

**6102 SAYILI TÜRK TİCARET KANUNU
PERSPEKTİFİNDE ADLİ MUHASEBECİLİK
MESLEĞİNE BAKIŞ
(Yüksek Lisans Tezi)
Ahmet KURT**

2013

**T.C.
ÇANAKKALE ONSEKİZ MART ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI**

**6102 SAYILI TÜRK TİCARET KANUNU PERSPEKTİFİNDE ADLİ
MUHASEBECİLİK MESLEĞİNE BAKIŞ**

Yüksek Lisans Tezi

**Hazırlayan
Ahmet KURT**

**Tez Danışmanı
Yrd. Doç. Dr. İsmail ELAĞÖZ**

Çanakkale – 2013

TAAHHÜTNAME

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum "6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Perspektifinde Adli Muhasebecilik Mesleğine Bakış" adlı çalışmanın, tarafımdan, bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

Tarih

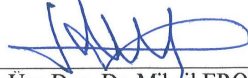
17.10.2013

Ahmet KURT

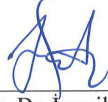


Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü'ne

**Ahmet KURT'a ait 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Perspektifinde
Adli Muhasebecilik Mesleğine Bakış** adlı çalışma, jürimiz tarafından
İşletme Anabilim Dalında,
YÜKSEK LİSANS TEZİ olarak oybirliği/oyçokluğu ile kabul edilmiştir.

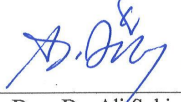


Üye Doç. Dr. Mikail EROL



Üye Yrd. Doç. Dr. İsmail ELAGÖZ

(Danışman)



Üye Yrd. Doç. Dr. Ali Şahin ÖRNEK

Tez No : 10003539
Tez Savunma Tarihi : 17.06.2013



Doç. Dr. İbrahim Hakkı Öztürk
Enstitü Müdürü
20.06./2013

ÖZET

6102 SAYILI TÜRK TİCARET KANUNU PERSPEKTİFİNDE ADLİ MUHASEBECİLİK MESLEĞİNE BAKIŞ

Teknolojideki hızlı gelişmeler, küreselleşmenin etkisi ve işletme faaliyetlerinin karmaşıklığı, işlenen suçları ve yapılan hilelerin niteliğini değiştirmiş, profesyonelce işlenen bu suçları geleneksel yöntemlerle tespit etmek imkânsız hale gelmiştir. Son yıllarda ortaya çıkan bu suç ve hileler karşısında yeni yöntem ve tekniklerin geliştirilmesine yönelik çalışmalar başlatılmıştır.

Yürütülen bu çalışmalar başta Amerika Birleşik Devletleri olmak üzere gelişmiş birçok ülkede İngilizce adı “forensic accounting” olan ve Türkçe’de “adli muhasebe” olarak karşılığını bulan yeni bir alanın ortaya çıkmasına neden olmuştur. Son yıllarda, dünyada sıkça uygulanan adli muhasebe, adli sorunlarda, muhasebeden, denetimden ve araştırma yeteneklerinden faydalanmayı ifade eder. Adli muhasebeci, hem davalara destek verme, hem de işletmelerde yapılan hilelerin belirlenmesi açısından ilgili kişi ve kurumlara hizmetler sunmaktadır.

Bu çalışmada amaç; hata ve hile kavramları hakkında genel bilgiler vererek adli muhasebecilik mesleğini tanıtmak ve 1 Temmuz 2012 tarihi itibarıyla yürürlüğe giren 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu ile adli muhasebecilik mesleği arasındaki ilişkiyi incelemektir.

Yukarıda açıklanan amaç doğrultusunda bu çalışmada; hata-hile kavramlarının ve türlerinin üzerinde durulmuş, özellikle de adli muhasebe kavramına yönelik açıklamalar yapılarak adli muhasebecilik mesleğinin kapsamı ve gelişimi incelenmiştir. Ayrıca 6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu ile getirilen yeniliklerden bahsedilmiş, ilgili kanundaki adli muhasebeyi ilgilendiren, görev tanımı sebebiyle adli muhasebeci gibi görev yapabilen özel denetçi ve bağımsız denetçilere değinilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Hata, Hile, Adli muhasebe, 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu, Özel denetim, Bağımsız denetim.

ABSTRACT

OVERVIEW OF FORENSIC ACCOUNTING PROFESSION FROM THE PERSPECTIVE OF THE TURKISH COMMERCIAL CODE NO. 6102

Rapid developments in technology, the impact of globalization and the complexity of business administration, has changed the nature of the crimes which are emerged professionally, it has become impossible to detect by conventional methods. Researches have initiated new studies intended for developing new methods and techniques against new crimes and frauds that have emerged in recent years.

These studies aided the emergence of a new subdiscipline called “forensic accounting” in the USA first and many Western countries as well. Forensic accounting which is frequently applied in the world involves benefitting from accounting, auditing and research in forensic issues. Forensic accountant has been helpful in the viewpoint of people and institutions in the fields of fraud examination in companies and litigation support consulting.

The aim of this study is to give general information about fraud and error, to introduce forensic accounting and analyzing relations between forensic accounting and New Turkish Commercial Code No. 6102 which the effective date is on July 1, 2012.

In line with general purpose, in this study; we have focused on the concepts and types fraud and error. Especially we have made descriptions for forensic accounting and have studied scope and development of forensic accounting. Furthermore we have referred the innovations which introduced by the Turkish Commercial Code No. 6102 and we have mentioned the special auditor and the independent auditor which is can function such as forensic accountants.

Key words: Error, Fraud, Forensic Accounting, Turkish Commercial Code No. 6102, Special Auditor, Independent Auditor.

ÖNSÖZ

Günümüzde yeni yöntemlerle işlenen suçların ve yapılan hilelerin tespit edilip önlenmesi eskiye göre daha fazla uzman desteği gerektirmekte, bunun bir sonucu olarak yeni uzmanlık alanlarına olan ihtiyaç her geçen gün artmaktadır. Bu ihtiyaca cevap verebilecek uzmanlık alanlarından biri de adli muhasebedir.

Adli muhasebe, hukuk, muhasebe, denetim, psikoloji, kriminoloji bilimlerinin iç içe geçtiği yeni bir bilim dalı olup muhasebesel yönü ağır basan olayların, hukuksal ihtilafların, çözümünü araştıran Türkiye için yeni gelişmiş ülkelerde yaklaşık 100 yıla yakın tarihi olan bir çalışma alanı olarak görülmektedir. Uzman tanıklık (bilirkişi tanıklığı), dava destekleri ve hile, yolsuzluk, suistimal denetçiliği olmak üzere üç değişik alt uzmanlık bölümüne ayrılmaktadır.

Yukarıdaki hizmetleri sunan adli muhasebe biliminin Türkiye’de yasal bir niteliği bulunmamaktadır. Adli muhasebenin bir meslek niteliğini kazanabilmesi için; ilke ve standartları belirli olmalı, belli bir eğitim ve sertifikasyon (belgelendirme) şartları olmalı ve meslek örgütü bulunmalı, meslek yasası olmalıdır. Nitekim bu çalışmada; adli muhasebecilik mesleğinin uygulamalarını, bağımsız denetçilik ve özel denetçilik müesseseleriyle kısmen de olsa içeren Yeni Türk Ticaret Kanunu incelenerek adli muhasebe kavramının kolaylıkla kavranabilmesi amaçlanmış ve üç bölümden oluşan bu çalışma oluşturulmuştur.

Bu çalışma sırasında üzerimde emeği ve bilgisi olan tüm hocalarıma, tez konumun seçimi sırasında bana yol gösteren ve hazırladığım bu çalışma süresince bilgi ve deneyimi ile çalışmama destek veren tez danışmanım, değerli hocam Sn. Yrd. Doç. Dr. İsmail ELAGÖZ’e tüm kalbimle teşekkür ederim.

Ahmet KURT

İÇİNDEKİLER

ÖZET	i
ABSTRACT	ii
ÖNSÖZ	iii
İÇİNDEKİLER	iv
KISALTMALAR LİSTESİ	viii
TABLolar LİSTESİ	x
ŞEKİLLER LİSTESİ	xi
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

MUHASEBE HATALARI VE HİLELERİ

1.1 Hata Kavramı	5
1.1.1 Muhasebe Hatalarının Sınıflandırılması	6
1.1.2 Matematik Hataları	6
1.1.3 Kayıt ve Nakil Hataları	7
1.1.4 Unutma ve Tekrarlama Hataları	8
1.1.5 Bilanço Hataları.....	8
1.2 Muhasebede Usulsüzlük	9
1.3 Hile Kavramının Tanımı	10
1.4 Hata ile Hile Arasındaki Farklar	12
1.5 Hile Türleri	13
1.5.1 Çalışan Hileleri.....	14

1.5.2 Yönetim Hileleri.....	16
1.5.3 Yatırım Hileleri.....	18
1.5.4 Satıcı Hileleri.....	19
1.5.5 Müşteri Hileleri.....	20
1.6 Hile Üçgeni.....	20
1.6.1 Baskı Unsuru.....	22
1.6.2 Fırsat Unsuru.....	22
1.6.3 Haklı Gösterme.....	23
1.7 Hilenin Önlenmesi, Araştırılması ve Ortaya Çıkarılması.....	24

İKİNCİ BÖLÜM

ADLİ MUHASEBECİLİK MESLEĞİNE GENEL BAKIŞ

2.1 Adli Kavramı.....	30
2.2 Adli Muhasebe Kavramı.....	30
2.3 Adli Muhasebecilik Kavramı.....	32
2.4 Adli Muhasebecilik Mesleğinin Tarihçesi.....	36
2.5 Adli Muhasebecilik Mesleğini Gerektiren Nedenler.....	39
2.6 Adli Muhasebenin İşleyiş Süreci.....	40
2.7 Adli Muhasebecilerin Sahip Olması Gereken Özellikler.....	42
2.8 Adli Muhasebecilikte Mesleki İlkeler.....	44
2.8.1 Bağımsızlık İlkesi.....	45
2.8.2 Mesleki Yeterlilik İlkesi.....	45
2.8.3 Mesleki Dikkat ve Özen İlkesi.....	46
2.9 Adli Muhasebenin Faaliyet Konuları.....	46

2.10 Adli Muhasebecilik Mesleğinin Kapsamı	48
2.10.1 Dava Desteği (Hukuki Destek).....	49
2.10.2 Uzman Tanıklık (Bilirkişi Desteği)	51
2.10.3 Hile Denetçiliği (Araştırmacı Muhasebecilik)	53
2.11 Adli Muhasebecilik Mesleğine Mensup Olma ve Adli Muhasebecilik Eğitimi	58
2.11.1 ABD’de Adli Muhasebecilik Mesleği ve Adli Muhasebe Eğitimi.....	59
2.11.2 Türkiye’de Adli Muhasebecilik Mesleği ve Mevcut Adli Muhasebe Eğitimi.	64

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

6102 SAYILI TÜRK TİCARET KANUNU PERSPEKTİFİNDE ADLİ MUHASEBECİLİK MESLEĞİNE BAKIŞ

3.1 6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu’nun Çıkarılma Sebepleri	76
3.2 6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu’nun Getirdiği Yenilikler	78
3.2.1 Yeni Türk Ticaret Kanunu ile Şirketler Hukuku’na İlişkin Ortak Hükümlerde Yapılan Yenilikler.....	84
3.2.1.1 Kurumsal Yönetim.....	84
3.2.1.2 Sermaye Şirketlerinin İnternet Sitesi Açması ve Bilgi Toplumu Hizmeti...	85
3.2.1.3 Ticari Defter ve Belgeler.....	87
3.2.2 Yeni Türk Ticaret Kanunu ile Anonim Şirketlere Getirilen Yenilikler.....	92
3.2.3 Yeni Türk Ticaret Kanunu ile Limited Şirketlere Getirilen Yenilikler	109
3.2.4 Yeni Türk Ticaret Kanunu’nda Belirlenen Cezai Sorumluluk Halleri.....	115
3.2.5 Yeni Türk Ticaret Kanunu’nda Şirketlerin Denetimi.....	119
3.2.5.1 Yeni Türk Ticaret Kanunu’nda Özel Denetçilik Müessesesi.....	121

3.2.5.2 Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda Bağımsız Denetçilik Müessesesi.....	125
3.2.5.2.1. Yeni Türk Ticaret Kanunu'na Göre Bağımsız Denetçi Olabilecek Kişiler, Denetçinin Seçilmesi ve Görevden Alınması.....	128
3.2.5.2.2 Bağımsız Denetçilerin Sorumlulukları.....	132
3.2.5.2.3 Bağımsız Denetçinin Hazırlayacağı Görüş Yazısı.....	133
3.2.5.2.4 Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketler.....	135
3.3 Yeni Türk Ticaret Kanunu'ndaki Denetim Türlerinin Adli Muhasebe Perspektifinde İrdelenmesi	142
SONUÇ	144
KAYNAKÇA.....	148

KISALTMALAR LİSTESİ

AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
ABFA	: Adli Muhasebeciler Kurulu - American Board of Forensic Accounting
ACFE	: Sertifikalı Hile Denetçileri Birliği- Association of Certified Fraud Examiners
ACFEI	: Uluslararası Adli Denetçiler Amerikan Koleji - American College of Forensic Examiners International
AT	: Avrupa Ekonomik Topluluğu (Avrupa Topluluğu)
AICPA	: Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü - American Institute of Certified Public Accountants
CFE	: Sertifikalı Hile Araştırmacısı - Certified Fraud Examiner
CFS	: Sertifikalı Hile Uzmanı Sertifikası (Certified Fraud Specialist)
FAQ	: Hile Değerlendirme Sorgulaması - Fraud Assesment Questioning)
FBI	: Federal Soruşturma Bürosu - Federal Bureau of Investigation
HMK	: 6100 Sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu
IAASB	: Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu – International Auditing and Assurance Standards Board
IFAC	: Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu – The International Federation of Accountants
IRS	: Amerika İç Gelirler Servisi - Internal Revenue Service
İSMMMO	: İstanbul Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası
İSO	: İstanbul Sanayi Odası
KGMSK	: Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
KOBİ	: Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler

NAFTA	: Kuzey Amerika Ülkeleri Serbest Ticaret Anlaşması - The North American Free Trade Agreement
No.	: Numara
SAS	: Statement Auditing Standards
SEC	: Amerikan Sermaye Piyasası Kurumu - U.S. Securities and Exchange Commission
SM	: Serbest Muhasebeci
SMMM	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
SPK	: Sermaye Piyasası Kurumu
TBMM	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
TCK	: Türk Ceza Kanunu
TDK	: Türk Dil Kurumu
TDS	: Türkiye Denetim Standartları (TDS)
₺	: Türk Lirası
TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
TÜRMOB	: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
UDS	: Uluslararası Denetim Standartları
UFRS	: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
vb.	: ve benzeri
VUK	: Vergi Usul Kanunu
YMM	: Yeminli Mali Müşavir

TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 1.1. İşletmelerde Yapılan Hile Türleri	14
Tablo 1.2. İşletme Çalışanlarının Gerçekleştirdiği Hileler	15
Tablo 1.3. Satıcılar, Tedarikçiler ve Yükleniciler Tarafından Yapılan Hileler.....	19
Tablo 1.4. İşletme Müşterilerinin Gerçekleştirdiği Hileler	20
Tablo 2.1. Adli Muhasebe İle İlgili Türkiye’de Yapılan Çalışmalar.....	68
Tablo 3.1. Yeni Türk Ticaret Kanunu’nun Yürürlük Tarihleri	81
Tablo 3.2. 6335 Sayılı Değişiklik Kanunu ile 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu’nun 358. Maddesinde Yapılan Değişiklik.....	99
Tablo 3.3. Yeni Türk Ticaret Kanununun Getirdiği Hapis ve Adli Para Cezaları..	116
Tablo 3.4. Faaliyet Konuları, Özel Kanunlara Tabi Olma, Aktif-Ciro Büyüklüğü ve Çalışan Sayısına Göre Bağımsız Denetime Tabi Olacak Diğer Şirketler...	140

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1.1. Hile Üçgeni	21
Şekil 2.1. Adli Muhasebe Öğretisinin Oluşması	59
Şekil 3.1. Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda Belirtilen Kuruluş Belgeleri.....	94

GİRİŞ

İşletmelerde çeşitli kişi ve kurumlar tarafından yapılan muhasebe hilelerinin ve bunların neden olduğu ekonomik kaybın büyük boyutlara ulaşması, ticari ve ekonomik anlaşmazlıklar ve mali tablo kullanıcılarını yanıltmaya yönelik uygulamaların artması; muhasebenin kapsamını genişleterek, “adli muhasebe” olarak anılan mesleğin doğmasına yol açmıştır.

Çoğu gelişmiş ülkede yaygın uygulama alanı bulan adli muhasebecilik; adli sorunlarda, muhasebeden, denetimden ve araştırma yeteneklerinden faydalanmayı ifade eder. Son yıllarda Amerika Birleşik Devletleri başta olmak üzere gelişmiş birçok ülkede muhasebe ve denetim alanında yeni denilebilecek bir meslek gelişmeye başlamıştır. Orijinal ismi ile “forensic accounting” olarak anılan bu meslek ve Türkçe’de “adli muhasebecilik” şeklinde tanımlanmıştır.

6762 Sayılı Eski Türk Ticaret Kanunu; uluslararası kabul gören muhasebe, mali raporlama, iç ve dış denetim ilkelerini, toplumun her kesiminin beklentilerini karşılamada eksik ve yetersiz kalınca bu eksiklikleri gidermek amacıyla denetime önem veren, kurumsal yönetim ilkelerine odaklı 6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu, 1 Temmuz 2012 tarihi itibarıyla yürürlüğe girmiş ve bir bakıma adli muhasebe mesleğine bir yön vermeye çalışılmıştır.

Bu çalışmada; “Türkiye’de yeni oluşan bu kavram, 6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu içerisinde ne kadar kendisine yer bulabilmiştir?”, “6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu içerisindeki hangi hüküm veya uygulamalar adli muhasebecilik uygulamaları ile benzeşmektedir ?” soruları çalışmanın ana problemi olarak belirlenmiştir.

Sadece literatür araştırması üzerine kurgulanmış bu çalışmanın soruları ise şu şekilde sıralanmaktadır;

- Hata ve hile kavramları nelerdir?
- İşletmelerde ne tür hata ve hileler gerçekleşmektedir?
- Hileleri ortaya çıkarma ve önleme nasıl olmaktadır?
- Adli muhasebe ve adli muhasebeci kavramları ne ifade etmektedir?

- Adli muhasebede işleyiş nasıldır ve içerik nelerden oluşmaktadır?
- Adli muhasebenin kapsadığı ya da ilgilendiği konular nelerdir?
- Yeni Türk Ticaret Kanunu ile şirketleri ilgilendiren başlıca yenilikler nelerdir?
- Yeni Türk Ticaret Kanunu içerisinde, adli muhasebecilikle ilgili olabilecek düzenlemeler nelerdir?
- Türkiye’de adli muhasebeciliği geliştirmek adına ne tür çalışmalar düzenlenmektedir?

Belirtilen ana problem ve sorular bağlamında adli muhasebecilik kavramının rahatlıkla işlenebileceği ve Yeni Türk Ticaret Kanunu ile ilişkili ana hat planı hazırlanmasında rahatlık sağlayacağı düşüncesi ile hazırlanan bu çalışmanın amacı; hata ve hile kavramlarını da özümseyip adli muhasebecilik mesleğini tanıtmak, mesleğin kapsamı ve özellikleri hakkında bilgi vererek, bu mesleği Yeni Türk Ticaret Kanunu perspektifinde incelemektir.

‘6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Perspektifinde Adli Muhasebecilik Mesleğine Bakış’ adlı çalışma üç ana bölümde incelenmiştir.

Birinci bölümde; hata ve hile kavramlarına genel olarak değinilmiş, hata ve hile türlerinden, hile üçgeni kavramından bahsedilmiş, denetçinin vazgeçilmez konularından olan hata ve hile arasındaki farklılıklara değinilip, hilenin ortaya çıkarılması ve önlenmesi ile ilgili bilgiler verilmiştir.

İkinci bölümde; dava konusu haline gelen hile ve finansal suçları inceleyen, hileleri ve suçları tespit etmeye yönelik araştırmalar yapan, elde edilen bilgi ve kanıtları mahkemelere sunan adli muhasebecilik mesleğine; bu mesleğin kapsamına, uygulamalarına, tarihi gelişim sürecine, meslekte faaliyet gösterecek kişilerin sahip olması gereken özelliklere ve bilgi sahibi olması gereken alanlara yer verilmiştir. Ardından da, Amerika Birleşik Devletleri’ndeki adli muhasebecilik mesleğine ait bilgiler vererek bu bilgiler ışığında Türkiye’de mesleğin durumu irdelenmiştir.

Üçüncü ve son bölümde ise içerisinde açık bir şekilde tanımının yer almamasına rağmen adli muhasebe mesleğinin birçok özelliğini içine alan düzenlemeler bulunan 6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu Kanunu’nun çıkarılma sebeplerinden, getirdiği başlıca yeniliklerden, bu kanun ile yeni yürürlüğe giren ve adli muhasebeci gibi hile,

yolsuzlukların soruşturulması faaliyetinde bulunabilecek, “zel denetçi” ve “bağımsız denetçi” kavramlarından söz edilmiştir.

Sonuç başlığı altında tezin konusu ile ilgili değerlendirme ve önerilere yer verilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

MUHASEBE HATALARI VE HİLELERİ

İnsanoğlunun MÖ. 750’li yıllarda parayı icad etmesiyle birlikte hile ve yolsuzlukların yapılmaya başlandığı düşünülmektedir. Mal veya hizmet değiş tokuşunda kullanılan sığır, tütün, balina ve fil dişi gibi o zaman değerli sayılan mallar vasıtasıyla belki de çok kapsamlı hileler ve yolsuzlukların yapıldığı söylenemez ancak altın ve gümüşten yapılan sikkeler ilk kez para olarak kullanılmaya başlandıktan sonra kırpma ve ayar bozma yöntemleri ile hile ve yolsuzluklar büyük hızla artış göstermiştir. Yapılan hile ve manipülasyonun ahlaki, psikolojik ve hatta biyolojik yönlerinin olduğu bir gerçektir, fakat para ekonomisine geçildikten sonra maddi gerçekliklerin yukarıda sayılan diğer gerçekliklerin önüne geçtiği ve hepsinden belirleyici olduğu da söylenebilir (Kandemir ve Kandemir 2012: 16).

Küreselleşmenin etkisiyle sermaye piyasalarının gelişmesi, işletme sahipliği ve yöneticiliğinin birbirinden ayrılması, uluslararası çalışan işletme sayısındaki artış ve buldukları alanların genişlemesi, muhasebe işlemlerinin karmaşıklaşması, ilgi gruplarının sayısının ve bilgi gereksiniminin artması ve kamuyu bilgilendirmenin öneminin artması muhasebe ve denetim mesleğini etkileyen gelişmeler olarak görülmektedir (Sayar 2005: 2).

Gerek Türkiye’de, gerekse dünyada son yıllarda gerçekleşen şirket skandalları, şirketleri kurumsal yönetim, şirketlerde muhasebe denetiminin önemi ve denetçinin sorumluluğu gibi konularda önlem almaya itmiştir. Çünkü ülkeler arasında sınırların kalktığı, globalleşen dünyada, şirketlerin ekonomik durumları yalnızca buldukları ülkeleri değil dünyadaki bir çok şirketi de etkilemektedir (Erol 2008: 229). Bu yüzden muhasebede yapılan hileler sadece şirket sahiplerine ve yatırımcılara değil, şirket çalışanları, kredi kurumları, devlet ve denetim firmaları gibi pek çok kesime de zarar vermektedir. Muhasebede karşı karşıya kalınan hileler işletmedeki kaynaklara ve varlıklara ciddi şekilde zarar vermektedir. Bu zararın ortadan kaldırılması amacıyla hilelerin ortaya çıkarılıp, önlenmesi işletme yönetiminin en temel sorumluluklarının başında gelir.

Bu bağlamda, çalışmanın ilk bölümünde genel ifadelerle hata ve hile kavramlarından bahsedilecektir. Ayrıca hata ve hile türlerinden, hata ve hile arasındaki farklılıklardan bahsedilip, hile üçgeni kavramına değinilerek, hilenin ortaya çıkması ve önlenmesi durumu ele alınacaktır.

1.1 Hata Kavramı

Türk Dil Kurumu'na (TDK) ait Türkçe Sözlükte hata; istemeyerek ve bilmeyerek yapılan yanlış, kusur, yanlış anlamalarına gelir (TDK 2012). Ayrıca hata; dikkatsizlik, unutkanlık, gözden kaçırma gibi insanca nedenlerden kaynaklanmaktadır ve kasıt bulunmaması hatanın en temel ayırt edici özelliğidir (Çubukçu 2009: 115).

Sermaye Piyasası Kurulu'nun (SPK) tebliğ ettiği Seri: XI No: 25'de hata; cari dönemde farkına varılan, 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 yanlışlıkları olarak açıklanmaktadır (SPK Seri: XI No: 25).

Amerikan Adalet Dairesi (U.S. Department Of Justice) ise hatayı; o an elinizde olan gerçekleri yanlış yorumlamak suretiyle yanlış bir saptamada bulunma şeklinde tanımlamıştır (Golden ve Pilkington 2006: 543).

Hata ve hile kavramları, birbiriyle karıştırılmaması gereken kavramlardır. Hatalar, finansal tablolardaki kasti olmayan yanlışlıklar olarak açıklanır (Uyar ve Küçük Kaplan 2010: 4).

Muhasebede hata ise, kaydedilmesi gereken bir ekonomik olay, tutar ya da bir açıklamanın finansal tablolara yanlış girilmesi ya da hiç işlenmemesi sonucunda meydana gelmektedir.

Muhasebe hataları, bilgisizlik, unutkanlık ve dikkatsizlik gibi nedenlere dayanır. Fakat muhasebedeki bu hataların belli bir amaçla bilerek yapıldığı durumlarda bu hata artık kasti bir hata olur ve muhasebe hilesi sayılır. Kasıt, kişiye göre değişen bir unsur olup kanıtlanması zor olduğu için kastın varlığı kanıtlanamıyorsa, bu yanlışlık muhasebe hatası olarak değerlendirilir (Akyel 2009: 21).

1.1.1 Muhasebe Hatalarının Sınıflandırılması

Muhasebe hataları çok çeşitli durumları içerir. Bu durumların başlıcaları; kasıtsız yapılan yanlış beyanlar, tutarların atlanması ya da unutulması, finansal tablolarda yer alması gereken açıklamaların atlanması, gözden kaçırılan yanlış muhasebe tahminler veya yanlış yorumlanarak genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine aykırı muhasebe uygulamaları hazırlamak şeklinde sıralanabilir (Whittington ve Pany 2004: 36).

Genelde muhasebe hataları, kast unsuru taşımayan hatalar olarak açıklanmakta ve şu gibi sebeplerle ortaya çıkmaktadır (Irmak ve diğerleri 2002: 32):

- Gerekli dikkat ve özenin gösterilmemesi,
- İhmal,
- Bilgi ve deneyim eksikliği,
- Yasal hükümlerin yeterince anlaşılabilmesi,
- Plansız ve programsız çalışma

Bir çok çeşidi olan ve işletme kayıtlarında görülen muhasebe hatalarını; matematik hataları, kayıt ve nakil hataları, unutma ve tekrarlama hataları ile bilanço hataları olmak üzere beş başlık altında sınıflandırılabilir.

1.1.2 Matematik Hataları

Matematik hataları, muhasebede hesaplama yapılırken görülen hatalardır. Genellikle hesapların bakiyeleri hesaplanırken yapılan toplama ve çıkarma gibi matematiksel işlemlerde yapılan hatalar bu matematik hatalarına dahildir (Akyel 2009: 14).

Matematik hataları çoğunlukla amortisman, yeniden değerlendirme, katma değer vergisi, maliyet artış fonu gibi matematiksel işlem gerektiren kayıtların yapıldığı hesaplarda görülür (Irmak ve diğerleri 2002: 33).

Matematiksel hatalar; fiş girişi sırasında ek belgelerin toplamlarında, reeskont, faiz, karşılık gibi hesaplar nedeniyle muhasebe dışında yapılan hatalardır (Erol 2008: 231). Örneğin, işletmenin alış faturasında yer alan malların kalem sayılarının fazla olması sebebiyle fatura tutarlarının fazla hesaplanması bir matematiksel hatadır. Aynı şekilde genel yönetim giderleri hesabının borç bakiyesi 90 iken 100 olarak hesaplanması ve

dönem kar ya da zararı hesabına bu şekilde aktarılması gibi hatalar matematik hataya verilebilecek bir diğer örnektir (Akyel 2009: 14).

1.1.3 Kayıt ve Nakil Hataları

Günümüzde muhasebeleştirme işlemleri bilgisayar destekli programlar vasıtasıyla yapıldığından bu tür hatalara daha çok manuel bir muhasebe sisteminin uygulandığı işletmelerde rastlanılmaktadır (Erol 2008:231). Bu yüzden manuel muhasebe sisteminin kullanıldığı işletmelerde defterler arası aktarma yapılırken yapılan hatalar ya da elle giriş yapıldığı için hesabın yanlış kaydedilmesi suretiyle kayıtlardaki olası eşitsizlikler kayıt ve nakil hatalarına dahil edilmelidir.

Kayıt hatalarını üç grupta toplamak mümkündür (Akyel 2009: 14) :

a) Rakam Hataları: Belgelerdeki rakamın defter kayıtlarına yanlış yazılmasından kaynaklanan hatalardır. Bu hata çoğunlukla rakamda yer alan sıfırların eksik yada fazla yazılması ya da rakamların yer değiştirmesi şeklinde görülür.

b) Hesap Hataları: Bir işlemin yanlış algılanması neticesinde ait olduğu hesaba değil, başka bir hesaba kaydedilmesinden kaynaklanan hatalardır. Örneğin mal satışı karşılığı alınan ₺100 değerindeki senedin sonradan tahsil edilmesi üzerine kaydın alacak senetleri hesabına kaydedilmesi gerekirken satış hesabına girilmesi gibi.

c) Hesabın Borç ve Alacak Taraflarının Karıştırılması: Muhasebeleştirme sırasında ilgili hesabın borç ve alacağın karıştırılması ve yanlış kısma yazılması şeklinde ortaya çıkan hatalardır. Bu gibi yanlış kayıtların düzeltilmesi ise, kayıtlara alınan tutarın iki katı tutarında ters kayıt yapılarak gerçekleştirilir.

Yevmiye kaydında yer alan muhasebe kayıtlarını başka bir defteri kebire ya da başka bir sayfaya naklederken meydana gelen hatalar ise nakil (aktarma) hataları olarak ifade edilir.

Nakil hatalarına ilişkin kontroller, geçmiş hesap dönemi kapanış bilançosu hesabı, envanter ve bilanço defteri, yeni hesap dönemi açılış bilançosu hesabı, yevmiye, defteri kebir ve yardımcı defter kayıtları, hesap dönemi sonu kar ve zarar hesabı ile kapanış bilançosunun üzerinden yapılmaktadır (Yazıcı 2003: 103).

Yevmiye defterinde genel giderler hesabına ₺5.000 tutarıyla borç kaydedilen bir rakamın defteri kebire ₺50.000 olarak nakledilmesi gibi hatalar nakil hatalarına örnek olarak gösterilebilir (Irmak ve diğerleri 2002: 35).

1.1.4 Unutma ve Tekrarlama Hataları

Dönemsellik kavramı ile işletmenin sürekli olan ömrünün belli dönemlere bölünerek her dönemin faaliyet sonuçlarının diğer dönemlerden bağımsız biçimde saptanması mümkün olmaktadır (Tetik 1997: 152). Bu kavrama göre işletmenin sınırsız olarak kabul edilen ömrü belli dönemlere ayrılır ve her dönemin faaliyetleri birbirinden bağımsız olarak değerlendirilir. Bu dönem genellikle bir yıldır (Örneğin; 2006 Hesap Dönemi). Her dönem birbirinden bağımsızdır. Bu yüzden muhasebedeki dönemsellik ilkesi gereğince hesaplar ilgili döneme kaydedilmelidir. Unutma ve tekrarlama hataları ise bu ilkeye uyulmadığı zaman ortaya çıkar.

Unutma hatası, işletmeye ait alış-satış-gider gibi işlemlerin ilgili döneme kaydedilmemesi ya da kayıtlara hiç alınmaması şeklinde adlandırılır. Unutma hatalarına, satış faturalarının bir ya da birkaçının kaydedilmesinin unutulması, birden fazla dönemi ilgilendiren giderlerin tek bir yılın kayıtlarına yansıtılması örnek olarak verilebilir (Akyel 2009: 16).

Tekrarlama hataları ise muhasebede aynı işlemin çeşitli yerlerde iki defa kaydedilmesi durumunu ifade eder (Kaymak 1996 : 84).

1.1.5 Bilanço Hataları

Mali tablolar, Vergi Kanunu, Türk Ticaret Kanunu gibi kanunlar tarafından kimi şirketlere zorunlu kılınan, bir şirketin dönemsel faaliyetleri sonucu hazırlamak ve yayınlamak zorunda olduğu ve bu şirketin yıl içerisindeki performansını gösteren muhasebe kayıtlarının oluşturduğu tablolardır. Başlıcaları bilanço, gelir tablosu, satılan malın maliyeti, kar dağıtım, fon ve nakit akım tablolarıdır.

Bu mali tabloların en önemlilerinden birisi olan bilançoya göre, bir işletmenin sahip olduğu varlıklar ile bu varlıkların sağlandığı kaynaklar arasında eşitlik olması gerekir. Bundan dolayı işletmenin kaynakları ile bu kaynakların kullanılma yerini gösteren tabloya terazi anlamına gelen ve Latince “bilanx” sözcüğünden gelen bilanço adı verilmektedir (Sevilengül 1996: 35).

Dolayısıyla bilanço, işletmenin varlıklarını ve bu varlıklar üzerindeki hakları gösteren bir tablodur ve işletme tarafından kullanılan faaliyet araçlarının değerleriyle, bu araçların elde edilmesi için yararlanılan kaynakların gösterilmesine olanak sağlayan temel bir mali durum raporudur (Özarıan 1970: 25).

Bilançoda ortaya çıkabilecek hatalar, değerlendirme hataları olarak da adlandırılan, işletmenin aktif ve pasifinde bulunan kıymetlerin değerlemesi ile amortisman ve karşılık ayrılması konularında muhasebe ilkelerine, ticari kurallara ve kanun hükümlerine uygun hareket edilmemesi biçiminde görülebilir (Selek ve Arıkan 2004: 21).

Bilanço ilkelerine aykırı olan her türlü işlem muhasebe hata ve hilesine yol açar. Bilanço hataları üç grup halinde ele alınabilir (Akyel 2009: 16-17).

a) İşletmenin aktif ve pasifinde bulunan kıymetlerin değerlendirilmesi ile amortisman ve karşılık ayrılması konularında muhasebe ilkelerine, ticari kurallara ve yasal hükümlere uygun hareket edilmemesi durumunda ortaya çıkan hatalardır. İşletme üzerine kayıtlı olan boş araziye amortisman ayrılması ve dönem sonu mal mevcudunun düşük yada yüksek değerlendirilmesi bu tip hatalara örnek gösterilebilir.

b) Bilançoda bulunan ve mahiyeti anlaşılmayan geçici ve ara hesaplar bulunur. Bu hesapların varlığı bilançonun açık olma niteliğini engeller ve sağlıklı bir analiz yapılmasına mani olur.

c) Aktif ve pasif hesapların veya alacak ve borç hesaplarının tek bir hesapta birleştirilmesi bilançoda hataya neden olur. Dönem sonucuna etkisi olmayan ve karşılıklı hesapların mahsup edilmesi şeklinde ortaya çıkan bu hataların, bilançonun açıklık, şeffaflık ve anlaşılabilirlik ilkelerine aykırı olduğunu söylemek yanlış olmaz.

1.2 Muhasebede Usulsüzlük

Türkiye’de SPK’nın yayınladığı Seri: X No:22 sayılı ve 12.06.2006 tarihinde yürürlüğe girmiş olan Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ’de hile ve usulsüzlük, işletme yönetimindekiler ile yönetimden sorumlu kişilerin, işletme çalışanlarının veya üçüncü kişilerin kasıtlı olarak adil veya yasal olmayan bir menfaat sağlamak amacıyla aldatma içeren davranışlarda bulunmaları olarak ifade edilmektedir.

Muhasebe usulsüzlüğü ise mali tablolarda kasıtlı olarak yanlış bilgi açıklanması ve bazı bilgi usulsüzlükleri sonucu mali tablolarda varlıkların yanıltıcı ya da uygun olmayan biçimde sunulması şeklinde aldatıcı finansal raporlamayı da kapsayan usulsüzlük türüdür. Aşağıdaki uygulamalar muhasebe usulsüzlüğü olarak değerlendirilir (Bayırlı 2006: 30):

- Mali tablolar hazırlanırken kullanılan kayıtların ya da yardımcı dokümanlardaki verilerin manipüle edilmesi, tahrif edilmesi ya da değiştirilmesi,
- Bazı olayların, işlemlerin ya da diğer bilgilerin kasıtlı biçimde yanlış sunulması ya da hiç sunulmaması, atlanması,
- Finansal bilgilerin tutar, sınıflandırma, sunum ve kamuya açıklanması ile ilgili muhasebe standartlarının kasıtlı biçimde yanlış uygulanması.

1.3 Hile Kavramının Tanımı

Sözlükte hile kavramı; “birini aldatmak, yanıltmak için yapılan düzen, dolap, oyun, entrika” ve “çıkar sağlamak için bir şeye değersiz bir şey katma” olarak tanımlanmaktadır (TDK 2012). İngilizce’de “fraud” olarak bilinen ve Türkçe’ye hile olarak çevrilen bu kavram; yolsuzluk, sahtekarlık ve usulsüzlüğü de içine alan geniş bir çerçevede kabul edilir. İşletmecilik literatürü içerisinde bütün bunların temelinde karşı tarafı aldatma ve yanlış bilgilendirme amacı yattığından dolayı hile sözcüğü benimsenerek kullanılmaya başlanmıştır (Çatıkkaş ve Çalış 2010: 147).

İşletmelerde yapılan hileler günümüz modern toplumlarında büyük bir sorun olarak görülmektedir. Çünkü işletmeler kaynaklarının azımsanmayacak bir kısmını çeşitli yolsuzluklarla birilerine kaptırmaktadırlar. İşletmelerde sıkça görülen hile ve hileli uygulamalarla ilgili bazı istatistiksel bilgiler aşağıdaki gibidir (Bozkurt 2007: 41):

- Amerika Birleşik Devletleri’nde (ABD) çalışan başına düşen hile zararının günlük 9 dolar civarında olduğu belirlenmiştir,
- ABD’de işletmelerde yapılan hilelerin 1996 yılında 400 milyar dolar, 2002 yılında ise 600 milyar dolar civarında olduğu tahmin edilmektedir,
- KPGM adlı denetim kuruluşu tarafından 1999 yılında Avustralya’da yapılan araştırmaya yanıt verenlerden %57’si en az bir hileli olay rapor etmiştir. Bu oran 1993 yılında yapılan araştırmada %44’dür,

- Gelişmiş ülkelerde yapılan araştırmalar, işletmelerin yıllık gelirlerinin % 6'sını hileli eylemler sonucu yitirdiklerini göstermektedir,

- 1997 yılında Ernst & Young adlı denetim kuruluşunun 32 ülkede yaptırdığı araştırmada büyük oranlarda hileli eylemler rapor edilmiştir.

Hile kavramı literatürde farklı şekillerde tanımlanmıştır. Bu kavram ile ilgili belli başlı tanımlar şöyledir:

Hile, kasıtlı olarak bir çalışanın içinde bulunduğu işletmenin kaynaklarını ve varlıklarını uygun olmayan bir biçimde kullanma veya ele geçirerek haksız kazanç sağlanması durumudur (Bozkurt 2009: 60).

Hile, işletmenin akla gelebilecek her türlü işlem, kayıt ve belgelerinin belli bir amaca uygun şekilde bilerek tahrip edilmesidir (<http://www.alomaliye.com/>).

Hile; sahtekarlık, yolsuzluk, usulsüzlük gibi durumlardır ve kasıtlı biçimde yapılan işlemlerdir. Ayrıca işletmenin kaynaklarının veya varlıklarının kasten çalınması, suistimal edilmesi, yanlış yönlendirilmesi veya çalışanların kendilerine yarar sağlamaya çalışması biçiminde görülmektedir (Çubukçu 2009:116).

Muhasebeye hile ise işletmeye ait kayıt, belge ve hesapların belli bir çıkar sağlamak ve başkalarını yanıltmak amacıyla gerçek durumu yansıtmayacak şekilde düzenlenmesi, tahrif edilmesi ve gizlenmesi şeklinde meydana gelmektedir. Bilinçli biçimde yapılan bu hileler daha çok belgeler üzerinde gerçekleştirilmektedir (Selek ve Arıkan 2004: 21).

Belli bir amaçla işletmenin işlem, kayıt ve belgelerinin bilerek tahrif edilmesine muhasebe hilesi denir. Muhasebe hatalarının bilgisizlik ve dikkatsizliğe dayanmasına karşı; muhasebe hileleri, bilinçli olarak yapılır (Çatıkkaş ve Çalış 2007: 188).

Muhasebe hilesi yapmanın çok çeşitli amaçları olabilir. Bu amaçlara şu tip örnekler verilebilir (Gürsoy 2009: 2):

- Zimmetlerin gizlenmesi,
- Ortakların birbirlerini yanıltma istekleri,
- Daha az kâr dağıtma isteği,
- Yolsuzlukların gizlenmesi,
- Hak edilmeyen teşviklerden yararlanma isteği,

- Vergi kaçırma düşüncesi.

1.4 Hata ile Hile Arasındaki Farklar

İnsanın bulunduğu her yerde hata ve hileden bahsetmek mümkündür. İşletmelerin oluşumu ve gelişimi iş dünyasında meydana gelen hata ve hileleri de beraberinde getirmiştir (Dumanoglu 2005: 348).

İşletmelerde yapılan hatalar incelendiğinde, kasten gerçekleştirildiği ve çoğunlukla personel tarafından yapıldığı bilinmekte, kimi hatalarda da işletme yönetiminin izlerine rastlanmaktadır. Bu durumda kasıtlı olarak yapılan işlem hatayı değil hileyi doğurmaktadır (Özkul ve Pektekin 2009: 63). Örneğin muhasebe prensiplerinin bilinmemesi ya da dikkatsizlik gibi sebeplerle sabit kıymetlere geçirilmesi gereken bir makine genel yönetim gideri hesabına kaydedilmişse, bu işlem muhasebe hatası olarak değerlendirilir. Fakat giderleri yüksek gösterip daha az vergi ödeme maksadıyla, duran varlıklara kaydedilmesi gereken makinenin genel yönetim gideri olarak kaydedilmesi işlemi muhasebe hilesi olarak adlandırılır (Çelik 2007: 33-34).

Hile ve hatayı ayıran en önemli unsur yapılan işlemde kasıt olup olmadığıdır. Örneğin bir finansal tablonun hazırlanışı sırasında herhangi bir değer rakamsal olarak yanlış yazılması kasıt unsuru içermediği için bir hatadır. Ancak aynı durum, birinin kasıtlı olarak yanlış rakamları finansal tablolara geçirerek yatırımcıları yanıltması hile kapsamı içerisine girer (Çatıkkaş ve Çalış 2010: 147).

Dolayısıyla hatalarda kasıt yoktur. Ancak hileler şirketin üst yönetimi ve yönetici ortakları tarafından çeşitli nedenlerle de yapılmaktadır. Hilenin amacına göre gerçekleşme biçimi değişir. Hile, vergi tasarrufu sağlamakla başlayıp, işletmenin durumu iyi olmadığı durumlarda kredi kaynaklarına daha iyi ulaşabilmek için şirketin olduğundan daha iyi gösterilmesine kadar uzanabilir (Erol 2008: 231).

Özetle hata, kasıtsız bir biçimde mali tabloların, muhasebe ilke ve kurallarına uygun olmayan bir biçimde düzenlenmesidir (Kaval 2008: 77-78). Hata, kasıt unsuru olmadığı için hileye nazaran daha kolay tespit edilebilir. Çünkü hile gizlenmeye çalışarak tasarlanan, sahtekarca yapılan kasıtlı bir biçimde verilerin ve kayıtların değiştirildiği davranışlardır. Bu yüzden tespit edilmeleri oldukça zordur (Çaldağ 2007: 92).

1.5 Hile Türleri

Hile, kasten yapılmış veya tesadüfen gerçekleşmiş, mağdur kişiye zarar veren, doğru olmayan verilerin gerçekmişçesine, inandırıcı bir şekilde sunulması olarak ifade edilmektedir (Albrecht 2006: 7).

Günümüzde işletme çalışanları ya da işletme sahibi olan kişi veya kurumlar tarafından çeşitli alanlarda ve şekillerde hileler yapıldığı bilinmektedir. Yapılan hilelere şu örnekler verilebilir (Söylar 2002: 75):

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

Hile, Bozkurt (2009: 66-67)'a göre çeşitli biçimde gruplandırılmalıdır. Bunlar kayıt içi ve kayıt dışı hileler, işletme içi ve dışı hilelerdir. Kayıt içi hileler, işletme içinde ve bilhassa muhasebe kayıt ortamında gerçekleşen hilelerdir. Yapılan hile, bu kayıt yoluyla gizlenmek istenmektedir. Kayıtlar üzerinden yapılan hileler sonucu bazen işletme, bazen de üçüncü kişiler zarar görmektedir. Kayıt dışı hileler işletmede muhasebe kayıt ortamına girmeden, doğrudan ve açıktan yapılan hileler olarak tanımlanmıştır. İşletme içi hileler ise işletme içinde bulunan bir çalışan tarafından yapılan hilelerdir. Bir diğer hile türü ise işletme dışı hilelerdir. Bu hileler satıcılar, tedarikçiler, yükleniciler gibi işletme dışında bulunan kişiler tarafından gerçekleştirilir.

Hile türleri Bozkurt (2009: 65) tarafından aşağıdaki tablo ile özetlenmiştir.

Tablo 1.1. İşletmelerde Yapılan Hile Türleri

Hile Türü	Kurban	Hileyi Yapan	Açıklama
Çalışan Hileleri	İşveren	Çalışanlar	Hırsızlığı çalışan yapar
Yönetim Hileleri	Mali Tablo İlgilileri	Tepe Yöneticileri	Mali tablolar olduğundan farklı gösterilir
Yatırım Hileleri	Yatırımcılar	Bireyler	Yatırıma para yatırılır.
Satıcı Hileleri	Alım Yapan Şirketler	Satıcılar	Fiyatlar şişirilir, sevk yapılmadan para alınır.
Müşteri Hileleri	Satış Yapan Şirketler	Müşteriler	Satıcı aldatılmak suretiyle hile yapılır

Kaynak : Bozkurt (2009: 65).

1.5.1 Çalışan Hileleri

Çalışan hileleri kavramının özünde bir işletmenin kaynaklarının ya da varlıklarının bilinçli biçimde, uygunsuz kullanılarak kişisel yarar sağlama çabası bulunmaktadır (Bayraktar 2007: 18). Dolayısıyla çalışan hilelerini, çalışanın işletmenin kaynaklarını zimmete geçirerek işverenini kandırması şeklinde tanımlanabilmektedir.

Çalışan hilelerini doğrudan veya dolaylı yapılan hileler olarak iki grupta toplamak mümkündür. Doğrudan yapılan çalışan hilelerinde amaç, işletmeden nakit para, stok, demirbaş veya benzer varlıkları üçüncü bir taraf olmadan çıkar sağlamaktır (Bozkurt 2009: 64). Doğrudan yapılan çalışan hilelerinde işletme varlıkları üçüncü şahıslarla hiçbir ilişki kurulmaksızın, suçu işleyenin cebine gitmektedir. İşletme kasasındaki nakit, demirbaş, araç ve gereç, malzeme hırsızlığı, teslim edilmeyen mala ödeme yapılması gibi olaylar bu tür hileye örnek gösterilebilir.

Dolaylı hilelerde ise çalışan, satıcı veya müşteri gibi üçüncü bir şahıs ya da tarafa yarar sağlamakta ve bu sağladığı yarar için rüşvet almaktadır (Bozkurt 2009: 64). Ayrıca bu yolla yüksek alış fiyatı belirleme ya da düşük satış fiyatından satma gibi çeşitli ayrıcalıklar da sağlar (Albrecht ve diğerleri 2006: 11).

Doğrudan ve dolaylı olmak üzere iki grupta sınıflandırdığımız çalışan hileleri şu şekillerde karşımıza çıkar (Çelik 2007: 41-42):

- Zimmete geçirme (Embezzlement): İşletmenin sahip olduğu kıymetlerin, çalışan tarafından kendi çıkarına kullanılmasıdır.
- Kayıt sonrası hırsızlık (Larceny of cash): İşletme kasasındaki kayıtlara alınmış paranın, çalışan tarafından değişik yollarla alınmasıdır.
- Kayıt öncesi hırsızlık (Skimming): İşletme kasasındaki henüz kaydolmamış paranın değişik yollarla çalışan tarafından alınmasıdır.
- Çekleri nakitle değiştirmek (Swapping checks for cash): Olası denetimlerden korunmak için çalışanın çaldığı paranın karşılığını çek olarak kasaya koymasıştır.
- Hayali alıcılar (Fictitious receivable): Çalışanın yaptığı hayali satışlara karşılık ileride kayıtlardan çıkaracağı hayali alıcıya kayıt girmesidir.
- Stokların çalınması (Stealing inventory): Çalışanın kendine çıkar sağlamak amacıyla işletme stoklarını kullanması ya da çalmasıdır.
- Hayali giderler: Çalışanların işletme için yaptıkları giderleri olduğundan yüksek tutması veya olmayan giderleri sahte belgelerle varmış gibi göstermesi olayıdır.
- Rüşvet: Çalışanların, iskonto, ihalede öncelik gibi konularda çeşitli alıcı ve satıcılara menfaat sağlayarak karşılığında rüşvet almasıdır.

Çalışan hilelerinde, hileyi yapan çalışan, hileye uğrayan yani kurban; işletme ve dolayısıyla işverendir. Çalışan hileleri türlerine Tablo 1.2’de yer verilmiştir.

Tablo 1.2. İşletme Çalışanlarının Gerçekleştirdiği Hileler

Kurban	Hile Tipi
İşverenler	Sahte istihdam başvuruları
İşverenler	Sahte kazanç talepleri
İşverenler	Sahte masraf talepleri
İşverenler	Hırsızlık ve aşırma
İşverenler	Performans hilesi
İşverenler	Zimmete geçirme

Kaynak: Gülaçtı (2004: 9).

Bunlara ek olarak çalışan hileleri; işletmede çalışanların, çeşitli baskılar altında olmaları (borcu nedeniyle tehdit alması gibi) veya sağlıklı işletme içerisinde bir iç kontrol yapısı olmadığını düşünerek rahat davranmaları sonucu meydana gelmektedir. Bu hilelere şu örnekler verilebilir (Arzova 2003:120):

- Çeşitli biçimlerde yapılan para tahsilâtının işletme kayıtlarına geçirilmeden direk zimmete aktarılması,
- Banka kayıtları ile oynayarak maddi yarar sağlanması,
- İşletmeye olmayan borçlar ve hayali satıcılar yaratarak lehte ödeme sağlanması,
- Ofis malzemesi, sabit varlık, stok ve hurda hırsızlığı,
- İşletme kaynaklarının, kredi kartlarının kişisel amaçlarla kullanımı,
- İşletme müşterilerinden veya tedarikçilerinden çeşitli yollarla rüşvet alınması,
- Abartılmış şahsi sağlık veya seyahat faturaları ile yarar sağlanması,
- Fazla mesai ücretleri ile oynayıp artırım yoluna giderek fazla ödeme almayı amaçlama.

1.5.2 Yönetim Hileleri

Yönetim hileleri, yöneticilerin mali tabloları kullanmak suretiyle, bu tablolara güvenerek işletme hakkında karar verip buna göre hareket eden başta hissedar ve kredi vericiler olmak üzere işletmeyle bağı bulunan tüm kişileri aldatmasıdır (Ramaswamy 2007: 34).

Yönetim hileleri, işletmenin veya birim kârlarının kasıtlı biçimde manipüle edilmesi olarak ifade edilmektedir. Bu tür hileler; statü, iş istikrarı, gıpta ile bakılan terfiler, yüksek prim ya da diğer ekonomik teşvikler bekleyen ya da arayan kişiler tarafından düzenlenir. Bu tür hileler yönetimin görevi olarak sunulup oluşturulan düzenlemeler ve sahtekarlıkları kapsar (Bologna 1993: 18-19).

Yönetim hilelerini iki ana başlığa ayırarak açıklamak gerekir. Bu başlıklar kayıt hileleri ve belge hileleridir. Kayıt hileleri muhasebe kayıtlarını manüpile etmek için kullanılan hilelerdir. Buna karşın belge hileleri ise yöneticilerin özellikle denetçileri kandırabilmek ve yapılan hileyi gizleyebilmek adına gerekli sahte belgeleri oluşturduğu hile türleridir. Örneğin hayali bir satış girildiğinde kayıt hilesi, bu hayali satışa ait

dökümanların, sahte satın alma siparişi, fatura, irsaliye gibi oluşturulan belgeler ise belge hilesi sınıfına girer (Çelik 2007: 43).

Yönetim tarafından yapılan hileler hile yapan kişi ya da kurumun özellikleri ve bu hileyi yapma biçimi açısından diğer hile türlerinden ayrılmaktadır. Yönetim hileleri çoğunlukla tepe yöneticileri tarafından işletmenin mali tabloları üzerinde yapılan düzenlemeler olarak görülmektedir. Tepe yönetiminin ortaklara işletmeyi iyi durumda göstermek amacıyla muhasebe kayıtları üzerinde yaptıkları düzenlemeler bu hile türüne verilebilecek tipik bir örnektir (Bozkurt 2000a: 16).

İşletme yönetimleri tarafından başvuru muhasebe hile yöntemleri bunlarla sınırlı değildir. Yukarıda sıralanan hile yöntemlerinin yanı sıra, aşağıda belirtilen yöntemler de işletmeler tarafından oldukça sık kullanılmaktadır. Bu yöntemler kısaca şöyle sıralanabilir (Güçlü 2005: 75 – 76):

- Belgelere dayanmayan muhasebe kayıtları (hayali kayıt),
- Belgedeki miktar önüne ya da sonuna rakam eklemek yoluyla yapılan kayıtlar (tahrifatlı kayıt),
- Sahte belgeye dayalı kayıtlar; paravan şirketlerden alınan, gerçek mal ve hizmet alış verisine dayanmayan faturalara dayalı kayıtlar,
- Ortaklara ya da yakınlarla hayali avans kaydı yapılması,
- Kapalı faturanın (bedeli peşin alınmış) açık fatura gibi kayıtlara yansıtılması ya da vadeli mal alımı olduğu halde peşin ödenmiş gibi kasadan çıkış yapılması,
- İşletmenin faaliyet konusu ile ilgili olmayan bazı harcamaların işletme kayıtlarına yansıtılmış olması,
- Gerçekte daha az miktarda mal ve hizmet satın alındığı halde, alından daha fazla miktarda mal ve hizmet alındığını gösteren fatura vb. belge alınmış olması,
- Bilinçli yapılan matematiksel hatalar,
- Yargı kararıyla alınan gelirlerin kaydedilmemesi,
- Muhatap tarafından düzenlenmesi mümkün olan gider pusulasının her konuda sıkça düzenlenmesi,
- Bilinçli yapılan mükerrer kayıtlar ya da bazı tahsilat kayıtlarının atlanması,

- Ortaklar cari hesabının sık kullanılması, üretilen mal miktarının gizlenmesi.

Yukarıda da bahsedildiği üzere yönetim hileleri çok şekilde gerçekleşmektedir. Gerçekleşen bu hileleri yapıma amaçlarına göre iki bölümde toplanabilir (Bozkurt 2001: 3):

- Tepe yöneticilerinin menfaatleri nedeniyle yapılması. Örneğin; karı yüksek gösterip kar üzerinden alınan ikramiyeyi arttırmak gibi.
- İşletme çıkarlarının söz konusu olması. Örneğin; karın düşük gösterip vergi avantajı sağlamak veya karı yüksek gösterip alınabilecek kredi miktarını arttırmak gibi.

Mali tablolar kullanılarak yapılan yönetim hileleri, çoğunlukla tepe yöneticileri tarafından yapılır. Diğer hilelere oranla en az yapılan hile türü olmasına karşın işletmeye her açıdan en büyük zararı verdiği bilinmektedir. Mali tablolarda yapılan hileler hem devlete büyük maddi kayıplar veririr, hem de işletmeye verilen cezalar nedeniyle işletme büyük ölçüde maddi ve manevi hasar görür (Akdemir 2010: 37).

Tepe yöneticilerin işletmelerin finansal tabloları üzerinde oynamalar yaparak gerçekleştirdikleri ve yönetim hileleri adı verilen bu hileler hem muhasebeciler hem de akademisyenler için son yıllarda önemli bir inceleme konusu olmuştur (Çelik 2007: 43). Enron, Worldcom gibi son yıllarda görülen skandallar bu hile türüne verilebilecek örneklerdendir (Albrecht ve diğerleri 2006: 12). ABD’de 2003 yılında 150’den fazla halka açık şirket ve denetim firmalarını kapsayarak yapılan araştırma; muhasebe hilelerinin %39’u şirket yöneticileri tarafından gerçekleştirildiği sonucunu ortaya koymaktadır. En fazla gelir ve gider kalemlerinde veya karşılık hesaplarında bu hile türüne rastlanmaktadır. Yapılan bu araştırmada, gerçekleşen 106 hile olayından 101’inde yöneticilerin yapılan hilelerle doğrudan ilişkili oldukları istatistiği verilmiştir (Çıtak 2007: 23).

1.5.3 Yatırım Hileleri

Yönetim hileleri ile yakından ilişkili bir hile türü olan yatırım hileleri işletmeye ait değersiz ve hileli yatırımların, kuşkuylanmayan yatırımcılara satılarak gerçekleştirilir (Albrecht 2006: 12).

Yatırım hilelerinde değersiz ya da hiç yapılmayan yatırımlar, olaydan kuşkuylanmayan müşteriye, yatırımcıya satılmaktadır. Charles Ponzi tarafından yapılan hile, yatırım hilelerine verilebilecek en güzel örneklerdendir (Bozkurt 2009: 66).

Charles Ponzi olayından hile ile ilgili her aşamada bahsedilir ve bu hile yatırımcıyı aldatma olaylarına örnek gösterilir. Ponzi, güvenilir bir ortam yaratarak yatırımcılara yüksek faiz sözü verip onlardan para toplamaya başlamıştır. Fakat verdiği bu sözlerin karşılığı olan yatırımları asla yapmamıştır. İlk aşamada yatırımcılardan aldığı parayı başka yatırımcılara faiz olarak vermiş ayrıca söz verdiği oranın da üzerinde faiz ödemiştir. Böylece yatırımcılar faiz aldıklarını görmüş ve Ponzi'ye olan güven daha da artmıştır. Artan güven sonucu yatırımcılar hem daha fazla para yatırmaya başlamışlar hem de çevrelerini yatırıma teşvik etmişlerdir. Süregelen bu olaylar zinciri sonucunda Ponzi yatırımcısını yaklaşık 20 milyon dolar tutarında dolandırmıştır (Bozkurt 2009: 61). Bu olay yatırım hilesinin tipik bir örneğidir.

1.5.4 Satıcı Hileleri

Satıcı hileleri çoğunlukla iki şekilde görülmektedir. Satıcı hilelerinde ya hileyi uygulayan kişi işletmeden habersiz bir şekilde tek başına hareket ederek bu hileyi gerçekleştirmekte ya da malı satmakla görevli satıcı, malı alan kişi ile birtakım anlaşmalar yürüterek işletmesini zarara uğratmakta ve hem satıcı hem alıcı kendisine avantaj sağlamaktadır.

Özellikle kamu ihalelerinde, büyük satıcıların önemli miktarda paralar vermeleri yoluyla karşımıza çıkan ve ABD'de oldukça yaygın olan satıcı hileleri genellikle, satın alınan ürünlere yüksek fiyat verilmesi, ikinci derece malların sevk edilmesi ya da ödeme yapılmasına rağmen malların sevk edilmemesi şeklinde gerçekleşmektedir.

Satıcılar, tedarikçiler ve yüklenici durumundakiler tarafından gerçekleştirilen satıcı hilelerine ait örneklere Tablo 1.3'de yer verilmiştir.

Tablo 1.3. Satıcılar, Tedarikçiler ve Yükleniciler Tarafından Yapılan Hileler

Kurban	Hile tipi
Müşteriler	Eksik Sevkiyat
Müşteriler	Fazla Faturalama
Müşteriler	Çift Faturalama
Müşteriler	İkinci Kalite
Müşteriler	Çalışanların Yolsuzluğu

Kaynak: Singleton ve diğerleri (2006: 27).

1.5.5 Müşteri Hileleri

Müşterilerin, ürün ya da hizmet aldıkları işletmelere karşı gerçekleştirdiği hilelere müşteri hilesi denir. Müşteriler bu hileleri tek başına (etiket değiştirme, yalan söyleme gibi) ya da işletme çalışanlarıyla işbirliği yaparak gerçekleştirilebilirler (Bozkurt 2009: 66). Müşteriler, çalışanlar ile işbirliği yaparak faturalandırılmamış malların sevkiyatını sağlamak, teslim alınan malların hasarlı olduğuna dair yalan iddialarda bulunmak gibi yine kurbanın satıcı işletme olduğu hile eylemlerinde de bulunmaktadır (Bologna 1993: 34).

Müşterilerin yaptığı ve zarar görenin yani kurbanın malı satan işletme olduğu bu hile türünde karşılaşılabilecek hilelere Tablo 1.4'te yer verilmiştir.

Tablo 1.4 İşletme Müşterilerinin Gerçekleştirdiği Hileler

Kurban	Hile Türü
Satıcılar	Etiket değiştirme
Satıcılar	Mal çalma
Satıcılar	Sahte çekler
Satıcılar	İade için sahte hak talepleri
Satıcılar	Sahte kredi kartları
Satıcılar	Sahte kredi başvuruları

Kaynak: Gülaçtı (2004: 15).

1.6 Hile Üçgeni

İnsan doğası gereği hata yapan bir varlıktır. Dolayısıyla insanın bulunduğu yerde hata ve hile de olacaktır. Kişileri hile yapmaya iten dürtüler vardır ve bu dürtülerin sebebini tek bir unsorda aramak yanlış olacaktır. “Hile üçgeni” dediğimiz bu kavram işletmeyi, işletme çalışanını, satıcıyı ya da müşteriyi hile yapmaya iten dürtüleri tek bir potada toplar.

Kişileri, kurumları hile yapmaya iten üç unsur Donald R.Cressey, tarafından belirlenmiştir. Bu unsurlara hile üçgeni denmektedir. Bu üçgeni oluşturan unsurlar; hilenin baskı unsurunu, fırsat unsurunu ve haklı gösterme unsurunu temsil etmektedirler (Kranacher ve diğerleri 2011: 12).

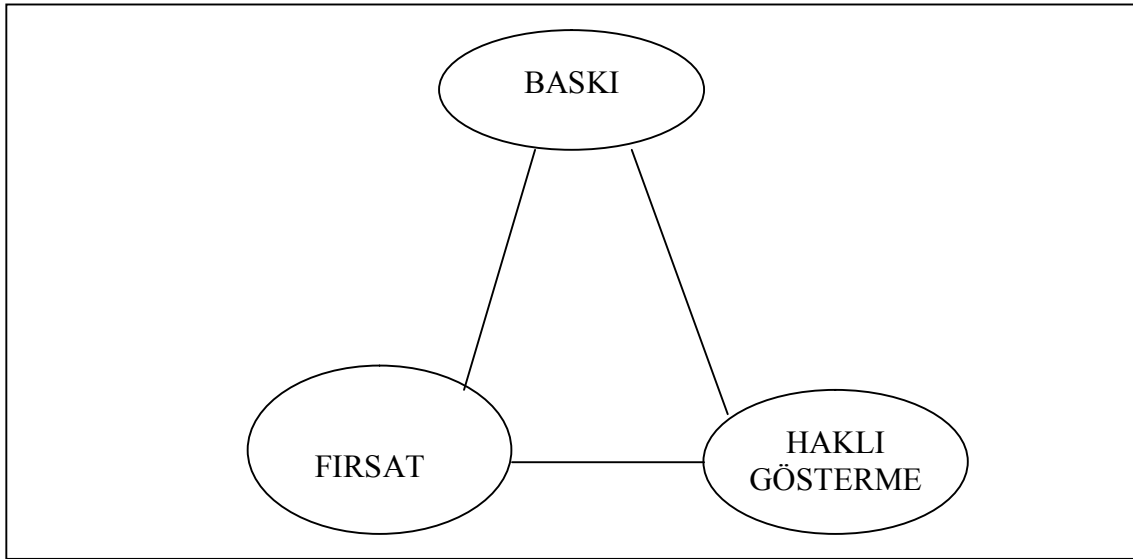
Hile üçgeninde yer alan unsurların açıklanması çoğunlukla bir benzetme ile başlamıştır. Ateş, benzin ve oksijen unsurları bir araya gelmedikçe yangın ve patlama olmayacağı gibi hile üçgenindeki bu üç unsur bir araya gelmedikçe hile eylemi

gerçekleşmemektedir (Bozkurt 2009: 111). Bundan dolayıdır ki işletme içerisinde karşılaşılabilecek hileler, hilede bulunan üç unsur (baskı, fırsat ve haklı gösterme) bünyesinde barındırdığında risk oranı yükselecektir (Hillison ve diğerleri 1999: 353).

PWC (2009 : 5) şirketinin hazırladığı 2009 Ekonomik Suçlar Raporu'na göre, 54 farklı ülkeden 3000 üst düzey yönetici ile yapılan bir eğilim araştırmasında, katılımcılardan % 68'inin baskı güdü faktörünü, % 18'inin fırsat/ortam faktörünü ve % 14'ünün haklı gösterme faktörünü hilenin oluşumunda birinci derecede önemli gördüğü belirlenmiştir.

Aşağıdaki şekilde belirtilen unsurların ortaya çıkıp bir araya geldiği durumda hile açığa çıkar. Unsurlardan bir veya ikisinin olmadığı durumda hilenin görülme olasılığı artarken, Belirtilen bu unsurlar bir araya gelirse hile kaçınılmaz son olarak görülmektedir (Akyel 2009: 34). Hilenin ortaya çıkmasına zemin hazırlayan üç unsur Şekil 1.1'de gösterilmektedir.

Şekil 1.1. Hile Üçgeni



Baskı unsuru, çalışanın kumar tutkusu gibi büyük tutarlı bir borç altına girmiş olmasıdır. Bu gibi durumlarda çalışan gelir düzeyinin yetersiz olması nedeniyle borcunu ödeyememiş ve ölüm tehdidi almaya başlamıştır. Fırsat unsuru, işletmede sağlıklı bir iç kontrol yapısı ve denetim düzeni olmayışıyla ortaya çıkar. Dolayısıyla kişi yakalanmayacağını da düşünerek rahat bir biçimde parayı zimmetine geçirmektedir. Haklı

gösterme unsuru ise çeşitli gerekçelerle yaptığı işin doğru olduğuna kendisini ve çevresini inandırmaya çalışmasıdır. Şekil 1’de görülen hile üçgenini oluşturan üç unsur;

- Baskı,
- Fırsat,
- Haklı gösterme,

kavramlarıdır ve bu kavramlar ayrı başlıklar halinde incelenecektir.

1.6.1 Baskı Unsuru

“Belirli ruhsal etkinlik ya da süreçlerin, kişinin isteği dışında bilinçaltına itilmesi ya da bilince çıkmasının önlenmesi” şeklinde bir tanım ile açıklanan baskı; ödül ya da gelişimin, kişisel, bireysel ya da şirket performansından önemli derecede etkilendiği durumda ortaya çıkar.

Hileyi yapacak kişinin bireysel yaşamından veya işletme içindeki olaylardan dolayı baskıya uygun ortam gerçekleşmektedir. Hileyi oluşturan etmenler, kişisel baskılar ve/veya işletmenin kişi üzerinde oluşturduğu baskılar ile yakından ilişkilidir (Vona 2008: 7-8).

Yatırımcı, banka veya diğer finans kaynaklarının, gerçekçi olmayan beklentileri de yöneticiler ve diğer çalışanlar üzerinde baskıya neden olmaktadır. Psikolojik ve maddi sorunlardan kaynaklanabilen ve kişiler üzerine baskı yaratan unsurlar şunlar olabilir (Garite 2007: 65):

- İşletmelerce belirlenen gerçekçi olmayan hedefler,
- Finansal problemler,
- Hayat tarzı baskıları,
- Kişinin karşı karşıya kaldığı borç problemi.

1.6.2 Fırsat Unsuru

Fırsat herhangi bir şey için en uygun zaman, uygun durum veya şart anlamlarına gelir. Bu durumda hilenin yapılması için gerekli unsurlardan olan fırsat, tepe yöneticilerinin ya da işletme çalışanlarının hileyi gerçekleştirebilmesi adına gerekli durum, zaman ve şartların oluşmasıdır.

Hile üçgeninin ikinci ayağı olan fırsat unsuru, hile yapan kişinin hile yapabilmek için elverişli bir ortamın olduğu kanısına varmasıdır (Wells 2008: 17). Bu unsur, işverenleri ve tepe yönetimlerini doğrudan ilgilendiren çok önemli bir noktadır. Hile yapma fikri, çalışanın beynine herhangi bir nedenle yerleştiği anda düşünce düzeyindedir. Bu noktada tepe yöneticisi bunun farkına vararak hileyi önleme çabasında olmalıdır. Fakat bu önlenemez ve işletmede uygun ortamı yakalanırsa fırsat unsuru ve dolayısıyla hile gerçekleşmiş olur (Akyel 2007: 36).

Yapılan hileler incelendiğinde yetersiz ve etkisiz iç kontrol yapılarının hileye uygun bir zemin hazırladığı görülmektedir (Rezaee 2002: 13). Örneğin; iç kontrol mekanizmasının iyi çalışmadığını gözlemleyen kişinin kasadan para alması ya da hesaplarda oynama yaparak zimmetine para geçirmesi sıklıkla görülen bir hile vakası olup hileyi yapan kişinin fırsat unsurunu değerlendirdiğinin göstergesidir.

Sonuç olarak, kişiye işletme içerisinde hile yapmaya fırsat veren başlıca unsurlar;

- Hileli davranışı önlemeyi veya ortaya çıkartmayı sağlayan kontrollerin yani iç kontrollerin eksikliği,
- İş kalitesini belirlemede görülen eksiklik,
- Hile yapan kişilere karşı gösterilebilecek müsamaha,
- Denetim çalışmalarındaki eksikliklerdir.

1.6.3 Haklı Gösterme

Hile üçgeninin son unsuru olan haklı gösterme, yapılan hileleri çeşitli bahaneler üreterek haklı gösterecek çabaların varlığı şeklinde açıklanır (Gülaçtı 2004: 28). Hile yapan kişi yaptığını psikolojik olarak kendisine kabul ettirmeye ve vicdani rahatsızlığı da suçu başkalarına atarak aşmaya çalışmaktadır (Çelik 2007: 62).

Haklı göstermede kişi; “patrondan çalmıyorum, sadece işletmeden ödünç alıyorum”, “sadece para ödünç alıyorum ve olabildiğince erken geri ödeyeceğim”, “bu işletme bensiz yapamaz, dolayısıyla bunu hak ediyorum ve hakkım olandan fazlasını almıyorum”, “kimse bana (hak ettiğimi vermeyerek) zarar veremez”, “insanlar, buna ne kadar ihtiyacım olduğunu bilselerdi, beni anlayışla karşılardı” ve “herkes yapıyor” gibi çeşitli gerekçelerle haklı olduğunu anlatmaktadır (Peterson ve Zikmund 2004: 30).

1.7 Hilenin Önlenmesi, Araştırılması ve Ortaya Çıkarılması

Hile çok eskilere dayanan bir kavram olmasına rağmen özellikle 2000’li yıllardan sonraki hileli finansal raporlama skandalları herkesin dikkatini yeniden bu kavrama yöneltmiştir. İlk olarak ABD’de (Enron, Worldcom gibi) görülüp daha sonra Avrupa (Parmalat, İmar Bankası gibi) ve bütün dünyaya yayılan büyük şirket skandalları hile kavramının önemini bir kez daha ortaya koymuştur. Hile ile ilgili yapılan çalışmalar yaşanan skandallarla birlikte artmıştır. Bu çalışmaların sebebi, kamunun işletmelere, sermaye piyasasına ve denetçilere güveninin kaybolmasıdır. Kaybolan bu güvenin yeniden kazanılması adına hile ve hile riski ile ilgili standartlar yayınlanmaya başlanmış ve hilenin önlenmesi için denetçilere ve ilgili kişilere birtakım sorumluluklar verilmiştir. Hile ile ilgili yapılan bu çalışmaların başında Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA) tarafından çıkarılan denetim standartları (Statement Auditing Standards-SAS) gelmektedir. Ayrıca Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu’nun (IFAC), Uluslararası Denetim Standartları (UDS) ve Türkiye’de SPK’nın Seri X. No. 22 tebliği de mevcuttur. AICPA’nın SAS No. 82 ve SAS No. 99 standardı ile IFAC’ın UDS 240 nolu standardı hile konusunda denetçinin sorumluluklarını belirtmektedirler. SPK’nın tebliği de bu standartlara paralellik göstermektedir. Ancak SAS 99’un bu standartlar arasında en önemlisi olduğu görülmektedir. Bunun sebebi, SAS 99’un hem SAS 82’nin eksikliklerini giderir nitelikte olup hem de UDS 240’ın bu standart baz alınarak yayımlanmış olmasıdır. Yayımlanan bütün bu tebliğ ve standartların, yapılan tüm bu çalışmaların denetçiler açısından hile anlamında vardığı ortak nokta; hilenin iki türlü olabileceği kanaatidir. Bu kanaate göre olabilecek hile türleri; varlıkların zimmete geçirilmesi yöntemi ve hileli finansal raporlamadır. Daha önceki kısımlarda bahsedildiği üzere; varlıkların zimmete geçirilmesi çalışanlar tarafından yapılan hile türü iken hileli finansal raporlama ise yöneticiler tarafından yatırımcıları kandırmaya yönelik yapılan hile türü olarak bilinmektedir (Varıcı 2012: 125).

Bahsedilen ve insan unsurunun olduğu her noktada kendini gösteren hileler sebebiyle, işletme ile ilişkide bulunan devlet, tedarikçi, çalışan gibi tüm gruplar, ortaya çıkan zarardan ciddi şekilde etkilenmektedirler. Yapılan bu hileler bilinçli ve birtakım boşluklardan yararlanılarak uygulandığı için ortaya çıkarılmaları oldukça güçtür.

Ancak, çoğunlukla belgeler üzerinde yapılan hilelerin, hatalardan ayıklanarak ortaya çıkartılması oldukça güç olmakla birlikte imkansız değildir. Deneyim sahibi denetçiler, sahip oldukları bilgi ve tecrübeler ile hata ve hileleri ayırt edebilme yeteneğine sahiptirler (Arzova 2003: 118). Yolsuzluğun genellikle gizlenmiş olması onun ortaya çıkarılmasını güçleştirir. Bununla beraber denetçinin sektör hakkındaki bilgi ve tecrübelerini kullanarak, suç işlemeye iten bir fırsat, neden veya yöntemi saptaması mümkündür (Altıntaş 2010: 157). Dolayısıyla mükemmel hile yoktur. Denetçinin denetim görevini yapabilecek kapasitede olması, hilenin ortaya çıkarılmasını kolaylaştıracaktır.

Standart denetleme teknikleri ile hukuki sorgulama yöntemlerinin birleştiği özel alana hile denetimi denir. Ortaya çıkarılan hile şemasının yanında, çalışanlar ve yöneticiler ile yapılan görüşmeler ve standart tekniklerle de hile denetimi yapılır (Emir 2008: 110). Bu yüzden düzenli ve disiplinli bir şekilde yapılacak hile denetiminin hileleri ortaya çıkaran ve hile yapılmasını önleyen bir misyonu vardır.

Hilelerinin ortaya çıkartılması eylemi, hileli olabilecek belirtilerin, göstergelerin veya kırmızı bayrakların (Red Flags) tanımlanması ile başlamaktadır. Bir çalışanın hayat standartlarındaki aşırı yükselmeler, bir belgenin kayıp olması, kayıtlarında olmaması gereken bir durumun ortaya çıkması, analitik incelemelerde anormal bir durumun saptanması bir zimmete para geçirmenin göstergesi olmakla birlikte böyle bir durumun varlığının kesin kanıtı da değildir (Albrecht 2003: 112).

Kırmızı bayraklar, denetçiler veya diğer hileyi tespit etmeye yönelik gruplar tarafından hile riskinin değerlendirilmesinde erken bir uyarı sistemi olarak kullanılmaktadır. Bunlar, somut kanıtlar olmaksızın bazı şeylerin yanlış olabileceğini ortaya koyan göstergeler niteliğindedir (Bozkurt 2009: 130). Hileleri ortaya çıkarmak için, şüpheli noktaları belirleyen “Kırmızı Bayraklar” adı verilen bu yaklaşım kapsamında denetçiler, hile ile ilgili belirteçleri, yani kırmızı bayrakları tanımayı öğrenmeli, kanıt bulununcaya kadar bu belirteçleri saklamalı ve izlemelidirler. Bahsedilen bu belirteçler başlıklar halinde şu şekildedirler (Pazarçeviren 2005: 6-7) :

a) Muhasebe ile İlgili Anormallikler

- Zamanında, bütünüyle ve uygun biçimde kayıtlara alınmayan işlemler,
- Yetkisiz ve dayanaksız işlemler ve bakiyeler,
- Sonuçları etkileyen son dakika düzeltmeleri,

- Kayıp belgeler, belgeler üzerinde oynamalar,
- Orijinal belgelerin yerine fotokopi biçimindeki belgelerin varlığı,
- İşletme kayıtları ile doğrulama kayıtları arasında görülen tutarsızlıklar,
- Mali tablolarda açıklanmayan değişmeler.

b) İç Kontrol Zayıflığı

- Varlıkların fiziksel korunmasında zayıflıklar,
- Yetersiz yetkilendirme ve belgelendirme sistemi,
- Var olan kontrollere gereken önemin verilmemesi.

c) Analitik Anormallikler

- Açıklanamayan stok noksanlıkları ve düzeltmeleri,
- Atık ve döküntülerdeki artışlar,
- Aşırı satın almalar, anlamsız gider veya ödemeler,

d) Aşırı Yaşam Biçimi

- Çok pahalı eşya kullanımı, pahalı seyahatler,
- Pahalı araba kullanımı ve ev ikameti,
- Üst düzey sosyal kulüplere üyelik,

e) Olağan Olmayan Davranışlar

- Olağan olmayan alınganlıklar ve şüpheler,
- Rahat bir görünüm sağlayamama,
- Aşırı sinirlilik, sürekli düşünceli olma veya aşırı sıkılgan davranışlar sergileme.

Bu kırmızı bayrakları gerçekleştiren kişiler açısından sınıflandırmak da mümkündür. Aşağıda çalışan ve yönetim hileleri bakımından en çok karşılaşılan kırmızı bayraklara yer verilmiştir (DiNapoli 2010: 1-15):

a) Çalışanlar İçin Kırmızı Bayraklar

- İşletme çalışanının yaşam tarzındaki değişiklikler; son zamanlarda lüks otomobil, mücevher, ev gibi lüks eşyalara sahip olması

- Yüksek tutarlarda, belirgin kişisel borçlanmalar ve kredi kart problemi yaşaması,
- Çalışanın davranışlarındaki değişiklikler; alkol, uyuşturucu kumar bağılılığı ya da işini kaybetme korkusu yaşaması,

- Yıllık izin ya da hastalık izinlerini kullanmak istememesi,
- Çalışanlar arasında görevler ayrılığı ilkesinin uygulanamaması,

b)Yönetim İçin Kırmızı Bayraklar

- Denetçilere bilgi verilmesindeki isteksizlik,
- Denetçiler ile sık sık yaşanan tartışmalar,
- Küçük gruplar veya kişisel birtakım gruplar tarafından yönetim kararlarının baskı altına alınması,

- İç denetçilerin sık sık değiştirilmesi,
- Nakit dengesinde görülen beklenmeyen azalış ve artışlar,
- Orantısız ücret politikası.

Hilenin önlenmesi ve hileye karşı caydırıcılık işletme sahipleri ve yöneticileri tarafından yapılan hilelerin geleneksel denetim ve diğer önlemler ile ortaya çıkarılması güçtür, çünkü hileyi yapan kişiler hileyi ortaya çıkarmak için kullanılan araç ve önlemleri ve bunları nasıl devre dışı bırakabileceklerini bildikleri için, sıradan denetim çoğu zaman işe yaramamaktadır.

Hilenin ortaya çıkarılması güç de olsa; hile için önlem almamak ve hile gerçekleştiğinde şaşkınlıkla karşılamak, bir yönetimin bu konudaki en büyük hatası olacaktır. Önemli olan hileyi önceden düşünüp önlem almak ve hile olasılıkları, önlemleri, hile tespitine yönelik denetim, hileye karşı yetkili ve çalışanların bilgilendirilmesi ve hile olayı ile karşılaşıldığında yapılması gerekenler vb. konularda önceden hazırlıklı olunması gerekmektedir (Dumanoğlu 2005: 356).

Hilenin ortaya çıkması, işletmeye ve onunla ilişki kurmuş tüm çevresine çeşitli zararlar verir. Bu da işletme için çok pahalı bir tecrübe demektir. Hilenin önceden önlenmesi, gerçekleşmiş bir hileyi ortaya çıkarmaya nazaran daha kolaydır. Dolayısıyla işletmede hileyi engelleyebilmek adına öncelikle işletmeye özgü, iş disiplini ve ahlak unsurunu da içeren bir işletme kültürü oluşturulması gerekir. İşletme kültürüne uyum

sağlayabilecek ahlaklı çalışanların seçilmesi önemlidir. diğer dikkate değer unsur ise caydırıcılıktır. Hileyi yapacak kişi, bunu gerçekleştirdiği takdirde tolerans görmeyeceğini ve ne olursa olsun cezalandırılacağını bilmelidir (Dumanoglu 2005: 355).

Sonuç olarak hile ile ilgili verilen savaşta yapılması gerekenler; hilenin önlenmesi, hilenin ortaya çıkarılması ve hilenin araştırılması biçiminde üç ana grupta toplanmıştır. Hilenin önlenmesinin maliyeti, ortaya çıkarma maliyetinden çok daha az olduğu için hileyi önleme işlemi önemli bir maddi-manevi tasarruf sağlar. Hileyi önleme adına; dürüst kişileri işe alarak onlara gerekli eğitimleri vermek, olumlu, katılımcı bir çalışma ortamı yaratmak, işletme içinde iyi bir etik yapı yaratmak, baskı unsurunu ortadan kaldıracak çalışan destek programları oluşturmak gibi çalışmalar yapılmalı, bunlara ek olarak iyi bir iç kontrol yapısı, ihbar hatları, hile politikaları oluşturularak hile riskini azaltmaya yönelik girişimlerde bulunulmalıdır. Hilenin ortaya çıkarılmasında bir hilenin var olup olmadığına dair belirtiler aranmaktadır. Hileyi ortaya çıkarma adına; şikayet, ihbar, şans, gözlem duyum gibi geleneksel yöntemlerin yanında, bekleme mantığı olmayıp hile eylemine karşı saldırgan bir biçimde odaklanan ve hilenin belirtilerini, göstergelerini veya kırmızı bayraklarını araştıran aktif yöntemlerden de yararlanır. Hilenin araştırılması ise hilenin ortaya çıkarılmasından sonraki aşama olup varlığından şüphe duyulan hilelerin, kim tarafından, nasıl, ne zaman ve neden yapıldığı gibi sorulara yanıt aranır. Bu aşamada kesin bir hile eylemi olup olmadığı belli olmayıp gerçekleri bulabilmek amacı güdülmektedir (Bozkurt 2009: 172).

Verilen bilgiler ışığında; hilenin birtakım fırsatlar, kanuni boşluklar ya da hırs gibi kişisel faktörlerden dolayı yapıldığı, hile denetiminin hileyi ortaya çıkarmaya ve önlemeye yardımcı olduğu, denetçinin sektör hakkında bilgili olmasının yapılan hileyi bulmada etkili olduğu bu yüzden mükemmel hile olmadığı, hile unsurunun devlet, ülke, işletme, tedarikçiler gibi bir çok kesim için önemli bir sorun olduğu, bu yüzden hilenin varlığı ya da yokluğu ile değil önlenmesi için ne yapılabilir sorusu ile uğraşmanın doğru olacağı, caydırıcı birtakım önlemlerinde hilenin oluşumunu engelleyeceği sonucuna varılmıştır.

İKİNCİ BÖLÜM

ADLİ MUHASEBECİLİK MESLEĞİNE GENEL BAKIŞ

Endüstri devriminden itibaren hızla artan mekanikleşmenin yerini alan bilgi teknolojilerinin yaygın kullanımı ile muhasebe biliminin dijital ortama geçişinden sonra ortaya çıkan mali yolsuzluklardaki artış, muhasebe skandallarını ve denetim mesleğinin icrasındaki zorlukları beraberinde getirmiştir. Yaşanan bu skandallar ile birlikte denetim faaliyetlerinde denetçilerin sahip olduğu muhasebe bilgisinin yeterli olmadığı, bilgi teknolojileri başta olmak üzere kimi alanlarda bilgi sahibi olunması ve kimi yasal düzenlenmeler ile muhasebe standartları yayımlanması gerektiği görülmüştür.

Artan rekabet ve gelişen teknolojiye paralel olarak gün geçtikçe karmaşık hale gelen hile ve yolsuzluklar karşısında denetim mesleğini de kurumsallaşma ve uzmanlaşma sürecine sokarak değiştirmiştir. Ticari hayatın her alanında kendisini gösteren bu değişimler ABD başta olmak üzere çoğu gelişmiş ülkede adli muhasebecilik mesleğinin doğmasına sebep olmuştur.

Adli muhasebe, hukuk ve muhasebe bilimleri arasında bir köprü kurarak daha çok işletmelerde yaşanan hile ve yolsuzlukların açığa çıkarılması, önlenmesi ve caydırılması hususunda etkin bir rol üstlenmektedir. Dolayısıyla adli muhasebecilik mesleği işletmelere hile ve yolsuzlukların tespiti ve önlenmesi hususunda çeşitli hizmetler sağlamaktadır. Ayrıca günümüzde bu mesleğe duyulan ihtiyaç da giderek artmaktadır.

Çalışmanın bu bölümünde günümüzde önemi gittikçe artan adli muhasebe alanı ve bu mesleğin kavramsal çerçevesi, mesleğin tarihsel süreci ve ortaya çıkma nedenleri, mesleği icra edecek kişilerde bulunması gereken özellikler, mesleğe ait etik ilkeler, mesleğin faaliyet konuları ve uygulama alanları ele alınıp Türkiye ve dünyadaki adli muhasebecilik eğitimlerinden ve mesleğin mevcut durumundan söz edilmiştir.

2.1 Adli Kavramı

Türkçe’de adaletle ilgili olan, adaletle ilişkili olay, nesne, olgu, husus veya kavram anlamlarına gelen “adli” kelimesinin geçmişi çok eskilere dayanır. “Adli” kelimesi Osmanlı’da II. Beyazıt şiirlerinde mahlas olarak da kullanılmıştır. Ayrıca çok eski bir sözcük olan adli kelimesi “Adli Tıp” veya “Adli Sicil Kaydı” örneklerinde olduğu gibi hala çok sık kullanılmaktadır (Gülten 2010: 312).

Adli muhasebe terimi içinde yer alan adli kelimesi, İngilizce’de “forensic” olarak adlandırılır ve Türk Dil Kurumu Sözlüğü’nde “adaletle ilgili” anlamına gelmektedir (TDK 2012). “Forensic” kelimesinin sözlük anlamı, “mahkemeye ait”, “adli davalarda bir standart olarak kabul edilme” şeklinde ifade edilmektedir (Bozkurt 2000a: 56).

Adli bilimler ise adli sistemle ilgili sorunların cevaplanması için insanoğlunun tabiat kanunlarını kullanması olarak tanımlanabilir. Adli bilimlerin genel amacı, bilimsel bilgi, beceri ve gerçeklerin, özellikle mahkeme sürecinde kullanılarak, medeni hukuk ya da ceza hukuku alanında ortaya çıkan yasal sorunların çözümüne katkı sağlamaktır (Aktaş ve Kuloğlu 2008: 103). Adli bilim ile uğraşan bilim adamları, adli olaylarda kanıt ve gerçekleri incelemekte, açıklamakta, sonuç olarak elde ettikleri uzman düşünce ve bulgularını mahkemelerde davaya konu teşkil eden soruna açıklık getirmek amacıyla sunmaktadırlar (Crumbley 1995: 23).

Adli bilimlerde kullanılan beceriler; muhasebecilerden farklı olarak, hukuk, araştırma ve analitik becerilerdir. Adli danışmanlık denilen ve birçok uzmanlık dalının birleşerek ortaya çıkardığı bu dalda, bahsedilen beceriler kullanılmaktadır (Özkul ve Pektekin 2009: 61).

2.2 Adli Muhasebe Kavramı

“Adli” kelimesini, “mahkemede ya da kamuda tartışmalara konu olarak meydana gelen, bu tartışmalarla ilişkili olan veya buralarda kullanılan” şeklinde tanımlamak mümkündür.

Muhasebe ise işletmenin faaliyet süreci içerisinde türlü fonksiyonların yerine getirilmesinde alınan kararların uygulanması ile varlıklarda ve varlıkların kaynaklarında oluşan parasal değişimleri saptayan ve bunları yeni kararlar alınmasında tekrar

kullanılabilir bilgiler haline getirilmesini sağlayan bir bilimdir (Cemalcılar ve Erdoğan 1997: 8).

Dolayısıyla, adli ve muhasebe kavramlarının bir araya getirilerek kullanıldığı adli muhasebe; adli kavramı konunun hukuk boyutuna, muhasebe kavramı ise ticari faaliyetler sonucunda ortaya çıkan hesap işlerine işaret etmektedir. Bu bağlamda adli muhasebe, hukuk ile muhasebenin ticari faaliyetler sonucu ortaya çıkan hesap işleri konusunda bir arada çalışmasını, karar verme noktasında bir kesişim noktasını ifade etmektedir (Karacan 2012: 107). Yani adli muhasebeye; bir araştırma kapsamında muhasebe, denetim ve hukuki kavram, ilke ve tekniklerin yasal, finansal ve sosyal problemlerin çözümünde kullanılmasıyla ilgilenen bir hizmet türü demek doğru olacaktır (Erol 2008: 233).

Adli muhasebe terimini ilk defa 1824 yılında İskoçyalı James Mc.Clelland adlı bir muhasebeci kendi tanıtım reklamında kullanmıştır. James Mc.Clelland reklamda kendisini mahkemelerde ve tahkim işlerinde uzman tanık olarak tanıtmıştır (Ramaswamy 2007: 32). Ancak günümüzde kullanılan anlamıyla adli muhasebe, 1946 yılında Maurice E.Peloubet tarafından muhasebe literatürüne kazandırılmıştır. Adli muhasebe terimi ilk başlarda sadece yasal davalarla ilgili işlemler için kullanırken, zamanla bunun dışındaki işlemler (finansal tabloların hazırlanması ve denetimi gibi) için de kullanılmaya başlanmıştır (Kaya 2005: 51).

Adli muhasebe kavramı ile ilgili literatürde çok sayıda tanımlama yapılmıştır. Bunlardan bazıları aşağıdaki gibidir:

Adli muhasebe, "mevcut deliller kapsamında finansal konulardaki yeteneklerin ve araştırmacılık mantığının çözülmemiş sorunlara uygulanmasıdır" (Crumbley ve Apostolou 2002: 15).

Adli muhasebe, "muhasebe bilgisi ve araştırmacılık yeteneklerinin yargısal sorunların çözümünde kullanılmasını sağlayan bir bilim dalıdır" (Houck ve diğerleri 2006: 68).

Adli muhasebe en genel tanımıyla; "bir araştırma kapsamında muhasebe, denetim ve hukuki kavram, ilke ve tekniklerin yasal, finansal ve sosyal problemlerin çözümünde kullanılmasıyla ilgilenen bir hizmet türüdür" (Kaya 2005: 51).

Adli muhasebe, "finansal veriler yardımıyla işletmelerin yaşadığı hukuki sorunları çözmeye çalışan uzmanlık türüdür" (Elitaş ve diğerleri 2011: 225).

Bhasin (2007: 1001-1002)'e göre adli muhasebe, finansal yeteneklerin uygulanması ve çözülmemiş konular için oluşturulan bir zihniyettir.

Adli muhasebe; finansal uzmanlık, dolandırıcılık bilgisi ile ticari realite ve hukuk sisteminin işleyişine dair güçlü bir bilgi ve anlayışı kapsayan bir hizmet türüdür (Thornhill 1995: 10).

Adli muhasebe; muhasebe, denetleme ve araştırma becerilerinden oluşan bir saha olarak tanımlanmaktadır (Pazarçeviren 2005: 2).

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 bilmeceleri çözme, dolandırıcılık soruşturması, zararlara karar verme, işletmelere değer biçme ve diğer finansal tartışmaların çözümünde kullanılan sezgisel bir yaklaşımdır (Stevenson 2004: 460).

Ayrıca adli muhasebe kavramı Türkiye için yeni bir kavramdır ve esas kaynağını ABD'deki uygulamalardan almaktadır. Yeni bir kavram olduğu için de adli muhasebe hakkında tüm dünyada geçerli standart kabul edilebilecek bir tanım yapılamamaktadır. Dolayısıyla adli muhasebe mahkemeye intikal etmiş veya henüz etmemiş ancak hukuksal bir çatışma yaratması muhtemel konunun esaslı bir boyutunu muhasebe ile ilişkili ihtilafların oluşturduğu, psikoloji, suç bilimi gibi diğer bilim dallarından da yararlanan kendine has araştırma, sorgulama ve analiz teknikleri kullanarak gerçeği arayan bir bilim dalı olarak ifade edilebilir (Gülten 2010: 312).

Adli muhasebe hakkında yapılan tüm bu tanımların da ortaya koyduğu gibi adli muhasebe gelişmeye oldukça açık bir bilimdir ve gelecekte hizmet sunduğu kesimin genişleyeceğine kesin gözü ile bakılmaktadır.

2.3 Adli Muhasebecilik Kavramı

Küreselleşme ile birlikte tüm dünya pazarlarında artan rekabet ortamı, özellikle sermaye piyasalarındaki şirketleri paniğe sürüklemektedir. Şirketler de en iyi olma yarışı içerisinde çoğu zaman çeşitli hile, yolsuzluk veya manipülasyonlara başvurabilmektedirler (Çabuk ve Yücel 2012: 67). Özellikle son otuz yıl içinde yaşanan bu hızlı değişim sonucunda yeni teknik kavramlar ortaya çıkmış ve her alanda daha fazla uzman desteğine ihtiyaç duyulmuştur. Son zamanlarda önceki yıllara göre daha farklı suç işleme şekilleri ve

hileler gündeme gelmiş, bu konuların açıklığa kavuşturulması içinse muhasebe, denetim, hukuk alanında uzman kişilerin bilgisine ihtiyaç duyulmuştur (Karacan 2012: 109).

Böylece 1980’li yıllardan itibaren ABD başta olmak üzere batı ülkelerinde muhasebe ve denetim alanında yeni denilebilecek bir meslek görülmeye başlanmıştır. Bu meslek, orijinal ismi ile “Forensic Accounting” olarak anılmaktadır (Pazarçeviren 2005: 2). Gelişen dünya koşulları ile yolsuzlukların artması adli muhasebecilik mesleğinin önemini ön plana çıkarmıştır (Erol 2008: 233).

Adli muhasebecilik mesleğini icra eden adli muhasebeci, adli makamlara iletilmiş ve hakkında soruşturma başlatılmış ekonomik davalara uzman kişi olarak destek veren kişi olarak tanımlanabilir (Atmaca ve Terzi 2012: 27). Robert R. Roche, Amerika İç Gelirler Servisi’nde (IRS) çalışmış bir adli muhasebeci olup; defter kayıtlarını kabul etmeyip arka planına bakan, hazırlanan dokümanlar hakkında şüphe duyan, olaylardaki gerçek niyeti araştıran, bilirkişi raporu hazırlayan, kişilerin olaylara karşı niyetini derinlemesine mülakatlar yaparak ortaya çıkarmaya çalışan kişiler olarak adli muhasebeci kavramına açıklık getirmektedir (Aktaş ve Kuloğlu 2008: 105). Dolayısıyla adli muhasebeciler, adli sorunlarda; dava mahkemeye gitmeden veya dava sürecinde, tartışmanın çözüme kavuşabilmesi için gerekli esasları sağlayan kişilerdir (Pazarçeviren 2005: 2).

Adli muhasebe bilim dalını profesyonel olarak, gelir elde etmek amacıyla uygulayan gerekli ve yeterli donanımlara sahip kişiler olan adli muhasebeciler için kimi kaynaklarda adli müşavir kavramı da kullanılmıştır (Gülten 2010: 313).

Adli müşavirlik olarak da adlandırılan adli muhasebecilik mesleği temelde aşağıdaki konularla ilgilenir (Pazarçeviren 2005: 2):

- Finansal kanıtların analizini yapmak yani sayısal verileri incelemek,
- Finansal kanıtların sunumuna ve analizine yardım edecek şekilde yazılımlar geliştirmek,
- Bulguların, dokümanlar veya vesikalar halinde incelenmesi, raporlanması,
- Duruşmada delilleri desteklemek için görsel vesikalar sunmak ve uzman şahit olup mahkemede tanıklık ederek, kanuni işlemlere destek sağlamak.

Adli müşavirleri adli muhasebe bilim dalını icra eden kişiler olarak tanımladığımız vakit tek işlerinin bu olduğu gibi bir anlam da çıkmaktadır. Adli müşavirlerin adli

muhasebe kapsamında yürüttükleri dava desteği, bilirkişi tanıklığı ve hile denetçiliği gibi faaliyetlerin yanı sıra meslekle bağdaşan işleri de vardır. Söz konusu bu işler incelendiğinde genel olarak yapılmasında kamu yararı bulunan alanları kapsadığı görülmektedir. Adli müşavirlerin yapmasında sakınca olmayan işler şu şekilde örneklenebilir (Gülten 2010: 314):

- Adli müşavirler hayır kuruluşlarının yönetim kurulu üyeliği görevlerinde bulunabilir, ancak bu kuruluşlarla ilgili mesleki görüş bildiremez, bilirkişi tanıklığı yapamazlar.

- Adli müşavirler meslek mensuplarının, üyesi oldukları ve kurumlar vergisinden muaf olan yapı, kalkınma ve tüketim kooperatifleri ve yardım sandıklarının yönetim ve denetim kurulları üyelikleri görevlerinde bulunabilir ancak bu kooperatif veya sandıklarla ilgili mesleki görüş bildiremez, bilirkişi tanıklığı yapamazlar.

- Adli müşavirler kadrolu olarak çalışmamak koşuluyla öğretim ve eğitim amacı ile ders verebilirler.

- Adli müşavirler devamlılık arz etmemek kaydı ile gazete ve dergilerde bilgilendirici yazı ve makale yazabilirler.

- Adli müşavirler seminer ve konferanslarda konuşmacı olarak bulunabilirler.

Son yıllarda artan ekonomik suçların çözümü için soruşturmayı yürüten görevlilerin soruşturmayı sağlıklı bir biçimde sürdürülebilmesi ve diğer yargılama faaliyetlerine katılanların ekonomiyle ilgili özel bir takım bilgi ve becerilere sahip olmaları gerekmektedir (Mahmutoğlu 2003: 32). Bu noktada adli muhasebecilik mesleği muhasebe ve hukuk arasında ilişki kurarak muhasebeye yeni bir bakış açısı sunmaktadır (Enyi 2008: 3-4). Çünkü adli muhasebeciler belirli eğitim, deneyim ve bilgi düzeyine sahip meslek elemanlarıdır.

Adli muhasebeciler gerek dava öncesi süreçte gerekli kanıt ve bilgilerin elde edilmesinde gerekse dava aşamasında kanıtların mahkemeye sunulmasında adli makamlara önemli katkılar sağlamaktadırlar. AICPA, adli muhasebecilerin dava sürecinde sunduğu desteği, “hiçbir avukatın diğerine sağlayamayacağı profesyonel destek” olarak ifade etmektedir (Çabuk ve Yücel 2012: 70). Ayrıca adli muhasebeciler yaygın bir şekilde boşanma davaları, ticari davalar, kişisel tazminat davaları, rüşvet, yolsuzluk ve hileli işlemlere ilişkin davalarda da görev almaktadırlar (McMillan 2006: 111).

Adli muhasebeyi günümüzde dolandırıcılık denetimi veya soruşturma muhasebeciliği olarak adlandırmak doğru olacaktır. Adli muhasebecilik, sadece beyaz yaka suçları ile ilgilenen bir meslektir ibaret değildir. Nitekim adli muhasebecilik Kanada’da cinayet soruşturmalarında bile başvuru olan bir meslektir. Cinayet davalarında adli muhasebecilerden cinayet için muhtemel bir mali nedenin bulunup bulunmadığını saptamak amacıyla bir analiz gerçekleştirmesi, olası mali kusurlara yönelik ipuçlarına ulaşmak için mali veri analizi yapması, böyle bir kusur saptandığında ise bu kusura kimlerin dahil olduğunu belirlemesi ve cinayete ilişkin bir anlaşmayla ilişkili muhtemel bir ödemenin yapıp yapılmadığını anlamaya yönelik çalışma yapması istenebilmektedir (Thornhill 1995: 32).

Bazı adli muhasebeciler adli tahkikata ilişkin olarak kamusal alanda çalışırken, bazıları bankalar, sigorta şirketleri gibi özel kuruluşlarda bazıları da Federal Soruşturma Bürosu (FBI) gibi polis birimleri veya IRS gibi devlete ait kuruluşlarda çalışmaktadırlar (Kırlioğlu ve Akyel 2004: 31).

Adli muhasebeci gerektiğinde dedektif olabilmelidir. Muhasebecinin, hesapları iyi analiz etme ve inceleme bilgisi bulunmaktadır. Zira hesap ve kayıtlar incelenmekte, gerçeklerin mahkemede ortaya çıkması amacıyla çalışmaktadır. Dedektifin ise, tanıklarla görüşmek, kanıtları ortaya çıkarmak ve hukuk bilgisi bulunmaktadır. Dolayısıyla bir muhasebecinin ve bir dedektifin bu özellikleri birleştirildiğinde ortaya tam bir suç soruşturmacısı yani adli muhasebeci çıkmaktadır (Lundelius 2003: 454).

Adli muhasebeciler rakamların ötesine geçebilmek için eğitim almış kişiler olup yüksek mesleki standartlara ve etik değerlere sahip meslek elemanlarıdır. Toplumun daha güvenilir ve faydalı bilgi talebi sosyal, ekonomik ve yasal durumlar açısından gerçekleri yargılayan adli muhasebecilere yönelik talebi artırmaktadır (Toraman ve diğerleri 2009: 20).

Sertifikalı Hile Denetçileri Kurumu (ACFE) Kurucu Başkanı Joseph T. Wells (2003: 86)’e göre, adli muhasebeciye yönelik devamlı artan bu ihtiyacı giderebilmek ve topluma faydalı olabilmek için iyi bir adli muhasebeci; biraz polis, biraz muhasebeci, biraz psikolog ve biraz da avukat olmalıdır.

2.4 Adli Muhasebecilik Mesleğinin Tarihçesi

Adli muhasebenin gelişim süreci ile ilgili literatür taraması yapıldığında, bu mesleğin 5000 yıldan fazla bir geçmişe sahip olduğuna dair bilgi edinilmektedir.

Arkeolojik bulgulara göre, MÖ. 3300-3500 tarihleri arasında dünyanın ilk muhasebecileri veya yazıcıları Mısır'da ve Mezopotamya'da bulunmaktaydı. Bu kişiler ticari işlemleri ıslak kil tabletlerin veya papirüslerin üzerine kaydediyorlardı. Bir katip orijinal dokümanı daha sonra ince bir kil zarfın içine katlayıp koyuyordu. Eğer bu tablette bir bozulma veya kurcalanma tespit edilirse bu durum soruşturmaya konu oluyordu. Kraliyet denetçileri yaptıkları incelemede herhangi bir düzensizlik tespit ettiklerinde, para cezası, sakat bırakma hatta ölüm cezası verebildikleri için Mısırlı muhasebeciler kayıt hazırlama hususunda son derece dikkatliydiler. Benzer şekilde Hindistan'da Mauray dönemi (MÖ. 321-184) boyunca kayıtlarda doğruluk ve suçlulara hesap sormaya yönelik bir eğilim görülmüştür. Muhasebe kavramları üzerine en eski bilimsel çalışma olarak bilinen Kautilya'nın Arthashastra'sında, en az 40 farklı tip zimmet sıralanmaktadır. Kautilya ayrıca, muhasebecilerin görevleri esnasında işledikleri dolandırıcılık, ihmal gibi suçlar için ceza öngörmüştür (Atmaca ve Terzi 2012: 15-16).

Adli muhasebeciliğin yakın tarihteki gelişimine göz atıldığında ise 16.yüzyıl Avrupa'sında ve özellikle İngiltere'de uzman tanıkların varlığına dair belgeler dikkat çekmektedir (Çabuk ve Yücel 2012: 31). Avukatlar ile muhasebeciler arasında sıkı ilişkilerin yaşanmaya başladığı 1800'lü yıllarda, birçok avukatın müşterilerine muhasebe hizmeti sunduğu da bilinmektedir. Ayrıca bu dönemde muhasebeciler ücret karşılığında uzman tanıklık görevleri üstlenmişlerdir (Crumbley 2001: 203).

Günümüzdeki anlamıyla adli muhasebe uygulaması ise ilk olarak 1824'de James McClelland isimli İskoçyalı bir muhasebecinin tanıtım reklamında görülmüştür. Bu tanıtımda yer alan "finansal tabloların hazırlanması, ihtilaflı hesapların raporlanması ve mahkemede savunma yapılması" ifadeleri muhasebe mesleğinin sadece muamelelerin kayıtlanmasından ibaret olmadığını yazılı olarak da vurgulayan ilk metindir (Çabuk ve Yücel 2012: 31).

Adli muhasebenin tarihsel gelişimi içerisinde görülen bir diğer gelişme de 1900'lü yılların başlarında ABD ve İngiltere'de uzman tanıklık ile ilgili bazı bilgi verici makalelerin yayınlanmaya başlamasıdır (Atmaca ve Terzi 2012: 16).

Adli muhasebecilik mesleği, en çok ünlü gangster Al Capone'un davası esnasında ün kazanmıştır. 1930'larda IRS'de bir muhasebeci olan Emler Irey vergi kaçırarak Capone'un takibinde kilit rol oynayan isimdi. Irey, ABD'nin ilk yüksek profilli adli muhasebecisiydi. "Sessiz soruşturmacılar" olarak tanımlanan soruşturma ekibi, FBI ile de işbirliği yaparak Al Capone'un çözülemez finansal kanunsuz eylemlerini üstün araştırmacı kimlikleri ve analitik becerileri ile ortaya çıkarmışlardır (Aktaş ve Kuloğlu 2008: 108-109). IRS bu olaylardan sonra Alphonse Capone'nun resminin bulunduğu bir reklam posterini hazırlattı. Hazırlanan poster, "Sadece bir muhasebeci Al Capone'u yakalayabilirdi." şeklindeydi (Crumbley 2001: 203). Bu olaydan sonra muhasebecilerin araştırma çalışmalarına yönelmeleri ile II. Dünya Savaşı (1939-1945) yıllarında FBI muhasebeci istihdam etmeye başlamıştır. Bu dönemde 600 adet muhasebeci, "Özel Ajan Muhasebeci" olarak görev yapmıştır. (Ramaswamy 2007: 32).

"Forensic Accounting-Adli Muhasebe" kavramını yazılı olarak ilk kullanan kişi 1946'da Maurice E. Peloubet isimli bir muhasebecidir. New York'da Peloubet Pogson, Peloubet&Co isimli bir kamu muhasebecilik şirketinin ortağı olan Peloubet, "Adli Muhasebe: Bugünün Ekonomisindeki Yeri" isimli çalışmasında, hem savaş boyunca hem de sonrasında kamu muhasebecisi ve endüstriyel muhasebeci olarak adli muhasebe çalışmalarında görevlendirildiğini belirtmiştir (Oberholzer 2002: 3). Bu çalışma ile mesleğin kapsamı şahitlikten araştırmacılığa kadar genişlemiştir.

Adli muhasebe ile ilgili son 30 yılda çok çarpıcı gelişmeler yaşanmıştır. 1980'li yılların başlaması ile birlikte ticari işlemlerdeki karmaşıklıklar artmaya başlamış, artan rekabet ile işletmeler tarafından denetime ayrılan ücretler yarı yarıya varan azalmış, denetçiler de artan maliyetleri kontrol etmek adına iç kontrol sistemlerine daha fazla güvenerek inceleme alanlarını azaltmışlardır. Böylece tepe yönetimleri iç kontrol sistemlerini aşarak hesapları daha fazla manipüle edip, hileli mali raporlamaya yönelmişlerdir. Ayrıca 2000'li yıllarda tüm dünya ekonomisini derinden sarsan muhasebe skandallarının yolu açılmıştır. Bu bağlamda, mahkemeler ve avukatlar karşılaştıkları sorunları çözme adına daha fazla uzman desteğine ihtiyaç duymaya başlamışlardır (Bozkurt 2000b: 56). Duyulan ihtiyaç sonucu başta ABD olmak üzere bir çok gelişmiş ülkede muhasebe ve denetim alanında yeni bir alan olan "adli muhasebe" mesleği doğmuştur.

1990'lara gelindiğinde ise Uluslararası Adli Denetçiler Amerikan Koleji'nin (ACFEI) kurulması ve 1997 Amerikan Adli Muhasebeciler Kurulu'nun (ABFA) faaliyetlerine başlaması mesleğin uygulamada yaygınlaşmasına büyük katkılar sağlamıştır (Çabuk ve Yücel 2012: 31).

Adli muhasebenin 20. yüzyıl içerisindeki mihenk noktaları şu şekilde gösterilebilir (Ramaswamy 2007: 32):

- 1946 yılında Maurice E. Peloubet tarafından “Adli Muhasebe: Bugünün Ekonomisinde Adli Muhasebenin Yeri” adlı eserin yayımlanması,
- 1982 yılında Francis C. Dykman tarafından “Adli Muhasebe: Uzman Şahit Olarak Muhasebeci” adlı ilk adli muhasebe kitabının yayımlanması,
- 1986 yılında AICPA tarafından, dava hizmetlerinin altı alanına –zararlara, antitröst analizlerine, muhasebeye, değerlemeye, genel danışmanlığa ve analizlere– değinen Pratik Yardım 7'nin çıkarılması,
- 1988 yılında ACFE'nin kurulması,
- 1988 yılında adli muhasebecinin ana karakter olduğu yeni bir dedektif romanı türünün yayımlanması,
- 1992 yılında ACFEI'nin kurulması,
- 1997 yılında ABFA'nın kurulması,
- 2000 yılında “Adli Muhasebe, Denetim, Hile ve Vergileme Dergisi” (The Journal of Forensic Accounting, Auditing, Fraud and Taxation) çıkarılmaya başlanmasıdır.

21.yüzyıla gelindiğinde ise adli muhasebe adına çok önemli bir adım atılmıştır. 2001 yılında gerçekleşen Enron vakasından sonra 2002 yılında Sarbanes Oxley kanununun kabul edilmesi; adli muhasebecilik mesleği adına çok önemli bir kilometre taşı olarak görülmektedir (Çabuk ve Yücel 2012: 31). 30 Temmuz 2002'de ABD'de Senatör Paul D. Sarbanes ve Michael G.Oxley tarafından çıkarılan Sarbanes-Oxley kanunu ile yatırımcının; finans piyasalarına, kurumsal yönetime ve finansal raporlamaya duyduğu güveni yeniden kazanması amaçlanmıştır. Bu kanun ile denetim şirketlerinin hali hazırda verdikleri bazı hizmetlerin, adli hizmetler kapsamında olması sebebiyle adli muhasebeci tarafından verilmesinin gerekliliği ortaya konmuştur (Özkul ve Pektekin 2009: 60). Amerikan Sermaye Piyasası Kurumu (SEC) ise bu kanundan sonra yayınladığı kural ve

düzenlemelerde “adli muhasebeci“ ifadesini açıkça kullanarak adli muhasebecilik mesleğinin muhasebe mesleği içerisindeki yerini sabitlemiştir (Çabuk ve Yücel 2012: 31).

2.5 Adli Muhasebecilik Mesleğini Gerektiren Nedenler

Küreselleşmenin artışı ile özellikle 1980’li yıllardan itibaren yaşanan büyük şirket skandalları muhasebe denetiminin önemini ve denetçi sorumluluğunu ön plana çıkarmıştır. Yapılan muhasebe hileleri yalnızca şirket sahipleri ve yatırımcılara değil, çalışanlar, kredi kurumları, devlet ve denetim firmaları gibi pek çok kesime de ekonomik kayıplar yaşatmıştır (Pazarçeviren 2005: 2).

Günümüzde şirketler arası rekabetin oldukça fazla olması, işletmeleri maddi sorunlarla baş başa bırakmış, yaşanan şiddetli ekonomik baskılar nedeniyle çoğu işletme iflasla karşı karşıya kalmış, dolayısıyla çalışanların iş güvencelerinin kalmaması hile ve yolsuzluk riskini gün geçtikçe arttırmıştır (Anthony ve Asaolu 2009: 183). Hızla değişen teknolojinin muhasebe içerisinde de kullanımının yaygınlaşması ile elektronik ortamda da kendini gösteren yolsuzlukların kontrol altına alınmasının güçlüğü de yolsuzluk riskini giderek büyütülmektedir (Özkul ve Pektekin 2009: 59). Böyle bir görüntünün ortaya çıkmasında özellikle hileli finansal raporlama, varlıkların zimmete geçirilmesi ve ahlâki olmayan davranışlar etkili olmuştur. Sayılan bu etkenlerin görülmesiyle birlikte ticari davalar artmış, birey ve kurumlar arasındaki sorunlar çoğalmış, çalışan hilelerinin önlenmesi giderek zorlaşmış, işletme iflasları artmıştır (Elitaş 2012: 155). Oluşan sorunlara çözüm üretme adına adli olaylarda mahkeme heyeti, avukat gibi yetkili mercilere olaylar hakkında gerekli bilgilere vererek sorunların çözümünde destek olacak uzman kişilere ihtiyaç duyulmuştur. Bu ihtiyacın karşılanması için başta ABD olmak üzere birçok ülkede muhasebe ve denetim alanında Türkçe literatürde karşılığını "adli muhasebe mesleği-adli muhasebecilik" olarak bulan yeni bir meslek dalı oluşmuştur.

Muhasebe, denetleme ve inceleme becerilerinin birleştiği bir meslek dalı haline gelen adli muhasebeciliğin gündeme gelmesine ve giderek bir uzmanlık alanı haline dönüşmesine etki eden faktörlerden en belirginleri aşağıdaki gibi sıralanabilir (Bozkurt 2000b: 56-57).

- Kürselleşmeye paralel ticari işlemlerin giderek karmaşıklaşması
- Birey ve kurumların mahkemeye başvurma oranlarının artması

- Bireyler, kurumlar ve devlet arasındaki ilişkilerde sorunların artması
- Gelişen teknolojiyle birlikte hile ve yolsuzlukları önlemenin zorlaşması
- Artan sayıda ve büyük tutarlarda işletme başarısızlıklarının yaşanması

Özetle; adli muhasebecilik mesleğini ortaya çıkartan en belirgin faktörler; işletmelerde meydana gelen yolsuzluklardaki artış, yolsuzlukların ortaya çıkarılması ve önlenmesi amacıyla mahkemelerde uzman desteğine duyulan ihtiyaçlardır. Buna ek olarak işletmeler arası artan rekabet ile maliyetleri azaltma adına denetime ayrılan payın düşmesi ve işletmelerde oluşan denetim yetersizliği adli muhasebenin ortaya çıkmasını hızlandıran etmenlerdendir (Owojori 2009: 184).

Adli muhasebenin ortaya çıkış sebeplerinden biri de diğer mesleklerle olan yakın ilişkisi ve pek çok mesleğe destek hizmeti sağlamasıdır. Emniyet güçleri ve avukatlar, ekonomik suçlarla ilgili bir soruşturma veya dava sırasında, muhasebe, finansal yönetim, bilgi teknolojileri, vergi mevzuatı, bütçeleme, planlama ve genel yönetim uygulamalarına yönelik uzman bilgisine özellikle ihtiyaç duymaktadırlar (Çabuk ve Yücel 2012: 70). Bu noktada bir adli muhasebeciye ihtiyaç duyabilecek meslek grupları aşağıdaki şekilde sıralanabilir (Pazarçeviren 2005: 4).

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

2.6 Adli Muhasebenin İşleyiş Süreci

Adli muhasebedeki her görevin kendine özgü bir süreci vardır. Bu sebeple adli muhasebe işlem sürecindeki yaklaşım ve izlenecek yolların da kendine özgü bir süreci olması doğaldır. Fakat temelde, bir adli muhasebe işlemi aşağıdaki adımları içerir (Pazarçeviren 2005: 12-13):

1. Müşteri ile Buluşma: Bu işlem mevcut durumun, olayın içindeki aktörlerin ve sorunların anlaşılması yönünde yardımcı olacak, adli muhasebeciye yol gösterecektir. Üzerinde çalışılacak olayın tespit aşamasıdır.

2. Çatışmanın Tespiti: Taraflar ortaya çıkar çıkmaz, sorunun ne olduğu sorgulanarak, bir uyuşmazlık kontrolü yapılmalıdır.

3. Öncül (Başlangıç) Araştırma: Ayrıntılı bir eylem planı (yapılacak işler, dava taslağı) yapmadan önce, ön bir araştırma yapmak her zaman faydalıdır. Sorunun daha iyi anlaşılması bakımından, yapılacak bu başlangıç araştırması sonraki planlar için de iyi bir örnek teşkil edecektir.

4. Bir Eylem Planı Hazırlanması: Bu plan müşteri ile görüşerek ve bir önceki aşamada yapılan öncül araştırmadan elde edilen verilerin, hedeflerin ve hedeflere ulaşmak için yararlanılacak metodolojinin en verimli biçimde kullanımını sağlar.

5. Doğru Kanıtların Elde Edilmesi: Olayın niteliğini temel alınarak, dokümanların tespiti, ekonomik veriler, aktifler, kişi ya da kurum ve olayın gerçekleştiğine dair kanıt ya da bilirkişi raporlarının incelenmesi bu kapsamda yer almaktadır.

6. Analiz: Analiz davanın niteliğine bağlı olmakla birlikte, aşağıdaki maddeleri de içerebilir:

- Mali kaybın hesaplanması,
- İşlemlerin özeti,
- Aktiflerin incelenmesi,
- İskonto oranlarından faydalanılarak şimdiki (cari) değerlerin bulunması,
- Analizin grafik ve tablolarla açıklanması.

7. Raporun Hazırlanması: Rapor; görevin niteliğine, araştırmanın kapsamına, uygulanacak yaklaşıma, kapsamın, bulguların ya da fikirlerin limitlerine (sınırlarına) göre çeşitli bölümlere ayrılarak hazırlanacaktır. Raporda, bulguların uygun bir şekilde desteklenmesi ve açıklanması için gerekirse çizelgeler ve grafiklerden de yararlanılabilir.

2.7 Adli Muhasebecilerin Sahip Olması Gereken Özellikler

Adli muhasebe, en genel ifadeyle muhasebe bilgisi ve araştırmacılık yeteneklerinin yargısal sorunların çözümünde kullanılmasını sağlayan bir bilim dalı olup (Houck ve diğerleri 2006: 68) bu sorunları çözmek için adli muhasebeciler, kayıtların görünen değerini kabul etmeyip arka planına bakan, dokümanlar hakkında şüphe duyan, gerçek niyeti araştıran, bilirkişi raporu hazırlayan, özellikle birilerinin yalan söyleme ihtimalinin olduğu durumlarda ortaya çıkan, bireylerle detaylı mülakatlar yaparak gerçeği ayrıntılarıyla ortaya koyabilecek nitelikte kişiler olmalıdırlar (Crumbley 1995: 23). Dolayısıyla adli muhasebecinin görevlerini yerine getirebilmesi için kimi özelliklere sahip olması gerekir. Adli muhasebecilerin normal muhasebeciler ya da denetçilerden farklı olarak bazı özellikleri taşımaları ve kimi konularda yoğun bilgi sahibi olmaları gerekmektedir. Özellikle finansal uzmanlık, hile bilgisi, ticaret gerçekleri ve hukuk sisteminin çalışması hakkında güçlü bir bilgiye sahip olma bir adli muhasebecinin sahip olması gereken temel özelliklerdendir (Oberholzer 2002: 4).

IRS'den emekli olmuş bir adli muhasebeci olan Robert R.Roche'ye göre adli muhasebeci, kayıtların görünen değerini kabul etmeyip arka planına bakan, dokümanlar hakkında şüphe duyan, gerçek niyeti araştıran, bilirkişi raporu hazırlayan, özellikle birilerinin yalan söyleme ihtimalinin olduğu durumlarda ortaya çıkan, bireylerle çok detaylı mülakatlar yaparak gerçeği ayrıntılarıyla ortaya koyan kişidir (Pazarçeviren 2005: 10).

Adli muhasebe ile ilgili tanımlardan da anlaşıldığı gibi adli muhasebecilerin tek yönlü bir kişi olmamaları, olaylara bir ajan veya dedektif gibi yaklaşımları gerekmektedir. Bu bağlamda yurtdışındaki bir çalışmada adli muhasebeciler ünlü dedektif filmi Sherlock Holmes'e benzetilmektedir (Pazarçeviren 2005: 10).

Bu nedenle bir adli muhasebeci gerektiğinde iyi bir dedektif olmalı, dikkatli inceleme ve araştırma zihniyetine sahip olmalıdır. Bir adli muhasebeci mesleğiyle ilgili gelişmelere karşı ilgili ve meraklı olarak üzerine aldığı her olayda şüphelerini korumalı ve doğruluklarını araştırarak hareket etmelidir. Dolayısıyla bir adli muhasebecinin taşınması gereken kişisel özellikler şunlardır (Bozkurt 2000a: 60):

- Meraklı olmak: Bir adli muhasebeci mesleğiyle ilgili gelişmelere karşı ilgili ve meraklı olmalı, üzerine aldığı her olayda şüphelerini korumalı ve doğruluklarını araştırmalıdır.

- Dirençli olmak: Adli muhasebeci, karşılaştığı olumsuzluklar karşısında hemen pes etmemeli, savunduğu durumu ispat etmede ısrarlı olmalıdır.

- Yaratıcılık: Adli muhasebeci uyması gereken genel ilke ve standartlar yanında mümkün olduğunca yaratıcı olmalıdır.

- Sezgi: Adli muhasebeci her olayı hem genel olarak hem de ayrıntıları ile yerinde derinden incelemelidir. İyi bir işletme sezgisine sahip olmalı, muhakeme gücü sağlam olmalı, kararlarında net, analitik ve mantıklı bir düşüncüyü hakim kılmalıdır.

- Güvenilirlik: Bir adli muhasebeci, dikkatlice dinlemesini bilmeli, yazılı ve sözlü iletişimde başarılı olmalı, insan ilişkilerini sağlıklı bir biçimde kurabilmelidir.

ACFE, adli muhasebe mesleğini başarılı bir biçimde yönlendirerek mesleğe önderlik eden en önemli kurumların başında gelmektedir. ACFE, adli muhasebecilerde bulunması gereken karakteristik özelliklerin yanında bir takım nitelik ve yetkinliklere de dikkat ederek ve bu konuda adli muhasebecilere gerekli belgeleri sağlamaktadır. ACFE’de adli muhasebeci olabilmek için gerekli temel nitelikler arasında, üniversite mezunu olma, 2 yıllık dolandırıcılık ile ilgili deneyim (vergi dışında dolandırıcılık ile ilgili hesaplarda uzmanlık), bilgisayar bilgisi ve Sertifikalı Hile Araştırmacısı (CFE – Certified Fraud Examiner) ruhsatına sahip olma yer almaktadır (Akyel 2009: 84).

Yukarıda belirtilen karakteristik özelliklerin yanında adli muhasebeci, muhasebe alanında lisans programını tamamlamış olan bir kişiden daha fazla niteliğe sahip olmalıdır. İyi bir adli muhasebeciden muhasebe dışında aşağıda belirtilen alanlarda da en az muhasebe alanındaki kadar bilgi sahibi olması beklenmektedir (Bozkurt 2000b: 59):

- Yoğun bir muhasebe bilgisi
- Denetim
- İstatistik
- Bilgisayar uygulamaları
- Hukuk

- Psikoloji
- Araştırma teknikleri
- Suç bilimi

Sıralanan tüm bu karakteristik özellikleri taşıyan, belirtilen alanlarda bilgi sahibi olan bir adli muhasebecinin istenen bilgi seviyesine ulaşabilmesi için (Aktaş ve Kuloğlu 2008: 113):

- Uygun disiplinlerde sürekli eğitimi içeren iyi bir eğitim ve öğretim geçmişine,
- Kamu ve özel sektörde kazanılmış işletmecilik, muhasebe ve denetleme tecrübesine,
- İyi bir sözlü ve yazılı iletişim becerisine,
- Gelişmiş sosyal becerilere ve gerektiğinde takım ruhu bilinciyle çalışabilme yeteneğine sahip olması beklenir.

2.8 Adli Muhasebecilikte Mesleki İlkeler

Adli muhasebecilerin taşımaları gereken karakteristik özelliklerin yanı sıra taşımaları gereken kimi nitelikler de bulunmaktadır. Bu niteliklerin başlıcaları bağımsızlık, objektiflik, mesleki özen ve dikkat, profesyonellik, sürekli mesleki gelişim, sır saklama şeklindedir. Bu nitelikler aynı zamanda meslek ilkeleri olarak da kabul edilmektedir. Tüm mesleklerde ilke denilince, ilgili meslek mensuplarının asgari düzeyde uymaları gereken kurallar, prosedürler anlaşılır (Karacan 2012: 117).

Adli muhasebeciler, alanlarında uzman meslek mensupları olduklarından, muhasebe ve denetçilerin uymakla yükümlü oldukları tüm ilkelere harfiyen uymaları gerekmektedir. Bu ilkelerin de mesleğin icrası ve kaliteyi sağlama gibi misyonları mevcuttur (Atmaca ve Terzi 2012: 29).

Bu bakımdan adli muhasebecilikle ilgili genel ilkeler, bir yandan adli muhasebeciyi tarif ederken, diğer yandan da bu mesleğin kimler tarafından yapılması gerektiğine işaret eder. Bu ilkeler (Aktaş ve Kuloğlu 2008: 117-118):

- Bağımsızlık,
- Mesleki yeterlilik,
- Mesleki dikkat ve özendir

2.8.1 Bağımsızlık İlkesi

Bağımsızlık, adli muhasebecinin adli muhasebeye konu olan olayla ilgili tüm kurum ve kuruluşlardan ve düzenlediği raporun kullanıcılarından bağımsız olması şeklinde ifade edilmektedir. Meslek ile ilgili tüm konularda adli muhasebeciler bağımsız düşünme mantığı içinde olmalıdır. Adli muhasebeci karar verirken hiçbir kişi, kurum, kuruluş ya da yetkilinin etkisi altında kalmadan bağımsız davranmalıdır. Adli muhasebeci ancak tarafsız bir biçimde konuyu ele alırsa mesleğine yakışır bir şekilde, kaliteli ve güvenilir kararlar vermiş olacaktır (Karacan 2012: 118).

Bağımsızlık ilkesi gereğince; adli muhasebe soruşturması ister işletme içinden ister hukuki yollar aracılığıyla yapılsın, adli muhasebeciler soruşturma yaptıkları faaliyet alanından bağımsız olmalıdır. İşletmenin içinden bir adli muhasebecinin görevlendirilmesi halinde, soruşturmanın seyri açısından adli muhasebeci, işletme yönetimine karşı sorumlu olmamalı farklı bir bildirim kanalıyla bu sorumluluğunu yerine getirmesine olanak verilmelidir. Aynı şekilde, adli muhasebeci bağımsızsa ve hukuki yollar aracılığıyla görevlendirilmişse, soruşturma seyrine göre bildirim sorumluluğunun kime ait olduğu görevlendirme yapılırken tanımlanmalıdır. Dolayısıyla adli muhasebeci, adli muhasebe soruşturmasını gerçekleştirirken objektif ve tüm taraflardan bağımsız olmalıdır (Thornhill 1995: 36).

2.8.2 Mesleki Yeterlilik İlkesi

Adli muhasebecilik bir uzman olarak gerekli teknik eğitim ve yeteneğe sahip kişi veya kişilerce yapılmalıdır. Mesleki yeterliliğin göstergesi eğitim düzeyidir. Bu mesleği yapabilmek için işletme, iktisat, maliye, hukuk gibi belirli temel alanlarda iyi bir eğitim geçmişine sahip olmak, belirli bir süre meslek mensupları yanında staj yapmak ve meslek odalarının yaptıkları sınavlarda başarılı olmak gibi birtakım nitelikler gereklidir (Karacan 2012: 118). Dolayısıyla adli muhasebeciler sürekli mesleki eğitimlere yönelerek teknik yeterliliklerini devamlı suretle arttırmalıdır. Çünkü bir adli muhasebecinin işinde başarılı olabilmesi için sahip olduğu mesleki eğitimin, gelecek için yeterli olmadığını düşünerek,

meslek içi eğitim, seminer ve kurs programlarına devam edip kendisini sürekli olarak yenilemelidir.

2.8.3 Mesleki Dikkat ve Özen İlkesi

Bu ilke gereğince adli muhasebeci gerek mesleğin icrası sırasında gerekse de ilgili raporunu hazırlama aşamasında gerekli dikkat ve özeni göstermek zorundadır (Karacan 2012: 119).

Adli muhasebeci tüm mesleki eğitim, bilgi ve deneyimlere sahip olup üstleneceği soruşturmanın taraflarından tamamen bağımsız kalmayı başarmış olsa bile, mesleğiyle ilgili yürüttüğü çalışmalarda gereken özen ve titizliği göstermezse başarılı bir sonuç alamaz

Adli muhasebeciliğin gerektirdiği özen ve titizliğin adli muhasebe soruşturmaları sırasında gösterilip gösterilmediğinin asgari koşulu, adli muhasebe sürecinin bütün aşamalarında adli muhasebecilik ilkelerine eksiksiz bir şekilde uyulmasıdır.

2.9 Adli Muhasebenin Faaliyet Konuları

Adli muhasebe araştırmacılığı konusu başta ABD olmak üzere tüm dünyada hızla gelişmektedir. Ticari hayatta karşılaşılan sorunlar gittikçe büyüyüp daha da karmaşık hale gelmesine rağmen hile ve yolsuzlukları önleme adına eldeki imkanlar da hızla artmaktadır. (Golden ve Pilkington 2006: 546).

Adli muhasebe hakkında yapılan tanımlamalardan anlaşılacağı üzere, adli muhasebe yalnızca mahkemelerdeki olaylarla ilgilenen bir meslek olmayıp işletmelerdeki hile ve yolsuzlukların tespiti ve çözümüyle yakından ilgilenen bir muhasebe uzmanlığıdır.

Adli muhasebeciler, hukuki sistemin önemli bir parçasıdır. Adli makamlara; boşanma davalarında malların net değerlerinin belirlenmesi, iflas durumlarında varlık değerlemeleri, mali tablo analizleri, hile denetimi ve mali belgelerin analizi yoluyla katkıda bulunmaktadır. Adli muhasebecilerin en çok görüşüne ve yardımına başvurulduğu alan, hilenin araştırılması ve soruşturulmasıdır (Curtis 2008: 535).

Adli muhasebe farklı birçok sektörde ve geniş bir alanda kullanılmaktadır. Adli muhasebecilerin hizmet alanına girebilecek faaliyet konularından bazıları şu şekilde sıralanabilir (Pazarçeviren 2005: 11-12):

- Ortaklık veya hissedar davaları.
- Şahsi yaralanma iddiaları / motorlu taşıt kazaları.
- İşin durması / sigortadan istenebilecek diğer tazminat talepleri.
- Yönetim / çalışan hile soruşturmaları.
- Boşanmalarla ilgili mali anlaşmazlıklar.
- İşletmenin mali kayıplarına ilişkin davalar.
- İş ihmalleri.
- Uzlaşma / Tahkim.

a-) **Ortaklık veya Hissedar Davaları:** Ortaklar veya hissedarlar, şirket yöneticilerine yasayı ihlal ettikleri iddiasıyla bazen dava açarlar. Böylesi davalarda adli muhasebeciye düşen bir şirketin performansının düşüşünü ve nedenlerini değerlendirerek bu düşüşle yönetim kurulu kararlarının ve uygulamalarının olası bağlantılarını tespit etmektir. (Markman ve diğerleri 2006: 532). Bu tür davalar uzun yıllara ait muhasebe kayıtlarından ve davaya konu olan (kar-zarar talebi) olaya ait detaylı analizden ibarettir (Pazarçeviren 2005: 11).

b-) **Sahsi Yaralanma İddiaları / Motorlu Taşıt Kazaları:** İşletmelerde yaşanan fiziksel yaralanma ve ölümcül kaza durumlarında da adli muhasebecilere başvurulabilir (Kaya 2005: 54).

c-) **İşin Durması / Sigortadan İstenebilecek Diğer Tazminat Talepleri:** Bu tür davalarda adli muhasebeci, söz konusu durumun ve kayıplara ilişkin uygun hesaplama metodunun incelenmesi amacıyla poliçenin detaylı bir analizini yapmakla yükümlüdür. Adli muhasebeciden davanın karara bağlanması sürecinde sigortalı bir kişinin veya sigorta şirketinin perspektifinden bakarak destek sağlaması istenir. Bu tür durumlara; işin durması, mal kayıpları ve iş görenin sadakatsizliği iddiaları örnek gösterilebilir (Pazarçeviren 2005: 11).

d-) **Yönetim / Çalışan Hile Soruşturmaları:** Hile genel anlamıyla, kasti olarak finansal tablolarda yapılan hata ve yanlışlıkları kapsamaktadır (Atmaca ve Terzi 2012: 51). Hileyle ilgili genel sınıflandırma iki şekilde yapılmaktadır. İlki çalışanların, işletmeye ait varlıkları haksız yere kullanımını ifade eden çalışan hileleri, diğeri ise tepe yönetimin

içinde bulunduğu durum ya da şartlar sebebiyle finansal tablolarda oynama yapıp kazanç ve avantaj sağlaması durumunu içeren yönetim hileleridir (Sipahi 2004: 5-6).

Adli muhasebeciler yapılan bu hilelerle ilgili davalarla karşı karşıya kaldıklarında personelle mülakat yaparlar ve belgelere dayanan kanıtları detaylı biçimde analiz ederler. Bu tür davalar daha çok hilenin varlığı, doğası, boyutuna ilişkin saptamalar ve suç tanımlamalarıyla ilgilidir (Pazarçeviren 2005: 11).

e-) **Boşanmalarla İlgili Mali Anlaşmazlıklar:** Boşanma olaylarında, karşı tarafın varlıklarını (aktiflerini) olduğundan düşük gösterdiğinde veya pasiflerini (borçlarını) yüksek gösterdiğine dair şüphe oluştuğunda adli muhasebecilere başvurulur (Pazarçeviren 2005: 12).

f-) **İşletmenin Mali Kayıplarına İlişkin Davalar:** Burada adli muhasebeciler, sözleşme ile ilgili uyuşmazlıklar veya ihlaller, işletmelerle ilgili birleşme ya da ayrılma davaları, iflas davaları, ürün sorumluluğu ya da marka ve patent hakkının yetkisiz kullanımı gibi işletme kayıplarıyla ilgilenir (Pazarçeviren 2005: 12).

g-) **İş İhmalleri:** Adli muhasebeci iş ihmalleri ile ilgili sorunları iki açıdan ele alabilir. Şayet davalı, bir muhasebeci ise ve davaya konu olan şey konusu itibarıyla muhasebe uygulamaları veya benzeri şekilde finansal tablolara etki eden bir olay ise adli muhasebeci konuyu muhasebe ahlak prensipleri, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri, muhasebe standartları ve uygulanan diğer ilke, yasa veya standartlar çerçevesinde analiz edecektir. Bunun dışındaki dava konusu olan ya da olmayan olaylarda ise zararların tespit edilerek hesaplanması açısından değerlendirecektir (Pazarçeviren 2005: 12).

h-) **Uzlaşma / Tahkim:** Uzlaşma ve tahkim, iş dünyasında taraflar arasında doğacak anlaşmazlıklarda tarafların mahkemeye gitmek yerine hakem ya da arabulucularla çözüme ulaşma çalışması olup, adli muhasebecilerin de bu aşamada aldıkları uzman eğitimle taraflara yardımcı olabilecekleri bir durumdur.

2.10 Adli Muhasebecilik Mesleğinin Kapsamı

Ticari işlemlerin günümüzde giderek karmaşıklaşması, birey ve kurumlar arasındaki ilişkilerde sorunlar yaşanması, çalışan hilelerindeki artış ve bu hilelerin önlenmesi ve ortaya çıkarılmasında yaşanan zorluklar, adli olaylarda daha fazla uzman desteğine ihtiyaç duyulması gibi nedenlerden dolayı adli olaylarda gerek mahkeme gerekse avukatların

sorunların çözümünde uzman bilirkişi desteğine ihtiyaç duymaktadırlar. Bu da adli muhasebecilik mesleğinin ortaya çıkmasına neden olmuştur. Fakat adli muhasebecilik sadece uzman bilirkişilikle sınırlı olmayıp hileli işlemlerin araştırılması ve dava destek konularını da içermektedir (Atmaca ve Terzi 2012: 32).

Dolayısıyla adli muhasebeciler aşağıda belirtilen üç farklı faaliyet alanında çalışmaktadırlar. Adli muhasebecilik hizmetinin uygulama kapsamını da oluşturan bu alanlar şunlardır (Elitaş 2012: 158):

- Dava Destek Danışmanlığı (Hukuki Destek),
- Uzman Şahitlik (Bilirkişi Tanıklığı),
- Hile Denetçiliği / Araştırmacı Muhasebecilik (İdari Destek),

Adli muhasebeciler mahkemelerde ilgili avukata yardımcı olmak amacıyla dava desteği, mahkeme heyetine fikirlerinin şekillenmesine yardımcı olmak için uzman tanıklık, işletme içi sahip, ortak ve yöneticileri ile üçüncü kişilerden gelebilecek hile ile ilgili taleplerin değerlendirilmesi aşamasında hile araştırmacılığı yapar (Akyel 2009: 139).

2.10.1 Dava Desteği (Hukuki Destek)

Dava desteği, adli muhasebecinin bir adli dava öncesinde veya dava esnasında ilgili yargı makamlarına ya da avukata çeşitli açılardan destek olması, hizmet sunmasıdır. Adli muhasebeci daha çok olayın ekonomik boyutuyla ilgilenir. Taraflar arasında yapılan bir anlaşmanın feshi ya da ihlali sonucu ortaya çıkan mali kaybı hesaplamak adli muhasebeci tarafından sağlanan dava desteğine bir örnektir (Pazarçeviren 2005: 4).

Dava desteği veren adli muhasebeci sadece anlaşmaların feshedilmesiyle sonuçlanan ekonomik kayıp ve zararları hesapladığı düşünülse de, değerlendirme, gelir iyileştirmeleri, kalkınma ve mali analiz gibi birçok konuyla da ilgilidir. Ayrıca borç davaları, sigorta talepleri, telif hakkı, hisse senedi anlaşmazlıkları, mal talebi ve nafaka talebi gibi pek çok hukuki olayda avukatlarla birlikte hareket eder (Chew 2002: 22).

Pek çok hukuki olayda adli mercilerle birlikte çalışan adli muhasebecinin herhangi bir dava konusu ile ilgili olarak avukatlara yardımcı olabileceği hizmetler iki başlıkta ele alınabilir (Crumbley 1995: 23):

- Gerekli bilgi ve belgelerin ortaya konulması süreci: Bu süreçte avukatların bir yasal işlemde gereksinim duyacakları verilerin ilgili, yeterli ve doğru olarak saptanması ve sunulması faaliyeti yer almaktadır.

- Toplanan verilerin analiz edilmesi süreci: Bu süreçte mahkemeye sunulacak mali nitelikteki verilerin değerlendirilmesi ve avukatların bu bulguları yorumlamasına yardım etme amacı yer almaktadır.

Dava desteği veren adli muhasebeci davacı taraf için çalışabileceği gibi davalık olan taraf için de çalışabilmektedir. Adli muhasebeci, davacı taraf adına muhasebe işlemleri veya kayıtlarıyla ilgili dolandırıcılığı kanıtlamaya yönelik olarak çalışırken, davalı taraf içinse tam tersi durum söz konusu olmaktadır. Adli muhasebeci, mahkeme adına hakimin muhasebe yönünün yetersiz kaldığı durumlarda da görev alabilmektedir (Thornhill 1995: 11-12).

Avukat ve hakimlere karşı sağlanan dava desteği kapsamında adli muhasebeciler ayrıca aşağıdaki faaliyetlerle de mahkeme sürecine yardımcı olmaktadırlar (Çabuk ve Yücel 2012: 32):

- Suç vasfı taşıyan olayları ortaya çıkarmak veya bir iddiayı çürütmek için gerekli verilerin elde edilmesi,
- Mahkeme sürecindeki bir davanın ön incelemesinin yapılarak ilgili verilerin gözden geçirilmesi,
- Muhasebe ve finans konularıyla ilgili yasal düzenlemelerin incelenmesi ve dava süresince gerektiğinde ilgili taraflara bu konularla ilgili danışmanlık hizmetinin verilmesi,
- Tazminat taleplerine ilişkin raporlar incelenerek gerçekleşen ekonomik zararların tespit edilmesi,
- Davanın sonuçlanmasına yönelik olarak gerçekleştirilen görüşme ve soruşturmalara yardımcı olunması.

Mahkemeler, yolsuzluk davalarında, işletme değerlemelerinde, hasar ve zarar tahminlerinde, sigorta anlaşmazlıklarında, anlaşmalardan doğan sorunlarda, patent, hak ve markalarla ilgili doğan sorunlarda, işletmelerle ilgili ayrılma veya birleşme davalarında, iflas davalarında, boşanma ile ilgili mali anlaşmazlıklarda ve işletmeler arası sorunlarda adli muhasebecilerden dava desteği talep edilebilmektedir (Bozkurt 2000b: 58).

2.10.2 Uzman Tanıklık (Bilirkişi Desteği)

Davaya konu olmuş bir olayda, davacı veya davalı taraftan bir uzmanın sahip olduğu kadar bilgi ve birikime sahip olması beklenemeyeceği gibi, sorunu çözmek adına görevlendirilmiş olan yargı mensuplarının da her konuda uzman olmaları beklenemez. Dolayısıyla sorunu çözümlenerek doğru karar verebilmek için konuyla ilgili uzman kişilerin bilgisine ihtiyaç duyulmaktadır. Adli muhasebenin sunduğu profesyonel hizmetlerden olan uzman tanıklık, bir adli dava sürecinde, mahkemeye ait üyeler olan avukatlara ve mahkeme üyelerine dava konusu olayın teknik yönüyle ilgili bilgiler veren bir alandır.

Uzman tanıklık ile ilgili çok sayıda tanımlama bulunmaktadır. Çünkü uzman görüşü genelde adli muhasebecinin uzmanlık alanlarıyla ilgilidir. Amaç, iddiaları bir uzman tanığın ifadesiyle destekleyerek, yorumlanması gereken olgu ve olayları güvenilir bir biçimde açıklığa kavuşturmadır (Aktaş ve Kuloğlu 2008: 112).

Uzman tanıklıkla ilgili AICPA'nın tanımı, "bir konu hakkında bilimsel, teknik veya özel bir fikir verme ya da bir konunun aydınlatılmasına katkıda bulunabilecek gerekli bilgi, yetenek, deneyim ve eğitime sahip kişi" şeklindedir (Toraman ve diğerleri 2009: 43). Bir başka tanıma göre de uzman tanıklık, bir uzmanın kendi uzmanlık alanı dahilinde dava konusuyla ilgili olarak önceden yapmış olduğu bilimsel araştırmalar sonucunda elde ettiği bulguları belge ve görsel araçlar yardımıyla mahkeme sırasında sunarak tanıklık yapmasıdır (Clark ve Diliberto 1996: 150).

Bahse konu olan uzman tanıklık Türk yargı sisteminde uygulaması pek görülmeyen bir alandır. Çünkü Türkiye'de tanıklık sadece olayı kendi gözleriyle gören kişiler için düzenlenen bir kavramdır. Türkiye'deki bilirkişi uygulamalarında bilirkişilerin yazılı rapor vermesi esastır. Ancak verilen bu yazılı rapordaki ifadelerin karmaşık olması, rapor içerisinde gereğinden fazla teknik, kavram ve terimlerin kullanılması sonucu verilmek istenen mesaj mahkeme tarafından anlaşılammamaktadır (Gülten 2010: 317). Özellikle ekonomik ve finansal içerikli davalarda işlemlerin karmaşık olup ve uzmanlık gerektirmesi nedeniyle adli muhasebecilerden yardım istenmektedir. Aynı zamanda hakimler, davalarda daha sağlıklı kararlar verebilmek adına adli muhasebecilerin bilgi ve deneyimlerine ihtiyaç duymaktadırlar (Bozkurt 2000b: 58).

Özellikle adli makamlarca ihtiyaç duyulan adli muhasebe uzmanlığı genellikle üç grupta sınıflandırılmaktadır. Bunlar; uzman tanıklık, danışma uzmanlığı ve vaka uzmanlığıdır. Bu hizmetler kısaca şu şekilde açıklanabilir (Atmaca ve Terzi 2012: 24).

- Uzman tanıklık: Mahkemedeki yargılama sürecinde veya üyeler arası değerlendirme öncesindeki bir faaliyettir. Mahkeme esnasında şahitlik sağlanması esasına dayanır.

- Danışma uzmanlığı: Davaya konu olmuş bir olayın çözümüne destek sağlayıcı bilgiler verme hizmetidir. Danışma uzmanlığı, çözüme katkı sağlayacak bir avukatlık çalışmasıdır ve temelde tavsiye verme esasına dayanır.

- Vaka uzmanlığı: Adli makamlara ulaşılmış bir vakadaki bulgu üzerine tanıklık etmek olarak tanımlanmaktadır. Danışma uzmanlığından farklı bir bakış açısına sahiptir. Muhasebe uzmanlığının ön plana çıktığı vaka uzmanlığında yeterli düzeyde kanıt ve veriler elde edildikten sonra görüş bildirilmektedir. Danışma uzmanlığında ise olay hakkında kanıt elde edilmese bile o konu hakkında çeşitli tecrübelerle dayanılarak tavsiyelerde bulunulur. Kısacası aralarındaki temel fark, yalan beyandır.

Adli muhasebecilerin uzman tanıklık faaliyeti sırasında hizmet sundukları taraflara karşı birtakım görevleri vardır. Bu görevler aşağıdaki gibi sıralanabilir (Bozkurt 2000b: 58):

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

Uzman tanıklık yapacak adli muhasebecinin ehliyetli ve uzman olduğu alanlara ait belgelere sahip olması gerekmektedir. Ayrıca adli muhasebecinin daha önceki deneyimleri ve saygınlığı davanın seyrini etkileyebileceği için bu kriterler büyük önem taşımaktadır (Thornhill 1995: 13).

Bu açıdan bir adli muhasebeci mahkemede uzman tanık olarak, hiçbir tarafın etkisi altında kalmadan, sakın ve güvenilir bir biçimde sorunlara ilişkin fikirlerini ortaya koyar. (Atmaca ve Terzi 2012: 24). Adli muhasebeci, bu sorunları çözmeye çalışırken, tarafsız,

bağımsız ve objektif olmalı, teknik konuları açık bir dille ve öğretici bir biçimde açıklamalıdır (Pazarçeviren 2005: 10).

Türkiye’de halihazırdaki mevcut uygulamalar göz önüne alındığında muhasebe ile hukuk ilişkilerinin kesiştiği durumlarda konunun bilirkişilik uygulaması ile çözüme kavuşturulduğu dikkati çekmektedir. Bilirkişiler de ilgili yargı merci tarafından görevlendirilen meslekle ilgili kişilerden oluşturulmaktadır. Ancak bilirkişilik uygulaması adli muhasebecilik ile eş tutulabilecek kadar geniş kapsamlı olmadığı gibi daha önce bahsettiğimiz yetkinliklere sahip kişileri işaret etmekten de uzak kalmaktadır (Karacan 2012: 124). Bu sebeple davaların hızlı, basit, en az giderle ve etkin bir biçimde görülmesini ve bir kısım uyuşmazlıkların nizasız kaza, sulh, uzlaşma gibi yöntemlerle çözümünü sağlamak gibi gerekçelerle 12 Ocak 2011’de kabul edilip 4 Şubat 2011’de yürürlüğe giren 6100 Sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu (HMK) ile “Bilirkişilik” ve “Uzman Görüşü” kavramları birbirinden ayrılmıştır (Çabuk ve Yücel 2012: 37). Kanununun 293. maddesinde uzman görüşü kavramının kapsamı şu şekilde belirtilmiştir (Atmaca ve Terzi 2012: 37):

- Davaya konu olmuş bir olayla ilgili olarak taraflar, uzman kişiden bilimsel görüş alabilirler fakat bu sebeple mahkemeden ayrıca süre talep edememektedir.

- Hakim, talep üzerine veya resen, kendisinden rapor alınan uzman kişiyi mahkemeye davet edip dinleyebilmektedir. Bu duruşma sırasında taraflardan birinin veya hakimin, uzman kişiye gerekli soruları sorabilme hakkı bulunmaktadır.

- Hakim tarafından mahkemeye çağrılan uzman kişi geçerli bir özrü bulunmadan duruşmaya gelmezse, hazırlamış olduğu rapor mahkeme tarafından geçersiz kabul edilir.

6100 Sayılı HMK’nın 293. maddesindeki bu düzenleme ile adli muhasebecilik mesleğinin gelişimine katkı sağlayacağı görülmekte ayrıca adli muhasebe uygulamalarının dava desteği ve uzman tanıklık görevlerinin Türkiye’de de önü açılmaktadır.

2.10.3 Hile Denetçiliği (Araştırmacı Muhasebecilik)

Hileli işlemler son yıllarda oldukça artmış ve zararları önemli boyutlara ulaşmıştır. Bu tür hilelerin ortaya çıkartılması ve önlenmesi uzmanlık gerektiren işlerden olmuştur. Genel standartlara göre eğitilmiş muhasebeci ve denetçilerden hilelerle savaşmada başarı beklemek zordur. Bu nedenle zorunlu olarak yeni bir meslek türü doğmuştur. Bu mesleği

icra edenlere “Hile Denetçisi” veya “Araştırmacı Muhasebeci” adı verilmektedir (Bozkurt 2000b: 59).

Adli muhasebecilik mesleğinin faaliyet alanlarından olan suistimal, hile ve yolsuzluk araştırmacılığı incelendiğinde öncelikle göze çarpan kavramsal bir kargaşa olmaktadır. Suistimal, hile ve yolsuzluk kelimelerinin birbirlerinin yerine çok sık kullanıldığı ve bu sebeple de karıştırıldığı görülmektedir. Hile sözlük anlamıyla bir çıkar sağlamak amacıyla birini aldatmak, yanıltmak için yapılan düzen, dolap, oyun, entrika şeklinde tanımlanabilir. Suistimal ise işine geldiği gibi, kendi yararına ve çıkarına göre davranmak, iyi niyete karşı yapılan iyi niyet taşımayan eylem, duygu ve düşünce olarak açıklanabilir (Gülten 2010: 318). Adli muhasebecinin mahkemeye yardımcı olacağı bu süreçte ilk yapması gereken karşılaştığı olayı tanımlayabilmesidir. Bu yüzden de yukarıda tanımları yapılan hata, hile ve suistimal gibi kavramlara hakim olması gerekmektedir.

Adli muhasebeci bu süreçte öncelikle hile ya da yolsuzluğun meydana geldiği işletmedeki tüm belge ve kayıtları inceleyerek ve soruşturmayla doğrudan veya dolaylı olarak ilişkisi bulunan kişilerle görüşerek kişiler ve gerçekleşen olay hakkında tarafsız bilgiler toplamalıdır (Thornhill 1995: 18). Daha sonra elde edilen kanıtlar bir araya getirilerek hile ve yolsuzluklarla ilgili olası tüm iddialar belirtilmelidir. Son olarak da toplanan tüm bilgi ve kanıtlar analiz edilerek bir sonuca varılmalıdır (Albrecht ve diğerleri 2009: 630).

Araştırmacı muhasebecilik adli muhasebecilerin daha yoğun bir şekilde hizmet verdikleri profesyonel bir adli muhasebe uygulama alanıdır. Temelde araştırmacı muhasebeciler; 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 (Toraman ve diğerleri 2009: 40).

Adli muhasebecilerin olası suç soruşturmalarında yönetime yardımcı oldukları bilinmektedir. Örneğin şirket yönetimi çalışanlarından birinin yolsuzluk yaptığına dair şüpheye düştüğünde adli muhasebeciye başvurmakta ve ondan profesyonel destek alabilmektedir (Bozkurt 2000b: 59). Ayrıca şirket yönetimi, şirkete yöneltilen cezalar konusunda veya hissedarların şirkete karşı açtığı suç unsuru taşıyan davalarda muhtemel idari hataların bulunup bulunmadığı hususunda da adli muhasebecilere ihtiyaç duymaktadır (Karacan 2012: 112). Dolayısıyla adli muhasebecilik mesleğinin en temel çalışma konusu

hile ve yolsuzlukların tespit edilmesidir. Bu bakımdan ister yürütülen bir soruşturma kapsamında olsun isterse de işletmelerin önlem almalarını sağlamak amacıyla olsun yapılan hile ve yolsuzluk araştırmaları adli muhasebe çalışmalarının büyük bir bölümünü oluşturmaktadır (abuk ve Yücel 2012: 34).

Hile ve yolsuzluklar konusunda kendisinden profesyonel destek istenen adli muhasebecinin, hile denetçisi ya da bir diğer adıyla soruşturmacı muhasebecilik yoluyla mahkeme heyetine yardımcı olabileceği konular şöyle sıralanabilir (Pazarçeviren 2005: 9):

- şüphe duyulan hileli işlemleri kanıtlarıyla birlikte ortaya çıkarmak,
- Mevcut durumun analizi ve yapılacaklara ilişkin önerileri düzenlemek,
- Aktiflerin geri alınması, korunması ve iyileştirilmesine destek sağlamak,
- Konu ile ilgili diğer alanlardaki uzmanlarla koordineli çalışmak,
- Adli kovuşturma açma veya dava açma yoluyla varlıkların geri alınmasına yardımcı olmak.

Hile denetçiliği ile görevlendirilen adli muhasebeci, işletmede hileyi kimin yaptığı, bu hileyi nasıl gerçekleştirdiği hususunda öngörülerde bulunarak doğruya ulaşmaya çalışmalıdır (Pazarçeviren 2005: 5). Hile denetçisine göre; şirket yönetimi, işletmenin finansal tablolarını olduğundan iyi göstererek, daha fazla kredi alabilmek, borsada hisse senedi fiyatlarını yükseltmek, karı artırmak, işletmenin kamuoyu nazarındaki imajını güçlendirmek, az vergi ödemek, az kar dağıtmak gibi amaçlar gütmüştür. (Bozkurt 2000a: 16). Diğer yandan hileyi gerçekleştiren taraf şirket çalışanları ise, çeşitli baskılar altında (borcu nedeniyle tehdit alması gibi) ve işletmede sağlıklı bir iç kontrol yapısı olmadığını düşünüp rahat davranarak hile yapmışlardır (Arzova 2003: 120).

Hile denetçileri genellikle işletmelerde muhasebe süreçlerine, politikalarına ve personel hareketlerine yönelik tavsiyelerde bulunarak işletme içi iç kontrol yapısının etkinliğine katkı sağlamaktadırlar (Toraman ve diğerleri 2009: 41). Bu sebeple hile denetçisi hile olasılıklarının nerelerde olabileceğini tahmin etmeli ve işletmenin iç kontrol sisteminin zayıf yönlerini hemen bulabilmelidir. İşletmede olabilecek hileli davranış tiplerini belirleyerek üretim, muhasebe, satın alma veya pazarlama gibi işletme bölümleriyle ilişkilendirebilmelidir (Gülten 2010: 319).

Hile denetçileri ve araştırmacıları görevlerini yerine getirirken Kırmızı Bayraklar (Red-Flags) ve Benford Yöntemi, Çapraz Denetim Tekniği, Hile Değerlendirme Sorgulaması (Fraud Assesment Questioning- FAQ), Veri Madenciliği Araçları gibi denetim tekniklerini kullanmaktadır (Cole 2008: 22-23).

Bu yöntemler içerisinde en önemlileri Kırmızı Bayraklar (Red-Flags) ve Benford Yöntemi olarak bilinmektedir. Hileyi ortaya çıkarmak adına hile denetçileri olarak çalışan adli muhasebeciler, Oran Analizi, Benford Yasası gibi tekniklerin yanında, şüpheli noktaları belirleyebilmek için “Kırmızı Bayraklar” denilen bir yaklaşım da kullanmaktadırlar. Kırmızı Bayraklar yöntemi; denetçilerin bir takım gözlemleme ve bazı hile belirteçlerini kullandığı mantıksal bir yoldur (Sürmen 2010: 380).

Benford Yasası: Adli muhasebeciler, hile ya da yolsuzluk yapılan mali durum beyanlarına ilişkin sahtekârlıkları açığa çıkarabilmek için oran analizi ve verilerin tahrif edilmiş olma ihtimalini belirlemek için kullanılan Benford Yasası gibi belirli veri inceleme tekniklerini kullanarak analiz ederler. Bu yasa, rakamların ortaya çıkış sıklıkları yani frekansları ile gerçek bir muhasebe evreninde ortaya çıkan ilk rakamların frekanslarının karşılaştırılmasına dayanmaktadır (Pazarçeviren 2005: 6).

Bu analizin temel noktası insanların rastgele davranmayacaklarına dayanır. İnsanlar hile yapmak amacıyla sayı ürettiklerinde alışkanlıklarının sonucu olarak birkaç numarayı tekrar ederler. Bu yöntem insanların rastlantısal sayı üretemeyecekleri varsayımına dayanmaktadır. Doğal olarak oluşması gereken sayılar Benford Kanunu ile bulunmakta, doğal oluşması gereken sayılar ile beyanlarda yer alan sayılar arasında fark olması durumu ise, beyandaki sayıların hileli olarak üretilmiş olabileceği varsayımını gündeme getirmektedir (<http://www.denetimturkey.com/>).

Benford Kanunu gereğince herhangi bir istatistik verisinden veya herhangi bir sayılar tablosundan rastgele bir sayı seçildiğinde bu sayının ilk hanesinin 1 olma olasılığı bütün sayıların olasılığının aynı olduğu yönündeki düşüncenin aksine %30.1'dir. Bu sonucu 2 olma olasılığı %17.6 ile takip eder ve 9 olma olasılığı %5'dir (Türkyener 2007: 114).

Frekanslar Benford yasasına uymayan bir şekilde değişiyorsa, bu durum muhasebe verileri üzerinde kasıtlı bir girişimin belirtisi olup verilerin doğal akışlarını bozma olasılığını ortaya çıkarmaktadır. Bu varsayımla, Benford Yasası ile muhasebe arasında bir ilişki kurulmuştur. Önce New York Brooklyn Vergi Servisi bu yasaı kullanarak, New York'taki yedi şirketin muhasebe hilelerini ortaya çıkarmış, bunu takiben ABD'nin

çeşitli eyaletlerinin vergi servisleri bu modeli kullanmaya başlamıştır. Daha sonra denetim alanında önde gelen yazılım firmalarınca bu model veri analiz paketlerine eklenmiş ve dünyanın çeşitli yerlerinde kullanımı yaygınlaşmıştır (Türkyener 2007: 118).

Çapraz Denetim Tekniği: Hileleri tespit edip açığa çıkarma için kullanılan yöntemlerden biri olan Çapraz Denetim Tekniği muhasebede karşılıklı çalışan hesapların işleyiş kurallarına göre oluşturulmuş, herhangi bir hesabın yanlış bir hesapla alacak ya da borç kaydı sonucu bakiye değiştirip değiştirmediğini saptamamıza yarayan dinamik ve son derece pratik olan bir denetim tekniğidir. Bu teknikte temel işleyiş, aralarında işlevsel ilişki bulunan hesapları bir araya getirmektir. Örneğin, satışlar, satış iadeleri ve iskontolar, tahsilat işlemleri ve alacak hesapları ilişkili çalışan hesaplardır. (Bozkurt 2006: 47). Bir diğer örneğe göre de; nakit yaratıcı özelliği olan “300 Banka Kredileri” hesabı bakiyesindeki artış, “102 Bankalar” hesabı ya da “100 Kasa” hesabı gibi hesapların bakiyesinde de bir artışa neden olmalıdır.

Çapraz Denetim Tekniği’nde karşılıklı çalışan hesaplar belirlendikten sonra karşılıklı çalışması uygun olmayan hesaplar dikkate alınarak incelemeye devam edilir, bu türden hesaplarda aynı kayıta yer alıyorsa ya da hesaplar ve tutarlar arasında fark varsa anormal bir durum olduğu düşünülür ve soruşturma başlatılır (Çankaya ve Grekan 2009: 100).

Veri Madenciliği Tekniği: Hile denetçisi tarafından kullanılan bir başka denetim tekniği olan veri madenciliği tekniği , bir soruşturma sürecinde iç ve dış kaynaklardan elde edilen verilerden daha önce görülemeyen veya açık olmayan sonuçlara ulaşma sürecidir. Veri analizi, verilerden anlam çıkarma tekniğidir (Kiracı 2005: 110). Çıkarılan bu yeni veriler yeni ve kullanılabilir olacaktır. Dolayısıyla yenilenen bu veri yığınları işletme karar alma süreçlerinde kullanılabilir, yararlı bilgiler haline gelmiş olur. En genel ifade ile veri madenciliği tekniği usulsüzlükleri veya potansiyel hileleri araştırmak üzere kullanılmaktadır.

Hile Değerlendirme Sorgulaması (FAQ-Fraud Assesment Questioning): FAQ, hile denetçisi tarafından hileyi ortaya çıkarmak için kullanılan bir diğer yöntemdir. Bu yöntem, olası hile olayları için bilgi edinilmesini sağlamakta oldukça etkilidir. Yalan söylemenin neredeyse herkesin başvurabildiği bir davranış olduğunun kabul edilmesine dayanan bu yöntemde soruşturmacı, olayla ilgili sorular sorulan şüpheliye belli etmeden, sormak istediği soruları ilgili kişiye yönelir (Abdioğlu 2007: 132). FAQ denilen bu yöntemde kişiye “yakalanmadan şirketi nasıl dolandırılabileceğine” dair sorulan sorulara

verdiği cevaplar araştırılır. Çalışanların hile denetçisine verdiği cevaplar ayrıca iç denetim mekanizmalarındaki eksiklikleri de ortaya çıkarır. Böylece başka birisinin bu yolla herhangi bir hileye girişip girişmediği de belli olmaktadır.

Hile denetçilerinin hileyi ortaya çıkarmak için çeşitli teknikler kullanmasından başka izleyebileceği başka prosedürler de vardır. Uygulanan bu diğer prosedürler, meydana gelen hile olayı hakkında bilgisi olabilecek kişilerle mülakatlar ve görüşmeler yapmaktır (Pazarçeviren 2005: 6). Bu sebeple adli muhasebeciler, yaptıkları mülakat ve görüşmeler sonucu zanlı olarak tespit ettikleri kişi ile ilgili sorgulamalarda kişinin ruh halini, psikolojik yapısını da dikkate almak zorundadır. Bazen uygun psikolojik ortam yaratıldığında kişiler vicdan azabına dayanamayıp suçlarını itiraf edebilmektedirler (Gülten 2010: 319).

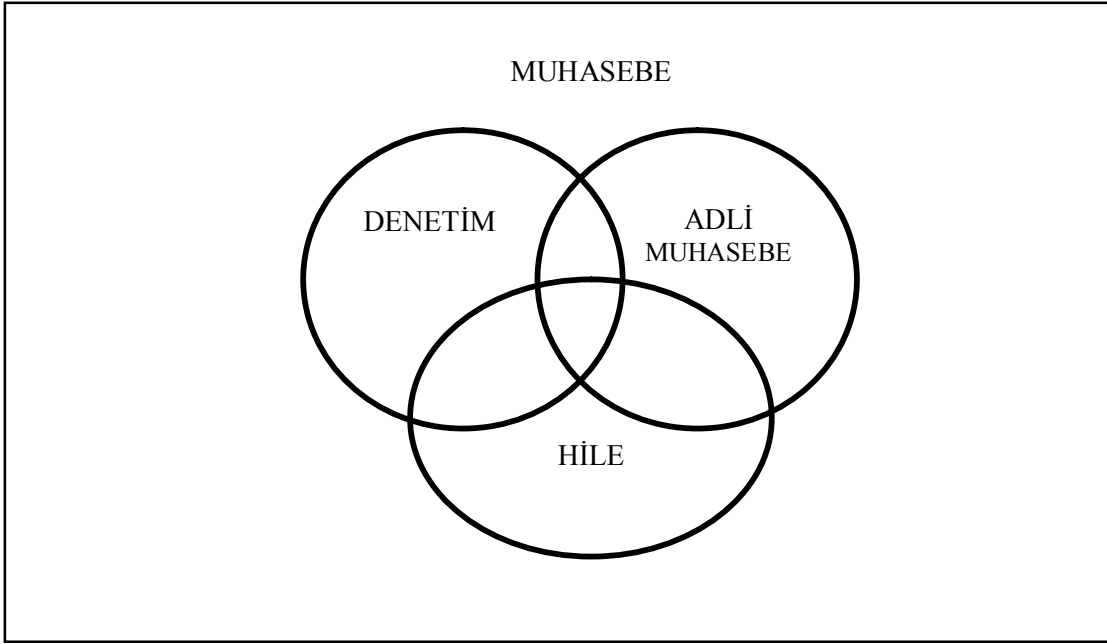
2.11 Adli Muhasebecilik Mesleğine Mensup Olma ve Adli Muhasebecilik Eğitimi

Adli muhasebe kavramının ortaya çıkmasıyla bu alanda yeterli bilgi ve deneyime sahip kişilere duyulan ihtiyaç giderek artmış, özellikle tüm dünyayı derinden etkileyen şirket skandallarından sonra son yıllarda gittikçe önem kazanan bir meslek haline gelmiştir.

Son yıllarda, adli muhasebe alanında kariyer yapmanın sağlayacağı faydalar konusunda yapılan çalışmalarda adli muhasebeciliğin, hem en çok tercih edilebilecek mesleklerin başında hem de güvenceli bir meslek olduğu vurgulanmaktadır (Rezaee ve diğerleri 2004: 2). Hatta adli muhasebecilik, “United States News & World Report” adli dergiye göre ABD’deki 8 en güvenli kariyerlerinden biri olarak görülmekte, Smart Money Magazine isimli dergiye göre ise gelecek 10 yıl içinde yüz bin doların üzerinde ücret kazanabilecek on yeni meslekten biri olarak görülmektedir (Pazarçeviren 2005: 13).

Başta ABD olmak adli muhasebecilik mesleğini kabul etmiş tüm gelişmiş ülkelerde, verilen adli muhasebe eğitimi temelde muhasebe öğrenimi üzerine inşa edilmektedir. Aşağıdaki şekilde görüldüğü üzere adli muhasebe eğitimi muhasebe öğretisinden ayrı bir olgu değil, aksine muhasebe öğretisinde bir üst noktayı oluşturmaktadır. Adli muhasebeci olarak çalışmak isteyen bir birey, temel olarak muhasebe eğitimini tamamlamak zorundadır (Usul ve Topçuoğlu 2011: 62).

Şekil 2.1 Adli Muhasebe Öğretisinin Oluşması



Kaynak: Usul ve Topçuoğlu (2011: 62).

Adli muhasebeci olabilmek için normal bir lisans eğitimi gerekli olmakla birlikte, sadece bu eğitimin yeterli olabileceğini söylemek çok doğru olmaz. Adli muhasebecilik yapabilmek için ilave eğitimler gerekmekte, mesleki deneyim büyük önem taşımaktadır (Karacan 2012: 123).

Adli muhasebecilik mesleğine duyulan ihtiyacın farkına varan başta ABD olmak üzere bazı gelişmiş ülkelerde adli muhasebe ile ilgili eğitimin alt yapısı tamamlanmış ve bu konularda uzmanlar yetiştirilmeye başlanmıştır. Türkiye’de ise hala adli muhasebe alanının önemi yeterince fark edilememiş, bir meslek olarak adli muhasebecilik ile ilgili ciddi bir alt yapı çalışmasına henüz başlanmamıştır

2.11.1 ABD’de Adli Muhasebecilik Mesleği ve Adli Muhasebe Eğitimi

İlk olarak İskoçya’da bir muhasebecinin reklam amaçlı dağıttığı bir el ilanı ile ortaya çıktığı ifade edilen adli muhasebecilik faaliyetleri başta ABD olmak üzere ve birçok ülkede hızla yayılmıştır. 1900’lü yılların başlarında, ABD ve İngiltere’de muhasebecilerin ifadelerini nasıl verebileceklerine dair talimatlar içeren makaleler çeşitli yayın organlarında görülmeye başlanmıştır (Akyel 2009: 90).

İlerleyen yıllarda ünlü gangster Al Capone'un yakalanma sürecinde verdiği katkılar sebebiyle adli muhasebecilik ün kazanmış, 1946'da da ilk kez "Forensic Accounting- Adli Muhasebe" kavramının kullanılması ile ABD'de bu mesleğin profesyonel olarak yürütülmesi işlemi başlamıştır. Sonraki dönemlerde ABD'de adli muhasebecilik adına önemli sayılan gelişmeler yaşanmıştır. 1988 yılında ACFE'nin kurulması, 1992 yılında ACFEI'nin kurulması, 1997 yılında ABFA'nın kurulması ve 2000 yılında "Journal of Forensic Accounting, Auditing, Fraud and Taxation" dergisinin yayımlanmaya başlanması önemli sayılan bu gelişmelerdendir.

ABD'de özellikle 2000'li yıllardan itibaren artış gösteren adli muhasebecilik mesleğinin hızlı bir ilerleme göstermesinin temel nedeni yaşanan Enron skandalıdır. Enron skandalı sonrası AICPA tarafından SAS 99, Amerikan hükümeti tarafından da Sarbanes Oxley yasası çıkarılmıştır. Yayımlanan bu yeni kanun ve yapılan düzenlemeler, adli muhasebeciliğin önemini arttırmış ve ardından adli muhasebeciler önce şirketlerde ücretle çalışıp sonrasında FBI, IRS gibi departmanlarda çalışmaya başlamışlardır (Atmaca ve Terzi 2012: 33).

Hileli işlemlerdeki artışlar sonucu önem kazanan adli muhasebecilik mesleği ile ilgili ABD'de yayınlanan bilimsel makalelerde fazlaca söz edilmiş, popüler basın tarafından da adli muhasebe, çekici bir uzmanlaşma alanı haline getirilmiştir. Adli muhasebe yalnızca muhasebe ve denetim için geçerli olmayıp; hukuki, ekonomik ve ticari alanlarda soruşturmaya tabi konulara da uygulanmaktadır.

Bu açıdan geçmişte sadece dava desteği ya da uzman bilirkişilik nedeniyle adli muhasebecilere başvurulurken, bunlara ek olarak günümüzde şirket yönetici ya da pay sahipleri tarafından hilelerin araştırılması amacıyla adli muhasebecilere başvurulmaktadır (Pazarçeviren 2005: 2).

Adli muhasebe alanında meslek mensubu olacak kişilerin eğitim ihtiyacını giderebilmek, uzmanlık alanlarını ve meslek kalitelerini belirlemek, mesleğin saygınlığını sürdürmek amacıyla ABD'de bulunan kimi kurum ve kuruluşlar, faaliyetlerde bulunmaktadır. Bu amaçla kişilerin uzmanlığını gösterir ehliyetlere sahip olabilmeleri için çok sayıda sertifika programları geliştirilmiş, bu programlar ve sertifikalar günümüzde dünya çapında geçerlilik kazanır hale gelmiştir.

ACFE, dünyanın hileyle mücadele ve eğitim konusunda öncü kuruluşlarından biri olarak kabul edilmekte ve günümüzde yaklaşık 50.000 üyesi ile dünya çapında iş

dünyasındaki hileleri azaltma ve profesyonel anlamda dürüstlük ve kamuoyunun güvenini sağlamaya yönelik faaliyetlerde bulunmaktadır. ACFE'nin amacı, tüm dünyada yaşanan hileli eylemlerin ve beyaz yakalı suçların zararlarını en aza indirmek, hilelerin tespiti, önlenmesi konusunda adli muhasebecileri desteklemek, eğitim ve seminerler düzenleyerek yayınlar yapmaktır (Karacan 2012: 123).

Adli muhasebe ile ilgili düzenlemeler yapan, eğitim, seminer ve kurslar veren, ACFE 1988'de kurulmuştur. ABD'de adli muhasebeci olmak için gerekli ruhsatlandırma işlemleri bu kuruluş tarafından yapılmaktadır. Bu birlikten adli muhasebe ruhsatı alabilmek için (Bozkurt 2000b: 60-61):

- Lisans mezunu olmak,
- Muhasebe, hukuk, hile araştırmacılığı, kriminoloji, denetim, işletme kayıplarının ölçülmesi alanlarında iki yıllık deneyime sahip olmak,
- ACFE tarafından düzenlenen ve kriminoloji, etik, finansal işlemler, hile araştırmacılığı, hile bileşenleri gibi konulardan oluşan sınavlarda başarılı olmak gerekmektedir.

ABD'de adli muhasebeci olabilmek için ACFE tarafından düzenlenen ve başarıyla geçilmesi gereken sınavda adaylara sorulan sorular şu dört ana bölümden oluşmaktadır (Pazarçeviren 2005: 14):

- Finansal işlemler
- Araştırmacılık
- Yasal unsurlar
- Suç bilimi

Merkezi ABD'de bulunan ve hem yasal bir zeminde bulunup hem de hileye karşı denetçi sertifikasyonu düzenleyen ACFE'nin hileye karşı eğitim programları geliştiren, bunların üniversitelerde uygulanmasını teşvik eden ve bunun için gerekli eğitim materyallerini sağlayan "Hileye Karşı Eğitim Ortaklığı" (Anti-Fraud Education Partnership) adında bir bölümü mevcuttur. Aşağıdaki şartların sağlanması durumunda ACFE, üniversitede bu eğitim ortaklığına katılacaktır (Elitaş 2012: 161-162):

- Üniversite, resmi olarak ACFE'ye "Hileye Karşı Eğitim" (Fraud Examination) isimli bir ders başlatmak için başvurmalı,
- Bu ders lisans ve / veya lisansüstü eğitim programlarında üç kredilik bir ders olarak yürütülmeli,
- Eğitmenin bilgileri ACFE'ye iletilmeli (eğitmen mutlaka ACFE üyesi olmalıdır) ve dersin yürütüleceği zaman bildirilmeli,
- ACFE'nin sağlayacağı materyal ve imkânlarla ilişkin kullanım şartları onaylanmalı,
- 90 günlük ders programının tamamlanması için eğitmen ve öğrencilere ilgili kaynaklar sağlanmalıdır.

ACFE'den başka mesleğe katkı sağlayan, mesleğin belli ölçülerde standardizasyonunu sağlamak üzere çalışmalarda bulunan diğer kurumların başlıcaları (Karacan 2012: 123):

- Kanada Ruhsatlı Muhasebeciler Birliği (The Canadian Institute of Chartered Accountants- CICA)
- Yeminli Mali Müşavir (The Chartered Accountants- CA)
- Ulusal Sertifikalı Yolsuzluk Araştırmacıları Birliği (National Association of Certified Fraud Examiners- NACFE)
- Ulusal Adli Muhasebeciler Birliği (National Association of Forensic Accounting- NAFA)' dir.

Kanada Ruhsatlı Muhasebeciler Birliği (CICA): 1902 yılında parlamentoda kabul edilen yasa ile tüzel kişilik kazanmış bir kuruluştur. Kanada'da meslek üzerinde söz sahibi olan, üyelik, kural ve stratejilerin güçlü bir sponsoru ve koruyucusu olan CICA, adli muhasebe ile ilgili çalışmalar yürütmektedir.

Bu kuruluş adli muhasebe ile ilgili Kanada'da ilk standart olarak bilinen ve adli muhasebe ile ilgili standartlar oluşturulması amacıyla 2001 yılında, "Araştırmacı ve Adli Muhasebenin Geliştirilmesi için Teklif" adı altında bir çalışma metni yayınlamıştır (Ocak 2007: 26).

Kanada’da “Adli Muhasebe” mesleğini icra edebilmek için kişilerin CICA tarafından belirlenmiş bir takım koşulları yerine getirmiş olması gerekmektedir. Bu koşullar (Akyel 2009: 107-108):

- Kanada’da CICA tarafından verilen muhasebe ruhsat sahibi olmak,
- 3 yıl Kanada’da ruhsatlı muhasebeci olarak çalışmak,
- Toronto Üniversitesi tarafından verilen “Adli ve Araştırmacı Muhasebe Diploma Programını” tamamlamak,
- Son üç yıl boyunca, ruhsatlı muhasebeci olarak adli muhasebe alanında, 1500 saat faaliyette bulunmak ya da son üç yıl 500 saatten az olmamak kaydıyla, 6 yıl boyunca toplamda 2500 saat adli muhasebe alanında faaliyette bulunmaktır.

Yeminli Mali Müşavir (CA): Adli muhasebecilik mesleğinin kredibilitelerini artırmak, profesyonel yönetmeliğin oluşumunu etkilemek amacıyla faaliyet yürüten kurumlardan biridir.

Ulusal Sertifikalı Yolsuzluk Araştırmacıları Birliği (NACFE): Teksas merkezli bir organizasyon olup üyelik için deneyim ve çalışmanın gerekli olduğu, yolsuzlukları ortaya çıkarmayı amaçlayan, avukat, muhasebeci, sanayi çalışanları ve bankerler gibi geniş yelpazede meslek gruplarını kapsayan kar amaçlı özel bir kuruluştur (Pazarçeviren 2005: 16). Üyelik için; hem uygulamayı hem de hukuk, hile keşfi gibi teorik kursları kapsayan çok disiplinli iki yıllık bir programı almış olma şartı vardır (Akyel 2009: 106).

CICA ve NACFE gibi organizasyonların, eğitimde ve adli muhasebecilere yetki verilmesinde yasal bir rol üstlenebilmek için yasallaştırılmış eğitim programları geliştirmesi gerekmektedir (Pazarçeviren 2005: 17).

Ulusal Adli Muhasebeciler Birliği (NAFA): ABD ve diğer ülkelerde 1980’li yıllardan itibaren mesleğe ilişkin faaliyetlerini sürdüren örgütlenmelerden biridir. Bu oluşum, üyelerine adli hizmetlerini sigorta şirketlerine pazarlarken destek olmak için kurulmuştur (Pazarçeviren 2005: 17).

Yapılan açıklamalar ışığında, ABD’de adli muhasebeci olmak isteyen bir kişinin izleyebileceği yollar kısaca şu şekildedir (Ramaswamy 2007: 38):

- Mevcut sertifikaların en popülerlerinden olan Sertifikalı Hile Araştırmacısı'na (Certified Fraud Examiner- CFE) ait olan sertifikayı almak için ACFE tarafından yapılan sınavda başarılı olmak gerekmektedir.

- Sertifikalı Hile Uzmanları Birliği, Sertifikalı Hile Uzmanı Sertifikası (Certified Fraud Specialist- CFS) sunmaktadır.

- Diğer sertifika verenler ise Kuzey Amerika Adli Muhasebe Topluluğu, Sertifikalı Değerleme Analistleri Ulusal Birliği ve Ulusal Dava Destek Hizmetleri Birliği'dir.

2.11.2 Türkiye'de Adli Muhasebecilik Mesleği ve Mevcut Adli Muhasebe Eğitimi

Günümüzde yeni yöntemlerle işlenen suçların ve yapılan hilelerin tespit edilmesi ve önlenmesi eskiye göre daha fazla uzman desteği gerektirmekte, bunun bir sonucu olarak yeni uzmanlık alanlarına olan ihtiyaç gün geçtikçe artmaktadır. Bu ihtiyaca cevap verebilecek uzmanlık alanlarından biri de adli muhasebedir. Son dönemde, yapılan akademik çalışmaların bir sonucu olarak adli muhasebe, hem en çok tercih edilebilecek mesleklerin başında hem de diğer mesleklere göre daha güvenceli bir meslek olarak görülmektedir. Bu sebeple, adli muhasebe mesleği ile ilgili eğitim altyapısını tamamlamış olan başta ABD olmak üzere kimi ülkelerdeki çok sayıda üniversite, programlarında adli muhasebe ile ilgili çeşitli derslere yer vermektedir (Pehlivan ve Dursun 2012: 139).

Hile, yolsuzluk ve adli muhasebecilik konusunda gelişmiş ülkeler Türkiye'ye göre bir hayli yol alıp alt yapılarını tamamlamış olsalar da, hile ve yolsuzlukları tespit edip önleme konusunda tamamen bir sonuca varamamışlardır. Konu ile ilgili yapılan araştırmalar, getirilen düzenlemeler, standartlar ve ilkelere rağmen hile oranlarında görülen artış ve bunların işletmeye getirdiği maliyetler hilenin boyutlarını açıkça ortaya koymaktadır.. Türkiye'de ise bu konuda henüz organize bir mücadele yürütülememekte dolayısıyla hilenin verdiği zararlar tam anlamıyla önlenememektedir (Bozkurt2000c: 68).

Tüm gelişmiş ülkelerde olduğu gibi, Türkiye'de de iş hayatında ve toplumun çeşitli kesimlerinde yaşanan gelişmelere bağlı olarak ortaya çıkan çok çeşitli suçlar, bu mesleğe olan ihtiyacı gün geçtikçe arttırmış, zararları en aza indirmek adeta bir zorunluluk haline gelmiştir (Karacan 2012: 126).

Türkiye'de mesleğin gelişmesi için yapılan çalışmalar Avrupa'daki kadar hızlı olmamakla birlikte sürmekte, İstanbul Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası'nın

(İSMMM) düzenlediği seminer ve kurs programlarının, diğer çeşitli meslek kuruluşları ve üniversiteler tarafından düzenlenen seminer ve çalışmaların olduğu göze çarpmaktadır (Karacan 2012: 124).

Türkiye’de de mesleğin gelişimi için adli muhasebe uzmanlığına yönelik yeni bir sertifika programı yürütülmektedir. 2009 yılının Ekim ayından beri İSMMM ile Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) tarafından İSMMM Akademi çatısı altında sertifika programı başlatılmıştır.

Program süresi hafta sonları günde altı saat olmak üzere 30 hafta ve toplam 360 saat olarak tasarlanmıştır. Katılımcıların eğitim süresi sonunda bir proje ödevini tamamlamaları gerekmektedir. Yine katılımcılar, aldıkları her dersten sınava girecek, başarılı oldukları takdirde sertifika almaya hak kazanacaklardır. Sertifika alacak meslek mensupları, araştırmacı muhasebeci, hile denetçisi veya incelemecisi olarak çalışarak birçok alanda hizmet verecektir.

İSMMM Akademi tarafından sunulan sertifika programına 3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu’na (3568 Sayılı Meslek Kanunu) göre ruhsat almış olan tüm meslek mensupları katılabilmektedir.

Bununla birlikte yaklaşık 7 ay süren (360 saatlik) Bağımsız Adli Muhasebe Uzmanlığı Programı sonrasında katılımcıların unvanının başına “bağımsız adli muhasebeci”, “bağımsız adli muhasebe uzmanı” ya da “bağımsız adli müşavir” unvanlarını eklemesi Türkiye’de adli muhasebecilik mesleğine duyulan ilginin artmasını sağlamıştır (Çabuk ve Yücel 2012: 37).

İSMMM tarafından kurulan İSMMM Akademi Odası başkanı Yahya Arıkan ve Nejat Bozkurt öncülüğünde konularında uzman akademisyenlerin oluşturduğu heyet, mahkemelere intikal eden dava sayısındaki artış, ticari işlemlerin giderek karmaşık hale gelmesi ve bunun neticesinde bireylerin ve kurumların devlet ilişkilerinde giderek artan sorun yaşamaları nedeni ile; “Bağımsız Adli Muhasebe Uzmanlığı Programı” adlı eğitim verilecek, bu eğitim vasıtasıyla katılımcılara (İSMMM Akademi 2012: 4):

- İşletmelere yönelik hile denetçisi olma,
- Hile araştırmacısı olma,
- Mahkemelere yönelik uzman şahitlik yapma,

- Mahkemelere yönelik dava destek danışmanlığı yapma,
- İşletmelerde hile riskini ölçme ve değerlendirme,
- Taraflar arasında oluşan anlaşmazlıkları çözümlenme, olanağı sağlanacaktır.

İSMMM tarafından verilen bu seminerde, konularında uzman akademisyenlerin oluşturduğu heyet tarafından katılımcılara şu dersler verilmektedir (İSMMM Akademi (2012: 13):

- İşletme etiği ve işletme kültürü
- Temel davranış bilimleri
- Mali tablo hileleri
- Adli bilişim uygulamaları
- İşletmelerde iç kontrol uygulamaları
- Temel denetim teorisi
- Hile teorisi
- Kurumsal yönetim uygulamaları
- Dijital ortamda veri analizi ve hile incelemesi
- Çalışan hileleri
- Kriminoloji ve adli bilimler açısından ceza- usul hukuku ve diğer hukuk alanları
- Adli bilimler ve adli bilimlerin hukuktaki yeri
- Adli belge incelenmesi
- Adli bilimlerde delil ve bilirkişilik
- Adli muhasebe araştırma teknikleri
- Adli muhasebe uygulamaları.

Türkiye’de adli muhasebecilik mesleği için henüz kurumsal bir yapı ve yasal bir düzenleme mevcut olmadığı için “İSMMM Akademi Adli Muhasebe Uzmanlığı Sertifika Programı”na sertifika alacak olan meslek mensuplarının Türkiye’deki birtakım alt yapı ve hukuki eksiklikleri göz önünde bulundurmaları gerekmektedir. Maliye Bakanlığı’nın

yeniden düzenleyeceği adli muhasebe uzmanlığına yönelik mesleki standartları ve eğitim standartları, İSMMM Akademi Adli Muhasebe Uzmanlığı Sertifika Programından mezun olabilecek meslek mensuplarının sahip oldukları sertifikalar ile belirlenen görev tanımlarına uygun mesleklerini yürütebileceklerdir.

Türkiye'deki adli muhasebecilik eğitiminin başarılı olabilmesi için her şeyden önce bu adli muhasebecilik mesleği ile ilgilenen bireylerin 3568 Sayılı Meslek Yasası'na göre mali müşavir olması veya olma hakkını kazanması gerekmektedir (Usul ve Topçuoğlu 2011: 63).

Bu sebeple Türkiye'de muhasebecilik ve denetçilik mesleklerine yön veren en önemli düzenleme olan 3568 Sayılı Meslek Kanunu ile birtakım faaliyet konuları çerçevesinde Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) ve Yeminli Mali Müşavirler (YMM) için bağımsız danışmanlık, bilirkişilik ve tahkim konularında yetki vermektedir. Bu açıdan mevcut SMMM ve YMM'lerin yasadan almış oldukları yetkiye dayanarak, mali konularda danışmanlık hizmeti, bilirkişilik ve tahkim gibi konularda sınırlı bir adli muhasebecilik hizmeti sunabileceklerini göstermektedir. Dolayısıyla Türkiye'de "Adli Müşavirlik" olarak tanımlanabilecek adli muhasebe mesleğinin icrasının mevcut yasal düzenlemeler oluşturulmadığından mümkün olamayacağı ifade edilmelidir (Örneğin; adli müşavirlik mesleğinin belge ve sertifikasyonu ile mesleğin kanuni alt yapısının henüz olmaması). Hatta mevcut yasal düzenlemelerin ilgili maddeleri belirtilerek ancak iyimser bir yorumla ve sınırlı "Adli Müşavirlik" hizmeti sunulabileceği üzerinde durulmalıdır (Elitaş 2012: 160-161). Kısacası Türkiye'de adli muhasebecilik mesleği için henüz kurumsal bir yapı ve yasal bir düzenleme mevcut değildir.

Türkiye'de son yıllarda görülmeye başlayan adli muhasebecilik mesleğine dair yasal bir düzenleme ve kurumsal bir yapı, yukarıda da belirtildiği üzere mevcut değildir. Fakat hile ve yolsuzlukların sayısının artış göstermesiyle birlikte adli muhasebe mesleği akademisyenlerin de dikkatini çekmiş ve bu mesleğe yönelik çalışmalar başlatmışlardır. Türkiye'de adli muhasebe ile ilgili yapılan başlıca çalışmalar ve araştırmalar şu şekildedir (Atmaca ve Terzi 2012: 36-37):

Tablo 2.1 Adli Muhasebe İle İlgili Türkiye’de Yapılan Çalışmalar

Araştırmacı	Tarih	Açıklama
Bozkurt	2000	Bu çalışmada adli muhasebe ve adli muhasebecilik mesleği teorik biçimde incelenip, adli muhasebenin faaliyet alanları belirtilmiştir.
Kaya	2005	Bu çalışmada adli muhasebecilik mesleği detaylı biçimde incelenip, mesleğin Türkiye açısından gerekliliği ve uygulanabilirliği hakkında görüşler belirtilmiştir.
Pazarçeviren	2005	Bu çalışmada teorik olarak adli muhasebe ve adli muhasebecilik incelenip, bazı şirketler üzerinden vaka analizi yapılmıştır.
Toraman ve diğerleri	2009	Bu çalışmada adli muhasebecilik mesleği ayrıntılı şekilde açıklanıp, bu mesleğin suç gelirlerinin aklanmasındaki rolü incelenmiştir.
Özkul ve Pektekin	2009	Bu çalışmada hile ve usulsüzlüklerin ortaya çıkarılmasında önemli role sahip olan adli muhasebe uygulamalarında kullanılan veri madenciliği yöntemi detaylı şekilde açıklanmıştır
Usul ve Topçuoğlu	2011	Bu çalışmada adli muhasebenin, finansal bilgi manipülasyonlarının ve hile, yolsuzlukların ortaya çıkarılmasındaki rolü ortaya konmuştur.
Çabuk ve Yücel	2012	Bu çalışmada adli muhasebecilik mesleği ve Türkiye’de uygulanabilirliğine yönelik Bursa’da yapılan bir çalışmaya yer verilmiştir.

Karacan	2012	Bu çalışmada adli muhasebe ve mevcut hukuk sistemi incelenip, adli muhasebenin kapsamı, faaliyet alanları belirtilmiştir.
Elitaş	2012	Bu çalışmada adli muhasebe ve adli muhasebecilik mesleği açıklanıp, seçilmiş kimi üniversitelerdeki müfredatlar aktarılmıştır.

Kaynak: Atmaca ve Terzi (2012: 36-37).

Adli muhasebecilik mesleğinin Türkiye’de de diğer Avrupa ülkelerinde olduğu gibi oluşumunu ve gelişimini sağlamak amacıyla belirli özelliklere sahip kurumlar oluşturulmalıdır. Resmi Gazete’de yayınlanan Yeni Türk Ticaret Kanunu’nun yürürlüğe girdiği 01 Temmuz 2012 tarihinden itibaren Türkiye’de uygulanmaya başlanan;

- Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS),
- Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS),
- Uluslararası Denetim Standartları (UDS),

• Basel-II Risk Yönetim Uygulamaları, dikkate alınacak olursa, mali müşavirlik ve özellikle de denetim hizmeti verilmesi konusunda yeni ihtiyaçlar ortaya çıkacaktır. Adli muhasebecilik mesleğinin de bu ihtiyaçlar çerçevesinde düşünülerek gerekli yasal alt yapısının da oluşturularak gündeme getirilmesi adli muhasebecilik mesleğinin ilerlemesi için çok önemli olacaktır (Karacan 2012: 125).

Uluslararası Varlıklar Bankası (Bank of International Settlements - BIS) tarafından 1974 yılında Dünya Bankacılığı’nda ortak bir sermaye tabanını, yapısını ve yeterliliğini oluşturmak adına Basel Denetleme Komitesi kuruldu ve 1988 yılında Basel-I standartları yayınlandı. Zamanla mali piyasaların, daha da gelişmesi ve işlemlerin karmaşıklaşması sonucu, Basel-I kriterleri yetersiz kaldı ve yeni standartlar için çalışma başlatıldı. Böylece “Basel-II Standartları” ortaya çıktı. 2004 yılında Basel-II Standartları olarak adlandırılan, kredi ve piyasa riskine, operasyonel riski de dahil eden kurallar benimsendi. 2007 yılında birçok gelişmiş ülkede uygulamaya konan standartların 2008 yılında Türkiye’de yürürlüğe girmesi hedefleniyordu. Ancak global kriz ve bankaların teknik anlamda yeteri kadar hazır olmaması gibi sebeplerden ötürü sürekli ertelenmiş ve nihayetinde 2012 Temmuz’unda

uygulanmaya başlanmıştır Basel-II'nin bir önceki standart olan Basel-I'den temel farkı, Risk Değerlemede Kredi Derecelendirme notunu baz alması olarak görülmektedir (<http://www.bloomberght.com/>).

Temel hedefi, bankacılık sektöründe güvenilirlik, istikrar ve disiplinin sağlanması olan Basel-II Kriterleri;

- Birinci Yapısal Blok : Asgari Sermaye Gereği
- İkinci Yapısal Blok : Denetim Otoritesinin İncelemesi
- Üçüncü Yapısal Blok : Piyasa Disiplini, olmak üzere üç ana bölümden (yapısal bloktan) oluşmaktadır:

Basel-II kriterlerinin olumlu ve olumsuz etkileri birlikte değerlendirildiğinde bu kriterlerin ülkemiz açısından daha sağlam ve daha etkin bir bankacılık sistemi için sunulmuş bir fırsat olduğu görülmektedir. Genelde risk yönetimi tekniklerinin gelişmesi özelde de Basel-II ile beklenen faydaları şu şekilde özetlemek yararlı olacaktır (<http://www.bddk.org.tr/>) :

- Bankalarda risk yönetiminin etkinliğinin artması ,
- Bankaların aracılık fonksiyonlarını daha etkin biçimde yerine getirmesi,
- Bankaların sermaye düzeylerinin maruz kaldıkları risklere paralel olması,
- Bankalar tarafından kamuya açıklanacak bilgiler aracılığıyla piyasa disiplininin artması,
- Bankaların müşterileri konumundaki şirketlerin kurumsal yönetim yapılarında iyileşme.

Özellikle 2007 yılının Ağustos ayında ABD' de başlayarak tüm dünyada hızla yayılan küresel finansal kriz sırasında “küresel krizde Basel-II yeterli olmadı” eleştirisine cevap verme adına, bankacılık sisteminin daha sağlıklı bir yapıya dönüştürülmesi amacıyla Basel Bankacılık Denetim Komitesi tarafından, 12.09.2010 tarihinde Merkez Bankası Başkanları ve Denetim Otoritesi Başkanları Toplantısı'nda kabul edilerek nihai uygulama kararları yayımlanmıştır. Basel-III kararları, Basel-II'nin tamamen ortadan kaldırılması amacıyla değil ama 2008 yılındaki küresel krizde ortaya çıkan Basel-II uygulamalarına ilişkin eksikliklerin bertaraf edilmesi amacıyla düzenlenmiştir. Basel-III kriterlerinin 2013-2019

yılları arasında kademeli olarak hayata geçirileceği öngörülmüştür. Türkiye’de de Basel-III kriterlerine uyum amacıyla Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK) tarafından hazırlanan "Bankaların Kaldıraç Düzeyinin Ölçülmesine ve Değerlendirilmesine İlişkin Yönetmelik Taslağı" kamuoyunun görüşüne açılmış ve öneriler doğrultusunda bu kriterlere son şeklinin verileceği belirtilmiştir. Dolayısıyla küresel krizin en önemli sebepleri olarak ilan edilen yüksek kaldıraç oranları (yüksek borçlanma), yetersiz likidite ve yeterince güçlü olmayan sermaye yapısı vb. unsurlara birer açılım getirmesi sebebi ile Basel-III’ün finansal sisteme katkıda bulunacağını ifade etmek gerekmektedir.

Üniversitelerdeki adli muhasebe eğitimi tekrar incelendiğinde Türkiye’deki üniversitelerin adli muhasebeye yönelik verilen eğitimler ve derslerin lisans, yüksek lisans ve doktora aşamalarında olduğu görülmektedir. Fakat adli muhasebe eğitiminin Türkiye’de üniversiteler boyutunda ya çok ele alınmadığını ya da “Denetim” temalı dersler içerisinde konunun ele alınmaya çalışıldığı görülmektedir. Türkiye’deki üniversitelerde adli muhasebe eğitimine yönelik yapılan çalışmalar sonucu 165 üniversitenin ders programları incelenmiş, bunlardan 144’üne ulaşılmış ve bunlardan da Karadeniz Teknik Üniversitesi’nin Doktora programında “Adli Muhasebe” ve Marmara Üniversitesi’nin de Yüksek Lisans programında “Hile Denetimi” isimli programlar adli muhasebeye büyük katkıda bulunmuştur (Elitaş 2012: 168).

Türkiye’de verilen lisansüstü eğitimlerden olup adli muhasebeye önemli hizmetler sunan yüksek lisans programı Marmara Üniversitesi İşletme Bölümünde “Muhasebe Denetimi” ismiyle verilmektedir. Bu programda Hukuk, Denetim, Muhasebe eğitimleri verilmekte olup, adli muhasebecinin mutlaka bilmesi gereken “Hile Denetimi”, “Faaliyet Denetimi”, “İşletmelerde İç Kontrol Yapısı”, “Bilgisayar Destekli Denetim Teknikleri” gibi konular da müfredatta yer almıştır (Atmaca ve Terzi 2012: 38).

Türkiye’deki üniversitelerde muhasebe denetimi dersi 52 üniversitenin lisans programında, 14 üniversitenin yüksek lisans programında görülürken adli muhasebe dersine ise sadece 1 üniversitenin doktora programında yer verilmektedir. Türkiye genelindeki 165 üniversiteden sadece Karadeniz Teknik Üniversitesinde adli muhasebe dersinin olması üniversitelerde adli muhasebeye ne derece önem verildiğini açıkça ortaya koymaktadır (Saçaklı 2011: 103).

Adli muhasebe, Türkiye’deki üniversitelerde çoğunlukla “Muhasebe Denetimi”, “Hile Denetimi” gibi dersler yoluyla müfredata entegre edilmektedir. İlgili derslerin içerikleri incelendiğinde adli muhasebenin dava danışmanlığı, uzman şahitliği ve hile araştırma gibi faaliyet alanlarının muhasebe ve denetim derslerinin içinde özümsenebileceği düşünüldüğü için bu yolun izlendiği kanaatine varılmıştır. Böylece adli muhasebe adında bir ders açmadan konunun tüm önemli noktalarına vurgu yapılarak öğretilbileceği düşünülmüştür. Fakat yapılan bu uygulamanın adli muhasebeye katkı sağlamayacağı görülmektedir. Adli muhasebenin var olan muhasebe ve denetim derslerine ilave edilmesi, hem öğrencilere hem de fakültelere ilave yükler getireceği açıktır. Ayrıca adli muhasebeye yer açmak adına müfredatta yapılacak değişiklikler denetim ve muhasebe konularından bazılarının müfredattan çıkarılması anlamına gelmektedir (Elitaş 2012: 168).

Bu sebeple Türkiye’de adli muhasebecilik eğitimlerinin geliştirilmesine yakın gelecekte daha çok gereksinim duyulacağı düşünüldüğünde adli muhasebeci ihtiyacının karşılanmasına yardımcı olmak amacıyla “Adli Muhasebe” konusunun ayrı bir ders olarak okutulması gerektiği gayet açıktır. Bu ders içerisinde (Elitaş 2012: 168);

- Hile,
- Kriminoloji ve ceza adaleti,
- Etik ve Ahlâk,
- İç Kontrol,
- Finansal tablo hileleri,
- Siber ortamda hile, veri analizi ve güvenlik, gibi konuların mutlaka bulunması adli muhasebe eğitimine önemli katkılar sunacaktır.

Sonuç olarak adli muhasebe konusu Avrupa’da ortalama 30-40 yıllık bir geçmişi olmakla birlikte özellikle 90’lı yılların başından itibaren ivme kazanarak gelişmeye başlamıştır. Türkiye’de ise adli muhasebe konusu henüz Avrupa’daki örneklerine benzer kanun koyucu kurum ve kuruluşlar oluşmadığı için daha yeni sayılabilecek bir konumda olup eğitim noktasında da yetersizlikler fazlasıyla mevcuttur (Karacan 2012: 126-127). Köklü bir mesleğin yerleşmesi için gösterilen bireysel çabalar yeterli olmamaktadır. Bu nedenle akademik çevre tarafından verilen seminerler ve İSMMMO tarafından verilen sertifika programı mesleğin Türkiye’deki gelişimi açısından kesinlikle yeterli değildir

(Çabuk ve Yücel 2012: 45-46). Dolayısıyla Türkiye’de adli muhasebecilik mesleğine duyulan ihtiyaca karşın mesleğin mevcut durumunun yetersiz olması Türkiye’de mesleğin geliştirilmesinin gerekliliğini göstermektedir. Adli muhasebecilik mesleğinin Türkiye’deki gelişimine yönelik olarak getirilen öneriler şu şekilde ifade edilebilir(Çabuk ve Yücel 2012: 81) :

- Adli muhasebe eğitiminin sadece seminer veya sertifika programları ile verilmesinin yeterli olmaması nedeniyle üniversitelerdeki ders programlarına adli muhasebeye ilişkin derslerin konulması, mesleğin gelişimi için önemli bir girişimdir. Çünkü adli muhasebe eğitiminde köklü bir gelişim sağlanmadan gerçek anlamda meslek bilinci oluşamayacaktır.

- Adli muhasebecilik mesleği ile ilgili teorik eğitimin yanı sıra pratik eğitim de önemli bir gerekliliktir. Bu yüzden mesleğin ön koşulu olarak adli muhasebe alanında staj zorunluluğu getirilmelidir. Ancak Türkiye’de henüz adli muhasebe hizmetinin verilmediği düşünüldüğünde bir bağımsız denetim firmasında en az iki yıl staj zorunluluğunun yanı sıra kriminal polis laboratuvarlarında ve hukuk bürolarında da en az bir yıl staj zorunluluğunun bulunması adli muhasebe mesleği açısından oldukça önemli bir gerekliliktir.

- Adli muhasebecilik mesleğinin Türkiye’de geçerliliğe sahip olması açısından yapılması gereken ilk eylem ise adli muhasebecilik mesleğinin 3568 Sayılı Meslek Kanunu ile düzenlenmesi olmalıdır. Bu düzenleme adli muhasebenin Türkiye’de bir meslek haline dönüşmesi ve uygulamada kabul görmesi açısından da önem taşımaktadır.

- Mesleğin uygulamaya geçirilmesi açısından önem arz eden bir diğer görüş adli muhasebecilik mesleğinin uzman tanıklık ve dava desteği hizmetlerinin etkinliği için 6100 sayılı HMK’ya yeni düzenlemeler getirilmesidir. Çünkü kanunlarda yer almadığı sürece adli muhasebecilik mesleğinin kapsadığı hiçbir faaliyet geçerli sayılmayacaktır.

- Adli muhasebecilik mesleğinin uygulamada resmiyete sahip olması için adli muhasebe uzmanı unvanının mevcut uygulamada olduğu gibi bir sertifika programı sonucu verilmesi yerine sadece TÜRMOB tarafından verilen resmi bir belge ile kazanılması gerekmektedir. Eğitim ve staj yapılması diğer muhasebe mesleklerinde olduğu gibi ilk koşuldur ancak alınan eğitimlerin yeterliliğinin de bir sınavla ölçülmesi gerekmektedir. Bu

açından SMMM ve YMM sınavlarında olduğu gibi bu mesleğe giriş için de Maliye Bakanlığının gözetiminde bir sınav yapılması gerekmektedir.

- Adli muhasebecilik mesleği için gerekli bir diğer nitelik ise deneyim sahibi olmaktır. Bu açıdan adli muhasebecilik mesleğini yapabilmek için en az 10 yıl denetim mesleğinde deneyim şartı getirilmelidir.

01 Temmuz 2012 tarihinde yürürlüğe giren 6102 sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu (Yeni TTK) ile adli muhasebeciliğin önünün açılmasına imkan sağlayacak düzenlemeler yapılmış ve denetim üzerine kurulmuş bu kanun, bütünüyle muhasebe, müşavirlik ve denetim mesleğini ön plana çıkarmıştır.

Yeni TTK incelendiğinde, adli muhasebe değişik maddelere dağılmış şekilde kısmen yer almakta, öngörülen denetim türlerinin ve denetimlerin uygulanma alanlarının adli muhasebe ile benzerlik gösterdiği görülmektedir.

Adli muhasebe ile Türk Ticaret Kanunu arasındaki bu ilişkiden yola çıkarak çalışmanın üçüncü ve son bölümünde, adli muhasebenin kısmen de olsa dağıtılmış maddelerle yer aldığı, kanunda ilk kez tanımlanan özel denetçilerin, adli muhasebecinin hile ve yolsuzlukları tespit edip ortaya çıkarması faaliyetlerini de yerine getirilebileceğine ilişkin maddeler bulunan ve adli muhasebenin gelişimine katkı sağlayabilecek olan 01 Temmuz 2012 tarihinde yürürlüğe giren Yeni TTK'dan bahsedilecektir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

6102 SAYILI TÜRK TİCARET KANUNU PERSPEKTİFİNDE ADLİ MUHASEBECİLİK

6762 Sayılı Eski Türk Ticaret Kanunu (Eski TTK) 29.6.1956 tarihinde kabul edilip, 01.01.1957 tarihinde yürürlüğe girmişti. Bu kanun, hazırlandığı ve kabul edildiği dönemde ticari ilişkilerin düzenlenmesi açısından yeterliydi. Zamanla globalleşmenin artması, teknolojide yaşanan hızlı değişim, yabancı yatırımcıların Türkiye'ye yatırım yapmak istemeleri gibi önemli gelişmeler günümüz koşullarına uygun bir ticaret kanunu yapılması ihtiyacını doğurmuştur. Özellikle Türkiye'nin Avrupa Birliği (AB) üyeliğine aday olması, mevcut Türk Ticaret Kanunu'nun değiştirilmesini ve Yeni Türk Ticaret Kanunu hazırlanmasını gerekli kılmıştır (Şengür 2011: 98).

Bu amaçla kurulan hazırlık komisyonunun çalışmaları sonucunda Türk Ticaret Kanunu Tasarısı 13.01.2011 tarihinde Türkiye Büyük Millet Meclisi (TBMM) tarafından kabul edilmiş ve 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu olarak 14.02.2011 tarihli ve 27846 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Kanun maddelerinin önemli bir bölümü, bazı istisnai düzenlemeler dışında 1 Temmuz 2012'de yürürlüğe girmiştir (İstanbul Ticaret Odası 2012: 9).

Yeni TTK'nın maddeleri incelendiğinde, çalışmanın odak noktasını oluşturan “adli muhasebe” kavramı kanunda yer almamakta fakat adli muhasebecilik mesleğinin birçok özelliğini içine alan düzenlemeler bulunmaktadır. Yeni TTK'da bağımsız dış denetim sistemine geçilmiş, ayrıca özel denetçilik kavramı tanımlanmıştır. Bahsedilen her bir denetim türünde de adli muhasebenin uygulanabilirliğine tamamen olmamakla birlikte kısmen rastlanmaktadır. Bu denetimler ile ilgili hükümler, adli muhasebe mesleğinin ilgilendiği konuların büyük çoğunluğuna karşılık gelmektedir.

Bu bağlamda adli muhasebe ile Yeni TTK arasındaki bu ilişkiden yola çıkarak çalışmanın bu bölümünde; Yeni TTK'nın çıkarılma sebeplerinden, getirdiği başlıca yeniliklerden, bu kanun ile yeni yürürlüğe giren ve adli muhasebeci gibi hile,

yolsuzlukların soruşturulması faaliyetinde bulunabilecek, “özel denetçi” ve “bağımsız denetçi” kavramlarından söz edilecektir.

3.1 6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun Çıkarılma Sebepleri

01/01/1957 tarihinde yürürlüğe girip yaklaşık elli yıl uygulanan Eski TTK, hazırlandığı ve kabul edildiği dönemin öğretileri ile kuram ve yaklaşımlarını iyi bir şekilde yansıtmış; sorunlara çağdaş, güvenilir ve makul çözümler getiren, bu alanda Türkiye'nin gereksinimlerini büyük ölçüde karşılayan, menfaatler dengesini hak ve adalete uygun bir tarzda kuran, modern hukuk yöntemlerini ve kanun yapma tekniklerini başarı ile kullanan bir kanundu (Deryal ve Durgut 2009: 36). Ancak dünya ticaretinde yaşanan hızlı gelişmeler karşısında bu yasa, ihtiyaçları karşılamada yetersiz kalmıştır. Bu gelişmelerden en önemlileri arasında, endüstri, hizmet, finans ve sermaye piyasalarındaki gelişmeler, teknolojiye yaşanan ilerlemeler, özellikle internetin hayatımızın vazgeçilmez bir parçası haline gelmesi ve küreselleşme yer almaktadır.

Eski TTK'nın uygulandığı 20. yüzyılın ikinci yarısında, bir ticaret kanunu için önemli, hatta sıra dışı sayılabilecek olaylar cereyan etmiştir. Ülkemizi yeni bir ticaret kanunu yapmaya iten dünya çapındaki başlıca gelişmeler şunlardır (Kökbulut 2012: 1):

- AB'nin kurulup küresel, ekonomik, ticari ve siyasi güç haline gelmesi,
- Avrupa Ekonomik Topluluğu (AT), Kuzey Amerika Ülkeleri Serbest Ticaret Anlaşması (NAFTA) gibi dünya ticaretinde yeri ve etkisi olan, ekonomik, bölgesel birliklerin çalışmaya başlamaları,
- Söz konusu örgütlerin maddi hukuk kuralları koymaları ve uluslar üstü hukuk rejimleri yaratmaları,
- 1960'lann ortalarından itibaren serbest pazar ve rekabet ekonomisinin tüm ülkelerde yaygınlık kazanması, bu kavramların AB hatta dünya için ortak değerler olarak kabul edilmesi,
- İşletmeler arası yoğunlaşmaların, yani şirketler topluluklarının artması,
- Uzman hukukçuluğun tüketicinin aleyhine işlemesi; elektronik işlemlerin ve ticaretin gelişmesi, çevre kirliliği başta olmak üzere teknolojinin yol açtığı tahribatın sorumluluk hukukunu etkilemesi, özellikle deniz taşımacılığında şartların ve kuralların değişmesi,

- Uluslararası konvansiyonların ticaret kanunlarının konusunu oluşturan birçok alanı ayrıntılı bir tarzda düzenlemeleri; iki taraflı dış ticaretin çok taraflı uluslararası ticarete dönüşmesi; küreselleşme anlayışının yapılaşması olan Dünya Ticaret Örgütünün faaliyete geçmesidir.

1980 sonrasında uygulanmaya başlanan serbest pazar ve rekabet ekonomisi ile Türk işletmeleri uluslararası pazarda hareket etmeye başlamışlardır. Bu durum daha pratik ve dünyayla uyumlu, ticari hayatı kolaylaştırıcı bir ticaret kanununu gerektirmiştir (Ercan 2011: 1).

Tüm bu sayılanların yanında Türkiye'nin uluslararası ticaret, sanayi, hizmet, finans ve sermaye piyasalarının bir parçası olabilmesi için uluslararası finansal raporlama standartları çerçevesinde finansal raporlamada şeffaflık, tutarlılık gibi güncel ve genel kabul görmüş kavramları içeren yeni bir ticaret kanununa ihtiyaç duyulmuştur (Haftacı ve Badem 2011: 2).

Tüm bu sayılan ihtiyaçların gerektirdiği üzere yeni bir ticaret kanunu oluşturulması amacıyla 8.12.1999 tarihinde Adalet Bakanlığı bünyesinde akademisyenler, yüksek yargı mensupları, çeşitli kurum, kurul ve kuruluşların temsilcilerinden oluşan bir komisyon kurulmuştur. Prof. Dr. Ünal Tekinalp'in başkanlığında yaklaşık beş yıl çalışan bu komisyon tarafından oluşturulan tasarı 9.11.2005 tarihinde TBMM'ye sunulmuştur (Doğrusöz ve diğerleri 2011: 5).

2005 yılında TBMM'ye gönderilen ve 2007 yılında Adalet Komisyonu'ndan geçen bu tasarı (Doğan 2011: 9), 13.1.2011 tarihinde TBMM Genel Kurulu'nda 6102 Kanun numarası ile kabul edilmiş ve 14.2.2011 günlü ve 27846 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun genel olarak yürürlük tarihi 1 Temmuz 2012 olarak belirlenmiştir.

Çoğu maddesi 01 Temmuz 2012 tarihi itibariyle yürürlüğe giren Yeni TTK ve 6103 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun Yürürlüğü ve Uygulama Şekli Hakkında Kanun' un ticari hayatta meydana getirebileceği muhtemel sorunların önüne geçmek ve kamuoyunun kimi taleplerini yerine getirmek amacıyla; 30 Haziran 2012 tarihli ve 28339 Sayılı Resmi Gazete'de "6335 Sayılı Türk Ticaret Kanunu ile Türk Ticaret Kanununun Yürürlüğü ve Uygulama Şekli Hakkında Kanunda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun" (6335 Sayılı Değişiklik Kanunu) yayımlanmıştır.

6335 Sayılı Değişiklik Kanunu ile Yeni TTK'nın toplam 17 başlık ve 84 maddesini etkileyen tali çalışmalar yapılmış ve toplam 50 madde kanun değişikliği tasarısı ile değiştirilmiştir.

Yeni TTK ile ilgili olarak kamuoyunda çokça tartışılan ve değişiklik talep edilen başlıca hususlar; şirket yöneticilerine yönelik bilgilerin her türlü belgede yer alması zorunluluğu, yönetim kurulu üyelerinden dörtte birinin yüksek öğrenim mezunu olması şartı, ortakların şirkete borçlanma yasağı, bağımsız denetimin kapsamı, kanunda düzenlenen cezaların ağır olduğu ve sermaye şirketlerine ilişkin internet sitesi kurma yükümlülüğünün kapsamının ve bulundurulması gereken içeriğin genişliği biçimindedir (<http://www.verginet.net/>).

Yeni TTK, işletmelerin sermaye piyasalarında ve uluslararası piyasalarda rekabet edebilmesi ve rekabet piyasalarında güçlü olarak yer alabilmesi için tam şeffaflığa dayalı muhasebe kayıt sistemini benimsemektedir. Bu bakımdan Yeni TTK, işletmelerin kurumsallaşması, sürdürülebilirliği, rekabet gücünün artırılması, kamu güveninin oluşturulması ve şeffaflık açısından işletmelere ve topluma çok önemli bir fırsat sağlamaktadır. Diğer taraftan kanunun getirdiği düzenlemeler ile işletmelerde şeffaflık, denetlenebilirlik ve güvenilirlik açısından beklenen seviyeyi yakalama olanağı da elde edilebilecektir (Bozdemir 2012: 102).

3.2 6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun Getirdiği Yenilikler

13.01.2011 tarihli TBMM genel kurulunda kabul edilen ve 01.07.2012 tarihinden itibaren yürürlüğe girmeye başlayan Yeni TTK ticari hayatı adeta yeniden inşa edecek birçok yeniliği beraberinde getirmektedir. Yeni TTK ile ticari hayata dair reform niteliğindeki önemli değişiklikler özellikle ticari defterler, ticari belgeler, internet sitesi, şirketlerin kuruluşu, şirkete borçlanma yasağı, denetim, yönetim kurulu üyelerinin nitelikleri ve sayısı, yönetim kurulu ve genel kurul toplantılarının yapılması, şirketlerin birleşmesi, bölünmesi ve tür değiştirmesi konularında yoğunlaşmaktadır. Ticari şirketler adına önemli yenikler taşıyan bu kanunun esas amacının şirketleri güçlendirmek ve uluslar arası standartlara yükseltmek olduğu ortadadır.

Yeni TTK ile getirilen önemli değişiklikler ve yenilikleri açıklamadan önce ilgili kanunun dilindeki değişime vurgu yapmak gerekmektedir. Yeni düzenlemeye bağlı olarak,

kanunun dili sadeleştirilmiş, Türk Medeni Kanunu'nun ölçüsü esas alınarak uygulamaya yerleşmiş ve kavrama uygun anlam kazanmış terimlere yer verilmiştir.

Dolayısıyla Yeni TTK'nın dili, Eski TTK'nın dilinden çok farklıdır. Gerek tasarıda gerek gerekçelerde, akıcı ve kurallara uyan bir Türkçe için özen gösterilmiş, ayrıca sade bir dil uğruna kanun yapma tekniğinden ve bilimsellikten ödün verilmemiştir (Doğan 2011: 9).

Yeni TTK, içeriğinin yanında sistematik açıdan da yenilikler göstermektedir. Eski TTK 5 kitaptan oluşmaktaydı. Bunlar; Ticari İşletme, Ticaret Şirketleri, Kıymetli Evrak, Deniz Ticareti ve Sigorta Hukuku'dur. 6102 Sayılı, başlangıç ve son hükümler ile 6 ana kitap ve 1535 maddeden oluşan Yeni TTK ile kitap sayısı 5'ten 6'ya çıkarılarak "Taşıma İşleri" bağımsız bir kitaba alınmıştır. Bu kitaplar AB ile tam üyelik müzakerelerinin yürütülmesi için Avrupa müktesebatı denilen hukuka uygunluk amacıyla düzenlenmişlerdir (Tekinalp 2011: 19).

Yeni TTK aşağıdaki kitaplardan oluşmaktadır;

- Ticari İşletme (TTK madde: 11-123),
- Ticaret Şirketleri (TTK madde: 124-644),
- Kıymetli Evrak (TTK madde: 645-849),
- Taşıma İşleri (TTK madde: 850-930),
- Deniz Ticareti (TTK madde: 931-1400),
- Sigorta Hukuku (TTK madde: 1401-1520).

Yeni TTK'da yer alan kitaplara genel bir bakış açısıyla bakıldığında aşağıdaki bilgiler ortaya çıkmaktadır (Doğan 2011: 9; Güçlü 2011: 31-32) ;

İlk kitap "Ticari İşletme" ile ilgilidir. Bu kitapta tacir, ticaret sicili, ticaret unvanı ve işletme adı, haksız rekabet, ticari defterler, cari hesap ve acentelik konuları ele alınmaktadır. Ticari İşletme Hukuku'nda; ticaret sicili düzenine ve ticari defterlere ilişkin değişiklikler getirilmiş, merkez kavram olarak belirtilen ticari işletme olgusuna somut bir tanım yapılmış ve ticari unvanın korunmasına dikkat edilmiştir.

İkinci kitap “Ticaret Şirketleri” ile ilgilidir. Bu kitapta genel hükümler, kolektif şirket, komandit şirket, anonim şirket, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket ve limited şirket konuları ele alınmaktadır.

Üçüncü kitap “Kıymetli Evrak” ile ilgilidir. Bu kitapta genel hükümler, nama yazılı senetler, hamile yazılı senetler, kambiyo senetleri, kambiyo senetlerine benzeyen senetler ve diğer emre yazılı senetler, makbuz senedi ve varant konuları ele alınmaktadır.

Dördüncü kitap “Taşıma İşleri” ile ilgilidir. Bu kitapta genel hükümler, eşya taşıma, taşınma eşyası taşıması, değişik tür araçlar ile taşıma, yolcu taşıma ve taşıma işleri komisyoncusu konuları ele alınmaktadır. Taşıma İşleri Hukuku’nda; taşıma bakımından uluslararası kurallar egemen kılınırken, çeşitli taşıma türleri için özel hükümler getirilmiş ve taşıma işleri yüklenicisine ilişkin kısım yenileştirilmiştir.

Beşinci kitap “Deniz Ticareti” ile ilgilidir. Bu kitapta gemi, donatan ve donatma iştiraki, kaptan, deniz ticareti sözleşmeleri, deniz kazaları, gemi alacakları, sorumluluğun sınırlanması ve petrol kirliliğinin zararının tazmini ve cebri icraya ilişkin özel hükümler gibi konular ele alınmaktadır.

Altıncı ve son kitap ise “Sigorta Hukuku” ile ilgilidir. Bu kitapta da genel hükümler ve sigorta türlerine ilişkin özel hüküm konuları ele alınmaktadır. Sigorta Hukuku’nda; sigorta sözleşmesine ilişkin normlar, sigorta endüstrisinin güçlendirilmesi ele alınmış, kara ve deniz rizikolarına karşı sigorta ayırımından doğan aykırılıklar ortadan kaldırılmıştır.

Daha önce de belirtildiği gibi çoğu maddesi 01 Temmuz 2012’de yürürlüğe giren “6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu ile 6103 Sayılı Türk Ticaret Kanunu’nun Yürürlüğü ve Uygulama Şekli Hakkında Kanun”da yer alan bağımsız denetimin kapsamı, sermaye şirketlerine getirilen internet sitesinin içeriği, ortakların şirkete borçlanma yasağı, kanunda öngörülen adli para ve hapis cezaları, yönetim kurulu üyelerinin en az 1/4’ünün yüksek öğrenim görmüş olma şartı gibi bazı maddeler kamuoyunda eleştirilen maddelerin başında geliyordu. Bu eleştiriler sonucunda 50 maddeden oluşan “6335 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu ile Türk Ticaret Kanununun Yürürlüğü ve Uygulama Şekli Hakkında Kanunda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun” ile birçok önemli madde değiştirilmiş, çeşitli maddelerin uygulanmasına yönelik tarihler ileri bir tarihe alınmıştır (Deloitte 2012: 3).

Bu bakımdan 6335 Sayılı Değişiklik Kanunu ile Yeni TTK’nın güncellenmiş yürürlük tarihleri şöyle şekillenmiştir:

Tablo 3.1. Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun Yürürlük Tarihleri

GENEL TARİHLER	
TARİH	AÇIKLAMA
13 Ocak 2011	Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun TBMM'de kabul edilmiş tarihi
14 Şubat 2011	Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun Resmi Gazete'de yayımlanmış tarihi
26 Haziran 2012	Türk Ticaret Kanunu ile Türk Ticaret Kanununun Yürürlüğü ve Uygulama Şekli Hakkında Kanunda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun TBMM'de kabul edilmiş tarihi
30 Haziran 2012	Türk Ticaret Kanunu ile Türk Ticaret Kanununun Yürürlüğü ve Uygulama Şekli Hakkında Kanunda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un Resmi Gazete'de yayımlanmış tarihi
1 Temmuz 2012	Yeni Türk Ticaret Kanunu genel yürürlük tarihi

YÜRÜRLÜK TARİHLERİ	
1 Ekim 2012	<p>Tüzel kişi ortakların temsilcisi olan yönetim kurulu üyelerinin istifa etmesi ve yeni atamaların yapılması için son gün</p> <p>Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun 8. maddesi uyarınca sözleşmelerden bileşik faiz öngören hükümlerin çıkartılması için son gün</p>
31 Aralık 2012	<p>Bakanlar Kurulu tarafından belirlenecek denetime tabi şirketlerin stok sayımı yapması gereken son gün</p> <p>İkincil mevzuata geçiş tarihi</p>
1 Ocak 2013	<p>Konsolide ve solo finansal tablo hazırlanmasında Türkiye Finansal Raporlama Standartları'nın (TMS/TFRS) uygulanmaya başlaması</p>
14 Şubat 2013	<p>Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun 201. maddesinin 1. fıkrasında öngörülmüş bulunan oy haklarının kullanılmasına ilişkin sınırlamaya dair hükmün yürürlüğe girmesi</p>
31 Mart 2013	<p>Bağımsız denetçinin bakanlar kurulu tarafından belirlenecek denetime tabi tutulan şirketlerin yönetim organı tarafından seçilmesi için son gün.</p> <p>Bu tarih ile Eski TTK'ya göre görev yapan murakıplığın kaldırılması</p>
1 Temmuz 2013	<p>Esas sözleşme hükümlerinin Yeni Türk Ticaret Kanunu ile uyumlu hale getirilmesi için son gün</p> <p>Esas sözleşmelerde yer alan farklı genel kurul toplantı ve karar nisaplarının kanun ile uyumlu</p>

	<p>hale getirilmesi</p> <p>Anonim şirketlerin esas sözleşmelerinde bulunan nama yazılı payların devri ile ilgili kısıtlama ve özel düzenlemelerin Yeni Türk Ticaret Kanunu ile uyumlu hale getirilmesi için son gün</p>
1 Ekim 2013	İnternet Sitesi açma yükümlülüğüne tabi olan şirketlerin internet sitesi açma ve internet sitesinin belli bir bölümünü bilgi toplumu hizmetlerine özgülemeleri için son gün
1 Ocak 2014	TTK Md. 39 / (2) 2. 3. ve 4. cümledeki ticari mektuplarda ve ticari defterlerde bulunması zorunlu bilgilerle ilgili hükmün yürürlüğe girişi (eski belgelerin son kullanım tarihi)
14 Şubat 2014	<p>Mevcut sermayelerin Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda belirtilen asgari sermayelere yükseltilmesi için son gün</p> <p>Paylar üzerindeki oy hakkında aşan imtiyazların Yeni Türk Ticaret Kanunu ile uyumlu hale getirilmesi</p>
1 Temmuz 2014	Bağlı şirketler nezdinde Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun 202. maddesi kapsamına giren kayıplar var ise hakim şirket tarafından denkleştirilmesi için son gün

Kaynak:(<http://www.yenittk.com/tr/turk-ticaret-kanunu-guncellenmis-yeni-ttk-takvimi.html>).

Yeni TTK özellikle sermaye şirketlerini etkileyecek önemli değişiklikler ve yükümlülükler getirmektedir. Şirketlerin Yeni TTK ile getirilen değişikliklere hızla uyum sağlamaları ve gerekli hazırlıkları kısa süre içinde tamamlamaları gerekmektedir.

3.2.1 Yeni Türk Ticaret Kanunu ile Şirketler Hukuku'na İlişkin Ortak Hükümlerde Yapılan Yenilikler

Yeni TTK'da Şirketler Hukuku, Eski TTK'ya göre en çok dönüşüme uğrayan bölümlerden birisidir. Bu bölümde Anonim Ortaklıklar Hukuku yepyeni bir bakış açısıyla düzenlenmiş; Limited Ortaklıkların sermaye ortaklığı niteliği ise eskiye göre daha güçlü bir şekilde işlenmiştir.

Yeni TTK'daki kitaplardan biri olan Şirketler Hukuku'nda ticaret şirketleri şahıs ve sermaye şirketleri olarak sınıflandırılmıştır. Yeni TTK'nın 124. maddesinde ticaret şirketleri; kollektif, komandit, anonim, limited ve kooperatif şirketlerden ibaret olup, kollektif ile komandit şirket şahıs; anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket sermaye şirketi sayılır.

Şirketler Hukuku'na ilişkin bölümün önemli yeniliklerinden biri, genel hükümler kısmında bu hukuk alanına özgü temel ilkelerin ve yeni kavramların ele alınmasıdır. Bu başlık altında şirketler hukukuna ilişkin ortak kurumlarda gerçekleştirilen yeniliklerden bahsedilecektir.

3.2.1.1 Kurumsal Yönetim

Yeni TTK'ya hâkim olan düşünce; kurumsal yönetim, yani “Corporate Governance”ın, tüm işletmelere uygulanması gereken bir kavram olduğudur. Kurumsal yönetim kavramı, yatırımcıya güven vererek sürdürülebilir gelişmeyi hedefler.

Bu bağlamda Yeni TTK, kurumsal yönetim anlayışının temeli olan dört temel kolon üzerine inşa edilmiştir. Bunlar; şeffaflık, adillik, hesap verilebilirlik, sorumluluktur.

Bu dört kolon aynı zamanda Yeni TTK'daki maddelerin temelini oluşturmaktadır (Tunç 2011: 2-7);

- **Şeffaflık:** Şeffalık, münferit şirket veya şirketler topluluklarının finansal tablolarından, yönetim kurulu yıllık faaliyet raporlarına, bağımsız denetimden, tüm denetleme raporlarına kadar bir çok alanda aranmış, “bilgi toplumuna” dayalı olarak kanunda uygulanma alanı bulmuştur. Dolayısıyla Yeni TTK'da şeffaflık münferit şirketin ve şirketler topluluğunun, finansal tablolarında, yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunda, bağımsız denetimde ve tüm denetleme raporlarında aranmıştır.

- **Adillik:** Şirketçe alınan kararların menfaat sahiplerinin de menfaatlerini koruyup, onlara en az zarar verecek şekilde olması gerektiği anlaşılmalıdır. Yani şirketin alacağı kararlar salt şirket menfaatleri gözetilerek alınmamalıdır. Burada azınlık hakları, şirket alacaklıları gibi hususlar da kapsam dâhilinde düşünölmelidir. Dolayısıyla Yeni TTK'da adillik, menfaatler dengesi kurularak ve nesnel adalet ile sağlanmıştır.

- **Hesap verilebilirlik:** Gerek yönetim kurulu raporlarında, gerekse bilgi akışı ve inceleme konularında, denetim hususunda şirketin hesap verme yükümlölükleri somutlaştırılarak düzenlenmiştir. Dolayısıyla Yeni TTK'da hesap verebilirlik, yönetim kurulu raporlarında, bilgi akışında, geniş bilgi ve inceleme haklarında somutlaşmıştır.

- **Sorumluluk:** Hesap verilebilirliğe paralel olarak düzenlenmiştir. Teşkilat yönergesinde, şirkette her kademedede karşılıklı sorumluluklar yer almıştır. Şirket kurullarının birbirlerine ve kamuya olan sorumlulukları kanunla da ayrıca düzenlenmiştir. Dolayısıyla Yeni TTK'da sorumluluk, hesap verilebilirliğe paralel olarak düzenlenmiştir

3.2.1.2 Sermaye Şirketlerinin İnternet Sitesi Açması ve Bilgi Toplumü Hizmeti

Yeni TTK'nın en güçlü olduğu noktalardan bir tanesi kamuyu aydınlatma ve şeffaflık prensibini benimsemiş olmasıdır. Kamuyu aydınlatma ilkesi gereği kurumsal bilgilerin bilgi toplum hizmetleri vasıtası ile şeffaflaştırılmasına olanak sağlanmıştır (Yürekli 2010: 248).

Yeni TTK'nın geneline bakıldığında, teknolojik gelişmelerin büyük ölçüde dikkate alındığı görölmektedir. İnternetin günlük hayatın her alanına etkisi, internet üzerinde yapılan işlem sayısının artışı ve mesafeli sözleşmelerin ticari hayatta artan önemi gözetilerek, teknolojik gelişmelere paralel düzenlemeler Yeni TTK'da yer almıştır. Bu kapsamda Yeni TTK'da öngörölen değişiklikler şu şekilde sıralanabilir (Deloitte 2012: 4);

- Ticaret sicil kayıtlarının elektronik ortamda tutulması ve depolanması,
- Sözleşmelerin kuruluş süreçlerinin elektronik ortamda yapılmasının mümkün kılınması,
- Fatura ve teyit mektuplarının elektronik ortamda oluşturulması ve saklanması,

- Genel kurul toplantısına çağrıların elektronik posta ile yapılabilecek olması ve toplantıya katılma, öneri sunma ve oy kullanma gibi yönetime ilişkin hakların internet ortamında elektronik imza ile kullanılabilecek olması,

- Bağımsız denetime tabi sermaye şirketlerine internet sitesi kurma zorunluluğu getirilmesi ve bu internet sitelerinde kamunun aydınlatılması ilkesi nedeniyle gerekli görülen bilgi ve belgelerin sunulma zorunluluğu,

- Yönetim kurulu üyesinin bir tüzel kişi olması halinde, gerçek kişi olan temsilcisinin şirketin internet sitesinde yayımlanma zorunluluğu,

- Tarafların anlaşması halinde ihbar, itiraz ve benzeri beyanların elektronik ortamda taraflara yapılabilmesi imkânının tanınmış olması.

Yeni TTK ilk kabul edildiği haliyle istisnasız tüm sermaye şirketlerine internet sitesi açma ve açılan sitenin içeriğini kanuna uygun olarak düzenleme yükümlülüğünü getirmekteydi. Ancak 6335 Sayılı Değişiklik Kanunu ile sadece Bakanlar Kurulu'na belirlenecek olan denetime tabi sermaye şirketleri açısından internet sitesi zorunluluğu getirilmiş ve internet sitesinde yayımlanacak bilgilere de sınırlama getirilmiştir. Yapılan değişiklikle, şirketlerin her türlü finansal tablolarının ve bunlara ilişkin raporlarının (banka, kasa, alacak ve borç bilgileri) internet sitesinde yayımlanmasına gerek kalmayacaktır. Değişiklik metninde yalnızca kanunen yapılması gereken ilanların internet sitesine konulması gerektiği belirtilmektedir. İnternet sitesi açma yükümlülüğü 1 Temmuz 2013'den itibaren 3 ay içerisinde gerçekleştirilmelidir (pwc.com 2012: 2). 6335 Sayılı Değişiklik Kanunu'na göre, internet sitesiyle ilgili kuralların ihlali durumunda şirketlere hapis cezası uygulanmayıp sadece adli para cezası verilmektedir.

Bilgi toplumu hizmetiyle alakalı Yeni TTK'nın yol haritası incelendiğinde, internet sitesi oluşturma 01.07.2013, şirketle ilgili bilgilerin şirketin internet sitesinde yayımlanma zorunluluğunun 01.01.2014 tarihinde başlayacağı görülmektedir.

Kurulacak olan internet sitesinde bulunması gereken unsurların bir kısmı şöyledir (ey.com 2012: 9);

- Ticaret unvanı,
- Sicil numarası,
- Ticari işletmenin merkezi,

- Taahhüt edilen ve ödenen sermaye miktarı,
- Yönetim kurulu başkan ve üyelerinin isim/soy isimleri (yalnızca anonim şirketlerde),
- Müdürlerin isim/soy isimleri (yalnızca limited şirketlerde),
- Yöneticilerin isim/soy isimleri (yalnızca sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde),
- Tüzel kişinin yönetim kurulu üyesi seçilmesi halinde bu tüzel kişi adına temsilci olarak atanan gerçek kişinin ismi/soy ismi,
- Genel kurulda seçilerek atanan bağımsız denetçinin ismi/soy ismi,
- Esas sözleşme değişiklikleri.

3.2.1.3 Ticari Defter ve Belgeler

Yeni TTK yenilikçi bir niteliğe sahip olup; yönetim, denetim ve muhasebe uygulamaları açısından yenilikler getirmektedir. Yeni TTK ile mali tabloların düzenlenmesi hususundaki yenilikler, mevcut Türk Muhasebe Sistemi uygulamasında köklü değişikliklere yol açmıştır. Yeni TTK ile mali tabloların düzenlenmesi ve mali tabloların denetlenmesi konuları daha da önem kazanmıştır.

Eski TTK'da olduğu gibi Yeni TTK'da da defter tutma yasal düzenlemelerle yükümlülük haline gelmiştir. TTK'nın defter tutma yükümlülüğünü düzenleyen 64. maddesinin birinci fıkrası; her tacirin, ticari defterleri tutmak ve defterlerinde, ticari işlemleriyle ticari işletmesinin iktisadi ve mali durumunu, borç ve alacak ilişkilerini ve her hesap dönemi içinde elde edilen neticelerini açıkça ortaya koyma zorunluluğunu ifade eder. Ayrıca defterler, üçüncü kişi uzmanlara, makul bir süre içinde yapacakları incelemede işletmenin faaliyetleri ve finansal durumu hakkında fikir verebilecek şekilde tutulur ve işletme faaliyetlerinin oluşumu, gelişimi defterlerden izlenebilmelidir (Demir 2011: 50).

Her tacirin tutmakla yükümlü olduğu defter ve belgelerin tutulmasını düzenleyen madde ise Yeni TTK'nın 65. maddesidir. Bu maddeye göre;

(1) Defterler ve gerekli diğer kayıtlar Türkçe tutulur. Kısaltmalar, rakamlar, harfler ve semboller kullanıldığı takdirde bunların anlamları açıkça belirtilmelidir.

(2) Defterlere yazımlar ve diğer gerekli kayıtlar, eksiksiz, doğru, zamanında ve düzenli olarak yapılır.

(3) Bir yazım veya kayıt, önceki içeriği belirlenemeyecek şekilde çizilemez ve değiştirilemez. Kayıt sırasında mı yoksa daha sonra mı yapıldığı anlaşılmayan değiştirmeler yasaktır.

(4) Defterler ve gerekli diğer kayıtlar dosyalama şeklinde veya veri taşıyıcılar aracılığıyla tutulabilir. Defterlerin ve gerekli diğer kayıtların elektronik ortamda tutulması durumunda, bilgilerin saklanma süresince bunlara ulaşılması ve bu süre içinde her zaman kolaylıkla okunabilir durumda olması şarttır. Elektronik ortamda tutulma halinde birinci ve üçüncü fıkra hükümleri kıyas yoluyla uygulanır.

Yeni TTK'nın geneli incelendiğinde denetimle ilgili hükümler başta olmak üzere birçok hükmün UFRS ve muhasebe ilkelerinden etkilenecek şekilde hazırlanmış olduğu görülmektedir. Özellikle, madde gerekçelerinde, muhasebenin temel ilkelerinden olan "şeffaflık" ve "tutarlılık" ilkelerine atıf yapıldığı görülmektedir (ey.com 2012: 8).

Eski TTK'da gerçek ve tüzel kişilerce tutulması zorunlu ticari defter türleri, defterlere kayıt süresi, saklama müddeti, tasdik ve beyanname verme sorumluluğu, teslim ve ibrazı ile ispat kuvveti ayrıntılı olarak açıkça ifade edilmiştir (Haftacı ve Badem 2011: 3). Aynı hassasiyet yeni TTK'da da gösterilmiş ve ayrıntılı biçimde bu konulara değinilmiştir.

Yeni TTK, kabul edildiği ilk haliyle ticari defterlerin Vergi Usul Kanunu'na (VUK) göre tutulması uygulamasına son vermekte, 01.01.2013 tarihinden itibaren ticari defterlerin Türkiye Muhasebe Standartları'na (TMS) göre tutulmasını zorunlu kılmaktaydı.

Fakat 6335 Sayılı Değişiklik Kanunu'nun 8. maddesi vasıtasıyla Yeni TTK'nın "Defter tutma yükümlülüğü" başlıklı 64. maddesinin birinci, üçüncü ve beşinci fıkralarında yapılan değişik sonucu, ticari defterlerin TMS'ye göre tutulacağına ilişkin yükümlülük kaldırılmıştır. Tacirler, defterlerini VUK hükümleri uyarınca tutmaya devam edeceklerdir (Deloitte 2012: 5);

Tacirlerin tutmakla yükümlü oldukları defterler şunlardır (<http://www.vergidegundem.com/tr/>):

- **Yevmiye Defteri:** Kayda geçirilmesi gereken işlemlerin ilgili belge veya ispata dayanan evraktan çıkarılarak tarih sırasıyla ve "madde" halinde düzenli olarak yazıldığı

defterdir. "Ticari Defterlere İlişkin Tebliğ" in 6 ila 11. maddelerine göre yevmiye defterinde en azından aşağıdaki bilgilerin yer alması gerekmektedir:

- Madde sıra numarası,
- Tarih,
- Borçlu hesap,
- Alacaklı hesap,
- Tutar,
- Her kaydın dayandığı belgelerin türü ile varsa tarihleri ve sayıları.

• **Defteri Kebir:** Yevmiye defterine geçirilmiş olan işlemleri buradan alarak sistemli bir şekilde ilgili olduğu hesaplara dağıtan ve tasnifli olarak bu hesaplarda toplayan defterdir. "Ticari Defterlere İlişkin Tebliğ" in 6 ila 11. maddelerine göre defteri kebirde en azından aşağıdaki bilgilerin yer alması gerekmektedir:

- Tarih,
- Yevmiye defteri madde sıra numarası,
- Tutar,
- Toplu hesaplarda yardımcı nihai hesapların isimleri.

• **Envanter defteri:** Ticari işletmenin açılışında ve açılıştan sonra her hesap döneminin sonunda taşınmazların, alacakların, borçların, nakit para tutarının ve varlıklar ile borçların değerlerinin teker teker kaydedildiği ciltli ve sayfaları müteselsil sıra numaralı defterdir. "Ticari Defterlere İlişkin Tebliğ" in 6 ila 11. maddelerine göre envanter defterinde en azından aşağıdaki bilgilerin yer alması gerekmektedir:

- Taşınmazların,
- Alacakların,
- Borçların,
- Nakit para tutarının,
- Varlıkları ile borçların değerleri.

Şirketler ise yukarıda açıklanan defterlerle birlikte ayrıca aşağıdaki defterleri de tutmak zorundadırlar (<http://www.vergidegundem.com/tr/>):

• **Pay Defteri**: Sermayesi paylara bölünmüş komandit ve limited şirketlerde şirket ortaklarının, anonim şirketlerde pay sahiplerinin kaydedildiği ciltli ve sayfaları müteselsil sıra numaralı defterdir. Anonim ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde pay defterine, senede bağlanmamış pay ve nama yazılı pay senedi sahipleriyle, intifa hakkı sahipleri kaydedilir. "Ticari Defterlere İlişkin Tebliğ" in 6 ila 11. maddelerine göre pay defterinin anonim ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerdeki içeriğinde en azından aşağıdaki bilgilerin yer alması gerekmektedir:

- Pay sahibinin adı soyadı veya unvanı,
- Pay sahibinin iletişim bilgileri,
- Varsa pay üzerindeki intifa hakkı sahiplerinin adı soyadı veya unvanı ve intifa hakkı sahibi oldukları paylar,
- Varsa intifa hakkı sahiplerinin iletişim bilgileri,
- Payın nominal değeri,
- Sahip olunan pay sayısı ve toplam tutar,
- Payın tertibi,
- Payın edinme tarihi,
- Deftere kayıt tarihi,
- Payın senede bağlanıp bağlanmadığı ve türü,
- Payın edinimi ve devrine ilişkin gerekli açıklamalar.

Limited şirketlerde hazırlanacak pay defterinde ise en azından;

- Ortakların adları, adresleri,
- Her ortağın sahip olduğu esas sermaye payının sayısı,
- Esas sermaye paylarının devirleri ve geçişleri itibarı değerleri, grupları,
- Esas sermaye payları üzerindeki intifa ve rehin hakları sahiplerinin adları ve adresleri bulunmalıdır.

• **Yönetim Kurulu Karar Defteri**: (Anonim şirketler tutar) Anonim şirketlerde yönetim kurulunun, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde yöneticinin veya yöneticilerin şirket yönetimi ile ilgili olarak aldığı kararların yazılacağı ciltli ve sayfa

numaraları teselsül eden defterdir. "Ticari Defterlere İlişkin Tebliğ" in 6 ila 11. maddelerine göre yönetim kurulu karar defterinde en azından aşağıdaki bilgilerin yer alması gerekmektedir:

- Karar tarihi,
- Karar sayısı,
- Toplantıda hazır bulunanlar,
- Kararın içeriği,
- Üyelerin imzaları.

• **Genel Kurul Müzakere Defteri**: (Anonim şirketler ve limited şirketler tutar) Tüzel kişi tacirlerin genel kurul toplantılarında görüşülen hususların ve alınan kararların kaydedildiği ciltli ve sayfa numaraları teselsül eden defterdir.

Yukarıda bahsedilen defterlere her yılın aralık ayında açılış tasdiki yapılır. Pay defteri ve genel kurul müzakere defterine yeterli yaprak bulunana kadar açılış tasdiki yaptırmadan kullanmaya devam edilebilir. Yukarıdaki defterlerden sadece yevmiye ve yönetim kurulu karar defterine izleyen faaliyet döneminin üçüncü ayının sonuna kadar kapanış tasdiki yapılmak zorundadır. Ticaret şirketlerinin ticaret siciline tescili sırasında defterlerin açılışı ticaret sicili müdürlükleri tarafından da onaylanabilir. Açılış onayının noterde yapılması durumunda noter tarafından Ticaret Sicili Tasdiknamesi aranır. Defterlerin nasıl tutulacağı, kayıt nizamı, açılış ve kapanış onayları Gümrük ve Ticaret Bakanlığı ile Maliye Bakanlığı'nın ortaklaşa çıkaracakları tebliğ ile düzenlenecektir (<http://www.muhasabetr.com>). Ayrıca her tacir, tutmakla yükümlü olduğu ticari defterleri son kaydın yapıldığı veya muhasebe belgelerinin oluştuğu takvim yılının bitişinden itibaren 10 yıl boyunca saklamakla yükümlüdür.

Tacirler tarafından düzenlenen belgelerde yer alacak bilgiler, 6335 Sayılı Değişiklik Kanunu uyarınca tescil edilen ticaret unvanının, ticari işletmenin görülebilecek bir yerine okunaklı bir şekilde yazılması ve tacirin işletmesiyle ilgili olarak düzenlediği ticari mektuplarda ve ticari defterlere yapılan kayıtların dayandığı belgelerde tacirin sicil numarasının, ticaret unvanının, işletmesinin merkezi ile tacir internet sitesi oluşturma yükümlülüğüne tabi ise tescil edilen internet sitesinin adresinin de gösterilmesi gerekmektedir. Yeni TTK uyarınca şirket belgelerinde bulunması zorunlu kayıtlar aşağıdaki gibidir (Deloitte 2012: 4);

- Ticaret unvanı,
- Sicil numarası,
- Ticari işletmenin merkezi,
- Denetime tabi sermaye şirketlerinde internet sitesinin adresi.

Dolayısıyla ticaret unvanının korunması amacıyla yapılan çalışmalar ve çıkarılan kanun maddesi ile Eski TTK'ya göre gerçek kişi tacirlerin ticaret unvanı, sadece ilgili sicil bölgesinde; tüzel kişi tacirlerin ticaret unvanı ise, tüm Türkiye çapında korunmaktayken, Yeni TTK'da; hem gerçek kişi tacirlerin ticaret unvanları hem de tüzel kişi tacirlerin ticaret unvanları tüm Türkiye çapında korunmaktadır (Çelik ve Ünal 2012: 16).

3.2.2 Yeni Türk Ticaret Kanunu ile Anonim Şirketlere Getirilen Yenilikler

Yeni TTK özellikle sermaye şirketlerini (anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketleri) etkileyecek önemli değişiklikler ve yükümlülükler getirmektedir. Şirketler Hukuku, Eski TTK'ya göre en çok dönüşüme uğrayan bölümlerden birisidir. Yeni TTK'nın anonim şirketler hukukuna getirdiği önemli değişiklikler ile AB mevzuatlarına uyum sağlama amacı güdülmüştür.

Yeni TTK'nın 329. maddesinde anonim şirket, sermayesi belirli ve paylara bölünmüş olan, borçlarından dolayı yalnız malvarlığıyla sorumlu bulunan şirket olarak tanımlanmıştır. Pay sahipleri, sadece taahhüt etmiş oldukları sermaye payları ile şirkete karşı sorumludur. Anonim şirketlerin kuruluş işlemleri TTK 'da düzenlenmektedir.

Tedrici Kuruluşun Kaldırılması:

Eski TTK sisteminde anonim şirketlerin kuruluşu açısından ani ve tedrici olmak üzere iki kuruluş türü öngörülmüştü. Şirket paylarının kurucular tarafından tamamen taahhüt edilmesi ile ani kuruluş gerçekleştirilmekte, bir kısım payların kurucular tarafından taahhüt edilmesi ve geri kalan kısmı için de halka müracaat edilmesi suretiyle de tedrici kuruluş oluşmakta idi (Şengür 2011: 99).

Tedrici kuruluş hantal ve karışık olarak görülmektedir. Nitekim Almanya, Avusturya, Belçika, Fransa, Hollanda ve İsviçre başta olmak üzere hemen hemen tüm Avrupa ülkelerinde tedrici kuruluş artık mevcut değildir. Halka açılma düşüncesi, ani kuruluşun halka açılmasına izin verilmesiyle sağlanabilmektedir (Doğrusöz ve diğerleri 2011: 30).

AB mevzuatlarına uyum sağlama, uygulamada tedrici kuruluşun hemen hiç kullanılmaması, bütün anonim ortaklıkların ani kuruluş yöntemini kullanmaları sebebiyle Yeni TTK'da tedrici kuruluş terk edilmiş, şirket kuruluş işlemleri açısından daha basit ve sade bir sistem öngörülmüştür. Böylece şirketlerin basit yapıda kurulması ile hesap verilebilirlik ve güvenlik ilkeleri de yerine getirilmiş olmaktadır.

Tedrici kuruluş sisteminin kaldırılması sonrasında oluşan boşlukların giderilmesi ile ilgili olarak getirilen önemli düzenlemeler şu şekildedir (Ercan 2011: 5).

- Şirketlerin halka arzı ile ilgili yeni düzenlemeler getirilmiştir. Sermayenin bir kısmının nakit karşılığı taahhüt edilmesi ve şirketin tescilden itibaren 2 ay içerisinde halka arz edileceğinin esas sözleşmede belirtilmesi suretiyle şirketin kurulmasından itibaren 2 ay içinde halka arzı mümkündür.

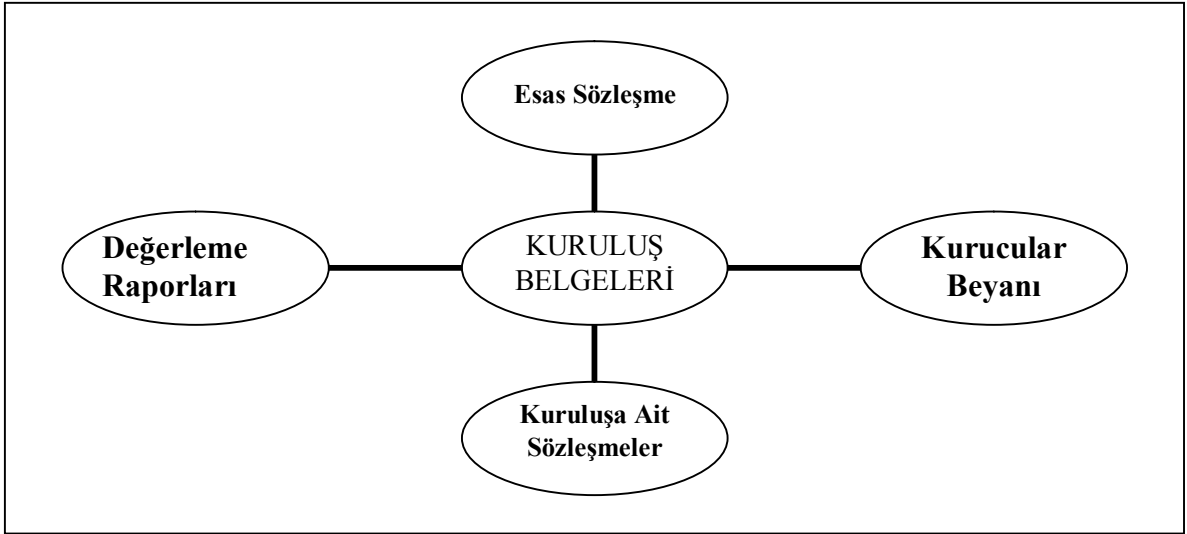
- Kuruluşla ilgili istenen belgeler Eski TTK'dan farklı olarak açıkça belirtilmiş ve esas sözleşmede bulunması gereken kayıtlar ile esas sözleşmenin tescili konusunda özel hükümler getirilmiştir.

- Pay bedellerinin tamamının 24 ay içinde ödenmesi zorunluluğu getirilerek, esas sermayenin ödenmeme ihtimali ortadan kaldırılmıştır. Pay bedellerinin ödenmemesi durumunda şirket menfaatlerinin tehlikeye düşmesi gerekçesiyle Gümrük ve Ticaret Bakanlığı'na fesih davası açma hakkı verilmiştir.

Kuruluş Belgeleri:

Yeni TTK'da yenilik getirilen bir diğer konu kuruluş belgeleridir. Yeni TTK'nın 336. maddesine göre kuruluş belgeleri; esas sözleşme, kurucular beyanı, değerlendirme raporları, ayın ve işletme devralmasına ilişkin olanlar da dâhil olmak üzere, kurulmakta olan şirketle kurucular ve diğer kişilerle yapılan ve kuruluşla ilgili sözleşmelerdir. Kuruluş belgelerini oluşturan bu belgeler şu şekil ile de gösterilebilir.

Şekil 3.1 Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda Belirtilen Kuruluş Belgeleri



Kaynak: İstanbul Ticaret Odası (2012: 13).

Bahsedilen bu belgeler sicil dosyasında muhafaza edilmeli ve birer suretleri şirket tarafından 5 yıl süreyle saklanmalıdır.

Eski TTK'da bulunmayan kuruluş belgeleri ile ilgili bu düzenlemenin getiriliş amacı güvenli bir kuruluş yaratmak ve aleniyeti sağlamaktır. Bu belgelerin ilgili sicilde saklanmasıyla birlikte; gizli sözleşmelerin yapılması büyük ölçüde önlenecek, gizli sözleşme veya belgelerin kurucular beyanına aykırı olması ya da muvazaaa oluşturması halinde sorumlu olanlar açıkça görülecektir. Bu sayede gizli ortak ya da sözleşmelerle şirketin üzerinden menfaat sağlanması önlenecektir (Kobi-Efor 2012: 43).

Ultra Vites İlkesinin Terk Edilmesi:

Eski TTK'da yer alan "Ultra Vires" ilkesi; üçüncü kişilerle işletme konusu dışında yapılan işlemlerin "yok" yani geçersiz olduğunu öngörmekteydi. Buna göre; şirketler ancak esas sözleşmelerinde yazılı işletme konusu içinde kalmak kaydıyla hak elde etmeye ve borç yüklenmeye yetkililerdi. İşletmenin konusu dışında yapılan işlemler ise ultra vites (ehliyet dışı) sayılıyordu (Kobi-Efor 2012: 26). Dolayısıyla Eski TTK döneminde şirketin ehliyeti şirket sözleşmesindeki konu ile sınırlı olduğundan, bu sınır dışında yapılan işlemler şirketi bağlamamakta ve yoklukla malul sayılmaktaydı (Kökbulut 2012: 41). Bu da sınırlamalardan kurtulmak adına işletmeleri konularına geniş açıdan bakmaya itmiş,

ticari işletmelerin sektör değişikliği basitleşip ticari şeffaflık ve güvenilirliği zedelenir konuma gelmiştir.

Ayrıca AT tarafından hazırlanan 1968 tarihli ve 68/54 sayılı, şirketlere ilişkin birinci yönergesi, AT'ye üye ülkelerin ultra vites kuralını kanunlarından çıkarmalarını öngörüyordu. Bir taraftan hep gündemde bulunan eleştiriler, diğer taraftan AT'nin yönergesi dikkate alınarak ultra vites hükmüne Yeni TTK'da yer verilmemiştir. Ülkenin kaldırılması sebebiyle, şirketin işletme konusu dışında yapacağı işlemlerin sonuçları, üçüncü kişinin iyi niyeti çerçevesinde düzenlenmiştir (Doğrusöz ve diğerleri 2011: 48-49). Söz konusu bu yasağın kaldırılması çağdaş gelişmelere uygun düşmektedir.

Tek Kişilik Anonim Ortaklık:

Eski TTK'ya göre anonim şirket kurulabilmesi için şirkette pay sahibi olan en az beş kurucunun varlığı gerekirken Yeni TTK'da bu zorunluluk kaldırılmış, anonim şirketlerin pay sahibi bir veya birden fazla kurucu tarafından kurulabilmesine imkan sağlamıştır (Poyraz 2011: 45). Buna göre özel kanunlara tabi anonim şirketler hariç olmak üzere anonim şirketin kurulabilmesi için pay sahibi olan bir veya daha fazla kurucunun varlığı yeterlidir.

Yeni TTK'da yapılan bu değişiklikle, asgari kurucu miktarına ulaşmak için sembolik ortak yapılması gibi usulsüz işlemlerin önüne geçmek amaçlanmış, kurucu sayısının beşin altına düşmesi halinde şirketin feshi önlenmeye çalışılmıştır (Ercan 2011: 6). Çünkü şirketin etkisiz elemanı olarak görülen bu sembolik hissedarların genellikle aile üyelerinden oluşması, söz konusu bu şirketlerin kurumsallaşmasını engellemekte ve zamanla parçalanmasına neden olmaktaydı. (Tekinalp 2011: 25).

Yeni TTK, diğer ülkelerdeki gelişmelere paralel olarak tek kişilik anonim şirketin kurulmasına ve devamına olanak tanımıştır. Anonim şirketler Yeni TTK sisteminde tek kişi ortakla kurulabilecektir. Birden fazla ortakla kurulan anonim şirketlerin daha sonradan tek ortağa düşmesi de mümkündür. Sonradan tek ortağa düşülmesi halinde yapılması gerekenler de Yeni TTK'nın 338/2. maddesinde ayrıntılı şekilde düzenlenmiştir (ey.com 2012: 24). Pay sahibi sayısı bire düşerse, durum, bu sonucu doğuran işlem tarihinden itibaren yedi gün içinde yönetim kuruluna yazılı olarak bildirilmeli ve yönetim kurulu bildirim aldığı tarihten itibaren yedi gün içinde, şirketin tek pay sahipli bir anonim şirket olduğunu tescil ve ilan ettirmelidir. Ek olarak, hem şirketin tek pay sahipli olarak kurulması hem de payların tek kişide toplanması halinde ise tek pay sahibinin adı, yerleşim

yeri ve vatandaşlığı da tescil ve ilan edilir. Bu işlem yapılmadığı takdirde doğacak zarardan, bildirimde bulunmayan pay sahibi ve tescil ve ilanı yaptırmayan yönetim kurulu sorumludur. Ayrıca şirket, tek pay sahibi olacak şekilde kendi payını iktisap edemez; ettiremez.

Sonuç olarak, şirket ile ilgili kolay ve hızlı kararlar alıp, çabuk bir şekilde bu kararları icra etme ihtiyacı Yeni TTK'da tek kişilik anonim şirket kurma gibi bir düzenlemeyi de beraberinde getirmiştir. Ayrıca "tek kişi" ifadesi gerçek ve tüzel kişileri kapsamına almış, tüzel kişilere (vakıf veya dernek de olabilir) tek başına şirket kurabilme olanağı sağlanmış, birden fazla sayıda ortağı olan anonim şirketlerin, sonradan tek kişilik ortaklığa dönüştürülebilmesinin yolu açılmıştır.

Kayıtlı Sermaye Sistemi:

Yeni TTK'nın getirdiği en önemli yeniliklerden biri, kapalı anonim ortaklığa (SPK'ya tabi olmayan anonim şirketler), kayıtlı sermaye sistemini kabul etme olanağını tanımasıdır.

Eski TTK'nın 269. maddesi anonim şirketlerde esas sermaye miktarının ₺50.000'den aşağıda olamayacağını hüküm altına almış ve anonim şirketlerin esas sermaye ile kurulmasını öngörmüştür. Yeni TTK ise, SPK'ya göre halka açık şirketlerde uygulanmakta olan kayıtlı sermaye sisteminin halka açık olmayan anonim şirketlerde de uygulanabileceğini hüküm altına almıştır (Şengör 2011: 100).

Kayıtlı sermaye sistemi, halka açılmaya hazır olmayan veya halka açılmayı tercih etmeyen, bununla birlikte belirli bir çapın üzerinde bir ticari faaliyet yürüten anonim ortaklıklar için yaratıcı bir çözümdür. Bu sayede, kapalı anonim ortaklıklar da kayıtlı sermayenin sağladığı esnek sermaye artırımı imkanlarından yararlanabileceklerdir. Dolayısıyla halka açık anonim şirkette benimsenen kayıtlı sermaye sisteminin kapalı anonim şirketler için de öngörülmesi bu iki farklı anonim şirket yapısını birbirine yakınlaştırmaktadır. Bu sayede halka açık olmayan anonim şirketlerin halka açık anonim şirkete dönüşme prosedürü basitleşecektir. SPK'da benimsenen esas ve kayıtlı sermaye ayrımı yeni düzenlemede de benimsenmiş bu sayede iki kanun arasında paralellik sağlanmıştır. Yeni TTK hükmüne göre; halka açık olmayan anonim şirketler, Gümrük ve Ticaret Bakanlığı'ndan izin alarak kayıtlı sermaye sisteminden çıkabilecekleri gibi, bu

sisteme alınırken aranan nitelikleri yitirdikleri takdirde aynı Bakanlık tarafından sistemden çıkarılırlar (ey.com 2012: 23).

Yeni TTK'da anonim şirket için aranan asgari sermayeye ilişkin olarak ikili bir sistem getirilmiştir. Yeni TTK'nın 332. maddesine göre; "Tamamı esas sözleşmede taahhüt edilmiş bulunan sermayeyi ifade eden esas sermaye en az ₺50.000, halka açık olmayan ancak kayıtlı sermayeyi kabul etmiş bulunan anonim şirketlerde ise ₺100.000 olmalıdır."

Anonim Şirketlere Konulabilecek Sermaye ve Aynı Sermaye Unsurları

Yeni TTK ile sermaye koyma borcu hakkında küçük ama önemli bazı değişiklikler meydana gelmiştir. Bu düzenleme, teknolojik gelişmeler dikkate alınarak yapılmıştır. Yeni TTK'nın 127. maddesine göre devredilebilir elektronik ortamların, alanların, adların ve işaretlerin de ticaret şirketlerine sermaye olarak konulmasını mümkün kılmaktadır. Ticaret şirketlerine sermaye olarak;

- Para, alacak, kıymetli evrak ve sermaye şirketlerine ait paylar,
- Fikrî mülkiyet hakları,
- Taşınır ve her çeşit taşınmaz,
- Taşınır ve taşınmazların faydalanma ve kullanma hakları,
- Kişisel emek,
- Ticari itibar,
- Ticari işletmeler,
- Haklı olarak kullanılan devredilebilir elektronik ortamlar, alanlar, adlar ve işaretler gibi değerler,
- Maden ruhsatnameleri ve bunun gibi ekonomik değeri olan diğer haklar,
- Devrolunabilen ve nakden değerlendirilebilen her türlü değer, konabilir.

İlgili düzenlemede görüldüğü üzere taşınmazların sermaye olarak konulması sırasında günümüzde çokça görülen şirket adına tescillerinin ihmal edilmesi veya kasten yapılmaması sorununa ilişkin olarak yeni bir düzenleme getirilmektedir. Zira Eski TTK'da taşınmazların şirkete sermaye olarak konulmasına karşın halen eski maliklerinin üzerinde kalması hukuk güvenliğini sarsmakta ve şirket sermayesini tehlikeye sokmaktaydı. Bu

durumu önlemek maksadıyla taşınmazların ve diğer aynî hakların tapu kütüğünde; markalar, patentler, tasarımlar gibi hakların da kendilerine has sicillerde, şirket adına tescil edilmeleri için, buna ilişkin bildirim, ilgili sicil müdürlüklerine veya sorumlularına ticaret sicili müdürlüğüne resen ve hemen yapılması zorunluluğu getirilmektedir (ey.com 2012: 23).

Bu bağlamda Yeni TTK'nın 342. maddesinde fikri mülkiyet haklarının ayni sermaye olarak konulabileceği açık bir hükümle düzenlenmiş; sanal ortamların ayni sermaye olarak konulmasına imkan tanınmıştır. Bu malvarlığı unsurlarının ayni sermaye olarak konulabilmesi için; devredilebilir nitelik taşınmaları, değerlerinin nakden belirlenebilmesi, herhangi bir ayni hakla kısıtlı olmaması ve halihazırda cebri icra işlemlerine konu olmaması gerekmektedir. Ayrıca kötüye kullanmaların önüne geçilmesi amacıyla sermayenin korunması bakımından, vadesi gelmemiş alacakların sermaye olarak konulması yasaklanmıştır.

Nakdi Sermayenin Ödenmesi

Yeni TTK'nın 344. maddesine göre pay bedellerinin nakit karşılığı taahhüt edilmesi halinde en az %25'inin tescilden önce; kalan bölümünün ise şirketin tescilini izleyen 24 ay içinde ödenmesi zorunludur. Bu sayede sermayenin ödenmemesi riski ortadan kaldırılarak şirket sermayesinin korunması ve güçlendirilmesi amaçlanmıştır (ey.com 2012: 23).

Yeni TTK'nın 345. maddesinde; bahsedilen düzenlemenin bir gereği olarak, nakdi sermayenin şirket adına açılan bir banka hesabına yatırılması gerektiği belirtilmektedir. Sermayenin ödendiği ve taahhüt edilen sermaye tutarını belirten bir banka mektubunun ticaret sicili müdürlüğüne teslim edilmesi gerekmektedir.

Pay Sahiplerinin Şirkete Borçlanma Yasağı

Yeni TTK kabul edildiği ilk haliyle Eski TTK'dan farklı bir düzenleme öngörmüş ve pay sahiplerinin şirkete borçlanmalarını engelleyecek bir yasak getirmiştir. Bu düzenleme ticaret hayatında yaygın şekilde görülen, sermaye taahhüdü dahil, yöneticilerin birçok iş ve işlemde şirket kasasını kullanmalarını, kişisel harcamalarını bu kanaldan yapmalarını, şirketlerin cari hesaplarından kuralsız bir biçimde para çekmelerini önlemek amacıyla getirilmiştir. Düzenlemenin amacı son derece doğru olmakla birlikte kanun maddesinde öngörülen kimi cezalar ve şartlara eleştiriler getirilmiştir. Çünkü borçlanma yasağı ile ilgili

maddeler konulurken olağan hayatın içindeki bazı ihtimaller göz ardı edilmiş, uygulanan yaptırımlar da (hapis cezası) çok ağır tutulmuştur.

Kamuoyunda yapılan bu eleştirilere ve görüşlere cevap vermek amacıyla 6335 Sayılı Değişiklik Kanunu'nun 15. maddesi vasıtasıyla Yeni TTK'nın "Pay Sahiplerinin Şirkete Borçlanma Yasağı" başlıklı 358. maddesinde yapılan değişiklik sonucu, borçlanma yasağı yumuşatılmış ancak kaldırılmamıştır. Maddede yapılan değişiklikle, pay sahiplerinin vadesi gelmiş sermaye taahhüdü borcu bulunmaması ve şirketin karlılık durumuna göre (şirketin serbest yedek akçelerle birlikte karı geçmiş yıl zararlarını karşılayacak düzeyde oldukça), acil kaynak ihtiyaçlarını, şirket varlıklarından karşılayabilmesi mümkün hale getirilmiştir (Deloitte 2012: 6). Yapılan bu değişiklik 358. maddenin ilk ve son hali karşılaştırıldığında daha iyi anlaşılmaktadır.

Tablo 3.2. 6335 Sayılı Değişiklik Kanunu ile 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 358. Maddesinde Yapılan Değişiklik

İlk madde metni	Değişiklik sonrası madde metni
MADDE 358- (1) İştirak taahhüdünden doğan borç hariç, pay sahipleri şirkete borçlanamaz. Meğerki, borç, şirketle, şirketin işletme konusu ve pay sahibinin işletmesi gereği olarak yapılmış bulunan bir işlemde doğmuş olsun ve emsalleriyle aynı veya benzer şartlara tabi tutulsun.	MADDE 358 – (1) Pay sahipleri, sermaye taahhüdünden doğan vadesi gelmiş borçlarını ifa etmedikçe ve şirketin serbest yedek akçelerle birlikte karı geçmiş yıl zararlarını karşılayacak düzeyde olmadıkça şirkete borçlanamaz.”

Kaynak: (<http://www.verginet.net/dtt/11/Vergi-Sirkuleri-2012-83.aspx>).

Dolayısıyla pay sahipleri iki şartın gerçekleşmesi halinde şirkete borçlanabilirler:

- 1- Pay sahibinin sermaye taahhüdü borcunu yerine getirmiş olması ve
- 2- Serbest yedek akçelerle birlikte kârı geçmiş yıl zararlarını karşılayacak düzeyde olmasıdır.

Konuya ilişkin olarak pay sahibi hakkında öngörülen cezalar kaldırılmakla beraber, söz konusu koşullara aykırı olarak pay sahiplerine borç verenlerin Yeni TTK uyarınca üç yüz günden az olmamak üzere adli para cezası ile cezalandırılacakları yapılan değişiklikle öngörülmüştür (ey.com 2012: 23).

Ayrıca 6335 Sayılı Değişiklik Kanunu'nun 17. maddesi vasıtasıyla Yeni TTK'nın "Şirketle işlem yapma, şirkete borçlanma yasağı" başlıklı 395. maddesinin ikinci fıkrası, "pay sahibi olmayan yönetim kurulu üyeleri ile yönetim kurulu üyelerinin pay sahibi olmayan yakınlarının şirkete nakit olarak borçlanmalarını yasaklayacak" şekilde yeniden düzenlenmiştir.

Yönetim Kuruluna İlişkin Düzenlemeler

Yeni TTK'nın yürürlüğe girmesi ile birlikte, anonim şirket yönetim kurulunun yapısında ve çalışma tarzında birçok yenilik uygulamaya geçirilmiştir (Altaş 2011: 110). Yeni TTK'da yapılan bu yenilikler ile AB mevzuatlarına uyum sağlama amacı güdülmüş, aynı zamanda kurumsal yönetimin ilkeleri dikkate alınarak profesyonel bir yönetim amaçlanmış, şeffaflık ilkesi gereği yönetim kurulunun yapısında değişikliğe gidilmiştir. Dolayısıyla yönetim kurulu organı görünüşte bir organ olmaktan çıkmakta ve işlevsel bir niteliğe kavuşmaktadır.

Yapılan en önemli değişikliklerin başında yönetim kurulunun üye sayısı gelmektedir. Yönetim kurulunun en az 3 üyeden oluşacağına ilişkin Eski TTK'da yer alan düzenleme Yeni TTK'da terk edilmiştir. Anonim şirketlerin tek bir kişiden oluşabileceğine dair yapılan düzenlemeye paralel şekilde yönetim kurulunun da tek bir üyeden oluşması olanağı yaratılmıştır (Ercan 2011: 21). Küçük ölçekli anonim şirketlerin üç kişilik yönetim kuruluna ihtiyaç duymaması sebebiyle yapılan bu düzenleme ile yönetim kurulunun pratikte işi kolaylaşmıştır (Kobi Efor 2012: 49).

Bu bağlamda Yeni TTK ile getirilen ve yönetim kurullarını ilgilendiren başlıca düzenlemeler şu şekilde sıralanabilir (Kobi Efor 2012: 49).

- Yönetim kurulu üyelerinin pay sahibi olma zorunluluğu Yeni TTK ile kaldırılmış dolayısıyla yönetim kurulu üyelerinin daha uzman ve profesyonel kişilerden oluşması imkanı doğmuştur.

- Eski TTK sadece gerçek kişi pay sahiplerinin veya tüzel kişi ortağı temsilen ortak olmayan kimselerin yönetim kurulu üyesi olmasına izin veriyordu. Yeni düzenleme ile

yönetim kurulu üyelerinin sadece gerçek kişi değil, tüzel kişi olması imkanı da getirilmiştir. Buna göre; tüzel kişiler, belirleyecekleri bir temsilci ile şirket yönetim kurulunda söz sahibi olabilmektedir.

- Yeni TTK ile yönetim kurulu toplantılarını kolaylaştırmak amacıyla toplantıların elektronik ortamda yapılabilmesi imkânı getirilmiştir. Böylece özellikle yabancı sermayeli şirketler bakımından yönetim kurulunun toplanması konusunda çıkan aksaklıklar giderilmiş olacaktır.

Yeni TTK ilk kabul edildiği haliyle işlem kolaylığını sağlamak, hukukî ve cezaî sorumluluğa ilişkin hükümlere uygulanabilirlik kazandırmak ve şirketin, pay sahiplerinin, alacaklıların menfaatlerini korumak gibi çeşitli amaçlarla; yönetim kurulu üyelerinin en az dörtte birinin yüksek öğrenim görmüş olması, yönetim kurulunu temsile yetkili en az bir üyenin yerleşme yerinin Türkiye’de bulunması ve Türk vatandaşı olmasını zorunlu tutmuştur (Altaş 2011: 111). Fakat 6335 Sayılı Değişiklik Kanunu’nun 43. maddesi ile Yeni TTK’nın “Üyelerin sayısı ve nitelikleri “ başlıklı 359. maddesinde yapılan değişikle;

- Yönetim kurulunu temsile yetkili en az bir üyenin yerleşme yerinin Türkiye’de bulunması ve Türk vatandaşı olması şartı,

- Yönetim kurulu üyelerinin en az dörtte birinin yüksek öğrenim görmüş olması zorunluluğu kaldırılmıştır.

Bir şirket; kar payı dağıtmak, sorunlu küçük ortağı şirketten uzaklaştırmak, arzu edilmeyen yeni ortaklardan veya istenmeyen hisse satışlarından korunmak, fiyat istikrarı sağlamak, şirketin net aktif değerini arttırmak, genel kurul kararı olmadan acil hisse alımı yapmak gibi nedenlerle kendi hisselerini iktisap etmek ister. Fakat Eski TTK’da, bir şirket kendi hisselerini satın alamadığı gibi rehin olarak da kabul edememekteydi (Çamoğlu 2009: 22). Yeni TTK ise anonim şirketlere, genel kurulun yönetim kurulunu yetkilendirmesiyle sermayelerinin %10’unun geçmemek şartıyla kendi hisselerini iktisap etme olanağı sağlamıştır (Ercan 2011: 19). Örnek olarak; sermayesi ₺100 olan bir şirket itibari değerleri ₺10 olan hisseleri ₺20’den alabilecek ve dolayısıyla nakit çıkışı sermayenin beşte biri olabilecektir.

Yeni TTK ile yönetim kurulu üyelerinin ve yöneticilerin sorumluluğuna ilişkin hükümler de değiştirilmiştir. 6335 Sayılı Değişiklik Kanunu vasıtasıyla Yeni TTK’nın 553.

maddesinin birinci fıkrası “Kurucular, yönetim kurulu üyeleri, yöneticiler ve tasfiye memurları, kanundan ve esas sözleşmeden doğan yükümlülüklerini kusurlarıyla ihlal ettikleri takdirde, hem şirkete hem pay sahiplerine hem de şirket alacaklılarına karşı verdikleri zarardan sorumludurlar.” şeklinde değiştirilmiştir (Deloitte 2012: 6). Dolayısıyla “kusurlarının bulunmadığını ispatlamadıkça”, şeklindeki madde “kusurlarıyla ihlal ettikleri takdirde” şeklinde değiştirilmiş ve kusuru iddia edenin ispatlamasını gerektiren bir düzeltme yapılmıştır.

Yeni TTK ile yönetim kurulu üyelerinin sorumluluğunun belirlenmesinde basiretli iş adamı ölçütünün yerine tedbirli yönetici ölçütü getirilmiştir (Ercan 2011: 21). Hukuki ve cezai sorumluluk bakımından Yeni TTK’da yönetim kurulu üyelerinin sorumluluğu konusu ayrı bir madde altında düzenlenmemiş, ayrı bir bölümde “Hukuki ve Cezai Sorumluluk” başlıkları altında bir hükümle düzenlemeye gidilmiştir (Moroğlu 2005: 56) İddia eden tarafın kusuru ispat etmekle mükellef olması hukuki sorumluluğa girerken; cezai sorumluluk halleri bakımından ise; 6335 Sayılı Değişiklik Kanunu ile cezalarda indirimine gidilmiş ve çoğu adli para cezasına bağlanan suçun yaptırımını idari para cezasına; çoğu hapis cezası öngören suçun yaptırımını ise adli para cezasına dönüştürülmüştür (<http://www.dunya.com/>).

Genel Kurula İlişkin Düzenlemeler

Yeni TTK’nın 407 ila 451. maddelerinde genel kurula ilişkin düzenlemeler yer almaktadır. Söz konusu hükümler, pay sahipliği haklarının kullanılmasının teminat altına alınması fikrini daha açık bir şekilde ön plana çıkarmaktadır (<http://www.verginet.net/>).

Yeni TTK; anonim şirketlere esas sözleşmede aksi bir hüküm olmadığı sürece genel kurullarını şirket merkezinin bulunduğu yerde yapma hakkı tanımıştır. Kanun anonim şirketlere her faaliyet dönemi sonundan itibaren üç ay içinde olağan genel kurul yapma zorunluluğu getirmiş olup lüzum görüldüğünde olağanüstü genel kurulu toplama hakkı tanımıştır. Aynı zamanda Yeni TTK; anonim şirket genel kurulunu toplantıya çağırma yetkisini genel olarak yönetim kuruluna vermiş olmakla beraber sermayenin en az %5 ine sahip pay sahipleri gerekçelerini belirtmek sureti ile isterlerse anonim şirket genel kurulunu toplantıya çağırabilirler (<http://www.muhasbeweb.com>).

Yeni TTK ile genel kurul toplantıları için organ temsilcisi, bağımsız temsilci ve kurumsal temsilci kavramlarını oluşturmuştur. Yeni TTK’nın 428. maddesine göre; genel kurul toplantı öncesinde, şirket, kendisi ile ilişkili bir kişiyi, pay sahiplerine temsilci olarak

tavsiye edebilir (organ temsilcisi), ancak bu durumda şirket tavsiye edeceği bu kişiye ilaveten şirketten tamamen bağımsız ve tarafsız bir diğer kişiyi (bağımsız temsilci) de aynı görev için pay sahiplerine önermek zorundadır.

Yeni TTK ile genel kurullar adına bir diğer yenilik kurulların online ortamda yapılması imkanının getirilmesidir (Pulaşlı 2005: 438). Bunun için öncelikle şirketin bir internet sitesine sahip olması gerekmektedir. Genel kurullar için getirilen bu yenilikle; amaçlanan; katılımın arttığı kurullarda karar alınmasının önünün açılması, halka arz edilen şirketlerde toplantılara katılımın artması, yurtdışında ikamet eden şirket ortak ya da temsilcilerinin genel kurula katılmalarının kolaylaştırılması amaçlanmıştır (Özdemir 2011: 145).

Genel kurul ile yönetim kurulu arasında ortaya çıkabilecek yetki uyuşmazlıklarını önlemek amacıyla Yeni TTK'da genel kurulun münhasıran yetkili olduğu ve devredemeyeceği nitelikteki yetkiler açıkça düzenlenmiştir. Söz konusu düzenlemeye göre, genel kurulun devredilmez yetkilerini şu şekilde sayabiliriz (ey.com 2012: 29);

- Esas sözleşmenin değiştirilmesi,
- Yönetim kurulu üyelerinin seçimi, süre ve ücretlerinin belirlenmesi, ibraları hakkında karar verilmesi ve görevden alınmaları,
- Kanunda öngörülen istisnalar dışında, denetçinin seçimi ve görevden alınması,
- Finansal tablolara, yıllık rapor ve yıllık kar üzerinde tasarrufa, kar payları ile kazanç paylarının belirlenmesine, yedek akçenin sermayeye veya dağıtılacak kara katılması dahil kullanılmasına dair kararların alınması,
- Kanunda öngörülen istisnalar dışında şirketin feshi yönünde karar vermek.

Anonim Ortaklıklarda Yapısal Dönüşümlere İlişkin Düzenlemeler

İşletmeler, küreselleşmenin giderek daha çok ülkeyi etki altına almasıyla birlikte, bünyelerinde ekonomik ve hukuki yapılanma değişikliklerine gitmektedirler (Şimşek 2006: 1). Şirketlerin faaliyet alanlarında ve yapılarında gerçekleştirilen bu değişiklikler yeniden yapılanma olarak adlandırılmaktadır. Sermaye şirketleri bakımından yeniden yapılandırma modelleri tasfiye, birleşme, nevi (tür) değişikliği ve bölünme olarak sınıflandırılabilir (Nazalı 2008: 2).

Yeni TTK’da şirketlerin birleşmeleri, bölünmeleri ve tür değiştirmeleri ayrıntılı bir şekilde düzenlenmiş, getirilen yeni hükümlerle sadece söz konusu yapısal değişikliklerin güvenli, şeffaf ve basit bir işlemler zinciri içinde gerçekleşmeleri sağlanmakla kalınmamış, aynı zamanda, alacaklılar ve diğer hak ve menfaat sahipleri de korunmuştur.

Şirket Bölünmeleri

Bölünme, bir sermaye şirketine ait varlıkların tamamının ya da bir kısmının mevcut veya yeni kurulacak sermaye şirketine devredilmesi, devredilen sermaye şirket ortaklarına devralan sermaye şirket paylarının verilmesi, bölünen ortaklığın ise kendi malvarlığı ile varlığını sürdürmesi anlamına gelmektedir (Yerci 2011: 24).

Söz konusu bölünme işlemi Yeni TTK’nın 159-171. maddeleri arasında kendisine yer bulmuştur. Yeni TTK’da bölünmenin tanımı yapılmamış olup bölünmenin türleri olan tam ve kısmi bölünme açıklanmıştır. Yeni TTK’nın 159. maddesinde tam bölünme; “Şirketin tüm malvarlığı bölümlere ayrılır ve diğer şirketlere devrolunur. Bölünen şirketin ortakları, devralan şirketlerin paylarını ve haklarını iktisap ederler. Tam bölünüp devrolunan şirket sona erer ve unvanı ticaret sicilinden silinir” olarak açıklanmıştır.

Kısmi bölünme ise kısmi bölünme ve yavru şirket kurma olarak iki şekilde görülmekte ve Yeni TTK’nın 159. maddesinde açıklanmaktadır. Buna göre; kısmi bölünmede bölünen şirketin malvarlığının tamamı değil, bir kısmı bölünmeye tabi tutulur. Bu bölümler şirketten ayrılır, mevcut veya yeni kurulacak başka bir şirkete veya ortaklara devredilir. Bölünen şirketin ortakları, devralan şirkette (veya şirketlerde) ortak olurlar. Dolayısıyla bölünen şirket ortadan kalkmaz. Aynı şekilde, bölünen şirket devredilen malvarlığı bölümlerinin karşılığında devralan şirketlerdeki payları ve hakları elde ederek yavru şirket de kurabilir.

Yeni TTK şirket bölünmelerinin nasıl yapılabileceğini 160. maddede belirtmiştir. Buna göre, “Sermaye şirketleri ve kooperatifler sermaye şirketleri ve kooperatiflere bölünebilirler”. Dolayısıyla sermaye şirketlerinin şahıs şirketlerine, şahıs şirketlerinin de sermaye şirketlerine bölünmesi mümkün değildir. Sadece sermaye şirketleri ve kooperatiflerin kendi türleri içerisinde, anonim şirketin limited şirkete bölünmesi gibi, bölünmesi mümkündür (Ercan 2011: 16).

Yeni TTK bölünme işlemleri ile ilgili olarak bölünmeye katılan şirketlerin ikinci derece sorumluluğu ile ortakların kişisel sorumluluğunu ayrı düzenlemiştir. Borç, devralan

şirket tarafından ödenecekse, fakat ödenmemişse bölünmeye katılan diğer şirketler bu ödenmeyen borçlardan müteselsilen sorumlu olurlar. Borcu ödemekle yükümlü olan şirket bu borçtan birinci derecede sorumludur. Bu durumda, birinci derecede sorumlu şirkete başvurmadan ikinci derece sorumlu şirketlere başvurulamaz. Ortakların kişisel sorumluluğu bölünmeden sonra da üç yıllık zamanaşımına tabi olmak üzere devam eder. Ancak borçların bölünme kararının ilanından önce doğması ve sebebin bu tarihten önce oluşması gerekmektedir (ey.com 2012: 18).

Şirket Birleşmeleri

Ticari şirketler, devralma ve yeni bir şirket alma yoluyla birleşebilir. Devralma yoluyla birleşme, bir şirketin kendi hukuki varlığını sonlandırıp başka bir şirkete dahil olması şeklinde görülür. Yeni bir şirket alma yoluyla birleşme ise birleşen şirketin tamamının, tasfiye sürecine girmeksizin malvarlığı değerlerini yeni kurulan şirketin bünyesinde birleştirilmesi şeklinde görülür (Çoştan 2009: 87).

Yeni TTK'da birleşme ile ilgili genel hükümlere 136-158. maddeler arasında yer verilmiş olup 137. madde ile birleşebilecek şirketlerin türü belirtilmiştir. Buna göre;

Sermaye şirketleri;

- a) Sermaye şirketleriyle,
- b) Kooperatiflerle ve
- c) Devralan şirket olmaları şartıyla, kollektif ve komandit şirketlerle birleşebilirler.

Şahıs şirketleri;

- a) Şahıs şirketleriyle,
- b) Devrolunan şirket olmaları şartıyla, sermaye şirketleriyle,
- c) Devrolunan şirket olmaları şartıyla, kooperatiflerle, birleşebilirler.

Kooperatifler;

- a) Kooperatiflerle,
- b) Sermaye şirketleriyle ve
- c) Devralan şirket olmaları şartıyla, şahıs şirketleriyle birleşebilirler.

Yeni TTK'daki bu sınıflandırma ile birleşme yapılabilecek şirket türleri genişletilmiş, ortaklık borçlarından sorumlu olan ortakların kişisel sorumluluklardan kurtulma imkanı ortadan kalkmıştır (İstanbul Ticaret Odası 2012: 47).

Ayrıca Eski TTK'dan farklı olarak Yeni TTK'da birleşme işlemlerinin aşamaları ayrıntılı şekilde düzenlenmiştir. Bu düzenlenmeye göre (ey.com 2012: 15);

- Birleşme bilançoları hazırlanır.
- Bilançonun tarihi ile birleşme sözleşmesinin yapıldığı tarih arasında 6 aydan fazla bir süre bulunması halinde ara bilançonun hazırlanması zorunludur. Çıkarılan ara bilançoya göre esas bilanço ve ticari defterlerde gerekli değişiklikler yapılır.
- Devrolunan şirketin intifa hakkı sahiplerine, imtiyaz hakkı sahiplerine ve oydan yoksun paylarına sahip ortaklarına eş değerde karşılıklar ayrılır. Birleşmeye taraf şirketlerin yönetim organlarıncaya birleşme sözleşmesi hazırlanıp imzalanır. Birleşme sözleşmesinin içeriğinde bulunması gereken unsurlara dikkat edilmelidir.
- Birleşme sözleşmesi ile ilgili olarak birleşmeye katılan şirketlerin yönetim organlarıncaya ayrı ayrı veya birlikte birleşme raporu hazırlanması ve bu raporun hukuki ve ekonomik yönden bir takım çıkarımlarda bulunması aranır.
- Yeni kuruluş yoluyla birleşmede birleşme raporuna yeni şirketin esas sözleşmesinin konulması gerekir.
- Birleşmeye katılan şirketlerden her biri birleşme sözleşmesini, birleşme raporunu, son 3 yılın yılsonu finansal tablolarını ve yıllık faaliyet raporlarını şirket menfaati bulunan diğer ilgililere sunmakla mükelleftirler. Bu raporlar ayrıca ilgili sermaye şirketlerinin internet sitesinde de yayınlanmalıdır.
- Birleşmeye katılacak şirketler ilgili belgelerin nereye tevdi edildiğini tevdiden en az 3 iş günü önce ticaret sicilinde ve sermaye şirketleri de internet sitelerinde ilan ederler. Tüm ortakların onaylaması halinde ise küçük ve orta ölçekli şirketler inceleme hakkından vazgeçebilirler.
- Birleşmeye katılan şirketler, birleşme sözleşmesinin değiştirilmesini yönetim organlarından talep edebilirler.
- Yönetim organları genel kurullara birleşme sözleşmesini sunar. Genel kurul, Yeni TTK'nın 151. maddesinde öngörülen nisaplara bağlı olmak üzere sözleşmeyi onaylar.

- Devralan şirket birleşme sonucu oluşan yeni sermayesi ile paralel olarak sermaye artırım kararı alır.
- Sermaye artırımı: Devralma yoluyla birleşmede devralan şirketin, devrolunan şirket ortaklarının haklarını koruyabilmek için sermayesini arttırmak zorundadır.
- Birleşmeye katılan şirketler birleşme kararı aldıkları anda yönetim organlarının bu konuyu ticaret siciline bildirmelerini sağlamalıdır.
- Devrolunan şirket, birleşme ile tasfiyesiz infisah eder ve ticaret sicilinden terkin olunur.
- Birleşmeye katılan şirketlerin alacaklıları birleşmenin hukuken geçerlilik kazanmasından itibaren 3 ay içinde istemde bulunurlarsa devralan şirket bunların alacaklarını teminat altına alır. Birleşmeye katılan şirketler; alacaklılarına, Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi'nde, yedişer gün aralıklarla üç defa yapacakları ilanla ve ayrıca internet sitelerine konulacak ilanla haklarını bildirirler.

Şirketlerde Nevi (Tür) Değişikliği

Bir sermaye şirketinin tüzel kişiliği devam ettirerek yasal bir takım şartları yerine getirdikten sonra yeni bir ticaret şirketine dönüşmesi, tür değiştirme olarak adlandırılmaktadır. Tür değiştirebilmek için eski şirket tipinin tasfiye edilmemesi, mal varlığının tamamını koruması, ekonomik devamlılığını sürdürmesi gerekmektedir (Ercan 2011: 17).

Yeni TTK'da düzenlenen tür değiştirmeleri, ilgili kanununun 180-191. maddeleri arasında yer almış olup tür değiştirme halleri sınırlandırılmıştır. Bu hükümler uyarınca;

Bir sermaye şirketi ancak;

- a) Başka türde bir sermaye şirketine,
- b) Bir kooperatife,

Bir kolektif şirket;

- a) Bir sermaye şirketine,
- b) Bir kooperatife,
- c) Bir komandit şirkete,

Bir komandit şirket;

- a) Bir sermaye şirketine,
- b) Bir kooperatife,
- c) Bir kolektif şirkete,

Bir kooperatif ;

- a) Bir sermaye şirketine dönüşebilir.

Şirketler Topluluğu

Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun getirdiği yeniliklerden bir tanesi de, “Şirketler Topluluğu” ile ilgili düzenlemelerdir. Şirketler topluluğu, Eski TTK'da tanımlanmayan bir kavram olup farklı şirketlere iştirak eden şirket olarak “holding” tanımı yapılmıştır (Dursun 2011: 56). Birden çok sermaye şirketinin, hakimiyet veya kontrol altında tutma ilişkileri bağlamında, önceden belirlenmiş ve somut politikalara göre yönetilmesi için oluşturulan “şirketler topluluğu” ise “holding” kavramının yerini alıp Yeni TTK ile literatüre kazandırılmıştır (Akbulak 2011: 261).

Yeni TTK'nın 195-209. maddeleri, şirketler topluluğu adını alan holdinglerin yeni sorumluluk hallerine, ana ve yavru ortaklıklar arasındaki münasebetlere değinmiştir. Ayrıca Yeni TTK'da “Karşılıklı Katılma” başlığı altında ana şirket-yavru şirket kavramları getirilmiş ve birbirlerinin en az 4'te 1'ine sahip olan sermaye şirketlerinin karşılıklı iştirakte olduklarını kabul ettikleri durumda bir şirketin diğer bir şirket üzerinde hakimiyet sağlaması halinde bu şirketin hakim şirket olacağı ifade edilmiştir (Ercan 2011: 16). Bu bağlamda hakim şirketlere ana, bağlı şirketlere yavru şirket demek yanlış olmayacaktır.

Şirketler topluluğu müessesesinin düzenlenme amacı Yeni TTK'nın temelini oluşturan şeffaflık ve hesap verilebilirlik ilkelerine uyum sağlamaktır . Zira Eski TTK'daki uygulamalar sebebiyle grup şirket yapısı bakımından hukuki boşluk bulunmakta, hakim şirket ve bağlı şirket arasındaki her türlü işlem iç içe geçmekte ve şirketler gerçek iktisadi varlığını saklamaktaydı. Ayrıca hakim şirketlerin hissedarı oldukları yavru şirketler üzerinden yaptıkları işlemler nedeniyle bilançolarında gerçek olmayan durumlar görülmekteydi. Yeni TTK ile “Şirketler topluluğu” adı altında yapılan düzenleme ile bu aksaklıklar kaldırılmaya çalışılmış, bağlı şirket yöneticilerinin korunması sağlanarak şirket sorumluluk sınırları belirlenmiştir (Kobi-Efor 2012: 38). Bunlara ek olarak şirketler

topluluğu kurumunun şirketler arasında örtülü kazanç aktarımını engelleyebileceği ve bu suretle hem halka açık, payları borsada işlem gören şirketlerin ortakları hem de vergi idaresinin hak ihlalinin önüne geçilmeye çalışılmıştır (Akbulak 2011: 261).

Özetle şirketler topluluğuyla ilgili olarak Yeni TTK ile getirilen temel yenilikler şunlardır (Akbulak 2011: 261):

- Kontrol altında tutan (hakim/ana şirket) ve kontrol altında bulunan (bağlı/yavru şirket) kavramları açıklığa kavuşturulmuş ve bunların hukuki konumları ile ilişkilerinin düzeni belirlenmiştir.
- Hakim ve bağlı şirket konumuna sahip şirketlerin bunu kamuya açıklamaları öngörülerek şeffaflık ilkesinin gerekliliği yerine getirilmiştir.
- Hakim ve bağlı şirket ilişkilerinin her iki şirket yönetim kurulunca her yıl bir rapora bağlanması zorunluluğu getirilmiştir.
- Yeni TTK, bu raporların kamuya açıklanmamasını, sadece sonuç bölümünün yıllık faaliyet raporuna alınmasını öngörerek gizlilik öngörülmüştür.
- Yeni TTK, karşılıklı iştirak sorununu düzenlemiş ayrıca karşılıklı iştirakin kötüye kullanılmaya müsait olduğu ve hakim pay sahibi ile yönetim kurulunca yönetimlerini güçlendiren haller ortadan kaldırılmıştır.
- Yeni TTK, bağlı şirketteki, topluluğa dahil olmayan pay sahiplerini dava haklarıyla korumaya almıştır. Pay sahipleri ile şirket alacaklılarına tanınan dava hakları, bağlı şirketin kayıplarının belli bir süre içinde ortadan kaldırılmasına ilişkin diğer yeniliklerdir.

3.2.3 Yeni Türk Ticaret Kanunu ile Limited Şirketlere Getirilen Yenilikler

01.07.2012 tarihinde yürürlüğe giren Yeni TTK'da limited şirketlerle ilgili konular 573. ile 644. maddeleri arasında düzenlenmiştir. Yapılan düzenlemeler ile limited şirketlerin kuruluşundan, yönetilmesine, sermayesinden, denetimine birçok yeni düzenleme uygulamaya girmiştir. Yeni TTK'da limited şirket, Eski TTK'daki düzenlemenin aksine şahıs şirketlerinin tipik örneği olarak bilinen kollektif şirketten uzaklaştırılarak, küçük ölçekli bir anonim şirkete benzer hale getirilmiştir. Özellikle yönetim, karar mekanizması ve ortak sayısına bakılmaksızın genel kurul sistemi buna örnek olarak gösterilebilir (<http://www.alomaliye.com/>).

Yeni TTK'da limited şirketler ile ilgili yapılan önemli değişiklikleri aşağıdaki başlıklar halinde sıralamak mümkündür.

Kurulus

Yeni TTK'nın 573.maddesinde “bir veya daha çok gerçek veya tüzel kişi tarafından bir ticaret unvanı altında kurulur; esas sermayesi belirli olup, bu sermaye esas sermaye paylarının toplamından oluşur” şeklinde tanımlanan limited şirketlerin, kurulması için asgari ortak sayısı aranmamış, tıpkı anonim şirketlerde olduğu gibi tek kişi ile şirket kurulmasına imkan sağlanmıştır. Aynı zamanda limited şirket ortak sayısı elliye aşamayacaktır.

Eski TTK'da iki olan asgari ortak sayısının Yeni TTK ile tek ortaklı limited şirket yapısına dönüşmesi ile şirketin daha pratik bir hale dönüşmesi sağlanmaktadır. Eski TTK'da öngörüldüğü üzere, asgari iki ortaklı limited şirket düzeninde ortaklardan birinin ayrılması durumunda yalnız kalan ortak en kısa zamanda ya yeni bir ortak bulacak ya da tüzel kişiliğine son verip şahıs işletmesi yapısı altında ticari hayatına devam edecektir. Ancak bu durum şirketle ilişkide bulunan üçüncü kişilerin hukuksal güvenliğini tehlikeye atmaktadır. Bu gibi sorunlar, Yeni TTK'da öngörülen tek ortaklı limited şirket değişikliği ile çözüme kavuşturulmuştur (ey.com 2012: 40).

Birden fazla ortaklıkla kurulan limited şirketlerin ortak sayısının bire inmesi halinde ise şirket, yedi gün içinde bağlı bulunduğu ticaret siciline giderek durumu tescil ve ilan ettirmek zorundadır. Zorunluluğa uyulmadığı takdirde ortaya çıkacak zarardan şirket müdürleri sorumlu olacaklardır. Böyle bir düzenleme 3.kişi alacaklıları koruma amacıyla getirilmiştir (Ercan 2011: 7). Ayrıca limited şirketler, tek ortağın kendisi olduğu bir şirkete dönüşmesini sağlayacak esas sermaye payı iktisabında bulunamayacaktır (Kökbulut 2012: 60).

Yeni TTK ile limited şirketlerin kurulması hususunda getirilen bir diğer yenilik; limited şirket kurulması için gerekli olan asgari sermaye miktarının değiştirilmesidir. Bu değişiklik ile limited şirketlerin asgari sermaye miktarı ₺5.000'den ₺10.000'ye çıkartılmıştır. Limited şirketlerde sermaye taahhütlerinin yerine getirilmesi konusunda önemli değişikliklere yer verilmiştir. Sermayenin ödemesi anonim şirketlerde olduğu gibi, para (nakdi sermaye) ve para dışında kalan değerler (ayni sermaye) olarak getirilebilir. Ancak nakdi sermaye taahhütlerinin %25'inin tescilden önce kurulmakta

olan şirket adına açılacak bir banka hesabına yatırılması zorunludur. Nakdi sermaye taahhütlerinin geriye kalan kısmının ise tescilden itibaren en geç 24 ay içerisinde ödenmesi gerekir (Çelik ve Ünal 2012: 25). Öte yandan, esas sermaye payının nama yazılı senede bağlanması da mümkündür (ey.com 2012: 40). 1 Temmuz 2012 tarihinden önce, yani Eski TTK döneminde kurulmuş ve sermayesi ₺10.000'nin altında olan limited şirketlerin, mevcut sermayelerini 14 Şubat 2014 tarihine kadar yeni TTK'da öngörülen ₺10.000'lik tutara (veya daha üstüne) çıkarmaları gerekmektedir.

Şirket ana sözleşmesinde yer alması gerekenler

Limited şirket sözleşmesinin yazılı şekilde yapılması ve kuruculara ait imzaların noter tarafından onaylanması şarttır. Yeni TTK'nın 577. maddesinde düzenlenen esas sözleşme hükümlerine göre şirket sözleşmesinde (Kökbulut 2012: 60);

- Şirketin ticaret unvanı ve merkezinin bulunduğu yerin,
- Esaslı noktaları belirtilmiş ve tanımlanmış bir şekilde, şirketin işletme konusunun,
- Esas sermayenin itibari tutarı, esas sermaye paylarının sayısı, itibari değerleri, varsa imtiyazlar ve esas sermaye paylarının gruplarının,
- Müdürlerin adları, soyadları, unvanları ve vatandaşlıklarının,
- Şirket tarafından yapılacak ilanların şeklinin açıkça yer alması, zorunludur.

Eski TTK döneminde kurulmuş olan limited şirketlerin, şirket sözleşmelerini 1 Temmuz 2013 tarihine kadar Yeni TTK'yla uyumlu hale getirmeleri zorunlu kılınmaktadır.

Limited şirketlerin yönetimi ve temsili

Limited şirketin kanunen iki zorunlu organı bulunmaktadır. Bunlar genel kurul ve müdür/müdürler kuruludur. Birden fazla müdürün olduğu limited şirket yapılarında müdürler kurulu şirketin organıdır. Tek ortaklı şirketlerde ise bu ortak, genel kurulun tüm yetkilerine sahiptir (ey.com 2012: 41). Dolayısıyla, müdürlerin birden fazla olması durumunda, müdürler kurulu oluşacak ve yönetim organını bu müdürler kurulu oluşturacaktır. Yani temsil, bu müdürler kurulu ile yürütülecek olup, kararlar müdürlerin çoğunluğunun oyu ile alınacaktır. Diğer bir deyişle, tam da bu hükmün gerekçesinde de belirtildiği üzere, müdürler kurulu için, anonim şirket yönetim kuruluna özgü işleyiş hükmüne bağlanmış bulunmaktadır (<http://www.istekobi.com.tr/>).

Limited şirketlerde şirketin yönetimi ve temsili şirket sözleşmesi ile düzenlenmektedir. Bu sözleşme ile yönetim ve temsil, müdür sıfatını taşıyan bir veya birden fazla ortağa, tüm ortaklara ya da üçüncü kişilere verilebilir (Olgun 2007: 48). Dikkat edilmesi gereken husus ise en az bir müdürün ortak sıfatına haiz olması gerektiğidir.

Limited şirketlerde olağan genel kurul toplantısının her yıl için hesap döneminin sona ermesinden itibaren üç ay içinde ve en az yılda bir defa yapılması zorunludur. Limited şirketlerde genel kurulu olağan toplantıya davet etme görev ve yetkisi kural olarak şirket müdürüne (birden fazla iseler müdürler kuruluna) aittir. Limited şirket ortakları, olağan genel kurul toplantısına, Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi'nde yayımlanan ilanla, şirket sözleşmesinde başka çağrı usulleri belirtilmişse (örneğin; yerel gazete ile ilan) bu şekilde ve internet sitesi açmakla yükümlü olan şirketlerce internet sitelerinde yayımlanan ilanla çağrılırlar (<http://www.dunya.com/>).

Limited şirketlerde genel kurulun devredilmez yetkileri Yeni TTK'nın 616. maddesinde düzenlenmiştir. Bu madde incelendiğinde devredilemez yetkilerin; şirket sözleşmesinin değiştirilmesi, müdürlerin atanmaları ve görevden alınmaları, topluluk denetçisi ile denetçilerin atanmaları ve görevden alınmaları, topluluk yılsonu finansal tabloları ile yıllık faaliyet raporunun onaylanması, yılsonu finansal tablolarının ve yıllık faaliyet raporunun onaylanması, kâr payı hakkında karar verilmesi, kazanç paylarının belirlenmesi, müdürlerin ücretlerinin belirlenmesi ve ibraları, esas sermaye paylarının devirlerinin onaylanması, bir ortağın şirketten çıkarılması için mahkemeden istemde bulunulması, müdürün, şirketin kendi paylarını iktisabı konusunda yetkilendirilmesi veya böyle bir iktisabın onaylanması, şirketin feshi, genel kurulun kanun veya şirket sözleşmesi ile yetkilendirildiği ya da müdürlerin genel kurula sunduğu konularda karar verilmesi olduğu görülmektedir.

Limited şirket genel kurulunda alınabilecek kararlar ve oy çokluğunun sağlanmasına yönelik hükümler Yeni TTK'nın 620 ve 621. maddelerinde düzenlenmiştir. Buna göre; işletme açısından önemli kararların alınabilmesi için sermayenin salt çoğunluğu ve her daim genel kurulda temsil edilen oyların en az üçte ikisinin olumlu yöndeki oyları bulunmalıdır. Yeni TTK'ya göre limited şirket genel kurullarında alınabilecek kararlar şunlar olabilmektedir (Ercan 2011: 10).

- İşletme konusunun değiştirilmesi

- Oyda imtiyaz paylarının yaratılması
- Esas sermaye artırımı

Müdürler için aranan nitelikler ve müdürlerin sorumlulukları

Müdürler, kanunla veya şirket sözleşmesi ile genel kurula bırakılmamış, yönetime ilişkin tüm konularda karar almaya ve bu kararları yürütmeye yetkili kişilerdir. Müdürler ve yönetimle görevli kişiler, şirketin menfaatlerini dürüstlük kuralı çerçevesinde gözetmekle ve ortaklara eşit şartlar altında eşit işlem yapmakla yükümlüdürler (Küçükali 2011: 98-125).

Anonim şirket yönetim kurulu üyeleri için Yeni TTK'nın 359. maddesinde belirtilen tam ehliyetli olma şartı, limited şirket müdürleri açısından belirtilmemiştir. Fakat, müdürlük sıfatının hem yetki hem de sorumluluk vermesinden dolayı müdürlerin tam ehliyetli olması gerektiği sonucu çıkarılmaktadır. İflas ya da mahkumiyet gibi sebepler ise müdür seçilmeye engel durumlardandır. Gerçek kişiler gibi tüzel kişiler de limited şirket müdürü olarak atanabilir (ey.com 2012: 41). Aynı şekilde; 6335 Sayılı Değişiklik Kanunu ile limited şirketlerdeki müdürlerden en az birisinin yerleşim yerinin Türkiye'de olması zorunluluğu kaldırılmıştır (Deloitte 2012: 7).

Yeni TTK ile getirilen bir diğer yenilik ise müdürlerin vazgeçilmez ve devredilmez görevlerinin sınırlandırılmasıdır. Böylece müdürlerin yetki sınırları belirlenmeye çalışılmıştır (Ulaş 2005: 190). Buna göre müdürler, aşağıdaki görevlerini ve yetkilerini devredemez ve bunlardan vazgeçemezler (Kökbulut 2012: 61):

- Şirketin üst düzeyde yöneltmesi ve gerekli talimatların verilmesi.
- Kanun ve şirket sözleşmesi çerçevesinde şirket yönetim örgütünün belirlenmesi.
- Şirket yönetimi için gerekli olduğu takdirde, muhasebenin, finansal denetimin ve finansal plânlamanın oluşturulması.
- Şirket yönetiminin bazı bölümleri kendilerine devredilmiş bulunan kişilerin, kanunlara, şirket sözleşmesine, iç tüzüklere ve talimatlara uygun hareket edip etmediklerinin gözetimi.
- Küçük limited şirketler hariç, risklerin erken teşhisi ve yönetimi komitesinin kurulması.

- Şirket finansal tablolarının, yıllık faaliyet raporunun ve gerekli olduğu takdirde topluluk finansal tablolarının ve yıllık faaliyet raporunun düzenlenmesi.
- Genel kurul toplantısının hazırlanması ve genel kurul kararlarının yürütülmesi.
- Şirketin borca batık olması hâlinde durumun mahkemeye bildirilmesi.

Bunlara ek olarak Yeni TTK'da, limited şirketi temsil eden müdürlerin hukuki ve cezai sorumlulukları ayrı olarak belirtilmemiş, anonim şirketlerde yönetim kurulu üyelerinin hukuki ve cezai sorumlulukları ile ilgili olan hükümlere atıf yapılmıştır (Ercan 2011: 9). Bu itibarla anonim ve limited şirket yöneticilerinin hukuki sorumluluğu arasında bir fark bulunmamaktadır

Limited şirketlerin denetimi

AT'nin yönergeleri gereği, limited şirket, bir sermaye şirketi olarak anonim şirket ile aynı denetleme sistemine bağlanmıştır. Anonim şirketlerin bağımsız denetime ve özel denetime ilişkin hükümleri limited şirketlerde de uygulanacaktır. Bu durum Yeni TTK'nın 635. maddesinde açıklığa kavuşturulmuştur.

Yeni TTK'ya göre denetçi, Bakanlar Kurulu kararıyla denetime tabi tutulan şirketlerin yetkili organı tarafından en geç 31/3/2013 tarihine kadar seçilir. Seçilen denetçi vasıtasıyla limited şirketin (<http://www.muhasibetr.com/>);

- Finansal tabloları (1- Bilanço, 2-Gelir Tablosu, 3- Nakit Akış Tablosu, 4- Özkaynak Değişim Tablosu 5-Dipnotlar),
- Müdür veya Müdürler Kurulu tarafından düzenlenen Yıllık Faaliyet Raporu,
- Riskin Erken Saptanması ve Yönetimi Sistemi'nin işleyişi, denetlenecektir.

Limited şirketlerin sona ermesi

Yeni TTK'nın 636. maddesine göre limited şirket aşağıdaki hâllerde sona ermektedir:

- a) Şirket sözleşmesinde öngörülen sona erme sebeplerinden birinin gerçekleşmesiyle.
- b) Genel kurul kararı ile.
- c) İflasın açılması ile.
- d) Kanunda öngörülen diğer sona erme hâllerinde.

Ayrıca uzun süreden beri şirketin kanunen gerekli organlarından biri mevcut değilse veya genel kurul toplanamıyorsa, ortaklardan veya şirket alacaklılarından birinin şirketin feshini istemesi üzerine şirket merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesine başvurulur. Mahkeme, müdürleri dinleyerek şirketin durumunu kanuna uygun hâle getirmesi için bir süre belirler. Tüm bu yapılara rağmen bu durum düzeltilmezse, şirketin feshine karar verilir.

Yeni TTK'nın 637. maddesine göre; sona erme, iflastan ve mahkeme kararı hariç başka bir sebepten ileri gelmişse müdür, birden fazla müdürün bulunması hâlinde en az iki müdür, bunu ticaret siciline tescil ve ilan ettirmelidir

3.2.4 Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda Belirlenen Cezai Sorumluluk Halleri

Yeni TTK; daha önceki kısımlarda da belirtildiği üzere günümüz koşullarına uygun hale getirilmesi amacıyla uzun yıllardır üzerinde çalışılmış ve 01.07.2012 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Daha yürürlüğe girmeden söz konusu kanunun bazı hükümleri ciddi eleştiriler almış, bu nedenle yürürlüğe girmesine dört gün kala TBMM'de 6335 Sayılı ve 50 maddelik bir kanun ile değişikliğe uğramıştır.

Yeni TTK ile getirilen, şirket kurucu pay sahiplerine ve yöneticilere dair hapis cezalarını öngören bazı hükümler, 6335 Sayılı Değişiklik Kanunu ile değiştirilmiş ve hapis cezaları, idari ve adli para cezalarına dönüştürülmüştür. Cezai yaptırımlar arasında yer alan adli para cezası kısa süreli hapis cezasına seçenek olarak belirlenmiş olup 5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu'nun (TCK) 52. maddesine göre; “beş günden az ve kanunda aksine hüküm bulunmayan hallerde yedi yüz otuz günden fazla olmamak üzere, En az 20 ve en fazla 100 TL olan bir gün karşılığı adli para cezasının miktarı, kişinin ekonomik ve diğer şahsi halleri göz önünde bulundurularak takdir edilir.” Bu bağlamda, 6335 Sayılı Değişiklik Kanunu ile değiştirilen, idari ve adli para cezalarına dönüştürülen cezai sorumluluk durumları ve ceza miktarları şu tablo ile gösterilebilir.

Tablo 3.3 Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun Getirdiği Hapis ve Adli Para Cezaları

Ceza Gerektiren Fiil	Eski Ceza	Yeni Ceza
Tescil ve kayıt için gerçeğe aykırı beyanda bulunmak,	Üç aydan iki yıla kadar hapis veya adli para cezası	İki bin Türk Lirası İdari para cezası
Ticaret unvanına yapılacak eklere ve ticaret unvanının devrine ilişkin hükümlere aykırı davranmak,	Üç aydan iki yıla kadar hapis veya adli para cezası	Üç aydan iki yıla kadar hapis veya adli para cezası
Ticaret unvanının; kullanılmasına, tesciline, şekline ve şubelerce kullanılmasına ilişkin hükümleri ihlal etmek,	Üç aydan iki yıla kadar hapis veya adli para cezası	Üç aydan iki yıla kadar hapis veya adli para cezası
Defter tutma yükümlülüğünü yerine getirmemek	İki yüz günden az olmamak üzere adli para cezası.	Dört bin Türk Lirası idari para cezası
Belgelerin kopyasını sağlamamak,	İki yüz günden az olmamak üzere adli para cezası	Dört bin Türk Lirası idari para cezası
Defterlerin açılış ve kapanış onaylarını yaptırmamak,	İki yüz günden az olmamak üzere adli para cezası	Dört bin Türk Lirası idari para cezası
Defterleri Yeni TTK'ya uygun tutmamak,	İki yüz günden az olmamak üzere adli para cezası	Dört bin Türk Lirası idari para cezası
Usule aykırı envanter çıkarmak,	İki yüz günden az olmamak üzere adli para cezası	Dört bin Türk Lirası idari para cezası

Görüntü ve veri taşıyıcılara aktarılmış belgeleri ibraz etmemek,	İki yüz günden az olmamak üzere adli para cezası	Dört bin Türk Lirası idari para cezası
Bağlı şirket yönetim kurulunun faaliyet yılının ilk üç ayı içinde, şirketin hakim ve bağlı şirketlerle ilişkileri hakkında rapor düzenleme yükümlülüğünü yerine getirmemesi,	İki yıla kadar hapis ve adli para cezası	İki yüz günden az olmamak üzere adli para cezası
Hakim şirket tarafından talep edilmesine karşın bağlı şirketin rapor hazırlama yükümlülüğünü ihlal eden ve şirket hakkında bilgi vermekten kaçınan kişiler,	İki yıla kadar hapis ve adli para cezası	İki yüz günden az olmamak üzere adli para cezası
Aykırı beyanda bulunan kurucular,	Üç yüz günden az olmamak üzere adli para cezası	Üç yüz günden az olmamak üzere adli para cezası
Pay sahiplerine, Kanun hükümlerine aykırı borç verenler,	Üç yüz günden az olmamak üzere adli para cezası	Üç yüz günden az olmamak üzere adli para cezası
Pay sahibi olmayan yönetim kurulu üyeleri ile yönetim kurulu üyelerinin pay sahibi olmayan yakınlarının şirkete nakit borçlanamayacağı veya bu kişiler için şirketin kefalet, garanti ve teminat vermemesi, sorumluluk yüklenmemesi bunların borçlarını devralmaması hükmüne aykırı hareket etmek,	Üç yüz günden az olmamak üzere adli para cezası	Üç yüz günden az olmamak üzere adli para cezası
Ticari defterlerin mevcut olmaması veya hiçbir kayıt içermemesi yahut kanuna uygun saklanmaması durumu,	-	Üç yüz günden az olmamak

		üzere adli para cezası
Belgeleri sahte olarak düzenleyenler ile ticari defterlere kasıtlı olarak gerçeğe aykırı kayıt yapanlar,	Bir yıldan üç yıla kadar hapis cezası	Bir yıldan üç yıla kadar hapis cezası
Sır saklama yükümüne aykırı hareket edenler,	Türk Ceza Kanunu 239. maddesi hükümlerine göre cezalandırılır.	Türk Ceza Kanunu 239. maddesine göre cezalandırılır.
Sermaye hakkında yanlış beyanlar vermek,	Üç aydan iki yıla kadar hapis veya adli para cezası	Üç aydan iki yıla kadar hapis veya adli para cezası
Halktan izinsiz para toplamak,	Altı aya kadar hapis cezası	Altı aydan iki yıla kadar hapis cezası
İnternet sitesini oluşturmayan şirketlerin yönetim organı üyeleri,	Altı aya kadar hapis ve yüz günden üç yüz güne kadar adli para cezası	Yüz günden üç yüz güne kadar adli para cezası
İnternet sitesine konulması gereken bilgileri usule uygun şekilde koymayan failer,	Üç aya kadar hapis ve yüz güne kadar adli para cezası	Yüz güne kadar adli para cezası
Defter, kayıt ve belgeler ile bunlara ilişkin bilgileri, Gümrük ve Ticaret Bakanlığı'nca denetime yetkili olanlarca istenmesine rağmen vermeyenler veya eksik verenler ya da bu denetim elemanlarının görevlerini yapmalarını engelleyenler, fiilleri daha ağır cezayı gerektiren başka bir suç oluşturmadığı takdirde ,	Üç aydan iki yıla kadar hapis cezası	Üç yüz günden az olmamak üzere adli para cezası
Gerçek ve tüzel kişiler münferit ve	Yüz günden üç yüz güne	Dört bin Türk Lirası

konsolide, finansal tablolarını düzenlerken, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanan, Türkiye Muhasebe Standartlarına, kavramsal çerçevede yer alan muhasebe ilkelerine ve bunların ayrılmaz parçası olan yorumlara uymamaları durumunda,	kadar adli para cezası	idari para cezası
--	------------------------	-------------------

Kaynak: (<http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/2012/6335-sayili-kanun-ile-yapilan-degisiklikler.pdf>).

Kamuoyundan cezaların ağırlığı hususunda gelen eleştiriler doğrultusunda her ne kadar Yeni TTK'daki suç ve cezalar yeniden düzenlenip hafifletilmiş olsa da, yapılan değişiklik sonrasında dahi kanunda 19 fiil için adli ceza öngörülmektedir. Bu sebeple, şirket yöneticilerinin bilerek ya da bilmeyerek herhangi bir adli ceza ile karşı karşıya kalmamaları için Yeni TTK'da düzenlenen suç ve cezaları bilmeleri ve buna göre hareket etmeleri şirketin ve kendilerinin menfaatlerine olacaktır (Yavuz 2012: 158).

3.2.5 Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda Şirketlerin Denetimi

Ticari hayatın bir gerekliliği olan denetim işlemi çok eskilere dayanmaktadır. Çok eski yıllardan beri görülen ticari ve mali olayların gerçekleşmesiyle ortaya çıkan kavramlardan olan denetim işlemi, her ticari faaliyet veya mali olayda tam olarak bugünkü anlamıyla olmasa da gerekli görülmüştür.

Zamanla değişen denetim işlemiyle ilgili çeşitli tanımlar yapılmıştır. En genel tanımıyla denetim, bir örgütün faaliyetlerine ve olgularına ilişkin açıklanan bilgilerin önceden belirlenen kriterlere uygunluk derecesini belirlemek ve raporlamak amacıyla bu ekonomik faaliyetlere ve olaylara ilişkin bilgilerle ilgili kayıtların toplanması, değerlendirilmesi ve sonucun bilgi kullanıcılarına raporlanması sürecini ifade etmektedir (Erol 2008: 232).

Yeni TTK, özellikle anonim ve limited şirketlere getirdiği çarpıcı değişikliklerle şirketler hukukuna yeni bir boyut kazandırmıştır. Bu değişikliklerden belki de en esaslı

olanı, bu şirketlerin denetim sisteminin yeniden yapılandırılmasıdır. Buna göre; artık bağımsız dış denetim Bakanlar Kurulu kararı ile öngörülen şirketlerde zorunludur. Yeni TTK, bu şirketlerdeki iç denetim sistemiyle ilgili özel bir hüküm içermemektedir. Bu şirketlerin denetimini yapma yetkisi ve görevi, kanun tarafından bağımsız dış denetçiye tanınmıştır (Boztosun 2012: 1).

Eski TTK'da zorunlu organ olan ve iç denetimi organize eden denetim kurulu/murakıplar kurulu, herhangi bir meslek bilgisi, eğitim ya da deneyim gerektirmediğinden, denetime etkisi olmadığı düşünülerek kaldırılmıştır (Köksal 2009: 23). Eski TTK döneminde sermaye şirketlerinin bir organı olan murakıplık anlayışından vazgeçilerek bağımsız dış denetim sistemine geçilmiş, Yeni TTK ile getirilen ve denetçilere devredilemez yetkiler sunan bu yeni sistem ile hesap verilebilirliğin ve şeffaflığın artırılması amaçlanmıştır (Ercan 2011: 48-49). Ayrıca ilk kabul edildiği haliyle Yeni TTK'nın getirdiği sisteme göre bağımsız dış denetçi, özel denetçi ve işlem denetçisi olarak ayrıştırılan denetim müessesesi, 6335 Sayılı Değişiklik Kanunu ile değiştirilmiş ve işlem denetçiliği tamamen kaldırılmıştır (Çelik ve Ünal 2012: 45).

Yeni TTK ilk kabul edildiği haliyle tüm şirketleri bağımsız denetim kapsamına almıştı. Ancak daha sonra 6335 Sayılı Değişiklik Kanunu ile bundan vazgeçilmiş ve bağımsız denetime tabi olacak şirketleri belirleme yetkisi Bakanlar Kurulu'na verilmiştir. Bakanlar Kurulu da ileride nitelik ve şartlarını belirleyeceğimiz üzere bağımsız denetime tabi olacak şirketlerin kapsamını çok daraltmıştır. Oysa yeni TTK ile tüm şirketlerin bağımsız denetime tabi tutulacağı varsayımı ile Eski TTK'da yer alan anonim şirketlerdeki denetim kurulları kaldırılmıştı. Daha sonra tüm şirketlerin bağımsız denetime tabi tutulmasından vazgeçilince bağımsız denetime tabi olmayan şirketlerin denetim kurulları da kaldırıldığı için bu şirketlerde bir boşluk oluşmuştur. Bu konuyla ilgili yaşanan tartışmalar 11.04.2013 tarihli 28615 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren "Gümrük Kanunu İle Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun" adlı torba yasa ile aşılmış oldu.

TBMM'de kabul edilen torba kanunla Yeni TTK'nın "Denetleme" başlıklı üçüncü bölümü değiştirilmiş ve bağımsız denetim zorunluluğu dışında tutulan anonim şirketlere de denetçi atama zorunluluğu getirilmiştir.

Bu kanuna göre denetimin kimler tarafından nasıl ve ne şekilde yapılacağı, yapılacak denetimin kapsamı, denetime yetkililer, sorumluluk boyutu vb. nasıl olacağı belirtilmemiş,

bu mevzuların açıklanması kanunla ikincil mevzuata bırakılmıştır. İkincil mevzuat Gümrük ve Ticaret Bakanlığı tarafından hazırlanacak ve Bakanlar Kurulu tarafından çıkarılacak bir yönetmelik ile belli olacaktır. Kanundaki maddelerin içeriğinden, yapılacak denetimdeki sorumluluğun bağımsız denetçilerin sorumlulukları ile aynı olacağı, Bu nedenle eskisi gibi şirketle alakasız kişilerin denetçi olarak atanamayacağı düşünülmüştür. Ayrıca yapılan değişiklikle, denetlenmemiş finansal tabloların hiç düzenlenmemiş kabul edileceği hüküm altına alınmış, bu sayede anonim şirketlerin tamamen denetim dışı kalması gibi bir yanıltan dönülmüştür.

Bu torba yasa düzenlemesiyle, sayıları 100 bin civarında olan anonim şirketlerin tamamı denetim kapsamına alınmaktadır. Ayrıca yasa ile getirilen bu denetim zorunluluğu TTK'nın 565. maddesi ile yapılan atıflarla sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketleri de kapsamaktadır. Ancak, limited şirketler bu denetimin dışında tutulmuştur. Dolayısıyla, limited şirketler “Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararı “ kapsamına giriyorlarsa bağımsız denetim yaptıracaklar; anılan Karar kapsamına girmiyorlarsa denetime tabi olmayacaklardır.

3.2.5.1 Yeni Türk Ticaret Kanunu’nda Özel Denetçilik Müessesesi

Belirli olayların açıklığa kavuşturulmasının sağlanması olarak tanımlanabilen özel denetim, Yeni TTK ile öngörülen denetim türlerindedir. Özel denetimden kasıt, belirli olayların açıklığa kavuşturulmasının sağlanmasıdır. Özel denetim, hakim şirket-yavru şirket ilişkileri açısından uygulama alanı bulan bir yöntem olup, gerekli görüldüğünde; herhangi bir pay sahibinin şirket merkezinin bulunduğu asliye ticaret mahkemesine başvurması sonucu mahkemenin tayin edeceği bir kişinin şirketler topluluğu ile ilgili inceleme yapması şeklinde de ifade edilebilir (Haftacı ve Badem 2011: 12).

Yeni TTK'nın 207, 406, ve 438. maddelerinde özel denetçi atanabilecek durumlar açıklanmıştır.

Yasada özel denetçiye atıf yapılan ilk madde, ticaret şirketleri bölümünde yer alan 207. maddedir. Şirketler topluluğuna ilişkin hüküm ve düzenlemelerin yer aldığı bölümdeki 207. maddesine göre; denetçi, özel denetçi, riskin erken saptanması ve yönetimi komitesi, bağlı şirketin, hakim şirketle veya diğer bağlı bir şirketle ilişkilerinde hilenin varlığını belirtir şekilde görüş bildirmişse, bağlı şirketin her pay sahibi, bu konunun

açıklığa kavuşturulması amacıyla, şirket merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesinden özel denetçi atanmasını isteyebilir.

Bir diğer özel denetçi atanması istenebilecek durum da Yeni TTK'nın 406. maddesinde düzenlenmiştir. Yasada, denetleme ile ilgili hükümlerin yer aldığı 397 ila 406. maddeleri bölümünde yer alan 406. madde, "topluluk ilişkileri için özel denetçi denetimi" başlığı ile düzenlenmiştir. Bu hüküm uyarınca; herhangi bir pay sahibi aşağıda belirtilen iki durumdan birinin gerçekleşmesi halinde şirket merkezinin bulunduğu asliye ticaret mahkemesinden şirketle veya hakim şirkete bağlı şirketlerden biriyle ilişkisini incelemek üzere özel denetçi atanmasını isteyebilecektir. Aşağıdaki durumlarda özel denetçi atanmasına karar verilebilir;

- Şirketi denetleyen denetçi (bağımsız denetçi) şirketin hakim şirketle veya topluluk şirketleriyle ilişkileriyle ilgili olarak sınırlı olumlu görüş veya kaçınma yazısı yazmışsa,
- Yönetim kurulunun aldığı kararların şirketi zarara uğratması söz konusuysa özel denetçi atanması için mahkemeye başvuru yapılabilecektir.

Özel denetçi atanması istenebilecek üçüncü ve son durum da Yeni TTK'nın 438-444. maddelerinde belirtilmiş olup pay sahibinin ve azınlığın özel denetçi tayini, Eski TTK'nın 348. maddesine göre daha etkin bir şekilde düzenlemiştir (<http://www.yenittk.com.tr/>). Pay sahiplerinin kişisel haklarının yer aldığı 438. maddede, pay sahiplerine haklarının kullanımına bağlı olarak genel kuruldan özel denetçi talebinde bulunabileceği, izleyen 439. maddede ise, genel kurulun talebi reddi halinde izlenecek yol ile ilgili düzenlemeler yer almıştır. Kanun, özel denetçi seçimini gerektirecek olay konusunda bir sınırlama getirmediğinden, pay sahiplerinin incelenmesini arzu ettiği ve gerekli gördüğü herhangi bir şirket işi için özel denetçi seçilmesi mümkündür. Örneğin; şirketin inşaat işlerinin ya da vergi cezasına sebebiyet veren olayların incelenmesi amacıyla özel denetçi tayin edilebilir. Özel denetçi tayini konusundaki genel kurul kararı, mevcut oyların çoğunluğu ile alınır.

Yeni TTK'nın 438. maddesine daha ayrıntılı bakıldığında pay sahiplerinin özel denetçi talebine genel kurulda onay vermesi durumu irdelenmiştir. Bu hükümler gereğince;

- Her pay sahibi, pay sahipliği haklarını kullanabilmesi için gerekli olduğu takdirde, bilgi alma inceleme hakkını daha önce kullanmışsa, belirli olayların özel bir denetimle açıklığa kavuşturulmasını genel kuruldan isteyebilir.

- Genel kurul özel denetçi talebini onaylarsa, şirket ve her pay sahibi, şirket merkezinin bulunduğu yer asliye ticaret mahkemesinden özel denetçi atanmasını isteyebilir.

Yeni TTK'da özel denetim sistemi, denetçi atanması talebinin genel kurulca reddedilmesi halinde bu talebin geçersiz olmaması için çaba göstermiştir. Yeni TTK'daki 439. madde, genel kurulun özel denetim talebini reddi halinde, anonim şirketlerde sermayenin onda birini, halka açık şirketlerde yirmide birini oluşturan pay sahiplerinin özel denetçi atanmasını mahkemeden talep edebileceklerini düzenlemiştir (Turanboy 2011: 19). Genel kurulun, pay sahiplerinin özel denetçi talebini reddetmesi durumunda yapılacaklar 439. maddeye göre şöyle sıralanmıştır:

- Genel kurulun özel denetim istemini reddetmesi halinde, sermayenin en az onda birini, halka açık anonim şirketlerde yirmide birini oluşturan pay sahipleri veya paylarının itibari değeri toplamı en az bir milyon Türk Lirası olan pay sahipleri üç ay içinde şirket merkezinin bulunduğu yer asliye ticaret mahkemesinden özel denetçi atanmasını isteyebilir.

- Dilekçe sahiplerinin, kurucuların veya şirket organlarının, kanunu veya esas sözleşmeyi ihlal ederek, şirketi veya pay sahiplerini zarara uğrattıklarını, ikna edici bir şekilde ortaya koymaları halinde özel denetçi atanır.

Özel denetçilerin atanabileceği durumları belirttikten sonra hukuki sorumluluklarına da değinmek faydalı olacaktır. Genel sorumluluklarla ilgili hükümlerin yer aldığı Yeni TTK'nın 554. maddesi, sadece bağımsız denetçiler için değil, aynı zamanda özel denetçiler için de geçerlidir. Yani, şirketin ve şirketler topluluğunun yılsonu ve konsolide finansal tablolarını, raporlarını, hesaplarını denetleyen denetçi ve özel denetçiler; kanuni görevlerinin yerine getirilmesinde kusurlu hareket ettikleri takdirde, hem şirkete hem de pay sahipleri ile şirket alacaklılarına karşı verdikleri zarar dolayısıyla sorumludur.

Yeni TTK'nın 404. maddesi ile ilgili hükümler özel denetçiler için de geçerli kılınmıştır (Arslan 2011: 100). Dolayısıyla denetçi, özel denetçilerle, bunların yardımcıları ve bağımsız denetleme kuruluşunun denetleme yapmasına yardımcı olan temsilcileri, denetimi dürüst ve tarafsız bir şekilde yapmak ve sır saklamakla yükümlüdürler.

Özel denetçi kendisine uygun görülen görev çerçevesinde her şeyi inceler ama incelediği her bilgiyi ve teşhisi raporuna koyamaz, incelediği şirketin sırlarını ve şirket

menfaatlerini gözetmek durumundadır. Bu gibi durumlara açıklık getirmek maksadıyla Yeni TTK özel denetimin yapılma esaslarına yer vermiş ve 441. madde oluşturulmuştur. İlgili maddenin ilk fıkrasına göre; özel denetim, amaca yararlı bir süre içinde ve şirket işleri aksatmadan yapılır. Burada yer alan yararlı süre kelimesi, amaca uygun süre anlamına gelmektedir.

441. maddenin ikinci fıkrası, özel denetçinin inceleme, bilgi alma hakkını düzenlemektedir. Özel denetçi kendisine uygun görülen görev çerçevesinde elde ettiği bilgileri raporuna koymaması şartıyla her şeyi inceleyebilir. Ancak özel denetim belli bir konu ile çerçevelendiği için inceleme ve bilgi alma hakkı da bu konu ile sınırlıdır. Bu incelemeyi yapabilmesi için de yönetim kurulu, şirketin defterlerinin, yazışmaları dâhil kasa, kıymetli evrak ve mallar başta olmak üzere, varlıklarının incelenmesine izin vermelidir.

441. maddenin üçüncü fıkrası, özel denetçinin çalışmasına engel olunması halinde mahkemeye başvurulabilme hakkının tanınmasını içerir. Özel denetçinin şirkete sokulmama, defterlere ve diğer belgelere ulaşmasının engellenmesi gibi durumlarda görevini yapabilmesi için özel denetçiye mahkemeye başvurabilme hakkı tanınmıştır. Dolayısıyla ilgili fıkra göre; tüm şirket organları, özel denetçiye bilgi vermekle yükümlüdür. Uyuşmazlık hâlinde kararı mahkeme verir. Mahkemenin kararı kesindir.

Özel denetçinin masrafları 405 ve 444. maddede düzenlenmiş, mahkemenin özel denetçi atanmasını kabul ettiği durumda şirketçe ödenmesi gereken avans ve giderler belirtilmiştir. Böylece yargılama giderlerinin avans olarak şirket tarafından ödenmesinin yolu açılmıştır. Özel denetçi atanmasını talep eden pay sahibine de kısmen ya da tamamen bu giderler yüklenebilecektir. Buna ek olarak genel kurul özel denetçinin atanmasına karar vermişse giderlerin şirkete ait olduğu açıklanmıştır (Doğrusöz ve diğerleri 2011: 547-548).

Ayrıca AT'nin yönergeleri gereği, limited şirket, bir sermaye şirketi olarak anonim şirket ile aynı denetleme sistemine bağlandığı için Yeni TTK'nın 635. maddesine göre anonim şirketin denetçiye, denetime ve özel denetime ilişkin hükümleri limited şirkete de uygulanır.

3.2.5.2 Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda Bağımsız Denetçilik Müessesesi

Yeni TTK'da hakim olan anlayış, kurumsal yönetim ilkelerini şirketlere monte etmektir. Özellikle pay senetleri borsada işlem gören anonim şirketlerde, pay sahipleri başta olmak üzere, tüm ilgililerin menfaatlerini korumaya yönelmiş yeni bir kurallar sistemi oluşturulmaya çalışılmıştır. Bu kuralların temellerini, şeffaflık, iyi ve hesabı verilebilir bir yönetim ve etkili bir iç ve dış denetim oluşturmaktadır. (http://www.yenittk.com.tr/yeni_ttk_ve_bagimsiz_denetim). Bu çerçevede yeni TTK'da birçok düzenleme yapılmıştır. Bu düzenlemelerden belki de en esaslı olanı, bu şirketlerin denetim sisteminin yeniden yapılandırılmasıdır. Buna göre; artık bağımsız dış denetim zorunludur. Eski TTK'da zorunlu organ olan ve iç denetimi organize eden denetim kurulu/murakıplar kurulu kaldırılmış, şirketlerin denetimini yapma yetkisi ve görevi, kanun tarafından bağımsız dış denetçiye tanınmıştır. Bağımsız denetçiler için kimi kaynaklarda esas denetçi, dış denetçi, denetçi, bağımsız dış denetçi gibi kavramlar kullanılmıştır.

Bağımsız denetimin amacı defterlerin standartlara uygun tutulup tutulmadığını yani bilançoda yer alan kalemlerin piyasadaki gerçek değerleri olup olmadığını araştırmaktır. Denetçilerin temel görevi ise bilanço kalemlerinin gerçek değerlerinin gösterilmediği durumlarda gerekli düzeltmelerin yapılmasını sağlamak, bilanço kalemleri ile ilgili olarak ileride yapılması gereken işlemlerle ilgili yönlendirmeleri yapmak ve en mühimi şirketin Yeni TTK'nın 562. maddesindeki hapis ve adli para cezaları ile karşı karşıya kalmasını önlemektir (<http://www.adanasmmmo.org>).

Bağımsız denetim işletmelerin dış pazarlarda rekabet edebilir hale gelmesi için güçlü bir yapıya kavuşmalarını, vergi avantajlarından yararlanmalarını, bilançolarının daha şeffaf olmalarını sağlayacaktır. Bu durum şirketlerin karlılığını dolaylı olarak arttıracak ve daha güçlü bir yapıya kavuşmalarını sağlayacaktır (ey.com 2012: 34).

Özetle bağımsız denetim anonim şirketin finansal tablolarının ve diğer finansal bilgilerinin gerçek durumu yansıtıp yansıtmadığının tespit edilebilmesi için şirkete ait defter, kayıt ve belgelerin incelenmesidir. Örneğin, şirket bilançosunda; kasada ₺100.000, bankalarda ₺500.000 olduğu ve şirketin de ₺1.000.000 kâr ettiği bilgileri yer alıyor ise bu bilgilerin doğruluğu ve gerçeği yansıtıp yansıtmadığı, bağımsız denetim kapsamında incelenecektir (<http://www.dunya.com/>).

Bağımsız Denetimin Konusu ve Kapsamı

Başka bir organa devredilemeyen doğrudan ya da dolaylı olarak kullanılmayan bir görev olarak belirlenen bağımsız denetimin, konusu ve kapsamıyla ilgili bilgilere Yeni TTK'nın 397 ve 398. maddelerinden ulaşılabilmektedir. Buna göre; denetime tabi olan anonim şirketlerin ve şirketler topluluğunun finansal tabloları denetçi tarafından, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nca (KGMDSK) yayımlanan UDS'ler ile uyumlu Türkiye Denetim Standartları'na (TDS) göre denetlenir.

Yeni TTK'nın 378, 397 ve 398. maddelerini birlikte değerlendirdiğimizde bağımsız denetimin konusunun ve kapsamının aşağıdaki maddelerden oluştuğu görülmektedir (<http://www.muhasibetr.com/>).

- Şirket veya topluluğun finansal tablolarının denetimi,
- Muhasebenin içerdiği finansal bilgilerin, denetlenen finansal tablolar ile tutarlı olup olmadığı ve gerçeği yansıtmadığının denetimi,
- Yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun, finansal tablolara ilişkin– açıklamalarının ve değerlendirmelerinin denetimi,
- Şirketi tehdit eden veya edebilecek riskleri zamanında belirlemeye uygun yeterli bir sistemin mevcut olup olmadığının ve bu mekanizmanın işleyip işlemediğinin denetimi.

Uluslararası Denetim Standartları ve Bağımsız Denetçi - Adli Muhasebeci İlişkisi

Denetçinin mesleki sorumluluğunu yerine getirmesinde denetçiye ışık tutan genel ilkeler olarak tanımlanan denetim standartlarının, denetim çalışmaları arasında birlik ve uyumun sağlanması açısından önemi büyüktür (Köse 2007: 52). Dolayısıyla bağımsız denetim faaliyetleri için uluslararası alanda kabul gören denetim standartlarının varlığı da denetim açısından büyük önem taşımaktadır.

Yeni TTK'da bağımsız denetimlerin planlanması, yürütülmesi, raporlanması ve değerlendirilmesi bakımından ortak bir zemin yaratmak amacıyla oluşturulan ve bağımsız denetimin, konusu ve kapsamıyla ilgili bilgilerin yer aldığı Yeni TTK'nın 397.ve 398. maddelerinde UDS'lere rastlamak mümkündür. Bu maddede şirketlerin ve şirketler topluluğunun finansal tabloları denetçi tarafından, KGMDSK aracılığıyla yayımlanan UDS uyumlu TDS'ye göre denetleneceği hükmü yer almaktadır.

Bu hükümde adı geçen UDS'lere yönelmek ve adli muhasebe ile bağlantı kurulabilecek standartları incelemek bağımsız denetim ile adli muhasebe arasındaki ilişkiyi anlamamıza yarar sağlayacaktır.

Bilgi teknolojilerinin gelişmesi, uluslararası ticaretin artması gibi eğilimler muhasebe ve denetime olan talebi de arttırmakta ve bu eğilimler doğrultusunda mesleğe yönelik olarak denetçiye ilişkin belirli standartların ve kuralların getirilmesi ihtiyacı doğmaktadır. Bu sebeple dünyada global birliği sağlamak amacıyla uluslararası standart koyucu olarak kurulan IFAC üye ülkelerce belirlenmiş meslek mensuplarının oluşturduğu Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) tarafından, UDS'ler oluşturulmaktadır (Başpınar 2005: 40). Sözü edilen bu standartlardaki değişim günümüzde artmış, bu artışın sebebi; son yıllarda gerçekleşen finansal skandallar sonucunda denetim standartları geliştirmek için özellikle kalite kontrolü, risk değerlemesi, risk yönetimi ve hile gibi konulara standart koyucular tarafından daha fazla önem gösterilmeye başlanması olarak görülmüştür.

Adli muhasebe ve bağımsız denetim ilişkisini görmek amacıyla UDS'ler incelendiğinde 620 numaralı standart adli muhasebecinin bağımsız denetimdeki rolünü ortaya koymaktadır. Bu standardın (UDS 620- Denetçinin Bir Uzmanın Çalışmasını Kullanması) amacı uzmanın çalışmasından denetim kanıtı olarak yararlanılması ile ilgili denetçiye yol göstermektir. Burada denetçi, uzman çalışmasından faydalanması durumunda bu çalışma ile ilgili yeterli ve uygun denetim kanıtı toplamaktadır.

Bu standartta belirtilen “uzman” muhasebe ve denetim dışındaki herhangi bir alan hakkında gerekli yetenek, bilgi ve tecrübeye sahip kişi veya kurum olarak tanımlanmaktadır. Uzman, işletme müşterisi ya da denetim firmasının personeli olabilir. Fakat uzmanın işletmeye herhangi bir açıdan bağlı olması durumunda uzman bağımsızlığı sağlanması tehlikeye girip sağlıklı bir denetim kanıtı elde edilmesi güçleşebilir.

Denetçi, uzmanın çalışmasını değerlendirirken uzmanın mesleki açıdan yeterliliğine ve bağımsızlığına dikkat etmelidir. Uzmanın mesleki açıdan yeterli olması için bu konu ile ilgili bir kuruluşa üye olması ya da mesleki yeterliliğini ispatlayacak bir sertifikasının olması gerekir.

Adli muhasebenin sadece mahkemelerdeki olaylarla ilgilenen bir muhasebe uzmanlığı olmayıp aynı zamanda işletmelerdeki hile, yolsuzluk vb. sorunların tespiti ve çözümlerinde ilgilenilen, uzmanlık gerektiren bir bilim dalı (Erol 2008: 233) ve muhasebe,

denetim, finans, sayısal yöntemler, hukuk, davranış bilimleri, araştırma ve sorgulama gibi hünelerinin, kanıt toplama, analiz etme ve değerlendirmede kullanılması, bulguların raporlanması gibi çok farklı uzmanlık alanlarına hakim bir alan olduğu bilindiğine göre; UDS 620 standardında belirtilen ve denetçiye denetim kanıtı olarak rapor sunan “uzman” kişiyi adli muhasebeci olarak kabul etmek yanlış olmayacaktır.

Uzman kişi olarak kabul edilebilecek olan adli muhasebecinin kullandığı varsayım ve yöntemlerin uygunluğu ve makul olması uzman yani adli muhasebecinin sorumluluğundadır. Çünkü denetçi, bir adli muhasebeciyle aynı derecede uzmanlık sahibi olmadığı için her zaman uzmanın yöntem ve varsayımlarını sorgulayamaz.

3.2.5.2.1. Yeni Türk Ticaret Kanunu’na Göre Bağımsız Denetçi Olabilecek Kişiler, Denetçinin Seçilmesi ve Görevden Alınması

Denetçi, müşterisinin finansal tablolarda sunmuş olduğu bilgileri genel kabul gören standartlara uygun olup olmadığına ilişkin görüşünü denetim raporunda açıklayan, denetim faaliyetini yürüten mesleki olarak bilgi beceri ve tecrübeye sahip uzman kişidir (Yıldırım 2011: 43-44).

Yeni TTK özellikle denetçinin bağımsızlığına çok önem vermektedir. Bağımsızlığa vurgu yapmak amacıyla denetçinin işletmede yapamayacağı işlere ve kimlerin denetçi olamayacağına dair hükümlere Yeni TTK’da değinilmiştir. Buna göre denetçi, bağımsız denetim yapmak üzere, 3568 Sayılı Meslek Kanunu’na göre ruhsat almış Yeminli Mali Müşavir veya Serbest Muhasebeci Mali Müşavir unvanını taşıyan ve KGMDSK tarafından yetkilendirilen kişiler ve/veya ortakları bu kişilerden oluşan sermaye şirketi olabilir (Çelik ve Ünal 2012: 48). Kısacası sermaye şirketlerini denetleme yetkisine sadece SMMM veya YMM'ler arasından KGMDSK tarafından belirlenen nitelikleri taşıyanlar sahip olabilecektir.

26.12.2012 itibariyle 28509 Sayılı Resmi Gazete’de Bağımsız Denetim Yönetmeliği ile KGMDSK tarafından belirlenen ve bağımsız denetçilerin kimler olabileceği konusundaki nitelikler açıklığa kavuşturulmuştur. Buna göre bağımsız denetçi olabilecek kişilerde;

a) Hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasi bilgiler dallarında eğitim veren fakülte ve yüksekokullardan veya denkliği Yükseköğretim Kurulunca tasdik edilmiş yabancı yükseköğretim kurumlarından en az lisans seviyesinde

mezun olması veya diğer öğretim dallarından lisans seviyesinde mezun olmakla beraber bu fıkra da belirtilen bilim dallarından en az lisansüstü seviyesinde diploma almış olması,

b) Meslek mensubu (YMM veya SMMM) olması,

c) Türkiye’de yerleşik olması,

d) Medeni hakları kullanma ehliyetine sahip bulunması,

e) Uygulamalı mesleki eğitimin tamamlanmış olması (15 yıl mesleki tecrübeye sahip olanlarda bu şart aranmaz),

e) Denetçilik sınavında (KGMSK tarafından muhasebe, muhasebe standartları, kurumsal yönetim ilkeleri ve finansal yönetim, denetim, genel hukuk mevzuatı, sermaye piyasası, bankacılık, sigortacılık ve özel emeklilik mevzuatı konularında) başarılı olunması, gerekmektedir.

Sermaye şirketlerine denetçi olabilecek kişilere görev vermekle yetkili olan KGMSK’ye Yeni TTK’da denetim standartlarını belirleme yetkisi de verilmiştir. Denetim standartlarına uyan denetçinin mesleki özen ve yeterliliğe sahip olduğu görülmektedir. Bu sebeple denetim standartlarının uluslararası denetim prensiplerine uygun olarak belirlenmesi ve denetçilerin söz konusu standartlara uyumu oldukça önemli bir hadisedir (<http://www.dunya.com/>).

KGMSK'nin kurulması; 6 Nisan 2011 tarihli ve 6223 Sayılı Kanun'un verdiği yetkiye dayanılarak, Bakanlar Kurulu'nca 26 Eylül 2011 tarihinde kararlaştırılmış ve 2 Kasım 2011 tarih, 28103 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Bu Kanun Hükmünde Kararname ile de; uluslararası standartlarla uyumlu TMS’ler oluşturmak ve yayımlamak, bağımsız denetimde uygulama birliğini, gerekli güveni ve kaliteyi sağlamak, denetim standartlarını belirlemek, bağımsız denetçi ve bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirmek ve bunların faaliyetlerini denetlemek ve bağımsız denetim alanında kamu gözetimi yapmak yetkisini haiz KGMSK’nin kuruluş, teşkilat, görev, yetki ve sorumluluklarına ilişkin usul ve esasları düzenlemek amaçlanmıştır (<http://www.resmigazete.gov.tr/>).

Yeni TTK’nın 400. maddesinde, denetçi olamayacak kişi ve kurumlar belirlenmiş, bir anlamda bağımsızlık vurgusu yapılmıştır. Bu maddeye göre aşağıda sıralanan kişi veya kişilerin denetçi olması engellenmiştir. Bu kişiler;

- Denetlenecek şirkette pay sahibiyse;
- Denetlenecek şirketin yöneticisi veya çalışanıysa veya denetçi olarak atanmasından önceki üç yıl içinde bu sıfatı taşımışsa;
- Denetlenecek şirketle bağlantısı bulunan bir tüzel kişinin, bir ticaret şirketinin veya bir ticarî işletmenin kanuni temsilcisi veya temsilcisi, yönetim kurulu üyesi, yöneticisi veya sahibiyse ya da bunlarda yüzde yirmiden fazla paya sahipse yahut denetlenecek şirketin yönetim kurulu üyesinin veya bir yöneticisinin alt veya üst soyundan biri, eşi veya üçüncü derece dahil, üçüncü dereceye kadar kan veya kayın hısmı olması halinde,
- Denetlenecek şirketle bağlantı hâlinde bulunan veya böyle bir şirkette yüzde yirmiden fazla paya sahip olan bir işletmede çalışıyorsa veya denetçisi olacağı şirkette yüzde yirmiden fazla paya sahip bir gerçek kişinin yanında herhangi bir şekilde hizmet veriyorsa;
- Denetlenecek şirketin defterlerinin tutulmasında veya finansal tablolarının düzenlenmesinde denetleme dışında faaliyette veya katkıda bulunmuşsa;
- Denetlenecek şirketin defterlerinin tutulmasında veya finansal tablolarının çıkarılmasında denetleme dışında faaliyette veya katkıda bulunduğu için, denetçi olamayacak gerçek veya tüzel kişinin veya onun ortaklarından birinin kanuni temsilcisi, temsilcisi, çalışanı, yönetim kurulu üyesi, ortağı, sahibi ya da gerçek kişi olarak bizzat kendisi ise;
- Yukarıda yer alan şartları taşıdığı için denetçi olamayan bir denetçinin nezdinde çalışıyorsa,
- Son 5 yıl içinde denetçiliğe ilişkin meslekî faaliyetinden kaynaklanan gelirin tamamının yüzde otuzundan fazlasını denetlenecek şirkete veya ona yüzde yirmiden fazla pay ile iştirak etmiş bulunan şirketlere verilen denetleme ve danışmanlık faaliyetinden elde etmişse ve bunu cari yılda da elde etmesi bekleniyorsa; anılan kişi veya kişiler denetçi olamazlar.

İlgili maddenin 2. fıkrasına bakıldığında aynı denetçinin tekrar aynı şirkette görev alıp alamayacağı sorusuna cevap verilmiştir. Buna göre; on yıl içinde aynı şirket için toplam yedi yıl denetçi olarak seçilen denetçi üç yıl geçmedikçe denetçi olarak yeniden

seçilememektedir. Şirketlerin denetçi seçimi yaparken bu konuyu dikkate alması gerekmektedir (Deloitte 2012: 13).

Yeni TTK'ya göre denetçi, Bakanlar Kurulu kararıyla denetime tabi tutulan şirketlerin yetkili organı tarafından en geç 31/3/2013 tarihine kadar seçilir. Seçim ile birlikte Eski TTK'ya göre görev yapan denetçinin (murakıp) görevi 31/3/2013 tarihinde sona erer. Yeni kanun hükümlerine göre seçilen denetçi, denetimini bu kanun hükümlerine göre yapar (<http://www.dunya.com>). Belirlenen tarihten itibaren bağımsız denetimden geçmeyen şirketlerin seçtiği yönetim kurullarının imzaları geçersiz, kararları anlamsız, mali tabloları hükümsüz olacaktır. Ayrıca genel kurul, sermaye artırımını, hisse devri vb. işlemler Yeni TTK'ya göre yok hükmünde olduğundan, mali tablolar üzerinden kar dağıtımını, kredi alımı, çeşitli devlet kurumlarına başvuru imkânsız hale gelecektir (<http://www.muhasabeweb.com/>).

Bakanlar Kurulu kararı ile denetime tabi tutulan ve en geç 31/3/2013 tarihine kadar denetçi seçmek zorunda olan şirketler için TTK'nın 399. maddesi birinci fıkrasında denetçi seçimi, seçim zamanı, seçimin tescil ve ilanı yer almaktadır. Buna göre;

- Denetçi, şirket genel kurulunca; topluluk denetçisi, ana şirketin genel kurulunca seçilir.
- Denetçinin, her faaliyet dönemi ve her hâlde görevini yerine getireceği faaliyet dönemi bitmeden (Örneğin 31.12.2013 tarihine kadar seçilecek olan denetçiler 2013 dönemi için seçilecektir) seçilmesi şarttır.
- Seçimden sonra, yönetim kurulu, gecikmeksizin denetleme görevini hangi denetçiye verdiğini ticaret siciline tescil ettirir ve Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi ile internet sitesinde ilan eder.

Yeni TTK'da bağımsız denetçinin hangi durumlarda görevden alınacağı belirtilmiştir. Bağımsız denetçinin görevini reddetmesi, sözleşmeyi feshetmesi, görevlendirme kararının iptali, herhangi bir sebepten görevini yerine getirememesi durumlarından biriyle karşılaşıldığında bağımsız denetçi görevden alınabilir (Ercan 2011: 54).

Aynı zamanda Yeni TTK'nın 399. maddesinde denetçilerin görevine şirket tarafından nasıl son verileceğine dair hükümler de belirtilmiştir. Bu madde uyarınca; denetçi, denetleme görevinden ancak mahkeme kararıyla alınabilecek, görevden alma davası, şirket

merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesine açılacaktır. Görevden alma davası; yönetim kurulunca veya sermayenin yüzde onunu, halka açık şirketlerde ise esas veya çıkarılmış sermayenin yüzde beşini oluşturan pay sahiplerince açılabilir. Mahkeme ilgilileri ve seçilmiş denetçiyi dinleyerek, seçilmiş denetçinin şahsına ilişkin haklı bir sebebin varlığı, özellikle de onun taraflı davrandığı yönünde bir kuşkunun varlığı halinde denetçiyi görevden alacak ve başka bir denetçiyi bu görev için atayacaktır.

3.2.5.2 Bağımsız Denetçilerin Sorumlulukları

Yeni TTK, sermaye şirketlerinin denetim sistemini kökten değiştirmiş, bağımsız denetçiler tarafından şirketlerin finansal tablolarının denetlenmesi zorunluluğunu getirmiş, ayrıca denetçilerin görev, yetki ve sorumluluklarını detaylı biçimde ele almıştır. Kanunda bağımsız denetçileri kapsayan iki farklı hukuki sorumluluktan bahsedilmiştir. Bunlar; genel hukuki sorumluluk (md. 554) ve sır saklamadan doğan (md. 404) sorumluluktur. Bağımsız denetçilerin sır saklama yükümlülüğü, Yeni TTK'nın 404. maddesinde ayrı bir biçimde düzenlendiği için 554. madde hükmü, 404. maddenin kapsamına girmeyen durumlarda uygulanacaktır. Genel sorumlulukla ilgili hükümlerin yer aldığı Yeni TTK'nın 554. maddesi, sadece bağımsız denetçiler için değil, aynı zamanda özel denetçiler için de geçerlidir.

Yeni TTK'nın 554. maddesinin başlığı “denetçinin sorumluluğu” dur. Burada, sorumluluğun kaynağı, “kanuni görevlerin yerine getirilmesinde kusurlu hareket etme” şeklinde ifade edilmiştir (Boztosun 2012: 2). Bu madde uyarınca, şirketin ve şirketler topluluğunun yılsonu ve konsolide finansal tablolarını, raporlarını, hesaplarını denetleyen denetçi ve özel denetçiler; kusurlu hareket ettikleri durumda denetim yaptığı şirketle birlikte ortaklarına ve alacaklılara karşı da sorumlu tutulmaktadır. Denetçi, özel denetçi, bunların yardımcıları ve bağımsız denetleme kuruluşunun denetleme yapmasına yardımcı olan temsilcileri, denetimi dürüst ve tarafsız bir şekilde yapmak ve sır saklamakla yükümlüdürler.

Yeni TTK'nın 404. maddesi denetçinin bir diğer sorumluluğu olan sır saklama yükümlülüğünü açıklamıştır. Buna göre; bağımsız denetim yapmak üzere yetkilendirilen bir denetim şirketi, denetim ekibine yardımcı olmak için yer alan kişiler, yaptığı denetim esnasında öğrendiklerini saklamakla yükümlüdürler. Denetim esnasında öğrendikleri işletme sırlarını izinsiz olarak kullanamaz ve üçüncü kişilerle paylaşamazlar. Zararı bilerek

ya da ihmal ile veren kişiler verdikleri zarardan dolayı sorumludurlar. Bu kişilere verdikleri zarardan dolayı her bir denetim için ₺100.000 , pay senetleri borsada işlem gören anonim şirketlerde ise ₺300.000'ye kadar tazminata hükmedilebilir. Eğer denetçi, bağımsız denetim yapmak üzere yetkilendirilen bir sermaye şirketiye sır saklama yükümlülüğü, yönetim kurulunu, üyelerini ve çalışanlarını da kapsar. Bu hususlardan dolayı ödenmesi öngörülen tazminat düzenlenecek sözleşmeyle kaldırılamayacağı gibi daraltılması da söz konusu değildir. Sır saklamadan doğan sorumluluk, denetçinin rapor verdiği tarihten itibaren 5 yılda zamanaşımına uğrar.

Özetle, sermaye şirketleri ve şirketler topluluğunun denetiminde reformcu ve çağdaş bir yaklaşımla köklü bir sistem değişikliği getiren Yeni TTK, bağımsız denetim kuruluşları ve denetçilerin görev ve yetkilerinin yanında hukuki sorumluluklarını da düzenlemiştir. Bu bağlamda, şirketin ve şirketler topluluğunun yılsonu ve konsolide finansal tablolarını, raporlarını inceleyen denetçi, kanuni görevlerini yerine getirirken kusurlu hareket ederse, hem şirkete hem de pay sahipleri ile şirket alacaklılarına karşı verdikleri zarardan hukuken sorumlu olmaktadır. Denetimi yapan organ bağımsız denetim kuruluşu ise sorumluluğun muhatabı, kuruluş tüzel kişiliğidir. Hukuki sorumluluk olabilmesi için denetçi kişi veya kuruluşun kusurlu hareket etmesi ve bundan kaynaklanan bir zararın oluşması şarttır (<http://muhasebe-haber.blogspot.com/>).

3.2.5.2.3 Bağımsız Denetçinin Hazırlayacağı Görüş Yazısı

Bağımsız denetim raporu, bağımsız denetim sonucunda finansal tablolar hakkında açıkça ifade edilmiş görüşü içerir. Bağımsız denetimin amacı; finansal tabloların, tüm önemli yönleriyle finansal raporlama standartları uyarınca hazırlanıp hazırlanmadığı konusunda bağımsız denetçi görüşünün oluşturulabilmesini sağlamaktır (<http://www.spk.gov.tr/>).

Yeni TTK' ya göre denetçinin denetim süresini bitirmesinin ardından bir görüş yazısı yazması ve vermesi gerekmektedir. Yeni TTK'nın 403. maddesinde de ifade edilen bu yazı, KGMSK'nin belirlediği esaslar çerçevesinde, denetimin konusu, türü, niteliği ve kapsamının yanında denetçinin değerlendirmelerini de içermelidir. Olumlu görüş, sınırlı olumlu görüş, olumsuz görüş veya kaçınma yazısı olmak üzere dört farklı görüş yazısından bahsedilebilir (Çelik ve Ünal 2012: 50; ey.com 2012: 36; Ercan 2011: 51):

- Denetçinin olumlu görüş vermesi (unmodified opinion): Denetçi, olumlu görüş verdiği takdirde; yazısında TDS gözetiminde yapılan denetim sonucu TMS ve diğer gereklilikler bakımından herhangi bir aykırılığa rastlanmadığını, denetim sırasında elde edilen bilgilere göre şirketin veya şirket topluluğunun finansal tablolarının doğru olduğunu, malvarlığı ile finansal duruma ve kârlılığa ilişkin resmin gerçeğe uygun bulunduğunu ve tabloların bunu dürüst bir şekilde yansıttığını belirtir. Bu görüşte, yönetim kurulunun finansal tablolara ilişkin konular bakımından sorumluluğunun olmadığına işaret edilmektedir.

- Denetçinin sınırlandırılmış olumlu görüş vermesi (qualified opinion): Sınırlandırılmış olumlu görüş, finansal tabloların şirketin yetkili kurullarınca düzeltilebilecek aykırılıklar içerdiği ve bu aykırılıkların tablolarda açıklanmış, sonuca etkilerinin kapsamlı ve büyük olmadığı durumlarda verilir. Dolayısıyla sınırlı olumlu görüş almış olan finansal tablolar geçerli olup, genel kurul kararlarına konu olabilecektir, ancak eleştirilen konuların genel kurulda düzeltilmesi gerekmektedir.

- Denetçinin kaçınma yazısı vermesi (disclaimer): Şirket defterleri üzerinde yapılacak denetlemenin bu bölüm hükümlerine uygun bir şekilde yapılmasına ve sonuçlara varılmasına olanak vermeyen ölçüde belirsizliklerin bulunması veya şirket tarafından denetlenecek hususlarda önemli kısıtlamaların yapılması hâlinde denetçi, bunları ispatlayabilecek delillere sahip olmasa bile gerekçelerini açıklayarak görüş vermekten kaçınabilir. Kaçınma, olumsuz görüşün sonuçlarını doğurur.

- Denetçinin olumsuz görüş vermesi (adverse): Şirketin ya da şirket topluluklarının finansal tablolarının ve faaliyet raporlarının içerdiği bilgiler bakımından muhasebe standartları ve gerçekle alakalı olmadığı şeklindeki görüştür. Finansal tabloların kapsamlı ve büyük aykırılıklar içerdiği durumlarda verilir. Ayrıca bu yazı, yöneticilerin sorumluluğuna dayanak oluşturan bir belge olarak işlem görecektir.

Olumsuz görüş yazılan veya görüş verilmesinden kaçınılan durumlarda genel kurul, söz konusu finansal tablolara dayanarak kâr veya zarar ile doğrudan veya dolaylı bir karar alamaz. Bu hâllerde yönetim kurulu, görüş yazısının kendisine teslimi tarihinden itibaren dört iş günü içinde, genel kurulu toplantıya çağırır ve görevinden toplantı gününde geçerli olacak şekilde istifa eder. Genel kurul yeni bir yönetim kurulu seçer. Yeni yönetim kurulunun görevi altı ay içinde, kanuna, esas sözleşmeye ve standartlara uygun finansal tablolar hazırlamak ve bunları denetleme raporu ile birlikte genel kurula sunarak

denetçiden olumlu görüş almaktır (Ercan 2011: 51). Olumsuz görüş ya da kaçınma yazısı ile karşı karşıya kalan şirkete dava açma hakkının tanınması 403. maddenin gerekçesinde yer almıştır. Ancak tedbir kararı alınmadıkça yeni bir genel kurul seçme, yıl sonu finansal tablo oluşturma gibi yükümlülükler sürmektedir. Ayrıca yine ilgili maddenin gerekçesinde de belirtildiği gibi olumsuz ya da kaçınma yazıları şirketin kurumlar vergisi beyannamesi verme yükümlülüğünü de ortadan kaldırmayacaktır.

3.2.5.2.4 Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketler

Yeni TTK ile denetime ilişkin birtakım düzenlemeler yapılmıştır. Yeni TTK'nın kabul edildiği ilk halinde tüm sermaye şirketleri açısından bağımsız denetim ve işletme denetçiliği kurumları öngörülmüştü. Ancak daha sonra çeşitli çevrelerden gelen eleştiriler üzerine 6335 Sayılı Değişiklik Kanunu ile işlem denetçiliği iptal edilmiş, tüm sermaye şirketlerinin bağımsız denetime tabi olması şartı kaldırılmış, hangi şirketlerin bağımsız denetime tabi olacağına ise Bakanlar Kurulu'nun karar vereceği açıklanmıştır. Bu itibarla Yeni TTK uyarınca bağımsız denetime tabi olacak şirketlerin belirlenmesine ilişkin Bakanlar Kurulu Kararı 23 Ocak 2013 tarihli ve 28537 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. AB müktesebatında öngörülen kriterlere paralel olarak hazırlanan Bakanlar Kurulu Kararı'na göre, 2013 yılından itibaren denetime tabi olacak şirketler için genel kriterler belirlenmiştir.

Bu düzenlemenin en önemli iki sonucu; bağımsız denetime tabi olacak şirketler konusundaki belirsizliğin ortadan kaldırılmış olması ve TTK kapsamında denetçi atayacak şirketlerin belirlenmesidir. Çünkü, bağımsız denetim kapsamına alınan şirketlerin 31/3/2013 tarihine kadar TTK'ya göre denetçi tayin etmeleri ve ticaret siciline tescil ve ilan ettirmeleri gerekmektedir (<http://www.guncelmusavirlik.com.tr/>). 23 Ocak 2013 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan ilgili kararnamede bağımsız denetime tabi olacak şirketler;

- Aktif toplamı, yıllık net satış hasılatı ve çalışan sayısı büyüklüğüne göre bağımsız denetime tabi olacak şirketler,
- Doğrudan bağımsız denetime tabi olacak şirketler (I sayılı liste),
- Faaliyet konuları, özel kanunlara tabi olma, aktif-ciro büyüklüğü ve çalışan sayısına göre bağımsız denetime tabi olacak şirketler (II sayılı liste) olmak üzere üçe ayrılmıştır.

Bakanlar Kurulu Kararı'nda belirlenen kriterlere göre 2500 civarında şirketin bağımsız denetime tabi olacağı, bağlı ortaklıklar ve iştirakler de dikkate alındığında, bu sayının bir miktar daha artabileceği değerlendirilmektedir (<http://www.kgk.gov.tr/>).

Bağımsız denetime tabi olan şirketler münferit ve konsolide finansal tablolarının hazırlanmasında TMS'ye uyacaklardır. Denetime tabi olan şirketlerin daha sonraki hesap dönemlerinde denetim kapsamında olup olmadıkları değerlendirilirken, aktif toplamının ve yıllık net satış hasılatının hesabında Yeni TTK ve TMS'ye göre hazırladıkları finansal tabloları dikkate alınır.

Bakanlar Kurulu'nun belirlediği kriterler sonucu denetim dışında kalan şirketlerin durumu sıkıntı yaratmış, denetimsiz şirketler sorunu ortaya çıkmıştır. Nitekim, 11.04.2013 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren "Gümrük Kanunu İle Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun"un 80. maddesi ile bu anonim şirketlere denetim getirilerek bu boşluk doldurulmuştur. Fakat bu düzenleme ile denetime ve denetçiye ilişkin olarak kanunda hiçbir belirleme yapılmamıştır. Bütün yetki Gümrük ve Ticaret Bakanlığı ile Bakanlar Kurulu'na verilmiştir. Denetimin kapsamı ve denetçinin nitelikleri ileride çıkarılacak bir yönetmelikle belirlenecektir.

Aktif Toplamı, Yıllık Net Satış Hasılatı ve Çalışan Sayısı Büyüklüğüne Göre Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketler

Resmi Gazete tarafından yayınlanan ilgili düzenlemeye göre; tek başına veya bağlı ortaklıkları ve iştirakleriyle birlikte aşağıdaki üç ölçütten en az ikisini sağlayan şirketler Yeni TTK ile 660 Sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname hükümleri çerçevesinde bağımsız denetime tabi olacaklardır (<http://www.resmigazete.gov.tr/>):

- Aktif toplamı 150 milyon ve üstü Türk Lirası.
- Yıllık net satış hasılatı 200 milyon ve üstü Türk Lirası.
- Çalışan sayısı 500 ve üstü.

Uygulamaya ilişkin esaslarda ise şunlardan bahsedilmiştir;

• Şirketler, yukarıda belirtilen üç ölçütten en az ikisinin sınırlarını art arda iki hesap döneminde (2013 yılı için; 2011 ve 2012 yılları) aşmaları durumunda müteakip hesap döneminden itibaren bağımsız denetime tabi olacaklardır. Bağımsız denetim

kapsamına alınmak için yukarıdaki ölçütlerin art arda iki hesap döneminde aşılması beklenmektedir. Örneğin bu şartlardan iki tanesi 2012'de aşılmış ancak 2011'de aşılmamış ise bağımsız denetime geçiş başlamamaktadır. Kapsama girmiş şirketlerin kapsamdan çıkmaları içinse, ya art arda iki yıl boyunca bu ölçütlerden en az ikisinin altına düşmeleri ya da sadece bir yıl düşmekle birlikte bu düşüşün en az %20 ve daha fazla olması gerekmektedir.

- Ayrıca bağlı ortaklıkları ve iştirakleri bulunan şirketler açısından yukarıda belirtilen üç ölçütten ikisinin sınırlarının aşılp aşılmadığının belirlenmesinde ise; aktif toplamı ve yıllık net satış hasılatı bakımından ana ortaklık ve bağlı ortaklığa ait finansal tablolarda yer alan kalemlerin toplamı (varsa grup içi işlemler yok edilir), çalışan sayısı bakımından ise ana ortaklıkta ve bağlı ortaklıkta önceki yıllardaki (son iki yıldaki) ortalama çalışan sayılarının toplamı dikkate alınacaktır. İştirakler açısından, söz konusu ölçütler iştirakteki hisseleri oranında dikkate alınacaktır.

Bu kriterlere göre yıllık 250 kişiden az işçi istihdam eden ve yıllık mali bilançosu (ciro) 40 milyon Türk Lirası'nı aşmayan Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler (KOBİ) kategorisine giren firmalar denetim dışında kalmıştır. Bu durum KOBİ'lerin aleyhine bir durum yaratmıştır. Çünkü en büyük sıkıntısı finansman olan KOBİ'ler, denetimden yoksun kalacakları için kefilsiz kredi almaları zorlaşmış, maliyetleri artmış ve diğer şirketlerle rekabet etmeleri güçleşmiştir.

KOBİ'lerin düzenlemenin dışında bırakıldığı bu yeni bağımsız denetim düzenlemesinin hangi şirketleri kapsadığı araştırıldığında; İstanbul Sanayi Odası'nın (İSO) ilk büyük 500 ve ikinci büyük 500 sanayi kuruluşu listeleri, bağımsız denetim kapsamına giren şirket sayısı konusunda az da olsa fikir vermektedir.

İSO'nun internet sitesinde kamuoyuna açıklamış olduğu ilk 500 ve ikinci 500 büyük sanayi kuruluşu listelerine bakıldığında (<http://www.iso.org.tr/>); ilk 500 şirketten sadece 384'ünün 23 Ocak 2013 tarihli kararda belirtilmiş olan "yıllık net satış hasılatı 200 milyon ve üstü Türk Lirası" sınırını aştığı görülmektedir. Bu 384 şirketten bazılarının halka açık şirketler olduğu ve halka açık şirketlerin zaten denetim yaptırma zorunlulukları olduğu için denetim zorunluluğu getirilen firma sayısı 384 firmadan halka açık olanlar düşüldüğünde kalan firmalar olacaktır.

İkinci 500'deki şirketlere bakıldığında ise şirketlerin tamamının 200 milyon Türk Lirası'nın altında net hasılat elde ettikleri görülmektedir. Dolayısıyla bağımsız denetime tabi şirketlerin belirlenmesi ile ilgili kararda oluşturulan kriterler sonucunda bağımsız denetime tabi olacak şirket sayısı çok azdır.

Hiçbir Şart Aranmaksızın Doğrudan Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketler (I Sayılı Liste)

23 Ocak 2013 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 2012/4213 Sayılı Kararnameye göre aşağıda belirtilen şirketler, aktif toplamı, yıllık net satış hasılatı ve çalışan sayısı büyüklüğüne bakılmaksızın bağımsız denetime tabi olacaktır (<http://www.resmigazete.gov.tr/>):

1) Sermaye Piyasası Kanunu Uyarınca Sermaye Piyasası Kurulu'nun Düzenleme ve Denetimine Tabi Olan;

- Yatırım kuruluşları,
- Kolektif yatırım kuruluşları,
- Portföy yönetim şirketleri,
- İpotek finansmanı kuruluşları,
- Varlık kiralama şirketleri,
- Merkezi takas kuruluşları,
- Merkezi saklama kuruluşları,
- Veri depolama kuruluşları,
- Derecelendirme kuruluşları,
- Değerleme kuruluşları,

• Sermaye piyasası araçları bir borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören anonim şirketler.

2) 5411 Sayılı Bankacılık Kanunu Uyarınca Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumunun Düzenleme ve Denetimine Tabi;

- Bankalar,
- Derecelendirme kuruluşları,

- Finansal holding şirketleri,
- Finansal kiralama şirketleri,
- Faktoring şirketleri,
- Finansman şirketleri,
- Varlık yönetim şirketleri,
- Finansal holding şirketleri üzerinde 5411 Sayılı Kanunda tanımlandığı şekliyle nitelikli paya sahip olan şirketler.

3) 5684 Sayılı Sigortacılık Kanunu ile 4632 Sayılı Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanunu kapsamında faaliyet göstermekte olan sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri.

4) İstanbul Altın Borsası'nda üye olarak faaliyet göstermesine izin verilen yetkili müesseseler, kıymetli madenler aracı kurumları, kıymetli maden üretimi veya ticareti ile iştigal eden anonim şirketler.

5) 5300 Sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu hükümleri uyarınca anonim şirket halinde kurulan tarım ürünleri lisanslı depo şirketleri ile 2699 Sayılı Umumi Mağazalar Kanunu hükümleri uyarınca anonim şirket şeklinde kurulan şirketler.

6) Ulusal karasal, uydu ve kablolu televizyon sahibi medya hizmet sağlayıcı şirketler.

Faaliyet Konuları, Özel Kanunlara Tabi Olma, Aktif-Ciro Büyüklüğü ve Çalışan Sayısına Göre Bağımsız Denetime Tabi Olacak Diğer Şirketler (II Sayılı Liste)

23 Ocak 2013 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 2012/4213 Sayılı Kararnameye göre; ekli (II) sayılı liste kapsamında yer alan ve aşağıda belirtilen şirketler, tek başına veya bağlı ortaklıkları ve iştirakleriyle birlikte listede belirtilen ölçütlerden en az ikisini sağladıkları takdirde bağımsız denetime tabi olacaklardır (<http://www.resmigazete.gov.tr/>):

Tablo 3.4. Faaliyet Konuları, Özel Kanunlara Tabi Olma, Aktif-Ciro Büyüklüğü ve Çalışan Sayısına Göre Bağımsız Denetime Tabi Olacak Diğer Şirketler

SIRA NO	ŞİRKETLER	AKTİF TOPLAMI (MİLYON TL)	YILLIK NET SATIŞ HASILATI (MİLYON TL)	ÇALIŞAN SAYISI
1	Sermayesinin en az % 25'i kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarına, sendikalara, derneklere, vakıflara, kooperatiflere ve bunların üst kuruluşlarına doğrudan veya dolaylı olarak ait olan şirketler.	40 ve üstü	50 ve üstü	125 ve üstü
2	Yurt çapında günlük olarak gazete yayımlayan şirketler.	50 ve üstü	75 ve üstü	175 ve üstü
3	Kaynak tahsisi içermeyen yetkilendirme sahibi şirketler ile çağrı merkezi şirketleri hariç olmak üzere, 5070 sayılı Elektronik İmza Kanunu, 5809 sayılı Elektronik Haberleşme Kanunu ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun 1525. maddesi kapsamında Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu denetimine tabi olan şirketler.	75 ve üstü	100 ve üstü	250 ve üstü
4	20/2/2001 tarihli ve 4628 sayılı Elektrik Piyasası Kanunu, 18/4/2001 tarihli ve 4646 sayılı Doğalgaz	75 ve üstü	100 ve üstü	250 ve üstü

	Piyasası Kanunu, Sıvılaştırılmış Petrol Gazları (LPG) Piyasası Kanunu ve Elektrik Piyasası Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun uyarınca Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu düzenlemelerine tabi olarak faaliyet gösteren lisans, sertifika veya yetki belgesi sahibi şirketler.			
5	Sermaye piyasası araçları bir borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem görmeyen ancak Sermaye Piyasası Kanunu kapsamında halka açık sayılan şirketler.	15 ve üstü	20 ve üstü	50 ve üstü
6	Gayri faal olan veya faaliyetleri geçici olarak durdurulan veya iptal edilmiş olan iştirak ve şirketler hariç olmak üzere, Tasarruf Mevduatı ve Sigorta Fonunun iştirakleri ile mülga 4389 sayılı Bankalar Kanunu ve 5411 sayılı Bankacılık Kanunu kapsamında Fon tarafından denetimi ve yönetimi devralınan şirketler.	150 ve üstü	200 ve üstü	500 ve üstü
7	233 sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname kapsamında faaliyet gösteren kamu iktisadi teşebbüsleri ve bağlı ortaklıkları ile sermayesinin en az % 50'si belediyelere ait olan şirketler.	40 ve üstü	50 ve üstü	125 ve üstü

Kaynak: (<http://www.guncelmusavirlik.com.tr/Eklenti/172,vgtr-2013-10.pdf?0>).

3.3 Yeni Türk Ticaret Kanunu'ndaki Denetim Türlerinin Adli Muhasebe Perspektifinde İrdelenmesi

01 Temmuz 2012 tarihinde yürürlüğe giren Yeni TTK ile adli muhasebeciliğin önünün açılmasına imkan sağlayacak düzenlemeler yapılmıştır. Yeni TTK, denetim üzerine kurulmuş bir kanun olup bütünüyle muhasebe, müşavirlik ve denetim mesleğini ön plana çıkarmaktadır.

Yeni TTK ilk kabul edildiği haliyle sermaye şirketlerinin denetiminde, üçlü bir denetim yapısını öngörmekteydi. Bu denetimleri gerçekleştirecek olan bağımsız denetçi, işlem denetçisi ve özel denetçilik kavramlarının Yeni TTK ile yürürlüğe girmesi planlanmaktaydı. Fakat 6335 Sayılı Değişiklik Kanunu ile işlem denetçiliği uygulaması tamamen kaldırılmış ve Yeni TTK'da işlem denetçisine yapılan atıflar kanundan çıkarılmıştır.

Bu nedenle, işlem denetçisi tarafından yapılması planlanan; şirket kuruluşunda, sermaye artırımında, şirket birleşme ve bölünmelerinde değişim oranının, ayrılma akçesinin veya denkleştirme tutarının adil olup olmadığının ayarlanması gibi işlemlerde denetim yapılmasına, yapılan işlemlerin kanuna uygun olup olmadığına dair rapor alınmasına gerek kalmamıştır. Sözü edilen bu işlemlerde denetimin hukuki alanı ile ilgilenen, vereceği raporlar ile hile ve usulsüzlüklerin önüne geçmeyi amaçlayan, şeffaflığı sağlayıp pay sahiplerini korumayı amaçlayan işlem denetçisinin, tıpkı adli muhasebeciler de olması gerektiği gibi tarafsız olması amaçlanmıştır. Dolayısıyla 6335 Sayılı Değişiklik Kanunu ile kaldırılan işlem denetçiliği ile sözü edilen ve hukuki işlemleri denetleyen alanında uzman kişi olmasından ve belirtilen özelliklerinden ötürü işlem denetiminin adli muhasebe özellikleri taşıyan bir denetim türü olduğu söylenebilmektedir.

Yeni TTK'nın özel denetimle ilgili olan maddeleri incelendiğinde ise direkt adli muhasebe kavramı telaffuz edilmese de özel denetimin, adli muhasebenin niteliklerini taşıdığı görülmektedir. Hile riski oluşturan bir durumun varlığında, pay sahiplerinin şirket merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesine başvurmaları sonucu atanan özel denetçiler, ihtilafı konunun açıklığa kavuşturulması amacıyla görev yaparlar. Hileyle karşı karşıya kalınan durumda özel denetçi atanması olanağı Yeni TTK ile sağlanmıştır. Özel denetçinin, yönetim kurulundan bilgi almayıp bağımsızlık ilkesi gereği şirkette bizzat inceleme yaptığı ve bir dedektif gibi iz sürerek elde ettiği inceleme sonuçlarını ilgili makamlara raporladığı özel denetim faaliyeti, bahsedilen nitelikleriyle tam bir adli

muhasebecilik uygulaması olarak kabul edilmelidir. Böylece adli muhasebecinin hile ve yolsuzluk karşısında yürüttüğü faaliyetlerin benzerini Yeni TTK aracılığıyla özel denetçilerin de yapabilmesinin yolu açılmıştır.

Adli muhasebenin; hukuk, muhasebe, denetim, psikoloji, kriminoloji, bilimlerinin iç içe geçtiği, muhasebesel yönü ağır basan olayların, hukuksal ihtilafların, çözümünü araştıran bir çalışma alanı olduğu düşünüldüğünde, Yeni TTK ile düzenlenen özel denetçilik, adli muhasebecilerin hile ve usulsüzlüklerin soruşturulması faaliyetlerini de yerine getirebildiği için Yeni TTK ile adli muhasebeciliğin gelişimine katkı sağlandığı bir gerçektir (Atmaca ve Terzi 2012: 38).

Kanunda belirtilen bir diğer denetim türü olan bağımsız denetim, anonim şirketin finansal tablolarının ve diğer finansal bilgilerinin gerçek durumu yansıtıp yansıtmadığının tespit edilebilmesi için şirkete ait defter, kayıt ve belgelerin incelenmesidir. Eski Türk Ticaret Kanunu'nda sermaye şirketlerinin bir organı olan murakıplık anlayışından vazgeçilerek Yeni Türk Ticaret Kanunu ile bağımsız dış denetim sistemine geçilmiştir. Şeffaflık ve hesap verilebilirlik ilkesini arttırmayı hedefleyen bu sistemle; kapsamı Bakanlar Kurulu kararı ile belirtilen sermaye şirketlerinin bağımsız denetime tabi tutulması öngörülmüştür. Ayrıca şirketlerin ve şirketler topluluğunun finansal tabloları denetçi tarafından, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu aracılığıyla yayımlanan Uluslararası Denetim Standartları ile uyumlu Türkiye Denetim Standartları'na göre denetleneceği kanunda belirtilmektedir. Uluslararası bu standartların içeriği incelendiğinde adli muhasebeye ve adli muhasebeciye ihtiyaç duyulduğu görülmektedir. 620 numaralı standart; bağımsız denetçinin denetimi esnasında bir uzmandan faydalanması, uzman çalışmalarının bir denetim kanıtı olarak kullanılması düzenlemesi ile adli muhasebe ile ilişki kurulabildiğini göstermektedir. Çünkü UDS 620 standardında belirtilen ve denetçiye denetim kanıtı olarak rapor sunan “uzman” kişiyi adli muhasebeci olarak kabul etmek yanlış olmayacaktır.

Dolayısıyla Yeni TTK ile adli muhasebe, kanunda yer alan özel denetim ve bağımsız denetim uygulamaları aracılığıyla tamamen olmasa da kısmen uygulama alanı bulacaktır.

SONUÇ

Günümüzde küreselleşmeye ek olarak sayısı gittikçe artan yolsuzluk, usulsüzlük ve hileli işlemler işletmeleri zor durumda bırakmış, yeni yöntemlerle işlenen suçların ve hilelerin tespit edilip önlenmesi eskiye göre daha fazla uzman desteğini gerektirmiştir. Son yıllarda görülen muhasebe ve denetim skandalları tüm dünyada muhasebe denetiminin bir alanı olan adli muhasebeye olan ihtiyacı arttırmıştır. Bu ihtiyaca cevap verebilecek uzmanlık alanlarından biri de adli muhasebedir.

Adli muhasebe, muhasebe, denetim, finans, sayısal yöntemler, hukuk, davranış bilimleri, araştırma ve sorgulama yeteneğinin, kanıt toplama, analiz etme ve değerlendirme yaparken kullanılması, elde edilen bulguların raporlanması gibi hizmetleri kapsayan bilim dalıdır. Dolayısıyla bu mesleği icra eden adli muhasebeciler, muhasebeyi yasal hedefler ve amaçlar için etkin bir biçimde kullanarak adli konularda muhasebeci, denetçi ve araştırmacı yeteneklerini birleştirip hizmet vermek suretiyle adli kararların alınmasına yardımcı olurlar.

Adli muhasebe uygulamaları özellikle işletmelere ve yargıya hizmet edebilecek üç temel alanda görülmektedir. Bunlardan birincisi, avukatlara sunulan danışmanlık desteği bakımından “dava desteği”, ikincisi, mahkemede sunulan uzmanlık bilgisi biçimindeki “uzman tanıklık” ve son olarak işletme yönetiminin ve ilgili tarafların isteği doğrultusunda hizmet veren, olası hileli uygulamaların ortaya çıkartılmasını amaçlayan “araştırmacı muhasebecilik” ya da bir diğer deyişle “hile araştırmacılığı” alanlarıdır.

Günümüzde adli muhasebeye batı ülkelerinde verilen önem ve bu yeni alanda gözlenen gelişme dikkat çekici boyutlara ulaşmıştır. Doğal olarak da otoriteler tarafından adli muhasebecilik Amerika Birleşik Devletleri’nde geleceğin bir kaç önemli ve parlak mesleği arasında kabul edilmektedir. Özellikle gelişmiş çoğu batı ülkesinde işletmeler ve güvenlik teşkilatları adli muhasebe vasıtasıyla dolandırıcılık suçlarına dair derinlemesine teknik araştırmalar yapabilmekte böylece mahkemede kullanılmak üzere kullanışlı muhasebe analizleri sağlayabilmektedirler. Yapılan tüm bu çalışmaların neticesinde elde edilen deliller, dava aşamasındaki dolandırıcılık suçlarını ortaya çıkararak hukuka yardımcı olmakta ve olası mağduriyetleri de engellemektedir.

Avrupa’da özellikle 90’lı yılların başından itibaren ivme kazanarak gelişmeye başlayan adli muhasebe, Avrupa’da kendisine verilen bu yoğun ilgiye karşın Türkiye’de hak ettiği ilgiyi görememektedir. Çünkü adli muhasebenin öngördüğü şekilde standart ve sistematik bir dolandırıcılık ve bilirkişilik modeli Türkiye’de söz konusu değildir. Ayrıca Avrupa’daki örneklerine benzer adli muhasebeyi ilgilendiren kanun koyucu kurum ve kuruluşlar oluşmadığı için Türkiye’de adli muhasebe disiplini daha yeni sayılabilecek bir durumda olup bu disiplinle ilgili eğitim noktasında da yetersizlikler fazlasıyla mevcuttur. Adli muhasebeciliğin köklü bir meslek olması adına gösterilen bireysel çabalar yeterli olmamaktadır. Mevcut meslek mensuplarının sadece birkaç aylık eğitimlerle adli muhasebe uzmanı belgesine sahip olmaları mesleğin sadece kağıt üzerinde bir isim olarak kalmasına ve amacından uzaklaşmasına neden olmaktadır. Dolayısıyla akademik çevre tarafından verilen seminerler ve İstanbul Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası tarafından verilen sertifika programı mesleğin Türkiye’deki gelişimi açısından kesinlikle yeterli görülmemektedir. Türkiye’de adli muhasebecilik mesleğine duyulan ihtiyaca karşın mesleğin mevcut durumunun yetersiz olması mesleğin geliştirilmesinin gerekliliğini açıkça ortaya koymuştur. Bu bakımdan Türkiye’de adli muhasebecilik mesleğini geliştirmeye yönelik şu önerilerde bulunulabilir:

- Türkiye’de uluslararası denetim firmalarında çalışıp kendilerini “adli muhasebeci” olarak tanımlayan ve bilirkişi olarak hizmet veren çalışanlar, adli muhasebecilik mesleğinin henüz kanunen tanımlı olmaması sebebiyle yaşadıkları sıkıntılardan bahsederek, mahkemelerde resmi olarak tanınmadıklarını sadece hazırladıkları bilirkişi raporlarını dava desteği olarak avukata sunmak suretiyle mahkemelerin gidişine yön vermeye çalıştıklarını vurgulamışlardır. Adli muhasebecilik mesleğinin Türkiye’de tam anlamıyla uygulanmaya başlanabilmesi için gerekli yasal düzenlemelerin tamamlanması bir gereklilik arz etmektedir. Bu nedenle öncelikle Türk Ceza Kanunu, Türk Ticaret Kanunu ve Hukuk Muhakemeleri Kanunu gibi ilgili kanunlarla mesleğin özellikle dava desteği ve uzman tanıklık görevlerinin düzenlenmesi gerekmektedir. Türkiye’de adli muhasebeciliğin geçerli bir meslek haline gelmesi için 3568 Sayılı Meslek Kanunu kapsamına alınmalı ve özel sertifikalar yerine resmi bir kurum tarafından sınavla adli muhasebeci belgesinin verilmesi gerekmektedir.

- Türkiye’deki bilirkişilik uygulamasında görüşü alınan bilirkişi teknik bir dille, yazılı bir şekilde raporunu hazırlayıp mahkemeye sunmaktadır. Hakimin konuya yabancı

olduğu düşünülürken bilirkişinin sadece rapor vererek katkıda bulunması mahkeme heyetine zorluklar yaşatmakta ve heyetin rapordan çıkarımlar yapması olanaksız hale gelmektedir. Geçmişte akademi mezunlarının ticaret mahkemelerine katılarak yargıçlık yaptığı düşünülürken bu tip bir uygulamanın günümüzde de duruşmalarda adli muhasebeciler tarafından yapılabilmesinin önü açılmalı ve bu konudaki yasal girişimler yürütülmelidir.

- Adli muhasebeciliğin en temel şartlarından olan deneyim göz önünde bulundurulduğunda bu mesleği yapacak olan kişilere belli bir yılı kapsayan denetim mesleğinde deneyim şartı getirilmelidir.

- Adli muhasebenin Türkiye'deki durumu incelendiğinde verilen eğitimin sadece seminer veya sertifika programları ile yeterli seviyeye ulaşmadığı açıktır. Türkiye'deki üniversitelerin ilgili fakültelerinde öğrencilere adli muhasebecilik mesleğini tanıtan, onlara bilgi veren, dönemlik ve seçmeli ders olarak uygulanabilecek bir ders programı hazırlanmalıdır. Üniversite eğitimini, öğrencileri hayata hazırlayan ve istedikleri meslek hakkında teorik bilgi edindikleri bir süreç olarak düşünülürken üniversite öğrencilerinin adli muhasebecilik mesleğinden haberdar olmaları, bu mesleği tanımalarına yönelik programlar geliştirilmesi gerçeği ortaya çıkmaktadır.

- Adli muhasebecinin tecrübeli ve deneyimli olması için alacağı teorik bilgilerin yanında pratik eğitimin de önemi büyüktür. Pratik eğitimi kazandırmak adına adli muhasebe alanında staj zorunluluğu getirilmelidir. Ancak Türkiye'de tam anlamıyla adli muhasebe hizmetinin verilmediği düşünülürken bir bağımsız denetim firmasında ya da hukuk bürolarında staj yapmak adli muhasebe mesleğine önemli bir katkı olarak görülmelidir.

Sonuç olarak hile; şirketlere, toplumlara, ekonomilere ve devletlere çok büyük zarar vermekte, kaynakların etkin biçimde kullanılmasını engellemektedir. Bu hileleri ortaya çıkarma adına adli muhasebeciler topluma ve taraflara yardımcı olabilmektedir. Geleneksel muhasebecilik anlayışından çok daha farklı olan, daha fazla uzmanlık gerektiren bir meslek alanı olarak görülen “adli muhasebecilik” mesleğine Türkiye'de duyulan ihtiyaç, hile ve yolsuzlukların sayısına paralel olarak gün geçtikçe artmaktadır. Bu açıdan üniversitelerde mesleğe yönelik lisans ve yüksek lisans seviyesinde dersler eklenmeli, mesleğin Türkiye'de gerçek anlamda uygulanabilmesi adına meslek yasası ve ilgili kanunlarla mesleğin tüm ilkelerinin somutlaştırılması sağlanmalı, muhasebe, denetim, finans, sayısal

yöntemler, hukuk, davranış bilimleri, araştırma ve sorgulama gibi konularında uzman kişilerin yer alacağı kurum, kuruluş ve kurullar ile gerekli yasal zeminin oluşturulması gerekmektedir. Bu uzman kişilerin oluşturduğu iyi bir örgütlenmeyle adli muhasebecilik mesleği tanıtılarak hem gelişecek hem de hak ettiği saygınlığa kavuşacaktır.

Türkiye’de adli muhasebeciliğin yasal zeminde tanınması ve uygulanması adına umut vadeden gelişmelerden biri Yeni Türk Ticaret Kanunu’nun kabulü ile yaşanmıştır. Tamamen denetim ve kurumsal yönetimin ilkeleri üzerine inşa edilmiş olan Yeni Türk Ticaret Kanunu incelendiğinde; adli muhasebe kavramının kanunda yer almadığı, adli muhasebecilik mesleğinin birçok özelliğini içine alan yeni düzenlemeler içerdiği ancak bunun adli muhasebecilik mesleğinin kabulü açısından yeterli olmadığı sonucuna varılmıştır. Yeni Türk Ticaret Kanunu ile birlikte bağımsız dış denetim sistemine geçilmiş, ayrıca özel denetçilik kavramı tanımlanmıştır. Bahsedilen her bir denetim türünde de adli muhasebenin uygulanabilirliğine tamamen olmamakla birlikte kısmen rastlanmaktadır. Bu denetimler ile ilgili hükümler, adli muhasebenin ilgilendiği konuların büyük çoğunluğuna karşılık gelmektedir.

KAYNAKÇA

A. Doğrudan Yararlanılan Kaynaklar

- Abdioğlu, Hasan. “Hilelerin Önlenmesi ve Ortaya Çıkarılmasına Yönelik Proaktif Yaklaşımlar”, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, Sayı: 22, Mayıs 2007, 119-138.
- Akbulak, Yavuz. “Yeni Bir Kurum: Şirketler Topluluğu”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı: 106, Temmuz-Ağustos 2011, 261-272.
- Akdemir, Çağla , İşletmelerde Hile Riski ve Türk İşletmelerinde Hile Riskinin Ölçülmesi ve Değerlendirilmesi, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), 2010, Marmara Üniversitesi, İstanbul.
- Aktaş Hüseyin; Kuloğlu, Gökhan. “Adli Muhasebe ve Adli Muhasebecilik Mesleği”, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, Yıl 8, Sayı: 25, 2008, 101-120.
- Akyel Nermin, Adli Muhasebecilik ve Türkiye’de Uygulanabilmesi için Altyapı Bileşenlerinin Mevcut Durumu, Değerlendirilmesi ve Öneriler, (Yayımlanmamış Doktora Tezi) Haziran 2009, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Albrecht W. Steve; Conan C. Albrecht; Chad Albrecht; Mark F. Zimbelman. *Fraud Examination*, Third Edition, Cengage Learning, Inc, USA 2009.
- Albrecht W.Steve; Conan C.Albrecht; Chad O. Albrecht *Fraud Examination*, Second Edition. Thomson South Western Corporation, 2006.
- Albrecht, W. Steve. ”*Fraud Examination*”, South-Western, USA 2003.
- Altaş, Soner. “Yeni Türk Ticaret Kanunu’na Göre Anonim Şirket Yönetim Kurulunun Yapısı ve Üyelerinin Nitelikleri”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı: 104, Mart-Nisan 2011, 109-120.
- Altıntaş, Nergis Nalan. “Denetimde Hata ve Hile”, *İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Sayı: 1, 2010, 151-161.
- Arslan, Erdoğan. “Yeni Türk Ticaret Kanunu’na Göre ‘Denetçinin’ Niteliği”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı: 104, Mart-Nisan 2011, 73-107.
- Arzova, Burak. “İşletmelerde Çalışanlar Tarafından Yapılan Hilelerin Kırmızı Bayraklar Yoluyla İzlenmesi”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı :20, 2003, 118-126.

- Atmaca, Metin; Serkan Terzi. *Adli Muhasebe, Adli Muhasebe Uygulamalarının Muhasebe Meslek Mensupları Açısından Değerlendirilmesine Yönelik Bir Araştırma*, Yayılım Yayıncılık, İstanbul 2012.
- Başpınar, Ahmet. “Türkiye’de ve Dünya’da Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış”, *Maliye Dergisi*, Sayı: 148, 2005, 35-62.
- Bayırlı, Rıdvan, *Yaratıcı Muhasebe, Etik, Firma Değeri ve Örnek Bir Uygulama* (Yayımlanmamış Doktora Tezi), 2006, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Bell, Susan. *Encyclopedia of Forensic Science*, Rev. Ed., Facts On File Inc., USA 2008.
- Bhasin, M. “Forensic Accounting - A New Paradigm for Niche Consulting.” *The Chartered Accountant*, Volume: 55, Number: 7, 2007, 1000–1010.
- Bologna Jack. *Handbook on Corporate Fraud*, Butterworth-Heinemann Publishing, USA 1993.
- Bozdemir, Enver.” Yeni Türk Ticaret Kanunu’nun Muhasebe Meslek Mensupları Açısından Değerlendirilmesine Yönelik Ampirik Bir Çalışma”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı: 54, Nisan 2012, 101-122.
- Bozkurt Nejat. *İşletmelerin Kara Deliği: Hile Çalışan Hileleri*, Alfa Yayınları, İstanbul 2009.
- Bozkurt, Nejat. “Hile Denetimine Genel Bakış”, *II. Uluslararası Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, VIII. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu*, Antalya, 26 Nisan 2007 <<http://www.istanbulsmmmmodasi.org.tr/html.asp?id=7189>> (29.01.2013)
- Bozkurt Nejat. *Muhasebe Denetimi*, Alfa Yayınları, İstanbul Mart 2006.
- Bozkurt, Nejat . “İşletmelerde Çalışanların Yaptıkları Hileler, Ortaya Çıkartılması ve Önlenmesi”, *Marmara Üniversitesi Seminer Notları*, İstanbul 2001.
- Bozkurt, Nejat. “Mali Tablolarda İşletme Yönetimi Tarafından Yapılan Muhasebe Hileleri”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Yıl: 9, Sayı: 12, Nisan 2000a, 15-22.
- Bozkurt, Nejat. "Muhasebe ve Denetim Mesleğinde Yeni Bir Alan "Adli Muhasebecilik", *Yaklaşım Dergisi*, Yıl: 8, Sayı:94, 2000b, 56-61.
- Bozkurt, Nejat. “İşletme Çalışanları Tarafından Yapılan Hileleri Doğuran Nedenler”, *Yaklaşım Dergisi*, Yıl: 8, Sayı: 92, 2000c, 63-68.

- Boztosun, Ayşe Odman. “Yeni Türk Ticaret Kanunu’nda Denetçinin Sorumluluğu, Alman Sistemi mi, İsviçre Sistemi mi?”, *Arslanlı Bilim Arşivi*, 2012, 1-8. <<http://arslanlibilimarsivi.com/sites/default/files/makale/AyseOdmanBoztosun.pdf>> (03.03.2013)
- Cemalcılar, Özgül; Nurten Erdoğan. *Genel Muhasebe*, 4. Baskı, Beta Basım Yayım Dağıtım AŞ., İstanbul 1997.
- Chew, Winston. *An Overview of Forensic Accounting and the Role of Forensic Accountants in Investigations*, Accounting World, KPMG Pres, 2002.
- Clark, Franklin; Ken Diliberto. *Investigating Computer Crime*, CRC Press, USA 1996.
- Cole, Nathaniel. “ Money Laundering: Forensic Accounting as an Expert Witness”, *The Institute of Chartered Accountants of Nigeria 38th Annual Accountants Conference* October 15, 2008, Abuja/Nigeria.
- Crumbley, D. Larry; Nicholas Apostolou. “Forensic Accounting: A New Growth Are Accounting”, *Ohio CPA Journal*, Vol:16, Issue: 3, July-September 2002.
- Crumbley, D. Larry. “New Technologies’ Effect on Forensic Auditing”, *Fifteenth Annual International Financial Management Conference*, April 2 to April 6 2001, 202-212, Miami, Florida 2001.
- Crumbley, Larry. "Forensic Accountants Appearing in the Literature", *New Accountant*, Glen Head, Volume: 10, Number: 7, 1995, 23-25.
- Curtis, George E. “Legal and Regulatory Environments and Ethics: Essential Components of a Fraud and Forensic Accounting Curriculum”, *Issues in Accounting Education*, Volume: 23, Number: 4, 2008, 535–543.
- Çabuk, Adem; Elif Yücel. “Adli Muhasebecilik Mesleğinin Türkiye’deki Gelişme Potansiyeline Yönelik Bir Araştırma”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı: 56, Ekim 2012, 67-84.
- Çabuk, Adem; Elif Yücel. “Adli Muhasebecilik Mesleği ve Türkiye’de Uygulanabilirliğine Yönelik Bir Araştırma “ *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı: 54, Nisan 2012, 27-50.

- Çamoğlu, Ersin. *Ortaklıklar ve Kooperatif Hukuku*, 11. Baskı, Vedat Kitapçılık, İstanbul 2009.
- Çankaya, Fikret; Bilal Gerekan. “Hile Denetçiliği Mesleği ve Sertifikalı Hile Denetçiliği Mesleki Standartları ve Ahlâk Kuralları”, *Muhasebe ve Denetime Bakış*, Yıl: 9, Sayı: 28, Nisan 2009, 93–108.
- Çaldağ, Yurdakul. *Denetim ve Raporlama*, Gazi Kitabevi, Ankara 2007.
- Çatıkkaş, Özgür; Yıldırım Ercan Çalış. “Hile Denetiminde Proaktif Yaklaşımlar”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, , Sayı: 45, 2010, 146-156.
- Çatıkkaş, Özgür; Yıldırım Ercan Çalış. “İşletmelerde Muhasebe Hilelerinin Önlenmesi İçin Hile Belirtileri”, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Cilt:9, Sayı: 2, 2007, 188.
- Çelik, Alper, Stok Hileleri ve Bir Uygulama, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), 2007, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İstanbul.
- Çelik, Aytekin; Mücahit Ünal. *6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun Getirdiği Yenilikler, 60 Soruda Türk Ticaret Kanunu*, Konya Ticaret Odası Yayınları, Konya 2012.
- Çıtak, Nermin, Hileli Mali Raporlamada Yaratıcı Muhasebe ve Bir Uygulama, (Yayımlanmış Doktora Tezi), 2007, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Çoştan, Hülya. *Anonim Şirketin Birleşme ,Bölünme ve Tür Değiştirme Yoluyla Yeniden Yapılanmasında Alacakların Korunması*, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü Yayınları, Ankara 2009.
- Çubukçu, Sezen. “Muhasebe Hilelerini Ortaya Çıkarmada Benford Modeli'nin İlk İki Basamak Yaklaşımı ile Kullanılması”, *Muhasebe Öğretim Üyeleri Bilim ve Dayanışma Vakfı Dergisi*, Cilt: 11, Sayı: 3, 2009, 115-116.
- Demir, Şeref. “Türk Ticaret Kanunu'ndaki Değişikliklerin Muhasebe ve Vergilendirme Yönüyle Değerlendirilmesi”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı: 104, Mart-Nisan 2011, 43-70.
- Deryal, Yahya; Mehmet Durgut. “Türk Ticaret Kanunu Tasarısı ile Anonim Şirketlerin Denetimine Getirilen Yenilikler”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı: 96, Kasım-Aralık 2009, 35-66.

- Dinapoli, Thomas P. “*Red Flags of Fraud*”. State of New York Office of the State Comptroller. 2010. < http://apipa2010.pitiviti.org/files/fraud_redflats.pdf > (29.01.2013)
- Doğan, Handan. “6102 Sayılı TTK’nın Genel Hükümler Açısından Değerlendirilmesi”, *6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu Sempozyumu*, Ankara 2-3 Haziran 2011, 7-9, Ankara 2011.
- Doğrusöz, Bumin; Öznur Onat; Funda T. Töralp. *Türk Ticaret Kanunu Ticari İşletme, Ticaret Şirketleri, Kıymetli Evrak Hükümleri*, TOBB Yayınları No:138, Ankara Temmuz 2011.
- Dumanoğlu, Sezai. “Hata ve Hile Ayrımı: Hile Denetimi”, *Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi*, Cilt: 20, Sayı:1, 2005, 347-358.
- Dursun, Hasan. *Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun Vergi Hukukuna Etkileri*, XII Yayıncılık, Mart 2011.
- Emir, Murat. “Hile Denetim”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı: 86, Mart-Nisan 2008, 109-12.
- Elitaş, Cemal; Mehtap Karakoç; M. Emre Görgülü. “Stance of Accounting Instructors to Forensic Accountancy Profession: Example of Turkey”, *International Journal of Business and Social Science*, United States of America, Volume: 2, Number: 10, 2011, 224-241.
- Elitaş, Leyli Bilge. “Seçilmiş Örneklerle Adli Muhasebe Eğitimi ve Türkiye İçin Bir Değerlendirme” , *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı: 55, 2012, 153-171.
- Enyi, Patrick. “Detecting Causes Of Variances In Operational Outputs Of Manufacturing Organizations: A Forensic Accounting Investigation Approach”, *Social Science Research Network*, 2008, 1-17. < <http://ssrn.com/abstract=1144783>> (29.01.2013)
- Ercan, Tayfun. *Yeni Ticaret Kanunu'nun Getirdiği Başlıca Yenilikler ve Mali Hukuka Etkileri*, Adalet Yayınevi, Ankara 2011.
- Erol, Mikail. “İşletmelerde Yaşanan Yolsuzluklara (Hata ve Hileler) Karşı Denetimden Beklentiler”, *Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi*, Cilt:13, Sayı:1, 2008, 229- 237.
- Garitte, Jean-Pierre. “Yolsuzluğu Önlemek İçin Denetim II. Uluslararası Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, VIII. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu,

Antalya, 26 Nisan 2007. <<http://www.istanbulsmmmmodasi.org.tr/html.asp?id=7189>>
(29.01.2013)

Golden, Thomas W. ; Paul T. Pilkington. "Looking Forward: The Future of Forensic Accounting Investigation" *A Guide to Forensic Accounting Investigation*, John Wiley & Sons, Inc, Chapter, 2006.

Güçlü, Faruk. *Muhasebe Denetimi*, Detay Yayıncılık, Ankara 2005.

Güçlü, Fennur. "6102 Sayılı Yeni TTK'ya Genel Bir Bakış", *6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu Sempozyumu*, Ankara 2-3 Haziran 2011, 29-35, Ankara 2011.

Gülaçtı Mete, Adli Muhasebe Mesleği ve Uygulama Önerisi, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), 2004, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

Gülten, Selçuk. "Adli Muhasebe ve Adli Müşavirlik Kavramı", *Ankara Barosu Dergisi*, Yıl: 68, Sayı: 3, 2010, 311-320.

Gürsoy, Hakan. "Muhasebe Hilesi", *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 203, Kasım 2009, 1-3.

Haftacı, Vasfi; A.Cemkut Badem. "Yeni Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Muhasebe Mesleğini İlgilendiren Genel Düzenlemeler", *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı: 50, Nisan/2011 , 1-16.

Hillison, William; Carl Pacini ; David Sinasion. "The Internal Auditor As Fraud-Buster", *Managerial Auditing Journal*, Volume: 14, Number: 7, 1999, 351-363.

Houck, Max M.; Mary-Jo Kranacher; Bonnie Morris; Richard A. Riley; Jr. James Robeitson ; Joseph T. Wells. "Forensic Accounting as an Investigative Tool: Developing a Model Curriculum for Fraud and Forensic Accounting", *The CPA Journal*, Volume: 76, Number: 8, 2006, 68-70.

Hyland, Brian; Naomi McGloin. "Divorce and the Role of the Accountant". *Accountancy Ireland*. Volume: 40, Issue: 4, 2008, 23.

Irmak, Ramazan; Bülent Çağlayan; Gül Arslan Kurnaz; Behçet Bal . *Muhasebenin Genel Esasları, Muhasebe Hata ve Hileleri ile Bunların Tespit Yöntemleri ve Hesapların Denetimi*, Vergi Denetmenleri Derneği Eğitim Yayınları Serisi, Ankara 2002.

İstanbul Ticaret Odası. *6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu, Ticari İşletme ve Ticaret Şirketlerine Getirilen Yenilikler*, Rehber Yayınlar, İstanbul 2012.

- Kandemir, Şenol, Canol Kandemir.” Muhasebe Hilelerini Önlemede Çözüm Yolu Olarak Kullanılacak Stratejilerin Bileşenleri “ , *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı: 111, Mayıs-Haziran 2012, 15-42.
- Karacan, Sami. “ Hukuk İle Muhasebenin Kesişme Noktası: Adli Muhasebe”, *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi*, Yıl: 4, Sayı: 8, 2012, 8, 105-128.
- Kaval, Hasan. *Muhasebe Denetimi*, Gazi Kitabevi, Ankara 2008.
- Kaya, Uğur. “Muhasebe Mesleğinde Adli Muhasebe Uzmanlığı ve Türkiye Açısından Gerekliliği” *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Cilt: 7, Sayı: 1, 2005, 49-64.
- Kaymak, Can, Muhasebede Yapılan Hata ve Hilelerin Muhasebe ve Muhasebe Denetimi Yönünden Değerlendirilmesi, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), 1996, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Kırloğlu Hilmi; Nermin Akyel. "Enron Sonrası Bağımsız Denetimde Yaşananlar", *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı: 23, 2004, 28-34.
- Kıracı, Murat. "Hile Riski Değerlemesinin ve Hileleri Bulmanın Denetimin Etkinliğindeki Rolü ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma", *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, Yıl: 4, Sayı: 14, Ocak 2005, 103-125.
- Kobi Efor. *Soru ve Yanıtlarla Yeni Türk Ticaret Kanunu*, Kobi-Efor Dergisi Yayınları, İstanbul 2012.
- Kökbulut, İsmail. *III Soruda Yeni Türk Ticaret Kanunu*, Sevgi Kitabevi, Ankara 2012.
- Köksal, Aytaç. *Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Sermaye Piyasası Mevzuatı Bankacılık Mevzuatı Açısından ve Karşılaştırmalı Olarak Bağımsız Denetim Sözleşmesi*, Beta Yayınevi, İstanbul 2009.
- Köse, Hacı Ömer. *Dünyada ve Türkiye’de Yüksek Denetim*, İkinci Basım, Sayıştay 145.Yıldönümü Yayınları, Ankara 2007.
- Kranacher, Mary-Jo; Richard A. Riley ; Joseph T. Wells. *Forensic Accounting and Fraud Examination*, John Wiley&Sons Inc. 2011.
- Krishna, M. ; Seetharaman, A. ; Somasundaram, R. ; Gopalan, M. “ Preventing Employee Theft and Fraud”, *European Journal Of Social Sciences*, Volume: 12, Number: 2, 2009, 259-268.

- Küçükali, Canan. “6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu’na Göre Limited Şirketlerde Yönetim ve Temsil”, *İstanbul Barosu Dergisi*, Sayı 2, 2011, 98-127.
- Küçükkaplan, İlhan; Umut Uyar. “Finansal Tablolarda Yapılan Hile ve Hataların Firmaların Hisse Senedi Getirilerine Etkisi” *3rd International Conference On Governance Fraud Ethics And Social Responsibility*, 1-13, Nevşehir 7-11 Haziran 2011.
- Lundelius, Charles R. Jr. *Financial Reporting Fraud: A Practical Guide to Detection and Internal Control*, American Institute of Certified Public Account, New York 2003.
- Mahmutoğlu, Fatih Selami. *Ekonomik Suçlar Bağlamında Kredi Hukukundan Kaynaklanan Suç ve İdari Suçlar*, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2003.
- Markman, Mitchael S.; James E. Bucrek; Aron Levko; Stephen P. Lechner; Mark W. Haller; Robert W. Dennis, Mona M. Clayton, J. Christopher Dineen, Gregory Schaffer. *Other Dimensions of Forensic Accounting, A Guide to Forensic Accounting Investigation*, John Willey & Sons, Inc, 2006.
- McMillan, Edward J. *Policies & Procedures to Prevent Fraud and Embezzlement*, USA: John Wiley & Sons, 2006.
- Moroğlu, Erdoğan. *Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Değerlendirme ve Öneriler*, 5. Baskı, Vedat Kitapçılık, Mayıs 2005.
- Nazalı, E., Anonim Şirketlerde Tasfiye, Birleşme, Devir, Nev’i Değiştirme, Bölünme ve Hisse Değişimi: Kurumlar Vergisi Açısından Bir Yaklaşım, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), 2008, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Oberholzer, C. “Quality Management In Forensic Accounting”, *Gordon Enstitute Of Business Science*, November 2002.
- Ocak, Murat , Adli Muhasebe, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Bitirme Projesi), 2007, İstanbul Ticaret Üniversitesi, İstanbul.
- Olgun, Sevinç. “Limited Şirket Borçlarından Dolayı Ortakların Sorumluluğu”, *Terazi Aylık Hukuk Dergisi*, Yıl:2, S.11, Temmuz 2007.

- Owojori A.; Asaolu T. O. “The Role of Forensic Accounting in Solving the Vexed Problem of Corporate World”, *European Journal of Scientific Research*, Volume: 29, 2009,183-187.
- Özaslan, İsmail. *Muhasebenin Esasları*, İstanbul İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, İstanbul 1970.
- Özdemir, Kadir. “Türk Ticaret Kanunu Tasarısına Göre Anonim Şirketlerde Yönetim Kurulu Kararlarının Hükümsüzlüğü”, *Terazi Aylık Hukuk Dergisi*, Sayı: 53, Ocak 2011, 145-156.
- Özkul, Fatma Ulucan; Pınar Pektekin. “Muhasebe Yolsuzluklarının Tespitinde Adli Muhasebecinin Rolü ve Veri Madenciliği Tekniklerinin Kullanılması”, *MÖDAV Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Cilt :11, Sayı: 4, 2009, 57-88.
- Pazarçeviren, Selim Yüksel. “Adli Muhasebecilik Mesleği”, *Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt: 1, Sayı: 2, 2005, 1-19.
- Pehlivan, Abdülkadir; Adem Dursun. “Türkiye’de Adli Muhasebe Eğitime Yönelik Bir Araştırma”, *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, Cilt: 26, Sayı: 2, 2012, 129-141.
- Peterson, B.K., Zikmund, P.E. “10 Truths You Need to Know About Fraud” *Strategic Finance*, Volume: 84, Number: 7, 2004, 29-34.
- Poyraz, Ercan. *6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Değişiklikleriyle Ticaret Hukuku*, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2011.
- Pulaşlı, Hasan. “Türk Ticaret Kanunu Tasarısının Değerlendirilmesi ve Eleştirilen Hükümler”, *Yeditepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 2, Sayı 1, 2005, 429-449.
- Ramaswamy, Vinita. “New Frontiers: Training Forensic Accountants Within The Accounting Program”, *Journal Of College Teaching & Learning*, Volume: 4, Number: 9, Eylül 2007, 31-38.
- Rezaee, Zabihollah; Larry D. Crumbley; Robert C. Elmore. “Forensic Accounting Education: A Survey of Academicians and Practitioners”, *Social Science Research Network*, 2004. <http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=518263 > (29.01.2013)

- Rezaee, Zabiloullah. *Financial Statement Fraud*, John Wiley & Sons, Inc., New York USA March 2002.
- Saçaklı, Yeşim, Adli Muhasebecilik Perspektifinde Türkiye'deki Üniversitelerde Muhasebe Denetimi Eğitimi ve Öneriler, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), 2011, Afyon Kocatepe Üniversitesi, Afyonkarahisar.
- Sayar, A.Zafer . *Sermaye Piyasası Kurulunun Muhasebe ve Bağımsız Denetime İlişkin Mevzuatı Kapsamında Bağımsız Denetçilerden Beklentiler*, Ankara 2005.
- Selek, Seha; Zeynep Arıkan. “Muhasebe Düzensizlikleri (Accounting Irregularities) ve Vergilendirme (Taxation)”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 275, 2004, 20- 30.
- Sevilengül, Orhan. *Genel Muhasebe*, 5.Baskı, Gazi Büro Kitabevi, Ankara 1996.
- Siegel, Larry J. *Criminology: The Core*, Belmont, CA: Thomson/Wadsworth, 3rd Edition 2008.
- Singleton, Tommie; Aaron, Singleton; Robert, Lindquist; Jack, Bologna. *Fraud Auditing and Forensic Accounting*, 3rd Edition, John Wiley&Sons, USA 2006.
- Sipahi, Barış. “SAS 82 Çerçevesinde Muhasebe Denetiminde Hile Riskini Ortaya Çıkaran Faktörler”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı: 67, Nisan-Mayıs-Haziran 2004, 1-8.
- Söyler, Halil, İşletmelerde Yapılan Hileler ve Bunların Önlenmesi, (Basılmamış Doktora Tezi), 2002, Marmara Üniversitesi, İstanbul.
- Stevenson, Angus. *The Concise Oxford Dictionary*, 11th Edition, 2004.
- Sürmen, Yusuf. *Muhasebe-1*, Celepler Matbaacılık, Trabzon 2010.
- Şengür, Evren Dilek. “Yeni Türk Ticaret Kanunu ile Anonim Şirketlerde Sermaye ile İlgili Getirilen Yenilikler”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı: 103, Ocak-Şubat 2011, 97-120.
- Şimşek, Emine Elif, Kurumlarda Devir ve Bölünme İşlemlerinin Vergilendirilmesi, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), 2006, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Tekinalp, Ünal. “Genel Hükümler; Ticari İşletme; Ticaret Şirketleri”, *Çalışma Hayatı Açısından Yeni Borçlar Kanunu ve Ticaret Kanunu Semineri*, Mövenpick Hotel 20-21 Eylül 2011, 17-34, İstanbul 2011.

- Tetik, Nilüfer. “Muhasebenin Temel Kavramları ve Mali Tablolar İlkelerinin Yönetim Muhasebesi Açısından Değerlendirilmesi “, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Sayı: 2, 1997, 147-160.
- Thornhill, William T. *Forensic Accounting: How To Investigate Financial Fraud*, USA: Business One Irwin Professional Publishing Accounting Library, 1995.
- Toraman, Cengiz; Hasan Abdioğlu; Burcu İşgüden. “Aklama Suçunun Önlenmesine Yönelik Çabalar: Adli Muhasebecilik Mesleği ve Uygulamaları”, *Afyon Kocatepe Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi*, Cilt: 11, Sayı:1, 2009, 17-55.
- Tunç, Ferruh. “Yeni Türk Ticaret Kanunu’nda Kurumsallaşmayla İlgili Düzenlemeler”, *X. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu Kurumsallaşma ve Denetim Konferansı*, Antalya 5-9 Ekim 2011, 101-111, Antalya 2011.
- Turanboy, Asuman. “6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu’nun Sermaye Piyasası Hukuku Bakımından Değerlendirilmesi”, *6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu Sempozyumu*, Ankara 2-3 Haziran 2011, 11-27, Ankara 2011.
- Türkyener, Mustafa. “Benford Yasası ve Mali Denetimde Kullanımı”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı: 64, Ocak-Mart 2007, 111-122.
- Uşul, Hayrettin; Metin Topçuoğlu. “ Finansal Manipülasyonların Ortaya Çıkarılması ve Önlenmesinde Adli Muhasebenin Önemi: Türk Hukuk Sisteminde Var Olması Gerekliliği Üzerine Bir Tartışma” *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt: 16, Sayı: 3, 2011, 53-66.
- Ulaş, Işıl. “Uygulamacı Gözü İle Türk Ticaret Tasarısı'na Bakış”, *Banka ve Ticaret Hukuku Dergisi XXXIII*, Sayı: 2, 2005, 189-210.
- Varıcı, İdris. “Hileli Finansal Raporlama Açısından Denetçinin Sorumluluğu: İmkb’de Faaliyet Gösteren İşletmelerin Denetim Raporlarının İncelenmesi”, *Gümüşhane Üniversitesi Sosyal Bilimler Elektronik Dergisi*, Sayı: 5, Ocak 2012, 122-144.
- Vona, Leonard. *Fraud Risk Assessment: Building a Fraud Audit Program*, USA: Wiley 2008.
- Wells Joseph T. *Principles of Fraud Examination*, John Wiley Inc. Second Edition, 2008.
- Wells Joseph T. “Sherlock Holmes ,CPA, Part 1”. *Journal of Accountancy*, Volume: 196, Issue: 2, August 2003

<<http://www.journalofaccountancy.com/Issues/2003/Aug/SherlockHolmesCpaPart1.htm>> (29.01.2013)

Whittington, O. Ray; Pany, Kurt. “*Principles of Auditing and Other Assurance Services*”, Boston : McGraw-Hill/Irwin, 2004.

Yavuz, Mustafa. “Yeni Türk Ticaret Kanununda Şirketler Hakkında Öngörülen Adli Cezalar”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı: 114, Kasım-Aralık 2012, 149-158.

YAZICI, Mehmet. *Kurumsal Muhasebe Denetimi*, İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası Yayını, İstanbul 2003.

Yerci, Cahit. “Yeni Türk Ticaret Kanunu Üzerine (IV) (Şirket Bölünmeleri) (Demergers)”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 273, Haziran 2011.

Yıldırım, Suat. “Türk Ticaret Kanunu’na Göre Anonim Şirketlerde Denetçi”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı: 106, Temmuz-Ağustos 2011, 43-52.

Yürekli, Emin. “Türk Ticaret Kanunu Tasarısının Şirket Şeffaflığı ve Mali Tablolar Konusunda Getirdiği Yenilikler”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı: 46, Nisan 2010, 247-255.

B. İnternet Kaynakları

BDDK, 10 Soruda Yeni Basel Sermaye Uzlaşısı.

<http://www.bddk.org.tr/WebSitesi/turkce/Basel/125010_Soruda_Basel-II.pdf> (29.01.2013).

Deloitte. Yeni TTK ile Ticaret Hayatında Yeni Bir Dönem Başladı.

<http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/2012/yeni_ttk_degisiklikler.pdf> (03.03.2013)

Ernst&Young. 100 Soruda Yeni Türk Ticaret Kanunu.

<[http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/100_soruda_TTK/\\$FILE/100SorudaTK-061212-02.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/100_soruda_TTK/$FILE/100SorudaTK-061212-02.pdf)> (03.03.2013)

<http://www.yenittk.com.tr/yeni_ttk_ve_bagimsiz_denetim> (03.03.2013)

<http://www.adanasmmmo.org/yazar_detay.php?id=428&baslik=YEN%DD%20T%DCR K%20T%DDCARET%20KANUNU%20VE%20BA%D0IMSIZ%20DENET%DDM %20M%DCESSSESES%DD> (03.03.2013)

- <<http://www.dunya.com/butun-aslere-bagimsiz-denetim-geliyor-148804h.htm>>
(03.03.2013)
- <<http://www.dunya.com/yeni-turk-ticaret-kanununda-yapilan-son-degisikliklerle-denetime-iliskin-olarak--160346h.htm>> (03.03.2013)
- <<http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/11/20111102-5.htm>> (03.03.2013)
- <http://www.muhasibeweb.com/yazar_detay.php?id=30_yeni_turk_ticaret_kanunu_ve_ba_gimsiz_denetim_muessesesi> (03.03.2013)
- <<http://muhasibe-haber.blogspot.com/2012/02/yeni-turk-ticaret-kanununa-gore.html>>
(03.03.2013)
- <<http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/ekremoncu/003/>> (03.03.2013)
- <<http://www.spk.gov.tr/indexcont.aspx?action=showpage&menuid=6&pid=9&subid=1#konu5&submenuheader=null>> (03.03.2013)
- <<http://www.guncelmusavirlik.com.tr/Eklenti/172,vgtr-2013-10.pdf?0>> (03.03.2013)
- <http://www.kgk.gov.tr/content_detail-191-578-bagimsiz-denetime-tabi-olacak-sirketler-duyurusu.html> (03.03.2013)
- <<http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2013/01/20130123-6-1.pdf>> (03.03.2013)
- <<http://www.iso.org.tr/tr/web/besyuzbuyuk/turkiye-nin-500-buyuk-sanayi-kurulusu--iso-500-raporunun-sonuclari.html>> (03.03.2013)
- <<http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2013/01/20130123-6-1.pdf>> (03.03.2013)
- <<http://www.verginet.net/dtt/4/6335-sayili-kanun-ile-yapilan-degisiklikler.aspx>>
(03.03.2013)
- <(http://www.yenittk.com/tr/turk-ticaret-kanunu-guncellenmis-yeni-ttk-takvimi.html)>
(03.03.2013)
- <<http://www.yenittk.com.tr/news/2012/05/30/limited-sirket-olarak-devam-etmek-mi-sahis-isletmesine-donmek-mi.html>> (03.03.2013)
- <<http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/2012/6335-sayili-kanun-ile-yapilan-degisiklikler.pdf>> (03.03.2013)

- <<http://www.dunya.com/10-soruda-limited-sirket-genel-kurulu-181306h-p1.htm>>
(03.03.2013)
- <<http://www.istekobi.com.tr/kobi-bilgi-merkezi/isin-uzmanlari/yttk-ile-limited-sirkette-mudur-ve-mudurler-kurulu-s1083.aspx>> (03.03.2013)
- <http://www.alomaliye.com/2011/mustafa_b_altas_limited.htm> (03.03.2013)
- <<http://www.dunya.com/tum-degisiklikler-isiginda,-yonetim-kurulu-uyelerinin-sorumluluklari-ve-yaptirim-149689yy.htm>> (03.03.2013)
- <<http://www.verginet.net/dtt/4/Yeni-Turk-Ticaret-Kanunu-Sirketler-Hukuku-Yenilikler.aspx>> (03.03.2013)
- <http://www.muhasweb.com/yazar_detay.php?id=33_YENi_TuRK_TiCARET_KANUNU_VE_ANONiM_SiRKETLERDE_GENEL_KURUL> (03.03.2013)
- <<http://www.verginet.net/dtt/11/Vergi-Sirkuleri-2012-83.aspx>> (03.03.2013)
- <<http://www.vergidegundem.com/tr/circularDetails?circularId=938540>> (03.03.2013)
- <<http://www.muhasetr.com/yazarlarimiz/yunusdogru/007/>> (03.03.2013)
- <<http://www.denetimturkey.com/yayinlarimiz/dt-business-review/984-hileler--benford-kanunu--ile-bulunuyor>> (29.01.2013).
- <http://www.cga_pdnet.org/Non_VerifiableProducts/ArticlePublication/ForensicAccounting/ForensicAccounting_p1.pdf> (29.01.2013).
- <http://www.dunya.com/yeni-turk-ticaret-kanununda-yapilan-son-degisikliklerle-denetime-iliskin-olarak--160346h.htm> > (29.01.2013)
- <<http://www.bloomberght.com/haberler/haber/1171339-analiz-basel-ii-standartlari-nedir>>
(29.01.2013)
- İSMMMO Akademi, Bağımsız Adli Muhasebe Uzmanlığı Sertifika Programı.
<<http://www.ismmmoakademi.com.tr/docs/brosurler/Ekim2011/AdliMuhasebe.pdf>>
(29.01.2013)
- PWC Türkiye. Yeni TTK Yürürlükte, Son Değişiklikler, 2012.
<http://www.pwc.com.tr/tr/turk-ticaret-kanunu/dokumanlar/pwc-ttk_yururlukte-04-07-2012.pdf> (03.03.2013)
- PWC, The Global Economic Crime Survey, November 2009, USA.

<http://www.pwc.com/en_GX/gx/economic-crime-survey/pdf/global-economic-crime-survey-2009.pdf> (29.01.2013)

SPK, Seri XI No: 25 Tebliğ (Çevrimiçi).

<http://www.spk.gov.tr/apps/teblig/displayteblig.aspx?id=178&ct=f&action=displayfile&ext=.pdf> > (29.01.2013)

SPK, Seri X 22 Nolu Tebliğ

<<http://www.spk.gov.tr/apps/teblig/displayteblig.aspx?id=295&ct=f&action=displayfile&ext=.pdf> > (29.01.2013)

TDK, Türk Dil Kurumu, Türkçe Sözlük.<<http://www.tdk.org.tr/>> (29.01.2013)

<http://www.alomaliye.com/halil_soyler_isletmelerde_yap_hileler_1.htm> (29.01.2013)