

# Türkiye’de Olmayan Adli Muhasebecilik Mesleğinin Eleştirisi<sup>1</sup>

Ahmet Ünsal<sup>2</sup>

Ahmed Neamah Hussein<sup>3</sup>

## Özet

Yönetikleşen ülkelerde yaşanan ekonomik krizler ve yönetimsel güvensizliğin maliyeti hem toplumun yaşam maliyetini artırmakta ve hem de yaşam kalitesini düşürmektedir. Özellikle milenyumdan sonraki yönetimsel muhasebe ve denetim uygulamalarının maliyeti yaşam kalitesinin korunmasında yönetikleşmenin vazgeçilmezliğini ortaya koymuştur. İnsanoğlunun bu deneyiminde yönetikleşmeye karşı yönetikleşmenin ilketiksel (law) ölçüm araçlarından biri de forenzik muhasebe olarak ortaya çıkmıştır. Türkiye’de forenzik muhasebe karşılık olarak “adli muhasebe” adı altında bazı çalışmalar yapılmaktadır. Biz yapılan bu çalışmalardan “adli muhasebe” üzerine tez çalışmalarını gerincelemiş bulunmaktayız. Çalışmamızda içerik analizi yöntemi kullanılmış olup, tezlerin genel, yerel ve konu özelliklerine göre kodlanıp sınıflandırılarak edinilen bulgular analiz edilerek yorumlanmıştır.

## 1. GİRİŞ

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 zayıflıkların keşfi ile yeni olanaklar ortaya çıkarmaktadır. Bunun yanında incelenen konunun bütünlüğü içindeki güçlü ve zayıf yanları ortaya koyduğu gibi buradan edilen bulgulara dayalı olacak gelecek araştırmalara birtakım öneriler sunmaktadır. Bu yönüyle bir konuda içerik analizleri bilimsel kalitenin artırılmasına doğrudan katkı sağlamaktadır. Kavramsal düzeyde adli muhasebe ile forenzik

1 Bu çalışma Adli muhasebecilik mesleğinin yapısal eleştirisi adlı Yüksek Lisans tez çalışmasından türetilmiştir.

2 KAEÜ, İİBF İşletme Bölümü, ahmetunsal@mail.ru, ORCID: 0000-0002-8295-5155

3 ahmedneamah11@gmail.com, ORCID 0000-0002-9873-7451

muhasebe kavramının içeriksel ve biçimsel bütünlüğü bulunmamaktadır. Hal böyleyken ulusal tez çalışmalarında adli muhasebe üzerine yapılan tezlerin içeriklerinin ortaya konulması ve analizi önemlidir.

Türkiye uygulamasında adli muhasebecilik mesleği diye bir meslek bulunmadığı gibi olmayan mesleğin örgütü ve bu örgütün kendisine ait meslek ilkeleri ve standartları da bulunmamaktadır. Bunun yanında ulusal eğitim altyapısında lisans düzeyinde biçimsel adli muhasebe eğitimi bulunmayıp Yüksek Lisans düzeyinde Özkan’ın (2021) bulgularına göre sadece (8) adet üniversitede adli muhasebe dersleri verilmektedir. Ancak Lisans düzeyindeki adli muhasebe dersleriyle temellendirilmemiş bir dersin Yüksek Lisans düzeyinde verilmesi de adli muhasebenin varlık nedenine aykırı oluşturmaktadır. Kaldı ki birçok üniversitede Lisans düzeyinde muhasebe denetimi dersi de verilmemektedir. Ayrıca ulusal yasalarda (mevzuatta) adli muhasebeye ilişkin yasal bir düzenleme bulunmamaktadır. Durum böyleyken adli muhasebe üzerine birtakım bilimsel çalışmalar yapılmaktadır. Bu bilimsel çalışmaların teorik yapısının ortaya konulması bundan sonraki yapılacak bilimsel çalışmaların yönünün ve içeriğinin belirlenmesinde son derece önemlidir. Bu nedenle adli muhasebe teorik yapısının belirlenmesinde Türkiye’de yapılmış tez çalışmalarının başlığında “adli muhasebe” deyimini geçen doktora ve yüksek lisans çalışmaları gerincelenmiştir (researching).

### **1.1.Araştırmanın Problemi**

2000’li yıllardan sonra uluslararası alanda forenzik muhasebesin muhasebenin öneminin genel kabulüyle birlikte popülerliği de artmıştır. Bu dönemde ulusal Türk muhasebe çalışmalarında forenzik kavramını karşılayan kavram bulunmamasından dolayı birçok yazar çekingen davranırken ilk defa 2004 yılında bir yüksek Lisans tez çalışmasıyla adli muhasebe kavramı kullanılmaya başlanmıştır. Yapılan bu ilk tezden bu yana 2022 Kasım yılına kadar “adli muhasebe” başlığı altında 72 adet tez yapılmıştır. Ancak bu yapılan tezlerde forenzik muhasebe yapısı ile “adli muhasebe” yapısının içeriği ve biçimine eşanlımlı tutulması bir sorundur. Bunun nedeni forenzik muhasebe ile adli muhasebe kavramı aynı içerik ve biçime sahip olmamalarıdır. Bu durum ulusal ve bilimsel bilgi ile uluslararası bilginin karşılaştırılabilirliğini ve anlaşılabilirliğini yok etmektedir.

### **1.2.Araştırmanın Amacı, Önemi Ve Yöntemi**

Araştırmanın temel amacı, Türkiye’ de adli muhasebe yapısını objektif biçimde ortaya koyarak adli muhasebe yapısının uluslararası Forenzik muhasebeyle karşılaştırması ve adli muhasebenin yapısal eleştirisini

yapmaktır. Bu çalışmanın amacı, üniversitelerde adli muhasebe üzerine yapılmış tezlerin yönelimini ve dinamiklerini ortaya koymaktır. Bu amaçla hem forenzik muhasebe teorisi hem de adli muhasebe üzerine Türkiye'deki üniversitelerde tamamlanmış lisansüstü tezleri içerik, kapsam, araştırma konusu gibi özelliklerde araştırmak ve ortaya çıkan bulguları somut yönlerden sınıflandırarak birtakım değerlendirmelerde bulunmaktadır. Çalışmanın diğer bir amacı ise adli muhasebe konusunda yazılan lisansüstü tezlerin zaman içindeki seyrini çeşitli genel, yerel ve konu bakımından inceleyerek ileriye yönelik çıkarımda bulunmaktadır. Ayrıca uluslararası forenzik muhasebe ile yerel adli muhasebe anlayışının ortak ve farklı yönlerini ortaya çıkarmaktır. Edinilen bulgulardan forenzik 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. 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 forenzik muhasebe esaslarına göre yapılan tezler ve adli muhasebenin tez konu başlıklarıyla ilişkilendirilmesine göre sınıflandırılarak bunlar her birinin kendi alt başlıklarında bulgular incelenmiştir.

Araştırma yöntemi olarak bulguların toplanması ve değerlendirilmesinde içerik analizi yöntemi kullanılmıştır. Bu tezler ölçme ve değerlendirme (bibliyometrik) analiz kullanılarak, tezlerin genel, yerel ve konu özelliklerine göre kodlanıp sınıflandırılarak elde edinilen bulgular analiz edilerek yorumlanmıştır. 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.

### 1.3.Araştırmanın Kapsamı ve Sınırlılıkları

Araştırmanın kapsamı akademik çalışmalar arasından sadece lisansüstü tezler oluşturmaktadır. Buna göre araştırma kapsamını, YÖK Ulusal Tez Merkezi’nde kayıtlı bulunan ve forenzik muhasebe ve adli muhasebe ile ilgili olan yüksek lisans ve doktora tezleri oluşturmaktadır. Bu nedenle 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.Araştırmanın Varsayımları

YÖK Ulusal Tez Merkezi veri tabanında kayıtlı adli muhasebe tezlerinin muhasebe alanındaki bütün adli muhasebecilik tezlerini kapsadığı ve elektronik ortamda doğru kaydedildiği ve yanlışsız oldukları araştırmanın temel varsayımlarından biridir. Tamamlanmış tezlerin bilimsel yöntemlerle yazıldıkları araştırmanın diğer varsayımdır. Ayrıca yazarlar tarafından belirtilen söz konusu adli muhasebe deyiminin uluslararası forenzik muhasebe kavramını karşılamadığı varsayılmıştır. Buna ilişkin olarak aşağıda araştırma tanımları kısmında adli kavramının anlamı ve forenzik muhasebe kavramının maddi dayanakları verilmiştir. Adli muhasebe kavramının dayanağına ilişkin olarak bu kavramı ilk kullanan yazarın tanımı referans alınmıştır.

### 1.5.Araştırmanın Tanımları

Türkiye’de adli muhasebe üzerine yapılan çalışmaların kaynağı uluslararası alıntıyayında kullanılan forenzik muhasebe deyimine dayanmaktadır. Forenzik muhasebe uygulamaları ise gerçeğe aykırı *fraud* veya manipülasyonun ortaya çıkarılması üzerine odaklanmaktadır. Ancak uluslararası bilimsel bilginin ulusal bilgiye çevrilmesinde kullanılan bu adli kavramı ile forenzik kavramlarının birbirlerine eşanlamlılığı bulunmamaktadır. Bu nedenle bu 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’un 2000 yılında “*Muhasebe ve Denetim Mesleğinde Yeni Bir Alan Adli Muhasebecilik*” adlı makalesine dayandırılmaktadır. Bu makaleden 4 yıl sonra aynı adla alıntıyayında 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 **forenzik** kelimesinin sözlük anlamı, **mahkemeye ait**, "adli davalarda bir standart olarak kabul edilme şeklinde özetlenebilir (Kuloğlu, 2007: 3) biçiminde tanımlanmaktadır.

Uluslararası **Forenzik** anlamı ise suça karışan nesnelere veya maddelerin incelenmesini içeren, suçları çözmeye yönelik bilimsel yöntemlerle gerçeklerin ortaya çıkarılması: (Cambridge Sözlük, Forenzik) biçiminde tanımlanmaktadır.

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

Yukarıdaki İngilizce forenzik kavramının anlamı 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 alırsa *adli muhasebe; mahkemeye ait muhasebe* anlamı bulunmaktadır ki bu da forenzik muhasebe anlamını karşılamamaktadır. Bunun nedeni mahkemeye ait muhasebe mübaşir muhasebe anlamına gelmektedir. Oysa mahkemelerin uzmanlıkları olmayan konularda karar verme yetkileri de bulunmamaktadır.

## 1.6.Konuyla İlgili Araştırmalar

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, 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).

## 2.TÜRKİYEDE ADLİ MUHASEBECİLİK YAPISI

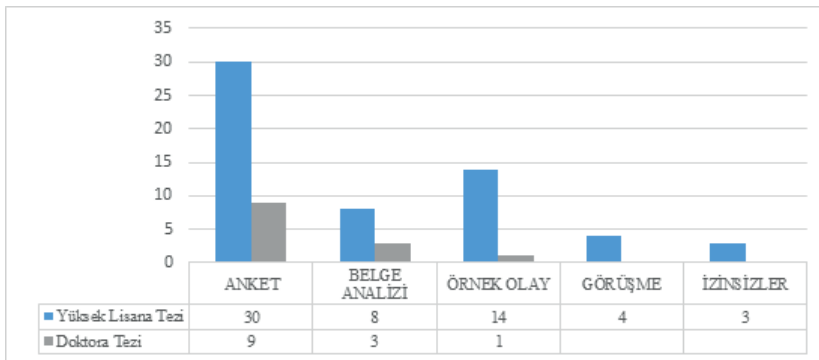
Türkiye uygulamasında adli muhasebecilik adli bir meslek ve bunun örgütü ile bunun yasal bir altyapısı bulunmamaktadır. Ancak muhasebe bilim dünyasında adli muhasebe kavramı birçok yazar tarafından benimsenmezken bazı yazarlar tarafından kullanılmaktadır. Adli muhasebe kavramını kullanan yazarların bu kavramı kullanma gerekçeleri ile bu kavramın üzerine oturtulduğu teorinin ortaya konulmasını gerektirmektedir. Bu kavramın saltsözetiksel anlamı ile yazılan tezlerin içerikleri ve biçimlerinin ortaya konulması gerçeğin temsilinde ve bundan sonraki çalışmaların yönüne katkı sağlayacaktır. Bu amaçla yapılan tezlerin genel özellikleri, tezlerin yapıldıkları yerler ve tezlerin adli muhasebe konularına ve semantik muhasebe konularına göre sınıflandırılarak bunlar arasındaki tutarlılıkların ölçülmesi son derece önemlidir. Ayrıca semantik muhasebe konuları içinde adli muhasebe konularının payı da tezlerin oranlaşılrlığı (self rationalize) bakımından bize yönlendirici bilgi sağlayacaktır.

### 2.1.Yapılmış Adli Muhasebe Tezlerinin Genel Özellikleri

Adli muhasebe üzerine yapılmış tezlerin genel özellikleri tezlerin; Yöntemler, Türleri, kısıtlılıkları, danışmanlar, sayfa sayıları, cinsiyetleri ve yıllara göre dağılımları incelenmiştir.

#### 2.1.1. Tezlerde Kullanılan Araştırma Tekniklerinin Dağılımı

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



*Grafik 1. Adli Muhasebe Tezlerinde Kullanılan Araştırma Yöntemlerinin Dağılımı*

Yukarıdaki Grafik 1’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 forenzik muhasebenin gerçekliklere aykırılıkları ve suç teşkil eden olayların ortaya çıkarılması üzerine kurulu bir bilim dalı olması genellikle araştırmalarda algılar üzerine anket yönteminin kullanılması forenzik muhasebenin doğasıyla örtüşmemektedir. Bunun nedeni forenzik muhasebe uygulamaları mutlak kesinlik ve doğruluk üzerine işleyen bir bilim olup bu kesinliklerde küçük bir sapmaların bile birçok durumda genel geçerliliği bulunmamaktadır.

### 2.1.2. Adli Muhasebe Üzerine Yapılmış Tezlerin Türleri

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

*Tablo 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

Tezlerde yapılan incelemeler sonucunda edinilen bulgular adli muhasebe üzerine yapılan tezlerin sayıları ve dağılımları Tablo 1’e yansıtılmıştır. Buna göre yapılan yetmişiki (72) adet tezden ellidokuz (59) adet tez Yüksek Lisans tezlerinden oluşurken 13 adet tez Doktora tez çalışmasından oluşmaktadır. 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 olağanüstü farklılık olduğunu ortaya koymaktadır.

### 2.1.3. Adli Muhasebe Üzerine Yapılmış Tezlerin Kısıtlılıkları

Adli muhasebe üzerine yapılan yetmişiki (72) tezden üç (3) adede tez yazarları tarafından çevrimiçi erişimi kısıtlanmıştır. Ancak kısıtlılık olsa da

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.

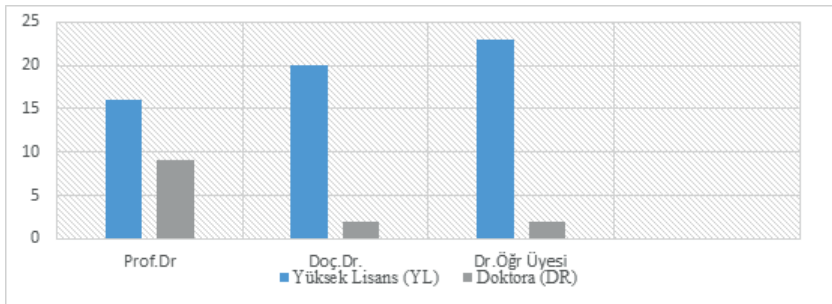
*Tablo 2. Adli Muhasebe Üzerine Yapılmış Tezlerin Kısıtlılık Düzeyleri*

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.

#### 2.1.4. 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 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 yirmiiç 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. 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.

Adli muhasebe üzerine yapılan tezlerde ikiden fazla tez danışmanlığı yürüten danışmanlara göre sıralandığında toplam beş (5) danışman bulunmaktadır. Bunlar arasından 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 alıntıyayında 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.

### **2.1.5. 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 öğeler olması yanında tezlerin ortalama sayfa sayılarını göstermektedir. Bu ortalamanın altında ve üstünde olan sayfalar konuların daraltılmış olduğunu veya genişletilmiş olduğunu da göstergelerini oluşturmaktadır.

**Tablo 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.

### 2.1.6. Tezlerin Yazarlarının Cinsiyetine Göre Dağılımları

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

**Tablo 4. Tezlerin Yazarlarının Cinsiyetine Göre Dağılımları**

TEZ TÜRÜ	TEZ TÜRLERİ		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.

## **2.2.Adli Muhasebe Tezlerin Yapıldıkları Yerlere göre Dağılım Özellikleri**

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

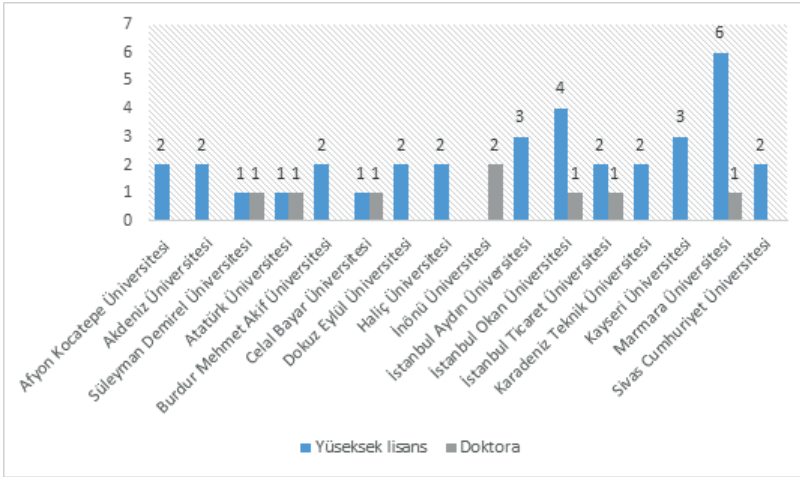
### **2.2.1. Tezlerin Yapıldığı Üniversitelerin Adlarına Göre Dağılımı**

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 5. 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 Yüzyüncü 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 3'te 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. Adli Muhasebe Üzerine 2'den Fazla Tez Yazılmış Üniversiteler**

Yukardaki Grafik 3'te Türk Üniversiteleri arasında en fazla tezin yapıldığı üniversite altı (6) teze Marmara üniversitesidir. Marmara üniversitesi tek başına yapılan tezler içinde 0.0833'lük kısmını büyüklüğe sahiptir. Bunun başlıca nedeni adli muhasebe üzerine ilk tez yazdıran danışmanın Nejat Bozkurt olması yanında, Marmara üniversitesinde yaptırılan 6 tezin üçünde danışmanlık yapmasıdır. Bunun yanında en çok tez danışmanlarından Cemal İbiş de Marmara üniversitesinde görev yapmaktadır. Her iki danışman Marmara Üniversitesinde yazdırılan toplam 6 tezden 5 adedinin yazımında danışmanlık yapmışlardır. Marmara Üniversitesinin öğretim üyesi sayısını zenginliği düşünüldüğünde adli muhasebe üzerine sadece üç öğretim üyesi tarafından yapılan danışmanlıklar oldukça yetersizdir.

### 2.2.2. 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 6. 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 6’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.

### 2.2.3. Tezlerin Yapıldığı Üniversitelerdeki Enstitülere Göre Dağılımı

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

*Tablo 7. Enstitülere Göre Yapılmış Tezlerin Dağılımı*

PROGRAMLAR	YL	DR	Σ
1 Sosyal Bilimler Enstitüsü	51	13	64
2 Lisansüstü Eğitim	7		07
3 İşletme Enstitüsü	1		01
TOPLAM	59	13	72

Yukarıda Tablo 7’de 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.

#### 2.2.4. Adli Muhasebe Tezlerinin Yapıldığı 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) tezle İstanbul şehrinde bulunmaktadır. Bu şehri dört (4) tezle Kayseri şehri, üç (3) tezle Ankara ve Malatya izlerken diğer şehirler ikişer ve birer tez yazılmıştır. Aşağıdaki Tabloya bir (1) tez yazılan şehirler bu tabloya yansıtılmamıştır.

*Tablo 8. Tezlerin Yazıldığı 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 8’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.

### 2.2.5. 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 9. 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 9’da 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.

### 2.2.6. 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 10. 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 10'da görüldüğü adli muhasebe üzerine en fazla tez çalışması otuziki (32) tez çalışmasıyla bilim dalı bulunmayan anabilim dallarında yapılmıştır. Bunu onyedici (17) teze 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.

### 2.2.7. 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 11. 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 teze 2019 yılıdır. Bu tez sayısı 2020 yılında gelindiğinde 11 adet tezden 2 adet tez sayısının düşmüştür.

Tablo 12. 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)
<b>2014-2018</b>	<b>22</b>	<b>6</b>	<b>28 (0.3888)</b>
2019-2022	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.

### 2.3.ADLİ MUHASEBEYLE İLİŞKİLENDİRİLMİŞ KONU BAŞLIKLARI

Uluslararası alıntıyayında forenzik muhasebe ile ilişkili konular; a) Muhasebe, b) Kriminoloji, c) Hile Soruşturması veya Denetimi ve d) Dava desteklerinden oluşmaktadır. Aslında bu konuların forenzik muhasebe uygulamalarında her birinin birbiriyle bağlantısı bulunmaktadır. Buna karşın Türkiye’de adli muhasebe ile ilgili çalışmalar forenzik 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. Aşağıdaki tablodan da görüleceği gibi; a) Adli muhasebe vaka incelemeleri, b) Adli muhasebe hile incelemeleri c) Adli muhasebe eğitim ilişkisi, d) Adli muhasebe suçlarla ilişkisi ve adli muhasebe dava destekleriyle ilişkisi konuları dışında diğer (4) konu forenzik muhasebe konularıyla niteliksel olarak doğrudan ilişkili değildir. Niceliksel olarak diğer (4) konu ise toplam 72 tez içinde 43 tezden oluşmaktadır.

*Tablo 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

Aşağıdaki 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 ağırlıklı olarak bu iki konuda toplanmaktadır. Bunun yanında 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 yapılmış tez bulunmaktadır. Enaz yazılan tez konuları aynı zamanda forenzik muhasebenin temel konularını oluşturmaktadır.

### 2.3.1. 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 ise 2000 yılında Nejat Bozkurt tarafından yazılmıştır. Nejat Bozkurt (2000) makalesinde adli muhasebeyi [*Türkçe’de “adli” olarak karşılığım bulan İngilizce “forenzik” kelimesinin sözlük anlamı, “mahkemeye ait”, “adli davalarda bir standart olarak kabul edilme” şeklinde özetlenebilir*] (Kuloğlu 2007) anlatmaktadır. Bozkurt forenzik kavramının Türkçede adli kavramı olarak karşılık bulduğunu iddia etmesine karşın Türkçede forenzik kavramının semantik bir karşılığı bulunmamaktadır. Arapça kökenli Adli kavramı *adele* (adl) kökünden gelmekte olup adil, adalet ve adli hepsi aynı anlama gelmektedir. Adli muhasebe farkındalıkları üzerine yapılan bu çalışmalara karşın, adli muhasebe farkındalıkları üzerine bir çalışma yapılabilmesi için öncelikle adli muhasebenin bir olgu veya genel kabul gören bir kavram olmasını gerektirmektedir. Oysa Bozkurt’un ortaya koymuş olduğu “adli muhasebe” deyişi bir olgu olduğu gibi doğrulanabilirliği de bulunmamaktadır.

*Tablo 14. Ölçülen Adli Muhasebe Farkındalıkların Dağılımları*

ADLI MUHASEBE FARKINDALIK ÇEŞİTLERİ	TÜRÜ		Σ	%
	YL	DR		
1 Meslek Mensuplarının Adli Muhasebe Farkındalıkları	06	00	06	0.272
2 Denetçilerin Adli Muhasebe Farkındalıkları	03	01	04	0.182
3 Muhasebe Öğrencilerinin Adli Muhasebe Farkındalıkları	01	00	01	0.045
4 Muhasebeciler Ve Akademisyenlerin Adli Muhasebe Farkındalıkları	01	00	01	0.045
5 Muhasebeciler Ve Hukukçuların Farkındalıkları	02	00	02	0.090
6 Hakimler Ve Avukatların Adli Muhasebe Farkındalıkları	00	01	01	0.045
7 Bilirkişilerin Adli Muhasebe Farkındalıkları	01	00	01	0.045
8 Bankacıların Adli Muhasebe Farkındalıkları	01	00	01	0.045
TOPLAM	15	07	22	% 100

Yukarıdaki tablodan da görüldüğü gibi adli muhasebe üzerine yapılan toplan (72) adet tezin (22) adedi değişik meslek mensuplarının farkındalıkları üzerinedir. Bu farkındalıklar, muhasebe meslek mensupları, denetçiler, öğrenciler, akademisyenler, hukukçular, bilirkişiler ve bankacılar üzerine yapılmıştır. Bunlar içinde en fazla farkındalık ölçümleri muhasebeciler ve denetçiler üzerine yapılıyor olması birçok soruyu beraberinde getirmektedir. Eğer adli muhasebecilik bir mesleğe bir muhasebecinin veya denetçiye bunu sormak kadar anlamsız bir soru yoktur. Ayrıca birbirinden farklı meslek gruplarının adli muhasebe kavramını duyup duymadıklarının esas alınarak bilimsel çalışmalar yapılması adeta adli muhasebe pazarlamasına dönüşmektedir.

#### 2.4.2. 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 forenzik muhasebe zaten uygulanmakta bunun uygulanabilirliği tartışma konusu zaten yapılmamaktadır. Aşağıdaki tabloda da görüldüğü gibi adli muhasebenin uygulanabilirliği üzerine Türkiye’de onyediy (17) adet tez yazılmıştır. Bu tezler değişik yönlerden Türkiye’de adli muhasebenin uygulanabilirliğini incelemektedirler.

*Tablo 15. Adli muhasebe Uygulanabilirlik Alanlarının Tezlerdeki Dağılımı*

ADLI MUHASEBE UYGULANABİLİRLİK ALANLARI	TÜRÜ		Σ	%
	YL	DR		
1 Adli Muhasebe Türkiye’de Uygulanabilirliği	07	02	09	0.428
2 Adli Muhasebe Uygulanabilirliklerinin Karşılaştırılması	00	02	02	0.095
3 Mahkemelerde Adli Muhasebe Uygulanabilirliği	02	00	02	0.095
4 Vergi Kanunlarında Adli Muhasebe Uygulanabilirliği	07	00	7	0.333
5 Ticaret Kanununda Adli Muhasebe Uygulanabilirlikleri	01	00	01	0.047
TOPLAM	17	04	21	% 100

Yukarıdaki tabloda adli muhasebenin uygulanabilirliği üzerine yapılan tezlerin genel dağılımına bakıldığında a) Türkiye’de uygulanabilirliği

üzerine değişik yıllarda dokuz (9) adet tez yazılırken diğer ülkelerle forenzik 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 teorisine ilişkin yapılan yok denecek kadar az sayıda tez bulunmaktadır.

### 2.3.2. Yapılmış Adli Muhasebe Tezlerinin Forenzik Muhasebede İçindeki Payları

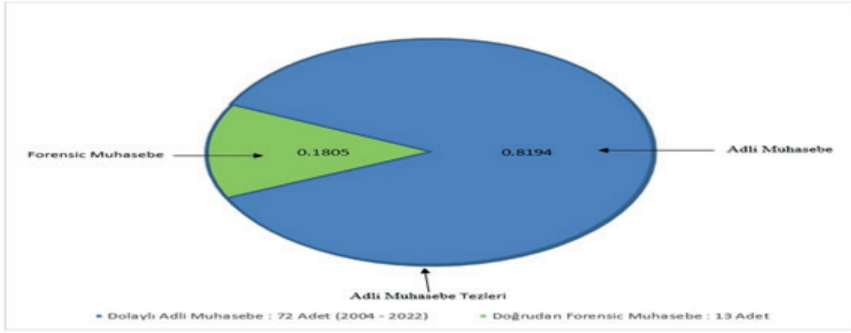
Forenzik muhasebenin temel konuları; a) Forenzik Muhasebe, b) Forenzik Kriminoloji, c) Forenzik Hile Soruşturması ve d) Forenzik Dava destekleri konularından oluşmaktadır. Bu temel forenzik konulara karşın Türkiye’de adli muhasebe adı altında forenzik konu başlıkları ise Tablo 13’te gösterilmiş olup genellikle forenzik konularla ilişiksizdir. Aşağıdaki tablo 16’da gösterildiği gibi bu konuda yazılan toplam yetmişiki (72) tezin onüç (13) adedi forenzik muhasebenin temel konuları üzerine yazılmıştır.

*Tablo 16. Adli Muhasebe Tezlerinin Temel Forenzik Konulara Dağılımı*

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

Yukarıdaki Tablo 16’da görüldüğü gibi adli muhasebe üzerine yazılan tezler içinde forenzik hile soruşturmaları üzerine yedi (7) adet Yüksek Lisans iki (2) adet Doktora olmak üzere toplam dokuz (9) adet tez yapılmıştır. Forenzik kriminoloji üzerine ise hiçbir tez yazılmamıştır. Forenzik muhasebenin temel alanlarından dava destekleri üzerine üç (3) adet Yüksek Lisans tezi yapılmıştır ki bu sayı en fazla yazılan ikinci forenzik tez grubunu

oluşturmaktadır. En az yazılan ikinci tez grubu ise iki (2) adet yazılmış tezle forenzik muhasebe eğitimi ortaya çıkmaktadır. Forenzik 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 4. Temel Forenzik Muhasebe Konularının Adli muhasebe İçindeki Yeri**

Grafik 4'te görüldüğü gibi adli muhasebe üzerine yazılan yetmişiki adet tezdən 81,94%'lük kısım forenzik muhasebe konusuyla doğrudan ilişkili değildir. Buna karşın forenzik muhasebeyle doğrudan ilişkili 18,05% düzeyinde tez yazılmıştır. Forenzik 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) tezdən oluşmaktadır. Doğrudan forenzik muhasebe konularıyla ilişkili tez yapılmamasının başlıca iki nedeni bulunmaktadır. Bunlardan biri adli muhasebe kavramının forenzik muhasebe kavramını karşılamaması yanında açıklamak istediği gerçeği karşılamamasıdır. Diğer nedeni tezlerin yazıldığı üniversiteler içinde lisans, yüksek lisans, enstitü ve bilim dalı düzeyinde hiçbir forenzik birimin bulunmamasıdır.

### 3.SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Adına ister *forenzik* isterse *adli* diyelim her iki kavram da Türkçe köksüzterim olduğu gibi bu kavramların birbirine saltsözetik (semantic) tutarlılığı da bulunmamaktadır. Bunlar arasından doğru olan forenzik kavramı yerine Türkçe köklüterim kullanmak olup, bu konu ise başka bir çalışmanın konusu olduğundan bu konuya girilmemiştir. İngilizce forenzik Cambridge Sözlükte “suça karşı nesnelere veya maddelerin incelenmesini içeren, suçları çözmeye yönelik bilimsel yöntemlerle ilişki.” anlamındadır. Adli muhasebe üzerine ilk yazılan tez Nejat Bozkurt danışmanlığında yapılmış

olup çevrimiçi erişime kapalıdır. Adli muhasebe üzerine ikinci yazılan tez 2005 yılında Cengiz Sertaş tarafından yazılmış olup bu tez de çevrimiçi erişime kapalıdır. Adli muhasebe üzerine yazılan üçüncü tez 2007 yılında Gökhan Kuloğlu tarafından yazılmış olup kuloğlu; adli muhasebeyi Nejat Bozkurt’un 2000 yılındaki [*Türkçe’de “adli” olarak karşılığını bulan İngilizce “forenzik” kelimesinin sözlük anlamı, “mahkemeye ait”, “adli davalarda bir standart olarak kabul edilme” şeklinde özetlenebilir*] tanımını referans olarak kullanmıştır. Ancak bu tanım kesinlikle sanlıştır (error).

Yapılmış olan bu adli muhasebe kavramının ilk kullanıldığı 2000 yılında iddia edildiği gibi bırakalım genel kabul gören bir standart olmasını aradan 23 yıl geçmesine rağmen genel kabul görmemiş ve geçerliliği de bulunmamaktadır. Kaldı ki forenzik muhasebenin varlık nedenine aykırı olarak ortaya çıkmıştır. 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 forenzik kavramına eşanlamlı olduğuna ilişkin genel kabul edilen bir standart ve bulgu bulunmaması yanında adli muhasebe deyimini 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. Forenzik muhasebenin zaten varlık nedeni muhasebe denetiminin eksiklik ve yetersizliklerden dolayı gerçeğe aykırılıkların saptanması amacıyla ortaya çıkmış bir bilim dalıdır. Durum böyleyken adli muhasebenin, muhasebe denetimle ilişkisi üzerine tez çalışmalarının yapılması adli muhasebenin anlaşılmazlığının bir başka göstergesidir.

Adli muhasebe üzerine ilk tezin yazıldığı 2004 yılından 20022 yılı sonuna kadar forenzik muhasebenin yanlış kavramlaştırılması bu alandaki tezlerin içeriklerinin ve biçimlerinin yönelimlerini de olumsuz etkilemektedir. Nitekim adli muhasebe üzerine yazılan yetmişiki (72) adet tezin konu başlıkları itibariyle onüç (13) adedi doğrudan forenzik muhasebe konularıyla gerçekarlıyken (relevance) (59) adedi dolaylı gerçekarsızdır (irrelevance). Dolaylı forenzik muhasebeyle gerçekarsız konular; onyed (17) adet adli muhasebe farkındalıkları üzerine, onyed (17) adet adli muhasebe uygulanabilirlikleri üzerine ve yedi (7) adedi denetimle adli muhasebe ilişkisi üzerine tezlerden oluşmaktadır. Diğer bir deyişle forenzik muhasebeyle dolaylı alanlar üzerine yapılan çalışmalar toplam yapılmış çalışmaların 81,19%’lik bir yapıyı oluşturmaktadır. Forenzik muhasebe üzerine en az çalışma konuları toplam yetmişiki tez içerisinde hiçbir çalışma yapılmayan forenzik kriminoloji ve iki (2) adet tez yazılan forenzik muhasebe eğitimi, üç



(3) tez yazılan forenzik dava destekleri ve dokuz (9) tez yazılan forenzik hile soruşturması üzerine yazılan toplam 13 tezden oluşmaktadır.

Adli muhasebe üzerine yazılan tezler içinde devlet üniversitelerinden 2004 yılından 2022 yılında değin ondokuz (19) yılda otuzaltı (36) Üniversite tez yazılırken 95 Üniversitede bu konuda hiçbir tez yazılmamıştır. Diğer bir deyişle Devlet üniversiteleri içinde adli muhasebe üzerine tez yazmama oranı %73 düzeyindedir. Türk Üniversiteleri arasında en fazla tezin yapıldığı üniversite altı (6) tezle Marmara üniversitesidir. Marmara üniversitesi tek başına yazılan tezler içinde 0.0833'lük kısmını büyüklüğe sahiptir. Bunun başlıca nedeni adli muhasebe üzerine ilk tez yazdıran danışmanın Nejat Bozkurt olması yanında, Marmara üniversitesinde yaptırılan 6 tezin üçünde danışmanlık yapmasıdır. Bunun yanında en çok tez danışmanlarından Cemal İbiş danışmanlığında Marmara üniversitesinde yapılmıştır. Her iki danışman Marmara Üniversitesinde yazdırılan toplam 6 tezden 5 adedinin yazımında danışmanlık yapmışlardır. Marmara Üniversitesinin öğretim üyesi sayısını zenginliği düşünüldüğünde adli muhasebe üzerine sadece üç öğretim üyesi tarafından yapılan danışmanlıklar oldukça yetersizdir. Adli muhasebe üzerine yazılan tezlerin yapıldığı şehirler içinde en fazla yoğunluk yirmiki (22) tezle İstanbul şehrinde bulunmaktadır. Bu şehri dört (4) tezle Kayseri şehri, üç (3) tezle Ankara ve Malatya izlerken diğer şehirler ikişer ve birer tez yazılmıştır.

Forenzik muhasebe farkındalıkları veya algıları üzerine yapılan çalışmalar da bir nevi adli muhasebenin uygulanabilirliği üzerine yapılan çalışmalardır. Kaldı ki bir forenzik muhasebe eğitimi üzerine farkındalık çalışma yapılabilmesi için öncelikle forenzik muhasebe alanında lisans ve lisansüstü alanda eğitim alınmasını/verilmesini gerektirmektedir. Yaşamlarının hiçbir evresinde biçimsel (formal) ve serbiçimsel (nonformal) forenzik muhasebe eğitimi almamış kişilerin forenzik 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 değişkenlik göstermektedir. Adli muhasebe üzerine en fazla tezin yazıldığı yıl 2018 yılında onbir (11) adet tezdır. Bu verilerinde gerçeklikten uzak oldukları açıktır. 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 zaman içindeki adli muhasebe uygulanmazlıkları döngüsel olarak yeni bir uygulanabilirlik çalışmasını beraberinde getirmiştir. Türkiye'de aradan geçen 19 yıl içinde adli muhasebe çalışmaları olduğu yerde durup bunun başlıca nedeni ise forenzik muhasebenin adli muhasebe olarak yanlış adlandırılmasıdır.

## ÖNERİLER

Muhasebe bilim dünyası tarafından forenzik muhasebenin gerçeğe dayanır biçimde yeni bir kavramla kavramlaştırılması gerekmektedir. Bundan sonraki forenzik muhasebe üzerine yapılacak çalışmalarda forenzik ve adli kavramını sorgulamaksızın kullanmak yerine bunların birbirini kavrayıp kavramadığının gerçeğe dayanır olarak sorgulanarak kullanılması bu alandaki gerçeğe dayalı işlevsel üretkenliğin artırılmasına katkı sağlayacaktır. Bunun sağlanabilmesi ise bundan sonraki yapılacak tezlerde forenzik kavramını içeriği ve biçimi itibariyle karşılayan Türkçe bir kavram geliştirilmesine bağlıdır. Bunun nedeni ise forenzik yerine geliştirilecek kavram sadece bir sözcük olmayıp bir felsefeyi yansıtan teori olmasıdır. Ancak bunların gerçekleştirilebilmesinde Akyel (2007) adli muhasebe üzerine yaptığı doktora tezinin öneriler kısmında forenzik muhasebenin hammaddesi olan “İngilizce Fraud, sözcüğünün, hile, dolandırıcılık, yolsuzluk olmak üzere birbirinden farklı kelimelerle Türkçeye çevrilebilirliğinde sorunlar bulunduğunu belirtmektedir. Bu sorunların da hem uluslararası bilgini karşılaştırılabilirliğini engellediğini hem de ulusal alıntıyayında karışıklığa sebep olduğundan bu kavram yerine yeni bir Türkçe bir kavram geliştirilmesi önermektedir.

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 derse hazır bulunmuşluğun sağlanmasını gerektirmektedir. Oysa 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 objektiflik düzeyini düşüreceği açıktır.

## KAYNAKÇA

- Kuloğlu, G. (2007). Adli Muhasebe Kapsamında Kredi Kartı Dolandırıcılıkları ve Türkiye Örneđi, Doktora tezi, Celal Bayar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Manisa
- Özcan, P. (2019). Muhasebe Mesleğinde Bağımsızlık ve Tarafsızlık: Balıkesir İli Uygulaması Balıkesir Üniversitesi, 2 (121), 117-129.
- Akyel, N. (2009). Adli Muhasebecilik ve Türkiye’de Uygulanabilirliđinin Alt-yapı Bileşenlerinin Mevcut Durumunun Deđerlendirilmesi ve Öneriler, Doktora Tezi, Sakarya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sakarya
- Altunay, M. A. (2014). Türkiye’deki Adli Muhasebeciliğin Hakimlerin ve Avukatların Bakış Açıları Bağlamında Analiz, Doktora Tezi, Isparta
- Cavlak, H., Cebeci Y., Güneř, N. ve Tan, Ö. F. (2021). Muhasebe Eğitimi ile İlgili Lisansüstü Tezlerin Analizi (1991-2019). Muhasebe ve Finansman Dergisi, (89), 75-100.
- <https://www.yok.gov.tr/universiteler/universitelerimiz>
- <https://dictionary.cambridge.org/tr/s%C3%B6z%C3%BCk/ingilizce/forensic>
- <https://dictionary.cambridge.org/tr/s%C3%B6z%C3%BCk/ingilizce/forensic-accounting>

