

T.C.
BOZOK ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İşletme Anabilim Dalı

Hüseyin Mazharetin DEMİR

ADLİ MUHASEBE VE BİR ÖRNEK OLAY İNCELEMESİ

Yüksek Lisans Tezi

Danışman:
Yrd. Doç. Dr. Murat KOÇSOY

Yozgat – 2016

BOZOK ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İşletme Anabilim Dalı

Hüseyin Mazharetin DEMİR

ADLİ MUHASEBE VE BİR ÖRNEK OLAY İNCELEMESİ

Yüksek Lisans Tezi

Danışman:
Yrd. Doç. Dr. Murat KOÇSOY

Yozgat – 2016

T.C.
BOZOK ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

TEZ ONAYI

Enstitümüzün İşletme Anabilim Dalı 80110113014 numaralı öğrencisi Hüseyin Mazharetin DEMİR'in hazırladığı "Adli Muhasebe ve Bir Örnek Olay İncelemesi" başlıklı YÜKSEK LİSANS tezi ile ilgili TEZ SAVUNMA SINAVI, Lisansüstü Eğitim-Öğretim ve Sınav Yönetmeliği uyarınca 23/05/2016 Pazartesi günü saat 14:00'de yapılmış, tezin onayına ~~OY ÇOKLUĞU~~ / OY BİRLİĞİYLE karar verilmiştir.


Başkan : Doç. Dr. Soner TASLAK



Üye : Yrd. Doç. Dr. Murat KOÇSOY (Danışman)



Üye : Doç. Dr. Tansel HACİHASANOĞLU



ONAY:

Bu tezin kabulü, Enstitü Yönetim Kurulu'nun/...../20..... tarih ve sayılı kararı ile onaylanmıştır.

...../...../2016

Doç. Dr. Yaşar TÜRK BEN


Enstitü Müdürü

YEMİN METNİ

Yüksek lisans tezi olarak sunduğum “Adli Muhasebe ve Bir Örnek Olay İncelemesi” adlı çalışmamın, tarafımdan bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım kaynakların kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

17/04/2016

Hüseyin Mazharetin DEMİR



İÇİNDEKİLER

	<u>Sayfa</u>
YEMİN METNİ	ii
ÖZET.....	vi
ABSTRACT	vii
TABLOLAR LİSTESİ.....	viii
ŞEKİLLER İSTESİ	ix
KISALTMALAR	x
ÖNSÖZ.....	xi
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

ADLİ MUHASEBE KAVRAMI VE TARİHSEL GELİŞİM SÜRECİ

1.1.ADLİ MUHASEBENİN TANIMI	3
1.2.ADLİ MUHASEBENİN TARİHSEL GELİŞİM SÜRECİ	9
1.3.ADLİ MUHASEBECİYE DUYULAN İHTİYACIN NEDENLERİ	9
1.4.ADLİ MUHASEBE İLE İLGİLİ BİRİMLER	10
1.4.1.Adli Muhasebe – Muhasebe Denetimi İlişkisi	11
1.4.2.Adli Muhasebe – Hukuk İlişkisi.....	15
1.4.3.Adli Muhasebe – Kriminoloji İlişkisi.....	17
1.4.4.Adli Muhasebenin Sosyal Bilimlerle İlişkisi	18
1.5.ADLİ MUHASEBEDE HATA VE HİLE	19
1.5.1. Hata Kavramı	19
1.5.1.1. Hata Türleri	20
1.5.2. Hile Kavramı	23
1.5.3. Hile Türleri	23
1.5.4. Hilelerin Tespit Edilmesinde Kullanılan Yöntemler.....	28
1.5.4.1.Veri Madenciliği	28
1.5.4.2.Benford Kanunu	29
1.5.4.3.Bağıl Büyüklük Faktörü.....	29

İKİNCİ BÖLÜM

ADLİ MUHASEBECİLİK MESLEĞİ VE ADLİ MUHASEBECİLİK MESLEĞİNDE KULLANILAN TEKNİKLER

2.1.ADLİ MUHASEBECİ	30
---------------------------	----

2.1.1.Dava Destek Danışmanlığı.....	33
2.1.2.Uzman Şahitlik.....	35
2.1.2.1. Uzman Şahitlik İle Birlikte Kurumunun Karşılaştırılması.....	36
2.1.3.Hile Denetçiliği veya Araştırmacı Muhasebecilik.....	37
2.2.ADLİ MUHASEBECİNİN SAHİP OLDUĞU TEMEL ÖZELLİKLER..	39
2.3.ADLİ MUHASEBECİNİN YAPISINDA BARINDIRMASI GEREKEN ÖZELLİKLER	39
2.3.1.Merak.....	40
2.3.2.Israrcılık.....	40
2.3.3.Yaratıcılık.....	40
2.3.4.Sezgi	40
2.3.5.Hüner	40
2.4.ADLİ MUHASEBECİYE İHTİYAÇ DUYABİLECEK TARAFLAR	41
2.5.ADLİ MUHASEBECİLER NASIL ÇALIŞIR	41
2.6.ADLİ MUHASEBECİLERİN YAPMASI GEREKENLER.....	42
2.6.1.Finansal Konuların Belirlenmesi.....	43
2.6.2.Araştırmacı Teknikleri Bilgisi.....	43
2.6.3.Kanıt Bilgisi	43
2.6.4.Mali Bilgilerin Yorumlanması	43
2.6.5.Bulguların Sunulması	44
2.7.ADLİ MUHASEBECİLİK MESLEĞİNDE KULLANILAN TEKNİKLER	44
2.7.1.Yazılı İfade Alma Tekniği.....	44
2.7.2.Sözlü İfade Alma (Sorgulama) Tekniği	46
2.7.3.Doğrulama Tekniği.....	48
2.7.4.Yeniden Hesaplama Tekniği	49
2.7.5.Analitik İnceleme Tekniği.....	50
2.7.6.Fiziki İnceleme (Gözlem) Tekniği	51
2.7.7.Belge İnceleme Tekniği.....	53
2.8.ADLİ MUHASEBECİLİK SÜRECİ	55
2.9.DÜNYA'DA VE TÜRKİYE'DE ADLİ MUHASEBE ALGILAMALARI.	56

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ADLİ MUHASEBE VE BİR ÖRNEK OLAY

3.1.UYGULAMANIN KAPSAMI, SINIRLILIKLARI VE KULLANILAN TEKNİKLER	58
--	-----------

3.2.İNCELEME KONUSU ÖRNEK OLAY.....	58
3.3.ÖRNEK OLAY ARAŞTIRMA SÜRECİ (ARAŞTIRMACI MUHASEBECİLİK).....	60
3.4.ARAŞTIRMA SÜRECİNDE ELDE EDİLEN BULGULAR VE SONUÇ	84
3.5.ÖRNEK OLAYIN ADLİ MUHASEBECİLİK MESLEĞİNDE KULLANILAN ARAŞTIRMA TEKNİKLERİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ.....	90
SONUÇ VE ÖNERİLER.....	93
KAYNAKÇA	95
DİZİN	103
ÖZGEÇMİŞ.....	104

ÖZET

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Adli Muhasebe ve Bir Örnek Olay İncelemesi

Hüseyin Mazharetin DEMİR

Danışman: Yrd. Doç. Dr. Murat KOÇSOY

Jüri: Doç. Dr. Soner TASLAK

Doç. Dr. Tansel HACIHASANOĞLU

2016-Sayfa: 104+xi

Teknolojideki hızlı gelişmeler geçmişe göre, işlenen suçların ve yapılan hilelerin niteliğinin değişmesine neden olmuş, yeni yöntem ve tekniklerle işlenen suçları geleneksel yöntemlerle tespit etmek artık imkânsız hale gelmiştir. İşletmelerde ve hayatın hemen her alanında, çeşitli kişi ve kurumlarca yapılan muhasebe vb. hilelerinin ve bunların neden olduğu ekonomik kaybın büyük boyutlara ulaşması, ticari ve ekonomik anlaşmazlıklar, mali tablo kullanıcılarını yanıltmaya yönelik uygulamaların artması; muhasebenin kapsamını genişleterek, “Adli Muhasebe” olarak anılan mesleğin doğmasına neden olmuştur.

ABD gibi gelişmiş ülkelerde birçok uygulama sahası olan adli muhasebecilik, günümüzde değişik bilim dallarını kullanır. Adli muhasebeciler uyuşmazlıkların çözümünde hâkimlere yardım etmelerinin yanı sıra, hile ve suçları önleyici tedbirlerin alınması ve bu amaca dönük sistemlerin kurulmasında da faaliyet göstermektedir. Genel olarak bakıldığında tez çalışmasında adli muhasebe, adli muhasebecilik mesleği ve adli muhasebecilerin kullandıkları teknikler hakkında ayrıntılı bilgiler verilmektedir.

Anahtar Kelimeler: Adli Muhasebe, Adli Muhasebeci

ABSTRACT

Master Thesis

Forensic Accounting and Examination of A Case Study

Hüseyin Mazharetin DEMİR

Consultant: Assist. Prof. Dr. Murat KOÇSOY

Member of Grand Jury: Asc. Prof. Dr. Soner TASLAK

Asc. Prof. Dr. Tansel HACIHASANOĞLU

2016-Page number: 104+xi

Expeditious developments in the technology have changed the quality and compositions of the criminal deceptions and acts compared to those in the past. Detection of offences committed by using new methods and techniques has been impossible with conventional methods.

All these issues including tremendous increase of criminal deceptions comitted by different employees and establishments in both companies and business life and their economical burden; commmercial and economical conflicts; increase of applications aiming to mislead users of financial statements have broadened the context of accounting and thus, lead to foundation of new professional branch named “Forensic Accounting”

Forensic Accounting, which has widespread use of several applications in developed countries such as USA, currently uses methods of different scientific departments. Forensic accountants are currently acting in implying precautions for criminal deseptions and offences and providing the systems to enable this purpose along with assisting the judges about the managment of disaggrements. In general, detailed information about forensic accounting, forensic accountant and the methods they have used were given in the study.

Keywords: Forensic Accounting, Forensic Accountant

TABLolar LİSTESİ

Sayfa

Tablo 1.1: Adli Muhasebe – Muhasebe Denetimi İlişkisi.....	15
Tablo 3.1: Erkan B.’ nin Üzerinde Değişiklik Yapmış Olduğu Fatura.....	70
Tablo 3.2: Z Temizlik Firmasına Ait Olan Orijinal Fatura	71
Tablo 3.3: Erkan B.’ nin Düzenlemiş Olduğu MR Cihazı Faturası	72
Tablo 3.4: MR Cihazının Satışına Dair Orijinal Fatura	73
Tablo 3.5: Hastane Muhasebecisi Erkan B.’ nin Atılım Bankası’ndaki Hesap Hareketleri	75
Tablo 3.6: Erkan B.’ nin Kazan Bank’ daki Hesap Hareketleri	76
Tablo 3.7: Erkan B.’ nin Atılım Bankası’ndaki Dolar Hesabı Hareketleri	76
Tablo 3.8: Hastane Müdürü Faik K.’nin Atılım Bankası’ndaki Hesap Hareketleri.....	77
Tablo 3.9: Hastane Müdürü Faik K.’nin Kazan Bank’ daki Hesap Hareketleri.....	78
Tablo 3.10: Serbest Adli Muhasebeci Tarafından Yapılan Araştırmada Kullanılan Araştırma Teknikleri ve Bulgular	92

ŞEKİLLER İSTESİ

Sayfa

Şekil 1.1: Adli Muhasebe Kavramı ve İçeriği 7



KISALTMALAR LİSTESİ

ABFA	:	Amerikan Adli Muhasebeciler Kurulu (American Board of Forensic Accounting)
ABD	:	Amerika Birleşik Devletleri
ACFE	:	Sertifikalı Hile Denetçileri Kurulu (Association of Certified Fraud Examiners)
ACFEI	:	Uluslararası Adli Denetçiler Amerikan Koleji (American College of Forensic Examiners International)
ACFS	:	Muhasebe, Danışmanlık ve Finansal Hizmetler (Accounting, Consulting & Financial Services)
AICPA	:	Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü (American Institute of Certified Public Accountants)
BBF	:	Bağlı Büyüklük Faktörü
CMK	:	Ceza Muhakemeleri Kanunu
EFT	:	Elektronik Fon Transferi
FBI	:	Federal Araştırma Bürosu (Federal Bureau of Investigation)
IRS	:	Amerikan İç Gelirler Servisi (Internal Revenue Service)
İSMMM	:	İstanbul Serbest Muhasebeciler ve Mali Müşavirler Odası
NACVA	:	Ulusal Sertifikalı Bilirkişiler ve Analistler Birliği (National Association of Certified Valuators and Analysts)
SGK	:	Sosyal Güvenlik Kurumu
SMMM	:	Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavir
TMS	:	Türkiye Muhasebe Standartları
UFRS	:	Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
USD	:	Amerikan Doları (United States Dollar)
v.b.	:	Ve benzeri
VUK	:	Vergi Usul Kanunu
YMM	:	Yeminli Mali Müşavir

ÖNSÖZ

Tez çalışmamın başından itibaren bana destek olan, engin bilgilerini aktaran ve bana zamanını ayıran değerli tez danışmanım Yrd. Doç. Dr. Murat KOÇSOY'a sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

Tez çalışmam aşamasında bana yardımda bulunan Cumhuriyet Savcısı sayın Mehmet İŞBİTİREN'e, sayın Yrd. Doç. Dr. Hüseyin EDE'ye, sayın Murat AÇIKGÖZ'e, sayın Hasan Hüseyin OKHAN'a, sayın Mehmet Salim ŞİMŞEK'e, sayın Ahmet Selçuk TUTAR'a, tez savunmasında eleştirileri ile katkıda bulunan sayın Doç. Dr. Soner TASLAK ve sayın Doç. Dr. Tansel HACIHASANOĞLU'na, sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

Üniversite hayatım boyunca bilgi ve deneyimleri ile yol gösteren, her zaman vakit ayıran ve desteğini hiçbir zaman esirgemeyen değerli hocalarım Yrd. Doç. Dr. Mustafa SARKIM ve Yrd. Doç. Dr. Mehmet KARA'ya sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

Eğitim hayatım süresince bana gösterdikleri sabır, destek ve ilgiden ötürü aileme tüm kalbimle teşekkür ederim.

Hüseyin Mazharetin DEMİR

GİRİŞ

Bilgi toplumu sürecini yaşadığımız günümüzde sürekli bir yenilik ortaya çıkmakta olup, gelişen teknoloji sayesinde her tür bilgiye ulaşım kolaylaşmakta ve buna bağlı olarak da toplum, her an bir yenilikle ve bir bilinmezlikle karşı karşıya kalabilmektedir. Toplumun yapı taşı olan işletmeler, bu belirsizlik ortamında çeşitli risklerle karşılaşarak yenilenen ve gelişen teknolojiye ayak uydurmaya çalışmaktadırlar. Bilgi ve iletişim teknolojileri alanında yaşanan gelişmeler dünyaya hızla yayılırken beraberinde birçok kolaylıkları getirmekle birlikte finansal suçları da arttırmaktadır. Buna bağlı olarak da suçun ortaya çıkması/çıkartılması da yeni bir boyut kazanmakta olup bu suçları, hileleri ve usulsüzlükleri ortaya çıkarabilmek için, daha fazla uzmanlaşma ve eğitime ihtiyaç duyulmuş, bu konuda uzmanlık eğitimi almış, konuyu gerek muhasebe gerekse hukuk açısından değerlendirebilecek kişilere (adli muhasebeciler) olan gereksinme artmıştır.

Günümüzde giderek önem kazanan bir bilim dalı olarak adli muhasebe, muhasebenin hukuk sürecinde kullanılması temeline dayanmaktadır. Diğer adli bilimlere benzer olarak yasal sorunların çözülmesini amaçlayan adli muhasebe, denetim, finans, muhasebe v.b. bilimsel uygulamaların yargılama süresi boyunca kullanılması şeklinde gerçekleşmektedir. Adli muhasebe, özellikle medeni hukuk ve ceza hukuku alanlarında ortaya çıkan yasal sorunları çözüme ulaştırmakta olup, işletmelerde sürekli artış gösteren hile ve yolsuzluklar nedeniyle her geçen gün daha da önem kazanan bir bilim dalı haline gelmiştir. Son yıllarda ABD, Kanada ve AB ülkelerinde daha çok uygulama alanı bulan adli muhasebecilik mesleği, ülkemizde (duyulan ihtiyaca rağmen) henüz tam anlamıyla uygulanmaya başlanamamıştır.

Bu çalışmanın amacı, günümüzde hukuki yargılamaların daha adil yapılabilmesi ve daha doğru kararlara ulaşılabilmesi için gittikçe önemi artan ve birçok ülkede yasal bir zemine dayalı olarak uygulama alanı bulunan ancak ülkemizde yasal bir dayanağı bulunmayan adli muhasebe kavramı ve adli muhasebecilik mesleği tanımlanarak bir örnek araştırma ile ortaya koymaktır.

Bu amaç doğrultusunda, çalışma üç bölümden oluşmaktadır.

Birinci bölümde, adli muhasebenin tanımı, tarihsel gelişimi ve adli muhasebe ile yakından ilişkili olan bilim dalları ele alınmıştır.

İkinci bölümde, adli muhasebecilik mesleği ve bu mesleği ifa edecek kişilerin taşıması gereken özellikler ile adli muhasebecilik mesleğinde kullanılacak teknikler ayrıntılı bir şekilde incelenmiştir.

Üçüncü bölümde ise, adliyeye intikal etmiş gerçek dava örneklerinden esinlenerek örnek bir olay geliştirilmiş olup ele alınan bu örnek olay adli muhasebecilikte kullanılan araştırma teknikleri aracılığıyla çözümlemesi yapılmıştır.



BİRİNCİ BÖLÜM

ADLİ MUHASEBE KAVRAMI VE TARİHSEL GELİŞİM SÜRECİ

1.1. Adli Muhasebenin Tanımı

Bir bilim dalı olarak ticari ve ekonomik faaliyetleri inceleyen muhasebenin tarihi insan ile başlamaktadır. İlk çağlarda muhasebe, kendini kilden tabletler üzerinde hesaplama, komisyon ve ortaklık sözleşmeleri, makbuzlar vb. olarak göstermiştir. Sonraki süreçte ise; devlet hazinelerine ayın (mal) ve para olarak yapılan teslimler, işçi ve memur ücretleri, ambar giriş ve çıkışlarının sayılması, tahsilât ve tediye işlemlerini içeren yazıtlar olarak ortaya çıkmıştır. Ortaçağa gelindiğinde defter tutma tekniği gelişmiş, kredili işlemlere başlanmış ve ekonominin yapı taşı olan işletmeler tam anlamıyla kendisini göstermiş olup, özellikle çift taraflı kayıt usulünün bulunarak kullanılması ve Luca Paciola'nın "Summa Arithmetica" adlı eseri muhasebenin gelişim sürecini hızlandırmıştır. 19. yüzyılda altın çağını yaşayan muhasebede işletme içi değer hareketlerinin ön plana çıkması sonucu; planlama, kontrol ve karara dönük bilgiler üretilerek maliyet muhasebesi, muhasebe denetimi ve raporlama teknikleri gibi konular önemini arttırmıştır. Bunun yanı sıra bilgi ve belge düzeni ile kayıt düzeninde büyük gelişimler yaşanarak, 1980'li yıllardan itibaren bilgisayarların da sürece katılımıyla birlikte (Özkan, 1998, 454-455) bilgi teknolojilerindeki gelişmeler işletme faaliyetleri sonucu ortaya çıkan mali nitelikli işlemlerin tamamının veya bir kısmının elektronik ticaret ve elektronik veri değişimi gibi değişik biçimde elektronik ortamda gerçekleşmesini sağlamıştır (Sürmen ve Daştan, 2007, 2-5). Nitekim elektronik ortamda muhasebe paket programları kullanılarak yapılan muhasebe işlemleri, verileri erken sağlama ve değişik şekillerde sunma olanağı sağladığı için özellikle muhasebecilere kolaylık sağlamıştır. Ayrıca verilere daha çabuk ulaşımı mümkün kılarak, işletme hakkında bilgi sahibi olmak isteyenlere (yöneticiler, denetçiler, adli muhasebeciler vb.) yardımcı olmaktadır (Bekçi ve Ömürbek, 2006, 77-79). Tüm bu gelişmelerin sonucu olarak bir taraftan muhasebeden elde edilen bilgi ve fayda artarken bilgiye ulaşımında kolaylaşmış diğer taraftan muhasebeden beklenen görev ve sorumluluklar arttığı gibi farklılaşmaya da başlamıştır.

Özellikle 1980’li yıllarla birlikte ticari işlemler giderek karmaşık bir hale gelmeye başlamış ve toplum çok yeni ve teknik kavramlarla karşı karşıya kalmıştır. Bu gelişimin doğal bir sonucu olarak avukatlar ve mahkemeler karşılaştıkları olaylarda daha fazla uzman desteğine ihtiyaç duymaya başlamışlardır (Kuloğlu, 2007: 6). Bu dönem itibarı ile ABD başta olmak üzere birçok batı ülkesinde muhasebe ve denetim alanında İngilizce orijinal ismi "Forensic Accounting" olan, dilimizde ise “Adli Muhasebe” olarak karşılık bulmuş yeni bir meslek dalı ortaya çıkmıştır (Pazarçeviren, 2005: s.1-2).

Orijinal adıyla “Forensic Accounting” olarak tanımlanan adli muhasebe, ekonomik suçların tespit ve takibinde muhasebe bilgi ve tekniklerinden yararlanılmasını konu edinen bir uygulama alanıdır (Usul ve Topcuoğlu, 2011: 54). Başka bir ifade ile adli muhasebe; hukuk, muhasebe, denetim ve soruşturma becerilerinin entegrasyonu sonucu oluşan bir uzmanlık alanıdır (<http://www.forensicaccounting.com> (20.01.2016)).

Adli muhasebe terimi içinde yer alan adli kelimesi, Türk Dil Kurumu Sözlüğü’nde “adaletle ilgili” anlamına gelmektedir. Adli muhasebenin (forensic accounting) diğer disiplinlere göre yeni olması sebebi ile herkesçe benimsenmiş tekdüze bir tanımı bulunmamaktadır (Pehlivan, 2010: 4). Adli muhasebe yasal konularda yardımcı olmak için muhasebe, denetim ve araştırma becerilerini kullanan bir uygulamadır (<http://www.forensic-accounting-information.com> (01.08.2015)).

Benzer şekilde adli muhasebe, muhasebe, denetim, hukuk, araştırmacılık ve davranış bilimleri gibi özel konuların bir araya gelerek oluşturduğu bir uzmanlık alanıdır. Örneğin, muhasebeciler, sayıların ön yüzü ile uğraşırken, adli muhasebeciler bunların arka planına bakarlar (<http://www.ismmmoakademi.com.tr> (01.12.2015)).

Adli muhasebe, bir araştırma kapsamında muhasebe, denetim ve hukuki kavram, ilke ve tekniklerin yasal, finansal ve sosyal problemlerin çözümünde kullanılmasıyla ilgilenen bir hizmet türüdür (Karacan, 2012: 107).

Diğer bir tanıma göre adli muhasebe, bir gerçeği elde etmek ve olası bir dolandırıcılık faaliyetleri ile ilgili bir uzman görüşü geliştirmek için mali işlemleri ve iş durumlarını araştıran bir yöntemdir (Nunn ve Diğerleri, 2006: 1). Hukuksal sorunların çözümlenmesi noktasında başlangıç olarak adli muhasebe kavramında, muhasebe ve hukuk bilgilerinin iç içe geçmesi, ekonomi, kriminoloji gibi diğer bilim

alanlarına girilmesi ve araştırma, kanıt toplama, sorgulama ve denetim tekniklerinin kullanımı konuları ön plana çıkar. Bir başka ifade ile adli muhasebe, mevcut deliller kapsamında finansal konulardaki yeteneklerin ve araştırmacılık mantığının çözülmemiş sorunlara uygulanmasıdır (Kasap, 2013:122).

Daha geniş bir ifade ile adli muhasebe, soruşturmacı tekniklerin kullanımı, muhasebe ve ticaret becerileri ile entegre olma, mahkemede tanıklık ve uzman tanıklar tarafından kullanılması için fikir ve düşünceler geliştirme, karmaşık finansal bilmeceleeri çözmeye, dolandırıcılık soruşturması, zararlara karar verme, işletmelere değer biçme ve diğer finansal tartışmaların çözümünde kullanılan sezgisel bir yaklaşımdır (Oberholzer, 2002:5). Başka bir ifade ile adli muhasebe; ekonomik suç işleyen kişiler aleyhine suçla ilgili mali bilgileri bir araya getirip, mahkemede kabul edilebilecek bir şekilde sunmaya çalışan bir bilim dalı olarak tanımlanmıştır (Manning, 2000:1).

Ülke ekonomisine zarar veren veya tehlikeye sokan, ekonomik hayatta geçerli olan itimat unsurunu ihlal eden eylemler, ekonomik suç olarak kabul edilmektedir. Bu anlamda çok uluslu şirket ve teşebbüsler tarafından ekonomik gücün kötüye kullanılması; milletlerarası örgütler veya devletçe tahsis edilmiş olan fonların zimmete geçirilmesi yahut hileyle ele geçirilmesi; enformatik alanında (verilerin, sırların ihlali gibi) suç işlenmesi; hayali şirketler kurulması; bilançoların tahrifi, uydurulması, muhasebe ve defter tutma yükümlülüğünün ihlali; şirketlerin sermaye ve ticari durumları hakkında hileli işlemler yapılması, yanlış ve yanıltıcı bilgiler verilmesi; ortaklar veya alacaklılar aleyhine hileli uygulamalara başvurulması (iflas, fikrî ve sınaî mülkiyet haklarına tecavüz gibi), tüketicinin zaaf ve tecrübesizliğinin kötüye kullanılması gibi fiiller de adli muhasebenin uygulama alanına girmektedir (Usul ve Topcuoğlu, 2011: 55).

Son yıllarda akademik çevrelerde adli muhasebenin, muhasebe metot ve teknikleri uygulanarak, farklı yasal sorunlarda gerçeklerin ortaya çıkarılması amacıyla, meselenin bütün yönleri ile analiz edilmesi ve soruşturma neticesinde elde edilecek bütün verilerin objektif bir şekilde mahkemede sunulması ile ilgili olduğu şeklinde yaygın bir kanaat oluşmuştur. Diğer bir ifadeyle adli muhasebe, spesifik hukuk iddialarını desteklemek amacıyla özel bir kanuna göre icra edilen bir muhasebe çalışması olarak tanımlanmaktadır. Adli muhasebe ve adli muhasebe soruşturmalarının genellikle finansal işlemlerle ilgili olarak dava açma ve destekleme

sürecinde kullanılabilir ve neticeye ulaşmak amacıyla yararlanılan muhasebe bilgisini kapsadığı ifade edilmektedir (Aktaş ve Kuloğlu, 2008:104).

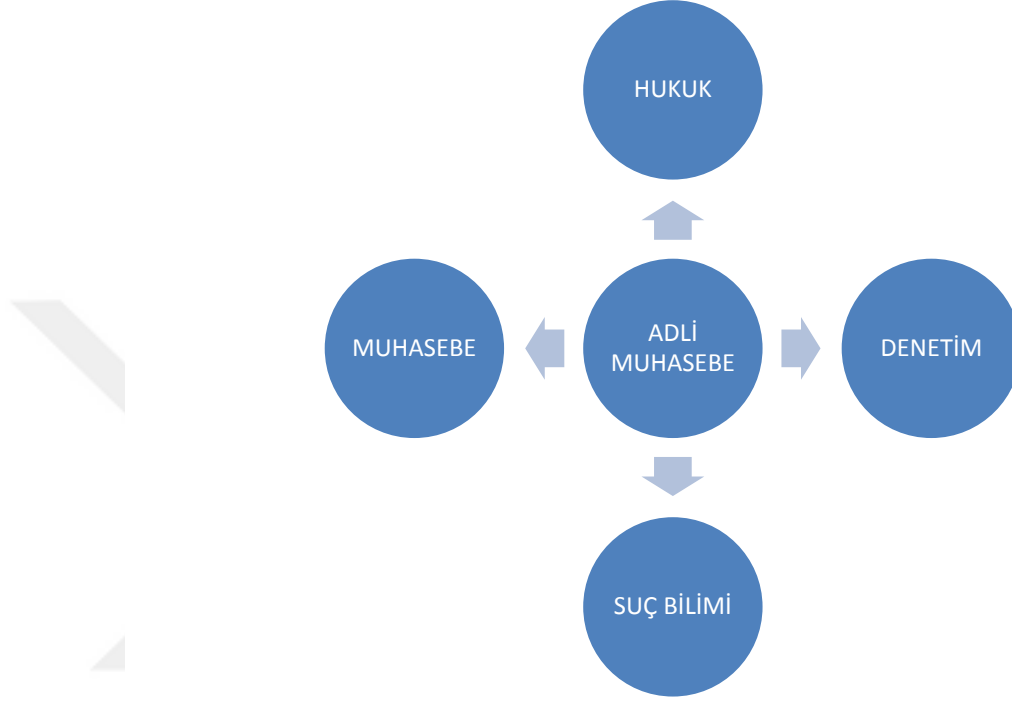
Ticaret, muhasebe ve hukukun kesişme noktasında bulunan adli muhasebe çalışması, üç önemli konuyu içermekte ve bu amaçlar doğrultusunda profesyonel emek harcanmaktadır. Bunlar, araştırma, çözümlenme ve hakemlik etmedir. Araştırma boyutu, özel bir olaya ki bu, bir ticari işlem hakkındaki tartışmayı, bir sigorta iddiasının doğruluğunun değerlendirilmesini veya finansal kötü kullanımı içerebilmektedir ve hem finansal hem de finansal olmayan bilgileri toplama ve ilk analizini yapmayı kapsamaktadır. Bu aşamada “burada neler oluyor” sorusuna odaklanılmıştır. Adli muhasebeden hakemlik yapması beklendiğinde ise; adli muhasebecilerden sonuç ve çözümleri kolaylaştırarak dağıtım hakem olarak katılımları talep edilebilmektedir. Bu, çalışan dolandırıcılığını ortadan kaldırmadan, medeni hukuk davasında ya da suç soruşturmasını desteklemede hukuki tavsiye sağlanmasını veya bir uzman tanık olarak mahkemede konuyla ilgili ifade verilmesine kadar çok farklı biçimleri içerebilmektedir. Adli muhasebenin yerine getirdiği uzman tanıklık rolü, mahkeme sürecinde kritik bir boyutu teşkil etmektedir. Zira mahkeme sürecinde yer alan hâkim, jüri ve avukat gibi çoğu zaman karmaşık muhasebe işlemlerine ve finansal meselelere pek aşina olmayan aktörlerin, dava konusu meseleleri kolayca anlayabilmeleri ve özümseyebilmeleri buna bağlıdır. Bu hukuki meseleler göz önüne alındığında, adli muhasebeciler mahkeme sürecinde yalnızca kendi orijinal raporlarına güvenmeyip, ayrıca hazırladıkları çizelgeler ve ibraz ettikleri belgeler ile gözle görülür önemli katkılarda bulunabilmektedirler (Aktaş ve Kuloğlu, 2008: 104).

Muhasebe sistemi ile hukuk sisteminin bir arada çalıştığı bir bilim dalı olarak adli muhasebe ve adli muhasebecilik, işletmelere soruşturmalarında ve işletme bünyesinde alacakları her türlü kararlarda çeşitli destekler (idari destek, dava desteği, bilirkişilik desteği) sağlayan bir meslek haline gelmiştir. Bu nedenle, ülkemizde henüz mesleki anlamda tam olarak uygulama alanı bulamayan adli muhasebe, özellikle işletmeler bünyesinde çeşitli kararlar alınırken (finansal, yönetsel, üretim, satış, pazarlama ve hukuksal kararlar) kullanımı giderek önem kazanmaktadır (Al, 2014: 97).

Adli muhasebe; muhasebe, denetim ve araştırma yöntemleri ile hukuk ve suç bilimlerinin yasal sorunların çözümünde aktif bir biçimde kullanılmasıdır. Adli

muhasebecilik mesleği hukuki uyuşmazlıklarda yer alan taraflarca iddia edilen zararların ölçümünü yapar ve uyuşmazlıkların mahkemeye intikal etmesinden önce çözümlmesine yardım edebilir (Balcı, 2014: 4). Adli muhasebe kavramı ve içeriği Şekil 1.1’de gösterilmektedir.

Şekil 1.1: Adli Muhasebe Kavramı ve İeriği



Kaynak: Balcı, 2014: 5

Adli muhasebenin temel özellikleri aşağıdaki gibi sıralanabilir (Renzhou, 2011: 2148):

- Adli muhasebe hem toplumsal hem de mesleki faaliyetlerdir,
- Adli muhasebe özellikle yasal konularda toplumu da ilgilendiren mesleki faaliyetlerdir,
- Adli muhasebenin mesleki faaliyetleri; hukuk, muhasebe, denetim, değerleme gibi çok çeşitli alanlarla birlikte hareket etmektedir,
- Adli muhasebenin mesleki faaliyetleri, toplumsal mülkiyet haklarını korumayı amaçlamaktadır.

1.2. Adli Muhasebenin Tarihsel Gelişim Süreci

Adli muhasebe terimini ilk defa 1824 yılında İskoçyalı James Mc.Clelland adlı bir muhasebeci tarafından kendi tanıtım reklamında kullanılmıştır. Mc.Clelland, yaptığı reklamda kendisini mahkemelerde uzman tanık olarak tanıtmıştır (Ramaswamy, 2007: 32). Ancak, bugünkü anlamda adli muhasebe terimi, 1946 yılında Maurice E. Peloubet tarafından muhasebe literatürüne kazandırılmıştır. Söz konusu terim başlangıçta sadece davalarla ilgili kullanılmasına rağmen, aynı terim zamanla bunun dışındaki (örneğin, mali tabloların hazırlanması v.b.) işlemler için de kullanılmaya başlanmıştır (Pehlivan, 2010: 5).

XX. yüzyılın başlarında adli muhasebe mesleği Amerika Birleşik Devletleri'nde ve İngiltere'de yaygınlık kazanmaya başlamıştır. Adli muhasebecilerin ilk olarak çalıştığı kurumlardan birisi Amerikan İç Gelirler Servisi (IRS – Internal Revenue Service)'dir. Amerika Birleşik Devletleri'nde 1927 yılında Federal Araştırma Bürosu (FBI – Federal Bureau of Investigation) ajanı olan Eliot Ness, Al Capone adlı vergi kaçakçısını yakalamada Amerikan İç Gelirler Servisi'nde muhasebeci olarak görev yapan Elmer Iwey'i ortak çalışmaya davet ederek Iwey'in de yer aldığı ortak bir çalışmayla birlikte Capone yakalanmıştır (Pehlivan, 2010: 5). Bu olaydan sonra II. Dünya Savaşı (1939 – 1945) yıllarında Federal Araştırma Bürosu, yaklaşık olarak 500 kadar adli muhasebeciyi bünyesinde çalıştırma kararı almıştır (Ramaswamy, 2007: 32).

Adli muhasebenin XX. yüzyıl içerisindeki mihenk noktaları aşağıda gösterilmiştir (Ramaswamy, 2007: 32). Bunlar;

- 1946 yılında Maurice E. Peloubet tarafından “*Adli Muhasebe: Bugünün Ekonomisinde Adli Muhasebenin Yeri*” adlı eserin yayımlanması,
- 1982 yılında Francis C. Dykeman tarafından “*Adli Muhasebe: Uzman Şahit Olarak Muhasebeci*” adlı çalışmanın yayımlanması,
- 1986 yılında Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü (AICPA – American Institute of Certified Public Accountants) tarafından, dava hizmetlerinin altı alanına: zararlara, antitröst analizlerine, muhasebeye, değerlemeye, genel danışmanlığa ve analizlere değinen Pratik Yardım 7'nin çıkarılması,

- 1988 yılında Sertifikalı Hile Denetçileri Kurulu'nun (ACFE – Association of Certified Fraud Examiners) kurulması,
- 1988 yılında adli muhasebecinin ana karakter olduğu yeni bir dedektif romanı türünün yayımlanması,
- 1992 yılında Uluslararası Adli Denetçiler Amerikan Koleji'nin (ACFEI – American College of Forensic Examiners International) kurulması,
- 1997 yılında Amerikan Adli Muhasebeciler Kurulu'nun (ABFA – American Board of Forensic Accounting) kurulması,
- 2000 yılında Adli Muhasebe, Denetim, Hile ve Vergileme Dergisi'nin (The Journal of Forensic Accounting, Auditing, Fraud and Taxation) çıkarılmaya başlanmasıdır.

Günümüzde muhasebe ve denetim mesleği tüm dünyada önemli bir değişim sürecinden geçmektedir. 21. yüzyılın başlarında ilk olarak Amerika Birleşik Devletleri (ABD)'nde ve sonrasında Avrupa'da ortaya çıkan muhasebe ve denetim skandalları denetimin “güven sağlama” unsuruna darbe vurarak, bu yaşanan değişimde önemli birer itici güç olmuşlardır. Bu değişim sürecinde işletmeler muhasebe sistemlerini ve denetim fonksiyonunu ve denetçilerin görev, sorumluluk ve yetkilerini sorgulamaya başlamışlardır. Yine bu değişim sürecinde hem denetim firmalarına hem de doğrudan denetçilere yönelik çeşitli düzenlemeler (Sarbanes-Oxley Yasası, Alman On Adım Programı vb.) geliştirilmiştir. Geliştirilen düzenlemelerin adları ve içerikleri ne olursa olsun ortak bir amacı vardır; o da “denetimin güven sağlama” unsurunu güçlendirmektir (Elitaş, 2012: 155).

1.3. Adli Muhasebeciye Duyulan İhtiyacın Nedenleri

Adli muhasebecilerin esas görevi bir kamu hizmeti görüyor olmaları nedeniyle adaletin sağlanmasına yardımcı olmaktır. Adaletin yanıtılmasına ilişkin herhangi bir çabanın içine girilmesi mümkün değildir (Gülten ve Kocaer, 2010: 22).

Muhasebenin uzmanlık alanlarından biri olarak değerlendirebileceğimiz denetim ve inceleme becerilerinin bütünü olarak ifade edilen adli muhasebeciliğin oluşumunda, genel olarak aşağıda sıralanan nedenler etkili olmuştur (Çakır, 2015: 96-97):

- Ticari işlemlerin giderek karmaşıklaşması sonucu, bireyler ve kurumlar artan oranda mahkemelere başvurmaya başlamışlardır,

- Toplumda; birey ve kurumlarla devlet arasındaki ilişkiler giderek sorun doğurmaya başlamıştır,
- İşletmelerde çalışanların yaptıkları yolsuzluklar giderek artmakta, yolsuzlukların ortaya çıkarılması ve de önlenmesi zorlaşmaktadır,
- Artan sayıda ve büyük tutarlarda işletme başarısızlıkları yaşanmaktadır,
- Avukatlar ve mahkemeler karşılaştıkları olaylarda daha fazla uzman desteğine ihtiyaç duymaktadırlar.

Günümüzde adli muhasebe uygulamaları; emniyet güçleri, mahkemeler, avukatlar, özel kuruluşlar ve kamu kurumları gibi çok çeşitli kurum ve kuruluşların ihtiyaç duyduğu bir hizmet haline gelmiştir. Dünyada geçmişi oldukça eski olsa da, ülkemizde son yıllarda gelişme gösteren adli muhasebe uygulamaları; denetim, hukuk, muhasebe ve suç bilimi gibi alanları içinde barındıran multidisipliner bir alandır (<http://www.karde-as.com> (10.11.2015)).

Adli muhasebe yeni bir kavram olmakla beraber bu bilim dalına ilgi duyanların sayısının çok hızlı artması nedeniyle de muhasebe meslek mensupları arasında ilgi uyandırmaktadır. Teknolojik değişimler, ekonomik, siyasi ve toplumsal hayatın hızlı gelişmesi sürekli kendisini yenileyen meslek gruplarının oluşmasını gerektirmektedir. Çünkü suç işleyen kişi veya kişiler bu değişen sistemlere uygun yeni hatta çoğu zaman akla hayale gelmeyecek yöntemler, organizasyonlar veya işlemler gerçekleştirmektedirler. Bu sebeple klasik muhasebe uygulayıcıları veya klasik denetçiler yetersiz kalmakta adli muhasebecilere ihtiyaç duyulmaktadır. Ekonomik işlemler ve finansal veri bakımından karmaşık suç olaylarının artmasıyla karşılaşan adaletle uğraşan kişilere, özellikle de kolluk kuvvetlerine ileri derecede muhasebe tecrübesi ve uzmanlığı gerekmektedir. Adli muhasebeciler sadece finansal ve muhasebesel problemlerin altında yatan gerçekleri anlayarak ve bir kriminal olayı kanıtlamak için gerekli delilleri sağlamakla kalmayıp, ayrıca bu bulguları, hukuken anlamlı bir şekilde ve herkesin anlayabileceği netlik ve sadelikte sunum yapabilmek zorundadır (Gülten ve Kocaer, 2010: 23).

1.4. Adli Muhasebe İle İlgili Birimler

Adli muhasebe, adli bilimler içerisinde yer alır. Adli bilim kavramını, insanoğlunun tabiat kanunlarını hukuk için kullanması olarak tanımlamak mümkündür (Crumbley, 1995: 23). Adli bilimlerin amacı, bilimsel bilgi, beceri ve gerçeklerin, özellikle mahkeme sürecinde kullanılarak, medeni hukuk veya ceza

hukuku alanında ortaya çıkan hukuki sorunların çözümüne katkı sağlamaktır (Aktaş ve Kuloğlu, 2008: 103).

1.4.1. Adli Muhasebe – Muhasebe Denetimi İlişkisi

Muhasebe, işletmelerin varlıklarında ve kaynaklarında değişme meydana getiren ve para ile ifade edilen olay ve işlemleri belirleyip doğruluğunu saptayarak kaydeden, sınıflandıran, mali raporlar halinde özetleyen, bu raporları analiz ederek yorumlayan, böylece işletme ile ilgili çeşitli kesimlere bilgi sağlayan bir bilimsel disiplindir (Çonkar, Ulusan ve Öztürk, 2009: 5). Aynı zamanda muhasebe, beyanname, bildirge ve benzeri yasal bildirimleri yapan, işletmenin yasal defterlerini tutarak işletme faaliyetlerine hukuksal zemin kazandıran bir bilimdir (Kasap,2013: 122).

Bu nedenle, işletme eylemlerinin kontrolünü olurlu kılmak, geleceğe ilişkin işletme eylemlerini planlamak, işletme içi ve dışındaki kişilerce işletmeye ilişkin etkin kararlar alınabilmesi için (Ataman, 2005: 1), işletmenin para ile ölçülebilen faaliyetlerini kontrol altında tutabilmek, izleyebilmek ve sonuçlarını ortaya koyabilmek adına işletmeler muhasebeden faydalanırlar (Al, 2014: 98).

Muhasebe, kapsamı geniş bir bilim dalı olup, muhasebenin bölümlendirilmesinde esas olan şey faaliyetin türü ve muhasebeden beklenen amaçtır. Çeşitli şekillerde alt dallara ayırabileceğimiz muhasebeyi genel olarak şu şekilde sınıflandırabiliriz (Özkan, 1998, 459-460) :

- Genel Muhasebe,
- Maliyet Muhasebesi,
- Yönetim Muhasebesi,
- Muhasebe Denetimi.

Günümüzde adli muhasebe alanında ve adli muhasebecilikte yaşanan gelişmeler ve gelinen nokta da, muhasebenin sınıflandırılan bu uzmanlık alt dalları gibi adli muhasebenin de bu sınıflandırmaya dâhil edilmesi kaçınılmazdır. Aynı zamanda adli muhasebe, kendisinden beklenen hizmet, görev ve amaçlar doğrultusunda gerektiğinde tüm bu muhasebe alt dallarının ürettiği bilgi, belge ve raporlara ihtiyaç duyacaktır.

Adli muhasebenin bahsedilen muhasebe alanlarından en yakın ilişki içerisinde olduğu alan muhasebe denetimidir. Muhasebe denetimi, belli bir iktisadi birim veya döneme ait sayısal bilgilerin, önceden tespit edilmiş ölçülere uygunluk derecesini belirleme ve bu konuda bir rapor yazmak amacı ile bağımsız bir uzman kişi tarafından yürütülen denetim kanıtı toplama ve toplanan kanıtların değerlendirilmesi çalışmasıdır (Türedi, 2007: 18–19). Tanımdan da anlaşılacağı üzere muhasebe denetimi, adli muhasebecilerin araştırmacı yeteneklerini kullanabilmelerine imkân tanıyan bir alandır. Nitekim geçmişte Amerika Birleşik Devletleri'nde yaşanan Enron, World Com, Adelphia vb. mali skandallar, bu gibi şirketlerde yaşanan şüpheli durumların incelenmesinde ve hilelerin ortaya çıkarılmasında adli muhasebecilerin bu yeteneklerinden yararlanılmasının gerekliliğini ispat etmiştir.

Muhasebe denetimi ile adli muhasebenin pek çok benzer ve farklı yanı vardır Bunlar, aşağıdaki gibi ifade edilebilir (Ranallo, 2006: 109 – 117):

- Muhasebe denetimi ile adli muhasebenin ortak amacı, mali raporlamanın hukuka uygun olarak yapılmasının sağlanmasıdır.
- Muhasebe denetimi çalışmaları ile adli muhasebe araştırmalarında, işletme ve ilgili sektörün mevcut durumu, muhasebe kayıt düzeni ve belge türleri, hileli işlemlerin işletme faaliyetlerini nasıl etkilediği gibi konularda bilgi sahibi olunması gerekir.
- Muhasebe denetiminde mali tabloların genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uygunluğu incelenirken, adli muhasebe araştırmalarında hileli muhasebe işlemleri ve varlıkların kötüye kullanımı suçları ile ilgilenilmektedir.
- Muhasebe denetimi çalışmalarının sonucunda yapılan değerlendirmede açıklamaların tamamı mali tabloların tümü üzerinden yapılırken, adli muhasebe araştırmalarında ise mali tablonun tümü üzerinden genel bir değerlendirme yerine; kayıtların, çalışanların ve işletme içindeki birimlerin değerlendirilmesi yapılır.
- Muhasebe denetimi çalışmalarının sonucunda, mali tablolarla ilgili genel ve sınırlı kullanılabilir bir görüş sunulurken, adli muhasebe araştırmalarında ise şüphelenilen özel bir problemin derinliği ve olası etkileri araştırılır.
- Muhasebe denetiminde bireylerin davranışlarına değil; raporlama sistemin doğru, geçerli ve bütün bilgileri içerecek bir yapıda olup olmadığı ile

ilgilenilirken, adli muhasebe araştırmalarında, yönetimin planlı ve kasıtlı olarak yanlış beyan edilen bilgileri ayırt edilmeye çalışılır.

- Muhasebe denetimi çalışmaları genel olarak çalışanların bilgisi dahilinde yapılırken, adli muhasebe araştırmalarında ise çalışanlar araştırmanın amacını ve kapsamını bilemezler.
- Muhasebe denetiminde çalışma planı önceki çalışmaların dikkate alınmasıyla kümülatif bilgilerden yararlanılarak, uzun süreli olarak yapılırken, adli muhasebe araştırmalarında önceden belirlenmiş az sayıdaki bilgi dikkate alınarak çalışma planı oluşturulur ve bu plan çeşitli bulgular elde edildikten sonra yeniden şekillendirilir.
- Muhasebe denetiminde işletme yönetiminin beyanlarının en azından bir kısmına güvenirken, adli muhasebe araştırmalarında ise çok azına güvenilir.
- Muhasebe denetimi çalışmaları sonunda bir fikir sunulurken, adli muhasebe araştırmalarında ise birkaç farklı eşit ihtimalli sonuç elde edilebilir.
- Muhasebe denetimi süreklilik arz eden ve düzenli olarak yapılan çalışmalar iken, adli muhasebe araştırmaları süreklilik arz etmeyen ve düzenli olarak yapılmayan faaliyetlerdir.
- Muhasebe denetiminde kullanılan çalışma kâğıtlarında genel olarak belirli şekil şartları aranmazken, adli muhasebe araştırmalarında kanıt niteliği taşıyan belgeler hukuki kurallara uygun belirli şekil şartları taşırlar.
- Muhasebe denetimi çalışmaları herhangi bir tazminat güvencesi olmadan sürdürülürken, adli muhasebe araştırmalarında üçüncü şahıslarla ilgili bilgileri içeren belgeler kullanıldığı için oluşabilecek zararları tazmin etme güvencesi vardır.
- Muhasebe denetiminde süreçler, genel kabul görmüş denetim standartlarınca belirlenirken, adli muhasebe araştırmalarındaki süreçleri bilgi, yetenek, eğitim ve tecrübeler belirler.
- Muhasebe denetiminde, çalışmaların sonucunda, olumlu, olumsuz ve şartlı görüş belirtebilir ya da görüş bildirmekten kaınıla bilinirken, adli muhasebe araştırmalarında yeniden gözden geçirmenin gerekli olup olmadığı veya gerekli ise nasıl yapılacağı ile ilgili herhangi bir görüş belirtilmez.

- Muhasebe denetiminde belge ve bilgilerin aksini ispat edecek bir bilgi ve şüphe olmadıkça geçerli ve güvenilir olduğu varsayılırken, adli muhasebe araştırmalarında belgelere daha şüpheci olarak ve üzerinde değişiklik ve tahrifat yapılmış olabileceği endişesi ile bakılır.
- Muhasebe denetimi çalışmalarında kişisel dūřünceleri destekleyen kanıtlara daha fazla ilgi duyulurken, adli muhasebe araştırmalarında bir savcı gibi tüm kanıtların toplanması ve muhafaza edilmesi yolu tercih edilir.
- Muhasebe denetimindeki bulguların sözlü olarak sunulması nadiren istenirken, adli muhasebe araştırmalarında elde edilen bulguların araştırmanın taraflarına sözlü olarak sunulması istenebilir.

Aynı zamanda, süreç ve kapsam açısından muhasebe denetimi ve adli muhasebe arasındaki temel farklılıklar Tablo 1.1’de ki gibi özetlenebilir.

Tablo 1.1: Adli Muhasebe – Muhasebe Denetimi İlişkisi

	Muhasebe Denetimi	Adli Muhasebe
Görev Onayı ve Tanımı	Sözleşme metni ile sınırlı	Detaylı görev tanımı (Çalışmanın amacı, hareket noktası, süreç)
Taraflar arası İletişim	Genellikle, ön görüşme ve sonuçlar üzerinde son görüşme yapılır	Sürekli iletişim vardır. (Bir sonraki adımda nasıl hareket edileceğinin belirlenmesi için)
Varsayım	Yönetimin bütünüyle dürüst olduğu varsayılır.	Yönetimin en azından bir bölümünün hatasız olmadığı varsayılır.
Çalışmanın Yöntemi	Mali tablolarda incelenmesi gerekli bölümlerde örnekleme yöntemi ile inceleme yapılır.	Tanımlanmış bölümde kapsamlı bir inceleme yapılır.
Rapor	Standart ifadelerin yer aldığı bütüne ait bir rapor yazılır.	Talep edilen kısım ile ilgili tek bir rapor yazılır.
Periyot	Yıllık olarak tekrarlanır.	Yalnız bir defaya (istendiğinde) mahsustur.

Kaynak: Pehlivan (2010: 17)

1.4.2. Adli Muhasebe – Hukuk İlişkisi

Muhasebe – Hukuk ilişkisi günümüze gelinceye kadar başlıca dört dönem geçirmiştir (Karayalçın, 1988: 10 – 11). Bunlar;

- **Tacirlerle ilgili defter tutma hukuku:** Bu konu ile ilgili yeterli ilk düzenleme 1807 tarihli Fransız Ticaret Kanunu'dur.
- **Anonim şirketlerle ilgili bilanço hukuku:** Anonim şirketlerin ortaya çıkması ile yeni muhasebe, özellikle bilanço problemleri ve kuralları ortaya çıkmış, muhasebe alanındaki hukuki düzenlemeler bu açıdan da gelişmiş, birçok ülkede bu alanda düzenlemelere gidilmiştir.
- **Sermaye piyasasının gelişmesi ve büyük işletmelerin kurulması:** Bu dönemde sermaye piyasasını düzenleyen organlar kurulmuş, sermaye şirketleri ve üst kuruluşlar ve bunlarla ilgili muhasebe, özellikle bilanço, konsolide bilanço konularında özel hükümler konulmuş, uzman

muhasebecilik, denetim, bağımsız denetim, büyük anonim şirketlerin, bankaların, sigorta şirketlerinin denetimi konularında özel kanunlar yayınlanmıştır.

- **Uluslararası çalışmalar ve muhasebe kurallarında uyumun sağlanması, standartların oluşturulması:** Çok uluslu ve yabancı sermayeli büyük işletmelerin ön plana çıktığı bu dönemde muhasebe kuralları ve bunların hukuki alt yapısı ülkeler arasında uyumlu bir hale getirilmeye çalışılmaktadır.

Özellikle son yıllarda Uluslararası Finansal Raporlama Standartları(UFRS)'nin yayımlanmasıyla birlikte ülkemizde dâhil olmak üzere birçok ülkede bu standartlar yasal olarak standardın belirttiği belirli niteliklere sahip işletmeler tarafından zorunlu olarak uygulanmaya başlanmıştır. Bu standartların özellikle varlıkların ve yükümlülüklerin değerlemesiyle ilgili getirdiği ilke ve ölçütlerden dolayı özellikle ilk uygulamaya geçiş aşamasında ve sonrasında ortaya çıkacak sorunlar nedeniyle hukuki anlaşmazlıkların ortaya çıkması kaçınılmazdır.

Adli muhasebe biliminin konusunu esas olarak hukuk ve muhasebe bilimlerinin kesişim noktası oluşturur (Pehlivan, 2010: 18). Adli muhasebe, hukuk ile temelde iki noktada kesişmektedir. **Birincisi** genellikle kanunların ihlal edilmesi ile birlikte yargılama aşaması; **ikincisi** ise muhasebecilerin çalışmalarını etkileyen izlenmesi gereken hukuki süreçlerdir (Curtis, 2008a: 536).

Bu nedenle bir adli muhasebeci en az sahip olduğu muhasebe bilgisi kadar hukuk bilgisine de sahip olmalıdır. Hukuk toplumsal hayatı etkileyen, düzenleyen kurallar bütünü olduğuna göre adli muhasebecinin hukuk bilgisinin özellikle de ceza hukuku bilgisinin yüksek seviyede olması gerekir (Pehlivan, 2010: 18).

Adli muhasebeciler hile denetimi yaparken işletmelerin mali belgeleri üzerinde araştırma yapmaktadırlar. Denetim sırasında yapılan incelemelerin sonucunda ortaya çıkardıkları hileli işlemlere yönelik elde ettikleri kanıtlara dayanarak işlem yapmaları sebebiyle, pozitif hukukun hile ile ilgili düzenlemeleri adli muhasebeciler için önemlidir (Akal, 2014: 52).

Aynı zamanda, adli muhasebe biliminin uygulama safhasında delil toplama, araştırma sürecinde özel hayatın gizliliği sınırlarının, kanuna aykırı delil toplamama yükümlülüklerinin, uluslararası hukuk normlarının ve sözleşmelerinin iyi bilinmesi

gerekir. Ayrıca toplanan delillerin yeterli olup olmadığının tespiti gibi konuların da hukuksal analizi yapabilecek kadar hukuk bilgisi adli muhasebecilere gereklidir (Gülten ve Kocaer, 2010: 28).

1.4.3. Adli Muhasebe – Kriminoloji İlişkisi

Kriminoloji kelime anlamı itibariyle suç bilimi anlamına gelmektedir. İnceleme alanı suç ve suçlular olan kriminoloji, suç olaylarını ve suçlu kişileri inceleyen bilim dalıdır (<http://www.bilgiustam.com> (01.10.2015)).

Kriminoloji çoğunlukla bir gözlem bilimi olarak kabul edilmesine rağmen uyumlu bir strateji belirlenmesi ile toplumun suç karşısındaki tepkisinin derinlemesine değişmesine öncülük ederek toplumu daha huzurlu bir zemine oturtmasında ana damar olma vasfını gösterebilir. Kriminoloji yalnızca ceza hukukunun yetersizliklerinden doğmakla kalmamış, onun yenilenmesinin koşullarını da belirlemede aktif rol almıştır (<https://tr.wikipedia.org> (01.10.2015)).

Bu bilim ile ilgili ilk defa incelemelerde bulunan kişi, Enrico Ferri adında bir İtalyan'dır. Suç bilimi, işlenmiş olan suçların hangi nedenle işlendiğini ve suçu işleyen kişinin davranışlarını bilimsel yolla inceleyip çıkarımlarda bulunur. Bu bilimin doğmasına ise bir İngiliz yazar aracı olmuştur. Thomas More adlı İngiliz yazar, sınırı olmayan suçların daha az hukuki ve ahlaki nitelikler taşıdığını fakat sosyolojik kavramının ne olduğunun arayışına varılması düşüncesi, kriminoloji biliminin doğuşuna neden olmuştur. Söylendiği dönemde pek de farkına varılmayan yazarın bu görüşü, 19.yüzyılda farkına varılmış ve bir bilim dalı olarak ortaya çıkmıştır (<http://www.bilgiustam.com> (01.10.2015)).

Haskell-Yablonsky, kriminolojiyi “suç ve suçluların bilimsel olarak incelenmesi” şeklinde tanımlayarak kriminolojinin inceleme alanı olarak aşağıdaki konuları göstermiştir (Karababa, 2007: 12). Bunlar;

- a) Suçun niteliği,
- b) Suçun sebepleri,
- c) Ceza hukukunun gelişmesi ve ceza adaletinin yerine getirilmesi,
- d) Suçun özellikleridir.

Adli muhasebecinin çalışma alanını oluşturan pek çok konunun detaylı bir kriminolojik analizini yapmak olayların aydınlatılmasında sayısız fayda

sağlayacaktır. Örneğin naylon fatura kullanma veya düzenleme olgusunun ortaya çıkarılmasında olayın tarafı olan kişiler kriminoloji açısından ayrı ayrı incelenir. Faturayı düzenleyen kişi bu işten gelir elde etmeyi, stoklarını olması gereken düzeye indirmeyi, kara para aklamayı, hatır veya müşteri elde etmeyi, finans kuruluşlarını dolandırmayı amaçlamış olabilir. Faturayı kullanan kişi ise vergi kaçırmayı, çalıştığı şirketten bu yolla menfaat elde etmeyi, hırsızlık malı ürünleri aklamayı, stok dengesini sağlamayı, finans kuruluşlarını dolandırmak amacı ile bu suçu işlemiş olabilir. Bunun gibi bir suçun nedenlerini iyi bilen adli muhasebecinin suçu işleyebilecek kişiyi tespit etmesi de kolay olacaktır. Kriminoloji bilgisi adli muhasebeciler tarafından bilinmesi zorunlu olan bir alandır (Gülten ve Kocaer, 2010: 27).

1.4.4. Adli Muhasebenin Sosyal Bilimlerle İlişkisi

Muhasebecilik, iyice incelendiği zaman bir yönüyle teknik bir meslek gibi görülmektedir. Ancak görülen o ki son yıllarda adli muhasebe mesleği, teknik bilimlerin yanında özellikle psikoloji, sosyoloji ve benzeri sosyal bilimlerden destek almak durumunda kalmaktadır. Nobel ödüllü fizikçi Albert Einstein, “Kâinatla ilgili en anlaşılmasız hakikat, onun anlaşılabilir olmasıdır.” derken, Miami Üniversite’sinden Profesör David Fisher “İnsan davranışı hakkındaki en anlaşılabilir hakikat, onun anlaşılmasız olmasıdır.” diyordu. Bu iki farklı yaklaşım, aslında, bir insan davranışı olan hilenin anlaşılmasında sosyal bilimlerin önemine dikkat çekmektedir. Örneğin, hile, hem maddi yanlışların yapılması hem de hakikatlerin gizlenmesi şeklinde karşımıza çıktığı için, hileyi anlamak bakımından insan davranışını anlamamanın önemi ortaya çıkmaktadır. Üstelik insan davranışını anlamak, sadece hile yapan açısından önemli olmayıp; yapılan hileleri tespit etmeye ve önlemeye yönelik tedbir almaya çalışacak olanlar (yöneticiler, denetçiler, vb.) açısından da önemlidir (Ramamoorti, 2008: 521).

İnsan neden bir hile yapmaya başvurur sorusuna, genellikle üç sebepten dolayı şeklinde cevap verilmektedir. Öncelikle, hile yapmaya istekli birilerinin olması gerekir; fakat bu yetmez. Hile yapmaya istekli kişinin erişebileceği hedeflerin bulunması gerekir; bu da yeterli olmaz. Bu hedeflere ulaşırken hile yapmaya istekli kişiyi durduracak kişi veya mekanizmaların bulunmaması gerekir (Ramamoorti, 2008: 524). Birincisi daha çok davranış bilimiyle ilgiliyken, ikincisi örgütsel yapıyla, sonuncusu da genel olarak hukuki çerçeveye ilgili sorunlar olarak karşımıza

çıkılmaktadır. Bu durum “hile üçgeni” kavramsallaştırmasıyla, başka bir biçimde de ifade edilmektedir ve üçgendeki her unsur, bir şekilde insan psikolojisiyle ilgilidir. Her şeyden önce, kişisel dürtüler ve algılanan baskı insanı bir şekilde bir davranışa sevk eder. Bu kişi daha sonra yapmış olduğu bu yanlış davranışını bir şekilde akla uygun hale getirmek durumundadır ve bu da zihinsel bir faaliyettir. Fırsatın değerlendirilmesi de psikolojiktir çünkü kişi, örneğin, yanlış yaptığında yakalanıp yakalanmayacağı gibi boyutları değerlendirerek bir eylemde bulunmaya karar verir (Ramamoorti, 2008: 525).

Yasalarla hile yapma fırsatlarının ortadan kaldırılması mümkündür. Ama insanların etik kurallara uygun davranması, dürüst olması tek başına ulaşılabilecek bir durum değildir. Hileyle mücadelede, sorumluluk alan adli muhasebecilerin bu süreçteki psikolojik dinamikleri anlamasında büyük yarar vardır. Eğer hilenin temelindeki psikolojik faktörler bilinirse önceden tedbir alma imkânı da olacaktır (Ramamoorti, 2008: 526).

1.5. Adli Muhasebede Hata ve Hile

Belgelerde yapılacak hata, yanlış ve hileler, gerçeği saklamak ya da ortadan kaldırmak amaçlı olabilir. Bu tür belgelere bağlı olarak yapılan muhasebe kayıtları gerçek, doğru ve güvenilir olmayacağı için, bu kayıtlara dayanarak hazırlanan mali tablolar da güvenilir olmayacaktır. Bu durumda adli muhasebecilerin görevi ise; işletmelerde bulunan bu tür belgeleri ve finansal tabloları derinlemesine inceleyerek suç unsuru olacak verileri ve kaynaklarını ortaya çıkarmaktır.

1.5.1. Hata Kavramı

Hatanın tanımlamalarını şu şekilde ifade etmek mümkündür;

Türk Dil Kurumu sözlüğüne bakıldığında hata bilmeyerek ve istemeyerek gerçekleşen yanlış, yanılğı anlamında ifade edilmektedir (www.tdk.gov.tr (24.05.2016)).

Ülkemizde ise Sermaye Piyasası Kurulu (SPK)'nın yayınlamış olduğu Sermaye Piyasası Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğinde Seri: XI, No:25, 466 ve 473. madde de hata şu şekilde açıklanmıştır (www.spk.gov.tr (24.05.2016));

Madde 466: "*Cari dönemde fark edilen, geçmiş dönem veya dönemlere ilişkin mali tabloların hazırlanması ve açıklanması esnasında mevcut ve dikkate alınmış*

olması beklenen güvenilir bilginin mali tablolar dışında bırakılması veya diğer raporlama yanlışlıklarının yapılmasını, ifade eder".

Madde 473: "*Hatalar, matematiksel hatalar, muhasebe politikalarının yanlış uygulanması, bilgilerin yanlış yorumlanması, dikkatten kaçması veya kasti hatalar şeklinde olabilir".*

Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) 8'de hatanın tanımı şu şekilde yapılmıştır (<http://kgk.gov.tr>);

"Hatalar; finansal tablo kalemlerinin tanınması, ölçülmesi, sunulması ve açıklaması sırasında ortaya çıkar. Eğer finansal tablolar, önemli bir hata veya işletmenin finansal durumunu, finansal performansını veya nakit akışlarını yanlış göstermeye yönelik önemsiz de olsa kasıtlı yapılmış ön bir hatayı içeriyorsa, TFRS'ye uygun değildir. Cari dönemde yapılan hatalar finansal tablolar onaylanmadan önce saptanırsa cari dönemde düzeltilmelidir. Ancak bazı durumlarda hatalar, sonraki dönemlerde fark edilir ve bu geçmişe yönelik hatalar karşılaştırmalı bilgilerde izleyen dönemlere ilişkin finansal tablolarda düzeltilir"

1.5.1.1. Hata Türleri

Muhasebe hataları; dikkatsizlik, bilgisizlik, tecrübesizlik ve ihmal gibi birtakım etkenlerden dolayı muhasebe ile ilgili olan işlem, kayıt ve hesaplarında gerçekleşen ve kasıt unsuru bulunmayan yanlışlıklardan meydana gelen hatalardır. İşletmelerin muhasebe kayıtlarında karşılaşılan belli başlı muhasebe hataları beş başlık altında toplanabilir (<http://www.muhasebetr.com/> (24.05.2016)):

1. Matematik Hataları: Muhasebe işlemlerinde, matematiksel işlemler yapılırken gerçekleşen hatalardır (Irmak ve diğerleri, 2002: 33). Toplama işlemi 75.000 olması gerekirken, yapılan hesaplama hatasından dolayı sonucun 80.000 çıkması ve bu yanlış sonucun kayıtlara bu şekilde geçirilmesi matematik hatasına bir örnektir.

2. Kayıt Hataları: Muhasebe ile ilgili işlemler ve durumların muhasebeleştirilmesi esnasında kayıtlarda gerçekleşen rakam ve hesap yanlışlıklarından dolayı ortaya çıkan hatalar muhasebe kayıt hatalarıdır. Bu kayıt hataları 3 grupta sınıflandırılabilir. Bunlar (Bayraklı ve diğerleri, 2012: 26):

a. Rakam Hataları: Belgelerdeki bulunan rakamların deftere kaydı geçirilirken yanlış yazılması durumunda ortaya çıkan hatalardır (Bayraklı ve

diğerleri, 2012: 26). Örneğın; rakamların 800.000 yerine 80.000 yazılması veya aynı şekilde 63 sayısının 36 olarak yazılması durumundaki ortaya çıkan hatalardır (Elitaş, 2012: 36).

b. Hesap Hataları: Muhasebe işlem ve olaylarının kayıtlara geçirilmesi aşamasında muhasebe ilkeleri iyi ve doğru bir biçimde yorumlanamıyorsa kaydı yapılacak olan işlemler farklı hesaplara kaydedilebilir ve böyle bir durum ise hesap hatalarının ortaya çıkmasına neden olmaktadır (Elitaş, 2012: 36). Örneğın bir işletme, işletmesinde kullanılmak üzere peşin taşıt aldığıında burada taşıtlar hesabını ve kasa hesabının kullanması gerekir. Fakat burada taşıtlar hesabı yerine ticari mal hesabı ve kasa hesabı yerine banka hesabı kullanılırsa hesap hatası ortaya çıkmış olur. Böyle bir durumda ise ters kayıt yapılarak iptal işlemi gerçekleşir (Kirik, 2007: 44).

c. Borç ve Alacağın Karıştırılması Hataları: Muhasebeye ait olan işlemlerin ve olayların çift taraflı kayıt metoduna göre borç ve alacak tarafların birbirinin tersi şeklinde yazılması halinde borç ve alacağın karıştırılması hataları ortaya çıkmaktadır (Elitaş, 2012: 36) .

3. Nakil Hataları: Yevmiye defterinde yer alan muhasebe kayıtlarının başka bir sayfaya ya da büyük deftere geçirilirken ortaya çıkan hatalardır ve ikiye ayrılmaktadır. Bunlar (Yaman, 2008: 155-156);

- Yevmiye defterindeki kayıt aktarılırken rakamsal olarak yanlışlık yapılabilir. Örneğın yevmiye defterinde 80.000 TL şeklinde olan muhasebe kaydı, büyük deftere 110.000 TL olarak geçirildiğinde nakil hatası meydana gelmiş olmaktadır.
- Ayrıca ilgili hesapta da bir yanlışlık yapılması söz konusu olabilir. Örneğın taşıtlar için alınmış olan ve yevmiye kaydında 400 TL'lik akaryakıt, gider hesabına kaydedilmişken, bu hesabın büyük deftere geçirilirken taşıtlar hesabına aktarılmış olması da bir muhasebe nakil hatası örneğidir.

4. Unutma ve Tekrarlama Hataları: Unutma hataları; işletmenin alış, satış ve gider gibi birtakım işlemlerin ilgili bulunduğu döneme ait kaydedilmemiş olması ya da hiçbir şekilde kayıt işleminin yapılmamış olmasından dolayı ortaya çıkan hatalardır (Yaman, 2008: 156). Örneğın, birden fazla dönemi kapsayan gider

işlemlerinin tek bir yıla aitmiş gibi kayıtlara alınmış olması da bir unutma hatasıdır (Bayraklı ve diğerleri, 2012: 35). Unutma hataları ancak belgelerin ve kayıtların karşılaştırılması durumunda ortaya çıkartılabilir (Irmak ve diğerleri, 2002: 36).

Tekrarlama hataları ise; muhasebe işlemlerinin defter kayıtlarına birden fazla kaydedilmesi durumunda meydana gelen bir muhasebe hata türüdür (Irmak ve diğerleri, 2002: 36). Mükerrer kayıt olarak ta ifade edilen bu hata çoğunlukla proforma fatura kullanan işletmelerde daha çok meydana gelmektedir (Bayraklı ve diğerleri, 2012: 36).

Örneğin; Bir işletme satın almış olduğu bir malın faturasını karşı firmanın faks aracılığı ile göndermesi durumunda malı alan işletme bir kayıt yapar, ayrıca faturanın aslı geldiğinde de tekrar bir kayıt yapılması durumunda meydana gelen hata tekrarlama hatasıdır (Irmak ve diğerleri, 2002: 37).

5. Bilanço Hataları: *"Bilanço, işletmenin belli bir tarihte sahip olduğu varlıklar ile bu varlıkların sağlandığı kaynakları gösteren tablodur"* (Karapınar ve Ayıkoğlu Zaif, 2012: 35). Bilanço hatalarını ikiye ayırmak mümkündür. Bunlar (Irmak ve diğerleri, 2002: 37-39);

- **Değerleme Hataları:** İşletmeler dönem sonu yaptıkları envanter işlemlerini tek düzen muhasebe sistemi ve VUK'un ilgili hükümleri doğrultusunda gerçekleştirirler. Buradaki esas amaç ise; gerekli kalemlerin değerlendirme işlemleri gerçekleştirilerek, bunların bilançoda gerçek değerleriyle yer almasını sağlayabilmektir (Elitaş, 2012: 37).
- **Hesap Birleştirilmesi:** İşletmelerin yapmış oldukları işlemlerle ilgili olan kayıtlarını Tek Düzen Hesap Planı kapsamında ayrı hesaplarda takip etmesi gerekmektedir. Fakat bu hesapları ayrı olarak takip etmeyip, bunları tek bir hesap altında takip ediyorsa veya bu hesapları birbirine mahsup etmesi halinde meydana gelecek olan hatalardır (Elitaş, 2012: 37-38). Örneğin; Bir firmanın B kişisine senetli borcu ve B kişisinden senetli alacağı bulunmaktadır. Senetli borç ve senetli alacağı ayrı hesaplarda takip etmesi gerekirken tek bir hesap altında takip ediyorsa burada hesapların birleştirilmesi hatası ortaya çıkmaktadır (Kirik, 2007: 50).

1.5.2. Hile Kavramı

İngilizce de fraud sözcüğünün karşılığı Türkçe'ye hile olarak çevrilmiş olup bu kavram, yolsuzluk, sahtekârlık ve usulsüzlüğü de içine alan bir kavram olarak kabul edilmiştir. Türk Dil kurumunun sözlüğünde hile; aldatma, sahtekârlık, düzmece olarak, yolsuzluk ise; görevi kötüye kullanma, usulsüzlük olarak tanımlanmış olup işletmecilikte bütün bunların temelinde karşı tarafı aldatma yanlış bilgilendirme yattığından tarafımızdan hile sözcüğü benimsenmiştir (Çatıkkaş ve Çalış, 2010: 147).

Bir suç olan hile uluslararası sertifikalı hile denetçileri kurumu olan ACFE tarafından şu şekilde tanımlanmıştır: “İşletmenin varlıklarının veya kaynaklarının kasıtlı olarak uygun olmayan bir şekilde kullanılması ve bundan haksız bir kazanç sağlanmasıdır”(www.acfe.com (14.12.2015)).

Belli bir amaçla işletmenin işlem, kayıt ve belgelerinin bilerek tahrif edilmesine muhasebe hileleri denir. Başka bir tanıma göre ise hile, bir ya da daha fazla kişinin kasıtlı olarak başka bir varlığın değerinden azaltarak, gizlice kendi zenginleşmelerine katkıda bulunmalarıdır (Çatıkkaş ve Çalış, 2010: 147). Bir başka tanıma göre ise muhasebe hilesi, hesap isleyişi ve kayıt düzeninin vergi ve muhasebe ilkelerine aykırı olarak tutulması şeklinde tanımlanabilir (Bayraktar, 2007: 14).

İşletmelerde yaşanan hileler; başkaları tarafından işletme aleyhine veya lehine ve işletme tarafından düzenlenen sahtekârlık ve yolsuzluklar olarak sınıflandırılabilir. Bu hileler işletme içinden yani işletme yöneticileri, görevlileri, çalışanları ve acenteleri tarafından işletme lehine, aleyhine veya işletme içindeki diğer gruplara karşı düzenlenebileceği gibi işletme dışından tedarikçiler, satıcılar, müşteriler ve diğer kesimler tarafından işletme aleyhine de düzenlenebilmektedir. İşletme aleyhine düzenlenen hileler; hırsızlık suçu, zimmete para geçirme, sahtekârlık ve belge üzerinde yapılan sahtekârlıkları içermektedir. İşletme lehine yapılan hile eylemleri ise kurumlar vergisi kaçakçılığı, kurum varlıklarının veya net kârın yalan beyanı, asılsız reklamcılık ve ceza getiren resmi düzenlemeleri ihlal etmek olarak sıralanabilir (Altınsoy, 2011: 22). Günümüzde hileli işlemlerin kapsamının ve bu işlemlerin neden olduğu zararların önemli derecede artış gösterdiği görülmektedir. Bu hilelerin kapsamı daha genel olarak şu şekilde özetlenebilir (Elitaş, 2012: 159):

- İşletme çalışanları tarafından işletmelerine karşı yapılan hileler,

- Beyaz yakalılar tarafından yapılan hileler,
- İşletme tepe yönetimlerinin ilgililerini yanıltmaya yönelik olarak yaptıkları mali tablo hileleri,
- Yatırımlarla ilgili yapılan hileler,
- Ticari rüşvetler ve komisyonlar,
- Banka işlemleri ile ilgili hileler,
- Elektronik fon transferi (EFT) ile ilgili hileler,
- Kredi kartı hileleri,
- Bilgisayar hileleri,
- İnternet yoluyla yapılan hileler.

1.5.3. Hile Türleri

Hile türleri yatırım hileleri, satıcı hileleri, müşteri hileleri, çalışan ve yönetim hileleri şeklinde beş grupta sınıflandırmaktadır (Bozkurt, 2011:65).

1. **Yatırım Hileleri:** Yatırım hileleri ile yönetim hileleri birbiriyle ilgili olan hile türlerindedir. Yatırım hileleri; hileli veya işe yaramayan yatırımların bu durumun farkında olmayan yatırımcılara satılmasından meydana gelen bir hile türüdür. Örneğin; insanları değerli olduğu şeklinde iddia da bulunup bu eşyalara yatırım yapmaları için kandırılma şeklinde meydana gelen hileli işlem bir yatırım hile çeşididir. Sahte altın saat gibi birtakım örnekler verilebilir (Çelik, 2007: 45).
2. **Satıcı Hileleri:** İşletmeye mal ve hizmet satışı gerçekleştiren satıcıların yapmış oldukları hile türüdür (Bozkurt, 2011: 66). Bir işletmede satın alma işleriyle yetkili olan çalışan kişilerin, satıcının eksikliklerini görmezden gelmesi eksik sevkiyat, fazla faturalama, çift faturalama gibi birtakım hile şekillerinin gerçekleşmesine neden olabilmektedir (Altınsoy, 2011: 37-38).
3. **Müşteri Hileleri:** Müşteri hileleri, müşterinin mal veya hizmet satın aldığı işletmeye karşı gerçekleştirmiş oldukları hile türüdür ve bu hile türü müşterinin tek başına ya da işletmede çalışan bir kişiyle işbirliği yapması durumunda gerçekleşebilmektedir (Bozkurt, 2011: 66).
4. **Çalışan Hileleri:** Çalışan hileleri, zimmet yolu ile hırsızlık ya da mesleki hileler denilerek te adlandırılabilir. Çalışanların yapmış olduğu bu çalışan hileleri, çalışan kişinin işletmenin varlıklarına el koyması yada bunları kural dışı kullanarak işverenini dolandırması şeklinde

gerçekleşmektedir (Erkan ve Arıcı, 2011: 32). Çalışan hilelerinde kurban durumunda olan işverendir. Hileyi gerçekleştiren ise işletme çalışanlarıdır. Yönetim hilelerine göre ise yapıma durumu daha fazladır (Terzi, 2012b: 45).

- 5. Yönetim Hileleri:** Yönetim hileleri; hileli finansal raporlama ya da finansal tablo hileleri şeklinde de isimlendirilmektedir (Terzi, 2012b: 45). Yönetim hileleri tepe yöneticileri tarafından gerçekleşmekte olup, işletmeye ait olan mali tablolar üzerinde oynanması veya bunların değiştirilmesi şeklinde meydana gelmektedir (Bozkurt, 2011: 65).

İşletmelerde yapılan hileler genellikle çalışanların ve yöneticilerin para hırsı ve açgözlü olmaları, çalışanların haksızlığa uğradıklarını düşünerek yönetime karşı duydukları kin ve nefret, çalışanların ve yöneticilerin kötü alışkanlıkları olarak sıralanabilir.

Örneğin; çalışanın kumar tutkusu vardır. Kumar tutkusu nedeniyle büyük miktarda bir borç altına girmiştir. Çalışan, gelir seviyesinin yetersiz olmasından dolayı borcunu ödeyememiştir ve ölüm tehdidi almaya başlamıştır. Çalışanın borçlarından kurtulması için hileye başvurarak zimmetine para geçirmiştir.

Başka bir örnek ise; çalışanın işletmede sağlıklı bir iç kontrol yapısı ve denetim düzeni olmadığından dolayı yakalanmayacağını da düşünerek rahat bir biçimde parayı zimmetine geçirmiştir (<http://synergy.gen.tr> (22.02.2016)).

İşletmelerde yapılan hileler, işletmelerin mali anlamda büyük zararlara uğramasına yol açmaktadır. Yapılan araştırmalar sonucunda, ABD işletmelerinde yöneticilerin ve çalışanların yaptıkları hilelerin oluşturduğu zararlar konusunda dört adet çarpıcı tahmini sonucu ortaya koymuştur(Bozkurt, 2011: 5):

1. İşletmeler yıllık gelirlerinin %6'sını hile yolu ile kaybetmektedir.
2. ABD işletmelerinin yapılan hileler nedeniyle katlandıkları yıllık mali kayıplar 400 milyar USD' den fazladır.
3. Çalışan başına düşen günlük hile tutarı 9 USD civarında tahmin edilmektedir.
4. ABD'de çalışanların zimmete para geçirme yoluyla işletmelere verdikleri zarar yıllık 20-40 milyar USD aralıklarında olduğu tahmin edilmektedir.

İster bilinçli bir şekilde yapılan hileler olsun isterse dikkatsizlik veya bilgisizlik sonucu ortaya çıkan hatalar olsun işletmelerde ciddi kayıplara neden olabilmektedir. Adli muhasebeciler işletmelerde yapılan hatalardan ziyade hileli işlemler ile ilgilenmektedirler. Bu nedenle adli muhasebeci bir konuyu araştırırken araştırma konusu işlemin bir hatadan mı yoksa hileden mi kaynaklandığını iyi analiz etmesi gerekir ve buna göre araştırmasına yön vermelidir. Hata ve hile arasındaki farklılıkları ve birtakım özellikleri aşağıdaki şekilde sıralamak mümkündür. Bunlar (Kaya, 2013: 10);

- Muhasebe hataları kasıt unsuru taşımayan yanlışlıklar olup, hileler ise kasıtlı olarak yapılan ve isteyerek gerçekleşen eylemlerdir.
- Muhasebe hatalarını yapan kişi çoğunlukla işletme çalışanlarıdır fakat hileleri yapanlar ise tepe yöneticileri ve işletme sahipleridir.
- Muhasebe hatalarının en çok yapıldığı yer kayıtlar üzerinde olup, muhasebe hilelerinin yapıldığı yer ise belgeler üzerindedir.
- Yapılan hatalar eğer fark edildiyse onu düzeltmek mümkündür.
- Hataların ortaya çıkarılması hilelerin ortaya çıkarılmasından çok daha kolaydır çünkü hileler kasıtlı bir şekilde gizlendiği için bunların ortaya çıkarılması zordur.

Yapılan bir işlemin hata veya hile olup olmadığını anlamak her zaman çok kolay olmamaktadır. Örneğin, sabit kıymetlere geçirilmesi gereken bir makinenin genel yönetim giderleri hesabına kaydedilmesi, muhasebe prensiplerinin bilinmemesinden veya dikkatsizlikten kaynaklanıyorsa bu işlem bir muhasebe hatası olarak düşünülebilir. Fakat giderlerin yüksek gösterilmesi yoluyla kârı azaltmak amacı ile genel yönetim giderlerine kaydedilmişse yapılan işlemde kasıt olduğu kabul edilerek muhasebe hilesi yapıldığı düşünülebilir (Altınsoy, 2011: 19).

İşletmelerde muhasebe faaliyetleri sonucunda elde edilecek bilgilerin doğruluk derecesi ve ortaya çıkabilecek hileli işlemlerin önlenmesinin veya yapılan hilelerin ortaya çıkarılmasının birincil şartı iyi bir muhasebe organizasyonunun oluşturulmuş olmasıdır. Muhasebenin, fonksiyonunu yerine getirebilmesi ve muhasebe sisteminin başarısı için gerekli nesnel ortamı oluşturan muhasebe organizasyonu,

- Belge ve kayıt düzeninin belirlenmesi,
- Hesap planı ve hesap akışının belirlenmesi,
- Personel organizasyonunun yapılması,
- Malzeme ve teçhizatın düzenlenmesi,

aşamalarından oluşmaktadır. İşletmelerde muhasebe organizasyonunun kurulması, gereklilikten öte bir zorunluluktur. Çünkü muhasebe organizasyonu, işletmenin diğer bölümleri arasında ilişki kurarak bu bölümlerin denetlenmesine ve kontrol edilmesine (denetçiler ve adli muhasebeciler vb. tarafından) olanak sağlamaktadır (Özkan, 1998, 582). Bu nedenle, bir işletmede mali nitelikte bir hileyi araştırarak olan bir adli muhasebeci öncelikle işletmenin mevcut muhasebe organizasyon yapısını iyi anlaması gerekir.

Yeni nesil teknolojik suçlar olan beyaz yaka suçlarını belirlemek için, pek çok kıstas arayan adli muhasebecilere tipik hileli mali tablo düzenbazlıkları, geliri kazanmaksızın tanıma ya da uydurma (gerçekte var olmayan) gelirler kaydetme, gider kayıtlarının ertelenmesi, kazancın farklı dönemlere kaydırılması ve anonim şirketin sorumluluklarının ifa edilmemesi şeklinde ortaya çıkabilir (Kasap, 2013, 127). Genel olarak küçük işletmeler, genellikle aktiflerini ve kârlarını olduğundan düşük; büyük işletmeler ise; tam aksine varlıklarını ve kârlarını olduğundan büyük gösterme eğilimi taşımakta ve bunu gerçekleştirme çabasındadırlar. Bunu yaparken de yukarıda bahsedilen yaratıcı muhasebe uygulamalarına başvurumaktadırlar (Can, 2010, 30). Tüm bunlar, yaygın hileli muhasebe uygulama örnekleridir.

Günümüzde yaygınlaşan hile, işletmelerin önemli bir sorunu haline gelmiştir. İşletmeler varlıklarının hatırı sayılır bir kısmını çalışanlar veya yöneticiler tarafında yapılan hileler nedeniyle kaybetmektedirler (Yücel, 2011: 36).

Adli muhasebede, denetim ve hileler arasındaki ilişkiler dinamik olup, sosyal, kültürel ve politik durumlara göre değişim göstermektedir. Adli muhasebenin ortaya çıkmasının nedeni olarak gösterilen Al Capone olayı, finansal nitelikteki bir hileden kaynaklanmıştır (Terzi, Kıymetli Şen, 2015: 480).

1.5.4.Hilelerin Tespit Edilmesinde Kullanılan Yöntemler

Adli muhasebede hilelerin tespit edilmesinde veri madenciliği yöntemleri, Benford Kanunu ve Bağlı Büyüklük Faktörü uygulanmaktadır (Terzi, Kıymetli Şen, 2015: 482).

1.5.4.1.Verit Madenciliği Yöntemi

Veri madenciliği yöntemi; finansal veri yığınları içinde saklı bulunan, önceden bilinmeyen, geçerli ve uygulanabilir bilginin elde edilmesi amacıyla yaygın olarak kullanılan bir yöntemdir (Alkan, 2007: 3).

Veri madenciliği en basit şekilde büyük miktarda veri içerisinde gelecekle ilgili tahmin yapmamızı sağlayacak modellerin veya bağlantıların oluşturulmasıdır. Bu bağlantılar oluştuktan sonra aradığımız veriler mevcutsa bu verilerden çıkarabileceğimiz sonuçları anlamak için kullanırız (<http://www.cozumpark.com> (11.01.2016)).

Veri madenciliği hileli işlemlerin tespitinde işlemleri farklı şekillerde sınıflandırarak analiz eder. Sınıflandırma için kullanılan yöntemler: (Kaya, 2013: 28);

- Kümeleme
- Görselleştirme
- Öngörü modellemesi
- Bağlantı analizi
- Sapma tespiti
- Bağımlılık Modellemesi
- Veri Özetleme

Örneğin;

Riski az olan tüm kredi kartı başvurularını bul(sınıflandırma)

Harcama alışkanlığı benzer olan kredi kartı sahiplerini bul(kümeleme)

DVD ile birlikte sıkça satın alınan ürünü bul (bağlantı analizi)

Adli muhasebeciler, hilelerin tespitinde, özellikle büyük hacimli veriler içindeki anormalliklerin ortaya çıkartılmasında veri madenciliği yöntemlerini kullanmaktadır (Terzi, Kıymetli Şen, 2015: 482).

1.5.4.2.Benford Kanunu

Benford Kanunu, doğada kendiliğinden oluşan sayıların ilk hanesi başta olmak üzere, belirli hanelerinde her bir rakam için rakamların rastlanma ihtimalinin eşit olmadığını ve rastlanma ihtimalinin farklı oranlarda olduğunu öngören bir matematik kuralını içerir (Yanık ve Samancı, 2013: 336).

Benford Kanunu'nda, herhangi bir veri kümesinden rastgele bir sayı seçildiğinde bu sayının ilk hanesindeki rakamın 1 olma olasılığı yaklaşık %30, 2 olma olasılığı ise %17 olmaktadır. Bu olasılık rakamlar büyüdükçe azalmaktadır. (Kocameşe ve Güçlü, 2010: 4).

Benford Kanunu, geniş veri tabanına sahip olan işletmelerde kullanılan ve rakamların ortaya çıkan ilk frekansları ile gerçek bir muhasebe evreninde ortaya çıkan ilk frekanslarının karşılaştırılmasına dayanan matematiksel bir yöntemdir. Eğer yapılan analiz sonucunda frekanslar, Benford Kanunu'na uygun olmayan bir biçimde dağılım gösteriyorsa, muhasebe hilesi riski vardır (Terzi, Kıymetli Şen, 2015: 482). Benford Kanunu'nun amacı, çalışma kapsamında yer alan işlemde herhangi bir kasıtsız hata veya dolandırıcılık olup olmadığını tespit etmektir (Panigrahi, 2006: 1426).

Yapılan araştırmalar sonucunda muhasebe verilerinin önemli bir bölümünün Benford Kanunu'na uygun dağılım gösterdikleri görülmüştür. Bunun anlamı muhasebe kayıtlarındaki tutarların Benford Kanunu'na uygun dağılım göstermemesi halinde verilerin güvenilirliğinin zedeleneceği anlaşılabacaktır (Kocameşe ve Güçlü, 2010: 4).

1.5.4.3.Bağlı Büyüklük Faktörü

Bağlı Büyüklük Faktörü, aykırı ya da basit hatalar veya dolandırıcılık ile bağlantılı olağandışı verileri algılar. Veriler, herhangi bir işlemde her alan normal bir aralığa sahiptir ve aralığın dışında düşen herhangi bir veri olağandışı ya da aykırı olduğu ve daha fazla araştırılması gerektiğini gösterir (Panigrahi, 2006: 1427). Diğer bir ifadeyle BBF, olağan olmayan veri setini veya aykırılıkları belirlemektedir. Bu yöntem, işlemlerin normal bir dağılıma sahip olduğu ve bunun dışındaki harici dağılımların ise olağan olmadığı anlayışına dayanmaktadır. Bu yöntemde aykırılıklar, mükerrer kayıtlardan yani hileli olmayan işlemlerden kaynaklanmış da olabilmektedir (Terzi, Kıymetli Şen, 2015: 480).

İKİNCİ BÖLÜM

ADLİ MUHASEBECİLİK MESLEĞİ VE ADLİ MUHASEBECİLİK MESLEĞİNDE KULLANILAN TEKNİKLER

2.1. Adli Muhasebeci

Muhasebe mesleğinde oldukça yeni olmasına karşın, diğer mesleklerde, bir adli uzman rolü belli bir süreden beri yerini bulmuştur. Webster's Sözlüğünde adli mahkemeye ait terimi “yargı mahkemelerine veya toplumsal tartışma ve münazaralara ait olan, buralarda kullanılan veya bunlara uygun” şekilde ve adli tıp terimi ise “tıbbi olayların hukuki sorunlarla ilişkisi ve uygulanması ile ilgilenen bir bilim dalı” olarak tanımlanmaktadır. Buna göre, adli muhasebe mesleğinde mahkemeye ait terimi, finans olaylarının hukuki sorunlarla olan ilişkisi ve uygulaması ile ilgilenmektedir. Adli muhasebe kanıtı, ceza veya hukuk mahkemesi olsun olmasın bir mahkemeye yöneliktir. Ayrıca, mahkemeye yönelmesi ile adli muhasebecilerin ulaşmak zorunda oldukları işin kalitesi, konu dava konusu olacaksa kamu incelemesine tabidir (Gülaçtı, 2004: 55).

Günümüzde işletmelerin yaptıkları iş ve işlemler ile organizasyon yapılarının karmaşıklaşması, yapılan işlemlerdeki usulsüzlüklerin sıradan personel tarafından ortaya çıkarılmasının zorlaşması, işletme birleşmelerinin artması, bilgi teknolojilerinin yaygın bir biçimde kullanılması, rüşvet, kara para aklama, zimmet ve benzeri suçların artması, hileli işlemlerin ve yolsuzlukların daha da çoğalmasına neden olmuştur (Bekçioğlu, Coşkun ve Gümüş, 2013: 2).

Son yıllarda yaşanan finansal skandallar ile birlikte sermaye piyasalarına olan güven azalmıştır. Hileli ve usulsüz işlemler neticesinde ortaya çıkan finansal skandallar, hem şirketlere, hem de finansal piyasalara çok ciddi zararlar vermiştir. Hileli işlemlerin artmasından dolayı muhasebe ve denetim alanından yeni bir kariyer fırsatı olarak Amerika’da adli muhasebecilik mesleği ortaya çıkmıştır (Erol, 2013: 204). Adli Muhasebe mesleği pek çok batı ülkesinde geleceğin gözde meslekleri arasında kabul edilen ve özellikle dolandırıcılık suçlarının soruşturulmasında son derece önemli katkılar sağlayan saygın bir meslek haline gelmiştir (Aktaş ve Kuloğlu, 2008: 102).

Adli muhasebeci, adli muhasebe konularında yeterli donanıma sahip olup muhasebe ve işletmecilik bilgileri ile hukuk ilke ve kurallarını araştırmacı bir mantıkla mali, sosyal ve hukuki sorunlara uygulayan meslek mensubudur (Pehlivan, 2010: 24).

Amerikan Adli Muhasebeciler Kurulu'na (ABFA – American Board of Forensic Accounting) göre adli muhasebeci “*Gerçeği elde etmek ve bir uzman görüş oluşturmak için bir analiz, soruşturma, sorgulama, denetim tekniklerini uygulayan bir profesyoneldir*” olarak tanımlanmıştır (<http://certfa.org> (01.02.2016)).

Adli muhasebeciler soruşturma yaparken muhasebe, denetim ve soruşturma becerilerini kullanır. Adli muhasebeciler bir mahkemeye açık ve öz olarak finansal bilgileri iletirler (<http://www.accountingweb.com> (30.11.2015)).

Bir adli muhasebecinin mahkemelerde ifade verirken göz önünde bulundurması gereken temel ilke ve kuralları kısaca maddeler halinde inceleyecek olursak (Gülten ve Kocaer; 2011: 129-131);

a) Taraf Tutmaksızın Uzman Görüşü Bildirmek: Adli muhasebeciler mahkemelerde ifade verirken kendilerini, hâkim savcı veya avukat yerine koyamazlar. Kesinlikle uzmanlıklarının öngördüğü çerçevede gerçekleri çarpıtmadan ifade vermeleri esastır. Başka bir uzmanında aynı olayı incelediğinde aynı bilgi ve belgelerle aynı sonuca ulaşabilmesi gerekir. Adli muhasebecinin ücretini avukatın ödüyor olması bir takım gerçeklerin gizlenmesini veya olduğundan farklı yansıtılmasını kesinlikle gerektirmez.

b) Gerçekleri Abartmamak veya Küçümsememek: Adli muhasebeciler gerçeği, kendi görüşlerini eklemeden objektif olarak açıklamalıdır. Gerçeğin boyutlarını değiştirerek olayı fazla abartmak veya küçük göstermek de uzman davranışı olarak nitelendirilemez. Adli muhasebeci yapacağı sözlü anlatımda azami mesleki özeni göstermek zorundadır.

c) Görsel Araçlardan Yararlanmak: Uzman tanıklığı kapsamında davada görüşünü açıklayan adli muhasebecinin tablolar, grafikler ve şekillerden yararlanarak açıklamalarını desteklemesi her zaman istenen bir durumdur. Çünkü karmaşık muhasebe hesaplamaları veya pek çok rakamın peş peşe açıklanmasından çok grafik, şekil ve tablolar akılda kalır.

d) Net ve Kesin İfadeler Kullanmak: Adli muhasebecilerin mahkemede olayla ilgili görüş bildirirken daima net ve kesin ifadeler kullanması gerekir. Aksi halde ifadesinde belirsizlikler olduğu, konuyu iyi araştırmadığı gibi yanlış imajların oluşmasına neden olabilir. Anlatımlarda konuyu en net ifade eden kelimelerin seçilerek cümleler kurulması şarttır.

e) Açıklayıcı ve Öğretici Anlatım: Adli muhasebeci dava kapsamında hâkim önünde sözlü ifade verirken konunun taraflarca tüm boyutlarının anlaşılabilmesi için açıklayıcı ve öğretici bir tarzda konuşması gerekir. Tabi burada temel amaç konu ile ilgili yönleri muhasebe bilgisi yetersiz olan kişilere onlarında kolayca algılayabileceği şekilde açıklayabilmektir. Yoksa üniversite de ders verir gibi bir hava yaratmak çok abartılı olacaktır.

f) Varsayımlar Yapmamak: Konu ile ilgili olarak yapılacak tüm açıklamalarda eldeki belge, bilgi ve delillere göre hareket etmek gerekir. Teori ve varsayımlar üreterek kesin olmayan bilgilerle hiç kimseyi suçlamamak esastır. Bir takım hipotezlerden yola çıkarak yapılacak olan suçlamalar haksız yere gerçekte suçsuz birisinin ceza almasına neden olabilir.

g) Konudan Konuya Geçmemek: Adli muhasebecilerin mahkemelerde uzman tanıklık kapsamında ifade verirken konudan konuya geçmeden konuyu dağıtmadan açıklamalar yapması gerekir. Aksi halde iletilmek istenen mesaj karşı tarafa gereken şekilde aktarılmamış olacaktır. Sözel ifadeleri dinleyen insanların bir süre sonra dikkatinin dağıldığı bilinen bir gerçektir. Bunun yanı sıra konudan konuya geçerek birbiri ile alakasız pek çok hususu birlikte anlatmak kişilerin dikkatini daha fazla dağıtacaktır.

h) Soruları Dinleyip Yanıtlamak: Hâkimin, Cumhuriyet savcısının, müdafî veya vekil avukatın adli muhasebeciye bilirkişi tanıklığı görevi sırasında çeşitli sorular soracağı açıktır. Adli muhasebecinin soruları dikkatli dinleyerek anlaması ve dikkatli bir şekilde cevap vermesi gerekir. Soruya uygun olmayan cevaplar vermesi durumunda ise konu ile ilgili anlatım zafiyeti oluşacaktır.

i) Tutarlı Anlatım: Adli muhasebecilerin mahkemelerde verecekleri ifadelerde yapacakları en büyük hata, tutarlı olmayan açıklamalar yapmasıdır. İşte bu durumda davanın tarafları veya hâkim adli muhasebecinin vereceği bilgileri sorgulayacak, güvenilir olmadığını ileri sürebileceklerdir. Daima uzman bir kişi

olarak adli muhasebecinin tutarlı ifadelerde bulunması anlatımları sırasında kendi kendisi ile çelişkiye düşmemesi gerekir.

j) Ön Hazırlık Yapmak: Adli muhasebecinin mutlaka mahkemelerde vereceği uzman tanıklık ifade ve sunumları ile ilgili ön hazırlık yapması gerekir. Genelde prova şeklinde gerçekleşen bu durumda adli muhasebeci sanki hâkim karşısındaymiş gibi açıklamalar yapar. Uzman görüşü uygulamalarının ülkemizde henüz belirli standartlara oturmadığı gerçeği göz önünde bulundurularak mahkemelerde uzman görüşü alınacak kişilerin uzmanlıklarının iyi sorgulanması gerekmektedir. Aksi halde yüksek ücretler ödenmesine rağmen istenen sonuçların alınamaması sonucuyla karşılaşılabilecektir (Gülten ve Kocaer, 2010: 131).

Çeşitli nedenlerin etkisiyle zorunlu olarak ortaya çıkan bu meslek muhasebe uygulamalarının yapısını değiştirmiştir. Standart olarak kayıtlarda yer alan sayıların ön yüzü ile uğraşan muhasebeciler, bu meslek ile birlikte sayıların arkada kalan dünyasına bakmaya ve sorgulamaya başlamışlardır. Bu meslek aracılığı ile muhasebe bilgisi ve hüneri yasal sorunlar yönünde ağırlıklı olarak uygulanmaya başlamıştır. Günümüzün karmaşık ekonomik yapısında bu uygulama kaçınılmaz bir duruma gelmiştir. Adli Muhasebe mesleğinin uygulama kapsamını üç ana bölüme ayırmak ve açıklamalar getirmek mümkündür (Pala, 2011: 7):

- a) Dava destek danışmanlığı,
- b) Uzman şahitlik,
- c) Hile denetçiliği veya araştırmacı muhasebecilik.

2.1.1. Dava Destek Danışmanlığı

Dava desteği, bir adli dava öncesinde veya dava esnasında ilgili avukata sağlanan muhasebe desteğidir (Pazarçeviren, 2005: 19). Avukatların aldıkları eğitim içerisinde muhasebe bilgisi ya çok az yer almakta, ya da hiç yer almamaktadır. Dolayısıyla bu konularda avukatın görüşünü şekillendirmede ve savunmasına dayanak teşkil etmede etkili olacak kişilerin verdikleri hizmet dava desteği olarak adlandırılmıştır (Akyel, 2009: 141). Dava desteği, anlaşmaların feshedilmesi ile sonuçlanan ekonomik kayıp ve zararların hesaplamalarını içeren konular üzerinde duran hukuki bir yardımdır (Gülaçtı,2004; 81).

Dava destek danışmanlığı kapsamına ağırlıklı olarak avukatlarla birlikte yapılan çalışmalar girmektedir. Bu çalışmalar aşağıda gösterilmiştir (<http://www.hiledenetimhizmetleri.com/> (10.11.2015)).

- Her türlü yolsuzluk davaları,
- İşletme değerlemeleri,
- Hasar ve zarar tahminleri,
- Sigorta anlaşmazlıkları,
- Anlaşmalardan doğan sorunlar,
- İşletmeler arası sorunlar,
- Patent, hak ve markalarla ilgili doğan sorunlar,
- İflas davaları,
- İşletmelerle ilgili ayrılma veya birleşme davaları,
- Boşanmalarla ilgili mali anlaşmazlıklar,

Adli muhasebeciler; dava desteği amacıyla araştırmaları sırasında buldukları ve inceledikleri tüm evrakların mahkeme süreci içerisinde kanıt olduğunu ve azami bir özenle korunması gerektiğini bilirler. Deliller muhafaza edilirken her bir delilin numarası, tanımı, edinim tarihi, elde edildiği kişinin adı, elde edildiği yer gibi bilgilerin de kayıt altına alınması sağlanmalıdır. Adli muhasebeciler bireysel zararlar, kazançların azalması, boşanma uyuşmazlıkları, istihdam yolsuzlukları, hile, usulsüz mali kayıtlar, ortaklar arasındaki problemler, görevi suistimal ve sigorta suçları gibi pek çok alanda dava desteği sağlayabilmektedirler. Değerleme, adli muhasebecilikte en çok karşılaşılan konulardan biridir. Ortaklar arasındaki problemlerden boşanma mahkemelerine kadar pek çok alanda varlıkların gerçek değerinin belirlenmesi tüm uyuşmazlıklarda ana sorun haline gelmektedir (Balcı, 2014: 11).

Adli muhasebecinin mahkemeye dâhil olması ilk önce tarafların avukatıyla yapılan görüşmeyle başlar. Bu görüşmede; incelemenin ve araştırmanın esasları, ayrıntıları ile adli muhasebeciye ödenecek olan bedel koşulları belirlenir. Görüşmede belirlenen esaslara göre sonuçta bir sözleşme yapılır. Bu şekilde; adli muhasebecinin mahkemedeki görev, yetki ve sorumlulukları yazılı hale getirilir. Ancak, sözleşme ile tüm işlemler ve esaslar tamamlanmış sayılmaz. Avukat ile adli muhasebeci arasında uyum sağlanmalıdır. Aksi halde mahkeme sürecinde sorunlar yaşanmaktadır (Balcı, 2014: 12).

Adli muhasebeci bu gibi konularda mahkeme sırasında avukatlara hukuki destek sağlayabilecekleri gibi olayın mahkemeye intikal ettiği durumlarda da hizmet sunabilirler. Avukatın savunmasının oluşturulmasıyla ilgili delillerin toplanmasında veya karşı tarafın avukatının veya savcının oluşturduğu iddiaların çözümlenerek etkisiz hale getirilmesinde adli muhasebecilerin büyük desteği olabilmektedir (Gülten, 2010: 316).

2.1.2. Uzman Şahitlik

Bir adli muhasebe uygulama alanı olan uzman şahitlik; mahkemeye intikal etmiş birtakım konuların değerlendirilmesi, ilgili yasal mevzuata uygun bir şekilde sonuca ulaşılması ve varılan sonucun hem yazılı, hem de sözel olarak mahkeme heyetine sunulmasıdır. Uzman şahit; görgü şahidinin aksine gördüklerini, duyduklarını, hissettiklerini değil uyuşmazlığa ait görüşlerini kendi eğitim, deneyim ve uzmanlığına dayanarak ifade eden kişidir. Uzman şahitlik, özel ve teknik bir konuda bilgi sahibi olan ve mesleki tecrübesi bulunan kişilerin yürüttüğü faaliyettir ve hakkında bilgi verilen olayın içinde olma ya da olayı gözlemleme şartı aranan görgü tanıklığından mesleki ve teknik bilgi ile tecrübe ihtiyacı unsurları sayesinde ayrılmaktadır (Çankaya, Dinç ve Çoban, 2014: 73).

AICPA'ya göre bir adli muhasebeci olan uzman şahidin sahip olması gereken nitelikler, dört grupta toplanmaktadır. Birinci grup özellik, eğitim ve deneyim ile ilgilidir. Uzman şahit, muhasebe deneyim ve uygulamalarına, vergi hukuku, genel işletme hukuku ve meslek etiğinde yeterli seviyede bilgiye sahip olmalıdır. İkinci grup özellik, temel adli bilgi yeterliliğidir. Uzman şahit; mesleki sorumluluk ve uygulama yönetimi, yasalar, mahkemeler, uyuşmazlık çözümü, planlama ve hazırlık becerileri, bilgi toplama ve topladığı bilgileri saklama, keşfetme becerisi ve raporlama konusunda yeterli olmalıdır. Üçüncü grup özellik, adli becerilerde uzmanlaşmadır. Dördüncü grup özellik ise, analiz ve sonuç çıkarma yeteneğidir. Uzman şahit, bilgisayarlı adli analiz, aile hukuku, değerlendirme, hile önleme ve tespiti, gerçeğe aykırı finansal beyan, ekonomik zarar hesaplama yetenekleri konusunda yeterli bilgiye sahip olmalıdır (Davis ve diğerleri, 2009: 3-4).

Uzman şahitlik hizmetleri kapsamında, bir dava süresince ilgili avukatlar ve hâkimlere teknik destek vermek amacıyla şahitlik faaliyetini sürdürmek yer almaktadır. Bu kapsamda verilecek hizmetler şu şekildedir (<http://www.karde-as.com> (10.11.2015)) :

- Dava konusu ile ilgili olarak gerekli araştırmaları yaparak çeşitli verileri toplamak
- Bu verilerden bir sonuca vararak bir kaniya ulaşmak
- Oluşturduğu görüşünü mahkemede hâkimlere ve avukatlara aydınlatıcı ve öğretici bir biçimde yansıtmak

Uzman şahite duyulan ihtiyacın temelinde mesleki uzmanlaşma olgusu ve ticari hayatın giderek daha fazla karmaşıklaşması sorunu yer almaktadır. Hkimler, yargıya taşınan konuların hukuksal yönünde uzman olmalarına rağmen konunun olgu yönünü oluşturan ticari işlemler ve muhasebe alanında yeterli bilgi sahibi değildir. Ayrıca kendilerinden bu konularda genel kültür düzeyinin üzerinde bilgi sahibi olmalarını istemek doğru değildir. Bu nedenlerle yargı mensupları zme kavuşturmaları gereken mali konulu davaların özel bilgiyle yorumlanması gereken kısımlarında bu alanda deneyimli bir uzman şahidin görüşlerinden yararlanabilmektedir. Bu durumda, dava taraflarının konusunda uzman bir avukata ya da avukat grubuna sahip olması kadar kendi uzman şahidine sahip olması da bir davanın kazanılması ya da kaybedilmesinde önemli derecede etkiye sahip olabilmektedir (ankaya, Din ve oban, 2014: 73).

2.1.2.1. Uzman şahitlik ve Bilirkişilik Kurumunun Karşılaştırılması

Bilirkişiler, kendi mesleğinden ötürü sahip olduğu teknik bilgiye dayalı olarak mahkemeler tarafından maddi olaylara ilişkin sorular hakkında cevap veren ve cevabı içeriğinde asla hukuki yorum yapmayan, sunduğu rapor hâkim açısından delil niteliğinde olan, gerçek kişi ve kanunla kurulmuş kurumlardır (<http://enderdedeagac.blogspot.com.tr> (19.02.2016)).

Bilirkişiler, ilgili yargı mercii tarafından görevlendirilen meslekle ilgili kişilerdir. Ancak bilirkişilik uygulaması adli muhasebecilik ile eř tutulabilecek kadar geniş kapsamlı değildir. Çünkü uzman şahitlerin bilirkişilere göre daha geniş yetkinliklere ve kişisel özelliklere sahip olması gerekmektedir. Uygulamadaki şekliyle bilirkişilik yapabilmek için, ilgili konuda çalışmalar yapmış olmak, belirli bir eğitim seviyesine sahip olmak gibi genel kriterler yeterli olmaktadır. Ancak adli muhasebeci uzman şahitlerin bu genel kriterleri taşımının yanında ilave bazı özel kriterleri de taşımaları gerekmektedir (Karacan, 2012: 124).

Uzman şahitliğe ve bilirkişiliğe duyulan ihtiyaç temelde aynıdır. Bu iki meslek grubunu birbirinden ayıran temel farklılıklar bulunmaktadır. Bu farklılıklar aşağıdaki gibi özetlenebilir (Çoban, 2013: 75):

- Uzman şahitler, bilirkişilere nazaran daha araştırmacı, şüpheli, sezgisel, analitik düşünebilen ve etkili sözel iletişim yeteneğine de sahip kişilerdir.
- Türkiye 'de bilirkişilik için genelde YMM, SMMM unvanlarından birine sahip olmak yeterli görülürken, uzman şahitlerin; adli muhasebe alanında uzman olduklarını belgeleyen Sertifika sahibi olmaları beklenir.
- Bilirkişiler Türkiye'de mahkemelerce görevlendirilirlerken uzman şahitler mahkemelerin yanında hukuk büroları ve şirketler tarafından da görevlendirilebilmektedirler. Tarafların her biri kendi uzman tanığına sahip olabilir.
- Çalışma sürecinde bilirkişiler kendilerine gönderilen dosyada sadece kendilerinden istenen konuyu inceler, araştırma yapamamakta ve kendisine sunulan belgelerden başka belgeleri kullanmazlar. Uzman şahitler ise çalışmalarını bir dedektif edasıyla yürütürler ve konuyu bir bütün olarak ele alarak kendisini destekleyecek kanıt elde etmeye çalışırlar.
- Uzman şahitler çalışmalarını mahkeme heyetine sunarken yazılı rapor vermenin yanında sözlü savunma da yapabilir ve savunması sırasında modern sunum tekniklerini kullanabilirler. Ayrıca uzman şahitler, duruşma sırasında karşı tarafın avukatınca çapraz sorguya alınabilir. Bilirkişiler ise dosya üzerinden yürüttükleri incelemeleri sadece yazılı rapor halinde mahkemeye sunmaktadırlar. Bu sebeple uzman şahitler gibi mahkeme ortamının gereklerine uyum sağlama yükümlülükleri bulunmamaktadır.

2.1.3. Hile Denetçiliği veya Araştırmacı Muhasebecilik

Hileli işlemlerin (işletme yönetici ve çalışanları tarafından yapılan hileler, yatırımlarla ilgili hileler, ticari rüşvet ve komisyonlar, banka işlemleri-elektronik fon transferi-kredi kartı ile ilgili hileler, bilgisayar ve internet yoluyla yapılan hileler vb.) saptanarak önlenmesi amacıyla yeni bir meslek türü olarak adli muhasebecilik mesleği ortaya çıkmıştır. Ayrıca bu amaçlar kapsamında bu alanda hizmet eden kişiler "*Hile Denetçisi*", "*Adli Muhasebeci*" veya "*Araştırmacı Muhasebeci*" olarak adlandırılmaktadır (Al, 2014: 103).

Genel olarak adli muhasebecilerin, araştırmacı muhasebecilik yoluyla yardımcı olabilecekleri konular şunlardır (Pazarçeviren, 2005: 9).

- Yapıldığından şüphede duyulan hileli işlemleri kanıtlarıyla birlikte ortaya çıkarmak,
- Mevcut durumun analizi ve yapılacaklara ilişkin önerilerin düzenlenmesi,
- Aktiflerin korunması ve iyileştirilmesinde destek sağlanması,
- Diğer uzmanlarla (özel müfettişler, adli doküman uzmanları, danışman mühendisler) işbirliği yapılması,
- Suç kovuşturması ya da hukuki dava yoluyla aktiflerin tahsili işlemine yardım edilmesi.

Hile denetçiliği veya araştırmacı muhasebecilik adli muhasebecilerin daha yoğun bir şekilde hizmet verdikleri adli muhasebe uygulama alanıdır. Genel olarak hile denetçileri; varlıkların, yolsuzluk, rüşvet, zimmete geçirme ve hileli işlemler ile kötüye kullanımını önlemek, bilgisayar hileleri, çalışan hileleri ve stok hilelerine yönelik özel ve kamu sektöründe faaliyet gösteren kurum ve işletmelere hizmet vermektedirler (Pala, 2011: 10).

Mesleğin bu uygulama alanında adli muhasebeci mali bilginin detaylı bir şekilde gerçekçiliğinin belge ve dokümanlar ile birlikte kim, ne, neden, ne zaman, nasıl ve niçin gibi sorular ile açıklığa kavuşturmaya çalışmaktadır (Pala, 2011: 10).

Adli muhasebeci, hile denetçiliği veya araştırmacı muhasebecilik hizmeti ile aklama suçu ile ilgili tüm belgeleri, dokümanları inceler ve olayları araştırır. Özellikle düzenleyici kurumlar, emniyet güçleri ve avukatlar bir adli muhasebeci ile anlaşarak menkul kıymet hilelerinin, vergi kaçırmaya yönelik işlemlerin, rüşvet suçunun, sigorta hilelerinin aklama suçunun tespitine yönelik araştırılmasını ve analiz edilmesini isteyebilmektedirler. Genellikle hile denetçileri işletmelerde muhasebe süreçlerine, politikalarına ve personel hareketlerine yönelik önerilerde bulunur işletme içi iç kontrol yapısının etkinliğine katkı sağlarlar. Adli muhasebeci belgeleri, finansal ve diğer verileri şüpheli bir yaklaşım ile inceler ve düzensizlikleri veya şüpheli olayları tespit eder. Şüpheli olaylara ilişkin güvenilir veriler elde etmeye çalışır. Güvenilir veriler ile yapılan analizler aklama suçunu ortaya koymak amacıyla sağlıklı sonuçlara ulaşılabilmesine olanak sağlamaktadır. Adli muhasebeciler ilgili kanıtların elde edilmesi ve bu kanıtların en iyi şekilde analiz

edilmesinde yetkin meslek elemanlarıdır (Toraman, Abidoğlu ve İşgüden, 2009: 40-41).

2.2. Adli Muhasebecinin Sahip Olduğu Temel Özellikler

Adli muhasebecilerin sahip olması gereken temel özellikleri aşağıdaki gibi özetlenebilir (Toraman, Abidoğlu ve İşgüden, 2009: 32).

- 1) İyi bir sorgulayıcı olmak ve görüşme tekniklerini bilmek,
- 2) Dosyaları gözden geçirme ve analiz etme yeteneğine sahip olmak,
- 3) Üçüncü kişilerden sağlanan bilgiler yardımı ile finansal işlemleri belirleyebilmek,
- 4) Adli olayları tespit edebilmeye yönelik olarak gerek yazılım ve gerekse donanım konusunda bilgisayar bilgisine ve analiz yeteneğine sahip olmak,
- 5) İlgili yasal mevzuat hakkında bilgi sahibi olmak,
- 6) Kişilik davranışlarını gözlemleyebilme ve yorumlama yeteneğine sahip olmak,
- 7) Hile senaryoları oluşturabilme yeteneğine sahip olmak,
- 8) Belgelerde değişiklik yapıp yapılmadığını, sahte veya yanıltıcı belge olup olmadığını veya belgenin orijinalliğini tespit edebilme noktasında yetenek sahibi olmak.

2.3. Adli Muhasebecinin Yapısında Barındırması Gereken Özellikler

Bir adli muhasebecinin mesleğinde başarılı olabilmesi için normal muhasebeci veya denetçi kalıplarının dışına çıkabilmesi gerekmektedir. Olayların arkasındaki gerçeklere bakacaklarından dolayı bir dedektif gibi davranış sergilemelidirler. Genel kural olarak bir adli muhasebeci örneğin, üçte bir muhasebeci, üçte bir araştırmacı ve üçte bir işletme elemanı gibi davranabilmelidir (Pala, 2011: 29).

Adli muhasebecilerin normal eğitimlerinin yanında, bazı disiplinlerde etkili bir birikim sahibi olmaları gerekmektedir. Bunlar (Dursun ve Pehlivan, 2012: 130):

- İleri düzey muhasebe bilgisi,
- Hukuk,
- Denetim,
- Ekonomi

- İşletme yönetimi,
- Kamu yönetimi,
- Psikoloji,
- Matematik,
- İstatistik,
- Suç bilimi ve
- Bilgisayar uygulamalarıdır

Bir adli Muhasebecinin yapısında barındırması gereken özellikleri aşağıdaki gibi sıralayabiliriz (Bozkurt, 2000a: 60).

- Merak
- Israrcılık
- Yaratıcılık
- Sezgi
- Hüner

2.3.1. Merak

Bir Adli Muhasebeci mesleğiyle ilgili gelişmelere karşı ilgili ve meraklı olmalıdır. Faaliyetlerinde meslekî şüpheciliğini kullanmalıdır.

2.3.2. Israrcılık

Çalışmalarında karşılaştığı olumsuzluklar nedeniyle görevini bırakmamalı, savunduğu durumu ispat edinceye veya görevini bitirinceye kadar ısrarlı olmalıdır.

2.3.3. Yaratıcılık

Adli muhasebeciler uymak durumunda oldukları ilke ve standartlar yanında olabildiğince yaratıcı olmalı, ayrıntılara dikkat etmelidirler.

2.3.4. Sezgi

Adli muhasebeciler her durumu kendi özelliklerine göre araştırmalı, olayı hem bir resim gibi genel olarak hem de ayrıntıları ile analiz etmelidirler. Baskı ortamında sakin davranmalı, iyi bir işletme sezgisine sahip olabilmeli, kararlarında net, analitik ve mantıki bir düşünceyi hâkim kılmalıdır.

2.3.5. Hüner

Bir adli Muhasebeci tüm çalışmalarını sunmak amacıyla yazılı veya sözlü iletişimde başarılı olmalıdır. İnsan ilişkilerini sağlıklı bir biçimde kurabilmelidir.

2.4. Adli Muhasebeciye İhtiyaç Duyulabilecek Taraflar

Bir adli muhasebeciye ihtiyaç duyabilecek taraflar şunlardır (Pazarçeviren, 2005: 4).

- Avukatlar
- Polis kuvvetleri
- Sigorta şirketleri
- Bankalar
- Mahkemeler
- İş âlemi
- Hükümet temsilcileri ve hükümete bağlı tüzel kuruluşlar

2.5. Adli Muhasebeciler Nasıl Çalışır

Adli Muhasebeci hilenin önlenmesi konusunda kuruma hile farkındalığını sağlar. Kurumun tüm çalışanları ile iş birliği yaparak çalışır. Hilenin araştırılması, Adli Bilişim, Adli Tıp Uzmanları, Soruşturma Uzmanları, Özel Dedektifler, Sahte Belge ve Grafoloji Uzmanları, Ceza Hukuku'nda Uzmanlaşmış Hukukçularla ve incelediği olaya ilişkin konunun diğer uzmanlarıyla beraber çalışarak yapar (<http://www.hiledenetcisi.com>_(11.10.2015)).

Adli muhasebecilerin çalışma alanları ise aşağıdaki gibidir (Usul ve Topcuoğlu, 2011: 55);

- Bir adli davanın gerek açılma aşamasında ve gerekse yargılama aşamasında hâkim, savcı ve avukatlara gerekli hizmeti verme işlevinin yerine getirilmesi. Verilecek bu hizmet, gerekli verilerin toplanması ve analiz edilmesi şeklinde gerçekleşir. Bu tür davalara örnek olarak; yolsuzluk davalarını, kişilerin veya kurumları mali anlaşmazlıklardan doğan davaları ve iflas davalarını örnek olarak gösterebiliriz.
- Mahkeme heyetinin yürütmekte olduğu bir davayı başarılı bir biçimde sonlandırmasında adli muhasebecilerin şahitliklerinden yararlanabilirler. Adli muhasebeciler almış oldukları eğitimin etkisiyle, özellikle mali davalarda araştırma yapmak, araştırma sonuçlarını analiz etmek ve analiz sonucu oluşan

kanaatlerini mahkeme heyetiyle paylaşarak, davaların adaletli bir biçimde sonuçlandırılmasında etkin rol oynarlar.

- Hileler çok farklı bir biçimde ve farklı yöntemlerle gerçekleşmektedir. Adli muhasebeciler hile denetçiliğinde de uzman olduklarından; yapılan hileleri kanıtlarıyla ortaya çıkarma, verilen zararların boyutunu hesaplama ve yapılabilecek hileleri önleme ve caydırıcı önlemler alırlar. Bu bağlamda adli muhasebeciler sadece adli mercilere intikal etmiş hile ve yolsuzluklarla değil, aynı zamanda işletmeler arasındaki mali anlaşmazlıklarda da hakemlik görevi yapmaktadırlar.
- Şirket birleşmelerinde veya devir alınmalarında, birleşen veya devir alınan şirketin mali kayıtlarını inceleyerek, şirketin gerçek değerinin hesaplamasını yaparlar.
- Kişi veya kuruluşların para hareketlerinin izlenmesine yardımcı olarak, gerek kara paranın aklanması gerekse uluslararası terör hareketlerinde paraların izlenmesinde ilgili kuruluşlara yardımcı olurlar.
- Sermaye piyasalarında yapılan manipülasyon hareketlerini ortaya çıkararak, haksız kazançların önlenmesinin yanı sıra, bu tip olayları soruşturma konusu yapan idari ve adli mercilere yardımcı olurlar. Ayrıca, yapılmak istenen bir manipülasyon hareketinin ortaya çıkacağını bilen kişi veya kurumlar, adli muhasebecilerin caydırıcı işlevlerinden dolayı bu arzularından vazgeçebilirler. Bu durum, sermaye piyasasına yatırım yapan veya yapacak olan bireysel yatırımcıları korur.
- Adli muhasebeciler, şirketlerin yeniden yapılandırma işlevlerinde yardımcı olurlar.
- Adli muhasebe programı açan üniversitelere akademik yardım yaparlar.

2.6. Adli Muhasebecilerin Yapması Gerekenler

Adli muhasebecilerin şikâyet veya bir talep karşısında yapması gerekenler aşağıda sıralanmıştır (Gülaçtı, 2004: 64-65):

- Finansal Konuların Belirlenmesi
- Araştırmacı Teknikleri Bilgisi
- Kanıt Bilgisi
- Mali Bilgilerin Yorumlanması

- Bulguların Sunulması

2.6.1. Finansal Konuların Belirlenmesi

Bir şikâyet, sav, söylenti, soru veya talep beyanı ile ortaya çıkan bir durum adli muhasebecilere sunulduğu zaman, olayda önemli mali konuları hızla net olarak belirlemeleri önemlidir. Kararları deneyim ve bilgiye dayanmakta olup sonuçta ortaya çıkan önerileri hem sağduyuyu hem de iş hayatı gerçekliğini yansıtmalıdır. Örneğin; yabancı bir yargı dairesinden dokümanlar temin edilmesi gerektiğinde, en açık önerinin bu kayıtların alınması yolunda olmasına rağmen, genellikle bu durum pratikte bu şekilde olmamaktadır. Başka alternatiflerin de dikkate alınması gerekmektedir.

2.6.2. Araştırmacı Teknikleri Bilgisi

Sorunlar belirlendikten sonra, sav veya iddianın desteklenmesi veya çürütülmesi için yardımcı olmak üzere ek kanıtlar elde etmek için ek bilgi ve belgelerin elde edilmesi son derece önemlidir. İlgili mali dokümantasyonun nerede olduğunu bilmek yeterli değildir, aynı zamanda genel kabul görmüş muhasebe ilkelerindeki karışıklıkları, mali raporların okunmasını, iç denetim sistemlerini bilmek ve bir şirketin çalışmasında insan faktörü bilincinin olması da önemlidir.

2.6.3. Kanıt Bilgisi

Adli muhasebeci neyin kanıt oluşturduğunu, “en iyi” ve “birinci derecede” kanıtın anlamını ve mali kanıtların mahkemelerde kabul edilebilecek şekilde konsolide edilmesi için çeşitli muhasebe özetlerinin alabileceği şekilleri anlamalıdır.

2.6.4. Mali Bilgilerin Yorumlanması

Bir işlem veya bir olaylar dizisinin tek bir yorumu olması alışılmış değildir. Adli muhasebeci yorum sürecinde mevcut olabilecek sorunlar konusunda son derece bilinçli olmalıdır. İşlemlerin, mevcut bilgilerin nihai yorumunun sağduyuya ve iş hayatı gerçekliğine uygun olmasını temin etmek için tüm açılardan ele alınması ve görülmesi önemlidir. Bilginin uygun bir şekilde yorumlanması ancak kişinin, her hangi bir kapsam sınırlaması olmaksızın işlemin arkasından ve ötesinden bakması ile sağlanabilir.

2.6.5. Bulguların Sunulması

Adli muhasebeci araştırmadan elde edilen bulguları sunulacak kişinin anlayabileceği şekilde açık ve net iletebilme yeteneğine sahip olmalıdır. Sunum, sözlü veya yazılı olabilir ve uygun sunum yardımlarını içerebilir. Adli muhasebecilerin tanık iskemlesindeki rolü, bulgularının toplum önünde nihai testidir.

2.7. Adli Muhasebecilik Mesleğinde Kullanılan Teknikler

Adli muhasebeciler dava destek danışmanlığı, uzman şahitlik ve hile denetçiliği yaparken pek çok araştırma ve soruşturma teknikleri kullanmak zorundadır. Bu tekniklerin kullanımı sırasında sürekli değişim ve gelişim söz konusudur. Nasıl ki gelişen iletişim ve ulaşım olanakları, teknolojik buluşlar yeni suçların ortaya çıkmasına neden oluyor ise aynı şekilde adli muhasebecilerin kullandığı teknikler de sürekli değişmektedir. Adli muhasebeciler yazılı ve sözlü bildireceği görüşü destekler nitelikte uygun miktar ve güvenilirlikte kanıt toplamak zorundadır. Yeterlilik toplanan kanıtların miktarının lsdr. Uygunluk ise toplanan kanıtların kalitesinin göstergesidir. Kanıtın kaynağı, objektifliği, zaman açısından uygunluğu ve olayla olan ilgi derecesi de önemlidir (Gülten ve Kocaer, 2010: 40).

Adli muhasebecilerin kullanmış olduğu teknikler aşağıda sıralanmıştır:

- Yazılı İfade Alma Tekniği
- Sözlü İfade Alma (Sorgulama) Tekniği
- Doğrulama Tekniği
- Yeniden Hesaplama Tekniği
- Analitik İnceleme Tekniği
- Fiziki İnceleme (Gözlem) Tekniği
- Belge İnceleme Tekniği

2.7.1. Yazılı İfade Alma Tekniği

Yazılı ifade alma tekniği, kişilerden adli muhasebecilerin çok fazla başvurduğu bir tekniktir. Bir olayda soruşturulması gereken kişi sayısı fazla ise bu teknik ile işe başlamak çok fayda sağlar. Yazılı ifade alma tekniğinin temeli insanların yazılı anlatımda sözlü anlatıma göre daha zor yalan söyledikleri varsayımına dayanır. İnsanlar yazılı anlatımları sırasında tamamen sıfırdan bir hikye uydurmak yerine var olan olayı biraz değiştirmeyi belirli kısımlarını gizlemeyi veya

olaya bazı unsurlar eklemeyi tercih ederler. Bu şekilde gerçek senaryo ile hayali senaryonun bazı kısımları örtüşür (Gülten ve Kocaer, 2010: 40-41) .

Yazılı analizlerin başlangıç noktası yazılı ifade verecek kişi veya kişileri etkilememek, tamamen özgür bırakmak ve suçlayıcı ifadeler kullanmamaktır (Gülten ve Kocaer, 2010: 41) .

Yazılı ifade alma tekniğinde kişiler hayali bir senaryo ile gerçek bir senaryoyu birleştirmeye çalıştıkları için bazı bölümleri atlar, olayın sırasını değiştirirler. Normal bir şekilde yazılı ifadelerde %20 giriş, %50 gelişme ve %30 sonuç bölümünden olur. Oysa yalan yazılı ifade veren kişiler gereksiz ayrıntılara girerek, bölümler arası dengeyi istemeden bozarlar (Gülten ve Kocaer, 2010: 41) .

Yazılı ifade tekniğinin kullanılması sırasında zamirler büyük önem taşımaktadır. Genelde ifadeler birinci tekil şahıs tarafından geçmiş zaman kipinde anlatılır. Cümlelerin çoğu ben ile başlar. Bir suçta mağdur olan kişi biz zamiri kullanmaz. Ancak olayla ilişkisi olan suç ortağı olan kişi ise sık sık ben yerine biz zamirini kullanır. Biz zamiri yerine örneğin sürekli kardeşim ve ben ifadesi kullanılıyorsa bu kişilerin arasında soğukluk, sürtüşme veya resmiyet olduğu anlamı da çıkar (Gülten ve Kocaer, 2010: 41) .

Yazılı ifade tekniğinde diğer bir husus taktik kelimelerinin dikkatle belirlenmesi işlemidir. Sanırım, hatırladığım kadarıyla, düşündüm ki gibi kelimelerden sonra gelen açıklamaların yalan olma ihtimali çok yüksektir. Bu tip taktik kelimelerin kullanım yerlerine iyi bakmak gerekir. Ayrıca yazılı ifadelerde neden belirten cümleleri de iyi incelemek şarttır. Çünkü olayla ilgisi olmayan bir kişinin bu sebepten, bu yüzden, bu nedenle gibi ifadelerle kendisini savunması veya haklı göstermeye çalışması gerekmez (Gülten ve Kocaer, 2010: 41) .

Yazılı anlatımlarda tırnak işareti içine alınmış veya parantezle alınmış ifadelerin genel olarak doğru olduğu kabul edilir. Yazılı anlatımla ilgili bir diğer husus ise hikâyenin içinde kaybolmamaktır. Burada amaç olayın boyutlarını sorgulamak değil hikâyenin hangi kısımlarının doğru anlatıldığını hangi kısımların ise çarpıtıldığını, yalan olarak aktarıldığını tespit etmektir. Daha sonra yalan ifade verdikleri muhtemel olan şüphelilerle sözlü görüşme yapılacak ve diğer teknikler uygulanacaktır (Gülten ve Kocaer, 2010: 42) .

2.7.2. Sözlü İfade Alma (Sorgulama) Tekniği

Sözlü ifade alma tekniği, finansal veya finansal olmayan, işletmenin içinden veya finansal olmayan işletmenin içinden veya dışından bilgi sahibi kişilerden bilgi sağlamaya çalışmaktır (Saçaklı, 2011: 23). 5271 sayılı C.M.K.'nun 2.maddesinin g bendinde “ifade alma, şüphelinin kolluk görevlileri veya Cumhuriyet savcısı tarafından soruşturma konusu suçla ilgili olarak dinlenmesi” biçiminde tanımlanmıştır (İpekçioğlu, 2008: 53). Buna karşılık aynı maddenin h bendinde “Sorgu: Şüpheli veya sanığın hâkim veya mahkeme tarafından soruşturma veya kovuşturma konusu suçla ilgili olarak dinlenmesi” olarak tanımlanmıştır. İfade alma, suça katılan kişilerle yapılan bir görüşmedir (<http://www.ceza-bb.adalet.gov.tr> (19.01.2016)).

Yeni kanunda da yer almayan ön sorgu denilen bir yöntem uygulamada sık kullanılmaktadır. Bu yöntemde kolluk kuvvetleri şüpheliye haklarını hatırlatmadan bir ifade alma havasından çok sohbet ortamında sorular yönelterek bilgi toplar. Şüpheli veya sanık dışında olayı beş duyu organı ile algılamış olan kişilere ise tanık denir. Tanıklarda savcı, hâkim veya mahkemeler tarafından dinlenir. Ancak tanık üzerine bir suç isnat edilmediği için tanığın dinlenmesi ifade alma kapsamında değerlendirilmez. İfade almada amaç doğal olarak gerçeği bulmaktır. İfadesi alınan kişide bir nevi kendisini savunma imkânına kavuşmuş olur. Suçla ilgili olarak bir kişiden alınan ilk ifadeye genelde bilgi toplama amaçlı olduğu için araştırma ifadesi denir. Araştırma ifadesindeki yanlışları, yalan beyanları bulmak ve suçlunun itiraf etmesini sağlamak için yapılan ikinci ifadeye ise doğrulatma ifadesi denilir (Gülten ve Kocaer, 2010: 42-43).

5271 sayılı CMK, ifadenin alınacağı yer ve zaman konusunda açık bir hüküm getirmemiştir. Soruşturmanın yapısına uygun olarak, ifadenin zamanı, nerede ve kimin tarafından alınacağı, tamamen soruşturma makamlarının takdirine ve serbest iradesine bırakılmıştır. Ancak uygulamada sık görülen yer gösterme veya tatbikat olarak adlandırılan genelde basının ilgi duyduğu uygulamalar için CMK md 85 Cumhuriyet savcısına ve bazı durumlarda ise adli kolluk amirine yetki vermiştir. Hatta müdafinin soruşturmayı geciktirmemek şartıyla yer gösterme olayına katılabileceğini de hüküm altına almıştır (<http://www.ceza-bb.adalet.gov.tr> (19.01.2016)).

Ceza muhakemesinde ispat; şüpheli veya sanığın hukuk düzenince kabul edilen vasıtalarla söz konusu suçu işlendiğine dair kesin kanaat oluşması halidir. Burada her türlü delilin kullanılması mümkün değildir. Kullanılan delillerin hukuk düzenine uygun olması da gerekmektedir. CMK 'nın 148'nci maddesinde yasak ifade alma ve sorgu usulleri olarak, sanığın özgür iradesini engelleyici kötü davranma, işkence, ilaç verme, yorma, aldatma, cebir veya tehditte bulunma, bazı araçları kullanma sayılmıştır. Kötü davranmadan kasıt işkence seviyesine ulaşmasa bile insana acı veren ve/veya insan onurunu zedeleyen her türlü hareket ve davranıştır. İşkence ise şüphelinin suçu üstlenmesi için dayak ve benzeri yollarla acı, ıstırap veren işlemlere tabi tutulmasıdır. İşkence altında alınan bir ifadenin hiçbir geçerliliği yoktur ve işkence ağır insan hakları ihlali olarak kabul edilmektedir. İlaç verme de kişinin özgür iradesini etkilediğinden kabul edilmemektedir. Yorma işleminde de sanık veya şüphelinin iradesinin özgür olmayacağı kabul edilmektedir. Aldatma halinde ise şüphelinin normal durumda itiraf etmeyeceği bir durumu hileli bir davranış sonucunda kabul etmesi söz konusu olduğundan irade beyanının sakatlanması durumu söz konusu olur. Cebir veya tehditte bulunmakta yasak sorgu tekniklerindedir. Bazı araçları kullanma ile yalan makinesi gibi uygulamalar kastedilmektedir (<http://www.ceza-bb.adalet.gov.tr> (19.01.2016)).

Adli muhasebecilerin ifade alma veya sorgulama sırasında kesinlikle yasak sorgu yöntemlerine başvurmaması gerekir. Aksi halde cezai müeyyidelerle karşılaşacağını bilmesi gerekir. Adli muhasebeciler kanuna aykırı delil toplayamazlar. Şüpheli veya sanığın özel hayatının gizliliği ilkesini çiğneyemezler. Adli muhasebecilerin ifade alma veya sorgulama ile ilgili teknikleri çok iyi bilmesi gerekir. Olayın psikolojik boyutu kadar hukuksal boyutu da önemlidir (Gülten ve Kocaer, 2010: 44).

İfade verilmesi veya sorgulanması esnasında şüpheli veya sanığında bir takım hakları bulunmaktadır. Sanık veya şüphelilik halinin başlatılması, kendisine yöneltilen suçlamaları anadilinde öğrenme hakkı, susma hakkı (kimliği konusunda konuşma mecburiyeti vardır), avukat isteme hakkı, yakınlarına haber verilmesini isteme hakkı, lehine olan delilleri ileri sürme hakkına sahiptir(Gülten ve Kocaer, 2010: 44).

Adli muhasebeciler sözlü ifade alma veya sorgulama tekniklerini kullanırken öncelikle sorgu odasının fiziki şartlarını oluşturmalıdır. Odada şüpheli

veya sanığın dikkatini çekecek unsurların bulunmaması gerekir. Odada mümkün olduğunca az eşya olmalı ve oda duvarları göz alıcı renklerde boyanmamış olmalıdır(Gülten ve Kocaer, 2010: 44).

Adli muhasebeciler psikolojik sorgulama tekniklerini de iyi bilmelidirler. Her suçlu suçunu itiraf etme yönünde bir vicdani baskı ile karşı karşıyadır. Uygun ortam yaratıldığında mutlaka suçunu itiraf etme eylemi gerçekleşecektir. Burada suçu hafifletici sözler söylemek örneğin "parayı niye çaldın" yerine "parayı sen mi aldın?" gibi sorular yöneltmek gerekir. Suçlu kişinin vicdanı itiraz ve inkarlarının sorgulama sırasında birer birer çürütülmesi ile ağır basacaktır. Şüpheli şahıs suçun meydana getirdiği psikolojik baskıdan kurtulmak için uygun altyapının hazırlanması durumunda itirafa yönelecektir. Çapraz sorgulama, bunu herkes yapıyor taktiği, kurbanı veya işvereni suçlama tekniği, dosya hilesi tekniği gibi pek çok teknik ile kişiyi konuşturmak mümkündür. Örneğin dosya hilesi tekniğinde masanın üstüne sırtında suçlunun ismi yazılı içi evrak dolu kalın bir dosya masanın üzerine konulur. Böylece suçluya karşı her türlü delil ve belgenin çoktan toplandığını sorgulamının sadece bir formalite olduğu imajı verilir. İtiraf ederse daha az ceza alacağı itiraf etmezse de zaten bu dosyadaki delillerin kendisini suçlamaya fazlasıyla yeteceği de ifade edilir(Gülten ve Kocaer, 2010: 44).

2.7.3. Doğrulama Tekniği

Adli muhasebecilerin sık kullandığı bir tekniktir. Bu tekniğin temeli bir bilgi veya belge başka kişiler veya işletmeler tarafından onaylanmadığı sürece şüphe ile bakılmalı, doğru kabul edilmemelidir ilkesine dayanır. Herkes her zaman doğruyu söylemeyeceği gibi her belgede gerçek değildir. İşletmeden veya olayın taraflarından elde edilen her bilgi yazılı veya sözlü olarak mutlaka başka kaynaklardan doğrulanmalıdır. Doğrulama, çeşitli hesap bakiyelerinin, denetlenen işletmenin çeşitli konularda ileri sürdüğü bilgilerin ve işletmenin elindeki varlıkların mülkiyetinin doğruluğunun araştırılmasında kullanılır. Özellikle de alacak hesaplarının denetiminde kullanılan en önemli kanıt türüdür (Gürbüz, 1995, 97).

Klasik denetim birimlerinin sık kullandığı bir yöntem olan doğrulama tekniğinde örneğin cari hesapların karşı firmaların cari hesaplarıyla aynı olup olmadığına bakılır. Yazılı yapılması durumunda cari hesap özeti karşı firmaya gönderilerek hatalı olan kısımların bildirilmesi istenebilir veya cari hesapların çok

detaylı olduğu durumlarda sadece hesabın son bakiyesinin teyit edilmesi de talep edilebilir. Uygulamada pek çok doğrulama türünün olduğu ve her birine pozitif doğrulama, negatif doğrulama gibi değişik isimler verildiği de görölmektedir(Gölten ve Kocaer, 2010: 45).

Adli muhasebeciler doğrulama tekniğini kullanarak karşılaştıkları hukuki problemin çözümüne ilişkin önemli bilgiler elde ederler. Örneğin alacak hesaplarının doğrulanması sırasında gelen cevaplar işletme alacak hesaplarının %50 oranında gerçeği yansıtmadığını gösteriyorsa adli muhasebecilerin işletmenin muhasebe kayıtlarına olan güveninin sarsılacağı bir gerçektir. Artık adli muhasebecinin işletme muhasebe kayıtlarını ciddi derecede sorgulaması gerekir. Bütün hesapların doğrulama tekniğine göre incelenmesinin zor olduğu, zaman veya maliyet kaybına yol açacağının tespit edildiği durumlarda örnekleme yöntemi kullanılabilir. Ancak örnekleme yönteminin kullanılması sırasında ana kitleyi temsil eden uygun bir örnek kütesinin seçilmesi gerekir. Ana kitlenin homojen olması durumunda örnekleme ile seçilecek örneğin kütenin bütününe temsil etme derecesi yükselecektir (Gölten ve Kocaer, 2010: 45).

Adli muhasebeciler, yazılı ve sözlü bildirimlerini almak için aşığıda belirtilen hesaplarla ilgili üçüncü kişilere başvurur: (Kepekçi, 1996, 87).

- Ticari alacaklar alt hesaplarının bakiyelerini doğrulamak için müşterilere (alıcılara),
- Ticari borçlar alt hesaplarının bakiyelerini doğrulamak için satıcılara,
- Mevduat hesapları ile kredi hesaplarının bakiyelerini doğrulamak için bankalara,
- Şarta bağlı borçlar ve şüpheli alacaklar hesaplarının bakiyelerini doğrulamak için işletme avukatlarına.

Adli muhasebeciler çalışmalarını sırasında doğrulama tekniğini kullanmaktan vazgeçemezler. İnceledikleri olay mahiyetine göre adli muhasebecilerin bu tekniği kullanacakları yer ve boyut değişebilir(Gölten ve Kocaer, 2010: 46).

2.7.4. Yeniden Hesaplama Tekniği

Yeniden hesaplama, belge ve kayıtların matematiksel olarak doğru olduğunun kontrol edilmesini ifade eder (<http://www.denetimnet.net> (28.02.2016)). Adli muhasebecilerin inceledikleri hukuki olayın boyutunu ortaya çıkarmak amacıyla

daha önce geleneksel muhasebe tarafından yapılmış olan tüm hesaplamaları tekrar yaparlar. Böylelikle yapılan hesaplamalarda matematiksel hataların bulunup bulunmadığını veya varsa hataların boyutunu ortaya çıkarmış olurlar. Matematiksel kanıtlar, müşteri işletmenin kayıtlarının matematiksel doğruluğunu araştırmak için, denetçi tarafından işletmenin yapmış olduğu hesaplamaların yeniden yapılmasını kapsar (Kepekçi, 1996, 87).

Yeniden hesaplama tekniğinin ne kadar güvenilir kanıt sağladığı ise ayrıca değerlendirilmesi gereken bir husustur. Örneğin vergi hesaplamaları kar üzerinden doğru bir şekilde gerçekleştirilmiş olabilir ancak kar rakamı doğruyu ifade etmiyor olabilir. Bu nedenle salt hesaplama doğru diye sonucunda doğru bilgiyi yansıttığını kabul etmemek gerekir. Bu teknikle bulunan sonuçların diğer tekniklerle de desteklenmesi gerekebilir. Denetçinin kullanacağı denetim tekniğini seçerken göz önüne alması gereken faktörler aşağıda belirtilmektedir: (Çömlekçi, 2004, 47).

- Temin edilecek kanıtın türü,
- Kanıtın güvenilirliği ve etkenliği,
- Tekniğin kullanılmasından doğacak giderler,
- Diğer tekniklerle uyumluluk,
- Çok yönlülük ve uygulanabilirlik,
- Denetlenen işletmece kabul edilebilirliği,
- Mesleki yönden kabul edilebilirliği,
- Pratik oluşu.

2.7.5. Analitik İnceleme Tekniği

Adli muhasebecilerin geleneksel muhasebeden elde ettiği bilgilerin tamamını akıl süzgecinden geçirerek değerlendirmesi işlemidir. Bu kanıt türü, müşteri işletmenin finansal ve finansal olmayan verilerinin geçmiş yıl verileriyle veya işkolu verileriyle karşılaştırılmasını ve finansal oranların kullanımını kapsar (Kepekçi, 1996: 88). Bu yöntemde var olan bilgilerin, muhasebesel sonuçların mantıksallığı araştırılır(Gülten ve Kocaer, 2010: 47).

Örneğin bir işletmenin o yıl satışları %100 artmışken alacakları %400 artmışsa ve parasal tutarlar olarak da arada büyük farklılıklar varsa durumun birebir nedeni araştırılır. Mali tablolarda yer alan hesap kalemleri birbirleriyle karşılaştırılarak tutarlılıkları sorgulanırken aynı zamanda fiili durumlarda

değerlendirilir. Adli muhasebecilerin kullandığı analitik inceleme tekniğinin temelinde niye? niçin? hangi sebeple? sorularına cevap aramak yatar. Bulunan cevaplar akla ve mantığa uygun olmak zorundadır. Bu sebeple bu inceleme tekniği ile bulunan kanıtların diğer tekniklere göre daha güvenilir olduğu kabul edilir(Gülten ve Kocaer, 2010: 48).

Sermaye Piyasası Kurulundan yayımlanmış olan "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ" de (Seri: X, No:22), "Analitik inceleme teknikleri, finansal ve finansal olmayan verilerin kendi içindeki ve aralarındaki rasyonel ilişkilere dayanarak finansal bilgilerin değerlendirilmesini ifade eder (<http://www.spk.gov.tr> (26.02.2016)). Analitik inceleme teknikleri, ilgili bilgiler arasındaki tutarsızlık veya tahmin edilen tutarların önemli ölçüde sapması gibi bilgilerdeki tanımlanmış dalgalanmaların ve ilişkilerin araştırılmasını da kapsar." denilmektedir. Bu teknikte adli muhasebeciler verimlilik hesapları, üretim reçeteleri, kapasite kullanım oranları gibi unsurları da göz önünde bulundururlar. Analitik inceleme tekniklerinin kanıt toplama ve değerlendirme aşamasında adli muhasebeci tarafından tercih edilmesinin üç temel sebebi vardır. Bunlar (Sipahi, 2001, 143);

- Örnek büyüklüğünü belirlemek,
- Ana kütle tanımlamak,
- Diğer maddilik testlerinin oluşmasına yardımcı olmaktır.

Adli muhasebecilerin inceledikleri hukuksal problemin çözümünde kullanacakları diğer tekniklerin boyutunu saptamakta veya yoğunlaşacakları konuları belirlemekte çok sık kullandıkları bir tekniktir. Bu tekniğin diğer tekniklere göre adli muhasebecilere maliyet ve zaman tasarrufu sağladığı söylenebilir. Ancak elde edilen sonuçların güvenilirliği ise bu teknikte azami dikkat ve mesleki özenin gösterilmesine de bağlıdır. Yani amaç tekniği çok hızlı uygulamak değil gerekli ve yeterli sonuçları alacak zamanda kullanabilmektir(Gülten ve Kocaer, 2010: 48).

2.7.6. Fiziki İnceleme(Gözlem) Tekniği

Adli muhasebeciler fiziki inceleme ve gözlem tekniği kullandıklarında hukuksal ihtilafa konu olan varlıkların muhasebe kayıtlarında gösterildikleri veya iddia edildikleri cins, miktar ve değerde olup olmadıklarını bizzat incelerler. Bu inceleme türü diğer denetim tekniklerine göre biraz daha güvenilir kabul edilse bile %100 sonuç vereceği iddia edilemez. Çünkü varlıklar kiralanmış veya ödünç alınmış

olabileceği gibi ancak uzman kişiler tarafından fark edilebilecek özelliklerde taşıyabilir. Kâğıt sektöründe bilgisi olmayan birisine ikinci hamur kâğıtların birinci hamur kâğıt olarak gösterilmesi mümkün olduğu gibi kuyumculuk sektöründe gerçek elmas yerine sahte elmasa konabilir. Bu tip teknik uzmanlık isteyen konularda adli muhasebecinin tek başına inceleme yapması veya varlıkları gözleriyle görmesi bir anlam ifade etmeyebilir (Gülten ve Kocaer, 2010: 49).

Sermaye Piyasası Kurulundan yayımlanmış olan "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ" de (Seri: X, No:22), "Maddi duran varlıkları inceleme, varlıkların fiziksel olarak incelenmesini ifade eder." şeklinde tanımlanmıştır. Tanım çok dar tutulmuş olup ayrıca fiziksel incelemeye konu olabilecek değerlerde belirtilmemiştir. İşletmenin stoklarında gösterilen değer, binaları, taşıtları, arsaları, kasa mevcudu, çek ve senet mevcutları gibi pek çok hesap kaleminin birebir fiziki inceleme işlemine tabi tutulması mümkündür. Ne kadar çok hesap fiziki incelemeye tabi tutulursa işletme mali tablolarına duyulan güven artar (<http://www.spk.gov.tr> (26.02.2016)).

Sermaye Piyasası Kurulundan yayımlanmış olan "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ" de denetçinin, stokların fiziki sayımına katılımı veya diğer teknikleri planlarken aşağıdaki hususları göz önüne alması gerektiğini vurgulamıştır (<http://www.spk.gov.tr> (26.02.2016)).

- a) Stoklarla ilgili yanlışlık riskleri,
- b) Stoklarla ilgili iç kontrol sisteminin yapısı,
- c) Stokların fiziki sayımı ile ilgili yeterli yöntemlerin oluşturulup oluşturulmadığı,
- d) Sayımın zamanlanması,
- e) Stokların tutulduğu yerler,
- f) Bir uzman yardımına ihtiyaç duyulup duyulmadığı

İşletmenin varlıklarından bir kısmı üçüncü bir şahıs veya şirkete emanete bırakılmış veya konsinye olarak gönderilmiş ise bu varlıkların da fiziki incelemesinin yapılması gerekir. Adli muhasebeciler bu durumda üçüncü şahıslardan bu varlıklarla ilgili bilgi alırlar. Bu varlıkların ne şartlarda korunduğunu bizzat görürler. Ayrıca konsinye işlemi ile ilgili olarak yapılması gereken diğer yasal prosedürlerin yerine

getirilip getirilmediği hakkında da araştırma yapılmalıdır(Gülten ve Kocaer, 2010: 50).

Adli muhasebecilerin fiziki inceleme tekniğine başvurduğu durumlarda ortaya çıkacak zaman kaybını ve diğer maliyetleri de değerlendirmesi gerekir. Bir uzman incelemesi tarafından varlıkların değerinin tespitinin gerektiği durumlarda maliyetin çok daha artması söz konusu olabilir(Gülten ve Kocaer, 2010: 50).

2.7.7. Belge İnceleme Tekniği

Adli muhasebecilerin karşılaştığı olayların pek çoğunda var olan belgelerin güvenilir olup olmadığı, belge üzerindeki mühür veya imzaların sahteliği önem taşımaktadır. Muhasebenin temel kavramlarından olan "tarafsızlık ve belgelendirme" kavramı gereğince yapılan tüm kayıtların objektif belgelere dayanması esastır. Belgeler ve sayılar üzerinden yalan söylemenin çok daha kolay olduğu bu nedenle karşı tarafı çok daha çabuk yalana inandırdığı söylenir(Gülten ve Kocaer, 2010: 50).

Belge inceleme tekniği, bir işlem veya olaylarla ilgili olarak muhasebe sisteminde var olan ile ilgili tüm belgelerin ayrıntılı olarak incelenmesidir (<http://www.ustatlar.net> (26.02.2016)). Sermaye Piyasası Kurulundan yayımlanmış olan "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ" de (Seri: X, No:22), "İnceleme, kâğıt ortamında, elektronik ortamda veya diğer ortamlarda tutulan, iç veya dış kaynaklı kayıt ve belgelerin incelenmesini ifade eder." şeklinde tanımlanmıştır (<http://www.spk.gov.tr> (26.02.2016)).

Belgeler, adli muhasebecilerin hukuksal ihtilafların çözümünde en çok kanaate ulaştıkları kanıtlardır. Etkin bir belge incelenmesi ve kayıtlarla karşılaştırılması sürecinde aşağıdaki işlemler yapılır (Gürbüz, 1995,105):

- a) Belgenin sahte olup olmadığı hakkında genel bir kanaat elde edilmeye çalışılır. Şüphelenilen belgeler geniş bir incelemeye tabi tutulur.
- b) Belgenin denetlenen işletmeye ait olup olmadığı araştırılır. Örneğin isim benzerliği veya yanlışlıkla bir banka dekontu denetlenen işletmeye gelmiş ve kayıtlarına geçmiş olabilir.
- c) Belgenin gösterdiği işlemin, işletmenin amaç ve faaliyetlerine uygun olup olmadığı araştırılır. Örneğin; bir memurun kişisel ihtiyacı için alınmış olan bir malın faturası, işletme adına düzenlenmiş ve işletmenin giderleri arasında gösterilmiş olabilir.

- d) Belgenin işletme içi kontrol sisteminin gerektirdiği onay ve imzaları taşıyıp taşımadığı araştırılır. Bunun için belgenin üzerindeki paraflar incelenir. Gerekli iç kontrol prosedürlerinin yapılıp yapılmadığına dikkat edilir.
- e) Yapılan işlemin uygun bir biçimde analiz edilmiş ve uygun hesaplara borç ve alacak yazılıp yazılmadığı gözden geçirilir. Örneğin, yapılan büyük bir tamirat masrafının sabit varlıklara veya tamir ve bakım giderlerine yazılıp yazılmaması gibi.
- f) Belgenin üzerindeki tarih, tutar, isim, vb. ayrıntıların doğru bir şekilde kaydedilmiş olup olmadığı araştırılır.

Unutulmaması gereken bir diğer husus ise fotokopi olan belgelerden çok üzerinde ıslak imza bulunan belgelerin değerlendirmeye alınmasıdır. Türkiye'de imza inceleme ve değerlendirme alanında, imza atma stillerinin tespitinden, imza örneklerinin alınmasına, bilirkişi seçiminden, bilirkişilerin rapor düzenleme işlemlerine kadar pek çok hata yapılmakta, taraflar mağdur edilebilmektedir. Konuyla ilgili hukuki düzenlemelerin ve mahkeme kararları imza konusunda yetersiz kalmaktadır. İmza hukuki ve cezai sonuçlar doğuran kişileri borç veya taahhüt altına sokan veya belirli hak veya alacakların varlığını ispatlayan bir müessesedir. Türk Ceza Kanunu'nun "Kamu Güvenine Karşı Suçlar" bölümünde imzada sahtecilik suçunu kapsayan maddeleri bulunmaktadır. Bu kanunun 204. maddesinde resmi belgede sahtecilik suçu 207. maddesinde ise özel belgede sahtecilik suçu düzenlenmiştir. Bu maddelerde belirtilmemiş olmasına karşılık başkasının yerine imza atma da suçtur. Ceza Kanunu'nun 209. maddesinde ise sadece imza ile ilgili bir suç "açığa imzanın kötüye kullanılması suçu" düzenlenmiştir. Bir kişiye teslim olunan üzerinde imza olan ve kısmen veya tamamen boş bir kağıdı, verilme nedeninin dışında başka bir şekilde dolduran kişi bu maddeye göre cezalandırılır. Böyle bir imzalı kâğıdın bulunması veya sair yollardan ele geçirilmesi halinde üzerinin doldurulması suç sayılmaktadır (<http://www.mevzuat.gov.tr> (26.02.2016)).

Adli muhasebeciler hukuksal ihtilafların çözümünde kendi genel incelemelerinin dışında tespit edemedikleri ancak sahteliğinden şüphelendikleri belgeleri grafoloji (yazı bilim) uzmanlarına göndermektedir. Özellikle kambiyo senetleriyle ilgili yolsuzluklarda yazının yaşı, kâğıdın yaşı, imza atılırken içinde bulunulan ruh hali, cebir ve şiddet veya baskı kullanılarak mı imzanın atıldığı yönündeki tespitlerin bu konunun uzmanlarınca yapılması gerekmektedir. Her ne kadar Hukuk

Muhakemeleri Usulü Kanunu'nun 308 ve 309 numaralı maddelerinde imza incelemelerinin ilk olarak hâkim tarafından yapılması gerektiği anlaşılrsa da bu işin teknik uzmanlara bırakılmasında sayısız yarar vardır. İmza ile ilgili sorunların çokluğu bu alanda uzman kişilere olan ihtiyacında artmasına yol açmaktadır (<http://www.mevzuat.gov.tr> (26.02.2016)).

2.8. Adli Muhasebecilik Süreci

Adli muhasebecilik görevi kendine özel bir süreçtir. Bu nedenle oluşan bu süreçte adli muhasebecilerin izleyecekleri yöntem ve yaklaşımlar farklılık gösterecektir. Genel olarak adli muhasebecilik işlemi aşağıda verilmiştir (<http://www.forensicaccounting.com> (05.02.2016)).

- **Müşteri İle Karşılaşma:** Müşteri ile karşılaşma, içerisinde bulunan mevcut durumun, olayın içerisindeki kişilerin ve meydana gelen sorun veya sorunların anlaşılması konusunda yardımcı olacaktır.
- **Çatışmanın Tespit Edilmesi:** Taraflar ortaya çıktıktan sonra ortaya çıkan sorunun ne olduğu sorgulanarak bir çatışma kontrolü yapılır.
- **İlk Araştırma:** Ayrıntılı bir eylem planı geliştirilmesi öncesinde bir ön araştırma yapmak her zaman için faydalı olacaktır. Yapılan ilk araştırma, sorunun anlaşılmasını kolaylaştıracaktır ve sonraki planlar için örnek oluşturacaktır.
- **Bir Eylem Planı Oluşturulması:** Oluşturulan eylem planı, müşteri ile görüşerek ve ilk araştırma yapılarak elde edilen bilgilerin, hedeflerin ve hedeflere ulaştıracak olan metodolojinin en iyi biçimde kullanılmasını sağlar.
- **Kanıtların Elde Edilmesi:** Takip edilen davanın niteliğine bağlı olarak elde edilen belgeler, ekonomik veriler, olayın gerçekleştiğine veya gerçekleşmediğine dair kişilerden elde edilen bilgiler, bilirkişi raporlarının incelenmesi bu kapsamda yer almaktadır.
- **Analiz Yapmak:** Gerçekleştirilen analiz davanın niteliğine göre aşağıdaki unsurları içerebilmektedir:
 - Ekonomik zararların hesaplanması
 - Çok sayıda yapılmış olan işlemlerin özeti
 - Varlıkların incelenmesi

- İskonto oranlarından yararlanarak bugünkü (cari) değer hesaplamaları yapmak
- Yapılan analizi açıklamak için tablo ve grafiklerden faydalanmak

- **Rapor Hazırlamak:** Rapor; araştırmanın niteliğine, araştırmanın kapsamına elde edilen verilerin ya da fikirlerin sınırlarına göre bölümlere ayrılarak hazırlanır. Raporda, elde edilen veri ya da fikri destekleyen grafik ve tablo yer almaktadır.

2.9. Dünya’da ve Türkiye’de Adli Muhasebe Algılamaları

Dünya'daki adli muhasebe uygulamalarına bakıldığında bu uygulamaların en geliştiği ülkenin Amerika Birleşik Devletleri olduğu ikinci sırada ise Kanada uygulamalarının geldiği görülmektedir. Avustralya bir diğer, adli muhasebecilik ile ilgili yasal düzenlemeleri yapmış ülkedir. Doğal olarak adli muhasebe uygulamalarının doğduğu ülke olan ABD'de gelişmiş bir halde bulunması gerekir (Balcı, 2014: 73).

Adli muhasebe ve adli muhasebecilik mesleği eğitimi başta Amerika olmak üzere birçok gelişmiş ülkede gerekli itibarı görmektedir. Bu kapsamda çeşitli uluslararası kuruluşlar ve üniversitelerde adli muhasebecilik eğitimi ve semineri yapılmaktadır. Amerika’da UTICA Koleji Ekonomik Suç Yönetimi Bölümü lisans ve yüksek lisans programlarını açarak adli muhasebecilik eğitimi vermektedir.

Dünya'da kısa isimleri ACFEI, ACFE, ACFS, NACVA ve Institute of Business Appraisers (İş Değerleme Uzmanları Enstitüsü) adlı kuruluşlarca Adli Muhasebe ve Hile Denetçisi Uzmanları yetiştirilmeye başlanmış ve sertifikasyonla akredite edilmiştir (<http://www.muhasabenet.net> (25.02.2016)).

Türkiye’de adli muhasebecilik mesleği kapsamında 2010 yılında İSMMMO (İstanbul Serbest Muhasebeciler ve Mali Müşavirler Odası) akademi tarafından bağımsız adli muhasebe uzmanlığı programı düzenlenmiştir. Programın amacı katılımcılara bağımsız adli muhasebe uzmanlığı kazandırarak işletmelerdeki hile ve yolsuzlukların tespiti ve önüne geçilmesidir.

İSMMMO Akademi tarafından yapılan bağımsız adli muhasebe uzmanlığı programı sonrasında 2011 yılında 50 mali müşavir birleşerek FRC (Fraud Research Corporation) Uluslararası Hile Denetimi ve Danışmanlık Hizmetleri adıyla ortak şirket kurulmuştur.

Türkiye adli muhasebe ihtiyacını değişik şekillerde karşılamaya çalışmaktadır. Davalar sırasında bilirkişilerden yazılı görüş istenmektedir. Mali polis uygulamaları aracılığı ile de suça karşı uzmanlaşma sağlanmaya çalışılmaktadır. Adı konmamış olsa bile, avukatlar dava hazırlıkları sırasında muhasebecilerden adli muhasebeci gibi hizmet almaktadırlar. Adli muhasebe bilinen bir kavram olmadığı için ara çözümlerle sorunlar aşılmaya çalışılmaktadır (Balci, 2014: 74).



ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ADLİ MUHASEBE VE BİR ÖRNEK OLAY

3.1. Uygulamanın Kapsamı, Sınırlılıkları ve Kullanılan Teknikler

Özel KZT Hastanesi'nde hastane çalışanları tarafından gerçekleştirilen hileli işlemlerin, adli muhasebeciliğin uygulama alanlarından araştırmacı muhasebecilik yoluyla araştırılarak ortaya çıkartılması uygulamanın kapsamını oluşturmaktadır. Uygulamada “araştırmacı muhasebecilik” alanının seçilmesinin nedeni, adli muhasebecilerin daha yoğun bir şekilde hizmet verdikleri adli muhasebe uygulama alanı olmasıdır. Bu nedenle, uygulama kapsamında ele alınan örnek olay adliyeye intikal etmiş gerçek davalardan yola çıkılarak araştırmacı muhasebecilik alanına uygun şekilde geliştirilmiştir.

Uygulama kapsamında ele alınan örnek olayın çözümüne yönelik araştırma sürecinde; yazılı ve sözlü ifade alma, yeniden hesaplama, analitik inceleme, doğrulama, fiziki inceleme ve belge inceleme teknikleri kullanılmıştır.

3.2. İnceleme Konusu Örnek Olay

Özel KZT Hastanesi Aydın ilinde hizmet vermektedir. Hastane 15 yıl önce kurulmuştur. Geçen 15 yıllık süreçte kaliteli hizmet veren, hastalarla özel ilgilenen personellere sahip, çevre illerde de isminin duyulmasını sağlayan, Aydın dışında çevre illerden de hastaları olan, cirosu ve karlılığı açısından artışları olan bir kurum olmuştur. Hastane Aydın'da olmasına rağmen hastane ortakları İstanbul'da yaşamaktadır. Hastane ortakları her ay bir kez hastaneye gelerek bir iki gün toplantılar yapmakta, genel olarak hastanenin faaliyetlerini gözden geçirmektedirler.

Faik K., Özel KZT Hastanesinde hastane müdürü olarak görev yapmaktadır. Faik Bey, hastane yönetiminin almış olduğu kararları uygulamaktan ve hastanenin idari işlerinden sorumludur. Hastanede 7 yıldır hastane müdürü olarak çalışmaktadır. Faik Bey, 47 yaşındadır. Faik Bey, maddi sıkıntılar yaşayan, dürüst biri olarak tanınmaktadır. Faik Bey, evli ve 3 çocuk babasıdır.

Erkan B., Özel KZT Hastanesinde muhasebe müdürü olarak görev yapmaktadır. Hastanenin muhasebe kayıtlarını tutmaktan ve hastanenin ihtiyaçları için yapılan satın alma biriminden sorumludur. Erkan Bey, çok şık giyinen, lüks tutkusu olan ve dürüst biri olarak tanınmaktadır. Erkan Bey, 9 yıldır hastanede

muhasabe müdürü olarak çalışmaktadır. Erkan Bey, ileride hastanenin yönetim kuruluna girmek istemektedir.

Selami Ç. Aydın İl Özel İdaresi'nde memur olarak çalışmaktadır. Selami Bey 45 yaşında, evli ve 2 çocuk babasıdır. Selami Bey rahatsızlığından ötürü 10.05.2006 tarihinde Özel KZT Hastanesine kulak-burun-boğaz bölümüne gitmiştir. Selami beye doktor tarafından akut gribal enfeksiyon konulmuştur. Selami Bey ilaçlarını alıp evine gitmiştir.

Selami Bey maaşını çekmek için bankaya gittiğinde maaşının eksik yatırıldığını fark etmiştir. Bir sonraki gün Selami Bey maaşın neden eksik yattığını öğrenmek için Kurumun muhasebecisi Erdal Bey ile görüşmüştür. Erdal Bey'in incelemeleri sonunda Selami Beye maaş kesintisinin Sosyal Güvenlik Kurumu tarafından yapıldığını bildirmiştir. Selami Bey durumu öğrenmek üzere Sosyal Güvenlik Kurumuna gitmiştir.

Sosyal Güvenlik Kurumu'nda çalışan memur Mustafa Bey kesintinin ameliyat sonucu olduğunu bildirmiştir. Selami Bey ise hayatı boyunca hiç ameliyat olmadığını bildirmiştir. Selami Bey, hangi hastanede ameliyat kaydı yapıldığını ve ameliyat tarihini sormuştur. Mustafa Bey 10.05.2006 tarihinde Özel KZT Hastanesinde bademcik ameliyatı olarak kayıt yaptıklarını bildirmiştir. Selami Bey o tarihte hastaneye gittiğini söylemiştir fakat hastanede gribal enfeksiyon teşhisi konulduğunu bildirmiştir.

Selami Bey durumu öğrenince Özel KZT Hastanesine gitmiştir. Hastanede hasta kabul birimine giderek muayene olduğu Doktor Hidayet Bey ile görüşmek istemiştir, fakat hasta kabul biriminde çalışan görevli doktor beyin izinli olduğunu, hastanede olmadığını söylemiştir.

Selami Bey durumu çözüme kavuşturmak için Özel KZT Hastanesi yönetimine bir dilekçe yazarak isteğini dile getirmiştir. Hastanenin yönetim kurulu başkanı Yüksel Bey, dilekçeyi okumuş, hastanede böyle bir durumun yaşandığından haberdar olmadıklarını fark etmiştir. Yüksel Bey, durumu kimin çözebileceğini araştırmaya başlamıştır. Yüksel Bey, internet aracılığı ile reklamlara bakarken serbest adli muhasebeci Hüseyin K. Beyin vermiş olduğu reklamı görmüşlerdir. Hüseyin Beyin adresini ve telefon numarasını almış, Hüseyin Beyi arayarak görüşmek istemiştir.

Serbest adli muhasebeci Hüseyin Bey, Yüksel Beye kendisini tanıtmaya başlamıştır. Serbest adli muhasebeci Hüseyin Bey, 10 yıl serbest muhasebecilik yaptıktan sonra Amerika'da 2 yıl adli muhasebecilik eğitimine katıldığını, adli muhasebe konusunda yüksek lisans yaptığını anlatmıştır. Hüseyin Bey, Yüksel Beye sorunun ne olduğunu sormuştur.

Yüksel Bey, bir hastanın muayene olmak için Özel KZT Hastanesine Kulak-Burun-Boğaz polikliniğine gittiğini, doktor Hidayet Beyin kendisine gribal enfeksiyon teşhisi koyduğunu ve birtakım ilaç yazdığını bildirmiştir. Hastanın, 5 gün sonra maaşını çekmek için gittiğinde maaş miktarından daha az bir miktar yattığını, nedenini öğrenmek için kurumun muhasebe bölümündeki memura sorduğunda Sosyal Güvenlik Kurumu'ndan kesinti yapıldığını sosyal güvenlik kurumu ile görüşmesini önerdiğini söylemiştir. Hasta Sosyal Güvenlik Kurumuna gittiğinde görevli memurun kayıtlarda 10.05.2006 tarihinde Özel KZT Hastanesinde bademcik ameliyatı gösterildiğini bildirmiştir. Kendisinin hayatı boyunca hiç ameliyat olmadığını, hastaneye giderek Doktor Hidayet bey ile görüşmek istediğini fakat doktor beyin izinli olduğu için görüşemediğini belirtmiştir.

Serbest adli muhasebeci Hüseyin Bey durumu anladığını, konuyu araştıracağını yarın bir sözleşme hazırlayarak Yüksel beyle tekrar görüşeceğini bildirmiştir. İkinci görüşmede serbest adli müşavirin ücret, çalışma şekil ve esasları içeren sözleşmeyi birlikte incelemişler ve Yüksel Bey Selami Beyin bilgilerini Hüseyin Beye iletmiştir.

Adli muhasebeci çalışmanın sonucunda bir neticeye ulaşılamamasının da mümkün olabileceğini söylemiştir. Gerekli olan bütün inceleme ve soruşturmaların yapılacağını, fakat bir suç unsuru tespit edilememesi durumunda da bir rapor hazırlayarak kendisine haber verileceğini de eklemiştir. Sonuç olarak sözleşme imzalanmış ve serbest adli muhasebeci Hüseyin Bey hile, yolsuzluk ve suistimal denetçiliği kapsamında görevine başlamıştır.

3.3. Örnek Olay Araştırma Süreci (Araştırmacı Muhasebecilik)

Adli muhasebeci Hüseyin Bey, olayın kapsamına ve geçmiş tecrübelerine dayalı olarak öncelikle bu işten sorumlu olabilecek hastanede yetki ve sorumluluğa sahip hastane müdürü ve muhasebe müdürü hakkında bilgiler toplayarak araştırmasına başlamıştır.

Serbest adli muhasebeci Hüseyin Bey, araştırmasının hastane dışındaki ilk basamağı olan İl Özel İdaresi'ne gitmiştir. Burada kurumda muhasebe biriminde memur olarak çalışan Erdal Bey ile görüşmüştür. Görüşme neticesinde Adli muhasebeci Selami Bey'in durumu hakkında bilgi istemek amacıyla kendisine geldiğini söylemiştir. Erdal Bey, maaş hesaplarını kendisinin yaptığını, ameliyat gibi durumlarda kesintiyi Sosyal Güvenlik Kurumunun yaptığını bildirmiştir. Selami Beyin maaşının da Sosyal Güvenlik Kurumu tarafından kesildiğini bildirmiştir. Adli muhasebeci olayı anlayabilmek için dinlemiş, görüşme sohbet şeklinde geçmiştir. Hüseyin Bey, Erdal Bey'e anlattıklarının resmiyete kavuşması için yazılı beyanını almak istemiştir. Erdal Bey ise kabul edip yazılı beyanını imzalayıp adli muhasebeciye teslim etmiştir.

Serbest adli muhasebeci Hüseyin Bey, İl Özel İdaresinden Sosyal Güvenlik Kurumuna gitmiştir. Kurumda memur olarak çalışan Mustafa Bey ile görüşmek istemiştir. Adli Muhasebeci Selami Beyin durumunu anlattığında Mustafa Bey, Selami Beyi hatırladığını, kendisine sistem kayıtlarında bademcik ameliyatı gösterildiğini fakat Selami Beyin hayatı boyunca hiç ameliyat olmadığını söylemiştir. Adli muhasebeci Mustafa Bey'e ameliyat gibi durumlarda maaş kesintisinin kurum sistemi tarafından mı yapıldığını sorması üzerine Mustafa Bey kurum sisteminin ameliyat gibi durumlarda otomatik olarak maaş kesintisi yaptığını bildirmiştir. Adli muhasebeci Hüseyin Bey, Selami Beyin ameliyat olduğuna dair belgenin bir kopyasını ve yazılı ifadesini istemiştir. Mustafa Bey, kurum sisteminden belgenin bir kopyasını teslim etmiştir. Mustafa Bey, yazılı beyanda bulunmak istememiştir. Hüseyin Bey, durumu anlayışla karşılayarak araştırmasına devam etmiştir.

Serbest adli muhasebeci Hüseyin Bey, Özel KZT Hastanesine gittiğinde Kulak-Burun-Boğaz polikliniğine gidip Doktor Hidayet Bey ile görüşmek istemiştir. Görüşme neticesinde Doktor Hidayet Bey, adli muhasebeciye nasıl bir şikâyeti olduğunu sormuştur. Adli muhasebeci Hüseyin Bey ise herhangi bir rahatsızlığının olmadığını, Selami Çakar Bey hakkında görüşmek istediğini bildirmiştir. Doktor Bey Selami Beyi hatırladığını, kendisine gribal enfeksiyon teşhisi konulduğunu söylemiştir. Hüseyin Bey, Selami Beyin bademcik ameliyatı olduğunu söylemesi üzerine doktor beyin sisteme girerek Selami Beyin gribal enfeksiyon teşhisi koyduğunu göstermiştir. Doktor bey, böyle bir durumun olmasının imkânsız olduğu

ve hastane sistemine doktorlardan başka müdahale yetkisinin bulunmadığını söylemiştir. Adli muhasebeci hastane sistemindeki kaydın çıktısını almıştır.

Serbest adli muhasebeci Hüseyin Bey, hastane sisteminden almış olduğu kayıt çıktısını incelediğinde değişiklik tarihi gözüne çarpmıştır. Selami Beyin anlatımına ve sigorta kayıtlarına göre 10.05.2006 saat 10.00 tarihinde gribal enfeksiyon teşhisi konulmuş fakat hastaneden alınan çıktıya göre 10.05.2006 saat 11.00 tarihinde bademcik ameliyatı teşhisi konulduğu gözlenmiş, 10.05.2006 saat 11.55'te hastanın teşhisini tekrar gribal enfeksiyon olarak değiştirilmiştir. Adli muhasebeci tekrar hastaneye gitmeye karar vermiştir. Hastanede bir arkadaşı ile karşılaşmıştır. Arkadaşı adli muhasebeciye hastane muhasebecisinin hastane sistemine müdahalede bulunabildiğini ve sistemde istediği gibi değişiklik yapabildiğini söylemiştir.

Serbest adli muhasebeci Hüseyin Bey, hastanenin muhasebe müdürü Erkan Bey ile görüşmek istemiştir. Erkan Beyin odasına geldiğinde odanın kapısının kilitli olduğunu fark etmiştir. Hastane görevlilerine muhasebe müdürü Erkan Beyi sorması üzerine hastane görevlilerinden muhasebe müdürü Erkan Bey ve hastane müdürü Faik Beyin hizmet içi eğitim amacıyla şehir dışına çıktıklarını öğrenmiştir. Hastane görevlileri muhasebe müdürü Erkan Beyin muhasebe kayıtları ile ilgilenmediğini, muhasebe işlerini Altan Serbest Muhasebenin ilgilendiğini söylemişlerdir. Bu durumu öğrenen adli muhasebeci Altan Serbest Muhasebe bürosuna gitmeye karar vermiştir.

Adli muhasebeci, Altan Serbest Muhasebe bürosuna geldiğinde Özel KZT Hastanesinin muhasebe müdürü Erkan B. hakkında bilgi almak istemiştir. Serbest muhasebeci Altan Bey, Erkan Bey hakkında çok şık giyinen, lüks tutkusu olan işi ile pek ilgilenmeyen, para düşkünü birisi olarak anlatmıştır.

Altan Bey, hastanenin muhasebe kayıtları ile kendisinin ilgilendiğini, hastanenin muhasebe işini almak istemediğini fakat muhasebe bürosunu yeni açmış olduğunu, bu nedenle kendisinin maddi sıkıntısı olduğunu, Özel KZT Hastanesinin muhasebe işini almaya mecbur kaldığını, aynı zamanda hastanenin denetim işini yeni aldığını söylemiştir. Geçmişte hastane ile çalışan muhasebeci arkadaşlarına hastaneyi sorduğunda ise daha önce muhasebe işlerinin kendilerinin yapmış olduklarını, Erkan Bey ile birçok konuda sıkıntı yaşadıklarını ve hastane ile anlaşmalarını

feshettiklerini, hastane ile çalışmaması konusunda tavsiyede bulunmuşlardır. Altan Bey hastane ile yapmış olduğu anlaşmayı feshetmek istediğini bildirmiştir.

Adli muhasebeci Hüseyin Bey, durumu Altan Bey'e anlattığında ise Erkan Beyin hastane sistemine girerek teşhisleri değiştirebileceğini söylemiştir. Hastane sisteminin yazılımını almış oldukları firmada çalışan yazılım mühendisi Taha Beyin, Erkan Beyin akrabası olduğunu ve yazılım alınması konusunda yardımcı olduğunu, hastane yazılımının fiyatının çok pahalı olduğunu, bu durumun hastane müdürü Faik Beyin haberi olduğunu bildirmiştir.

Altan Bey, hastane kayıtlarında birkaç usulsüz olayları tespit ettiğini, Erkan Bey ile görüştüğünde hesaplarda bir yanlışlık olmadığını, hesaplarda yanlışlık olsa bile düzeltilebileceğini söylemiştir. Bir sonraki gün Erkan beyi aradığında ise telefonun kapalı olduğunu, hastaneyi aradığında ise Erkan beyin, Faik Bey ile birlikte hizmet içi eğitim dolayısıyla şehir dışına gittiklerini öğrenmiştir. Hüseyin Bey Altan Beyden anlattıklarına dair yazılı beyanda bulunmasını istemiştir. Serbest muhasebeci Altan Bey, adli muhasebeci Hüseyin Bey'e her konuda yardımcı olacağını belirtmiş, yazılı ifadesini imzalayarak Hüseyin Bey'e teslim etmiştir.

Hüseyin Bey, Altan Bey ile birlikte Özel KZT Hastanesine gitmiştir. Altan Bey, hastanenin mali denetimi için gerekli tüm belgeleri hastanenin yönetim biriminden istemiştir. Hastane yöneticileri, tüm belgelerin muhasebe bölümünde olduğu ve muhasebeci Erkan Beyin şehir dışında olduklarını söylemişlerdir. Altan Ben bu durum üzerine muhasebe bölümünde giderek gerekli belgeleri almak için Erkan Beyin odasına girmek istemiştir. Hastane yönetiminin onayını alarak hastane yönetimi ile beraber Erkan Beyin odasına girmişlerdir. Erkan Beyin odasında bilgisayarın açık bırakıldığını ve hastane sisteminin açık olduğunu kayıt geçmişine bakılınca hasta kayıt ve teşhislerinin değiştirildiğini bilgisayarın IP numarasını kontrol ettiklerinde değişiklik işleminin aynı bilgisayar IP numarası üzerinden yapıldığı anlaşılmıştır. Hastane yönetiminin bu durumdan haberdar olmadıkları ve durumu öğrenince çok şaşırduklarını, birkaç gündür Faik Bey ile Erkan Beyin birlikte gördüklerini, Faik Bey ve Erkan Beyin son zamanlarda muhasebe ve satın alma işlerine bizzat ilgilendiklerini, Erkan Bey ve Faik Beyin son model lüks araçlar ile görüldüklerini söylemişlerdir. Hüseyin Bey hastane yönetiminden sistemdeki kayıt geçmişini ve bilgisayarın IP numarasının birer çıktısını almıştır. Altan Bey ise gerekli tüm evrakları alıp incelemek üzere muhasebe bürosuna gitmiştir.

Adli muhasebeci Hüseyin Bey, hastane sistemini satın aldığı yazılım şirketi ile görüşmek için İzmir’de bulunan yazılım şirketine gitmiştir. Yazılım şirketinin pazarlama müdürü ile görüşmesinde kendisini tanıtmış, hastanedeki durumu anlatarak Özel KZT Hastanesine hastane yazılımı hakkında bilgi edinmek istemiştir. Pazarlama müdürü hastane yazılımının özelliklerini kısaca anlatmıştır. Hüseyin Bey, firmada çalışan yazılım mühendisi Taha Beyin Özel KZT Hastanesi muhasebe müdürü Erkan Bey ile akrabası olduğunu ve hastane yazılımının satın alınması konusunda hastaneye yardımcı olduğunu söylemiştir. Pazarlama müdürü Hüseyin Beyin söylediklerini doğrulamış, Taha Beyin teknik servis bölümünde yazılım mühendisi olarak çalıştığını söylemiştir. Hüseyin Bey, pazarlama müdürüne Taha Beyi sorduğunda ise Taha Beyin işten ayrıldığını, eğitim için yurtdışına gittiğini söylemiştir.

Hüseyin Bey hastane yazılımının fiyatını sorduğunda yazılımın fiyatının 100.000 \$+KDV olduğunu öğrenmiştir. Hüseyin Bey, hastane yazılımının hastalara teşhis kaydı yapıldıktan sonra sisteme herhangi bir müdahalede bulunulmasının mümkün olup olmadığını sorduğunda ise pazarlama müdürünün bu durumun mümkün olmadığını, ancak servis personeli veya yazılım mühendislerinin bakım ve kontrol amaçlı müdahale edebileceğini söylemiştir. Sisteme müdahalede bulunulması halinde yazılım bilgi sistemine değişiklik tarihi ve sistemde değişikliğe sebep olan bilgisayarın IP numarasını gösterdiğini işlem çok önce olsa dahi kayıt geçmişinden bulunabileceğini söylemiştir. Hüseyin Bey, Özel KZT Hastanesinde hasta bilgi sisteminde hasta teşhisine dair bir değişikliğin olduğunu bu durumu çözmek amacıyla firmaya geldiğini söylemiş, pazarlama müdüründen kendisine yardım talep etmiştir.

Serbest adli muhasebeci Hüseyin Bey, pazarlama müdürü ile birlikte teknik servis bölümüne gitmişlerdir. Pazarlama müdürü teknik servis personellerine yazılım bilgi sisteminden Özel KZT Hastanesi yazılımının kayıtlarına bakmalarını istemiştir. Hastane sistem kayıtlarında, belirli tarih aralığında Taha Beyin kullanıcı adı ile aynı bilgisayar IP’si üzerinden değişiklik yapıldığı görülmüştür. En son yapılan değişiklik tarihi ile Taha Beyin işten ayrılış tarihinin aynı olması dikkat çekmiştir. Hüseyin Bey, pazarlama müdürüne yardımları için teşekkür ederek yazılım bilgi sistemindeki kayıtların birer çıktısını ve yazılımın satıldığına dair faturanın kopyasını alarak raporunu yazmak üzere bürosuna gitmiştir.

Adli muhasebeci Hüseyin Bey, elde ettiği belgelerden yola çıkarak bir rapor hazırlamıştır. Hüseyin Bey, Yüksel Beyi arayarak raporu hazırladığını ve kendisi ile görüşmek istediğini söylemiştir. Yüksel Bey, Hüseyin Bey ile görüştüğünde doktor beyin olanlar ile bir ilişkisinin bulunmadığını söylemiştir. Hastane muhasebecisi Erkan Beyin hastane sistemine girerek kayıtlara değişiklik yaptığını, değişim tarihi ve değişiklik yapılan bilgisayar IP numarasının, hastane yazılımını satın aldıkları yazılım şirketinden almış olduğu yazılım bilgi sistemindeki tarih ve IP numarasının aynı olduğunu, değişiklik yapılan bilgisayarın hastanenin muhasebe müdürü Erkan Beyin bilgisayarı olduğunu söylemiştir. Ayrıca Erkan Beyin yapmış olduğu usulsüzlüklerin olduğunu, bu durumu araştırdıklarını, durumu çözüme kavuşturup tek bir dava açılmasını tavsiye etmiştir. Yüksel Bey durumu kabul edip en kısa zamanda kendisine haber verilmesini istemiştir.

Altan Bey, hesapları incelediğinde Erkan Bey ve Faik Beyin maaşlarının ciddi oranda arttırıldığını fark etmiştir. Erkan Beyin, hastanenin T Spor Kulübü ile 2.000.000 TL karşılığında reklam anlaşması yapmış olduğunu söylemiştir. Faturalar incelediğinde, anlaşmaya dair faturalarda birtakım problemler olduğunu fark etmiş, kulübün muhasebesini tutan serbest muhasebeci olan arkadaşını aradığında ise arkadaşının anlaşmanın 250.000 TL olduğunu söylemiştir.

Hastanenin almış oldukları temizlik malzemeleri, MR cihazı ve hastane yazılımı tutarlarının yüksek olduğunu, hastane muhasebecisi Erkan Beyin, son 1 ay içinde 600 ameliyat faturası getirdiğini, bu ameliyat faturalarının toplam tutarı 1.000.000 TL olduğunu fark etmiştir. Altan Bey kasa hesaplarını kontrol ettiğinde hastaneni kasasında 2.000.000 TL olduğunu fark etmiştir. Hastanenin son dönemde giderinin çok fazla olduğunu, hastane gelirlerinin hastane giderlerinden daha az olduğunu ve bu giderden dolayı ödeyeceği geçici kurumlar vergisi tutarının düşük olduğunu fark etmiştir.

Özel KZT Hastanesinin açılacak olan şubesine bir ambulans aracı alınmıştır. Aracın ruhsat fotokopileri Altan Beydedir. Altan Bey, ambulans aracının alındığına dair faturada araç değerini 400.000 TL olarak görmüştür. Altan Bey Yüksel Beye alınan ambulans aracının tutarını sorması üzerine aracın değerinin 200.000 TL olduğunu öğrenmiş, ambulans aracının tutarının çok yüksek olduğunu fark etmiştir.

Altan Bey, serbest adli muhasebeci Hüseyin Bey ile görüşmek istemiştir. Altan Bey, Hüseyin Beye hastane hakkında suç duyurusunda bulunmak istediğini bunun için birlikte çalışma talebinde bulunmuştur. Adli muhasebeci Hüseyin Bey ise sunulan teklifi kabul etmiş, makul bir ücret karşılığı birlikte çalışmaya başlamışlardır.

Altan Bey tespit ettiği usulsüzlükleri bir rapor haline getirmiştir. Serbest adli muhasebeci Hüseyin Beye rapor hazırladığını ve görüşmek istediğini söylemiştir. Hüseyin Bey ise en kısa zamanda muhasebe bürosuna geleceğini Altan Beye iletmiştir.

Altan Bey, Hüseyin Beye tespit ettiği usulsüzlükleri göstermiştir. Hastane almış olduğu hastane yazılımının değerinin 200.000 \$+KDV olarak göstermiştir. Ayrıca 2 adet MR cihazı satın alınmıştır. Normal değeri 350.000 TL+KDV'dir. Erkan Bey satın aldıkları MR cihazlarını 700.000 TL+KDV'ye alındığına dair 2 ayrı fatura getirmiştir. Fakat hastanede MR cihazı olmasına rağmen iki adet daha MR cihazı aldıklarını söylemiştir. Altan Bey MR cihazını neden aldıklarını sorduğunda Erkan Beyin hastanenin Muğla'da yeni şube açılacağı için MR cihazına ihtiyaç olduğunu, Hastanede bulunan MR cihazının çalışmadığını söylemiştir. Altan Bey, hastane personeli ile görüşme sonrasında alınan malzeme listelerine bakılarak ve fiyatları araştırılarak hastanenin almış olduğu temizlik malzemesi 30.000 TL+KDV tutarında olduğunu fark etmiştir. Fakat Erkan Beyin getirmiş olduğu fatura 50.000 TL+KDV tutarında olduğunu söylemiştir. Hastanenin kar marjı oldukça yüksektir ve hastanenin yüklü miktarda geçici kurumlar vergisi ödemesi gerekecektir. Hastane muhasebecisi Erkan Bey, hastanenin yüklü miktardaki geçici kurumlar vergisini düşürmek amacıyla giderlerini oldukça yüksek gösterip faturalandırarak muhasebeci Altan Beye vermiştir. Hüseyin Bey, faturaları incelemiş ve faturaların sahibi olan firmalar ile görüşmek için not almıştır.

Serbest adli muhasebeci Hüseyin Bey, hastanede son bir ay içerisinde 600 ameliyat yapıldığına dair faturaları gözden geçirmiştir. Hüseyin Bey, 100 kişiye ulaşabilmiş, her biri ile ayrı ayrı görüşme gerçekleştirmiştir. Görüşülen 100 kişiden 35 kişi Özel KZT Hastanesinde ameliyat olduğunu doğrulamıştır. Kalan 65 kişi ise daha önce ameliyat olduklarını fakat Özel KZT Hastanesinde ameliyat olmadıklarını söylemişlerdir. Hüseyin Bey, ameliyat olmadıklarını ifaden eden kişilerin bilgilerini alarak araştırmasına devam etmek amacıyla yazılım firmasına gitmiştir.

Serbest adli muhasebeci Hüseyin Bey, yazılım firmasına geldiğinde pazarlama müdürü ile görüşmek istemiştir. Hüseyin Bey, pazarlama müdürüne birkaç hastanın da teşhisleri değiştirildiğini söyleyerek durumu kontrol etmek için hastane sisteminin kayıt geçmişine bakılabilmemesinin mümkün olup olmadığını sormuştur. Pazarlama müdürü, Hüseyin Bey ile birlikte teknik servise gitmişlerdir. Pazarlama müdürü, teknik servis ekibine yazılım bilgi sisteminden Özel KZT Hastanesi hasta yazılım sisteminin geçmişine bakılmasını istemiştir. Teknik servis ekibi, yazılım bilgi sisteminden kontrol ettiklerinde 450 hastanın teşhislerinde değişiklik yapıldığını, bazı hastalara açık kalp ameliyatı, bazı hastalara ise sezaryen doğum olarak gösterildiğini söylemiştir. Teknik servis ekibinin dikkatini çeken önemli bir husus ise erkeklere de sezaryen doğum ameliyatı girişi yapılmış olmasıdır. Hüseyin Bey, teknik servis ekibinden hastaların teşhislerinin hastane sisteminde değişiklik yapıldığına dair yazılım bilgi sisteminden kayıt geçmişlerinin birer kopyasını alarak araştırmasına devam etmiştir.

Hüseyin Bey, Özel KZT Hastanesine Altan Beyden almış olduğu faturaların sahibi olan firmalar ile görüşme gerçekleştirmiştir. İlk olarak hastanenin temizlik malzemesi satın aldığı Z temizlik firması ile görüşme gerçekleştirmiştir. Firmanın pazarlama müdürüne kendisini tanıtmış ve gerçekleşen durumu anlatmıştır. Pazarlama müdürü, Özel KZT Hastanesine 30.000 TL'lik temizlik malzemesi sattıklarını söylemiş, yapılan satışa ilişkin faturayı Hüseyin Bey'e göstermiştir. Hüseyin Bey, hastanenin almış olduğu temizlik malzemesi tutarının 50.000 TL olduğunu söylemiştir. Pazarlama müdürü ise böyle bir durumun mümkün olmadığını, satışı yapılan tüm ürün kalemleri ve miktarlarının hem fatura da gösterildiğini hem de sipariş depoya iletildiği zaman depo amirinin siparişi depo kayıt sistemine girip, ürünleri hazırladıktan sonra depo kayıt sisteminden çıkış yapıldığını söylemiştir. Hüseyin Bey, pazarlama müdüründen durumu iyice anlamak ve anlattıklarını belgelemek amacıyla depo görevlisi ile görüşmek istediğini söylemiştir.

Hüseyin Bey, depoya gittiğinde depo amiri ile görüşmek istediğini söylemiştir. Hüseyin Bey, kendisini tanıtmıştır. Özel KZT Hastanesi hakkında araştırma yaptığını, gerçekleşen durumu depo amirine söylemiştir. Hüseyin Bey pazarlama müdüründen alınan siparişlerin depo kayıt sistemine girdiğini, sipariş edilen ürünleri hazırladıktan sonra ürünler depo sisteminden çıkış yapıldığı bilgisi aldığını depo amirine söylemiştir. Depo amiri, olayı doğrulamış, Özel KZT

Hastanesinin vermiş olduğu sipariş bilgilerini, fatura seri numarasını ve ürün kalemlerini ve ürün fiyatlarını depo kayıt sisteminden bularak Hüseyin Beye göstermiştir. Hüseyin Bey depo kayıt sistemindeki bilgilerin ve faturanın bir kopyasını alıp diğer firma ile görüşmeye gitmiştir.

Hüseyin Bey, Aydın'da bulunan sağlık hizmetleri malzemesi satan X medikal firmasına giderek firmanın pazarlama müdürü ile görüşmüştür. Firmanın pazarlama müdürüne kendisini tanıtip Özel KZT Hastanesine satmış olduğu MR cihazı hakkında konuşmak istediğini söylemiştir. Pazarlama müdürü, MR cihazını 350.000 TL + KDV bedelle hastaneye sattıklarını, hastaneye daha önce de MR cihazı sattıklarını söylemiştir. Hastane muhasebecisi Erkan Beyin, hastanenin yeni şubesini açacaklarını ve MR cihazına ihtiyacı olduklarını söylediğini, satılan MR cihazının montajını kendi servislerince yaptıklarını, montaj yapılan yerin adresini, montaj tarihini, MR cihazının seri numarasını, markasını ve satış yapıldığına ilişkin faturayı adli muhasebeciye göstermiştir. Adli muhasebeci, pazarlama müdürüne ikinci MR cihazını sorduğunda pazarlama müdürü hastaneye en son 1 MR cihazı satışı yapıldığını, o cihazın da Muğla'da açılacak olan şubeye montajının yapıldığını satış kayıtlarına tekrar bakarak hastane adına başka bir MR cihazı satışı olmadığını söylemiştir.

Hüseyin Bey, pazarlama müdürüne Özel KZT Hastanesi adına 1285 numaralı faturanın olup olmadığını sormuştur. Pazarlama müdürü muhasebe bölümünü arayarak Özel KZT Hastanesi adına 1285 numaralı faturayı sorgulattığında, muhasebe görevlisi firmanın böyle bir fatura kesmediğini söylemiştir. Pazarlama müdürü 1285 numaralı faturanın olmadığını durumu Hüseyin Beye iletmiştir.

Adli muhasebeci Hüseyin Bey, Pazarlama müdürüne hastanenin durumunu anlatıp kendisine yardımcı olabileceğini sormuştur. Pazarlama müdürü kendisine yardımcı olacağını söylemiştir. Hüseyin Bey pazarlama müdürüne montajın yapıldığı tarihte montaj için hastaneye giden servis personelleri ile görüşmek istemiş, teknik servis bölümüne gitmiştir.

Teknik servis bölümünde o tarihte montaj için giden personellere MR cihazının montajı hakkında birtakım sorular sormuştur. Teknik servis müdürü Davut Bey bir adet MR cihazının montajını yaptıklarını, montaj yapıldığına dair belgeyi

Hüseyin Beye göstermiştir. Davut Bey, MR cihazı montajını Muğla'ya 15 km uzaklıkta olan bir yerde yaptıklarını, montaj yerinin nedenini sorduğunda ise hastane görevlilerinden muhasebe müdürü Erkan Beyin hastanenin yeni şubesinin buraya açılacağını söylemesi üzerine mekânın Muğla'ya 15 km uzaklıkta olduğunu, hastaların buraya gelmelerinin zor olacağını söylemiştir. Erkan Beyin kendisine Muğla Belediye başkanı Caner Bey ile görüştüklerini, hastane için dolmuş hattı getireceklerini söylemiştir. Hüseyin Bey anlatılanları dikkatlice dinleyerek not almıştır. Hüseyin Bey, servis müdürü Davut Beyden MR cihazının montajının yapıldığına dair belgenin bir kopyasını almıştır.

Hüseyin Bey, pazarlama müdürü ile tekrar görüşmek için pazarlama bölümüne gitmiştir. Pazarlama müdüründen Özel KZT hastanesine satılmış olan MR cihazının faturasının bir kopyasını ve MR cihazının seri numarasını alarak araştırmasına devam etmek için Muğla Büyükşehir Belediyesine gitmeye karar vermiştir.

Serbest adli muhasebeci Hüseyin Bey, Muğla Büyükşehir Belediyesine danışma biriminden Muğla Belediyesi Başkanı Caner Bey ile görüşmek istemiştir. Görevli, Hüseyin Beye randevusunun olup olmadığını sormuş, Hüseyin Bey randevusunun olmadığını, Caner Beye Özel KZT Hastanesi hakkında görüşmek istediğini iletmesini söylemiştir. Hüseyin Bey, Belediye Başkanı Caner Bey ile görüştüğünde kendisini tanıtmış, gerçekleşen olayları açıklamıştır. Kendisinden hastanenin yeni hakkında Erkan Bey ile görüşmesini sormuştur. Caner Bey, Erkan Beyin Muğla'ya 15 km mesafede Özel KZT Hastanesinin bir şubesinin açılacağını, hastaların hastaneye kolayca ulaşması için bölgeye dolmuş hattı istediğini, Caner Beyin ise hastane açılışında dolmuş hattının temin edeceklerini söylemiştir. Hüseyin Bey, Caner Beyin anlattıklarını yazarak yazılı belgeyi imzalamasını istemiş Caner Bey yazılı belgeyi imzalayarak Hüseyin Beye teslim etmiştir.

Serbest adli muhasebeci Hüseyin Bey, Muğla Büyükşehir Belediyesinden ayrılarak açılacak olan şubeye gitmeye karar vermiştir. Hastaneye geldiğinde binanın boş olduğunu, binanın güvenliğinden sorumlu güvenlik görevlisi ile karşılaştığını, hastanenin ne zaman açılacağını sorduğunda binanın hastane için kullanılmayacağını, hastanenin binanın bulunduğu araziye Yeniaydın İnşaat Şirketinin satın aldığını, binanın yıkılarak alışveriş merkezi yapılacağını söylemiştir. Hüseyin Beyin güvenlik görevlisine binaya MR cihazının kurulumunun yapıldığını söylemesi üzerine MR

cihazının kurulumunun yapıldığını fakat bir sonraki gün arazinin satışının yapıldığını ve bir grup kişilerin gelerek MR cihazını söküp götürdüklerini söylemiştir.

Hüseyin Bey, binaya girmek istediğini söylemiş, güvenlik görevlisi ile birlikte binaya girmişlerdir. Hüseyin Bey, güvenli görevlisi ile birlikte MR cihazının montajının yapıldığı yere gitmişlerdir. Hüseyin Bey MR cihazının montajının yapıldığı yerin fotoğrafını çekip binadan ayrılmışlardır. Hüseyin Bey, binanın kameralarının açık olup olmadığını sorduğunda ise kameraların 2 aydır bozuk olduğunu, kayıt yapılamadığını söylemiştir. Hüseyin Bey anlatılanları dikkatle dinlemiş ve not almakla yetinmiştir. Hüseyin Bey, binanın bulunduğu araziye satın alan Yeniaydın İnşaat şirketine gitmiştir.

Serbest adli muhasebeci Hüseyin Bey, Yeniaydın İnşaat şirketine geldiğinde Özel KZT Hastanesinden satın almış oldukları arsa hakkında bilgi almak istemiştir. Hüseyin Bey, şirket sahibi Kerem Bey ile karşılaşmış, kendisini tanıttikten sonra olayları anlatıp olayları çözmek için Kerem Beyden yardım istemiştir. Kerem Beye Özel KZT Hastanesinin Muğla'ya 15 km uzaklıkta olan yerde şube açacağı, hastaneye gittiğinde binanın bulunduğu araziye şirketinizin 2.000.000 TL bedel karşılığı satın almış olduğunu, satış işleminin kim ile yapıldığı konusunda bilgi almak istediğini söylemiştir. Kerem Bey, arsayı hatırladığını fakat arsanın Özel KZT Hastanesinin değil Erkan Beyin adına olduğunu, satış işlemini Erkan Bey ile yaptıklarını söyleyip arazinin tapusunu ve satış yapıldığına ilişkin noterden onaylı satış sözleşmesini ve paranın yatırıldığına dair banka dekontunu göstermiştir. Hüseyin Bey, Kerem Beyin anlattıklarını yazarak Kerem Beyden anlattıklarını beyan eden yazılı ifadeyi imzalamasını istemiş, Kerem Bey belgeyi imzalayıp Hüseyin Beye teslim etmiştir. Hüseyin Bey, tapu fotokopisi ve satış belgelerinin birer kopyasını alarak Tapu ve Kadastro Müdürlüğüne gitmek için yola çıkmıştır.

Serbest adli muhasebeci Hüseyin Bey, Tapu ve Kadastro Müdürlüğüne gittiğinde kurum müdürü Tahsin Bey ile görüşmek istemiştir. Tahsin Beye kendisini tanıtarak tapu fotokopisinde ada parsel numarasını göstererek arazinin kimin adına olduğunu öğrenmek istemiştir. Tahsin Bey, ada parsel numarasını kontrol ederek arazinin Yeniaydın İnşaat Şirketine ait olduğunu, araziye Erkan Beyin satmış olduğunu söylemiştir. Hüseyin Bey, arazinin Erkan Beyden önceki sahibini sorduğunda ise Tahsin Bey arazinin bir önceki sahibinin Taha Bey olduğunu, Taha

Beyin ise araziyi Özel KZT Hastanesinden satın aldığını öğrenmiştir. Hüseyin Bey, Tahsin Beyden kayıtların birer kopyasını alarak Özel KZT Hastanesine gitmiştir.

Serbest adli muhasebeci Hüseyin Bey, Özel KZT Hastanesindeki MR cihazını kontrol etmek istemiştir. Firmadan almış olduğu seri numaralar ile MR cihazındaki seri numaraları karşılaştırmış, daha önce alınan MR cihazı olduğunu görmüş, MR cihazının fotoğrafını çekmiştir. Hüseyin Bey, hastane yönetimine hastanenin Muğla'ya 15 km mesafesi bulunan arazisinin olup olmadığı sormuş, hastane yönetiminin hastanenin arazisinin olduğunu ve araziye yeni şube açacaklarını, arazinin tapusunun yönetimde bulunduğunu söyleyip arazinin tapusunu Hüseyin Bey'e göstermişlerdir. Hüseyin Bey, tapunun kopyasına baktığında Özel KZT Hastanesi adına olduğunu görmüştür. Hüseyin Bey, tapunun bir kopyasını alarak araştırmasına devam etmiştir.

Serbest adli muhasebeci Hüseyin Bey, T spor kulübünün muhasebecisi Sertan Bey ile görüşmek amacıyla kulüp binasına gelmiş fakat kulüp binasında kimsenin olmadığını görmüştür. Kulübün güvenlik görevlisi ile karşılaştığında takımın şampiyonluk maçı için tüm yöneticiler ile birlikte Samsun'a gittiklerini öğrenmiştir. Hüseyin Bey, Altan Beyi aramış, kulübün muhasebe kayıtları ile ilgilenen kişiyi öğrenmek istemiştir. Altan Bey, kulübün muhasebe kayıtlarını tutan muhasebecinin, kendisinin yakın arkadaşı olduğunu, T Spor Kulübü ile ilgili durumu arkadaşına anlattığını ve kendisine yardımda bulunacağını söylemiştir. Hüseyin Bey, muhasebeci ile görüşmek istediğini söyleyip Altan Beyden bürosunun adresini alarak muhasebeciye gitmiştir.

Serbest adli muhasebeci Hüseyin Bey, muhasebeci ile görüştüğünde kulübün kesmiş olduğu faturaların tutarlarının hastane ile yapılan anlaşma tutarından farklı olduğunu söylemiştir. Muhasebeci, reklam anlaşması tutarının 250.000 TL olduğunu söyleyerek noterden onaylı reklam sözleşmesini Hüseyin Bey'e göstermiştir. Muhasebeci anlaşmanın Erkan Bey ile birlikte yapıldığını, hastanenin reklamını formalara basıldığını söylemiştir. Hüseyin Bey, Özel KZT Hastanesinin T Spor Kulübü reklam amaçlı 2.000.000 TL tutarında sözleşme yaptığını söylemesi üzerine muhasebecinin böyle bir durumun mümkün olmadığını, kulübün muhasebe kayıtlarını göstererek kulübün elde etmiş olduğu gelirin 987.500 TL olduğunu ve bu miktarı federasyon ile sponsorlardan geldiğini söylemiştir. Muhasebeci, kulübün toplam 250.000 TL aldığını, anlaşmaya ilişkin faturayı Hüseyin Bey'e göstermiştir.

Hüseyin Bey, muhasebeciden kulübün toplam gelirini gösteren bir belge ve anlaşmanın yapıldığı tutara ilişkin faturayı alarak Özel KZT Hastanesine gitmiştir.

Serbest adli muhasebeci Hüseyin Bey, Özel KZT Hastanesine gittiğinde Yüksel Bey ile görüşmüş, Yüksel Beye açılacak şube için satın alınan ambulans aracı hakkında görüşmek istemiştir. Hüseyin Bey, muhasebeci Altan Beyden aldığı ambulansa ait faturanın kopyasını göstererek ambulans değerinin 400.000 TL+ KDV olduğunu söylemiştir. Yüksel Bey, aracın değerinin 400.000 TL+ KDV olmasının imkânsız olduğunu, D firmasından almış oldukları ambulans aracının bedelinin 200.000 TL+ KDV olduğunu ve satın alma sürecinde kendisinin bulunduğunu süreci takip ettiğini söyleyerek faturanın orijinalini göstermiştir. Hüseyin Bey, ambulans aracını satın aldıkları firmanın adresini ve orijinal faturanın bir kopyasını alarak D firmasına gitmiştir.

Hüseyin Bey, D firmasında gittiğinde firmanın pazarlama müdürü ile görüşmek istemiştir. Pazarlama müdürü ile görüşmesinde kendisini tanıtmıştır ve Özel KZT Hastanesindeki gelişen olaylar hakkında kısa bir bilgi verip kendisinden yardımcı olmasını istemiştir. Özel KZT Hastanesine ambulans aracı satıldığını sormuş, pazarlama müdürü hastaneye ambulans aracı satışını doğrulamış, araç satışını Yüksel Bey ile yaptıklarını söylemiştir. Hüseyin Bey, pazarlama müdürüne ambulans aracının fiyatını sorduğunda ise ambulans aracının fiyatının 200.000 TL + KDV olduğunu söylemiş, ambulans aracının satıldığına dair satış sözleşmesi ve faturaları göstermiştir. Hüseyin Bey, yapılan sözleşme ve faturanın birer kopyasını alarak araştırmasına devam etmek üzere Özel KZT Hastanesine gitmiştir.

Serbest adli muhasebeci Hüseyin Bey, hastaneye geldiğinde yönetimden kasa sayımı yapmak istediğini söylemiştir. Hastane yönetimi kabul ederek Hüseyin Bey ile birlikte hastane muhasebecisi Erkan Beyin odasına gitmiştir. Hüseyin Bey kasayı açmak istediğinde kasanın kilitli olduğunu görmüş, kasanın anahtarının kimde olduğunu sormuştur. Hastane yönetimi kasanın 2 adet anahtarının olduğunu, bu anahtarların birinin Erkan Beyde diğer anahtarın ise Yüksel Beyde olduğunu söylemiştir. Hüseyin Bey, Yüksel Beyden hastanenin kasanın anahtarını alarak hastanenin kasasını açarak fiili kasa sayımı yapmıştır. Hüseyin Bey, yapılan kasa sayımı sonunda kasada 250.000 TL olduğunu görmüş, hastane yönetimine kasada 2.000.000 TL olması gerektiğini söylemiştir. Ayrıca hastanenin çek defterinin kasada olduğunu görmüş, çek defterinden 4 sayfanın eksik olduğu anlaşılmıştır. Hüseyin

Bey, çek defterini kontrol ederek eksik olan sayfaların seri numaralarını not almıştır. Hastane yönetimi ise kasa işlerine Erkan Beyin ilgilendiğini nakit akışlarını Erkan Beyin sağladığını söylemişlerdir.

Serbest adli muhasebeci Hüseyin Bey, hastane yönetiminden hangi banka ile çalıştıklarını, Erkan Beyin ve Faik Beyin banka hesap numaralarını istemiştir. Hastane yönetimi Atılım Bankası ile çalıştıklarını, Erkan Beyin ve Faik Beyin hastanede kayıtlı olan hesaplarını Hüseyin Beye teslim etmiştir. Hüseyin Bey araştırmasına devam etmek amacıyla Atılım Bankasına gitmiştir.

Serbest adli muhasebeci Hüseyin Bey, Atılım Bankasına geldiğinde banka müdürü Enes Bey ile Özel KZT Hastanesi hakkında görüşmek istediğini söylemiştir. Enes Beye hastanenin hesaplarının Atılım Bankasında olduğunu söyleyerek, hastane adına bankaya kimin veya kimlerin geldiğini sormuş, hesapları kontrol etmek istemiştir. Banka müdürü Enes Bey, hastanenin hesapları ile Erkan Beyin ilgilendiğini, bankaya Erkan Beyin geldiğini söylemiştir. Hüseyin Bey Erkan Beyin hesap numarasını göstererek hesap hareketlerine bakılmasını istemiştir. Enes Bey, Erkan Beyin hesaplarını kontrol ettiğinde Erkan Beyin hesabına farklı tarihlerde toplamda 4.573.000 TL ve 100.000 \$ giriş yapıldığını ve para girişinin yapıldığı tarihte Kazan Bank'a EFT yapıldığını göstermiştir.

Enes Bey, hastanenin hesabında farklı tarihlerde her biri 500.000 TL olmak üzere dört kez para çıkışının yapıldığını söylemiştir. Banka personellerine durumu söylemesi üzerine Faik Beyin farklı tarihlerde gelerek 4 farklı çeki bankaya vermiş, paranın kendi hesabına aktardığını söylemiştir. Paraların hesaba aktarıldığı son tarihten 3 gün sonra paraların Kazan Bank'a EFT yapıldığını söylemiştir. Hüseyin Bey, bankanın almış olduğu çek ile hastanenin çek defterindeki eksik koçanların seri numaralarını karşılaştırması sonucu çek koçanlarının seri numaralarının aynı olduğunu görmüştür. Hüseyin Bey, Enes Beyden hesap hareketlerinin dokümanını alarak Kazan Bank'a gitmiştir.

Serbest adli muhasebeci Hüseyin Bey, Kazan Bank'ta banka müdürü Mustafa Bey ile Erkan B. ve Faik K.'nin hesapları hakkında görüşmek istediğini iletmiştir. Banka müdürü Mustafa Beye kendisini tanıtarak gelişen olayları anlatarak Erkan Beyin hesaplarının kontrol edilmesini istemiştir. Mustafa Bey, Erkan Beyin hesaplarını kontrol ettiğinde Erkan Beyin hesabında para olmadığını, 10.05.2006

tarihinde hesabında 4.573.000 TL ve 100.000 \$ olduğunu ve hesabındaki paraları bir 12.05.2006 tarihinde kendisi bankaya gelerek çektiğini söylemiştir. Hüseyin Bey, hastane müdürünün hesap hareketlerine bakılmasını istemiş, Mustafa Bey, Faik Beyin hesap hareketlerini kontrol ettiğinde Faik Beyin hesabına 09.05.2006 tarihinde 2.000.000 TL yattığını, 4 gün sonra paranın nakit olarak çekildiğini söylemiştir. Hüseyin Bey hesapların dokümanını alarak bürosuna gitmiştir.

Serbest adli muhasebeci Hüseyin Beyin elde etmiş olduğu bütün belgeleri toplaması sonucu oluşan durum şu şekildedir;

Hüseyin Bey ilk olarak hastanenin son bir ayda 600 ameliyat yapıldığına dair faturaları görmüştür. Hüseyin Bey, 600 kişiden 100 kişiye ulaşabilmiş ve Özel KZT Hastanesinde ameliyat olup olmadıkları sormuştur. 35 kişi ameliyat olduklarını söylemiş, 65 kişi ise hastanede ameliyat olmadıklarını, bir kısmının daha önce devlet hastanesinde ameliyat olduğunu fakat Özel KZT Hastanesinde hiç ameliyat olmadıklarını söylemişlerdir. Hüseyin Bey, yazılım firmasına gitmiştir. Pazarlama müdüründen hastane sisteminde başka hastaların da teşhislerinde değişiklik yapıldığını öğrendiğini, yazılım bilgi sisteminden hastane sisteminin geçmişine bakılmasını istemiştir. Teknik servis ekibi yazılım bilgi sisteminden kontrol edilerek 400 hastanın teşhisinin değiştirildiği anlaşılmıştır.

Temizlik malzemesi satan firma ile görüşmüş firmanın 20.000 TL miktarında satış yaptığına dair fatura ve depo kayıt sisteminden sipariş detayları ve miktarını gösteren belge almıştır. Orijinal faturada 20.000 TL'lik temizlik malzemesi alınmış ancak Erkan Beyin Altan Beye teslim ettiği faturada 50.000 TL'lik temizlik malzemesi alındığı yazmaktadır. Faturaların seri numaraları karşılaştırıldığında seri numaralar aynıdır. Adli muhasebeci faturalardaki ürün kalemlerini karşılaştırdığında ise Erkan Beyin Altan Beye vermiş olduğu faturada orijinal faturadaki ürün kalemlerinden daha fazla miktar ve farklı ürünler eklenmiş olduğu anlaşılmıştır.

Tablo 3.1: Erkan B.' nin Üzerinde Değişiklik Yapmış Olduğu Fatura

Z Temizlik LTD ŞTİ				
AYDIN				
SERİ NO: 3598				
Düzenleme Tarihi: 09.04.2006				
Kurum Adı: Özel KZT Hastanesi				
ÜRÜN KODU	CİNSİ	ADET	BİRİM FİYATI	TUTAR
14588763	30 KG K MARKA YÜZEY TEMİZLEYİCİ	500	20 TL	10.000 TL
14322544	30 KG C MARKA SIVI SABUN	250	40 TL	10.000 TL
13566987	32'Lİ RULO KÂĞIT HAVLU	1000	9 TL	9.000 TL
12699875	Z HAVLU KÂĞIT	1000	10 TL	10.000 TL
16555489	ODA PARFÜMÜ	1000	11 TL	11.000 TL
	TOPLAM		50.000 TL	
	KDV %18		9.000 TL	
	GENEL TOPLAM		59.000 TL	

Tablo 3.2: Z Temizlik Firmasına Ait Olan Orijinal Fatura

Z TEMİZLİK LTD ŞTİ				
AYDIN				
SERİ NO: 3598				
Düzenleme Tarihi: 09.04.2006				
Kurum Adı: Özel KZT Hastanesi				
ÜRÜN KODU	CİNSİ	ADET	TUTAR	FİYAT
14588763	30 KG K MARKA YÜZEY TEMİZLEYİCİ	500	20 TL	10.000 TL
14322544	30 KG C MARKA SIVI SABUN	250	40 TL	10.000 TL
	TOPLAM		20.000 TL	
	KDV % 18		3.600 TL	
	GENEL TOPLAM		23.600 TL	

Hüseyin Bey, sağlık hizmetleri malzemesi satan firma ile görüşmesi sonucunda firmanın Özel KZT Hastanesine 350.000 TL+KDV değerinde 1 adet MR cihazı satışı yapılmıştır. Geriye kalan 350.000 TL+ KDV'nin nerede olduğu bilinmemektedir. Cihazın montajını Muğla'da açılacak olan şubeye yapıldığını, açılacak hastanenin konumu Muğla'ya 15 km uzaklıkta olduğunu, bunu teknik servis müdürünün dikkatini çektiğini, Erkan Beyin Muğla Belediye başkanı ile görüşüğünü ve hastaneye dolmuş hattı getireceklerini söylemiştir. Muğla Büyükşehir Belediyesi Başkanı ile görüşülmüş, Teknik servis müdürünün söylemleri doğrulanmıştır. MR cihazının montajının yapıldığı binaya gidilmiş, güvenlik görevlisi ile konuşulmuştur. Güvenlik görevlisinin ifadesinde MR cihazının montajının yapıldığını fakat bir

sonraki gün farklı kişiler tarafından cihazın sökölüp götürüldüğü, arazinin Yeniaydın İnşaat Şirketine satıldığı, binanın yıkılıp alışveriş merkezi yapılacağı yer almıştır.

Yeniaydın İnşaat Şirketi sahibi Kerem Bey ile görüşülmüş, arazinin sahibinin Erkan Bey olduğunu, arazi satışını 2.000.000 TL bedel karşılığı Erkan Bey ile yapıldığını söylemiş satış sözleşmesi, arazi tapusu ve banka dekontunu göstermiştir. Tapu ve Kadastro Müdürlüğünde Tahsin Bey ile görüşülmüş, arazinin sahibinin Erkan Bey olduğu, Erkan Beyin akrabası olan Taha Beyden satın aldığı, Taha Beyin ise Özel KZT Hastanesinden satın aldığı kayıtlardan anlaşılmıştır.

Faturaların karşılaştırılması sonucu ilk faturanın birbiri ile aynı olduğu görülmüştür. 1285 numaralı faturayı firma yetkililerine sorulmuş, 1285 numaralı faturalarının olmadığını, Özel KZT Hastanesine 1285 numaralı fatura satışının olmadığını, faturayı Erkan Beyin düzenlediği sonucuna ulaşılmış olup, hastanedeki MR cihazı ile satın alınan MR cihazının seri numaraları karşılaştırıldığında seri numaralarının farklı olduğu gözlemlenmiştir. Erkan Beyin sahte fatura düzenlediğine kanaatine varılmıştır.

Tablo 3.3: Erkan B.'nin Düzenlemiş Olduğu MR Cihazı Faturası

X Medikal LTD ŞTİ				
AYDIN				
SERİ NO: 1258				
Düzenleme Tarihi: 02.05.2006				
Kurum Adı: Özel KZT Hastanesi				
ÜRÜN KODU	CİNSİ	ADET	TUTAR	FİYAT
15566884	X MARKA MR CİHAZI	1	350.000 TL	350.000 TL
	TOPLAM		350.000 TL	
	KDV %18		63.000 TL	
	GENEL TOPLAM		393.000 TL	

Tablo 3.4: MR Cihazının Satışına Dair Orijinal Fatura

X Medikal LTD ŞTİ				
AYDIN				
SERİ NO: 1257				
Düzenleme Tarihi: 02.05.2006				
Kurum Adı: Özel KZT Hastanesi				
ÜRÜN KODU	CİNSİ	ADET	TUTAR	FİYAT
15566884	X MARKA MR CİHAZI	1	350.000 TL	350.000 TL
	TOPLAM		350.000 TL	
	KDV %18		63.000 TL	
	GENEL TOPLAM		393.000 TL	

Serbest adli muhasebeci Hüseyin Bey kulüp binasına geldiğinde binada kimseyi bulamamış, kulübün genel muhasebecisine gidip Özel KZT Hastanesine ile yapılan reklam anlaşmasının tutarı ile hastaneden alınan fatura farklı çıkmıştır. Muhasebeci, hastane ile yapılan anlaşma tutarının 250.000 TL olduğunu fatura ve reklam anlaşması ile göstermiştir. Kulübün toplam gelirinin 987.500 TL olduğu görülmüş, kulübün toplam gelirinin neredeyse 2 katı olan reklam sözleşmesinin ticari açıdan uygun olmadığı anlaşılmıştır.

Hüseyin Bey, hastanede yapılan kasa sayımında kasada 2.000.000 TL olması gerektiğini, kasada bulunan mevcut paranın ise 250.000 TL olduğu görülmüştür. Hastane yönetiminin hastane kasası Erkan Beyin sorumluluğunda olduğunu söylemişlerdir. Kasadan çıkan çek defterinde 4 adet çek koçanı bulunamamıştır. Erkan Bey ile hastane müdürünün hesap numaraları alınarak hastanenin anlaşmalı olduğu bankaya gidilmiştir. Bankada Erkan Beyin hesabına farklı zamanlarda toplam 4.573.000 TL ve 100.000 \$, hastane müdürü Faik Beyin

hesabına ise farklı zamanlarda toplam 2.000.000 TL yatmış, paraların başka bir bankaya EFT yapıldığı görülmüştür. Erkan Beyin hesabına yatan 200.000 TL miktarındaki tutarın Erkan Beyin MR cihazını sattığı sonucuna ulaşılmıştır.

Hüseyin Beyin diğer bankaya gittiğinde ise Erkan Beyin ve hastane müdürünün hesaplarındaki paraların nakit olarak çekilmiş olduğu görülmüştür. Erkan Beyin Atılım Bankasındaki hesapları incelendiğinde hesabına yatılan para miktarı ve tarihinin hastaneye kesilen fatura tarihleri ile aynı olduğu fark edilmiştir.

Hüseyin Beyin 2 bankadan da almış olduğu hesap hareketleri aşağıda gösterilmiştir.



Tablo 3.5: Hastane Muhasebecisi Erkan B.'nin Atılım Bankası'ndaki Hesap Hareketleri

ATILIM BANKASI AŞ		
Hesap NO: XXXXXXXXXXXX	Hesap Türü: TL Hesabı	
Erkan B.	Hesap Hareketleri	
Tarih: 10.04.2006	Saat: 13:50:21	+30.000 TL
İşlem: Para Yatırma	Gönderen: Özel KZT Hastanesi	
HESAP: +30.000 TL		
Tarih: 02.05.2006	Saat: 09:12:55	+393.000 TL
İşlem: Para Yatırma	Gönderen: Özel KZT Hastanesi	
HESAP: +423.000 TL		
Tarih: 05.05.2006	Saat: 11:15:26	+2.000.000 TL
İşlem: EFT	Gönderen: Yeniaydın İnşaat Şirketi	
HESAP: +2.423.000 TL		
Tarih: 06.05.2006	Saat: 10:20:40	+200.000 TL
İşlem: Para Yatırma	Gönderen: Özel KZT Hastanesi	
HESAP: +2.623.000 TL		
Tarih: 07.05.2006	Saat: 14:42:33	+1.750.000 TL
İşlem: Para Yatırma	Gönderen: Özel KZT Hastanesi	
HESAP: +4.373.000 TL		
Tarih: 08.05.2006	Saat: 13:52:45	+200.000 TL
İşlem: Para Yatırma	Gönderen: Özel KZT Hastanesi	
HESAP: +4.573.000 TL		
Tarih: 10.05.2006	Saat: 09:32:58	-4.573.000 TL
İşlem: EFT Kazan Bank	Gönderen: Erkan B.	
HESAP: 0.00 TL		

Tablo3.6: Erkan B.'nin Kazan Bank' daki Hesap Hareketleri

KAZAN BANK AŞ		
Hesap No: XXXXXXXXXXXX Erkan B.		Hesap Türü: TL Hesabı Hesap Hareketleri
Tarih:10.05.2006	Saat: 09:36:07	+4.573.000 TL
İşlem: EFT Atılım Bank		Gönderen: Erkan B.
	Hesap: +4.573.000 TL	
Tarih: 12.05.2006	Saat: 09:45:14	-4.573.000 TL
İşlem: Para Çekme Aydın Şubesi		Çeken: Erkan B.
	Hesap: 0.00 TL	

Tablo3.7: Erkan B.'nin Atılım Bankası'ndaki Dolar Hesabı Hareketleri

ATILIM BANKASI AŞ		
Hesap No: XXXXXXXXXXXX Erkan B.		Hesap Türü: Dolar Hesabı Hesap Hareketleri
Tarih:06.05.2006	Saat: 10:21:09	+100.000 \$
İşlem: Para Yatırma		Gönderen: Özel KZT Hastanesi
	Hesap: +100.000 \$	
Tarih: 06.05.2006	Saat: 09:45:14	-100.000 \$
İşlem: EFT Kazan Bank		Çeken: Erkan B.
	Hesap: 0.00 \$	

Tablo 3.8: Hastane Müdürü Faik K.'nin Atılım Bankası'ndaki Hesap Hareketleri

ATILIM BANKASI AŞ		
Hesap NO: XXXXXXXXXXXX	Hesap Türü: TL Hesabı	
Faik K.	Hesap Hareketleri	
Tarih: 13.04.2006	Saat: 14:30:36	+500.000 TL
İşlem: Çek İşlemleri	Çek Sahibi: Özel KZT Hastanesi	
HESAP: +500.000 TL		
Tarih: 26.04.2006	Saat: 10:15:22	+500.000 TL
İşlem: Çek İşlemleri	Çek Sahibi: Özel KZT Hastanesi	
HESAP: +1.000.000 TL		
Tarih: 01.05.2006	Saat: 13:39:11	+500.000 TL
İşlem: Çek İşlemleri	Çek Sahibi: Özel KZT Hastanesi	
HESAP: +1.500.000 TL		
Tarih: 09.05.2006	Saat: 15:03:56	+500.000 TL
İşlem: Çek İşlemleri	Çek Sahibi: Özel KZT Hastanesi	
HESAP: +2.000.000 TL		
Tarih: 09.05.2006	Saat: 10:28:46	-2.000.000 TL
İşlem: EFT Kazan Bank	Çeken: Faik K.	
HESAP: 0.00 TL		

Tablo 3.9: Hastane Müdürü Faik K.'nin Kazan Bank'daki Hesap Hareketleri

KAZAN BANK AŞ		
Hesap No: XXXXXXXXXXXX	Hesap Türü: TL Hesabı	
Faik K.	Hesap Hareketleri	
Tarih: 09.05.2006	Saat: 10:33:48	+2.000.000 TL
İşlem: EFT Atılım Bankası	Gönderen: Faik K.	
Hesap: +2.000.000 TL		
Tarih: 13.05.2006	Saat: 10:06:30	-2.000.000 TL
İşlem: Para Çekme Aydın Şubesi	Çeken: Faik K.	
Hesap: 0.00 TL		

Hüseyin Bey, yazılım bilgi sisteminden almış olduğu kayıt geçmişini incelediğinde daha önce de değişiklik yapıldığını fark etmiş toplamda 450 değişikliğin yapıldığı ve yapılan bu değişiklik sonucu hastanenin devletten 1.000.000 TL alacaklı olduğunu görmüştür.

Hüseyin Bey, Özel KZT Hastanesinin D firmasından ambulans aracını satın aldığına dair fatura ve belgeleri incelemiştir. İnceleme sonucunda ambulans aracının fiyatının 200.000 TL+ KDV olduğunu Yüksel Bey ve D firmasının pazarlama müdürü ile görüşmesi sonucu doğrulamıştır. Erkan Beyin Altan Beye vermiş olduğu faturanın tutarı ise 400.000 TL+ KDV olarak görülmüştür. Hüseyin Bey, iki faturayı da incelediğinde Erkan Beyin serbest muhasebeci Altan Beye vermiş olduğu fatura, orijinal faturaya benzetilmek amacıyla sahte fatura olduğu anlaşılmıştır.

Hüseyin Bey, bir rapor hazırlayarak firmalardan almış olduğu faturalar ve belgelerin birer kopyası ile birlikte Altan Beye teslim etmiştir. Altan Bey ise hastaneden almış olduğu fatura ile Hüseyin Beyin kendisine getirmiş olduğu faturaları karşılaştırmıştır. Faturaların seri numaraları, satın alınan ürünler birbirini tutmaktadır fakat hastaneden almış olduğu faturada rakamlar ile oynamalar yapıldığını fark etmiştir. Faturaları dikkatle incelediğinde faturaların orijinal

olmadığı Erkan Beyin hazırlamış olduğu sahte faturalar olduğunu tespit etmiştir. Altan Bey durumu Hüseyin beye söylediğinde kendisi de hastaneden alınan faturaların sahte olduğunu fark ettiğini söylemiştir. Hüseyin Bey ile Altan Bey ortak bir rapor hazırlamışlardır.

3.4. Araştırma Sürecinde Elde Edilen Bulgular ve Sonuç

Hüseyin Bey, Yüksel Bey ile görüşerek hazırladıkları raporu sunmuş ve savcılığa suç duyurusunda bulunacaklarını kendisine iletmiştir. Yüksel Bey de hastanın mağduriyetini de dikkate alınmasını önemle bildirerek ortak bir dava açılmasını kabul etmiştir. Serbest muhasebeci Altan Bey, serbest adli muhasebeci Hüseyin Bey ile ortak hazırlamış oldukları rapor ve deliller doğrultusunda Erkan B. ve Faik K. hakkında savcılığa suç duyurusunda bulunmuştur.

Savcılık elde edilen deliller doğrultusunda hastane müdürü Faik Bey ve hastane muhasebecisi Erkan Bey hakkında yakalama kararı çıkarmıştır. Faik Bey, Erkan Bey ve Taha Bey İstanbul'da yurtdışına çıkacakları sırada yakalanarak Aydın'a getirilmişlerdir. Serbest adli muhasebeci Hüseyin Bey savcının çağırması üzerine gidip tespit ettiği hususlar hakkında ifade vermiştir. Savcı ise daha sonra mahkemede çağırılarak tanıklığının istenebileceğini bildirmiştir.

Mahkemede sanıklara işledikleri suçlar bildirilmiştir. Serbest adli muhasebeci Hüseyin Bey tanık olarak ifade vermesi için mahkemeye çağırılmıştır.

Hüseyin Bey, ifadesinde Selami Beyin Özel KZT Hastanesine gittiğini muayene olduğunu maaş günün bankaya gittiğinde maaşının olması gereken tutardan daha az yatmıştır. Selami Beyin durumu anlatıp kendisinden yardım istemesi üzerine bu durumu araştırdığını söylemiştir. Araştırma sonucunda Erkan Beyin hastane kayıt sistemine akrabası olan Taha Beyin kullanıcı adını girerek teşhislerde değişiklik yaptığını tespit ettiği, geçmiş tarihlerde de bu işlemi gerçekleştirmesinden ötürü hastanenin devletten 1.000.000 TL'lik bir alacak meydana geldiği yer almıştır.

Araştırma esnasında hastanenin anlaşmalı olduğu serbest muhasebeci Altan Bey ile tanıştığını Altan Beyin hastanede yapılan yolsuzluk ve usulsüzlüklerin olduğunu, Erkan Beyin bu durumu Altan Beyin fark ettiğini anlayarak hastane müdürü ile birlikte hizmet içi eğitimi bahane ederek şehir dışına çıktıklarını söylemiştir. Altan Beyin kendisine göstermiş olduğu sıkıntılı durumu araştırmaya

başladığında 30.000 TL'lik temizlik malzemesinin alındığı fakat Erkan Beyin fatura üzerinde oynama yaparak 50.000 TL olarak göstermiştir.

Hastane, açılacak yeni şube için 1 adet MR cihazı satın almış, cihazın montajı yapılmış fakat bir sonraki gün cihaz sökülüp götürülmüştür. Erkan Beyin sökülen cihazı 200.000 TL'ye sattığı kanaatine ulaştığı yer almıştır. Ayrıca Erkan Beyin MR cihazı alımına dair 350.000 TL + KDV' lik bir sahte fatura düzenlediği anlaşılmıştır.

Hüseyin Beyin İfadesinde yer alan Özel KZT Hastanesine ait arazi, Erkan Beyin akrabası olan Taha Beye satılmış; Taha Bey ise Erkan Beye satmış, Erkan Bey ise araziyi Yeniaydın İnşaat Şirketine 2.000.000 TL bedelle satmış olduğunu olduğu Tapu ve Kadastro Müdürlüğünden alınan belge ile anlaşılmıştır.

Özel KZT Hastanesi ile T Spor Kulübü arasında 250.000 TL bir bedel karşılığı reklam anlaşması yapılmış, fakat Erkan Beyin anlaşmanın 3.000.000 TL olduğuna dair bir fatura getirmiştir. Araştırmalar sonucunda T Spor Kulübü muhasebesine bakan serbest muhasebeciden alınan orijinal fatura ve noter onaylı reklam anlaşmasına dayanarak Erkan Beyin getirmiş olduğu faturanın sahte olduğu anlaşılmıştır.

Özel KZT Hastanesi açılacak olan şube için bir ambulans aracı almıştır. Erkan Beyi serbest muhasebeci Altan Beye vermiş olduğu faturada ambulans aracı 400.000 TL+ KDV olarak görülmektedir. Altan Beyin araştırmaları sonucu bir ambulans aracının fiyatının 200.000 TL+ KDV olduğunu fark etmiştir. Özel KZT Hastanesi yönetim kurulu başkanı Yüksel Bey ve ambulans aracını satın almış oldukları D firmasının pazarlama müdürü ile görüşülmüş ambulans aracının değerinin 200.000 TL+ KDV olduğunu Yüksel Beyin vermiş olduğu faturadan anlaşılmıştır. Erkan Beyin, serbest muhasebeci Altan Beye vermiş olduğu 400.000 TL+ KDV tutarındaki faturanın sahte olduğu anlaşılmıştır.

Özel KZT Hastanesinde yapılan kasa sayımında kasada olması gereken para miktarı 2.000.000 TL iken yapılan fiili kasa sayımı sonucunda kasada 250.000 TL olduğu görülmüş olup, kasadan çıkan çek defterinden 4 koçanın bulunmadığı tespit edilmiştir. Özel KZT Hastanesinin anlaşmalı olduğu bankaya giderek Erkan Bey ve hastane müdürünün hesapları incelendiğinde kesilen orijinal faturalardaki tutar ile Erkan Beyin getirmiş olduğu faturalardaki tutar arasındaki farkın Erkan Beyin

hesabına yatırdığı anlaşılmıştır. Fatura tarihi ile paranın yatırılma tarihi birbiri ile uyuşmakta olduğu görülmüş, bu paraların toplam tutarı 4.573.000 TL olduğu görülmüştür. Hastanenin kasasında bulunan çek defterindeki eksik olan koçanların hastane müdürü adına kesilmiş olup kesilen çeklerin toplam tutarının 2.000.000 TL olduğu banka hesaplarına bakılarak anlaşılmıştır.

Sonuç olarak Erkan Beyin faturaları yüksek göstererek zimmetine para geçirdiği, sahte belge düzenlediği, Özel KZT Hastanesini dolandırdığı, hastane müdürü Faik Beyin durumdan haberdar olup yardım ettiği ve giderlerin yüksek gösterilmesinden dolayı devleti vergi zararına uğrattığı tespit edilmiştir.

Hâkim Bey, sanıklardan Erkan B.'ye işlemiş oldukları suçların nedenini sorduğunda Erkan B. şöyle ifade etmiştir:

Ben Özel KZT Hastanesinde 9 yıldır muhasebeci olarak çalışmaktaydım. Geçen 9 yıl süresince görevimi itina ile yerine getirdim. Hastane ortakları, yönetim kurulundan bir kişinin emekli olacağı ve onun yerine kimin gelmesi gerektiğini düşünüyorlardı. Genel kurul toplantısından 4 gün önce, genel kurul üyelerine yönetim kuruluna girmek istediğimi söyledim. Genel kurul üyeleri bunu değerlendireceklerini bana beklemem gerektiğini söylediler. Genel kurul üyeleri ile konuştuktan 1 gün sonra yönetim kurulundan bir yöneticinin, beni yönetim kuruluna almak istediklerini, bana söz verdiklerini ve kendisinden haber beklememi söyledi. Bende kabul ederek haber bekledim. Yönetici ile konuşmamızdan 3 gün sonra olağan genel kurul toplantısı yapılmış, yönetim kuruluna benim yerime hastanede 2 yıl önce işe başlayan bir kişi getirilmişti. Ben hastane çalışanları arasında en eski personellerden biriyim. Yönetim kuruluna benim girmem gerekir diye düşündüm. Bu şekilde düşünmeye devam ederek psikolojim bozuldu.

Psikolojimi nasıl düzeltirim düşüncesinde iken hastane çalışanlarından hemşire Gamze K. ile tanıştım. Tanıştıktan 1 ay sonra nişanlandık. Nişanlandıktan 2 ay sonra Gamze Hanımın bana karşı olan ifadeleri değişmeye başlamıştı. Sanki nişanı atmak isteyen bir tavır takınmıştı. Nişanlı kaldığımız süre boyunca benden yapamayacağım birtakım isteklerde bulunuyordu ve isteklerini yapmadığım takdirde nişanı atacağını söylüyordu. Bir süre sonra isteklerinden beni zor duruma düşürdüğünü ve tahammül sınırlarımı zorladığını söyleyerek isterse nişanı atabileceğimizi söyledim. Gamze Hanım, nişanı atmayı hemen kabul etti. Psikolojik

çöküntüye uğramıştım, hastane psikoloğundan destek alıyorum. Nişanı attıktan 1 ay geçmişti Gamze Hanım Doktor Kemal Bey ile nişanlanmış, 6 ay sonra evleneceklerini söylüyordu. Geçen bu kısa süre zarfından neden hemen nişanlandığı kafamı karıştırmıştı. Kendisi ile konuşmak için yanına gittiğimde nişanlı iken Doktor Kemal Bey ile görüşüğünü onunla evlenmek istediğini ve benden ayrılmak için sürekli birtakım isteklerde bulunduğunu söylemişti. Bir daha asala görüşmek istemediğini bana söyledi. Aynı hastanede olduğumuz için neredeyse her gün karşılaşıyorduk. Bu durum kendisinin canını çok sıktığı için olacak ki hastane yönetimine benim kendisini taciz ettiğimi söyleyerek benden şikâyetçi olmuştur.

11.03.2006 tarihinde disiplin cezası aldım. Hastane yönetimine neden disiplin cezası aldığımı sorduğumda hastane çalışanlarından bir personele duygusal yakınlık gösterdiğimi, personelin yönetime kendisini taciz ettiğim konusunda şikâyette bulunduğumu, hastane disiplin kurulunun toplandığını, ayrıca hastaneye geç gelip hastaneden erken çıktığımı, disiplinsiz davranışlarım olduğundan dolayı disiplin cezası verdiklerini öğrendim. Üst üste gelen durumlardan dolayı sinirlendim. Gamze hanımın hastanede çalışmasından dolayı ve hastane yönetimine karşı olan öfkemden dolayı hastaneyi cezalandırmayı düşündüm. Hastanede hastane müdürü Faik K. Bey ile karşılaştığımda Faik Bey de disiplin cezası almış, hastane yönetiminin Faik Beye aynı hal ve hareketlerinin devam etmesi durumunda işten çıkarılacağını söylemişler, biz de ortak karar alarak hastaneyi cezalandırmak amacıyla sıralamış olduğum işlemleri gerçekleştirdim.

Özel KZT Hastanesi, kullanmış olduğu hastane yazılımının bir takım sıkıntıları olduğu biliniyordu. Hastane yönetimi yeni bir yazılım almak istiyordu. Bende bir yazılım firmasında yazılım mühendisi akrabamın olduğunu ve kendisinin yazılım alma konusunda bize yardımcı olabileceğini söyledim. Akribam olan yazılım mühendisi Taha ile görüşüp hastanenin yazılım alacağını bize yardımcı olmasını söyledim. O da kabul ederek firma ile görüştük. Hastane yazılımı konusunda firma ile anlaşarak sözleşme ve ödeme konusunda detayları hazırladık. Hastane yönetimi fatura ve sözleşme konusunda yetkileri bana vermişti. Bende Taha ile görüşüp hastane yazılımına müdahale edebilmem için Taha'dan kullanıcı adını aldım. Böylece hastaneye gelen hastaların teşhislerini değiştirerek devletten daha fazla para alabilecektik. Bunu bir tek hastane müdürü Faik Bey biliyordu. Hastane sistemine Taha'nın kullanıcı adı ile girerek birçok hastanın teşhislerinde değişiklik

yaptım. Firmadan hastaneye gelen fatura üzerinde oynamalar yaparak hastane yazılımının tutarını artırdım ve normal tutarı firmaya hastanenin Atılım Bankasındaki hesabından ödedim fazla tutarı ise kendi hesabıma aktardım.

Hastanede temizlik personellerinin raporları doğrultusunda temizlik malzemeleri ihtiyacı olmuştur. Temizlik malzemeleri satan firma ile irtibata geçtim. 20.000 TL+KDV tutarında temizlik malzemeleri kalemlerini firmaya gönderdim. Firma ürün kalemlerini ve fiyatlarını içeren fatura gönderdi. Faturayı 50.000 TL gösterdim ve ürün kalemlerinde oynamalar yaptım. Orijinal faturaya bakarak yeniden fatura hazırladım. Firmaya olan 20.000 TL+KDV tutarındaki borcu hastanenin Atılım Bankasındaki hesabından ödeyerek 30.000 TL+ KDV'yi kendi hesabıma aktardım.

Hastane yönetimi, Muğla'ya bir şube açmak için birtakım MR cihazına ihtiyaç olduğunu söylediler. Bende MR cihazı satan X medikal ile görüştim. MR cihazının fiyatı 350.000 TL+ KDV'dir. Firma ile anlaşarak cihazın montajını Muğla'ya açılacak olan şubenin adresini verdim. Firma, bana MR cihazının faturasını gönderdi. Bende ilk faturaya göre 1258 numaralı 350.000 TL+ KDV tutarında ikinci bir fatura düzenledim. Serbest muhasebeci Altan Beyin ikinci faturayı sorması üzerine hastanedeki MR cihazının çalışmayacak durumda olduğunu, yeni bir cihaz almamızın gerektiğini söyledim. Firmaya ödemeyi Atılım Bankasından yaptım ve hazırlamış olduğum faturadaki tutarı kendi hesabıma aktardım.

Firmanın teknik servis ekibi MR cihazının montajı için Muğla'daki şubeye geldiler. Montaj esnasında teknik servis müdürü şubenin şehir merkezine 15 km uzaklıkta olduğunu hastaların buraya gelme konusunda sıkıntı yaşayacaklarını söyledi. Bende Muğla Büyükşehir Belediye başkanı ile görüşüp şube için dolmuş hattı sözü aldığımı söyledim. Montaj yapıldıktan bir sonraki gün MR cihazını bir arkadaşıma 200.000 TL karşılığında sattım.

Hastane yönetimi açılacak olan şubenin arazisinin hastaneye ait olduğunu biliyorlardı. Ben de arazinin satışını ilk olarak akraban Taha üzerine yaptım daha sonra arazinin tapusunu kendi üzerime aldım. Yeniaydın İnşaat Şirketi yetkilileri araziye ilgi duydular. Yetkililerden, şehrin yakında bu arazi taraflarına kadar

genişleyeceğini bu araziyi alarak alışveriş merkezi yapmak istediklerini söylediler. Bende araziyi 2.000.000 TL bedel ile Yeniaydın İnşaat Şirketine sattım.

Hastane yönetimi T Spor Kulübü ile reklam anlaşması yapacaklardı. Anlaşma tutarı 250.000 TL olacaktı. Olaydan haberim olduğu için anlaşmadan önce 2.000.000 TL tutarında fatura hazırladım. Taraflar reklam anlaşmasını imzaladıktan sonra belgeler bana teslim edildi. 2 hafta sonra anlaşmaya dair fatura elime ulaştı. Bende hazırlamış olduğum faturayı sisteme giriş yaptım. T Spor Kulübüne reklam anlaşması için 250.000 TL'yi Atılım Bankasından ödeme gerçekleştirdim. 1.750.000 TL'yi kendi hesabıma aktardım.

Hastane D firmasından açılacak olan şube için bir ambulans cihazı aldı. Alım işlemi ile Yüksel Bey ilgilendi. Ambulans aracını 200.000 TL+ KDV'ye alınmıştır. Yüksel Bey, ambulans aracının faturasını Altan Beye iletmem için bana vermişti. Bende Orijinal faturaya bakarak 400.000 TL+ KDV olarak yeni bir fatura düzenledim. 200.000 TL+ KDV tutarını firmanın hesabına yatırdım. Kalan tutarı Atılım Bankasındaki hesabıma aktardım.

Son yaptığım sayımda hastanenin kasasında 2.000.000 TL vardı. Hastane yönetimine kasada 250.000 TL olduğunu söyledim. Kalan 1.750.000 TL'yi kendi hesabıma yatırdım. Kasada hastanenin çek defteri vardı. Toplamda 2.000.000 TL tutarında olan 4 adet çeki farklı tarihlerde Faik K. adına yazarak Faik Beye verdim. Atılım Bankasında bulunan hesabımdaki paraları Kazan Bank'a EFT yaptım. Anlatmış olduğum bütün işleri bitirdikten sonra Faik Bey ile birlikte hizmet içi eğitim bahanesi ile İstanbul'a gittik. Yurtdışına çıkmak üzere iken polisler havalimanında bizi yakaladılar.

Hâkim Bey, Faik K.'ya anlatılanların doğruluğu sorması üzerine anlatılanları kabul etmiştir. Faik Bey ifadesinde bütün olanlardan haberdar olduğunu, bütün işleri birlikte planladıklarını, hastaneden kendi adına yazılmış çekleri bozdurarak hesabına toplam 2.000.000 TL yatırdığını söylemiştir.

Hâkim Bey, sanıklara ifadelerine eklemek istedikleri bir konunun olup olmadığını sormuştur. Erkan Bey ve Faik Bey suçlarını kabul edip, yaptıklarından dolayı pişmanlık duyduklarını söylemişlerdir. Erkan B. ve Faik K., yolsuzluk, suiistimal, zimmete para geçirme, sahte fatura düzenleme ve devleti zarara uğratma suçlarından hapis cezası almışlardır.

Selami Bey, hastane yöneticisi Yüksel Bey ile görüşmek istemiştir. Selami Bey, Yüksel Bey'e teşekkürlerini sunmuş ve hastanenin belki de kendisinin gibi mağdur olduğu birçok kişi olduğunu bu davanın örnek teşkil edebileceğini söylemiştir. Yüksel Bey ise Özel KZT Hastanesine güvenmelerini, artık böyle bir durumun tekrar etmeyeceğini Selami Bey'e iletmiştir.

Özel KZT Hastanesi yönetim kurulu başkanı Yüksel Bey, serbest adli muhasebeci Hüseyin Bey ile son kez görüşerek, Hüseyin Bey'e hastanede olan olaylardan haberlerinin olmadığını, olayı çözdüğü için teşekkürlerini iletmiştir. Hüseyin Bey yönetim konusunda profesyonel destek almaları gerektiğini söylemiş, Altan Bey'in kendisine yardımcı olduğunu ve Altan Bey ile çalışmalarına devam etmelerini, söylemiştir.

Serbest muhasebeci Altan Bey, Hüseyin Bey ile görüştüğünde Hüseyin Bey'e olayı çözüme kavuşturduğu için şükranlarını iletmiş ve kendi vicdanının rahatladığını mükellef konusunda daha çok araştıracağını ve dikkat edeceğini bildirmiştir.

3.5. Örnek Olayın Adli Muhasebecilik Mesleğinde Kullanılan Araştırma Teknikleri Açısından Değerlendirilmesi

Aşağıda, uygulama kapsamında ele alınan örnek olayın çözümüne yönelik araştırma sürecinde, adli muhasebecilik mesleğinde kullanılan araştırma teknikleri açısından değerlendirilmesi yapılmıştır.

• Yazılı ve Sözlü İfade Alma Tekniği

Serbest adli muhasebeci, olayları çözerken firma yetkilileri ve kurum yetkilileri ile görüşme sonucu yazılı ifade alma tekniğini kullanarak kişilerden yazılı beyanlarını almıştır.

Serbest adli muhasebeci, olayları çözerken sözlü ifade alma tekniğini kullanarak kişiler ve kurumlarla görüşme gerçekleştirmiştir.

• Doğrulama Tekniği

Serbest adli muhasebeci, doğrulama tekniğini kullanarak kişi ve kurumlar ile görüşmüş, firmaların hastaneye kesmiş oldukları faturaların doğruluğu teyit etmiş ve olayların doğruluğu kesinleştirmiştir.

• Analitik İnceleme Tekniği

Serbest adli muhasebeci, analitik inceleme tekniğini kullanarak hastanenin giderlerinin birden artmasının nedenlerini incelemiş olup hastanede hile ve yolsuzluk olduğunu tespit etmiş olup, hastanede kasa sayımı yapmış, gerçekleşen olaylar sonucunda hastanenin zararının ne kadar olduğunu hesaplamıştır.

- **Fiziki İnceleme Tekniğı**

Serbest adli muhasebeci, fiziki inceleme tekniğini kullanarak hastanedeki ve satın alınan MR cihazlarının seri numaralarını alarak MR cihazlarını yerinde incelemiştir.

- **Belge İnceleme Tekniğı**

Serbest adli muhasebeci, belge inceleme tekniğini kullanarak Z Temizlik firması, X Medikal, D firması ve T Spor Kulübü' den almış olduğu faturaların ve belgelerin gerçek olup olmadığını incelemiş, hastane muhasebecisinin faturalar üzerinden oynamalar yaptığını ve sahte fatura düzenlediğini tespit etmiştir.

Tablo 3.10: Serbest Adli Muhasebeci Tarafından Yapılan Araştırmada Kullanılan Araştırma Teknikleri ve Bulgular

ARAŞTIRMADA KULLANILAN TEKNİKLER	AÇIKLAMA	BULGULAR
Yazılı ve Sözlü İfade Alma (Sorgulama) Tekniği	Araştırma kapsamında ilgili kurumlar, firmalar ve kişilerle görüşülmüş, yazılı ve sözlü ifadeleri alınmıştır.	Alınan ifadeler neticesinde hastane müdürü ve muhasebe müdürünün hastane aleyhine suç işledikleri şüphesi ortaya çıkmıştır.
Doğrulama Tekniği	Araştırma kapsamında hastaneden ve serbest muhasebeciden alınan fatura ve belgelerin sahibi işletmeler ile görüşme gerçekleştirilmiştir.	Gerçekleştirilen görüşme neticesinde firmaların hastaneye malzeme sattıkları ve T spor kulübünün hastane ile anlaşma imzaladığı teyit edilmiştir.
Analitik İnceleme Tekniği	Hastanenin giderlerinin birden artması incelenmiş olup hastanede fiili kasa sayımı yapılmıştır.	Yapılan incelemeler sonucunda hastane giderlerinin yüksek miktardaki faturalardan kaynaklandığı ve hastane kasasında açık olduğu ve hastanede yolsuzluk olduğu tespit edilmiştir.
Fiziki İnceleme Tekniği	Hastanenin almış olduğu MR cihazının ve hastanedeki MR cihazının seri numaraları alınarak incelenmiştir.	Hastanenin yeni şubesi için almış olduğu MR cihazının yerinde olmadığı tespit edilmiş ve mevcut MR cihazının değiştirilmediği anlaşılmıştır.
Belge İnceleme Tekniği	Hastaneye kesilmiş olan fatura ve yapmış olduğu anlaşma belgelerinin gerçek olup olmadığı araştırılmıştır.	Araştırma neticesinde faturalar ve belgelerin orjinalleri ile karşılaştırılarak temizlik malzemesi faturasında ve ambulans aracı faturasında oynamalar yapıldığı, 1285 nolu faturanın gerçek olmadığı tespit edilmiştir.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Son yüzyıldaki gelişmelerle birlikte küreselleşme gerçekleşmiştir. Küreselleşme ile birlikte bilgi ve teknoloji alanındaki gelişmelerin sonucu işletmelerin faaliyetleri karmaşık bir yapı haline gelmiştir. İşletmelerde meydana gelen bu karmaşık yapının sonucu beyaz yakalı suç olarak da adlandırılan hile ve suç oranları artmıştır. Kişiler ve işletmeler arasındaki ekonomik ve ticari çatışmalar, yöneticilerin ve personelin işletmelere verdikleri zararların çok büyük boyutlara gelmesine neden olmuştur.

Bilgi ve teknoloji alanında yaşanan gelişme ile birlikte işletmelerde suç ve hilenin önlenmesi konusunda eski uygulamalar artık günümüzde yetersiz kalmaktadır. Günümüzde yeni yöntemlerle işlenen muhasebe suçlarının ve yapılan hilelerin tespit edilmesi ve önlenmesi eski yöntemlere göre daha fazla uzman desteği gerekmektedir. Bunun bir sonucu olarak yeni uzmanlık alanlarına olan ihtiyaç her geçen gün artmaktadır. Bu ihtiyacı karşılayabilecek uzmanlık alanlarından bir tanesi de adli muhasebedir.

Adli muhasebe, özellikle yargı sürecindeki çeşitli uyuşmazlıklara ve finansal suçlara çözüm getirmek amacıyla başta muhasebe ve hukuk olmak üzere pek çok bilim dalındaki bilgi ve yeteneklerin bir araya getirilmesine dayanan bir bilim dalıdır. Adli muhasebe, bilim ve hukukun bir arada hareket etmesini sağlayarak gerçeklerin ortaya çıkarılmasını ve olası suçların azaltılmasını daha kolay hale getirmektedir.

Adli muhasebe, işletmelere zarar veren hileleri araştırmanın yanında, büyüyen işletme faaliyetleri nedeniyle karmaşıklaşan muhasebe ve finansal sistemlerin ürettiği karmaşık bilgileri analiz ederek bu konuda yeterli donanıma sahip olmayan avukat, hâkim gibi davaların seyrini de etkileyen diğer meslek dallarından olan kişilerin bilgisine sunmaktadır.

Adli muhasebecilik mesleği birçok uzmanlık alanını bünyesinde bulunduran geniş kapsamlı bir meslek olup, sürekli olarak büyüyen ve karmaşık hale gelen işletmelerde yaşanan muhasebe hileleri ve yapılan yolsuzlukların küresel boyutlarda etkilerini göstermesiyle birlikte her geçen gün daha çok yaygınlaşan ve önemi giderek artan bir muhasebe uzmanlık alanıdır. Adli muhasebecilik mesleği, rakamların ötesini irdeleyerek hile ve suçları öngörme temeline dayanır.

Adli muhasebecilik mesleği, üç alanda önem taşımaktadır. Bu alanlardan birincisi, avukatlara sunulan danışmanlık desteği açısından dava desteği, ikinci alan, mahkemede sunulan uzmanlık bilgisi açısından uzman tanıklık, üçüncü alan ise işletmelerde olası hileli uygulamaların ve yolsuzlukların ortaya çıkartılmasını amaçlayan araştırmacı muhasebecilik ya da hile araştırmacılığıdır.

Adli muhasebecilik mesleği başta ABD olmak üzere batılı ölkelerde çok gelişmiş bir alan olmasına rağmen, ölkemizde henüz tam olarak kavranmış bir meslek dalı değildir. Ölkemizde görece yeni olan adli muhasebecilik mesleğine yakın olarak, bilirkişi, bağımsız denetçi gibi çeşitli meslek mensupları mevcuttur. Ancak genel standartlara göre eğitilmiş muhasebeci, bağımsız denetçi ve bilirkişilerle adli muhasebeciler arasında farklar söz konusudur ve adli muhasebecilik mesleği daha geniş kapsamlıdır.

Türkiye’de adli muhasebe kapsamında 2010 yılında İSMMM Akademi tarafından Adli Muhasebe Uzmanlığı eğitimi gerçekleştirilmiştir. Gerçekleştirilen eğitim sonrasında 2011 yılında FRC Uluslar Arası Hile Denetimi ve Danışmanlık Şirketi kurulmuştur.

Türkiye’de hile ve yolsuzlukların tespitinde bilirkişiler rol oynamaktadır. Fakat bilirkişiler sadece sayıların görünen yüzü ile ilgilenirler. Adli muhasebeciler ise sayıların arka planını da inceler.

“Adli Muhasebe ve Bir Örnek Olay İncelemesi” isimli bu tez çalışmasında adli muhasebe, adli muhasebecilik mesleği ve adli muhasebecilerin kullanmış oldukları teknikler açıklanarak adli muhasebecilik mesleği ve adli muhasebecilerin kullanmış olduğu teknikler bir örnek olay incelemesi ile açıklanmıştır.

Sonuç olarak adli muhasebe mesleğinin ölkemizde uygulanabilmesi için gerekli yasal düzenlemelerin yapılması gerekmektedir. Yapılacak düzenlemeler için meslek mensubu olan kişiler ve akademisyenlerden öneriler alınmalıdır. Adli muhasebe mesleğini yapacak kişiler için SMM, YMM olma şartı getirilmelidir. Üniversitelerde adli muhasebe lisans ve yüksek lisans programları açılmalıdır.

KAYNAKÇA

ABFA(American Board Of Forensic Accounting)
<http://certfa.org/questions-about-certified-forensic-accounting/> Erişim Tarihi:
01.02.2016.

Abdülkadir Pehlivan, “Adli Muhasebe Eğitimi ve Türkiye’de Adli Muhasebe Eğitiminin Geliştirilmesine Yönelik Bir Araştırma”, Doktora Tezi, *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, Erzurum, 2010.

Abdülkadir Pehlivan, Adem Dursun, “Türkiye’de Adli Muhasebe Eğitimine Yönelik Bir Araştırma”, *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, Cilt 2, Sayı 26, 2012, s. 129-141.

Adem Çabuk, Elif Yücel, “Adli Muhasebecilik Mesleğinin Türkiye’deki Gelişme Potansiyeline Yönelik Bir Araştırma”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Ekim, 2012, s. 67-84.

Ahmet Vecdi Can, “Krizin Muhasebesi ve Muhasebenin Krizi”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 97, 2010, s. 21-48.

Ali Alkan, “Finansal Uygulamalarda Veri Madenciliği” *TBD İstanbul Bilişim Kongresi*,
http://www.infora.com.tr/InforA_Dokumanlar/Finansal%20Uygulamalarda%20Veri%20Madenciligi_TBD_080607.pdf, 8 Haziran 2007, Erişim Tarihi: 25.01.2016, 1-48.

Alper Çelik, “Stok Hileleri ve Bir Uygulama”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, *Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, İstanbul, 2007.

Arzu Al, “Adli Muhasebe ve Karar Alma Arasındaki İlişkilerin Finansal Kararlar Açısından Değerlendirilmesi”, *Mali Çözüm Dergisi*, Eylül - Ekim, 2014, s. 95-124.

Ayhan Karababa, “Kahramanmaraş’ın Suç Profili ve Çözüm Önerileri”, Yüksek Lisans Projesi, *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, Kahramanmaraş, 2007.

Aydın Karapınar, Figen Zaif Aykoğlu, *Finansal Analiz Uluslar Arası Finansal Raporlama Standartları ile Uyumlu 2.Baskı*, Gazi Kitabevi, Ankara, 2012.

Barış Sipahi, “Muhasebe Denetiminde Kullanılan Kanıt Toplama Teknikleri ve Bir Uygulama”, Yayınlanmamış Doktora Tezi, *Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, İstanbul, 2001.

Bilge Leyli Elitaş, “Seçilmiş Örneklerle Adli Muhasebe Eğitimi ve Türkiye İçin Bir Değerlendirme”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Temmuz, 2012, s. 153-172.

Candaş Akal, “Adli Muhasebe ve Adli Muhasebecilik Mesleğinin Ne Olduğu, Denetim Sektöründe Farkındalığı ve Geliştirilmesine Yönelik Öneriler Üzerine Bir Değerlendirme”, Yüksek Lisans Tezi, *Haliç Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, İstanbul, 2014.

Celal Kepekçi, *Bağımsız Denetim*, Lazer Ofset Matbaa Tesisleri Sanayi ve Tic. Ltd. Şti. Yayını, Ankara, 1996.

Cemal Elitaş, *Muhasebe Hilelerinin Önlenmesinde Sarbanes-Oxley Yasası ve Alman On Adım Programının Karşılaştırılması: Türkiye İçin Yol Haritası*, Gazi Kitap Evi, Ankara, 2012.

Cengiz Toraman, Hasan Abidoğlu, ve Burcu İşgüden, “Aklama Suçunun Önlenmesine Yönelik Çabalar: Adli Muhasebecilik Mesleği ve Uygulamaları”, *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt 11, Sayı 1, 2009, s. 17-55.

Ceza Muhakemeleri Kanunu, <http://www.ceza-bb.adalet.gov.tr/mevzuat/5271.htm> Erişim Tarihi: 19.01.2016.

Charles Davis, Ramona Farrel, ve Suzanne Ogilby, “Characteristics and Skills of the Forensic Accountant”, <http://www.aicpa.org/interestareas/forensicandvaluation/resources/practaidsguidance/downloadabledocuments/forensicaccountingresearchwhitepaper.pdf>, s.1-4, Erişim Tarihi: 15.02.2016

Corne Oberholzer, “Quality Management in Forensic Accounting”, Master’s Dissertation, *Gordon Institute of Business Science*, University of Pretoria, 2002.

Crumbley, Larry, “Forensic Accountants Appearing in the Literature”. *New Accountant*, Issue 7, Number 10, 1995.

Dong Renzhou, “Research on Legal Procedural Functions of Forensic Accounting”, *Energy Prodecia*, 5, 2011, s. 2147-2151.

Dursun Keleş, Ümit Keleş, “Adli Muhasebecilik Mesleği ve Türkiye’deki Uygulamaları”, *Gümüşhane Üniversitesi Sosyal Bilimler Elektronik Dergisi*, Cilt 5, Sayı 9, 2014, s. 53-75.

Elif Yücel, “Adli Muhasebecilik Mesleği ve Türkiye’deki Gelişme Potansiyeline Yönelik Bir Araştırma”, Doktora Tezi, *Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, Bursa, 2011.

Fahrettin Pala, “Adli Muhasebe Mesleği ve Türkiye’de Uygulanabilirliği”, Yüksek Lisans Tezi, *İstanbul Aydın Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, İstanbul, 2011.

Ferruh Çömlekçi, *Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz*, Anadolu Üniversitesi, Açıköğretim Fakültesi Yayınları, Eskişehir, 2004.

Fikret Çankaya, Engin Dinç, Yurdagül Çoban, “Adli Muhasebede Uzman Tanıklık Mesleği: Muhasebe Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma”, *Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, Sayı 23, 2014, s. 70-94.

George A., Manning , *Financial Investigation and Forensic Accounting* Taylor & Francis Group, USA, 2005.

Gökhan Kuloğlu, “Adli Muhasebe Kapsamında Kredi Kartı Dolandırıcılıkları ve Türkiye Örneği”, Doktora Tezi, *Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, Manisa, 2007.

Hasan Gürbüz, *Muhasebe Denetimi*, Bilim Teknik Yayın Evi, 4.Baskı, Eskişehir, 1995.

Hasan Türedi, *Denetim*, Celepler Matbaacılık, Trabzon, 2007.

Hasan Hüseyin Bayraklı, Mehmet Erkan Cemal Elitaş, *Muhasebe ve Vergi Denetiminde Muhasebe Hata ve Hileleri*, Ekin Yayınevi, Bursa, 2012.

Hayrettin Usul, Metin Topcuoğlu, “ Finansal Manipülasyonların Ortaya Çıkarılması ve Önlenmesinde Adli Muhasebenin Önemi: Türk Hukuk Sisteminde Var Olması Gerekliliği Üzerinde Bir Araştırma”, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt 16, Sayı 3, 2011, s.53-66.

<http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/5.3.1086.pdf>, Erişim Tarihi: 26.02.2016.

Hüseyin Aktaş, Gökhan Kuloğlu, “ Adli Muhasebe ve Adli Muhasebecilik Mesleği”, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, Yıl 8, Sayı 25, Mayıs, 2008, s. 101-120.

İbrahim Aksu, Ahmet Uğur, ve Yusuf Cahit Çukacı “Adli Muhasebe ve Adli Muhasebecilik Mesleğinin Bir Kolu Olarak Bilirkişilik”, *Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, Sayı 9, 2008, s. 64-70.

İsmail Bekçi, Vesile Ömürbek, “Bilgi Teknolojilerinin Muhasebe Bilgi Sistemi Uygulamalarına Etkisi ve Konya Gıda Sektörü Üzerine Bir Araştırma”, *İstanbul Üniversitesi, İktisat Fakültesi Mecmuası*, Cilt:56, Sayı: 2, 2006, s. 97-119.

Kamu Gözetimi Kurumu,

http://kgk.gov.tr/contents/files/tms_seti/tmstfrs2011ktp/TMS_8.pdf , Erişim Tarihi: 24.05.2016.

Les Nunn, Brian L. Mcguire, Carrie Whitcomb, Eric Jost, “Forensic Accountants: Financial Investigators”, *Journal of Business & Economics Reserach*, Cilt 4, Sayı 2, Şubat 2006.

Mehmet Ali Çakır, “Adli Muhasebecilik Mesleğinin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi”, *Mali Çözüm Dergisi*, Mayıs - Haziran 2015, s. 95-103.

Mehmet Civan, Mustafa Çalışkan, “Tekstil İşletmelerinde Muhasebe Organizasyonunun Önemi”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 24, Ekim 2004, s. 158-164.

Mehmet Erkan, Nermin Demirel Arıcı, “Hata ve Hile Denetimi: Sermaye Piyasası Kuruluna Kayıtlı Halka Açık Anonim Şirketlere İlişkin Düzenlemeler” *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, Ocak, 29-44, 2011.

Mehmet Özkan, *Sigorta İşlemleri ve Muhasebesi*, Bilim Teknik Yayınevi, İstanbul, 1998.

Merve Altınsoy, “Adli Muhasebecilik ve Türkiye’de Uygulanabilirliği”, Yüksek Lisans Tezi, *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, İstanbul, 2011.

Mete Gülaçtı, “Adi Muhasebe Mesleği ve Uygulama Önerisi”, Yüksek Lisans Tezi, *Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, İstanbul, 2004.

Mikail Erol, “Kitap Tanıtımı Adli Muhasebe”, *Çankırı Karatekin Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt 3, Sayı 1, Bahar 2013, s. 203-207.

Murat Balcı, “Adli Muhasebe, Uygulamaları ve Günümüzdeki Durumu”, Yüksek Lisans Tezi, *İstanbul Kültür Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, İstanbul, 2014.

Murat Kasap, “Adli Muhasebecilik Mesleği ve Aklama Suçuyla Mücadele”, *Çankırı Karatekin Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt 3, Sayı 1, Bahar 2013, s. 121-132.

Mustafa Kocameşe, Fırat Coşkun Güçlü, “Muhasebe Hilelerinin Ortaya Çıkarılmasında Benford Kanunu ve Rakamsal Analiz Yönteminin Kullanımı”, *Türkiye İç Denetim Enstitüsü Dergisi*, Sayı 26, 2010, s. 1-20.

Nermin Akyel, “Adli Muhasebecilik ve Türkiye’de Uygulanabilmesi İçin Altyapı Bileşenlerinin Mevcut Durumu, Değerlendirilmesi ve Öneriler”, Doktora Tezi, *Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, Sakarya, 2009.

Nejat Bozkurt, *İşletmelerin Kara Deliği: Hile*, 2. Baskı, ALFA Yayınları, İstanbul, 2011.

Nejat Bozkurt, “Muhasebe ve Denetim Mesleğinde Yeni Bir Alan: Adli Muhasebecilik”. *Yaklaşım Dergisi*, Cilt 8, Sayı 94, 2000a, s.56–62.

Pervin Aksoy İpekçioğlu, “Gözaltında Alınan İfadenin Önemi ve Delil Değeri”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 57, Sayı 3, 2008, s.51-82.

Prasanta K. Panigrahi, *Discovering Fraud in Forensic Accounting Using Data Mining Techniques*, The Chartered Accountant, April, 2006, s. 1426-1430.

Ramazan Yanık, Tuna Han Samancı, “Benford Kanunu ve Muhasebe Verilerinde Uygulanmasına Ait Kamu Sektöründe Bir Uygulama”, *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt 17, Sayı 1, 2013, s. 335-348.

Ramazan Irmak, *Muhasebenin Genel Esasları Muhasebe Hata ve Hileleri ile Bunların Tespit Yöntemleri ve Hesapların Denetimi*, Vergi Denetmenleri Derneği Eğitim Yayınları Serisi: 7, Şafak Matbaacılık, Ankara, 2002.

Ranallo, L. F. , “Forensic Investigations and Financial Audits: Compare and Contrast”, Golden, Thomas W. et al. (Ed.), *in A Guide to Forensic Accounting Investigation*, New Jersey: John Wiley&Sons Inc, 2006, s. 109–117.

Sami Karacan, “Hukuk İle Muhasebenin Kesişme Noktası: Adli Muhasebe”, *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi*, Yıl 4, Sayı 8, Kış 2012, s. 106-128.

Selçuk Gülten, “Adli Muhasebe Kavramı ve Adli Müşavirlik Mesleği”, *Ankara Barosu Dergisi*, Sayı 3, 2010, s. 311-320.

Selçuk Gülten, İlyas Kocaer, *Adli Muhasebe Uygulamaları*, Ankara Ofset Yayınları, Ankara, 2010.

Selim Bekçioğlu, Ahmet Coşkun ve Umut Tolga Gümüş “İşletmelerde Hile Ve Yolsuzlukların Önlenmesinde Farklı Bir Yaklaşım: Adli Muhasebe”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Temmuz, 2013, s. 1-16.

Selim Yüksel Pazarçeviren, “Adli Muhasebecilik Mesleği”, *ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt 1, Sayı 2, 2005, s. 1-19.

Serkan Terzi, Hileli Finansal Raporlama Önleme ve Tespit, IMKB İmalat Sanayiinde Bir Araştırma, 1. Baskı, Beta Basım, İstanbul, 2012b.

Serkan Terzi, İlker Kıymetli Şen, “Adli Muhasebede Hilelerin Tespitinde Yapay Sinir Ağı Modelinin Kullanımı”, *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi*, Cilt 7, Sayı 14, 2015, s. 478-490.

Sermaye Piyasaları Kurulu,
<http://www.spk.gov.tr/displayfile.aspx?action=displayfile&pageid=590&fn>, Erişim Tarihi: 26.02.2016.

Sermaye Piyasaları Kurulu,
<http://www.spk.gov.tr/apps/teblig/displayteblig.aspx?id=178&ct=f&action=displayfile>, Erişim Tarihi: 26.05.2016.

Seyhan Göksu, “Adli Muhasebe Kapsamında Çalışan Hileleri ve Karsılında Adli Vakalar Analizi”, Yüksek Lisans Tezi, *İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, İstanbul, 2011.

Sridhar Ramamoorti, “The Psychology and Sociology of Fraud: Integrating the Behavioral Sciences Component Into Fraud and Forensic Accounting Curricula”, *Issues in Accounting Education*, Vol. 23, No. 4, November 2008, s. 521-533.

Tuba Yaman, “Finansal Tablolar Aracılığı İle Kullanıcılara Yanıltıcı Bilgi Sunulması ve Sonuçları” (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2008.

Türk Dil Kurumu, www.tdk.gov.tr Erişim Tarihi: 24.05.2016.

Türk Ceza Kanunu, <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.5237.pdf> Erişim Tarihi: 26.02.2016.

Ümit Ataman, *Genel Muhasebe*, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2005.

Vinita Ramasawy, “New Frontiers: Training Forensic Accountants within the Accounting Program”, *Journal of College Teaching & Learning*, Volume 4, Number 9, 2007, s. 31–38.

Yaşar Karayalçın, *Muhasebe Hukuku*, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, 1988.

Yeşim Saçaklı, “Adli Muhasebecilik Perspektifinde Türkiye’deki Üniversitelerde Muhasebe Denetimi Eğitimi ve Öneriler”, Yüksek Lisans Tezi, *Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, Afyonkarahisar, 2011.

Yurdagül Çoban, “Adli Muhasebede Uzman Tanıklık Mesleği: Muhasebe Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma”, *Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, Trabzon, 2013.

Yusuf Sürmen, Abdülkerim Daştan, “Muhasebe Bürolarında Bilgisayarlı Muhasebe Paket Programı Kullanımına Yönelik Doğu Karadeniz Bölgesi Analizi”, *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, Sayı 22, 2007, s.1-26.

Zafer Kirik, “Muhasebe Hata ve Hileleri İle Muhasebe Mesleğinde Etik: Afyonkarahisar’da Muhasebeciler Üzerine Bir Araştırma”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, *Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, Eskişehir, 2007.

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

<http://www.accountingweb.com/technology/trends/forensic-accounting-a-basic-guide-to-the-profession> Erişim Tarihi: 30.11.2015

www.ace.com/fraud-101.aspx Erişim Tarihi: 14.12.2015

<http://www.bilgiustam.com/kriminoloji-nedir/> Erişim Tarihi: 01.10.2015

<http://www.denetimnet.net/PrintPage.aspx?pgID=9955> Erişim Tarihi: 28.02.2016.

<http://enderdedeagac.blogspot.com.tr/2010/06/hukuk-muhakemeleri-kanunu-tasarsnda.html> Erişim Tarihi: 19.02.2016

<http://www.forensic-accounting-information.com> Erişim Tarihi: 01.08.2015

<http://www.forensicaccounting.com/one.htm> Erişim Tarihi: 20.01.2016

<http://www.hiledenetcisi.com/html/adli-muhasebeci-nasil-calisir.html>
Erişim Tarihi: 11.10.2015

<http://www.hiledenetimhizmetleri.com/> Erişim Tarihi: 10.11.2015

<http://www.ismmmoakademi.com.tr/docs/brosurler/Ekim2011/AdliMuhasebe.pdf> Erişim Tarihi: 01.12.2015

<http://www.karde-as.com/hizmetlerimiz/danismanlik/denetim-hizmetleri/adli-muhasebe-hizmetleri/> Erişim Tarihi: 10.11.2015

http://www.muhasabenet.net/makale_baki%20toraman%20smmm_adli%20muhasabe%20nedir.html Erişim Tarihi: 25.02.2016

<http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/guray/012/> Erişim Tarihi: 24.05.2016

<http://synergy.gen.tr/goster.aspx?type=makale&id=10> Erişim Tarihi: 22.02.2016

<http://www.ustatlar.net/denetim/yontem-usul.html> Erişim Tarihi: 26.02.2016

<https://tr.wikipedia.org/wiki/Kriminoloji> Erişim Tarihi: 01.10.2015

DİZİN

-A-

Adli Muhasebe, 4, 5
Adli muhasebeci, 27
Adli Muhasebecilik İşlemi, 51
Analitik İnceleme, 47
Analiz, 52
Araştırmacı Muhasebecilik, 33

-B-

Bağlı Büyüklük Faktörü, 24
Belge İnceleme, 49
Benford Kanunu, 24
Bilirkişilik, 32

-Ç-

Çatışma, 51

-D-

Dava Destek Danışmanlığı, 29
Doğrulama, 45

-E-

Eylem Planı, 52

-G-

Gözlem, 48

-H-

Hile, 19
Hukuk, 15

-İ-

İlk Araştırma, 51

-K-

Kanıt, 40, 52
Kriminoloji, 17

-M-

Muhasebe Denetimi, 11
Müşteri İle Karşılaşma, 51

-R-

Rapor, 52

-S-

Sorgulama, 42
Sosyal Bilimler, 18

-U-

Uzman Görüşü, 27
Uzman Şahitlik, 31

-V-

Veri Madenciliği Yöntemi, 23

-Y-

Yazılı İfade Alma, 41
Yeniden Hesaplama,

ÖZGEÇMİŞ

KİŞİSEL BİLGİLER

17.01.1991 yılında Ankara Keçiören’de doğan Hüseyin Mazharetin DEMİR ilk, orta ve lise öğrenimini Yozgat’ta tamamlamıştır. 2009 yılında Bozok Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İktisat Bölümü’nü kazanmış ve 2013 yılında mezun olmuştur. 2014 yılında yüksek lisans eğitimine Bozok Üniversitesi Sosyal Bilimleri Enstitüsü İşletme Anabilim Dalında başlamıştır.

YAYINLARI

Arday, Muhammet, Emin, Demir, Hüseyin, Mazharetin, Şen, Şerife, Karakılınç, Oğulcan, Regional Growth And Turkey, **Study Of Management Experiences And New Trends**, Lublin, 2015, ss. 111-114.

TECRÜBELERİ

Bozok Üniversitesi Meslek Yüksek Okulu’nda 2013-2014 öğretim yılı güz ve bahar dönemi, 2014-2015 öğretim yılı güz dönemi, 2015-2016 öğretim yılı güz dönemi olmak üzere 2 yıl ücretli olarak ders vermiştir.

İLETİŞİM BİLGİLERİ

Adres:

Şeyhosman Mah. Buzlu Sok.
Meraleser Apt. C/2 Merkez/YOZGAT

Telefon:

+905542597758

E-Posta:

huseyin.m.demir@hotmail.com



T.C.
BOZOK ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

YÜKSEK LİSANS/DOKTORA TEZ ÇALIŞMASI
BENZERLİK ve İNTİHAL RAPORU

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

Tez Başlığı/Konusu: ADLİ MUHASEBE VE BİR ÖRNEK OLAY İNCELEMESİ

Yukarıda başlığı/konusu belirtilen tez çalışmamın Kapak sayfası, Giriş, Ana bölümler ve Sonuç bölümünden oluşan toplam 104 sayfalık kısmına ilişkin, 29.04.2016 tarihinde şahsım/tez danışmanım tarafından Turnitin adlı intihal tespit programından aşağıda belirtilen filtrelemeler uygulanarak alınmış olan benzerlik raporuna göre, tezimin benzerlik oranı % 10 'tır.

Uygulanan filtrelemeler:

- Onay Sayfası hariç,
 - Önsöz hariç,
 - İçindekiler hariç,
 - Simgeler ve Kısaltmalar hariç,
 - Kaynaklar hariç,
 - Özgeçmiş hariç,
 - Tezden çıkan yayın/yayınlar hariç,
 - Alıntılar hariç / dâhil
 - Beş (5) kelimeden daha az örtüşme içeren metin kısımları hariç (Limit match size to 5 words)
- Program menüsünde bulunan diğer filtreleme seçenekleri raporlamaya dâhil edilmez.

Bozok Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez Çalışması benzerlik Raporu Alınması ve Kullanılması Uygulama Esaslarını inceledim ve bu Uygulama Esaslarında belirtilen azami benzerlik oranlarına göre tez çalışmamın herhangi bir intihal içermediğini; aksinin tespit edileceği muhtemel durumda doğabilecek her türlü hukuki sorumluluğu kabul ettiğimi ve yukarıda vermiş olduğum bilgilerin doğru olduğunu beyan ederim.

Gereğini saygılarımla arz ederim.

29.04.2016
Tarih ve İmza

Adı Soyadı: HÜSEYİN MAZHARETTİN DEMİR

Öğrenci No: 80110113014

Anabilim Dalı: İŞLETME

Programı: İŞLETME

Statüsü: Y. Lisans Doktora Bütünleşik Dr.

DANIŞMAN ONAYI

UYGUNDUR.

Yrd. Doç. Dr. Murat KOÇSOY