliği, muhasebe sistemi açısından faydaları ve gelecekteki etkinliği arasında bir ilişki olup olmadığı araştırılmak istenmiştir. Araştırmamız neticesinde elde ettiğimiz verilere göre;

Adli muhasebe eğitiminin yeterliliği ile adli muhasebenin sistem açısından faydası arasında ilişki olup olmadığı araştırılmak istenmiş ve bu iki durum arasında pozitif yönde zayıf bir ilişki olduğu belirlenmiştir. Adli muhasebe eğitiminin yeterliliği ile adli muhasebenin gelecekteki etkinliği arasında ilişki olup olmadığı araştırılmak istenmiş ve bu iki durum arasında pozitif yönde zayıf bir ilişki olduğu belirlenmiştir. Adli muhasebe eğitiminin yeterliliği ile adli muhasebenin muhasebe sistemindeki yeterliliği arasında bir ilişki olup olmadığı araştırılmak istenmiş ve bu iki durum arasında pozitif yönlü zayıf bir ilişki olduğu belirlenmiştir. Adli muhasebe eğitiminin yeterliliği ile adli muhasebenin muhasebe açısından önemi arasında bir ilişki olup olmadığı araştırılmak istenmiş ve bu iki durum arasında pozitif yönde zayıf bir ilişki olduğu belirlenmiştir.

Adli muhasebenin sistem açısından faydası ile adli muhasebenin gelecekteki etkinliği arasında bir ilişki olup olmadığı araştırılmak istenmiş ve bu iki durum arasında pozitif yönde zayıf bir ilişki olduğu tespit edilmiştir. Adli muhasebenin sistem açısından faydası ile adli muhasebenin muhasebe sistemindeki yeterliliği arasında bir ilişki olup olmadığı araştırılmak istenmiş ve bu iki durum arasında pozitif yönde çok güçlü bir ilişki olduğu belirlenmiştir. Adli muhasebenin sistem açısından faydası ile adli muhasebenin muhasebe sistemi açısından önemi arasında bir ilişki olup olmadığı

araştırılmak istenmiş ve bu iki durum arasında pozitif yönde çok güçlü bir ilişki olduğu belirlenmiştir.

Adli muhasebenin gelecekteki etkinliği ile adli muhasebenin muhasebe sistemindeki yeterliliği arasında bir ilişki olup olmadığı araştırılmak istenmiş ve bu iki durum arasında pozitif yönde zayıf bir ilişki olduğu belirlenmiştir. Adli muhasebenin gelecekteki etkinliği ile adli muhasebenin muhasebe açısından önemi arasında bir ilişki olup olmadığı araştırılmak istenmiş ve bu iki durum arasında pozitif yönlü zayıf bir ilişki olduğu belirlenmiştir. Adli muhasebenin muhasebe sistemindeki yeterliliği ile adli muhasebenin muhasebe açısından önemi arasında bir ilişki olup olmadığı araştırılmak istenmiş ve bu iki durum arasında pozitif yönlü zayıf bir güçlü bir ilişki olduğu belirlenmiştir.

5. SONUÇ ve GENEL DEĞERLENDİRME

Demografik yapıya göre araştırmamızdan elde edilen sonuçlar: Araştırmamıza katılan ilgili sektör çalışanlarının 53'ü (%53) kadın, 47'si (%47) erkek olduğu görülmüştür. Araştırmamıza katılanların 35'i (%35) 21-30 yaş aralığındaki çalışanlar, 24'ü (%24) 31-35 yaş aralığındaki çalışanlar, 16'sı (%16) 36-40 yaş aralığındaki çalışanlar, 19'u (%19) 41-45 yaş aralığındaki çalışanlar, 6'sı (%6) 46 yaş ve üzeri çalışanlar olduğu belirlenmiştir. Araştırmamıza katılan ilgili sektör çalışanlarının 63'ü (%63) lisans düzeyinde, 31'i (%31) yüksek lisans düzeyinde, 6'sı (%6) doktora düzeyinde eğitim seviyelerine sahip oldukları belirlenmiştir. Araştırmamıza katılan ilgili sektör çalışanlarının sektörde çalışma süreleri olarak 24'ü (%24) 1-5 yıl aralığında, 42'si (%42) 6-10 yıl aralığında, 19'u (%19) 11-15 yıl aralığında, 15'i (%15) 21 yıl ve üzeri çalışma sürelerine sahip oldukları tespit edilmiştir.

Türkiye'de Adli Muhasebe Eğitiminin Önemi ve Yeterliliğine Yönelik Elde Edilen Sonuçlar: Adli muhasebe eğitiminin yeterliliği ölçekleri toplam puan ortalamaları cinsiyet dağılımlarına bağlı olarak herhangi bir değişkenlik göstermediği dolayısıyla cinsiyetin adli muhasebe eğitiminin önemi ve yeterliliğine yönelik düşünceler üzerinde etkili bir değişken olmadığı görülmüştür ($p > 0,05$). Adli muhasebe eğitiminin önemi ve yeterliliği yaşa göre değişkenlik gösterip göstermediği değerlendirilmemiş ve yaş bakımından anlamlı farklılık arz ettiği belirlenmiştir ($p < 0,05$). Adli muhasebe eğitiminin önemi ve yeterliliği demografik özelliklerden eğitime göre değişkenlik gösterip göstermediği değerlendirilmemiş ve eğitim bakımından anlamlı farklılık arz ettiği belirlenmiştir ($p < 0,05$).

Adli muhasebe eğitiminin yeterliliği ölçeği (birinci ölçek) ile ilgili olarak Yukarıdaki tablo 6'da görülebileceği gibi KMO değeri ,737 olarak bulunmuş ve değişken tarafından oluşturulmuş olan ortak varyans miktarını belirtmekte ve bu değer ilgili ölçeğin faktör analiz değeri olarak uygun olduğunu göstermektedir. $\text{Sig} < 0,05$ değer ise ilgili verilerle faktör analizi yapmanın uygun olduğunu göstermektedir. Tablo 7 de maddelerin içindeki faktöriyel varyansları göstermektedir. İlgili analiz sonucunda bulunan faktörlerin varyanslarından ne kadarının bulunduğunu gösterir. Aynı tabloda 1'den büyük iki faktör vardır. İki faktörün de kümülatif olarak ölçeği açıklama yüzdeleri %70,979'dur. Yine tablo 7'de görülebileceği gibi özdeğeri (Eigenvalue değeri) 1'in üzerinde olan 2 faktör olduğu belirlenmiştir. Birinci faktör "Adli muhasebe eğitimi, denetim konusunda öğrencileri iş hayatına hazırlar." İkinci faktör ise "Bu ölçekte 2. Faktör olan "Üniversiteler, adli muhasebe eğitimi ile ilgili olarak pratik ve uygulamaya dönük bilgiler sunmak amacıyla sektörle işbirliği yapmalıdır." İfadesi ölçeği en yüksek açıklayan ifadeler olmasıyla sebebiyle sektör çalışanları okul ve sektör işbirliğinin artırılmasını ve bunun adli muhasebenin yeterliliğine ve kaliteli bir denetim tecrübesi sağlayarak çalışanlara ve sektöre olumlu katkı sağlayacağını düşünmektedirler. Adli muhasebe eğitiminin yeterliliği ölçeği ile

Adli muhasebenin muhasebe sistemi açısından faydaları ölçeği korelasyon kat sayısı 0,423 olarak pozitif yönde zayıf belirlenmiştir. Dolayısıyla sektör çalışanları, adli muhasebe eğitimini sektörün geleceğine yönelik yeterli bulmamaktadırlar.

Adli muhasebenin muhasebe sistemi açısından önemi ölçeği (2. ölçek)Yukarıdaki tablo 9'da görülebileceği gibi KMO = ,716 olarak bulunmuş ve değişken tarafından oluşturulmuş olan ortak varyans miktarını belirtmekte ve bu değer ilgili ölçeğin faktör analiz değeri olarak uygun olduğunu göstermektedir. Sig<0,05 değer ise ilgili verilerle faktör analizi yapmanın uygun olduğunu göstermektedir. Tablo 10, maddelerin içindeki faktöriyel varyansları göstermektedir. İlgili analiz sonucunda bulunan faktörlerin varyanslarından ne kadarının bulunduğunu gösterir. Aynı tabloda özdeğeri (Eigenvalue değeri) 1'den büyük sadece bir faktör olduğu görülmüştür. Bu faktörün kümülatif olarak ölçeği açıklama yüzdesi %80,674'tür, madde yükü ise, 940'tır. Özdeğeri 1'den büyük olan bu tek faktör "Adli muhasebe eğitimi, etkili bir muhasebe sisteminin gerekliliğidir." İfadesi ölçeği en yüksek açıklayan ifade olması sebebiyle sektör çalışanları etkili bir muhasebe sisteminin varlığını ihtiyaçlara cevap verebilen adli muhasebe eğitiminin gerekliliğiyle mümkün olabileceğini düşünmektedirler. Ayrıca Adli muhasebenin muhasebe sistemi açısından önemi ölçeği ile adli muhasebenin gelecekteki etkinliği ölçeği arasında korelasyon katsayısı 0,311 olarak pozitif yönde zayıf bulunmuştur. Bu durum da sektör çalışanlarının adli muhasebe alanından sağlanan faydanın adli muhasebenin gelecekteki yeterliliğini yansıtmadığını düşünmektedirler.

Adli muhasebenin muhasebe sistemindeki yeterliliği ölçeği (3. ölçek)Yukarıdaki tablo 12'de görülebileceği gibi KMO = ,750 olarak bulunmuş ve değişken tarafından oluşturulmuş olan ortak varyans miktarını belirtmekte ve bu değer ilgili ölçeğin faktör analiz değeri olarak uygun olduğunu göstermektedir. Sig<0,05 değer ise ilgili verilerle faktör analizi yapmanın uygun olduğunu göstermektedir. Tablo 13, maddelerin içindeki faktöriyel varyansları göstermektedir. İlgili analiz sonucunda bulunan faktörlerin varyanslarından ne kadarının bulunduğunu gösterir. Aynı tabloda özdeğeri (Eigenvalue değeri) 1'den büyük sadece bir faktör olduğu görülmüştür. Bu faktörün kümülatif olarak ölçeği açıklama yüzdesi %63,423'tür, madde yükü ise ,942'dir. Özdeğeri 1'den büyük olan bu tek faktör "Adli muhasebenin konusunu oluşturan bir vaka söz konusu olduğunda takip edilmesi gereken prosedürleri bilirim." İfadesi ölçeği en yüksek açıklayan madde olması sebebiyle sektör çalışanlarının adli muhasebenin konusunu oluşturacak her hangi bir vaka söz konusu olduğunda takip edilmesi gereken yolları ve prosedürleri bildiklerini dolayısıyla bu konudaki görüşlerinin de önemli olabileceğini gösteriyor. Adli muhasebenin muhasebe sistemindeki yeterliliği ölçeği ile adli muhasebe eğitiminin yeterliliği ölçeği arasında korelasyon katsayısı 0,277 olarak pozitif yönde zayıf bulunmuştur. Bu durum adli muhasebenin sektördeki yeterliliği ile eğitim sistemindeki yeterlilikleri arasından güçlü bir ilişki olmadığını, sektör çalışanlarının adli muhasebe vakalarında izleyecekleri yöntem ve teknikleri sektörde çalışırken öğrendiklerini göstermektedir.

Adli muhasebenin muhasebe sistemindeki fayda ölçeği (4. ölçek)Yukarıdaki tablo 15'te görülebileceği gibi KMO değeri ,823 olarak bulunmuş ve değişken tarafından oluşturulmuş olan ortak varyans miktarını belirtmekte ve bu değer ilgili ölçeğin faktör analiz değeri olarak uygun olduğunu göstermektedir. Sig<0,05 değer ise ilgili verilerle faktör analizi yapmanın uygun olduğunu göstermektedir. Tablo 16, maddelerin içindeki faktöriyel varyansları göstermektedir. İlgili analiz sonucunda bulunan faktörlerin varyanslarından ne kadarının bulunduğunu gösterir. Aynı tabloda özdeğeri (Eigenvalue değeri) 1'den büyük sadece bir faktör olduğu görülmüştür. Bu faktörün kümülatif olarak ölçeği açıklama yüzdesi %84,642'dir, madde yükü ise ,932'dir. Özdeğeri 1'den büyük olan bu tek faktör "Adli muhasebe, yolsuzlukların

önlenmesinde ya da minimize edilmesinde etkili bir alandır.” İfadesi ölçeği en yüksek açıklayan madde olması sebebiyle, tüm dünyada artarak devam eden adli muhasebe vakaları için etki çözümlerin adli muhasebe alanı ve standartlarının daha net bir şekilde belirlenmesi sektör çalışanları tarafından istenmektedir.

Adli muhasebenin gelecekteki etkinliği ölçeği (5. ölçek)Yukarıdaki tablo 18’de görülebileceği gibi KMO değeri ,749 olarak bulunmuş ve değişken tarafından oluşturulmuş olan ortak varyans miktarını belirtmekte ve bu değer ilgili ölçeğin faktör analiz değeri olarak uygun olduğunu göstermektedir. Sig<0,05 değer ise ilgili verilerle faktör analizi yapmanın uygun olduğunu göstermektedir. Tablo 19, maddelerin içindeki faktöriyel varyansları göstermektedir. İlgili analiz sonucunda bulunan faktörlerin varyanslarından ne kadarının bulunduğunu gösterir. Aynı tabloda özdeğeri (Eigenvalue değeri) 1’den büyük sadece bir faktör olduğu görülmüştür. Bu faktörün kümülatif olarak ölçeği açıklama yüzdesi %85,441’dir, madde yükü ise ,941’dir. Özdeğeri 1’den büyük olan bu tek faktör “ Adli muhasebe alanının gelişmesi, sektöre olan güveni artırır.” İfadesi ölçeği en yüksek açıklayan madde olması sebebiyle sektör çalışanları, sektöre olan güvenin adli muhasebe alanının gelişmesiyle mümkün olacağını düşünmektedirler. En nihayetinde adli muhasebe aynı zamanda etkili bir denetimi gerekli kılması sebebiyle yasadışı gerçekleşen mali olayların azalması ya da gerçekleştiğinde hızlı bir şekilde çözüme kavuşturulması düşüncesi bireylerin ilgili kurum ve kuruluşlara güvenini arttırmaktadır.

Türkiye’de adli muhasebe eğitiminin önemi ve yeterliliği konusunda belirtilen öneriler aşağıdaki gibidir. Adli muhasebe eğitime duyulan ihtiyacın sektörde her geçen gün arttığı ve bu alanın meslek standartlarının belirlenmesi gerektiği çalışmamızca tespit edilmiştir. Bu konuda ilgili mesleki ve teknik liselerde, ilgili yüksek olularda, lisans ve yüksek lisans alanlarında adli muhasebe alanına daha fazla ağırlık verilmeli ve üniversitelerde adli muhasebeci yetiştiren yeni programlara yer verilmelidir. Bu konuda ilgili liseler ve üniversiteler sektör ile işbirliğine daha çok önem vermelidirler. Öğrenciler, salt teorik bilgilerle değil, aynı zamanda pratiğe dönük eğitim programlarıyla da yetiştirilmelidirler. Bu konuda sektör ihtiyaçları tespit edilmeli ve yeni eğitim plan ve programları bu kapsamı da içermelidir. Gelişmiş bir adli muhasebe sistemi maliye sistemine duyulan güveni de arttıracak için kurum ve kuruluşlara da kurum içi eğitim şeklinde adli muhasebe alanı ile ilgili güncel eğitimler verilmelidir. Yine etkili bir adli muhasebe sistemi finansal tabloların güvenilir bir şekilde raporlanmasını sağlayacak ve bu sebeple vergi kaçakçılığı, yasadışı yoldan kazançlar, finansal tablo kullanıcılarını yanıltıp çeşitli maddi menfaatler sağlamak gibi olumsuzlukların önüne geçilecektir.

KAYNAKÇA

Aktaş, H., & Kuloğlu, G. (2008). Adli Muhasebe ve Adli Muhasebecilik Mesleği. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 8(25), 101-120.

Bozkurt, N. (2000a). Mali Tablolarda İşletme Yönetimleri Tarafından Yapılan Muhasebe Hileleri. *Muhasebe Finans Dergisi*, 12, s15-22.

Bozkurt, N. (2000b). Muhasebe ve Denetim Mesleğinde Yeni Bir Alan Adli Muhasebecilik. *Yaklaşım Dergisi*, Yıl, 8, 56-61.

Cikrikci, M., Ozyesil, M. (2018). Financial manipulation in seasoned equity offerings: evidence from Turkey. *Journal of Economics, Finance and Accounting (JEFA)*, V.5(3), p.268-287.

Crumbley, D. L. (2006). Forensic accountants appearing in the literature. *Journal of Forensic Accounting*, 13(25), 223-245.

Grippio, F. J., & Ibex, J. (2003). Introduction to forensic accounting. *National Public Accountant*, 4-5.

- Gülten, S. (2010). Adli Muhasebe Kavramı ve Adli Müşavirlik Mesleği. *Ankara Barosu Dergisi*, 68(3), 311-320.
- İbiş, C. (2002). Bilgi Çağında Muhasebecilik Mesleğinin Geleceği ve Yeni Muhasebeci Kimliği. *XVII. Türkiye Muhasebe Kongresi*, 10.
- Kalaycı, Ş. (2010). *SPSS uygulamalı çok değişkenli istatistik teknikleri* (Vol. 5): Asil Yayın Dağıtım Ankara, Turkey.
- Kandemir, C., & Kandemir, Ş. (2012). Muhasebe hilelerini önlemede çözüm yolu olarak kullanılacak stratejilerin bileşenleri.
- Karacan, S. (2012). HUKUK İLE MUHASEBENİN KESİŞME NOKTASI: ADLİ MUHASEBE. *International Journal of Economic & Administrative Studies*, 4(8).
- Oberholzer, C. (2004). *Quality management in forensic accounting*. University of pretoria.
- Özkul, F. U., & Pektekin, P. (2009). MUHASEBE YOLSUZLUKLARININ TESPİTİNDE ADLİ MUHASEBECİNİN ROLÜ VE VERİ MADENCİLİĞİ TEKNİKLERİNİN KULLANILMASI. *World of Accounting Science*, 11(4).
- Pazarçeviren, S. Y. (2005). Adli muhasebecilik mesleği. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, 1(2), 1-19.
- Pazarçeviren, S. Y. (2012). Adli Muhasebecilik Mesleği. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, 1(2), 1-19.
- Thornhill, W. T. (1995). *Forensic accounting: How to investigate financial fraud*: Irwin Professional Pub.
- Yallapragada, R. R., Roe, C. W., & Toma, A. G. (2012). Accounting fraud, and white-collar crimes in the United States. *Journal of Business Case Studies (JBSCS)*, 8(2), 187-192.