

**T.C.
İSTANBUL KÜLTÜR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

ADLİ MUHASEBE, UYGULAMALARI VE GÜNÜMÜZDEKİ DURUMU

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Murat BALCI

1210200001

Anabilim Dalı: İŞLETME

Programı: İŞLETME UZAKTAN EĞİTİM

HAZİRAN 2014

**T.C.
İSTANBUL KÜLTÜR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

ADLI MUHASEBE, UYGULAMALARI VE GÜNÜMÜZDEKİ DURUMU

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Murat BALCI

1210200001

**Tezin Enstitüye Verildiği Tarih: 27 Mayıs 2014
Tezin Savunulduğu Tarih: 16 Haziran 2014**

**Tez Danışmanı : Prof .Dr. Peyami ÇARIKÇIOĞLU
Jüri Üyeleri : Prof.Dr. Müge İŞERİ
Doç.Dr. Sinan ALÇIN**

HAZİRAN 2014

ÖNSÖZ

Ekonomi dünyasının ve iş hayatının büyüyen karmaşıklığı, sistemlerin artması ve yeni iş alanlarının artan sayısı ile birlikte, finans ve iş dünyası günümüzde büyük rakamlara ve hacimlere ulaşmıştır. Dünyadaki ekonomik, mali ve finansal sistemlerde yaşanan gelişmeler, iletişim ve ulaşım olanaklarının artması, sosyolojik ve kültürel yapıları da hızla değiştirmektedir. Günümüzde bu gelişmelere paralel olarak yeni meslekler ortaya çıkmakta bazen de var olan meslekler ortadan kalkmaktadır. Bu değişim ve gelişim olumlu etkiler yaptığı gibi yeni ve karmaşık suç ve suç işleyen yapıların meydana çıkmasına neden olmaktadır. Böylece suç ile mücadele eden kuruluşlar, adalet sistemi üyeleri ve suçtan etkilenen veya mağdur olan gerçek veya tüzel kişiler çeşitli alanlarda uzman kişilerden teknik bilgi, destek veya yardım almak zorunda kalmaktadırlar. Öngörülmuş işletim prosedürlerinin uygulanıp uygulanmadığını belirlemek üzere işletme belgelerini inceleyen, bir çalışan tarafından yürütülen denetim şekline katkıda bulunabilmek için rakamlardan ötesine bakılma ihtiyacı bulunmaktadır.

Günümüzde işletme personeline veya bu duruma benzer farklı sahalarda ve şekilde yapılan hileler toplumun en önemli problemlerinden biri durumuna gelmiştir. İş dünyasındaki bu tür gelişmelerin sonucu yaşanan hile ve yolsuzlukları önlemede, tespit etmede, araştırılmasında özel eğitim almış kişilere ihtiyaç olduğu kanıtlanmıştır. Bu çalışma ile adli muhasebecilik mesleğini tanıtmak, özelliklerini ortaya koymak, çalışma şeklini vurgulamak, uygulama alanlarına dikkat çekerek adli muhasebeciliğin Türkiye'deki ve Dünya'daki durumunu sergilemek hedeflenmiştir.

Çalışmamın başlangıcından bitimine kadar, benden yardımlarını esirgemeyen pek çok kişiye teşekkür borçluyum.

Özellikle değerli hocam ve tez danışmanım Sayın Prof. Dr. Peyami ÇARIKÇIOĞLU'na bana ayırdığı değerli zaman ve sağladığı her türlü destek için minnettarım. Ayrıca; hayatım boyunca yanımda olan annem Sultan BALCI ve babam Ahmet BALCI'ya ayrıca müteşekkirim sunarım. Son olarak da; gösterdiği sabır, ilgi ve destek için sevgili eşim İmer BALCI ile kızım İklim BALCI'ya uzun ve mutlu bir hayat dilekleriyle...

Murat BALCI

Haziran 2014

İÇİNDEKİLER

KISALTMALAR	v
TABLO LİSTESİ	vii
ŞEKİL LİSTESİ	viii
TÜRKÇE ÖZET	ix
YABANCI DİL ÖZET	x
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

ADLİ MUHASEBE KAVRAMI VE ADLİ MUHASEBECİLİK MESLEĞİ

1.1. Adli Muhasebe Tanımı.....	3
1.2. Adli Muhasebe Tarihçesi.....	6
1.3. Adli Muhasebe Mesleğinin Konusu.....	9
1.3.1. Dava Destekleri (Hukuki Destek).....	10
1.3.2. Suistimal, Hile, Yolsuzluk Araştırmacılığı.....	13
1.3.3. Uzman Tanıklık (Bilirkişi Tanıklığı).....	16
1.4. Adli Muhasebeye Duyulan İhtiyacın Nedenleri.....	18
1.5. Adli Muhasebecilik Mesleğini İfa Edenlerin Nitelikleri.....	21
1.6. Adli Muhasebecinin Denetçiden, Muhasebeciden ve Bilirkişiden Farkı	23
1.7. Adli Muhasebenin Denetimden Farkı	27
1.8. Adli Muhasebecilerin Kullandıkları Teknikler.....	28
1.9. Adli Muhasebecilik Mesleği Etik Kuralları ve İlkeleri.....	32
1.10. Adli Muhasebecilik Temel Kavramları.....	34
1.11. Adli Muhasebeye İhtiyaç Duyan Kişiler.....	37

İKİNCİ BÖLÜM

ADLİ MUHASEBECİLİK MESLEĞİ UYGULAMALARI

2.1. Sapma ve Suç Kavramı.....	39
2.2. Muhasebe Skandalları.....	40
2.3. Adli Muhasebecilikte İncelenen Suçlar.....	42
2.3.1. Ekonomik Suçların Temel Özellikleri.....	43
2.3.2. Bankacılık Suçları.....	43
2.3.3. İcra İflas Kanunu'ndaki Suçlar.....	44
2.3.4. İhale Kanunu İle İlgili Suçlar.....	45
2.3.5. Kara Paranın Aklanması Suçu.....	45
2.3.6. Sermaye Piyasası Kanunu Kapsamındaki Suçlar.....	46
2.3.7. Vergi İle İlgili Suçlar.....	47
2.4. Adli Muhasebecilik Çalışma Faaliyetleri.....	47
2.4.1. Dava Destekleri (Hukuki Destek)	49
2.4.1.1. Boşanmalarla İlgili Uyuşmazlıklarda.....	49
2.4.1.2. Zimmet İle İlgili Uyuşmazlıklarda.....	49
2.4.1.3. Ceza Kanunu İle İlgili Uyuşmazlıklarda.....	50
2.4.1.4. İcra İflas Hukuku İle İlgili Uyuşmazlıklarda.....	51
2.4.1.5. İş Hukuku İle İlgili Uyuşmazlıklarda.....	51
2.4.1.6. Vergi Hukuku İle İlgili Uyuşmazlıklarda.....	52
2.4.1.7. Ticaret Hukuku İle İlgili Uyuşmazlıklarda.....	53
2.4.1.8. Kara Paranın Aklanması İle İlgili Uyuşmazlıklarda.....	53
2.4.1.9. Sermaye Piyasası İle İlgili Uyuşmazlıklarda.....	54
2.4.2. Uzman Tanıklık (Bilirkişi Tanıklığı)	55
2.4.3. Suistimal, Hile, Yolsuzluk Araştırmacılığı.....	55

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ADLİ MUHASEBECİLİK UYGULAMA ÖRNEKLERİ

3.1. Örnek Olay 1 (Hile, Suistimal ve Yolsuzluk)	57
3.2. Örnek Olay 2 (Dava Desteği)	66

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

ADLİ MUHASEBENİN TÜRKİYE İLE DÜNYADAKİ DURUMU

4.1. Dünya’da Adli Muhasebe Algılamaları.....	73
4.2. Türkiye’de Adli Muhasebe Algılamaları.....	74
4.3. Seçilmiş Örneklerle Türkiye’de ve Dünya’da Adli Muhasebe Eğitimi.....	74
4.4. Türkiye’deki Gelişme Potansiyeli ve Geleceği.....	79
4.5. Basında Adli Muhasebe	82
4.6. Türkiye’deki Mevcut Yasal Düzenlemelerin Sağladığı İmkânlar.....	85
5. SONUÇ.....	87
KAYNAKÇA.....	93

KISALTMALAR

ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
ACFEI	: Amerikan Adli İnceleme Enstitüsü Koleji (The American College of Forensic Examiners Institute)
ACFE	: Sertifikalı Hile Denetçileri Kuruluşu (Association of Certified Fraud Examiners)
ACFS	: Sertifikalı Hile Uzmanları Kuruluşu (Association of Certified Fraud Specialists)
AICPA	: Uluslararası Sertifikalı Muhasebeciler Birliği (American Institute of Certified Public Accountants)
AÖF	: Açık Öğretim Fakültesi
BDDK	: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
CEO	: İcra Kurulu Başkanı (Chief Executive Officer)
CFO	: Finansman Başkanı (Chief Financial Officer)
CMK	: Ceza Muhakemeleri Kanunu
CPA	: Yeminli Serbest Muhasebeci (Certified Public Accountant)
ECM	: Ekonomik Suç Yönetimi (Economic Crime Management)
FBI	: Federal Araştırma Bürosu (Federal Bureau of Investigation)
FAC	: Hile Denetim Şirketi (Fraud Audit Corporation)
FRC	: Hile Araştırma Şirketi (Fraud Research Corporation)
IRS	: Amerika İç Gelirler Servisi (Internal Revenue Service)
İSMMMO	: İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası
NACVA	: Ulusal Analist ve Değerlemeciler Birliği (National Association of Certified Valuers and Analysts)
SAS	: Denetim Standartları Tablosu (Statement on Auditing Standards)
SEC	: Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu (Securities and Exchange Commission)
SGK	: Sosyal Güvenlik Kurumu
SM	: Serbest Muhasebeci
SMMM	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
SPBDYK	: Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetimle Yetkili Kuruluş
SPK	: Sermaye Piyasası Kurumu
SOX	: Sarbanes-Oxley Yasası (Sarbanes-Oxley Act)

TÜRMOB : Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali
Müşavirler Odaları Birliği
TMSF : Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu
YMM : Yeminli Mali Müşavir
v.d. : Ve diğerleri

TABLO LİSTESİ

Tablo 1.1	Adli Muhasebe Kavramları İnternet Arama Sayıları.....	8
Tablo 1.2	Adli Muhasebe ile Denetim Arasındaki Farklar.....	28
Tablo 3.1	Kantar fişi.....	67
Tablo 4.1	Utica Koleji Ekonomik Suç Yönetimi Lisans Programı.....	75
Tablo 4.2	Utica Koleji Ekonomik Suç Yönetimi Yüksek Lisans Programı.....	76
Tablo 4.3	Adli Muhasebe Derslerinin Dönemlere Göre Dağılımı.....	79

ŞEKİL LİSTESİ

Şekil 1.1	:	Adli Muhasebe Kavramı ve İçeriği.....	5
Şekil 4.1	:	Adli Muhasebe Öğretisinin Oluşması.....	78

Üniversitesi : İstanbul Kültür
Enstitüsü : Sosyal Bilimler
Dalı : İşletme
Programı : İşletme Uzaktan Eğitim
Danışmanı : Prof.Dr.Peyami ÇARIKÇIOĞLU
Tez Türü ve Tarihi : Yüksek lisans – Haziran 2014

KISA ÖZET

ADLİ MUHASEBE, UYGULAMALARI VE GÜNÜMÜZDEKİ DURUMU

Murat BALCI

Büyük şirketler and işletmeler ile ilgili yaşanan skandallar, mahkemeye intikal eden uyuşmazlıklardaki artış ve mahkemelere intikal eden olayların çeşitli nedenlerle karmaşık olması nedeniyle özümlemesinde hukukçuların yetersiz kalması adli muhasebecilik mesleğinin doğmasına neden olmuştur. Ülkemizde fazlaca bilinmemesine karşın adli muhasebe son yıllarda, muhasebe mesleğinin hızlı gelişen alanlarından biri haline gelmiştir. ABD gibi gelişmiş ülkelerde birçok uygulama sahası olan adli muhasebecilik, günümüzde değişik bilim dallarını kullanır. Adli muhasebeciler uyuşmazlıkların çözümünde hakimlere yardım etmelerinin yanı sıra, hile ve suçları önleyici tedbirlerin alınması ve bu amaca dönük sistemlerin kurulmasında da faaliyet göstermektedir. Genel olarak bakıldığında bu tez çalışmasının hedefi, adli muhasebecilik mesleği hakkında bilgi vermek ve mesleğe ilişkin bulgulara erişmektir.

Ayrıca, adli muhasebecilik mesleğinin Türkiye'deki ve Dünya'daki durumu, uygulama alanları, dava örnekleri, basında görülen yansımaları gelişme potansiyelini ortaya koyulmuştur. Elde edilen bilgilerle birlikte çalışma sonunda bazı sonuçlara ulaşılmıştır.

Anahtar Sözcükler: Adli muhasebe, dava, mahkeme, hile, uyuşmazlık

Bilim Dalı Sayısal Kodu :

University : Istanbul Kultur University
Institute : Institute of Social Sciences
Department : Business
Programme : Business e-MBA
Supervisor : Prof. Dr. Peyami CARIKCIOGLU
Degree Awarded and Date : e-MBA – June 2014

ABSTRACT

FORENSIC ACCOUNTING, APPLICATIONS AND CASE AT NOWADAYS

Murat BALCI

The scandals with giant firms and business, increase in the disagreements sent to the courts and insufficiency of the lawyers to settle these lawsuits cause to arise the profession of forensic accounting. While it is little known in Turkey, forensic accounting recently has become a fast growing field of accounting. Many developed countries like USA, the field of application of forensic accountancy disciplines use different today. Forensic accountants, in addition to helping judges solve the disagreements, take parts in taking recautions for frauds and crimes and setting up the systems with this aim. In general, the goal of this thesis, to give information about the profession of forensic accountancy and the findings related to access to the profession.

In addition, forensic accountancy profession in Turkey and the world situation, applications, case examples, the growth potential of the reflections seen in the media has been revealed. Some of the conclusions reached at the end of working with the information obtained.

Key Words : Forensic accounting, case, the court, fraud, conflict

Science Code :

GİRİŞ

Yaşam içerisinde her şey değişmektedir. Değişmeyen tek kavramın değişimin kendisi olmaktadır. Dünya'da ekonomik ve teknolojik alanlarda da büyük gelişmeler olmaktadır. Gelişmelere uyumla beraber, gelişmelerin içeriğine ve yapılması gerekenlere yönelik önceden ve zamanında farkındalık sahibi olmak ve ilgili alanda inovasyonel fikirler de büyük önem kazanmıştır.

Günümüzde ekonomik işlemlerin artması, işlem hacimlerin çok büyük cirolara ulaşması, küreselleşme ve buna bağlı olarak uluslararası döviz piyasası işlemlerindeki artış, bankacılık sektörünün gelişimi, teknolojinin muhasebe kayıtlarında yoğun olarak kullanımının artması, borsalarda işlem gören hisse senedi işlem hacminin çok artması gibi gelişmeler olmaktadır. Bu gelişmelere paralel olarak klasik muhasebe ve denetimi yaklaşımıyla işlemlerin kontrol edilmesi gibi işlemlerin yürütülmesi ve denetimlerin yapılması imkansız hale gelmiştir.

Ülkemizde muhasebe ve denetimi meslek mensuplarımız için mesleği etkileyen gelişmelere yönelik farkındalık, değişim, gelişim ve yenilik yaratma ihtiyacı ve denetimlerde etkin olmanın önemi son derece artmıştır. Değişimi zamanında fark edemeyen, adapte olamayan gelişim ve dönüşüm sağlayan her şey zaman içinde yok olma veya tasfiye olma ya da değişimin içinde saklı olan fırsatları kaçıрма durumunda kalmıştır.

Bu nedenle, seçkin bir grubun üyesi olan muhasebe ve denetimi meslek mensuplarınca değişim, gelişim, trend ve yeniliklerin takip edilmesi, denetimin etkin olarak yürütülmesi, usulsüzlük ve hilelerin tespitinin yapılması, meslek vizyonunun geniş tutulması ve mesleki paradigmalarının mümkün olan en kısa süreçte değiştirilmesi ve yeni gelişmelere, yeni mesleki uzmanlık alanlarına açılım, dönüşüm ve adaptasyon sağlanmasına yönelik çalışmalar başlamıştır.

Bu alışmalar kapsamında, muhasebecilikte stratejik önemi artan ve meslek mensupları için yeni ve alternatif bir uzmanlaşma alanı niteliği taşıyan adli muhasebe kavramı ve adli müşavirlik mesleği hızlı bir biçimde önem kazanmaya başlamıştır.

Bu bağlamda, tez çalışmasının birinci bölümünde adli muhasebe tanımı, tarihçesi ve mesleğin konusu olan dava destekleri (Hukuki Destek), suistimal, hile, yolsuzluk araştırmacılığı ile uzman tanıklık (Bilirkişi Tanıklığı) konuları öncelikle ele alınmıştır. Bu mesleğe neden ihtiyaç duyulduğu, mesleği icra edenlerin genel nitelikleri ortaya konulduktan sonra adli muhasebecinin benzer meslekler olan denetçiden, muhasebeciden ve bilirkişiden farkı anlatılmaya çalışılmıştır. Meslek icra edilirken kullanılan teknikleri, mesleğin temel kavramları, etik kuralları ve ilkeleri ifade edilmiştir.

Çalışmanın ikinci bölümünde adli müşavirliğin uygulama alanları kapsamında adli mşavirlikte incelenen suçlar ve adli muhasebeci faaliyetleri literatür taraması yapılarak anlatılmıştır. nc bölümde ise hile, suistimal ve yolsuzluk örnek olayı ile dava desteğine örnek uygulama olayı oluşturulmuştur.

Dördüncü bölümde mesleğin Dünya'daki ve Türkiye'deki yansımaları, eğitim sistemi, gelişme potansiyeli, geleceği aktarılmaya çalışılmıştır. Adli muhasebecilik çalışmaların etkisiyle ülkemizdeki basın ve medyaya yansıyan haberler basın arşivlerinden aktarılmıştır. Ülkemizdeki mevcut yasal düzenin durumu ifade edilerek sağladığı katkı ve olumsuz durumların bulguları belirtilmiştir.

Son kısımda ise elde ettiğim sonuçlar ve bulgular ifade edilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

ADLİ MUHASEBE KAVRAMI VE ADLİ MUHASEBECİLİK MESLEĞİ

1.1. Adli Muhasebe Tanımı

Adli muhasebe kavramı Türkiye için yepyeni bir kavram olup, esas kaynağını Amerika Birleşik Devletleri ve gelişmiş diğer ülkelerdeki uygulamalarından almaktadır. Adli muhasebe, Kanada ve Avrupa Birliği ülkelerinde de kendisine kısmen uygulama alanı bulabilmiştir. Yeni bir kavram olduğu için tüm dünyada geçerli standart kabul edilebilecek bir tanımı yoktur. Adli muhasebe “Mahkemeye intikal etmiş veya henüz etmemiş ancak hukuksal bir çatışma yaratması muhtemel konunun esaslı bir boyutunu muhasebe ile ilişkili itilafların oluşturduğu, psikoloji, suç bilimi gibi diğer bilim dallarından da yararlanan kendine has araştırma, sorgulama ve analiz teknikleri kullanarak gerçeği arayan bir bilim dalıdır.” (Pazarçeviren,2005:2). “Denetim teknikleri ve kanıtları ile elde edilen, mali konularla ve değerlendirme konuları ile ilgili hukuki problemlere muhasebe bilgilerini uygulayan bilimdir.” (Grippio ve Ibox, 2003: 4).

Hukuksal sorunların çözümlenmesi noktasından başlangıç olarak adli muhasebe kavramını tanımladığımızda, muhasebe ve hukuk bilgilerinin içi içe geçmesi, ekonomi, psikoloji gibi diğer bilim alanlarına girilmesi ve araştırma, kanıt toplama, sorgulama ve denetim tekniklerinin kullanımı konuları da ön plana çıkar. Muhasebe işletmelerin yaşamış oldukları para ile ifade edilebilen mali olayları somut bir biçimde kayıtlayan, sınıflandıran, özetleyen, analiz ve yorumunu yapan, beyanname, bildirme ve benzeri yasal bildirimleri yapan, kanuni defterlerini tutan işletme faaliyetlerine hukuksal zemin kazandıran bir bilimdir. *Bir başka tanımlama ile adli muhasebe, mevcut deliller kapsamında finansal konulardaki yeteneklerin ve araştırmacılık mantığının çözülmemiş sorunlara uygulanmasıdır* (Kasap, 2013:122).

Bir uzmanlık alanı olan ve günümüzde kısmen farklı betimlemeler alarak, ülkelerin meslek odaları tarafından belgelendirilmişler ve belgelendirilmeye devam

edilmektedir. *Bu meslek "Adli Muhasebeci" , "Araştırmacı Muhasebeci", "Araştırmacı Adli Muhasebeci", "Adli Műřavir" gibi isimler alabilmektedir. İsimler az farklılık gösterse bile görev tanımı konusunda hemen hemen farklılık bulunmamaktadır (İSMMMO Akademi).*

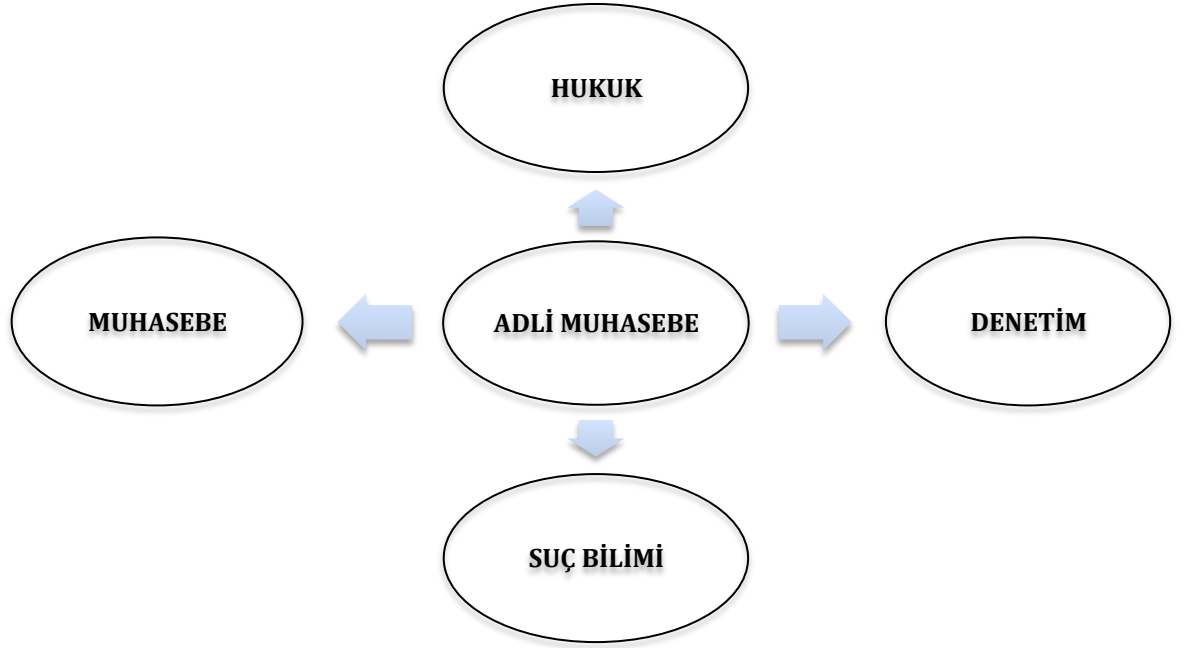
Adli muhasebeci terimi gerçek sonuçlara varmak için ve bu sonuçtan yola çıkılarak uzman kişi düşüncesine varılmak için organize bir şekilde hareket eden *analiz, inceleme, soruşturma, denetleme veya sorgulama işlemlerini gerçekleştiren CPA için genellikle kullanılmaktadır (Pazarçeviren, 2005:2).*

Muhasebe uygulamalarının gerçekleştirilmesinde vergi kanunlarının, ticaret kanunlarının, borçlar kanunun ve benzeri diğer hukuki düzenlemelerin etkisi olduğu gibi pek çok hukuksal sorunun çözümlenmesi de muhasebe biliminin genel kabul görmüş ilke ve standartlarının büyük etkisi altındadır. Pek çok adli mercilere intikal etmiş veya etmemiş hukuki itilafın çözümlenmesinde sadece hukuk bilgisi yeterli olmayıp ayrıca üst düzeyde muhasebe ve muhasebe denetimi bilgisi gerekmektedir.

Muhasebe para ile ölçülebilen mali olayları belgelere dayanarak kayıtlayan bir bilimdir. Paranın ekonomik olayları yürütmeye yarayan bir araç olduğunu iktisat biliminde tartışıldığı gibi her belgenin gerçegi olduğu gibi yansıttığı da iddia edilemez. Adli muhasebe ekonomik ve mali olayların gerçek yüzünü ortaya çıkarmak için soruşturma ve araştırma tekniklerini kullanarak dikkatli, titiz ve metodolojik bir çalışmayı gerektirir.

Adli muhasebe; muhasebe, denetim ve araştırma yöntemlerinin yasal sorunların çözümünde aktif bir biçimde kullanılmasıdır. Adli muhasebecilik mesleği hukuki uyuşmazlıklarda yer alan taraflarca iddia edilen zararların ölçümünü yapar ve uyuşmazlıkların mahkemeye intikal etmesinden önce çözümlenmesine yardım edebilir. Adli muhasebenin kavramı ve içeriği Şekil 1.1'de (Bozkurt, 2010:3-7) gösterilmiştir.

Şekil 1.1: Adli muhasebe kavramı ve içeriği



Adli muhasebe çalışma sahaları dikkate alınarak tanımlandığında ise muhasebe analizi ağırlıklı olmak üzere dava desteği, bilirkişi tanıklığı ve hile araştırmacılığı ile ilgili bilim dalıdır. Bu şekilde tanımlandığında ise muhasebe analizi ve sentezi olarak ön plana çıkmaktadır. Muhasebe bilgi ve deneyimi tek başına yeterli olmayıp dedektif gibi araştırma ve soruşturma tekniklerini de kullanarak hukuksal problemin bütün yönleri aydınlatılmaya çalışılır. Dava desteği denildiğinde sadece mahkemelere yazılı görüş bildirmek olarak algılamayıp aynı zamanda avukatlara savunmasına dayanak oluşturacak teknik yardımları da dikkate almak gerekir. Hatta daha da ileri giderek avukatla henüz sözleşme imzalamamış, bir vekalet ilişkisi kurmamış olan mağdura bilgi sağlamayı da adli muhasebe içerisinde değerlendirmek gerekir.

Bu meslek, orijinal ismi ile "Forensic Accounting" olarak anılmaktadır. Forensic kelimesinin sözlük anlamı, "Mahkemeye ait", "Adli davalarda bir standart olarak kabul edilme" şeklinde ifade edilmektedir. ABD 'de ilk olarak faaliyetlerle beliren ve oldukça ağırlıklı bir meslek olarak gelişim gösteren 'Forensic Accounting' orijinal ismi ile bizde 'Mahkemeye Ait', 'Adli Davalarda Bir Standart Olarak Kabul Edilme' gibi isimlendirilmiş olup, çok yaygın kullanımı olan 'Adli Tıp' gibi 'Adli Muhasebe', uygulayan açısından 'Adli Muhasebeci' veya 'Adli Müşavir' olarak genelde görülmektedir.

Webster Dictionary'e göre "Forensic", "mahkemelerdeki yargılamaya, tartışma veya münazaraya ait" anlamını içermektedir.

Adli muhasebecilik hizmetinden faydalananlar dikkate alındığında hukuksal bir çatışmanın mağduru olduğuna inananlara, avukatlara, savcı ve hâkimlere karşılaştıkları hukuksal problemlerin çözümüne yönelik muhasebe ağırlıklı araştırmacı sorgulayıcı bir bakış açısıyla yardım eden bilim dalıdır. Hile, yolsuzluk, suistimal araştırmacılığında ise adli muhasebe işletmesinde yolsuzluk yapıldığını düşünen kamu veya özel sektör gerçek veya tüzel kişilerine hizmet sunulmaktadır. Adli muhasebe bilim dalı gelişmeye açık bir saha olup ileride hizmet sunduğu kesimin kapsamının giderek artabileceği de göz önünde bulundurulmalıdır.

Esasta; adli muhasebe, muhasebenin yasal hedefler ve amaçlar için etkin bir biçimde kullanılmalıdır.

1.2. Adli Muhasebe Tarihçesi

Adli muhasebe kavramının başlangıcının 1817 yılında iflasa neden olan ticari mallar ile ilgili bir mahkeme kararı ile başladığı kabul edilir. *Ancak, "adli muhasebe kavramını" ele alan ilk makale 1946 yılında Maurice E. Peloubet (bu kişi New York City Muhasebe Firması'nın ortağıdır) tarafından literatüre kazandırılmıştır* (Crumbley, 1995:23-25).

Peloubet, adli muhasebeyi ilk olarak sadece yasal davalarla ilgili işlemler için kullanmasına karşın, bu kavram zamanla bunun dışındaki işlemler için ve finansal tabloların hazırlanması ile denetimi gibi işlemler için de kullanılmaya başlanmıştır (Crumbley, 2001:181-202).

Bugünkü anlamda profesyonel muhasebe mesleği 19. yüzyılda İskoçya'da kurulmuştur. O dönemlerde avukatlar ve muhasebeciler arasında yakın bir ilişki bulunmakta, bu iki meslek grubu sık sık aynı kuruma bağlı çalışmakta ve birçok avukat müvekkillerine muhasebe hizmetleri de sunmaktaydı. Muhasebeciler, belli bir ücret karşılığında sundukları genel hizmetlerinin içerisine ayrıca uzman tanıklık görevini de dâhil etmişlerdi (Oberholzer, 2002:3).

1900`lü yılların başlarında işletmelerin giderek büyüyerek küreselleşmesinin ardından ve özellikle 1929 yılında Amerikan Borsası'nın ani düşüşü ile birlikte denetçiler ilgilerini, dolandırıcılık faaliyetlerinin ortaya çıkarılmasından, kamu finansal beyan raporlamasına doğru çevirmişlerdir. 20. yüzyılın ilk yıllarına kadar, imtiyazlı muhasebeciler yoğun bir şekilde çalışarak artan muhasebe hizmetleri ve mahkeme huzuruna çıkmalar şeklindeki işlerinin küçük bir bölümünü azaltmışlardır. Kısaca adli muhasebecilik mesleği, muhasebenin içerisinde yeni bir uzmanlık olmaktan ziyade, muhasebeciliğin köklerine geri dönüşü temsil etmektedir (Oberholzer, 2002:4).

Adli muhasebenin geçmişine bakıldığında, 1898'de "Kanıt nasıl elde edilir ve sunulur?" adli araştırma çalışmasıyla başlangıç yapan, 1920'de Al Copone'nun bir adli muhasebeci tarafından yakalanması ve 1940'larda birçok muhasebecinin FBI'da "Özel Muhasebeci" olarak işe alınmasıyla birlikte devam edildiğini görmekteyiz. 1946'da Maurice E. Pelaubet'in "Forensic Accounting; Its Place in Today's Economy" adlı kitabı, 1982 tarihli Forensic Accounting; Accountant as an Expert Witness" adlı kitabı ve 1986 basımı "Araştırmacı Muhasebeci" kitabıyla adli muhasebeci daha çok anılır olmuştur. Adli muhasebecilik 1980'li yıllardan sonra ABD gibi gelişmiş ülkeler başta olmak üzere diğer ülkelerde yaygınlaşmaya başlamıştır.

Milenyuma girilen yıllarla birlikte yaşanan büyük şirket skandalları, SOX ve SAS 99 gibi yasal düzenlemeler ile birlikte Adli Muhasebe Mesleği'ne gereksinimi artırmıştır. ACFEI, ACFE, ACFS, NACVA ve Institute of Business Appraisers gibi kuruluşlarca Adli Muhasebe ve Hile Denetçisi Uzmanları eğitime başlanmış ve belgelerle birlikte akredite edilmiştir. Ülkemizde, gerçek anlamda uygulaması bulunmayan bu mesleğin içeriği, toplumda özel ve tüzel kişiliklerin artan oranda mahkemelere başvurmaya başlaması, ticari işlemlerin artışı ve karmaşık hale gelmesi ve bunun neticesinde özel ve tüzel kişiliklerin devlet ilişkilerinde artan sorun yaşamaları nedeni ile; İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası tarafından oluşturulan İSMMMO Akademi tarafından Adli Muhasebe Uzmanları yetiştirilmekte ve akreditasyon işlemleri devam etmektedir.

Günümüzde adli muhasebe bilimi artan bir ivme hızında önem kazanmaya başlamıştır. İnsanların bu bilime ihtiyaçları artmaktadır. Google internet sitesi üzerinden Ağustos 2013'te elde ettiğim adli muhasebe terimlerini ilgilendiren

kavramların internette arama sonuçları aşağıda Tablo 1.1’de sunulmuştur. Tablo 1.1 incelendiğinde aramaların ciddi sayıda olduğu görülmektedir (Adwords).

Tablo 1.1 : Adli Muhasebe Kavramları İnternet Arama Sayıları (Ağustos 2013)

Aranan kavram	Arama sayısı (Aylık Ortalama)
forensic	33.100
auditing	27.100
forensic audit	110.000
forensic analyst	1.300
forensic accounting	22.200
forensics	27.400
forensic scientist	9.900
forensic investigation	2.400
forensic investigator	1.600
forensic science salary	3.400
adli muhasebe	145
adli denetim uzmanlığı	20

Ayrıca, yine Google üzerinden yaptığım araştırmaya göre adli muhasebe kavramlarının yoğunluk haritası incelendiğinde en yoğun olarak Kenya, ABD, Kanada, İngiltere, Avustralya, Hindistan, Güney Amerika olduğu görülmüştür. Kenya’nın listenin en başında olması oldukça düşündürücü bir sonuç olarak belirlenmiştir (Trends).

Son zamanlarda muhasebe ve denetim tüm dünyada önemli ve esaslı bir gelişim evresinden geçmektedir. 21. Yüzyılın başlarında gelişmiş ülkelerde yaşanan muhasebe ve denetim skandalları güven unsurunu zedelemiş ve bu yaşanan evrimle birer ivme güç sonucunu oluşturmuştur. Bu evrim içerisinde özel ve tüzel kişilikler muhasebe ve denetim yetkilerini sorgulamaya başlamışlardır. Yine bu evrim içerisinde birçok yasal düzenlemeler (SOX, Alman On Adım Programı gibi) geliştirilmiştir. Düzenlemelerin isimleri ve amaçları ne olursa olsun genelde ortak bir hedefi bulunmaktadır; o da yıkılan “ denetimin güven sağlamayı yeniden elde etme” unsurunu kuvvetlendirmektir.

Başta ABD ve Kanada olmak üzere pek çok gelişmiş ülkede 1980'li yıllardan itibaren yaygınlaşan adli muhasebecilik mesleğinin Türkiye'de benzer bir gelişim süreci gösteremediği bilinmektedir (Çabuk ve Yücel, 2012:27-50). Günümüzde muhasebe alanında en önemli olay, görülen muhasebe skandallarıdır. Bu skandallarla birlikte tüzel kişilikler hile ve yolsuzluklara karşı daha farklı sistemler geliştirmelidir. Sonuç olarak; "Adli Muhasebecilik" ismiyle ortaya çıkan muhasebe ve denetim mesleğine yöneltmiştir. Bu alan uzmanlık sahasını ihtiva ettiğinden dolayı söz konusu alanla ilgili eğitim ihtiyacı da oldukça artmıştır.

1.3. Adli Muhasebe Mesleğinin Konusu

Adli muhasebe kurumlardaki muhasebe skandalları, muhasebecilerin hile ve diğer illegal faaliyetlerden haberi olmamaları nedeniyle ortaya çıkmaktadır. Adli muhasebecilik, muhasebe ve hukuk arasında ilişki kurmak olarak tanımlanabilir. Adli muhasebeciler bu durumda ihtiyaca karşılık verebilmek için eğitim, deneyim ve bilgi düzeyine sahip, alanı ile ilgili uzman personeldir. *Adli muhasebecilerin bunun dışında yaygın bir şekilde boşanma davaları, ticari davalar, kişisel tazminat davaları, rüşvet, yolsuzluk ve hileli işlemlere ilişkin davalar çalışma konularıdır (McMillan, 2006:111).*

Rakamların ötesini irdeleyerek suçları öngörmek temeline dayanan adli muhasebecilik mesleği çok geniş kapsamlı bir süreçtir. Çalışanlar ve yöneticiler tarafından gerçekleştirilen hile ve yolsuzluklarının araştırılması, işletmede alınan kararlardaki anlaşmazlık ve uyuşmazlıkların belirlenmesi, işletmedeki finansal kayıpların büyüklüğünün hesaplanması, mesleki kurallara aykırı davranışların incelenmesi, hissedarlar arası anlaşmazlıkların çözülmesi, teknoloji kaynaklı zararların tespit edilmesi (Paranjape ve Sheet, 2011:1-8), şirket birleşme ve devir işlemleri sırasında varlıkların değerlendirilmesi, anlaşmazlıklara karşı arabuluculuk ve hakemlik yapılması, sigorta suçlarının araştırılması, kanıtların sistematik olarak sunulması için kriminal araştırmaların yürütülmesi (Kasum, 2009: 3) , gerekli hukuki ve teknik düzenlemelerin önerilmesi ve mahkeme sürecine destek verilmesi (Rezaee ve Lander, 1996:148) gibi pek çok faaliyeti içeren adli muhasebecilik mesleğinin uygulama kapsamını; dava desteği, hile denetçiliği ve uzman tanıklık olmak üzere üç ana bölümde incelemek mümkündür.

1.3.1. Dava Destekleri (Hukuki Destek)

Dava desteği, mahkemelere ulaşmış bir uyuşmazlık veya bir suçun başından sonuna kadar tüm sreğ içerisinde ilgili taraflara karşı sağlanan desteği ifade etmektedir. Dava desteği ile adli muhasebeci yasal sürecinin başından itibaren ayrılmaz birer paręası şekline bürünmektedir. *zellikle muhasebe ve finansla ilgili konularda ęok fazla bilgiye sahip olmayan avukat ve hâkimlere karşı sağlanan dava desteği kapsamında adli muhasebeciler aşağıdaki faaliyetlerle mahkeme sürecine yardımcı olmaktadır* (Zysman, 2011:1-3).

Yolsuzlukları ve hileleri bulmak veya ortaya atılan bir iddiayı sonuğlandırmak için gerekli tüm bilgilerin elde edilmesi ve uyuşmazlığa konu olan davanın değerlendirmesi oluşturularak ilgili bilgilerin filtrelenmesi ve sonuğlandırılması işlemleridir.

Boşanmalarla ilgili uyuşmazlıklarda evlilik süresinde eşler tarafından elde edinilen varlıkların geręekleřtirilen finansal olayların etki ve sonuçlarının analiz edilmesinde, özellikle eşlerin paylaşılması gereken varlıklar arasında ticari işletmelerin bulunduğu durumlarda adli muhasebe hizmeti önemli faydalar ve yardımlar sağlamaktadır. Taraflardan birinin mal kaçırmak, gizlemek gibi girişimlerinin olduğu durumlarda olay bir hukukęunun ęalıřma alanının ęok dışına ęıkmaktadır.

Muhasebe ve denetim alanlarında mevzuat esasların irdelenmesi ve dava sürecinde taraflara araştırılan konulara ilişkin olarak danışmanlık hizmetinin verilmesidir. İşletmelerin mali kayıplarına ilişkin davalarda işletme yönetiminin veya işletme ęalıřanlarının yaptığı olaylarda oluşan zararların tespiti ve hesaplanması sırasında da adli müşavirlik mesleğine ęalıřmaları gerekmektedir.

Tazminat taleplerine ilişkin hazırlanan raporlar incelenerek geręekleřen ekonomik zararların tespit edilmesi ve davanın sonuğlanmasına yönelik olarak geręekleřtirilen görüşme ve soruşturmalara yardımcı olunmasıdır.

Bir araştırma esnasında mahkemeye konu olan suç muhasebe ve denetimle ilgili bir kısmın araştırılması gerekli olduğunda adli muhasebeciler tecrübeleriyle birlikte mahkeme sürecine teknik anlamda katkıda bulunmakta ve söz konusu davaya konu olan suçun ęzlmesi maksadıyla mahkemeye yardımcı olmaktadır.

Bu yardım dava açan kişi ile çalışıldığında daha çok iddiaları doğrulamak ve güçlendirmek amacıyla kanıt toplamak şeklinde yapılırken davalı adına çalışıldığında ise yapılan tüm çalışmalar iddiaları çürütmek amacıyla gerçekleştirilmektedir (Thornhill, 1995:11-12).

Ceza davalarında belge ve kredi kartı dolandırıcılıklarında, çek ve senetlere ilişkin dolandırıcılıklarda ve hatta cinayet gibi ağır ceza davalarının bir kısmında dahi adli müşavirlik mesleği hizmetinden yararlanılabilir. İcra iflas hukuku ile ilgili davalarda hileli iflas uygulamaları gibi özellik arz eden durumlarda, borçlunun mal kaçırmak için gizlenebileceği olayların ortaya çıkarılması da adli müşavirlik mesleğinin konusu içerisinde yer alır (Gülten, 2010:312-313).

İş hukukunun uygulama konusuna giren davalarda ise kıdem tazminatlarının hesaplanması, işyerinde meydana gelen iş hukuku, yolsuzluk ve usulsüzlüklerinin aydınlatılmasında da adli müşavirlik mesleğine başvurulabilir. Vergi hukukunun uygulama alanına giren davaların pek çoğunda muhasebe standartlarında analiz önemi büyüktür. Vergisel hile ve yolsuzlukların ortaya çıkarılmasında, mali tablolarda veya defterlerde yapılan hesap ve mali oyunlarının tespit edilmesinde adli müşavirlik mesleğinin önemi büyük ağırlıkta olmaktadır. Ticaret hukuku ile davaların pek çoğunda örneğin ortakların kar dağıtımı ile ilgili problemlerinde, tasfiye veya birleşmelerle ilgili uyuşmalıklarda adli müşavirlik mesleğini icra edenlerin yardımları gerekebilir. Kara paranın aklanmasına ilişkin suçlara ilişkin yargılamalarda da adli müşavirlerden yararlanılmaktadır. Kara paranın aklanmasına ilişkin çok geniş örgütlemeler ve sistemler kurulmakta ve bu yapıların çözümlenmesinde ise mutlaka üst düzey muhasebe ve denetim teknik bilgisi gerekmektedir. Sermaye Piyasası Kanunu kapsamındaki kurumlar, iş ve eylemler dolayısıyla ortaya çıkan suçların yargı sürecinde adli müşavirlere başvurulur (Gülten, 2010:315).

Adli muhasebeciler; dava desteği amacıyla araştırmaları sırasında buldukları ve inceledikleri tüm evrakların mahkeme süreci içerisinde kanıt olduğunu ve önem içerisinde korunması gerektiğini bilirler. Deliller muhafaza edilirken her bir delilin numarası, tanımı, edinim tarihi, elde edildiği kişinin adı, elde edildiği yer gibi bilgilerin de kayıt altına alınması sağlanmalıdır. Adli muhasebeciler bireysel zararlar, kazançların azalması, boşanma uyuşmazlıkları, istihdam yolsuzlukları, hile, usulsüz mali kayıtlar, ortaklar arası problemler, görevi suistimal ve sigorta suçları gibi pek çok alanda dava desteği sağlayabilmektedirler. Değerleme, adli muhasebecilikte

karşılaşılan en çok konulardan biridir. Ortaklar arası problemlerden boşanma mahkemelerine kadar pek çok sahada varlıkların gerçek değerinin belirlenmesi tüm uyuşmazlıklarda ana sorun haline gelmektedir.

Özellikle işletmelerin ve kurumların tasfiye, iflas, birleşme, devir ve bölünme işlemleri sırasında varlık ve borçların gerçekte olduklarından farklı değerlerle gösterilmesi çok sıklıkla karşılaşılan bir durumdur. Aynı şekilde; bir boşanma davasında da eşler varlıklarını saklamak için farklı yöntemler uygulamaktadır. Bu durumda; adli muhasebecilerin yapacakları araştırmalar ve analizler ile değerlemeler gerçeklerin açığa çıkarılmasında önemli katkılar sağlamaktadır. Adli muhasebecilerin mahkeme sürecine en fazla desteği finansal denetim alanındadır. Özellikle hile ve yolsuzluklara yönelik yürütülen soruşturmalarda muhasebenin standartları, finansal raporlamalar, denetim ve analiz gibi alanlarında meydana gelen zararların tespit edilmesini ve mahkemenin sonuçlanmasını sağlamaktadır. Hile ve yolsuzlukların farklı sahalarda ve biçimlerde oluşması nedeniyle adli muhasebeci de çeşitli hukuk dalıyla ilişki içerisinde bulunmaktadır.

Sistem içerisinde; vergi, dolandırıcılık, kara para aklama, iş kanununa aykırı eylemler, borçluların mal kaçırmak amacıyla yaptığı finansal hileler ve icra iflas davalarında adli muhasebecilikten destek alındığı gözlemlenmektedir.

Adli muhasebecinin mahkemeye dahil olması ilk önce tarafların avukatıyla yapılan görüşmeyle başlar. Bu görüşmede; incelemenin ve araştırmanın esasları, ayrıntıları ile adli muhasebeciye ödenecek olan bedel koşulları belirlenir. Görüşmede belirlenen esaslara göre sonuçta bir sözleşme yapılır. Bu şekilde; adli muhasebecinin mahkemedeki görev, yetki ve sorumlulukları yazılı hale getirilir. Ancak, sözleşme ile tüm işlemler ve esaslar tamamlanmış sayılmaz. Avukat ile adli muhasebeci arasında uyum sağlanmalıdır. Aksi halde mahkeme sürecinde sorunlar yaşanmaktadır (Gülten ve Kocaer, 2011:129-131).

Adli muhasebeci bu gibi konularda mahkeme sırasında avukatlara hukuki destek sağlayabilecekleri gibi olayın mahkemeye intikal ettiği durumlarda da hizmet sunabilirler. Avukatın savunmasının oluşturulmasıyla ilgili delillerin toplanmasında veya karşı tarafın avukatının veya savcının oluşturduğu iddiaların çözümlenerek etkisiz hale getirilmesinde adli muhasebecilerin büyük desteği olabilmektedir (Gülten, 2010:311-320).

1.3.2. Suistimal, Hile, Yolsuzluk Araştırmacılığı

Adli muhasebeciliğin diğer çalışma konusu da hile, suistimal ve yolsuzlukların araştırılmasıdır. Bu maksatla; incelenen bir soruşturma dahilinde veya işletmelerde önlem alınması amacıyla yapılan hile ve yolsuzluk incelemeleri adli muhasebe çalışmalarının önemli bir bölümünü kapsamaktadır.

Adli müşavirlik mesleğinin konusu olarak suistimal, hile ve yolsuzluk araştırmacılığı incelendiğinde ilk olarak göze çarpan kavramsal bir kargaşa olmaktadır. Suistimal, hile ve yolsuzluk kavramlarının 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 faydasına ve çıkarına göre davranmak, iyi niyete karşı yapılan kötü niyet taşıyan eylem, duygu ve fikir olarak açıklanabilir (Gülten, 2010: 311-320). *Avrupa Konseyi'nin 04 Ocak 1999 tarihinde kabul ettiği "Yolsuzlukla Mücadele Medeni Hukuk Sözleşmesinin 2. maddesinde de yolsuzluğun uluslararası kabul görmüş genel bir tanımı yapılmıştır. Bu maddede yolsuzluk: "Doğrudan doğruya ya da dolaylı yollardan rüşvet ya da yasadışı bir menfaat temin eden kişinin yürüttüğü görevlerin veya gerekli davranışların yasalara uygun bir şekilde yerine getirilmesinde sapmalara yol açan rüşvet veya başka her türlü yasadışı menfaatin talep edilmesi, teklif edilmesi, verilmesi yada kabul edilmesi anlamına gelir" şeklinde tanımlamıştır.*

Kamu veya özel sektör işletmelerinde yaşanan genellikle tamamen işletme çalışanları tarafından gerçekleştirilen mevzuata aykırı eylemlerin tespit edilmesine yönelik çabalarla ilgili alandır. Adli müşavirlik mesleğinde en fazla araştırma ve incelemenin yapıldığı alan kabul edildiğinden bu kısma araştırmacı muhasebecilik adı verildiği de görülmektedir. Araştırmacı muhasebecilik, genelde hile uygulamaları ve bunun sonucunda karşılaşılan iş gören hırsızlığı, gayrimenkul dolandırıcılığı, sigorta dolandırıcılığı, rüşvetçilik, suç tatbikatına ilişkin soruşturmalar gibi cezai konuların incelenmesiyle ilgilenir (Pazarçeviren, 2005:4-9).

Genellikle ceza gerektiren hile ve yolsuzluk suçlarına karşı adli muhasebecilerin, araştırmacı muhasebecilik yoluyla mahkemeye yardımcı olabilecekleri konular aşağıdaki gibi sıralanabilmektedir (Pazarçeviren, 2005:9).

- Şüpheli duyulan hilelerin kanıtlarıyla birlikte tespit edilmesi
- Mevcut durumun analizi ve yapılacaklara ilişkin tekliflerin düzenlenmesi
- Aktiflerin geri alınması, korunması ve iyileştirilmesinde destek sağlanması
- Konu ile ilgili diğer alanlardaki uzman kişiler ile koordine sağlama
- Adli soruşturma açılması veya mahkeme yoluyla varlıkların geri alınmasına yardımcı olunması.

İşletmelerde etkin bir iç kontrol yapısının olmaması, yapanın yanına kar kalıyor anlayışı, çalışanın kendisine haksızlık yapıldığını düşünmesi gibi gerekçelerle çalışanların kendi çalıştıkları işyerine karşı suiistimal, hile, yolsuzluk gibi olumsuz davranışlarda buldukları bilinmektedir. Bu tip olumsuz davranışlar işletmelere maddi zararlar verdiği gibi müşterilerinin güveninin kaybolmasına, piyasadaki ticari itibarın da olumsuz etkilenmesine yol açabilir (Gülten, 2010:317).

Adli muhasebecilerin hile, yolsuzluk ve suiistimallerin ortaya çıkarılmasında fonksiyonları büyük olacaktır. Çünkü araştırma yöntemleri, kanıt toplama teknikleri ve sistemin veya olayın tüm bileşenlerinin en ince ayrıntısına kadar ortaya konulması ile hile, yolsuzluk veya suiistimal yapan kişi veya kişilerin adaletin önüne çıkartılarak hak ettikleri cezaların alınmasını sağlayacaktır.

Adli muhasebeci her şeyden önce hile ve yolsuzluğun yapıldığı işletmedeki tüm kanıtları inceleyerek ve incelemeye doğrudan veya dolaylı olarak etkiye bulunan kişilerle görüşerek tarafsız tüm bilgileri toplar (Thornhill, 1995:18). Daha sonra elde edilen kanıtlar bir araya getirilerek hile ve yolsuzluklarla ilgili tüm iddialar veya olasılıklar araştırılmalıdır. En sonunda; elde edilen tüm bilgi ve kanıtlar değerlendirilerek bir sonuca varılmalıdır. Bu sürecin içeriği adli muhasebecinin görevlendirilme sözleşmesindeki içeriğine göre değişmektedir.

Eğer, adli muhasebeci bir işletmeye hile ve yolsuzluk yapıldığına dair şüpheli kapsamında görevlendirilmişse çalışmasının kapsamı da oldukça geniş olmaktadır. Dolayısıyla çalışma da çok zaman alıcı olmaktadır. Ancak, net bir şekilde suç nedeniyle görevlendirilme yapılmışsa alan daha da kısıtlı olduğundan, daha az zaman içerisinde ve sistematik bir şekilde sonucun alınması sağlanmaktadır.

Son yıllarda, işletme çalışanlarınca, tepe yönetimince veya farklı alanlarda ve şekillerde yapılan hileler önemli sorunlardan biri haline gelmiştir. Çeşitli ülkelerde yapılan araştırmalar, işletmelerin yıllık gelirlerinin %6'sını bu gibi hileler nedeniyle kaybettiklerini göstermektedir. Sayı ve tutarları gün geçtikçe artış gösteren bu hilelere Bozkurt'a göre aşağıdaki örnekler verilebilir (Bozkurt, 2000b:56-71) :

Çalışanlar tarafından yapılan hileler, beyaz yakalılarının yaptığı hileler, tepe yönetimleri tarafından yapılan mali tablo hileleri, yatırıma yönelik yapılan hileler, rüşvet ve komisyonlar, banka işlemlerine yönelik hileler, elektronik transfer hileleri, kredi kartı, yazılım ve internet hileleri, para tahsilâtlarının zimmete geçirilmesi, banka kayıtlarının değiştirilmesi, gerçek dışı borçlar ve sahte satıcılar yaratarak ödeme yapılması, ofis malzemesi, malzeme ve hurda hırsızlığı, işletme varlıklarının şahsi amaçlar için kullanımı, rüşvet alınması, harcamaların şişirilmesi ve fazla mesai sürelerinin değiştirilmesi örnek olarak gösterilebilir.

Bozkurt'a göre işletmenin tepe yönetimi de hilelere başvurabilir. Bunlar (Bozkurt, 2000a:56-70) : Gelir doğuracak işlemleri önceden gelir olarak kaydedilmesi, sahte gelir kalemleri kaydetmek, anlık durumları değerlendirerek kazanç operasyonları ile ek gelir sağlamak (örneğin, düşük değerdeki bir varlığı bir şekilde yüksek değerle satmak, vadesi gelmemiş bir borcu erken ödeyerek iskonto geliri elde etmek), cari dönem giderini bilançoya yansıtmadan sonraki dönemlere kaydetmek ve gelecek dönem giderlerini cari dönem bilançosuna yansıtmaktır.

Adli muhasebeciler, muhasebe biliminin yanı sıra bir çok bilim alanında bilgi sahibi olmaları ve sahip oldukları bu bilgileri araştırma ve analiz yetenekleriyle birleştirebilmeleri sayesinde bir denetmen ve bir dedektif gibi çalışmakta ve sonuçta da hile ve yolsuzlukları daha kolay tespit etmektedirler. *Bu nedenle düzenleyici kuruluşlar, emniyet güçleri ve avukatlar her zaman rüşvet, kara para aklama, zimmet, sigorta suçları gibi hile ve yolsuzlukların araştırılmasında; şirket kayıtlarını, ipotek ve yargı kararlarını, banka hesaplarını, sigorta sözleşmelerini ve diğer pek çok ticari ilişkileri değerlendirebilecek yetkinlikte olan adli muhasebecilere ihtiyaç duymaktadırlar (Grippa ve Ibex, 2003:5).*

Bu amaçla hile denetimi yapan adli muhasebeciler şu varsayımlara dayanarak çalışmalarını sürdürmektedirler (Singleton ve Singleton, 2010:14) : İşletmedeki kontrol sisteminin zayıf olması halinde hile ve yolsuzlukların oluşması

kaçınılmazdır. Hileli işlemlerde görünen zarar buzdağının görünen kısmıdır. Buzdağının görünmeyen kısmı gibi zararın da görünmeyen kısmı oldukça büyüktür. Uzun ve ayrıntılı incelemeler yapıldığında hile ve yolsuzluklara ait mutlaka ana işaretler bulunabilmektedir. Personel hangi seviyede olursa olsun tüm personel hile ve yolsuzluklara başvurabilmektedir.

Yukarıda belirtilen koşullar nedeniyle yapılan hile denetiminin en temel hedefi hilelerin önlenmesine yöneliktir. Ancak, bu gerçekleştirilmesi oldukça zordur. Önemli olan hile ve yolsuzlukları zamanında ve çok büyük kayıplara neden olmadan tespit edilebilmesidir.

1.3.3. Uzman Tanıklık (Bilirkişi Tanıklığı)

Bilirkişi tanıklığı, yapılabilecek en kısa tanım ifadesiyle belirlenmiş bir konuda eğitim ve deneyim sahibi olan uzman kişi olarak mahkeme tanığıdır. Uzman tanıklık, uzmanlık alanında uyuşmazlık konusuna ilişkin önceden yapmış olduğu araştırma sonucunun mahkemeye aktarılmasıdır. Uzman bilirkişiler mahkemeye ilişkin olarak ilgili bilimsel doğrulara dayanarak sonuçları beyan ettiklerinden sadece düşüncelerini aktarabilen herhangi bir tanıktan daha fazla güvenilir bulunmaktadır (Clark ve Diliberto, 1996:150). Bu nedenle, bir mahkeme aşamasında ne kadar çok uzman tanıktan faydalanırsa verilecek kararlar da o derece doğru olmaktadır. Bilirkişi tanığın davadaki ana görevi sonuçları gerekçeleriyle beraber sunarak uzmanlık alanıyla ilgili teknik bilgilere tüm tarafların anlayacağı sade bir dille mahkemeye aktarmaktır (Brenner, 2004:108).

Adli muhasebecilik mesleğinin konusu olarak uzman tanıklık Türk yargı sisteminde uygulaması pek olmayan bir sistemdir. Çünkü ülkemiz uygulamalarında tanıklık sadece olayı kendi gözleriyle görerek tanık olan kişiler için düzenlenmiştir. Türkiye uygulamalarında bilirkişilerin yazılı rapor vermesi esastır.

Bazı karmaşık davalarda, adli müşavirlerden bilirkişi tanıklığı, danışmanlık yapması konusunda destek alınabilir. Avukatlar adli muhasebeciyi, uzman görüşü almak amacıyla duruşmaya dâhil edebilir; alınan görüş adli muhasebecinin uzmanlık alanıyla ilgili olması gerekmektedir (Aktaş ve Kuloğlu, 2008:112).

Uzman tanıkların taraflar arasındaki uyuşmazlığa ilişkin hazırladıkları teknik raporlar tek başlarına yeterli değildir. Çünkü teknik raporların mahkemedeki tüm taraflar için anlaşılması kolay olmadığı gibi hatalı sonuç çıkarılabilmektedir. Uzman tanıklar duruşma esnasında hazırladıkları raporları çeşitli görsel araçlar aracılığıyla sunmaları daha açıklayıcı ve anlaşılır olmaktadır.

Bir adli muhasebeci mahkemede konusunun uzmanı olarak, objektif ve sakin bir şekilde, avukatların veya hâkimlerin çözemeyeceği ve uzmanlık bilgisi gerektiren karmaşık muhasebe sorunlarına ilişkin görüşlerini açık ve anlaşılır bir dille sunmaktadır (Pazarçeviren, 2005:9).

Bu kapsamda; adli muhasebeciler taraflar için mahkeme için bilirkişi tanığı ve uzman kişi durumunda olduğundan mahkeme sürecinde önemli bir etkiye sahiptirler. Mahkemede tanıklık yapacak olan adli muhasebecilerin eğitim seviyesi, takım çalışmasına yatkınlık, dürüstlük, güvenilirlik, etik değerlere sahip olmak (Singleton ve Singleton, 2010:249-255), alçakgönüllülük, soğukkanlılık, iyi bir hafıza ve iletişim yeteneği (Sapir, 2008:8-9) gibi özellik ve yeteneklere sahip olmaları gerekmektedir.

Adli muhasebeci mahkeme kararına doğrudan etki altında bıraktığından dolayı çok büyük bir sorumluluk yüklenmektedir. Bu sebeple; adli muhasebecilerin yargı sürecinde uymaları gereken bazı önemli kuralları bulunmaktadır. Bu kurallar aşağıdaki gibi sıralanabilmektedir (Gülten ve Kocaer, 2011:129-131) :

- Tarafsız Uzman Görüşü Bildirmek: Adli muhasebeci, hangi taraf olursa olsun, elde etmiş olduğu bulguları tarafsız bir biçimde paylaşmak ve mahkemede gerçekleri gizlememekle yükümlüdür.
- Gerçekleri Ortaya Çıkarmak: Adli muhasebeci gerçekleri, değiştirmeden ve kendi kişisel yorumlarını eklemeden açıklamakla yükümlüdür. Olayla ilgili görüşlerini ise kesinlikle abartmadan veya küçümsemekten sunması gerekmektedir.
- Kesin İfadeler Kullanmak ve Varsayımlar Yapmamak: Adli muhasebecinin ifadelerinde belirsizliklerin bulunması gerek ifadesinin gerekse yapmış olduğu araştırmaların güvenilirliğini azaltmaktadır. Bu nedenle adli muhasebeci her ayrıntıyı hesaplayarak konuyla ilgili eksik bir nokta bırakmamalıdır.

- Açıklayarak Aktarmak: Adli muhasebeci, muhasebe ve finans konularında yeterli uzmanlık bilgisine sahip olmayan hâkimler ve avukatlar için açıklayıcı ve öğretici tarzda yalın dilde ifade vermelidir. Adli muhasebeci açıklamalarını yaparken de mutlaka grafik, tablo veya şekil gibi görsel araçlardan yararlanarak olayların daha iyi anlamasını sağlamalıdır. Bu tip görsel araçların kişilerin anlatılanları görsel olarak daha hızlı anlamalarını sağladığı bilimsel bir sonuçtur.
- Belirli Bir Anlatım Sistemine Uymak: Adli muhasebecinin görüşlerini veya sonuçlarını, bulgularını bildirirken belirli bir sistem içerisinde raporunu aktarması veya sürdürmesi önemlidir. Bir sistem içerisinde raporunu oluşturmamak; hâkim dahil olmak üzere tüm tarafların kafalarını karıştırabilmekte hem de adli muhasebecinin dava üzerindeki etkisini azaltmaktadır. Bu maksatla; adli muhasebeci duruşmadan önce mutlaka ön hazırlık yaparak konuşmasını önceden belirlemesi ve prova yapması gerekmektedir.
- Açıklamalarda Tutarlılık Sağlamak: Adli muhasebecinin yapmış olduğu tüm açıklamaların arasındaki tutarsızlıklar veya karmaşa ortadaki güveni yok etmeye yetmektedir. Bu sebeple; duruşmada tarafların davayı aydınlatmak adına sorduğu tuzak soruları adli muhasebecinin çok iyi dinlemesi, iyi düşünmesi ve sorulara dikkatle cevap vermesi gerekmektedir.

1.4. Adli Muhasebeye Duyulan İhtiyacın Nedenleri

Muhasebe, denetim, hukuk ve araştırma yeteneklerinin bir araya getirilmesi olarak ifade edilen adli muhasebecilik uzmanlık alanının oluşumunda, genel olarak belirtilen şu ihtiyaçların etkisi olmuştur (Bozkurt, 2000a:56-57) :

Ekonomik dünyada ticari işlemlerin giderek karmaşıklaşması, artması ve rakamların büyümesi sonucu, özel ve tüzel kişilikler tarafından artan oranda mahkemelere başvurmaya başlamışlardır. Toplumda; özel ve tüzel kişiliklerle devlet arasındaki ilişkiler artarak sorun doğurmaya başlamıştır. Kurumlarda personelin

yaptıkları hileler giderek artmakta, yolsuzlukların ortaya çıkartılması ve de önlenmesi sıkıntıya yol açmaktadır. İşletme başarısızlıklarında artma ve buna ilişkin olarak zararların büyük tutarlarda yaşanmaktadır. İşlemlerin giderek karmaşıklaşması ve teknik bilgilerin artması nedeniyle duruşmalarda daha fazla uzman desteğine ihtiyaç duyulmaktadır.

Ayrıca; küreselleşme, farklı coğrafyalara yapılan yatırımların artması, işletmelerin/kurumların genel gider kalemlerinin azalması, işletmelerin teşkilat yapısındaki esasların ortadan kaldırılması, bilgi teknolojilerinin kullanımının artması ve yaygınlaşması, işletme başarısızlıklarının artması ve büyük tutarlara ulaşması, bilgi network ağ korsanları ve siber suçların artması, bunlara yönelik güvenlik gereksinimlerinin yetersiz kalması ve bu tür adli soruşturmaları yürütmek için uzman kişiler çok ihtiyaç duyulması, yaratıcı muhasebe, bulanık muhasebe gibi finansal tablo kullanıcılarını yanıltmaya yönelik, şeffaflıktan uzak bir takım uygulamaların da artması, bilgi teknolojilerinde yaşanan hızlı değişime adapte olan muhasebe bilimi, dijital ortama geçiş ile işlemlerin güvenliğinin azalması gibi nedenlerden dolayı adli muhasebeye olan ihtiyacı doğurmuştur (Bozkurt, 2000b: 15-21).

Adli muhasebe ihtiyacı, işletmelerdeki denetim sistemlerinin çökmesinden ve faaliyetlerin artmasından dolayı doğmuştur. Bunun sonucu işletmelerdeki iç denetim ve diğer denetimler, yönetim sistemlerindeki belli hataların belirlenmesinde başarısız olmuştur. Kessler International işletmesi tarafından ülke çapında yapılan bir incelemesine göre, işletmelerin %39'u geçmişte adli muhasebeciye ihtiyacı olduğunu, %28'i bir adli muhasebeciden yardım aldığını, %18'i yardıma ihtiyacı olmadığını ve %15'i yardım için nereye veya kime yönelecekleri konusunda emin olmadığını belirlemiştir.

Adli muhasebeciler büyük muhasebe firmalarında şirket birleşme ve edinimlerinin araştırılmasında, vergi incelemesinde, mali suçların araştırılmasında, her türlü bireysel dava kanıtı toplanmasında, özellikli denetim ve ayrıca terörizmle ilgili araştırmalarda kullanılmak üzere ihtiyaç duyulurlar. Adli muhasebeciler iş dünyasında, kamuya ait muhasebe birimlerinde, şirketlerde ve devlet yönetiminin tüm birimlerinde de çalışırlar.

Özellikle son zamanlarda gerçekleşen başlıca şirket skandalları olarak Dünya'da Enron, Adelphia, Xerox, Global Crossing, Tyco, Adelphia ve World Com.; Türkiye'de ise Kasırga operasyonlarına neden olan Egebank, Sümerbank, Yurtbank,

Bank Ekspres ile Serhat, Kartal, Balina ve Hasat operasyonuna konu olan işletmeler örnek teşkil ederek muhasebe denetiminin önemini ve denetçi sorumluluğunu ciddi seviyede artırmıştır. Yapılan muhasebe hileleri ve yolsuzlukları yalnızca şirket sahiplerini ve yatırımcıları değil, çalışanlar, kredi kurumları, devlet ve denetim firmaları gibi pek çok kesiminde ve alanda zarar görmesine neden olmaktadır.

Bilânço hazırlama, muhasebe belgeleri, faturalar gibi konularda uzman kötü niyetli kişiler hile ve yolsuzlukla rakamları değiştirebilir, bir anda binler milyonlara, karlar zarara, zararlar kara dönüşebilir. Satışlar ve karlar yöneticilerin veya kişinin isteğine göre ayarlanabilir. Bu alanlarda; nelere dikkat edilmesi gerektiğini ancak bir hesap kontrolörü (denetçisi) söyleyebilir. AICPA, muhasebecilerin davalarda sunduğu desteği; “Hiçbir avukatın diğerine sağlayamayacağı profesyonel destek” olarak açıklar.

İnternet hırsızlarını ve siber suçların günümüzde giderek artması, bunlara yönelik gelişmiş bilgisayar ağlarının güvenlik gereksinimi ve sistemin karmaşıklığı nedeniyle yetenek ihtiyacı da adli muhasebecilerin önemini giderek yükselen bir biçimde artırmaktadır. Birçok adli muhasebeci, e-ticaretin ve internet ağ sistemlerinin gelişmesiyle bilgisayar sistemlerinden kaynaklanan veya bu yüzden gizlenmiş sorunlarla karşılaşmaktadır.

Adli muhasebecilerin bir kısmı adli soruşturmalara ilişkin olarak kamusal alanda çalışırken, diğerleri de bankalar, sigorta şirketleri gibi özel kuruluşlarda veya şeriflik/polis bölümler gibi (FBI) devlete ait kurumlarla çalışma alanı bulmaktadırlar (Forensic Web Sitesi, 2005). Özel şirketlerde; özellikle SOX’ün kabulü ile çeşitli alanlarda pek çok çalışma olanağı ayrıca oluşmaya başlamıştır.

SOX ile 2002 yılında yapılan düzenlemelerde, ABD’de bağımsız denetim alanında yeni bir sistem tasarlanmış ve “Public Company Accounting Oversight Board” adlı gözetim ve denetim kurulu oluşturulmuştur. ABD’de bağımsız denetim hizmeti verecek kuruluşlar söz konusu kurula kayıt altına alınması zorunlu tutulmuştur. Bu düzenleme ile yöneticilere iç kontrol sistemini inceleme ve denetleme, şirket CEO ve CFO’larına da mali tabloları onaylama zorunluluğu getirilmiştir. Ayrıca, bu düzenleme ile birlikte artık kurumlarda mevcut kurulların dışında bir denetim teşkilatı bulunması zorunlu hale getirilmiştir.

1.5. Adli Muhasebecilik Mesleğini İfa Edenlerin Nitelikleri

IRS'den emekli olmuş bir adli muhasebeci olan Robert R.Roche adli muhasebenin tanımını şöyle vermiştir: "Kayıtların görünen değerini kabul etmeyip arka planına bakan, dokümanlar hakkında şüphe duyan, gerçek niyeti araştıran, bilirkişi raporu hazırlayan, özellikle birilerinin yalan söyleme ihtimalinin olduğu durumlarda ortaya çıkan, bireylerle çok detaylı mülakatlar yaparak gerçeği ayrıntılarıyla ortaya koyan kişidir" (Crumbley, 1995:23).

Adli muhasebeci bir taraftan iyi bir dedektif olarak dikkatli, ayrıntılı olarak inceleme ve araştırma bilincine sahip olmalıdır. Zira adli muhasebeciler sayıların arkasını görebilen ve finansal raporların görünen kısmına değil arkasını gören kişilerdir. Genel anlamda Bozkurt'a göre adli muhasebeci de bulunması gereken özellikler şunlardır (Bozkurt, 2010:14):

- Meraklı olmak: Mesleğiyle ilgili gelişmelere karşı aşırı ilgili ve meraklı olmalı, üzerine aldığı her sorumlulukta şüphelerini korumalı ve doğru olup olmadığını araştırmalıdır.
- Dirençli Olmak: Çalışmalarında karşılaştığı olumsuzluklar nedeniyle görevini bırakmamalı, savunduğu durumu ispat edinceye veya görevini bitirinceye kadar ısrarlı olmalıdır.
- Yaratıcılık: Uyulması gereken genel ilke ve standartlar yanında, elinden geldiğince sonuçlara daha kısa sürede ulaşabilmek amacıyla da yaratıcı olmalıdır.
- Sezgi: Her olayı, genel olarak hem de ayrıntılı olarak iyice incelemelidir. İyi sezgilere sahip ve muhakeme gücü sağlam olmalıdır. Net, analitik ve mantıklı bir düşünceye hâkim olmalıdır.
- Güvenilirlik: Dikkatlice dinleyebilmeli, iletişim açısından yazılı ve sözlü iletişimde başarılı olmalı, insan ilişkilerini iyi bir biçimde kurabilecek bir yapıya sahip olmalıdır. Çalışmalarında güvenirliliği en önde tutmalıdır.
- Israrcılık: Üstlendiği görev ve sorumluluğu tümüyle tamamlayana veya bitirinceye kadar araştırmalarını sürdürmelidir.

- Hüner: Tüm çalışmalarını ve araştırmalarını sunmak amacıyla yazılı veya sözlü iletişimde başarılı olmalıdır.

Ayrıca, adli muhasebeci literatüre göre aşağıda belirtilen profesyonel nitelikleri taşıması gerektiği ifade edilmiştir (Reinstein ve Lander, 2004:52) :

- Teknik Beceri: Kurumsal işletme danışmanlığı tecrübesi ve istatistik, şimdiki değer ve enflasyon muhasebesi ve ekonomi gibi alanlarda eğitim almış olmak teknik becerinin belirteçleridir. Lisans ve lisansüstü dereceler ile maliyet analizi, finansal analiz, şirket birleşmeleri ve satın almalarının değerlendirilmesi, uzun dönem planlama, tahmin, simülasyon ve finansal model oluşturulması gibi konularda mesleki tecrübe teknik becerinin varlığını gösterir.
- Bağımsızlık: Hukuk davalarında taraflar arasında müdafî bilirkişi değil, avukattır. Bilirkişiler sıklıkla bildirecekleri görüş ve hazırlayacakları rapor için karşıt fikir açısından inceleme yaparlar. Yani taraflar arasında davacı ya da davalının her ikisine de eşit mesafede olurlar. Bağımsızlıklarını güçlendirmek için inceleyecekleri dava ile ilgili tüm gider ve ücretler için mahkemeye bir resmi ücret sözleşmesi imzalamalıdır.
- Açıklık: Bilirkişi işitsel ve görsel olarak, hakim ve mahkeme jürisinin değerlendirmede kullanacağı karmaşık finansal ve ekonomik bilgiyi açık ve öz bir yalın şekilde sunabilecek durumda olmalıdır.
- Psikoloji Bilgisi: Ana görevi sahtekârlığı, hileyi veya yolsuzluğu incelemek ve tespit etmek olduğundan, adli muhasebeci şahit ve şüphelilerin ifadelerinin alınmasında ayrıca psikolojik yeteneklerini kullanmaktadır.

İyi bir adli müşavirin taşıması gereken özellikler Tirellad'a göre şunlardır (Tirellad, 2006:15):

- Çalışma Alanında Uygulayıcı Olmak; Uygulayıcı bir mesleği, faaliyeti veya bir tekniği başarılı bir şekilde gerçekleştirebilen kişidir. Uygulama tecrübesi olan bilirkişiler mahkemede ve jüri önünde yapmaları gereken sunumları ve

sorulara cevap verme işini daha önceden yapmış olduklarından diğer bilirkişilere oranla daha avantajlıdırlar.

- Çalışma Alanı İle İlgili Yayınları Olmak; Bilirkişinin yayın ve araştırma rapor sahibi olmasının anlamı uzmanlık konusu ile ilgili çalışmalarını takip etmesi ve uzmanlık gerektiren alan ile ilgili görüşlerin tümüne yeter derecede sahip bir deneyimin olmasıdır. Bununla birlikte konu ile ilgili yayınlanmış çalışmalarını bulunan ve literatür içerisine girebilen bir kişinin görüşlerinin jüri ve hâkim tarafından daha çok itibar göreceği yadsınamaz bir gerçektir.
- Alanında Lisansüstü Eğitim Yapmış Olmak; Bilirkişinin uyuşmazlığa konu sahada eğitim tecrübesinin iyi bir derecede olması büyük avantaj sağlar. Bir konuda eğitim verecek bilgiye, birikime sahip olan ve dahası bu bilgi ve tecrübesini insanlar önünde ve onların anlayacağı bir açıklıkla anlatmış olan bilirkişinin mahkeme salonunda ve jüri karşısında da aynı başarıyı elde edememesi durumu için hiçbir gerekçe bulunmamaktadır.
- Topluluk Karşısında Düşüncelerini Rahat İfade Edebilmek; yapılan araştırmalara göre insanların çoğu açısından, mesajı ilgili tarafa iletenin de mesaj kadar önemli olduğunu ortaya koymuştur. Bu nedenle bilirkişiler seçilirken özellikle temsil ve sunum yeteneklerine de ayrıca bakılmalıdır.

1.6. Adli Muhasebecinin Denetçiden, Muhasebeciden ve Bilirkişiden Farkı

Adli muhasebeci “geleneksel muhasebeci” den daha yeteneklidir ve bilinen tipik mali denetim işinin kapsamı dışında çalışarak hizmet vermektedir. Bu yetenekler doğasında hem nitel hem niceldir. Nicel beceriler yolsuzluğu araştırarak ortaya çıkarmak için rakamları incelerken güçlü olmayı içermesine rağmen, nitel beceriler yasadışı eylemler yapılırken iç kontrollerin nasıl uygulanmadan bırakıldığını belirleyebilmeyi içermektedir. Yani adli muhasebeciler bir şirketin mali kayıtlarını incelerken daha aktif, sorgulayıcı ve şüpheli bir yaklaşım sergileyebilmektedirler.

Öncelikli sorumluluğu, bir mali tablonun güvenilirliğini ve geçerliliğini belirlemek olan bağımsız denetçiden farklı olarak adli muhasebeci herhangi bir yolsuzluk olasılığının açığa çıkarılması ile daha yakından ilgilidir. Yukarıda yer alan

mesleki beceriler sayesinde adli muhasebeciler herhangi bir şüpheli faaliyeti incelemek ve çalışanların yolsuzluk yapma potansiyellerini değerlendirmek için bireysel hesap işlemlerinde daha derin ve ayrıntılı araştırmalar yapmayı amaçlamaktadır. Adli muhasebeciler ayrıca beyaz yaka suçlarını belirlemek için eski deneyim ve bilgilerine ek olarak özel teknikler ve kurallar da kullanmaktadır. Çünkü beyaz yaka suçlarını belirlemek mavi yaka suçlarına göre daha zordur.

Bu teknik ve kurallar ise bilgisayar teknolojisi, etik, kriminoloji, muhasebe ve hukuk alanlarından gelmektedir (Hoffman, 2004:14). Sarbanes-Oxley yasasının gereklilikleri arasında bilgisayarlı adli testlerin kullanımında potansiyel mali yolsuzluk olaylarının belirlenmesine yardım etmek için bir bağ oluşturmak yer almaktadır. Beyaz yaka suçlarını belirlemek için pek çok iz arayan adli muhasebeciler için tipik hileli mali tablo hileleri, geliri kazanılmadan tanıma ya da uydurma (gerçekte var olmayan) gelirler kaydetme, giderlerin kayıtlanmasının ertelenmesi, kazancın farklı dönemlere kaydırılması ve anonim şirketin sorumluluklarının ifşa edilmemesi şeklinde ortaya çıkabilir. Tüm bunlar yaygın hileli muhasebe uygulamalarıdır.

Bağımsız denetçiler, genellikle yolsuzluğu ortaya çıkarabilecek bireysel işlemleri incelemek yerine mali tabloların doğruluğunu ve geçerliliğini belirlemek için konuya daha yüzeysel bakmaktadırlar. Bu işlemlerin derinden ve ayrıntılı incelenmesindeki eksiklik sıklıkla zamanın kısıtlı olmasından ve maliyet kontrolü etkenlerinden kaynaklanabilmektedir (Chistansen v.d., 2005:70).

Yapılan açıklamalar ışığında adli muhasebeciler ile denetçiler arasındaki belli başlı farklılıklar şu şekilde ifade edilebilir (Toraman v.d., 2009:34-35):

Denetim sürecinde denetçi, hataları ve uygunsuzlukları bulmaya çalışırken, adli muhasebeci ise çalışmalarında bilinen tüm hile yöntemlerini uygulayarak şüphelenilen uygunsuz durumları her yönüyle araştırır. Denetçi normatif kurumların (SPK, SEC, BDDK gibi) ön gördüğü yasal düzenlemelerin uygunluğu araştırmak şeklindedir. Halbuki, adli muhasebeci, adli inceleme, hile denetimi ve suç unsuru olay ve durumların çözümü ile detaylı bir şekilde ilgilenmektedir.

Denetçi işletmeye ait belirlenmiş olan finansal tabloların sunumunda kurumun yönetimin dürüstlüğü konusunda görüşünü beyan etme ile görevini ifa ederken, adli muhasebeci genel olarak hileli işlemler veya finansal suçların oluşumu, sorumlu tarafları ve sistem arkasındaki nedenleri ile ayrıntıları belirleme ile ilgilenir.

Denetçilerin gerçek anlamda sorumluluğu; finansal tablolardaki eksiklikleri ve hataları bulmak için belirlenmiş olan denetim prosedürlerini uygulamak ve finansal tablolar hakkında genel bir görüş oluşturmaktır.

Adli muhasebeciler ise ortada olan gerçeklere dayanan bilgileri detaylandırır, taraflar veya bilinenler hakkında kim, ne, nerede, niçin, nasıl sorularını sorarak kanıtlar toplar ve belgelendirme yaparak sonuçları detaylandırır. Hazırlanan teknik raporlarda kullanılan dil açısından adli muhasebeciler denetçilere nazaran daha nitelikli, net, karmaşıklıktan uzak ve kararlı bir dil kullanırlar. Adli muhasebeciler denetçilerden farklı olarak suçun içerisinde çalışırlar ve duruşma öncesi veya yargı aşamasında hizmet verirler.

Adli muhasebeciler, denetçilerden farklı olarak daha ayrıntılı bir araştırma yaparlar (zaman kazandıran bir yöntem olan örnekleme yöntemi adli muhasebeciler tarafından çok sınırlı bir şekilde kullanılır) ve bu kapsamda adli muhasebeciler tüm ilgili belge, doküman ve olayları detaylı bir biçimde araştırır ve incelerler.

Adli muhasebeciler denetçilerden farklı olarak iç denetim sistemlerinin ve süreçlerin nasıl suistimal edebileceği veya hatalı kullanılabileceği konusunda daha yetkin kişilerdir. Adli muhasebecilerin araştırmaları daha önceden belirlenen bir metodoloji sisteminin uygulanmasından ziyade akılsal çıkarımlar, ortaya çıkan durumlara göre şekillenen ve sürekli bir değerlendirme süreci içerisinde değiştirilerek gerçekleşmektedir.

12.01.2011 tarih ve 6100 sayılı yasa bilirkişi ile uzman tanığı olması gerektiği gibi birbirinden ayırmıştır. Esas olarak serbest adli muhasebeci birçok benzer noktaları olsa da, bilirkişi, dış denetçi, iç denetçi veya klasik muhasebeci değildir. Mesleğin kendine uygun özellikleri ve yetkinlikleri olan oldukça farklı bir meslektir. Söz konusu kanun bu bilinçle 266-292 maddeleri arasına bilirkişiliği, 293'ncü maddede ise uzman tanıklığı tarif ederek betimlemiştir.

Uzman tanıklık için kanun; taraflar, yargı konusu suçla ilgili olarak, uzman tanıktan bilimsel görüş alabilirler. Sadece bu neden öne sürülerek ayrıca süre istenemez. Hâkim, talep üzerine veya resen, kendisinden teknik rapor alınan uzman tanığın duruşmaya davet edilmesine karar verebilir. Uzman tanıklığın çağrıldığı duruşmada taraflar istedikleri soruları sorabilir. Uzman tanık; duruşmaya geçerli bir

özrü olmadan bulunmazsa, hazırlamış olduğu teknik rapor mahkeme heyetince değerlendirmeye tabi tutulmaz şeklinde belirtilmiştir.

Kanunlarımıza göre herkes uzman tanığa dilediği gibi soru soramaz. Avukat, Hâkim ve Savcı soru sorma yetkisine sahiptir. Uzman tanıklar; klasik bilirkişiden farklı olarak hazırlanan teknik raporu görsel öğeler, tablolar, şekillerle desteklenmiş bir biçimde mahkeme heyetine ayrıntılı bir şekilde sunumunu yapar. Bu sunum sırasında konudan konuya geçmeden, sistematik bir biçimde, varsayımlar yapmadan bilimsel bir şekilde herkesin konuyu anlayabilecekleri şekilde anlatır.

Adli muhasebe biliminin bir alt çalışma alanı olan uzman tanıklık, mahkemelerde ihtilaf konusu olan muhasebesel boyutu ağır basan hukuksal ihtilaflara ilişkin rapor düzenlenmesini ve düzenlenen raporun, tablo, grafik ve diğer görsel öğelerle desteklenmiş sözlü sunumunun yapılmasını, gelen soruların yanıtlanmasını ifade eder. Klasik bilirkişiden uzman tanığın farklılıkları şunlardır (Gülten ve Kocaer; 2011:37) :

- **İnceleme Kapsamı:** Bilirkişi mahkeme tarafından kendisine gönderilen dosya ile ilgili olarak yazılı görüş bildirir. Adli muhasebeci ise işletme faaliyetlerinde hukuki sorun doğurabilecek hile, yolsuzluk ve suistimalleri de araştırır. Yani adli muhasebecinin şüpheli bir bakış açısıyla araştırması salt bir hukuksal problemin dışında çok daha geniş bir alanı kapsar. Konunun tüm boyutlarının hukuki ihtilafı çözebilecek şekilde değerlendirilmesi gerekir.
- **Kullanılan Teknikler:** Bilirkişi kendisine mahkeme tarafından gönderilen olayla ilgili rapor yazabilmek için genel kabul görmüş denetim ve araştırma tekniklerini kullanmaktadır. Oysa, adli muhasebeci yazı analizleri, soruşturma gibi kaynağını hukuk ve kriminoloji bilimlerinden alan çok daha geniş teknikleri kullanmaktadır. Uzman tanık kendi geliştirdiği teknikleri de kullanarak, mesleki bilgi ve tecrübesini de kullanarak çok geniş ve modern teknikler kullanmaktadır.
- **Sorumluluk Açısından:** Müşteri açısından incelendiğinde bilirkişi sadece mahkemeye karşı sorumludur. Genelde bilirkişilerin raporlarının yeterli ve açık olmaması nedeniyle bir mahkemenin aynı olayla ilgili birkaç bilirkişiye başvurduğu veya ek açıklama istediği de görülmektedir. Oysa uzman tanık sözleşme yaptığı kişilere (Avukat veya mağdur olduğunu düşünen kişi) karşı

da titiz ve uzmanlığına uygun bir çalışma yapmakla sorumludur. Ayrıca uzman tanıklar mahkemelere karşı da sorumludur.

- Çalışma Planı Açısından: Bilirkişi önceden belirlediği sürelerde elindeki dosyalarla ilgili görüş bildirir. Oysa uzman tanığın karşılaşacağı olayların ve araştıracağı sahaların kapsamı çok geniş olduğu için işin standart plan ve sistemlere göre gerçekleştirilmesi mümkün değildir. Uzman tanık çalıştığı olaylarla ilgili karşılaştığı, şüphelendiği hususlara daha çok zaman ayırmak zorundadır. Yani araştırması sorgulama, araştırma sürecinde çok ciddi bir şekilde yön değiştirebilir. Bu sebeple uzman tanığın genelde belirleyebileceği sistematik bir çalışma planı yoktur.
- İncelenen Materyaller Açısından: Bilirkişiler muhasebe kayıtları, faturalar, cari hesap mutabakatları, hesap ekstreleri gibi klasik muhasebe bilgilerinden faydalanırlar. Oysa muhasebeciler kanıt toplama da sadece bu belgelerle yetinmeyip, şirket içi yazışmalar, e-posta kayıtları, internet sohbet görüşmeleri, fotoğraflar, kamera kayıtları gibi çok daha geniş kaynakları kullanmaktadırlar.
- Sözlü Sunum ve Yazılı Görüş Bildirme: Bilirkişi de uzman tanıkta ulaştığı sonuçları, çalışmalarının neticesini yazılı olarak bir rapora bağlar. Ancak bir bilirkişi raporun içeriğini sözlü olarak açıklamazken uzman tanık mahkemelerde sözlü olarak hazırladığı raporu anlatır. Bu sözlü anlatımda, görsel sunum öğelerini, grafik ve tabloları, hitabet yeteneklerine uygun olarak kullanır. Bu özellikler birlikte değerlendirildiğinde bir klasik bilirkişi ile uzman tanığın aynı mesleği icra ediyorlar şeklinde itham edilemeyecekleri anlaşılacaktır.

1.7. Adli Muhasebenin Denetimden Farkı

Adli muhasebe konusuna neden olan hile, yolsuzluk ve suiistimal gibi suçların ekonomik ve toplumsal maliyetleri diğer suçlara göre oldukça yüksektir. Bu tip suçlar müteakip dönemlerde yatırımların azalmasına, büyümenin düşmesine, gelir dağılımının bozulmasına, kamu hizmetlerinin aksamasına neden olmaktadır (Şener, 2001:32-33). Bu durum denetim mesleğinin yanında, adli muhasebecilik mesleğini vazgeçilmez kılmıştır.

Adli muhasebeci ve denetçiler farklı kafa yapısına sahiptir. (Digabriale, 2008:331). Ancak, bu kafa yapısıyla aldıkları görev ve sorumlulukları yerine getirebilmektedirler. Adli muhasebe ile denetim bilimi birbirlerine karşı oldukça benzerlik olmalarına rağmen, aşağıdaki Tablo 1.2’de ifade edildiği gibi birbirlerinden ayrıldıkları noktalar da bulunmaktadır. (Okaye v.d., 2009:4; Oberholzer, 2002:4).

Tablo 1.2: Adli Muhasebe ve Denetim Arasındaki Farklar Tablosu

Adli Muhasebe	Denetim
İşletmelerde bilinen ancak, henüz ortaya konulmamış gerçeklere dayalı bir fikir verilmesi üzerinde odaklanır. Adli muhasebeci sıradan bir gözün göremediğini yani detayı ve arkasını görür.	Bir işletmenin malî tabloları ile ilgili adil ve gerçek fikir ifade edilmesi üzerinde odaklanır.
Bilirkişi olarak duruşmalarda şahitlik etmek ve araştırma muhasebecilik işlevlerini yerine getirmek	Sadece araştırmacı muhasebecilik işlevleri yapmak
Kurumun özel talebi üzerine yapılır. Uygulanacak olan prosedür belli değildir.	Sürekli ve rutin olarak yapılır. Uygulanacak olan prosedür bellidir.
Hukukî ve cezaî durumlarla ilgilenir.	Sadece hukukî durumlarla ilgilenir

1.8. Adli Muhasebecilerin Kullandıkları Teknikler

Adli muhasebe mahkemedeki anlaşmazlık, tartışma ve nihayetinde çözüm için uygun muhasebe analizi sunar. Adli muhasebecinin faaliyetleri 7 aşamada özetlenebilir (<http://www.forensicaccounting.com>, 01.08.2013) :

- Müşteri ile görüşme yapılması; Önemli gerçeklerin, olayda yer alan tarafların ve eldeki problemlerin anlaşılması için müşteri ile yapılacak görüşme,
- Anlaşmazlığın tespit edilmesi; Bu aşamada anlaşmazlığa konu taraflar ve anlaşmazlığın varlığını araştırma,
- Konuya ilişkin ön incelemenin yapılması; Detaylı hareket planının oluşturulmasından önce bir ön araştırma ve bu çalışma ile ileride yapılması gereken planlamanın daha sağlıklı olması için zemin oluşturulmasını sağlama,
- Araştırma hareket planının geliştirilmesi; Geliştirilecek hareket planında müşteri ile yapılan görüşmeden ve ön araştırmadan edinilen bilgiler göz önünde bulundurularak ulaşılmak istenen amaçlar ortaya koyma ve amaçlara ulaşmada kullanılacak yöntemleri de belirleme,
- İlgili kanıtın bulunması; Davanın yapısına bağlı olarak kanıt; belgelerin, ekonomik bilginin, varlıkların bir kişi veya şirketin, bir başka uzmanın veya olayın ortaya çıkışını açıklayan delil bulma ki adli muhasebeci için kanıt üç temel şekilde elde edilmektedir (Louvaris ve Joel, 2006:270): Belgelerin analizi ve keşif sonucu bulunan kanıt, görüşmelerden elde edilen sözlü kanıt ve taraflardan biri tarafından kullanılmış fiziksel kanıtlardır.
- Analiz yapılması; aşağıdaki analiz türlerinden biri veya birkaçı ile teknik araştırma yapmadır. Bu analizlerden bazıları, ekonomik zararın hesaplanması, çok sayıdaki işlemin özetlenmesi, varlıkların izinin sürülmesi, uygun ıskonto oranları kullanarak şimdiki değer hesaplamalarının yapılması, regrasyon veya duyarlılık analizlerinin yapılması ve çalışma tablosu, veri tabanı ve model gibi bilgisayar uygulamalarından yararlanılmasıdır.
- Rapor hazırlanması; Yukarıdaki aşamalardan sonra çoğunlukla görevin bölümlerini, araştırmanın boyutunu, kullanılan yöntemi, ele geçirilen bulgular ve görüşlerin sınırlılıklarını içeren bir rapor hazırlanır. Rapor, bulguları uygun şekilde desteklemek ve açıklamak için gerekli tablo ve grafiklerle sunulur.

Adli müşavirler; uzman tanıklık, dava desteği veya hile, suistimal ve yolsuzluk denetçiliği yaparken pek çok inceleme ve soruşturma tekniği kullanmak zorundadır. Kullandığı tekniklerin bir kısmını iç ve dış denetçiler kullanırken bir kısmı ise tamamen adli muhasebeye özgüdür :

- Yazılı ifade alma; bir olayda soruşturulması gereken kişi sayısı çoksa bu teknikle işe başlamak çok fayda sağlar. Yazılı ifade alma tekniğinin temeli insanların yazılı anlatımda sözlü anlatıma göre daha zor yalan söyledikleri varsayımdır.
- İfade alma (sorgulama); olayla ilişkisi olan kişilerle karşılıklı olarak sözlü olarak soru cevap şeklinde yürütülen bir faaliyettir. Sözlü ifade almada insanlar çok daha rahat bir biçimde yalan söyledikleri düşünülür. 5271 sayılı CMK'da geçmeyen önsorgu denilen bir yöntem uygulamada sıklıkla kullanılmaktadır. Bu yöntemde; kolluk kuvvetleri tarafından şüpheliye hakları hatırlatılmadan daha çok sohbet ortamında sorular yönelterek bilgi toplamaktır. Adli müşavirler genelde bu yöntemi de uygulamaktadır.
- Doğrulama; adli müşavirlerin sık kullandığı bir tekniktir. Bu tekniğin temeli bir bilgi veya belge başka kişiler veya işletmeler tarafından onaylanmadığı sürece şüphe ile bakılmalı, doğru kabul edilmemelidir ilkesine dayanır. Herkes her zaman doğruyu söylemeyeceği gibi her belgede gerçek değildir. Klasik denetim birimlerinin sık kullandığı bir yöntem olan doğrulama tekniğinde örneğin cari hesapların karşı firmanın cari hesaplarıyla aynı olup olmadığı, örtüşüp örtüşmediğine bakılır. İşletmenin mal satış faturasının kesildiği işletme muhasebe kayıtlarında mal girişi olarak gözükmemesi durumunda ciddi bir problem olduğu görülür.
- Yeniden hesaplama; adli müşavirlerin inceledikleri uyuşmazlık olayın kapsamını ortaya çıkarmak amacıyla daha önce geleneksel muhasebe tarafından yapılmış olan tüm hesaplamaları tekrar yaparlar. Böylelikle yapılan hesaplamalarda matematiksel hataların olup olmadığını veya varsa hataların boyutunu ortaya çıkarmak için kullanılır. Matematiksel somut kanıtlar, müşteri işletmenin kayıtlarının yapmış olduğu hesaplamaların yeniden yapılmasını kapsar.

- Analitik inceleme; adli müşavirlerin geleneksel muhasebeden elde ettiği bilgilerin tamamını akıl süzgecinden detaylı bir biçimde sorgulamadan geçirerek değerlendirilmesi işlemidir. Bu kanıt türü, müşteri işletmenin finansal ve finansal olmayan (müşteri sayısı, direct işçilik saatleri) verilerinin geçmiş yıl verileriyle veya işkolu verileriyle karşılaştırılmasını ve finansal oranların kullanımını kapsar. Bu yöntemde var olan bilgilerin, muhasebesel sonuçların mantıksallığı araştırılır. Örneğin, bir işletmenin o yıl satışları %100 artmışken alacakları %300 artmışsa ve parasal tutarlar olarak da arada büyük farklılıklar varsa durumun birebir araştırılması gerektiği anlaşılmalıdır. Analitik incelemenin temelinde Niye? Niçin? Ne sebeple? Sorularına cevap aramak yatar. Bu tekniğin diğer tekniklere göre adli müşavirlere maliyet ve zaman tasarrufu sağladığı söylenebilir.
- Fiziki inceleme (gözlem); adli müşavirler fiziki inceleme ve gözlem tekniği kullandıklarında hukuksal ihtilafa konu olan varlıkların muhasebe kayıtlarında gösterdikleri veya iddia edildikleri cins, miktar ve değerde olup olmadıklarını bizzat incelerler. Bu teknik türü, diğer denetim tekniklerine göre biraz daha güvenilir kabul edilse de %100 doğru sonuç vereceği anlamına gelmez. Örneğin et sektöründe hiç bir bilgisi olmayan birisine hindi veya devekuşu etini beyaz et olarak piliç eti olarak gösterilmesi mümkün olduğu gibi altın, gümüş gibi kıymetli madenlerin yerine sahtesi de konabilir. Bu tip teknik uzmanlık isteyen konularda adli müşavirin tek başına inceleme yapması veya varlıkları gözleriyle görmesi bir anlam ifade etmeyebilir.
- Belge inceleme; adli müşavirlerin karşılaştığı olayların pek çoğunda var olan belgelerin güvenilir olup olmadığı, belge üzerinde mühür ve imzaların sahteliği önem taşımaktadır. Muhasebenin temel kavramlarından olan “tarafsızlık ve belgelendirme” kavramı gereğince yapılan tüm kayıtların objektif somut belgelere dayanması esas olmalıdır. Unutulmaması gereken bir diğer husus ise fotokopi olan belgelerden çok üzerinde ıslak imza bulunan belgelerin değerlendirmeye alınması gerektiğidir. Çünkü fotokopi belgelerden sahte belge düzenlemek mümkün bulunmaktadır.

1.9. Adli Muhasebecilik Mesleği Etik Kuralları ve İlkeleri

Adli muhasebecilik mesleğine ilişkin genel ilkeler, mesleğin nasıl yürütüleceğinden ziyade, kimler tarafından ve nasıl yapılacağı üzerinde durur. Bu ilkeler, bir taraftan adli muhasebeciyi anlatırken, diğer taraftan da bu mesleğin kimler tarafından icra edilmesi gerektiğini gösterir. Bu ilkelere örnek olarak; mesleki eğitim ve deneyim ilkesi, bağımsızlık ilkesi ve mesleki özen ve dikkat ilkesi verilebilir (Aktaş ve Kuloğlu, 2008:117-118).

Adli muhasebecilikte verilerin elde edilmesi ile ilgili ilkeler, bu mesleği nasıl yürütüleceği, neler yapılacağı konularında ilgilenir. Tecrübeli adli muhasebeci, işini yaparken söz konusu tüm ayrıntılarla ayrı ayrı ilgilenir. Tüm olaylar değerlendirilerek elde edilen tüm veriler yeterli sayı ve nitelikler kanıtlarla birlikte desteklenmelidir. *Bulguların elde edilmesi ile ilgili ilkelere örnek olarak planlama, bütünlük ve kanıt toplama ilkesi örnek verilebilir (Karacan, 2012:106-128).*

Adli muhasebeci, yapmış olduğu incelemeler sonunda elde ettiği tüm verileri bir araya getirerek ayrıntılı bir teknik rapor hazırlar. Hazırlanan bu teknik raporlar taraflar arasındaki iletişimi kurar. Ayrıca, bu raporlar, kamuoyu genel aydınlatma ilkesine göre, tüm taraflara aynı bilgiyi aktarabilecek ortak, yalın açık bir dilde yazılmalıdır. *Bulguların değerlendirilmesi ile ilgili ilkelere örnek olarak; tam açıklama ilkesi ve görüş bildirme ilkesi verilebilir (Karacan, 2012:106-128).*

Meslek etiği, belirlenmiş olan meslek iş grubunun, işe ilişkin bir araya getirilen mesleği yürütenler tarafından ortaya konan ve meslek üyeleri tarafından korunan, emreden ve zorlayan, kişisel eğilimlerini sınırlayan; tecrübesiz ve kurallara uymayan üyeleri meslekten dışlayan; meslek içi tüm işlemleri düzenleyen ve hizmet hedeflerini korumayı amaçlayan mesleki ilkelerin toplamıdır (Kirel, 2000:4).

Bir mesleğin toplumda hak ettiği değere ve saygınlığa ulaşabilmesi ve sunulan hizmetlerin kalitesi ve güvenilirliğinin sağlanabilmesi için, o mesleğin mensuplarının meslek etik kurallarına ve toplumun değer yargılarına uyum içerisinde olması gerekir. Konuya muhasebe meslek mensupları tarafından

bakıldığında sunulan hizmetlerin tarafsızlığı, güvenilirliği, kalitesi ve doğruluğu, toplum tarafından kabul edilebilirliği, meslek yasası, meslek ilke ve kurallarının yanı sıra, yazılı meslek etik kurallarının varlığına bağlıdır.

Dolayısıyla muhasebe iş mensuplarının, mesleki bilgi ve tecrübelerinin yanı sıra mesleğin gerektirdiği ahlâk yapısına sahip olmaları ve mesleki sorumluluklarını yerine getirirken belirlenmiş etik kurallarına uygun davranmaları, uygun davranmayanların meslekten ihraç edilmeleri toplumda onlara güven duyulabilmesinin ön şarttır.

Muhasebecilerin mesleklerini icra ederken müşterilerine vermiş oldukları hizmetin seviyesi, verilerin doğru ve güvenilir olması, mesleğe dahil olanların tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, dürüstlük, gizlilik, güvenilirlik ve sorumluluk gibi etik kurallarına uymalarına bağlıdır. Dolayısıyla mesleğe dahil olanların mesleği yürütülmesinde teknik bilgi kadar mesleki etik kurallarının öneminin farkında olmaları çok önemlidir.

Her mesleğin kendine özgü yazılı veya yazılı olmayan iş davranış kuralları vardır. Bu kurallar ilgili meslek mensuplarınca belirlenir ve geliştirilir. Esas olan bu kuralların yazılı hale getirilmesi, tüm meslek mensuplarına ulaştırılması ve genel olarak kabul edilmesidir. Ayrıca yazılı hale getirilen söz konusu kuralların yetkili bir mesleki kurum tarafından onaylanması, kuralları ihlâl edenlere uygulanacak yaptırımların belirlenmesi ve kuralların sürekli yenilenmeye açık olması gerekir. Ayboğa'ya göre meslek etiği genelde şu 10 temel kurala dayanır: Kişisel etik olmalı, dürüstlük olmalı, yalan söylenmemeli, güvenilir olunmalı, iş sistemi olmalı, içsel/dışsal olarak uygulamalı, kar olmalı, değerler olmalı ve işletmede üst yönetimden başlamalıdır.

TÜRMOB'un meslek etiği ile ilgili ilk düzenlemesi olan Mecburi Meslek Kararı toplam 23 maddeden oluşmakta ve doğrudan etik ile ilgili kararları kapsamaktadır. TÜRMOB tarafından hazırlanan düzenleme olan Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik'te amaç; tüm üyeleri en üst seviyede meslekî bilgi düzeyine sahip olunması, sosyal sorumluluk bilinçli, etik değerlere sıkı sıkıya bağlı, rekabet anlayışı daha üst seviyede kaliteli hizmet sunumu şeklinde oluşmuş, güvenilir ve saygın bir iş mensupları grubu haline getirerek amacına ulaşmak için mesleğe dahil olanların meslekî ilişkilerinde zorunlu oldukları asgari etik kurallarını oluşturmaktır.

Söz konusu yönetmelikte, meslek etik ilkeleri üç bölümden ve 88 maddeden oluşmaktadır. Birinci bölümde 18 madde bulunmakta ve bu bölümde tüm meslek mensuplarının uyması gereken temel etik ilkeleri yer almaktadır. Ayrıca bu ilkelerin uygulanması için gereken kavramsal çerçeve sunulmaktadır. İkinci bölüm bağımsız çalışan meslek mensupları, üçüncü bölüm ise bağımlı çalışanlar için geçerli ilke ve durumları içermektedir.

Bir diğer literatüre kaynağına göre adli muhasebeci mesleği etik kuralları (Gülten ve Kocaer, 2011:52-56) ; tarafsızlık ve nesnellik, dürüstlük, eşitlik, gizlilik ve sır saklama, menfaat çatışmasına girmemek, nezaket ve saygı ile yetkinlik ve mesleki özen olarak belirlenmiştir.

1.10. Adli Muhasebecilik Temel Kavramları

Adli muhasebecilik mesleği de belli temel kavram ve ilkeler doğrultusunda yürütülür. Muhasebenin temel kavramları ve hukukun temel kavramları esas olarak adli muhasebe için de geçerlidir. Adli muhasebe uygulamalarında karşılaşılan sorunların çözülmesinde bu kavramlar ana yol gösterici rehber niteliğinde olmaktadır. Bir anlamda adli muhasebenin anayasası olarak da kabul edilebilecek olan bu kavramların uygulama sahasında etkilerini göstermesiyle öneminin anlaşılacaktır. Adli müşavirliğin temel kavramları aşağıda belirtilmiştir:

- Sosyal Sorumluluk; adli müşavirlerin bir kamu hizmeti yapıyor olmaları dolayısıyla belli bir toplum kesiminin, belli kişi veya grupların çıkarının değil tüm toplumun ortak çıkarını ön planda tutarak hareket etmeleri gerektiğini ortaya koyar. Adli müşavirlerin hukuksal sorumluluklarının çok daha geniş hali olan bu kavram toplumsal ihtiyaçları, adalet duygusunu ön planda tutarak gerçeğe uygun, tarafsız, dürüst bilgi üretilmesini ifade eder. önemli olan içinde bulunulan topluma karşı olan sorumlulukları göz önünde tutarak toplumdan alınanın yine topluma uygun bir şekilde iade edilmesidir. Küçük kişisel çıkarlar için içerisinde yaşanan toplumun çıkarlarının zedelenmemesi esastır.

- Eşitlik; adli muhasebeciler görevlerini yerine getirmesi sırasında tamamen ön yargılardan uzak bir şekilde, dil, din, ırk, mezhep, renk, siyasi düşünce, felsefi, inanç benzeri hiçbir ayırım yapmaksızın işlem yapmaları gereğini ifade eden kavramdır. Bu kavramın temelinde belirttiği şekilde adli müşavirlerin soruşturduğu kişi veya kuruluşlar hakkında hiçbir ayırım yapmaksızın mesleki standartların gerektirdiği şekilde eşit işlem yapması gerekir.
- Tarafsızlık ve Delile Bağlama; adli muhasebeciler görevlerini yaparken tam bir bağımsızlık ve tarafsızlıkla çalışırlar. Ancak, adaletin yerine getirilmesi için ileri sürdükleri düşünceyi veya iddiayı herkes tarafından kabul edilebilen genel geçerli delillerle de ispatlayabilmeleri gerekir. Adli muhasebeciler ancak elinde delillere, belgelere bağlı olarak bir olay hakkında görüş bildirebilir. Elinde delil ve belge olmadan teori, hipotez ve iddialarla kimseyi suçlamaması gerekir.
- Tutarlılık; adli muhasebe uygulamalarının yürütülmesinde kullanılan tüm yöntem, teknik ve analiz unsurlarında neden-sonuç ilişkilerinin kurgulanmasında tutarlı davranılması gereğini ifade eden kavramdır. Bu kavram gereğince adli müşavirlerin benzer olaylarda benzer delillerle benzer sonuçlara ulaşması gerekir. Hukukta her olay kendi içerisinde değerlendirilse de esas olan aynı suça aynı cezayı vermektir. Aksi durumda belli kişi veya belirlenmiş grupların kayırıldığı veya fazladan cezalandırıldığı imajını yaratarak kamunun adalete olan güveni sarsabilecektir. Adli müşavirler de görevleri gereği hukuksal problemlerin çözümünde adalet ilkesini göz önünde bulundurarak tutarlılık kavramına uymak zorundadırlar.
- Özün Önceliği; adli muhasebe uygulamalarında belge ve delillerin görünüşteki anlam ve ifadelerinden daha çok arkalarındaki gizlendikleri gerçek anlamlarının bulunarak dikkate alınması gereğini ifade eder. Adli müşavirler karşılaştıkları tüm olayların çözümlenmesi sırasında sadece şekilsel durumlara bakarak karar veremezler. Esas olan gerçeği bulup adaletin doğru tecelli etmesine yardımcı olacak muhasebesel ağırlıklı hukuksal analiz yapabilmektedir. Standart araştırma yapılmadan sadece olayların belgelerin görünüşteki hallerine göre karar verilmesi durumunda eşitlik ilkesi zedelenecektir.

- İhtiyatlılık; adli muhasebe uygulamalarının doğurabileceği sonuçlarının ağırlığı göz önünde bulundurularak gerekli ve yeterli kanıt veya deliller olmadan hiçbir kimse hakkında itham ve suçlamalarda bulunulmaması gereğini ifade eden kavramdır. Hukukun ana temel kavramlarından olan “aksi kanıtlanana kadar herkes masumdur” gereğince yeterli deliller bulunmadan hiçbir kimse için suçlama yapılamaz ve olumsuz görüş bildirilemez. Bu tip durumlarda şüphe sanığın lehine yorumlanır. Kesin delillerle suçluluk hali ispatlanamıyorsa masumluk karinesi geçerlidir.
- Şahsilik; adli muhasebe uygulamalarında kimsenin başkasının işlediği suç dolayısıyla suçlanamayacağını ifade eden kavramdır. Ceza hukukunun amacı öç almak olmayıp kişiyi ıslah etmek, caydırıcı cezalar vermektir. Bu sebeple; herkes işlediği suçtan dolayı gerekiyorsa ceza almalıdır. Bir kimsenin ailesi ve yakın arkadaşları işledikleri suçlardan dolayı, kötü bir şöhrete sahipler diye yeterli delil olmadan ihtiyatlılık kavramına da aykırı bir suçlama yapılmamalıdır.
- Kanunlara Bağlılık; adli muhasebe uygulamalarını gerçekleştiren adli müşavirlerin görevleri sırasında var olan hukuk kurallarına kendilerinin de uyması gerektiğini ifade eden kavramdır. Adli muhasebeciler görevleri gereğince adaletin sağlanmasına yardımcı olduklarından topluma örnek olabilmeleri için hukuk kurallarına uymakta en üst titizlik ve özeni göstermek zorundadırlar. Adli müşavirler kimse hukuk kurallarının üzerinde sayılamaz ilkesi gereğince kendileri de görevlerini yerine getirirken kanunlara bağlıdırlar.
- Şüphencilik; adli muhasebe uygulamalarında olayların, belgelerin, ifade ve beyanları ardında başka gerçeklerinde olabileceği kabul edilerek doğrulanmayan her türlü bilgiye şüphe ile yaklaşılır. Adli müşavirlerinin araştırmalarına esas olan birinci kavram şüphenciliktir. Toplanan delillerin, elde edilen belge ve bilgilerin dahi kaynağı dikkate alınarak başka kaynaklardan doğrulanmasına çalışırlar.

1.11. Adli Muhasebeye İhtiyaç Duyan Kişiler

Adli muhasebeciye genelde ihtiyaç duyabilen belli başlı taraflar şunlardır (Pazarçeviren, 2005:4; Forensic Web Sitesi, 2010) : Avukatlar, polis kuvvetleri, sigorta şirketleri, bankalar, mahkemeler, iş dünyası, hükümet temsilcileri ve hükümete bağlı tüzel kuruluşlardır.

Adli muhasebe uygulamalarına ihtiyaç duyan kişiler sadece yukarıda sayılanlarla kısıtlı değildir (E-dergi, 2013). Daha pek çok kişi, kuruluş, grup veya kurum adli muhasebeye ihtiyaç duyabilir. Ancak, herkesin adli muhasebeden beklentileri doğal olarak kişiden kişiye veya işletmeden işletmeye farklılıklar gösterecektir. Örneğin; avukat adli muhasebeden kendi müvekkilinin suçsuz olduğunu ispatlamaya yarayan kanıtları talep ederken, polis kuvvetleri ise kişinin suçlu olduğunu ispatlamaya yarayan belge ve delilleri talep edecektir.

Adli muhasebeciye ihtiyaç duyabilecek taraflardan birincisi olan avukatlar; karşı tarafın savunmasını çürütecek, boşluklarını ortaya çıkartabilecek delil, bilgi ve bulguları elde etme, kendi savunmasını oluşturacak, müvekkilinin masum olduğunu ispatlayacak delil, bilgi ve analizlere ulaşma, müvekkilinin masum çıkmasının olası olmadığı durumlarda alacağı cezayı en aza indirecek delil, bilgi ve belgelere sahip olma ve olayla ilgili savunmasını oluşturması esnasında muhasebesel yönü fazla olan kısımları anlama isteğiyle ihtiyaç duyabilirler.

Adli muhasebeye ihtiyaç duyabilecek taraflardan olan polis kuvvetleri ise; Polis akademileri veya okullarında yeteri derecede muhasebe veya adli muhasebe dersleri görmediklerinden, sürekli değişen ve karmaşık bir yapıya sahip olan mevzuat yüzünden çözümleyemedikleri olaylarla ilgili üst düzey muhasebesel analize sahip olma isteği, polis kuvvetleri bir mali olayda kimin suçlu olduğunu veya kimlerin hangi mali kazanç veya kayıplara maruz olduğunu tespit etmek için adli muhasebecilere başvurabilirler. Polis kuvvetleri araştırma konusu ile ilgili olması muhtemel muhasebe hile ve yolsuzluklarının tespit edilmesini isteyebilirler.

Adli muhasebe uygulamalarına talep yaratan sigorta şirketleri ise; sigorta şirketi aleyhine yapılan mali nitelikteki dolandırıcılık olaylarını aydınlatmak, sigorta ödemelerinde gerçekleşen zararın mali kazanç ve kayıpların sağlıklı bir tespitinin yapılması ve bilanço, gelir tablosu veya diğer mali tabloların tümünün veya belli

hesap kalemlerinin gerçekliğinin araştırılmasının gerektiği durumlarda adli muhasebeye ihtiyaç duyabilirler.

Adli muhasebe uygulamalarından batılı ülkelerde en çok yararlanan grup olan bankalar ise; kredi ve kredi kartı dolandırıcılık olaylarında, bankada gerçekleştirilen hile, yolsuzluk ve suistimal olaylarının araştırılması ve bankacılık kanunundan kaynaklanan suçların aydınlatılmasında muhasebesel yönü ağırlıklı olan mali olayların aydınlatılması hizmetlerini genelde adli muhasebecilerden talep etmektedirler.

Adli muhasebe uygulamalarına ihtiyaç duyan mahkemeler ise çok çeşitli uyuşmazlıklarda adli muhasebecilere başvurabilmektedir. Dava konusu olayın muhasebesel boyutunun tüm yönleriyle aydınlatılması esnasında, tarafların ileri sürdüğü muhasebesel iddiaların hangisinin doğru olduğunu tespit etmekte, uzman tanıklık hizmetleri kapsamında mahkemeler adli muhasebeciye sorular sormaktadır.

Adli muhasebeciye en fazla ihtiyaç duyan taraf olarak genelde mahkemeler gösterilmektedir. Bir anlamda mahkemelerin faaliyetlerini hızlandıran ve adaletin tecellisine yardımcı olan adli muhasebeciler mahkemelerin ayrılmaz bir unsuru gibi düşünülmektedirler. Adli muhasebe ihtiyaç duyan bir diğer taraf ise iş dünyası, diğer adıyla özel sektör işletmeleridir. İş dünyası; işletmelerinde yaşanan ve diğer ortakların, yöneticilerin veya çalışanların gerçekleştirdikleri hile, yolsuzluk ve suistimal olaylarının delil ve belgeleriyle ortaya çıkartılmasında ve işletmelerinin taraf olduğu davalarda dava destek hizmetleri veya uzman tanıklık hizmetleri kapsamında adli muhasebeye ihtiyaç duymaktadır.

Hükümet temsilcileri veya hükümete bağlı kuruluşlar ise adli muhasebeye; partilerinde, kamu işletmelerinde yaşanan hile, yolsuzluk ve suistimallerin araştırılmasında ve herhangi bir görevi kötüye kullanma, mali suçların aydınlatılmasında, adli muhasebeye ihtiyaç duyarlar.

İKİNCİ BÖLÜM

ADLİ MUHASEBECİLİK MESLEĞİ UYGULAMALARI

2.1. Sapma ve Suç Kavramı

İnsanoğlu bu kuralları sosyalleşme çerçevesinde doğumundan başlayarak aile ortamında, okulda, arkadaşlarından ve iş hayatında öğrenir. Günlük dilde sapma, kabul gören bir yoldan ayrılmak anlamına gelir ve belirli bir sosyal grubun beklentileri ve normlarına uygun olmayan eylemleri ifade eder. Sapma ödüllendirilebilir, cezalandırılabilir ya da ne ceza ne ödül olmaksızın öylece kabul edilebilir. Ancak çeşitli sebeplerle öğrendiği kurallara aykırı hareket eden kişi sosyal yaşamdan sapmış olur. Sapmanın cezalandırılması, yaptırımlara tabi tutulması toplumların kurallara uyulmasını sağlamak için bulduğu yöntemlerdendir.

Sapmayı açıklamaya yönelik yaklaşımlara bakıldığında (AÖF, 2012:181-191):

- Biyolojik Yaklaşımlar: Lombroso, suçluların kafatası ve alının biçimi, çene büyüklüğü ve kol uzunluğu gibi fiziksel özelliklerini incelemiş ve bunların insan evriminin önceki aşamalarından kalan özellikler sergilediğini ve insanlığın ilkel formlarına geri döndüklerini, ileri sürmüştür.
- Psikolojik Yaklaşımlar: Bireyin fizyolojisine değil psikolojik yapısına odaklanır. Sapma hastalığı ya da anormalliğinin bedenden çok zihinde temellendiği kabul edilir.
- Sosyolojik Yaklaşımlar: Sapmaya ilişkin sosyolojik teoriler bireyleri etkileyen sosyal çevreyle birlikte suçlu ve normal bireyler arasındaki farklılıklara odaklanır.

- Yapısalcı ve Alt kültürler Yaklaşımı: Yapısal teoriler sapmanın kaynağını birey ya da grupların toplumsal yapıdaki konumlarıyla; Alt kültürler yaklaşımı ise sapmayı bir sosyal grubun alt kültürüyle ilişkili olarak açıklar.
- Sosyal Kontrol Yaklaşım: Sosyal Kontrol Teorisi kaynaklandığı işlevselci teori gibi sosyal normlara uyumun üretilmesinde sosyalleşme sürecine vurgu yapmaktadır.
- Etkileşimci Yaklaşım: Etkileşimci yaklaşım diğer yaklaşımlardan iki biçimde farklılaşır; sapmayı farklı bir teorik açıdan görür ve diğer yaklaşımların göz ardı ettiği sapmanın farklı boyutlarını inceler.

Suç tipleri şu şekilde sınıflandırılmıştır: Mülke ilişkin suçlar (Hırsızlık, entelektüel mülk hırsızlığı, kültürel mülklerin yasadışı ticareti), cinsel suçlar (tecavüz, pornografi, internetteki cinsel suçlar), duygusal suçlar (nefret suçu, heyecan arayışı, intikam, küçük düşürme ve hiddet), örgütsel ve mesleki suç formları ile alkol, uyuşturucu ve sağlık suçlarıdır.

Suç, insanoğlunun ortak yaşama geçtiği günden beri var olan incelenen bir sorundur. Adli müşavirlerin suç ile ilgili teorileri iyi bilmesi, suç ile ilgili konularda da kendilerini yetiştirmeleri gerekmektedir.

2.2. Muhasebe Skandalları

Uluslararası çapta ve ekonomik kaybı en büyük olan muhasebe skandalları aşağıda gösterilmiştir (Bayraktar, 2007:36-44) :

Enron Skandalı: Merkezi Houston'da olan ve 1980 yılında kurulan Enron şirketi, esas iş alanından uzaklaşarak, enerji sektörü başta olmak üzere, pek çok sahada faaliyet göstermeye başlamıştı. Bu maksatla; ikinci bir şirket daha kurmuştu. Bir dönem hızla yükselen borsa fiyatları ile borsanın gözde talepkar şirketlerinden olan bu firmanın geleceği, Amerika'da enerji sektörünün serbestleştirmeye gidileceği haberleri ile parlamıştı. Ancak, şirketin tepe yöneticilerinin ellerindeki şirket hisselerini büyük karlarla satmalarından sonra, hissedarların birikimleri ve

Çalışanların tasarrufları yok olarak bu iflas olayı gerçekleşti. İflastan kısa bir süre öncesine kadar şirketin hisse birim değeri 80 \$ iken artık hiçbir değer ifade etmemektedir. Bu nedenle, işletmenin muhasebe ve denetim uygulamaları ayrıntılı bir incelemeye tabi tutulmuştur. İşletmenin denetiminden sorumlu olan ve büyük muhasebe denetim işletmelerinden biri olan Arthur Andersen firması da ağır eleştirilere hedef oldu. Dolayısıyla, bu iflasla birlikte mesleki etik kurallarının ve ahlaki güvenilirliğinin tekrar gözden geçirilmesi sonucunu gündeme getirdi.

Worldcom iflası: 2002 yılı haziran ayında Amerikan şirketlerinin finans ve muhasebe uygulamalarını denetleyen en yüksek makam olan SEC, mali durumunu olduğundan farklı göstermek için 3.8 milyar dolarlık muhasebe hilesi yaptığı ortaya ıkarılan ABD'nin ikinci büyük telekomünikasyon şirketi Worldcom hakkında dolandırıcılık davası açmıştır (Hürriyet Gazetesi, 28.02.2002:10). ABD'nin en büyük ikinci telefon şirketi WorldCom'un kârını olduğundan fazla göstermesi üzerine şirketin hisse senetleri büyük ölçüde değer kaybetmiştir. Skandal ayrıca borsada işlem gören diğer iletişim hisse senetlerini de olumsuz etkilemiştir (www.voanews.com). Worldcom şirketi'nin 2001 yılındaki 1.4 milyar dolarlık ve 2002 yılının ilk üç ayındaki 130 milyon dolarlık kârının doğru olmadığı açıklanmış ve şirketin finans yönetiminin bir takım muhasebe hileleriyle 3.8 milyar dolarlık harcamalarını sermaye gideri kapsamına alıp şirketin gerçek finansal durumunu ilgililerden gizlediği ortaya çıkmıştır.

Royald Ahold ve Parmalat Skandalları: ABD'de yaşanan bu skandalların ardından, 2003 yılı şubat ayında Avrupa'da da benzeri bir durum ortaya çıkmıştır. Dünyanın üçüncü büyük perakende şirketi olan Royald Ahold (Hollanda şirketi) 2001 ve 2002 yılları için ilan edilen kâr rakamlarının olması gerekenden 500 milyon dolar daha fazla olduğunu bildirdikten sonra şirketin hisse senedi fiyatı bir günde yüzde 63 değer kaybetmiştir (Süer, 2011:47).

Avrupa'da Royald Ahold'dan sonra 2003 yılı Aralık ayında İtalyan şirketi Parmalat'ın yolsuzluğu patlak vermiştir. 29 ülkede 30.000 çalışanı bulunan Parmalat gıda şirketi, hesaplarında milyarlarca doların (yaklaşık 13 milyar dolar, www.voanews.com) görünmemesinin ardından iflasını istemiştir.

Carme skandalı: 1993'de Carme şirketini kârlı göstermek amacıyla yaklaşık olarak 20 müşteri firmaya her ay sahte satış faturaları kesilmiş ve böylece gerçek olmayan bir satış hasılatı ile alacak hesabı oluşturulmuştur. Nitekim, Carme'nin

Kanada'da bulunan müşterisi Axel Craft şirketine kestiği bu tip faturalarla bazı ay sonlarında bu şirkete 800.000 \$'ı geçen tutarlarda satış yapılmış gibi kayıt yapılmıştır. Bu tutarlar, toplamda yıllık olarak 1,6 milyon \$'ı aşmaktadır. Sahte fatura keserek gerçeğinden fazla kâr rakamları oluşturma faaliyeti 1994'ün üçüncü çeyreğine kadar sürmüştü ve şirketin Eylül 1994 sonu itibarıyla alacakları 2,4 milyon \$, net kazancı ise 450.000 \$ fazla gösterilmiştir. Carme'nin 1994 yılı finansal tablo denetimi esnasında, Carme Şirketinin denetçisi, Axel Craft Şirketinden olan 800.000 \$ tutarındaki alacak hesabının teyidini almak istemiştir. Wenner, Axel Craft'ı bu tutarı onaylaması hususunda ikna etmiş ve denetçiye gönderilen doğrulama mektubunun olumlu olmasını sağlamıştır. Carme'de gerçekleşen bu olayları Ocak 1995'de şirketin muhasebe müdürü fark etmiş ve ortaya çıkarmıştır.

Bunların dışında son zamanlarda Autonomy Corporation şirketinde (2012) uygunsuz muhasebe kayıtları, hileli beyan ile finansal ölçütlerin olduğundan yüksek gösterilmesi; DHB Industries şirketinde (2011) hileli finansal raporlama, varlıkların kişisel çıkarlar için kötüye kullanılması; Olympus Corporation şirketinde (2011) düzensiz ödemeler ve zararın gizlenmesi gibi birçok muhasebe skandalları bulunmaktadır.

2.3. Adli Muhasebecilikte İncelenen Suçlar

Adli müşavirlikte incelenen suçlar çok geniş ve çeşitlidir. Ekonomik ve mali suçlar özellikle adli muhasebenin konusuna giren suçlar olmaktadır. Bankacılık kanunundan doğan suçlar, icra iflas kanunundan doğan suçlar gibi pek çok ekonomik suç bulunmaktadır. Bunun yanı sıra vergi kanunları aracılığı ile düzenlenen esasen vergi ceza hukukunun konusunu oluşturan mali suçlarda söz konusudur. Genelde ekonomik suçlarla ilgilenen ceza hukuku alt dalına ekonomi ceza hukuku adı da verilmektedir.

Adli müşavirlerinin esas olarak inceleme alanına ekonomik suçlar girmektedir. Bu tip suçların analizinde muhasebe uygulamalarının önemli bir yer tuttuğu kolayca gözlemlenebilir.

2.3.1. Ekonomik Suçların Temel Özellikleri

Ekonomik suçların genel bir tanımının yapılmasının oldukça güçtür. Adli muhasebenin ana inceleme konusu olan ekonomik suçları anlayabilmek için temel özelliklerinin ortaya konulması gerekmektedir. Ekonomik suçlar; tehlike ve mahsus suçu niteliği gösterirler. İspat yükümlülüğünün yer değiştirdiği suçlardır. Faillerinin nitelikleri farklıdır. Mağdur sayısı fazladır. Organize nitelik taşırlar.

Günümüz uygulamalarında ekonomik suçlarda çok sık bilirkişiye başvurulmakta ve genelde bilirkişi raporları doğrultusunda kararlar verildiği gözlemlenmektedir. Ekonomik suçlar diğer suç tiplerinden farklı olarak sürekli olarak değişir ve gelişir. O yüzden güncel ekonomik olayların da göz önünde bulundurulması gerekir. Sadece bilirkişi raporlarına göre karar vermek her zaman doğru sonuçlara ulaştırmayabilir (Gülten, 2011:65).

2.3.2. Bankacılık Suçları

Bankacılık temelde taraflar arasındaki güven esasına dayanmakla beraber parasal faaliyetlerinin çok önemli bir bölümünü oluşturması nedeniyle de suçlar açısından her zaman hedef olarak görülen önemli bir yer olmuştur. Bu sebeple ihtiyaç duyulan gerekli güvenlik önlemlerinin alınması özel önem taşıdığı gibi hukuk sisteminde de ekstra korumalar ve cezalar öngörülerek caydırıcılık sağlanmak istenmektedir. Ekonomik suçlar içinde en önemli yeri tutan bankacılık suçlarını, bankacılık sektörünü ve düzenini tehlikeye sokan, bankacılık düzeninin ihlalinden doğan suçlar olarak tanımlamak mümkündür.

Günümüze kadar çok fazla bankacılık sektörünü düzenleyen kanun çıkarılmıştır. Özellikle ülkemizde bankaların peş peşe iflas etmeleri, pek çok bankanın TMSF'na devredilmesi ile beraber sektöre ilişkin kalıcı düzenlemeler yapılmıştır. Bankacılık sektörünün hukuksal alt yapısının gelişmiş devletler standartlarının üzerine çıkarılması sağlanmıştır. 5411 sayılı Bankacılık Kanunu bankacılık suçu olarak kabul edilen her bir suçu tek tek sayma yöntemini benimsemiş ve madde başlıklarında suçun ismini de ayrıca belirtmiştir. Bu suçlar

(Özdoğan, Türk Ceza Kanundaki Bankacılıkla İlgili Suçlar) : İzinsiz faaliyette bulunma, mevduat ve katılım fonu sahiplerinin haklarını engelleme, önlemleri almamak, bilgi ve belge vermeme, denetim görevlilerini engelleme, belgelerin saklanması yükümlüğünü gerçekleştirilmeme, gerçeğe aykırı beyan verme, işlemlerin kayıt dışı bırakılması, gerçeğe aykırı muhasebeleştirilmesi veya bilançonun hesap mutabakatı yapılmadan çıkarılması, gerçeğe aykırı belgeleri onaylama, banka itibarını zedeleme, bankacılık sırlarının açıklanması ve zimmet suçlarıdır.

2.3.3. İcra İflas Kanunu'ndaki Suçlar

Günümüzün ekonomik yaşamında insanların aşırı düzeyde tüketime yönelik olması ve ekonomik krizler sonucunda çalışanların işsiz kalması veya gelirinden fazla harcama yapması sonucunda insanlar borçlarını zamanında ödeyemez hale gelmektedir. Kredi kartlarının kişinin ekonomik ödeme gücü hiçbir şekilde sorgulanmadan dikkate alınmaksızın dağıtılmasıyla veya sürekli limitlerinin arttırılmasıyla ve bireysel tüketimin özendirilmesi ile hane halklarının gelir-gider dengeleri bozulmuştur.

Ekonomik krizlerin etkisi ile borç alacak ilişkileri de bozulmuş, ödenmeyen çek miktarı artmıştır. Adli muhasebecilere de İcra İflas Kanunu suçlarının çözümünde sıklıkla başvurulmaktadır. İcra İflas suçlarının bir kısmı özellikle iyi bir planlama ve muhasebesel bir takım hilelere başvurmayı gerektirmektedir. İcra İflas Kanunu'nda ki suçları işleyenler genelde iyi bir biçimde planlı davranmakta ve bir uzmandan yardım almayı tercih etmektedirler.

İcra İflas Kanunu'nda yer alan suçlar 2004 sayılı kanun tarafından belirlenenler : alacaklıyı zarara uğratmak için kasten mevcudunu azaltmak, eylemleri ile aczine neden olmak veya bilerek durumunu ağırlaştırmak, alacaklıyı zarara uğratmak için ticari işletmede yöneticinin borçları ödememesi, ticareti terk hükümlerine aykırı davranma, gerçeğe aykırı mal beyanı vermek, kazanç veya mal varlığı artışlarını bildirmeme ve taahhüdü ihlal etmektir.

2.3.4. İhale Kanunu İle İlgili Suçlar

İhale Kanunu uygulamalarında da bir takım ekonomik veya mali nitelikli sayılabilecek olan suçlar bulunmaktadır. Bu suçlar; esas olarak devletin mal ve hizmet alımlarında zarara uğramasına yol açmakta ve çoğu zaman başka isteklilerin de haklarının zarara uğramasına neden olmaktadır. İhaleler, yolsuzlukların çok döndüğü çok fazla suçun işlendiği yerler olarak görülür. İhalelerde işlenen suçlarda kamu mal veya hizmet alımları nedeniyle zarara uğratıldığından devlete ayrıca bir mali yük getirmekte ve sonunda bu yükler vergilerle telafi edilmektedir. Yani ihale ile ilgili suçlarda maliyet vergi ödeyenlere, geniş anlamda da tüm topluma yüklenmektedir.

İhale kanunu kapsamındaki suçlar (İlhan, İhale Kanunu Ceza Hukuku Alanı); ihaleye fesat karıştırma, edimin ifasına fesat karıştırma, görevi kötüye kullanma, görevi ihmal, göreve ilişkin sırrın açıklanması ve diğer suçlardır.

Yukarıda bahsedilen Kamu İhale kanunu ile ilgili suçların araştırılması sırasında da adli müşavirlerden yardım talep edilebilmektedir.

2.3.5. Kara Paranın Aklanması Suçu

Adli muhasebecilerden araştırılması istenen suçlar arasında kara paranın aklanmasına yönelik olan suçlarda ciddi boyutlarda olmaktadır. Kara para ve kara para aklama suçundan elde edilen büyük mali güç, bazı ülkelerde hükümetlerin ve rejimlerin kurulup yıkılmasına, bu ülkelerin hukuk devleti ve demokrasinin zedelenmesine, ülkede terörün gelişmesine, toplumsal, siyasal ve sosyal bozulmalara, rüşvet ve yolsuzlukların büyümesine, toplumsal ve siyasal yapının kirlenmesine, ekonomik krizlere, bütçe, maliye, dış ticaret politikalarının olumsuz etkilenmesine, ülkedeki gelir dağılımı ve toplumsal refahın bozulmasına, ülkede çete ve mafya tipi örgütlerin artmasına, kamu örgütleri yerine çete ve mafya tipi örgütlerin ülkeyi yönetmeye kalkmasına neden olmaktadır.

Bu kadar olumsuz etkilerinin bulunmasına rağmen kara para aklama suçunu gerçekleştirenlerin iyi örgütlenmiş olmaları, geniş hayal güçleri, etkili planlama

yetenekleri her gün değişik teknik ve yöntemlerin bulunmasına yol açmaktadır. Kara para aklama faaliyetleri aşırı derecede karmaşık hale geldiğinden bu sorunla mücadelede, hukuki, mali, muhasebesel, polisiye ve adli birçok disiplin açısından bütünleşik bir yaklaşım gerekmektedir (Gülten, 2011:125).

Kara para, suç sayılan unsurlardan elde edilen gelir, para, mal veya ekonomik değerleri ifa ede etmekte; aklama suçu ise bu tip ekonomik değerlerin normal yasal faaliyetlerden elde edilmiş gibi gösterilerek ekonomik ve mali sisteme sokularak yasallık kazandırma işlemidir.

Hangi kaynaktan elde edilen gelirlerin kara para olduğu çeşitli ülke mevzuatlarında çeşitli şekillerde belirlenmiştir. Ülkemizde 4208 sayılı kanunla nelerin kara para sayılacağı tek tek gösterilmiştir.

2.3.6. Sermaye Piyasası Kanunu Kapsamındaki Suçlar

Sermaye piyasası kanun kapsamında işlenen suçların bir kısmı yine adli muhasebecilerin araştırma alanı içerisine girer. Esas olarak sermaye piyasası kanunu tasarruf sahiplerini korumak amacıyla önemli konularda suçları belirlemiştir (Sermaye Piyasası Kanunu, 106-113 md.) : Bilgi suistimali, piyasa dolandırıcılığı, usulsüz halka arz ve sermaye piyasası arzı, görevi kötüye kullanma ve sahtecilik, bilgi ve belge vermeme, denetimin engellenmesi, yasal defterlerde, muhasebe kayıtlarında ve finansal tablo ve raporlarda usulsüzlük ve sır saklamamadır.

Bunlardan en önemlisi, içeriden öğrenenlerin ticareti; diğeri ise spekülasyondur. Sermaye piyasasında fon arz edenlerle fon talep edenler arasındaki ilişkiyi olumsuz etkilememek için sermaye piyasası araçlarının değerinin suni olarak yükseltenlere yani spekülasyon yapanlara çok ağır cezalar öngörülmüştür.

Sermaye piyasasına yönelik olarak yapılabilecek olan çeşitli suçlarda gerçekten yüksek düzeyde muhasebe bilgisi gerekmektedir. Örneğin, tasarruf sahiplerine ödenmesi gereken kar payları düşürülmek için yurtdışında şirketler kurulmakta ve bu şirketlerden alınan faturalar aracılığıyla giderler şişirilmektedir. Bu

gibi yaratıcı uygulamalarla tasarruf sahipleri zarara uğratılmaktadır. İşte burada tecrübeli ve bilgi seviyesi yüksek adli müşavirlere görev düşmektedir.

2.3.7. Vergi İle İlgili Suçlar

Vergi ile yükümlülüklerin kanunlara uygun bir şekilde yerine getirilmemesi nedeniyle ortaya çıkan ve genellikle devleti mali açıdan kayba uğratan durumlar vergi suçu olarak tanımlanmaktadır. Vergi suçları vergi hukukunun kendisine has özellikleri nedeniyle diğer suçlardan ayrı birer nitelikler taşır. Adli muhasebeciler, konunun her yönüyle ilgilendirilir.

Uzun yıllar ülkemizde vergi ile ilgili suçlarda sadece ekonomik cezalar uygulanmaktaydı. Vergi mevzuatına göre nelerin hapis cezası ile cezalandırılacağı tek tek sayılmıştır. Buna karşılık; vergi suç ve cezaları çoğu zaman standartların çok dışında yöntem ve sistemlerle de gerçekleşebilir (Altundiş, 2007: 172-179). Serbest adli müşavirlerin vergi ile ilgili suçlar üzerinde çalıştıklarında konunun tüm boyutlarını çok iyi araştırarak sonuca ulaşmaları gerekmektedir. Vergi mevzuatının çok karmaşık olması, sürekli değişen vergi kanunları, uygulamalar, beyannameler, tebliğler vergi konusunun özel bir uzmanlık alanı haline gelmesine neden olmaktadır.

2.4. Adli Muhasebecilik Çalışma Faaliyetleri

Adli muhasebe ve mesleği hakkında genel bilgiler ile bu konudaki işlenebilecek suçların anlatılmasından sonra adli muhasebenin çalışma faaliyetlerinin de incelenmesi gerekir. İş hayatında meydana gelen gelişmeler hile, yolsuzluk ve suistimal denetçiliği konularında serbest adli müşavirlere başvurulmasını zorunlu kılarken, avukatlarda verdikleri hukuki yardım hizmeti ile ilgili olarak dava desteği danışmanlığı hizmeti için serbest adli müşavirlerle çalışmaktadırlar.

Mahkemeler ise karşılaştıkları olaylarda daha hızlı karar vermek için serbest adli müşavirlerden uzman tanıklık yapmalarını, diğer bir deyişle bilirkişi olarak sözlü konu anlatımında bulunmalarını isteyebilmektedirler. Daha önce de bu çalışmada anlatıldığı gibi ülkemiz uygulamalarında serbest adli müşavirlik mesleği

düzenlenmemiş olmasına rağmen bu hizmetlere olan talep ortadadır. Bu talebin belirli ölçülerde serbest muhasebeci mali müşavirler, yeminli mali müşavirler, mali polis, gibi diğer meslek gruplarınınca karşılanmasına çalışılmaktadır.

Adli müşavirlerin çalışma alanının temel olarak üçe ayrıldığı daha önce belirtilmişti. Bunlardan birinci dava destekleri, ikincisi mahkemelerde uzman tanıklık, sonuncusu ise işletmelere hile, yolsuzluk ve suistimal denetçiliği konularında araştırmacı muhasebecilik hizmeti sunulmasıdır. Çalışma konularına göre serbest adli müşavirlerin hizmet verdiği müşteri kitlesi değişmekte ve her bir müşteri kitlesinin talep ve beklentileri de farklılaşmaktadır. Dava desteği hizmeti esas olarak kendi müvekkilini savunmak isteyen avukata verilmektedir.

Mahkemelerde uzman tanıklık veya bilirkişi tanıklığı diye ifade edebileceğimiz yazılı görüşün sözlü ve görsel sunumunun yapılması sırasında müşteri aslında mahkeme yani kamu olmaktadır. Adli müşavirlerden hizmet talep eden son unsur olan gerçek veya tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin çalışanlarının veya yöneticilerinin işletme değerlerini zimmetlerine geçirmesi veya bu değerlerden haksız kazanç sağladıklarının tespitini istemektedirler.

Müşteri ile yaptığı ön görüşmede kendisinden talep edilen hizmeti analiz eder. Örneğin müşteri adayının doğru söylemediğine, gerçekleri gizlediğine kanaat getirirse işi kabul etmez. Müşteri ile yapılan görüşmede; iş serbest adli müşavir tarafından kabul edilmiş ise genel bir iş planı, araştırma soruşturma tekniklerini belirleme gibi çok kabaca bir çalışma ön takvimi belirler. Serbest adli müşavirlerin birebir önceden tarihleri belirli faaliyetlerde bulunamayacağını, her bir olayın kendine özgü yapısı olduğunu belirtmiştik. Bu sebeple planlamadan çok olayların akışı, soruşturmanın gidiş yönü doğrultusunda çalışmalar yürütülür.

Serbest adli müşavirler için rapor yazma, sözlü ve görsel sunum hazırlama en son yapılan faaliyettir. Rapor yazma aşamasına geçmekle esas olarak serbest adli müşavir çalışmasının sonuna yaklaşmış olur. Müşteri ile görüşme, müşteri hakkında bilgi toplama aşamalarından sonra işi kabul etmesi halinde yapılması gereken ilk iş müşteriye verilecek hizmet karşılığında alacağı ücreti belirlemektir. Serbest adli müşavirler yazılı olarak sözleşme yapmadan ve ücret kararlaştırmadan müşteri kabul edemez ve müşterinin muhasebe ağırlıklı hukuksal ihtilafın çözümüne yönelik faaliyetlerde bulunmazlar. Serbest adli müşavirlerin meslek asgari ücret tarifesinin altında ücretle iş kabul etmesi de mümkün değildir.

2.4.1. Dava Destekleri (Hukuki Destek)

2.4.1.1. Boşanmalarla İlgili Uyuşmazlıklarda

Boşanma olayının hukuksal boyutunun dışında mali ağırlıklı bir yönü de vardır. Boşanma nedeni ile mali durumu sıkıntıya girecek olan eş boşanma nedenine göre daha kusurlu olmamak şartıyla karşı taraftan sürekli olarak nafaka ödenmesini de talep edebilir. Boşanmalarla ilgili uyuşmazlıklarda evlilik süresinde elde edinilen varlıkların gerçekleştirilen finansal olayların etki ve sonuçlarının analiz edilmesinde, özellikle paylaşılması gereken varlıklar arasında ticari işletmelerin bulunduğu durumlarda adli muhasebe hizmeti önemli faydalar ve yardımlar sağlamaktadır. Taraflardan birinin mal kaçırmak, gizlemek gibi girişimlerinin olduğu durumlarda olay bir hukukçunun çalışma alanını çok dışına çıkmaktadır.

Genelde evliliklerde eşlerden birisi maddi işlemleri yürütmekte, diğer eş ise genelde bilgisiz kalmaktadır. Boşanma ile ilgili süreçte mali ilişkileri kontrol eden eş avantajlı konumda olurken diğeri mağdur olabilmektedir. Boşanma sürecinde eşlerden birisi duygularının esiri olarak diğer tarafın hiçbir şey almaması veya daha düşük nafaka almasını sağlamak için çeşitli hilelere başvurabilmektedir. Adli muhasebeciler genelde mağdur olan eşlere yardımcı olmaya çalışmaktadır (Gülten, 2013a).

Bazı durumlarda ise eşler evlendikten sonra şirket kurmakta gayrimenkul, araç, kıymetli evrak gibi ekonomik değerleri hep bu şirkete almaktadırlar. Bu durumda; boşanmalarda şirketin değerinin tespit edilmesi gerekebilmekte veya şirket muhasebe kayıtlarının incelenmesi ihtiyacı ortaya çıkabilmektedir. Serbest adli müşavirler bu tip konularda özellikle faaliyetlerde bulunmakta ve hizmet vermektedirler.

2.4.1.2. Zimmet İle İlgili Uyuşmazlıklarda

Zimmet ile ilgili davalarda işletmelerin mali kayıplarına ilişkin davalarda işletme yönetiminin veya işletme çalışanlarının yaptığı olaylarda oluşan zararların

tespiti ve hesaplanması sırasında da adli müşavirlik mesleğine çalışmaları gerekmektedir. Çoğu zaman olayların yapısı ve planlanması çok karmaşık bir yapıya sahip olduğu için zimmetin varlığının tespiti bile çok zor olabilmektedir. Olayın boyutlarının ortaya çıkarılması ciddi bir muhasebe ve denetim bilgi birikimi ve tecrübesi de gerektirebilir. İşte bu tip durumlarda avukatlar adli müşavirlerden dava desteği isteyebilmektedirler.

Serbest adli müşavirlerin zimmet ile ilgili olaylarda özellikle olayın ortaya çıkarılmasında veya suçun gerçekte kim veya kimler tarafından işlenmiş olabileceğine ilişkin ciddi belge ve bilgiler elde etmesi analizler yapması mümkündür. Adli müşavirler iç kontrol sistemini analiz ederek olası kayıp kaçak noktalarını, sistemin zayıflıklarını tespit ederek zimmeti, hırsızlığı veya işletmeyi mali zarara uğratan suçu işleyen kişileri tespit edebilirler.

İşletmelerde, uzun zaman aynı görevi yapanların işletme aleyhine suç işleme olasılıkları yüksektir. İşletmelerde fırsat verilmesi durumunda çalışanların bir kısmı işletme aleyhine suçlar işleyebilir.

İşletmelerde iç kontrol sistemleri zayıf olduğunda, işletme aleyhine işlenen bir suçun ortaya çıkarılması ya mümkün olmamakta ya da çok uzun zaman almaktadır.

2.4.1.3. Ceza Kanunu İle İlgili Uyuşmazlıklarda

İnsanlar maddi menfaat sağlama, bir işletmeyi ele geçirme, mirasa konma, bir kişi veya grubu korkutarak ihaleye veya piyasaya girmesini engelleme gibi gerekçelerle cinayet işleyebilmektedirler. Bir cinayet davasının nedenini işletme ortaklarının birbirlerini dolandırdıkları, haklarını tam alamadıkları veya karşı tarafın muhasebe ve hesap hileleri yaptığı gerekçesine dayandırmakta mümkün olabilmektedir.

Adli müşavirlerden sık olarak araştırmaları istenen konu ise dolandırıcılık davalarıdır. Kredi kartı, çek senet dolandırıcılıkları, banka ve finans kuruluşlarına karşı işlenen dolandırıcılıklar, serbest adli müşavirlerin hizmetlerinden en çok

yararlanılan alanlardır. Adli müşavirlerin özellikle de şüpheli davranışları ile dolandırıcılık faaliyetlerinde gerçeğe ulaşabilmektedirler. Bu tip olaylar üzerinde uzmanlaşan serbest adli müşavirler karşılaştıkları olayları bütün boyutları ile analiz etmekte, deneyim ve tecrübelerinin de etkisiyle bir bankacının, denetçinin ve geleneksel muhasebecinin ulaşacağı sonuçların ötesine geçmektedir.

2.4.1.4. İcra İflas Hukuku İle İlgili Uyuşmazlıklarda

Dava destekleri kapsamında iflas ettiği iddia edilen işletmenin mali verilerinin incelenmesi ve analiz edilmesi de gerekir. Serbest adli müşavir iflas ettiği veya ödeme gücünü içerisine girdiği ileri sürülen işletmenin mali verilerini adli müşavirlik tekniklerini kullanarak incelemekte ve önemli sonuçlara ulaşabilmektedir. Muhasebe meslek mensupları, avukatlar gibi profesyonel kişiler bu durumdaki iş adamlarına çeşitli fikirler vermektedir.

Günümüzde iş adamları işler kötüye gitmeye başladığında son çare olarak uzman kişilere gitmekte görüş ve öneriler almaktadırlar. Bu fikirler ve yönlendirmeler neticesinde çıkış bulamadığı, ödemeyeceğini düşündüğü borçları için icra iflas kanunu açısından suç olarak kabul edilen uygulamalara başvurulabilmektedir.

2.4.1.5. İş Hukuku İle İlgili Uyuşmazlıklarda

İşçinin hak ettiği kıdem ve ihbar tazminatlarının hesaplanması, ücretli izin, doğum izni, mazeret izni, fazla mesai, bayram çalışması, genel ve hafta sonu çalışma ücretlerinin hesaplanması, gece çalışması gibi iş ilişkisinden doğan hesaplamaların yapılmasında serbest adli müşavirlerden yararlanılabilir. Klasik bilirkişi uygulamalarına serbest adli müşavirlerin en yakın oldukları çalışma alanı genelde iş hukuk ile ilgili uyuşmazlıklar ve davalardır.

Hesaplamaların mahkemelerde uygun bir anlatım tarzıyla detaylı olarak açıklanması iş davalarının daha hızlı sonuçlanmasını sağlayabilir. Bu dava destekleri

içerisinde hesap bilirkişiliği ve kusur bilirkişiliği baskın rol oynarlar. Hesap bilirkişiliği işlemlerinde işçi alacak davalarında (işçilik alacaklarının her çeşidi- kıdem-ihbar tazminatı- ücret ve ekleri alacakları gibi), istirdat davalarında (fazla ödenen kıdem tazminatının geri alınması gibi), olumlu tespit davaları (belli tarihler arasında çalıştığına tespitini talep eden hizmet tespiti davaları) olumsuz tespit davaları (prim borcu bulunmadığını tespiti), iptal davaları (ihtiyarlık aylığına hak kazanımının tespiti vb), itiraz davaları (verilen yetkinin iptali, 6183 sayılı yasaya göre gönderilen ödeme emirlerine itiraz davası gibi) gibi pek çok davalarda ihtiyaç duyulmakta ve adli muhasebeciler ana rolü üstlenerek faaliyetlerini yapmaktadırlar.

2.4.1.6. Vergi Hukuku İle İlgili Uyuşmazlıklarda

Vergisel hile ve yolsuzlukların ortaya çıkarılmasında, mali tablolarda veya muhasebe defterlerinde yapılan hesap oyunlarının tespit edilmesinde adli müşavirler önemli görevler üstlenmektedirler. Vergi hukukunun uygulama alanına giren davaların pek çoğunda ciddi bir muhasebe bilgisi gerekmekte, hatta çoğu zaman muhasebesel analiz vergi davasının özünü oluşturmaktadır.

Bir yargısal karara ihtiyaç duyulmadan kurum tarafından uygulanan vergi suçları idari kabahat olup, cezalar idari yaptırım niteliği taşımaktadır. Vergi suçları; bu suçların cezalandırılmasında vergi idaresinin hem taraf hem de hakim durumunda bulunması şartlarına bakılarak idari kabahat yani vergi kaybı ve usulsüzlük kabahati olarak da nitelendirilmektedir (Tezcan, Erişim Tarihi : 23.04.2014).

Serbest adli müşavirlerin vergi ile ilgili araştırmalarında sadece sayısal eşitlikler veya denklikler incelenmemekte, sayıların ifade ettiği anlam, varsa bu sayıların, eşitliklerin arkasında bulunan gerçekler araştırılmaktadır. Özellikle yapılan işlem klasik bir vergi incelemesinin dışına çıkılarak analitik inceleme ve sorgulama yapma boyutuna da ulaşır. Elde edilen bilgi ve belgeler ile muhasebe defterlerinde, mali tablolarda yer alan ve gerçeği yansıtmayan hesap kalemleri araştırılır. Vergi kaçırma ile ilgili davranışlar çok çeşitli şekillerde meydana gelmiş olabilir.

Serbest adli müşavir bu gibi durumlarda geleneksel muhasebeci gibi davranmayarak olayın pek çok yönünü araştırarak değerlendirilir. Adli müşavirlerin vergi ile ilgili davalarda karşılaştıkları olayların sınırı yok denecek kadar içerikleri zengindir. Sahte fatura tanzim etme, gerçek dışı gider gösterme, varlıkların değerlerini değiştirme gibi birçok durum ile karşılaşmaktadırlar.

2.4.1.7. Ticaret Hukuku İle İlgili Uyuşmazlıklarda

Ticaret ile ilgili davalarda ticari örf adetlerin bilinmesi, piyasanın çalışma şeklinin iyi analiz edilmesi, içerisinde faaliyet gösteren sektörün yapısının ve mali özelliklerinin saptanması davanın gidişatı için can alıcı bir öneme sahip olabilmektedir. Ticari dünyada işletmede hem çalışanlar hem de tepe yönetiminde bulunanlar tarafından çok çeşitli hileler yapılmaktadır (Pazarçeviren, 2005:5-7). Adli muhasebeciler tacirleri, ticari işletmeyi, ticaret unvanını, haksız rekabeti, ticari iş kavramlarını ilgilendiren hususlarda avukatlara veya müşterilerine ciddi bilgi, delil ve belgeler sağlayabilmektedirler. Kambiyo senetleri ile ilgili uyuşmazlıkların bir kısmında da serbest adli müşavirlerin hukukçulara ciddi yardımları olmaktadır.

Şirket hissedarlarının pek çoğu kendi hissesine düşen kar payının doğru hesaplanıp hesaplanmadığını, diğer işletme ortaklarının kendisinin ve şirketin karını azaltıcı uygulamalara girip girmediği hususlarda şüphe içerisinde olabilirler. İşte bu tip davalarda avukatlara gerekli olan bilgi ve belgeleri adli muhasebeciler sağlamaktadır.

2.4.1.8. Kara Paranın Aklanması İle İlgili Uyuşmazlıklarda

Kara paranın aklanmasına ilişkin çok geniş örgütlemeler ve sistemler kurulmakta ve bu yapıların çözümlenmesinde ise mutlaka üst düzey muhasebe ve denetim teknik bilgisi gerekmektedir. Avukatın veya müşterisinin bu muhasebe ve denetim bilgisi olmaksızın savunma yapması çok zor olacaktır. Kara para ile mücadelenin temelinde kayıt dışı ekonominin boyutunun azaltılması bulunmaktadır.

Özellikle şirket yolsuzluklarında şirkette yolsuzluğu gerçekleştiren kişi veya kişiler yolsuzluğun gizlenmesi için bir takım işlemlere girişmektedirler. Adli muhasebeciler olayın gerçek mahiyetini gizlemek için yapılan işlemlerin detaylarına girerek olayı ortaya çıkartmaktadırlar. Böylece hangi işlemlerin veya belgelerin gerçek olduğunu hangilerinin suni veya sahte olduğu tespit etmektedirler.

Suç gelirlerinin aklanması şu belirtilen aşamalardan geçirilerek sağlanmaktadır (Gülten, 2013b) : Yerleştirme (ayrıştırma), aklama ve bütünleştirmedir.

Yerleştirme aşamasında genellikle nakit şeklinde olan suç geliri, kredi kartlarının, bankacılık işlemlerinin bu kadar yaygın kullanıldığı günümüzde dikkat çekmemesi için finansal sisteme aktarılır. Adli muhasebecilerin bu aşamadaki tespitleri daha yoğun olabilmektedir. Aklama aşamasında suç geliri normal ekonomik faaliyetlerden elde edilmiş gibi gösterilmeye çalışılır. Son aşama olan bütünleştirme aşamasında, suç geliri aklandıktan sonra ilk sahiplerine geri dönmektedir.

Kara paranın aklanmasına ilişkin normal gözükten pek çok ticari işlemde de aksine kara para aklama, suç gelirlerini yasal sistem içerisine alma çabası bulunmaktadır. Bu tip kara para aklama ile ilgili çalışmalar gerçekten ciddi örgütlenmeleri ve çalışmaları gerektirmektedir. Esasında bu tip durumların aydınlatılmasında güçlüklerle karşılaşılmaktadır. Serbest adli müşavirler gerekli araştırmaları yaparak olayın gerçek boyutunu ortaya çıkarmakta ve avukatlara dava desteği sağlamaktadırlar.

2.4.1.9. Sermaye Piyasası İle İlgili Uyuşmazlıklarda

Yapay olarak, sermaye piyasası araçlarının, ekonominin arz ve talep seviyesini etkilemek, aktif bir sektör piyasasının varlığı izlenimini kamuoyuna karşı uyandırmak, hisse fiyatlarını belirlenmiş olan aynı seviyede tutmak, yükseltmek veya düşürmek amacıyla alış ve satış yapan gerçek kişilerle, tüzel kişilerin yetkilileri ve bunlarla birlikte davranan spekülâtörlerin bu tip hareketlerin çok iyi incelenmesi gerekir. Serbest adli müşavir piyasayı manipüle eden davranışların kimin tarafından organize edildiği tespit ederek avukatın işini mahkemede kolaylaştırabilir. Sermaye piyasasında işlem gören

kıymetlerin var olan değerini etkileyebilecek herhangi bir şekilde davranan ile yorum yapan ya da açıklamakla yükümlü oldukları bilgileri açıklamayanlarla bunlarla birlikte hareket eden manipölasyoncuların hareketleri de iyi analiz edilmelidir.

Sermaye piyasası ile ilgili suçlardan bir diğeri de içeriden öğrenenlerin ticaretidir. İşletme ile ilgili sır sayılan bir durumu başkaları veya kendisi lehine kullanan kişinin bu hareketi de suçtur.

2.4.2. Uzman Tanıklık (Bilirkişi Tanıklığı)

Türk hukuk sisteminde uygulaması olmayan bir serbest adli müşavirlik çalışma alanıdır. Bizim hukuk sistemimizde tanıklık genelde bir olayı, bir suçu, fiilen kendi gözleriyle gören veya diğer duyu organlarıyla algılayan için söz konusudur. Bilirkişiler yazılı rapor vererek kendi uzmanlık alanlarıyla ilgili görüşlerini bildirirler.

Uzman tanıklık kapsamında mahkemede ifade verecek olan serbest adli müşavirin birinci yapması gereken husus uzman kimliğini ortaya koyabilmektir. Bunun için gerekli eğitimi tamamlamış olup, mesleki sınavı geçerek sertifikasyon, belgelendirme aşamalarını tamamlamış olmalıdır. Uzman tanıklık kapsamında mahkemelerde görev alan adli müşavirlerin kısa bir özgeçmişlerini açıklamaları, varsa mesleki konulardaki makale, kitap ve diğer yayınlarını tanıtan bir listeyi mahkemeye sunmaları yararlı olacaktır.

Serbest adli müşavirler mahkemelerde uzman tanıklık hizmeti verirlerken bilirkişi raporlarına benzer yazılı raporlarda verirler. Hazırlanan bu raporlarda da konu ne açık ve anlaşılabilir şekilde ortaya konulmalıdır.

2.4.3. Suistimal, Hile, Yolsuzluk Araştırmacılığı

İşletmelerde hile kavramı mesai saatlerine uymamak, mesai saatleri içerisinde özel işlerini halletmek, işletme sırlarının açıklanmasından zimmetine para

geçirmeye kadar değişik Şekil ve boyutlarda olabilir. Esas olan sonuçta işletmeden para, mal veya parayla ifade edilebilen bir değer (mesai saati) haksız yere alınmakta ve işletme bu durumdan olumsuz etkilenmektedir. Modern yönetim anlayıŐlarında işletme sahiplerinin, hissedarlarının ve yöneticilerinin temel görevi işletme varlıklarını, korumak, geliŐtirmek ve çoğaltmaktır.

Her hilenin her zaman ortaya çıkarabildiğini söylemek pek mümkün değildir. Ülkemizde aile Şirketleri yaygın olduğundan kurumsallaŐmamıŐ her firmada olabilecek hile, yolsuzluk ve suistimaller görölmektedir. Günümüz iş dünyasının karmaşıklığı, faaliyetlerin artması ve personel sirkülasyonu sonucunda işletmelerdeki suistimal, hile ve yolsuzluklar artmaktadır.

Serbest adli müşavirlerin hile, yolsuzluk ve suistimal denetimleri ile ilgili görev aldığı durumlarda öncelikle işletmenin iç kontrol sistemini değerlendirerek sistemin olası zayıf noktaları üzerinde yoęunlaŐması gerekir. Yapılan bu ön çalışma neticesinde işletme yönetimi ve çalışanları ile görüşmeler yaparak bilgi ve belge toplaması gerekir. Pek çok durumda bu mülakatlarda olası hile noktaları veya hile yapması muhtemel çalışanların belirlenmesi mümkün olacaktır. Serbest adli müşavir endiŐe, söylenti ve hatta dedikodu gibi değerlendirilecek unsurları dahi ileride işine yarayabileceği düşünce ile not eder.

Serbest adli müşavirlerin yeterli bilgi ve belge olmaksızın kimseyi suçlamaması gerektiğini daha önce belirtmiştik. Serbest adli müşavirin öncelikle suçlama yapabilmesi için yeterli ve kesin belge, bilgi ve delilleri toplaması gerekir. Bu delil ve belgelerin kanun dışı yöntemlerle toplanmamıŐ olması veya özel hayatın gizliliği ilkesi aleyhine elde edilmemiŐ olması da gerekir.

Serbest adli müşavir aynen bir dedektif gibi elde ettiği delillerden sonuçlara varmaya suçluya ulaŐmaya çalıŐır. Geleneksel denetçi veya muhasebecinin araştırma tekniklerinin dışına çıkarak görünüşteki olay, belge ve sayıların arkasında gizli olan gerçekleri ortaya ıkarr. Serbest adli müşavirlerin hile yolsuzluk ve suistimal denetimleri ile ilgili elde ettikleri ve sır sayılan bilgileri kimseye açıklamamaları gerekir. İŞletmenin serbest adli müşavirlik çalışmaları neticesinde elde edilen bilgi ve belgeleri, yetkili makamlar haricinde hiçbir kişi veya kuruluŐa açıklamazlar.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ADLI MUHASEBECİLİK UYGULAMA ÖRNEKLERİ

3.1. Örnek Olay 1 (Hile, suistimal ve yolsuzluk)

Burger Vale Gıda Üretim ve Pazarlama Ltd. Şti. işletmesi hazır gıda marketler zinciri olarak faaliyetlerini gerçekleştirmektedir. İşletme yaklaşık 15 yıl önce kurulmuştur. Geçen 15 yıllık süreç içerisinde genel olarak ciro ve kar açısından artışları olan bir işletme olmuştur. Özellikle ürün çeşitliliğini artırarak ve günümüzün pazarlama biliminin tekniklerini kullanarak sektöründe lider bir konuma gelmiştir. Şirketin esas merkezi İstanbul olmasına rağmen, şirket hissedarları Antalya'da yaşamaktadır. Şirket ortakları her ay bir kez şirkete gelerek bir iki gün toplantılar yapmakta, genel olarak faaliyetleri gözden geçirmektedirler. Bu sebeple, şirket ortakları işletme yönetimi konusunda tam bir denetime sahip olamamaktadır.

Bunun dışında işletmenin tüm yönetimi şirket genel müdürü olan 58 yaşındaki Nejat Ateş'in sorumluluğundadır. Nejat Ateş artık emekliliğini bekleyen, çok fazla işlere karışmayan ve dürüst birisi olarak tanınmaktadır. Şirketin kuruluşundan 1 yıl sonra Genel Müdür olarak atanmış ve o tarihten itibaren görevi yürütmektedir. Genel Müdür 1 yıl önce boşanmış ve boşanma tazminatı ve nafaka ödemediğinden dolayı maddi sıkıntı yaşamaktadır.

Şirketin pazarlama müdürü Cüneyt Kara ise 8 yıldır şirkette çalışmaktadır. Cüneyt Kara çok şık elbiseler giyen, lüks otomobillere tutkusu olan dürüst bir insan olarak tanınmaktadır. Cüneyt bey şirketin pazarlama müdürlüğü görevine 2 yıl önce getirilmiştir. Şirkete satış sorumlusu olarak başlamıştır. Pazarlama müdürü 40 yaşındadır ve bekar olarak yaşamaktadır.

Ahmet Güney ise işletmenin operasyon müdürü olarak görev yapmaktadır. Şirkete 10 yıl önce operasyon müdürü olarak başlamış ve o tarihten beri terfi etmek istemektedir. Ahmet beyin pazarlama müdürlüğü görevine atanması sırasında kendisi de bu göreve talip olmuştur. Ahmet bey de çevrede dini duyguları kuvvetli, dürüst birisi olarak tanınmaktadır.

Nesih Oba ise işletmeye 2 yıl önce ambar sorumlusu olarak alınmıştır. Nesih bey 22 yaşında, lise mezunu, iş hayatındaki ilk görev yeri olan ve hızlı bir biçimde terfi etmeye çalışan hırslı tecrübesiz bir çalışandır.

Sevim Şükrü, işletmede 5 yıl önce yönetici asistanı olarak işe başlamıştır. Personelin iş yeri ile ilgili bilgilerinin yanısıra günlük yaşantısı ve davranışlarını da yakinen takip eden, iş kaybetme korkusu yaşayan bir personeldir.

Bu şirket hakkındaki ön bilgilerden sonra hile, suistimal ve yolsuzluk denetçiliği kapsamı içerisinde serbest adli müşavirlik faaliyetleri ile ilgili örnek olayı incelemeye başlayalım.

Şirket hissedarlarından Ömer Işık durumu bir arkadaşına anlattığında kendisine adli müşavir olan Özcan Yıldırım'dan bahsetmiştir. Kendisinin de benzer bir olay ile karşılaştığını ve Özcan Yıldırım'ın olayı çözümlediğini anlatmıştır. Şirket hissedarlarından Ömer Işık serbest adli müşavirle Burger Vale Gıda Üretim ve Pazarlama Ltd. Şti. ile ilgili olarak görüşmek istemiştir.

Özcan Yıldırım, Ömer Işık ile tanıştığında öncelikle kendini tanıtmaya başlamıştır. Adli müşavir Özcan Yıldırım, 5 yıl serbest muhasebecilik yaptıktan sonra mali müşavirlik sınavında başarılı olarak mali müşavirliğe başlamıştır. Yaklaşık 10 yıl mali müşavirlik yaptıktan sonra adli muhasebe eğitim seminerlerine katıldığını ve Hile Denetimi konusunda yüksek lisans yaptığını anlatmıştır. Ömer Işık'a sorunun ne olduğunu sormuştur.

Ömer Işık da serbest adli müşavirle yapılan görüşmenin devamında şirketin cirosunun azaldığını, mali durumunun bozulmaya başladığını oysa sektöründe lider olan firmanın böyle bir durumda olmasının mantıksız olduğunu anlatmıştır. Şirketin pazarlama stratejilerinin çok başarılı olduğunu, reklamlar ve internet aracılığıyla da tanınırlığının çok arttığını bu sebeple pazarda çok tanınan bir marka haline geldiğini bildirmiştir. Ürünlerini internet üzerinden de satışının yapıldığını aktarmıştır.

Ayrıca, Cüneyt Beyin pazarlama müdürü olmasıyla beraber şirketin çok yaygın bir bayi ağı kurarak satışlarını çok daha fazla arttırdığını ve yurdun her yerinde faaliyet gösterir bir hale geldiğini belirtmiştir. Serbest adli müşavir konuyu araştıracağını yarın bir sözleşme hazırlayarak Ömer beyle tekrar görüşeceğini bildirmiştir. İkinci görüşmede serbest adli müşavirin ücret, KDV, çalışma şekil ve esasları içeren sözleşmeyi birlikte incelemişlerdir.

Adli müşavir çalışmanın sonunda herhangi bir sonuca ulaşamamasının da mümkün olduğunu belirtmiştir. Gerekli tüm inceleme ve soruşturmaların yapılacağını, ancak herhangi bir suç unsuru bulunmasa da rapor yazılarak kendisine bu durumun bildirileceğini de eklemiştir. Sonuçta sözleşme imzalanmış ve serbest adli müşavir hile yolsuzluk ve suistimal denetçiliği kapsamında görevine başlamıştır.

Serbest adli mali müşavir, şirkette ilk olarak Genel Müdür Nejat Ateş beyle görüşmüştür. Nejat Ateş kendisine şu bilgileri vermiştir.

İşletmenin satış kapasitesinin son döneme kadar sürekli olarak yükseldiğini şirketin sattığı ürünlerden müşteri şikayetlerinin yok denecek kadar az olduğunu belirtmiştir. Bayi ağının çok verimli çalıştığını bayileri aracılığıyla tüm Türkiye çapında ürün pazarladıklarını ve kendilerinin de özellikle Ankara'da franchising sistemi ile sermayesi çok büyük firmalarla çalıştıklarını, doğrudan risk üstlenmediklerini belirterek karlılık oranını artırdıklarını ifade etmiştir.

Şirketin mesai saatlerinin çok belirgin olmadığını, herkesin kendi görev sorumlulukları çerçevesinde işe istediği saatte gelip gidebildiğini, örneğin muhasebecinin işe öğlen saatlerinde geldiğini belirtmiştir. Tüm tahsilat ve ödemeler muhasebeci tarafından gerçekleştirilmekte ve kendisine günlük mali olaylarla ilgili rapor verilmektedir. Ayrıca aylık rapor alınmakta ve tekrar gözden geçirilmektedir.

Şirket içinde personel arasında uyuşmazlık bulunmadığını, buna karşılık bazen Cüneyt beyle Ahmet beyin birbirleriyle tartıştıklarını, bu tip durumlarda kendisinin araya girerek problemleri çözdüğünü de açıklamıştır. Sevim hanımın ise iyi bir gözlemci bir personel olduğunu ifade etmiştir. Nesih beyin ise çok tecrübesiz olduğunu, şirket personelinde yardım almadan görevlerini ifa edemediğini, bu nedenle deneme süreci sonunda da o tarihlerde işe devam edip etmemesi konusunda çok kararsız kaldığını ifade etmiştir.

Serbest adli müşavir bu görüşme neticesinde hemen bir karara varmak istememiş, sadece görüşmeyi not etmekle yetinmiştir. Görüşmeler sorgulamadan daha çok bir sohbet şeklinde geçmektedir. Ahmet Güney'le yapılan görüşmede ise; kendisinin şirkette genel müdür Nejat Ateş beyden sonra en eski eleman olduğunu şirkette çalışmaktan çok memnun olduğunu belirtmiştir. Cüneyt beyin pazarlama müdürü olduğu son iki yıldır işletmede işlerin yavaş yavaş kötüye gittiğini fark ettiğini söylemiştir.

Ahmet Güney'in bu ifadeyi verirken heyecanlandığı, dilinin dolaştığı hal ve tavırlarından Cüneyt beyi hiç sevmediği anlaşılmaktadır. Kendisi operasyon müdürü olması nedeniyle sık sık Cüneyt Beyle karşı karşıya geldiğini anlatmıştır. Cüneyt beyin bazı satışlarının problemlili olduğunu ve işletmeye kar getirmekten çok zarar getirdiğini belirtmiştir. Cüneyt Beyin bu tip hususlarla yüzleştiğinde kendi işine bakması gerektiği veya konuyu araştıracağı şeklinde cevaplar aldığını söylemiştir.

Ahmet Güney, Cüneyt Beyin müşterilerle çok samimi olduğunu, müşterileri memnun etmek için gereksiz ve abartılı masraflar yaptığını, hatta bazen yaptığı masrafları şişirdiğini iddia etmiştir. Bunun yanı sıra, Cüneyt Beyin bazı yan içecek ürünlerinin kendi işletmesinden ucuza almak yerine bayinin daha pahalı olan içecek ürünleri talep ettiği gerekçesiyle kendisine yakın firmalardan aldığını söylemektedir. Cüneyt Beyin bu satıcı firmalarla çok iyi ilişkilerinin olduğunu hatta geçen yıl bu firmalardan birinin Cüneyt beyin tüm tatil masraflarını da karşıladığını iddia etmiştir.

Ahmet Güney beyin serbest adli müşavirden bir talebi de bulunmaktadır. Bu talepte kendisinin artık Cüneyt Beyle yüz yüze gelmek istemediğini, verdiği bilgiler nedeniyle kendisinin işten çıkarılabileceğini, bu sebeple kendisine bu bilgilerin kesinlikle kendisi tarafından verildiğinin açıklanmayacağı ve işten çıkarılmayacağı doğrultusunda garanti verilmesi gerektiğini belirtmiştir.

Nesih beyle yapılan görüşmede ise Nesih bey lise mezunu olduğunu, söz konusu faaliyetleri yapmak için raporlama sistemlerini anlayamadığını ve çok zorlandığını anlatmıştır. Ambarlama sistemleri konusunda hizmet içi eğitim verilmediğini, bilgisayar kullanmasını bilmediğini ve işletme personelinden yardım aldığını açıklamıştır.

Serbest adli müşavir şirket muhasebecisi ile görüştüğünde işletmenin tüm işlemlerinin fatura veya diğer belgelerle belgelendirildiğini, belgesiz veya imzasız

kesinlikle para hareketinin olmadığını beyan etmiştir. Ayrıca bayilerle olan ilişkilerde de her bayiden teminat mektubu alınarak bir limit tahsis edildiğini de açıklamıştır. Şirket personelinin şirket adına yaptığı harcamalar nedeniyle masraf listesi doldurduğunu ve bu masraf listelerinin Genel müdür Nejat Bey tarafından imzalandıktan sonra kendisi tarafından ödendiğini de belirtmiştir.

Serbest adli müşavir Cüneyt beyle de bir görüşme yapmıştır. Adli müşavir görüşmede kendisine hiçbir soru yöneltmemiş sadece işletmenin mali durumunun kötüye gittiğini, satışların azaldığını söylemiştir.

Cüneyt Bey, iki sene önce Ahmet Güney'in muhalefetine rağmen pazarlama müdürü olduğunu belirtmiş ve bu süreçte sadece ilk yıl bile şirketin satış hacmini %35 oranında büyüttüğünü söylemiştir. Kurulan bayilik sisteminin çok iyi çalıştığını, buna karşılık son yıl bazı bayilerin kapandığını ve bu sebeple satışların biraz azaldığını kar marjının ise bayi indirimleri nedeniyle biraz düştüğünü de ifade etmiştir. Ancak, bu durumun geçici olduğunu mutlaka iyileşme olacağını, zaten dünyada genel bir ekonomik krizin olduğunu belirtmiştir. Şirket için canla başta çalıştığını, 10 yılda sadece geçen sene bir kez izin kullandığını da anlatmıştır.

Ahmet Güney'in çok başarılı bir operasyon müdürü olmadığını, yaptığı satışlardan sonra müşterilerin kendilerine bazen şikayetlerle geri döndüğünü de söylemiştir. Konuşma sırasında serbest adli müşavir Cüneyt Beyin çok rahat ve kendinden emin bir ruh hali içinde olduğunu gözlemlemiştir.

Sevim hanımla yapılan görüşmede ise işletme personeli konusunda genel bilgi talep edilmiştir. Sevim hanım ise işten atılabileceği korkusundan dolayı başta konuşmak istemese de Cüneyt beyle Nesih beyin samimi olduğu ve Cüneyt beyin yoğun mesai programına rağmen çok yardımcı olduğunu anlatmıştır.

Yapılan görüşmelerden sonra durumun değerlendirilmesi:

Soru 1)

Örnekteki kişiler ve genel özellikleri nelerdir? Hangi kişiler aralarında husumet söz konusudur?

Cevap 1)

Olayda esasen 4 kişi bulunmaktadır. Bunlar Genel Müdür Nejat Ateş, Operasyon müdürü Ahmet Güney, ambar sorumlusu Nesih Oba ve Pazarlama Müdürü Cüneyt Kara'dır. Genel Müdür Nejat Ateş emekliliğini bekleyen, işlere karışmayan birisidir. Doğal olarak şirkette olabilecek yolsuzluklara kendisi karışmasa bile en azından göz yumma ihtimali bulunmaktadır. Operasyon müdürü Ahmet Güney dini duyguları kuvvetli dürüst biri olarak tanınmaktadır. Buna karşılık kendisi pazarlama müdürü olmak istediğinden Cüneyt Beyle açık bir rekabet halindedir, Sürekli tartışmaları ilişkilerini düşmanlık düzeyine getirmiştir. Bu sebeple, Cüneyt Beye iftira atma ihtimali de mevcuttur.

Cüneyt Bey ise çok şık elbiseler giyen ve lüks otomobillere tutkusu olan ve dürüst bir insan olarak tanınmaktadır. Lüks tutkusu insanları suç işlemeye itebilir. Bu gruptaki kişiler, hile yolsuzluk veya suistimal yapma riski fazla olan kişilerdir. Cüneyt Bey de Ahmet Güney Beyi işletmede birbirleriyle rakip olduklarından ve tartıştıklarından dolayı pek sevmemektedir. Nesih bey tecrübesizdir ve Cüneyt beyden yardım almaktadır.

Soru 2)

Ahmet Güney iddialarını destekleyen belge ve delil sunamazken kendisine işten kovulmayacağına ve isminin gizli kalacağına dair garanti verilmesini talep etmektedir. Bu taleplere cevap ne olacaktır?

Cevap 2)

İsminin gizli kalacağına dair garanti verilmesinin mümkün olduğunu, ancak işten kovulma veya kovulmama yetkisinin adli müşavire ait olmadığını belirtilmesi gerekir. Serbest adli müşavir dürüstlük ilkesine aykırı hareket edemeyeceğinden, gerçekleştiremeyeceği sözleri vermemesi gerekir. Ayrıca burada isminin gizli kalacağı konusunda bile çok dikkatli olması gerekir.

Örneğin, bu iddialardan herhangi birisini elinde delil olmadan Cüneyt beye yöneltirse, Cüneyt bey hemen kendisini suçlayanın Ahmet Bey olduğunu tahmin edecektir. Ayrıca Ahmet Beyin Cüneyt beye yönelttiği eleştiriler iddia olmanın ötesine gidememiştir. Herhangi bir delil Ahmet Bey tarafından sağlanamamaktadır.

Soru 3)

Cüneyt Beye iddiaları ne zaman yöneltmek gerekir veya iddiaları Ömer Işık beye iletmek gerekir mi?

Cevap 3)

Serbest adli müşavir elinde yeterli delil, belge veya bilgi olmadan hiç kimseyi suçlayamaz. Öncelikle delil, belge ve bilgi toplaması gerekir. Cüneyt beye iddiaları erken yöneltmesi halinde Cüneyt bey olası delil, belge ve bilgileri yok edebilir. Ömer Işık'a iddiaları erken bildirirse Ömer Bey Cüneyt Bey aleyhine savcılığa suç duyurusunda bulunacaktır. Ancak, yeterli belge ve delil olmadığından olay savcılıkta takipsizlik kararı ile sonuçlanacaktır.

Serbest adli müşavir bu aşamada Ahmet Beyin iddialarını incelemeyi kararlaştırmıştır. Esas olarak iddiaları iki grupta toplanabilir: Cüneyt Bey müşterilerle çok samimi olmakta ve onlar için abartılı harcamalar yapmaktadır. Satıcılarla da samimi olmakta, pahalı marka yan ürünleri almaktadır. Hatta geçen seneki tatil masrafları bile bu firmalardan karşılanmaktadır.

Öncelikle birinci grup iddiaların doğruluğunu araştırmak gerekmektedir. Bu sebeple, şirket muhasebecisinden Cüneyt Bey'e ait olan masraf listeleri istenmiş ve hepsinin tek tek kontrolü yapılmıştır. Ancak, muhasebeci sadece son 1 yıla ait belgeleri getirmiştir. Muhasebeciye sebebi sorulduğunda Cüneyt Bey müdür olduktan sonra 1 yıldan daha fazla arşiv tutulmaması talimatı vermiştir. Elde edilen belgeler üzerinden yapılan incelemeden sonra abartılı bir masrafa rastlanamamıştır.

Buna karşılık sürekli hediye alınan ve yemeklere gidilen bir müşterinin hiç sipariş vermediği görülmüştür. Bu müşteri, en son siparişini 9 ay önce vermiştir. Bunun üzerine bayilerin yıllık toplam satışları muhasebeden istenilmiştir. Muhasebenin getirdiği listede sekiz ay önce Ankara'da kurulmuş bir bayi tarafından tüm bayilerin satışının % 34'ü kadar satış yapıldığı gözlemlenmiştir. Muhasebeden bu bayi ile ilgili belgeler istenmiştir. Dosyadaki adres bilgisinin Balgat semtine ait olduğu ve Cüneyt Beyin aynı semtte oturduğu tespit edilmiştir.

Ayrıca, şirketin imza sirkülerinin ekindeki ticaret sicil gazetesinden şirketin %1 ortağının Vildan Kara olduğu görülmüştür. Şirketin adres beyan ettiği Balgat semtindeki adrese gidildiğinde bu adresin aylardır boş olduğunu, arada sırada

Cüneyt beyin tariflerine benzeyen birinin gelip kısa süreler kaldığı, komşularının beyanından anlaşılmıştır.

Balgat semtindeki işyerinin işyeri sahibine ulaşıldığında işyerinin nüfus sisteminden yapılan sorgulama sonucu öğrenilen Cüneyt Beyin yeğeni Vildan hanım tarafından kiralandığı ve her ay kiranın düzenli ödendiği bilgisi elde edilmiştir. Vergi dairesinden, bayi olan bu şirketin muhasebesinin meslek mensubu Osman Tok tarafından tutulduğu tespit edilmiştir. Osman Tok'un ofisine gidilerek kendisine kısaca durum özetlenmiştir. Muhasebeci Osman Tok usulsüz olayı hissederek, kendisi de usulsüzlük içerisinde yer almama düşüncesi ile evrakların temininde ve gösterilmesinde adli müşavire kolaylık sağlayıp yardımcı olmuştur.

Muhasebeci Osman Tok tarafından getirilen firmanın muhasebe dosyasına bakılmıştır. Burada pek çok faturanın dokuz ay öncesine kadar Burger Vale Gıda Üretim ve Pazarlama Ltd. Şti. ile çalışan müşteriye kesildiği görülmüştür.

Birkaç fatura örneği ve şirketin 600 yurtiçi satışlar hesabının defter dökümleri alınarak meslek mensubu Osman Tok'un ofisinden çıkılmıştır. Firmanın fatura kestiği müşterilerin birkaç tanesi ile görüştüğünde hemen hepsi benzer şeyler anlatmıştır. Cüneyt Beyin kendilerine yeni bir firma kurduğunu bu firmadan alım yapmaları halinde ekstra %3 indirim yapacağını söylediğini beyan etmişlerdir. İlk birkaç alımlarında da hiçbir sorunla karşılaşmayınca bu şekilde Cüneyt Beyin firması ile çalışmaya devam ettiklerini bildirmişlerdir.

Muhasebecinin verdiği bilanço kayıtlarına göre Nesih beyin işe başlamasından sonra firelerin sürekli olarak arttığı görülmüştür. Cari dönem içerisinde ambara yeni ürün girişi olduğu tespit edilmiştir. Adli müşavirin yaptığı spot sayım aşağıda belirtilen formüle göre kontrolü yapılmıştır.

$$\text{DEVİR STOK} + \text{GİREN STOK} - \text{ÇIKAN STOK} = \text{KALAN STOK}$$

Muhasebe kayıtlarına göre bir ay önce devreden mal miktarına ay içindeki mal miktarı eklenmiş, ay içinde satılan mal düşülmüş ve kalması gereken stok miktarına göre fazlalık olduğu ve ürünlerin son kullanma tarihinin geçmediği tespit edilmiştir. Bu durumda, son kullanma tarihi geçmeyen ürünlerin fire olarak gösterildiği anlaşılmıştır.

Ahmet Güney'in yaptığı usulsüz alımlarla ilgili iddialar araştırıldığında ise bir sonuca ulaşılamamıştır. Görüşülen müşteriler gerçekten bu kaliteli olan yan ürünleri tercih ettiklerini özellikle bu yan ürünler getirilmeseydi alım yapmayacaklarını ifade etmişlerdir. Bu durumda kaliteli ve pahalı olan yan ürünlerle ilgili iddiaların asılsız olduğu tespit edilmiştir. Cüneyt Beylin tatil yaptığı otel ise tüm harcamaların Cüneyt Beyin şahsı kredi kartından ödendiği bilgisini vermiştir. Böylelikle Ahmet Güney ikinci grup iddialarının Cüneyt beye olan şahsi kını nedeniyle olduğu kanaatine varılmıştır.

Serbest adli müşavir Nesih beyle son bir görüşme yapmış ve fire yapılan muhasebe kayıtlarını, ürün giriş/çıkış belgelerini ve yapılan sayım sonuçlarını gösterdiğinde; hiç bir belgeyi kendisinin hazırlamadığını, tüm belgeleri Cüneyt beyin hazırladığını, bilgi sahibi olmaması nedeniyle hata yapmaktan korktuğunu bu şekilde rahatladığını, Cüneyt beyin dediklerini yapması halinde terfi yaptıracağını ve bunun üzerine belgeleri incelemeyen imzaladığını ifade etmiş ve söylediklerini yazıya dökerek imzalamıştır.

Serbest adli müşavir Cüneyt Beyle son bir görüşme yaparak iddialardan belgelendirebildiklerini yüzüne karşı sormuştur. Cüneyt bey önce inkara kalkışsa da fatura fotokopileri, yeğeni üzerine kurulan şirket ticaret gazetesi fotokopileri kendisine gösterilince, kendi kurduğu firma aracılığıyla müşterilere işletmenin pazarladığı ürünleri kendisinin sattığını itiraf etmiştir. Cüneyt bey yıllardır bu firmada çalıştığını, şirket hissedarlarına milyonlar kazandırmasına rağmen kendisine prim veya kar payı verilmediğini, aslında sadece bu şekilde hakkını aldığını da söylemiştir. Kendi isteği ile bir itiraf mektubu yazarak imzalamıştır. Serbest adli müşavir raporunu yazarak Ömer Işık'a beye iletmiştir. Ömer Işık'ta şirketinde ortaya çıkarılan yolsuzlukla ilgili olarak savcılığa suç duyurusunda bulunmuştur.

Ömer Işık, serbest adli müşavirle son bir görüşme talep etmiştir. Görüşmede Ömer bey teşekkür etmiş, zararın çok büyük olduğu ve şirket arşivinin son 1 yılı kapsadığı, bu tespit yapılmıyaydı zararın dahi hesaplanamayacağını, ancak en azından bir daha böyle bir olay yaşanmayacağı için sevindiği belirtmiştir. Şirketinde bir daha benzer durumlar yaşanmaması için neler yapabileceğini serbest adli müşavire sormuştur. Serbest adli müşavir, şirketin bir aile şirketi havasında olduğunu, kurumsallaşma sağlanması gerektiğini ifade etmiştir. Şirketin iç denetim birimi oluşturması gerektiği ve belli dönemlerde dışarıdan bağımsız bir denetim firmasına denetim yaptırılmasının faydalı olacağını belirtmiştir.

Serbest adli müşavir daha sonra savcının çağırması üzerine gidip tespit ettiği hususlarla ilgili ifade vermiştir. Savcı ise daha sonra mahkemeye çağrılarak tanıklığının istenebileceğini ancak titiz çalışması nedeniyle Cüneyt Kara'nın suçunun sabit olduğunu belirtmiştir. Ancak; mahkemenin itiraf, iyi hal ve ilk suçu olması nedeniyle cezasında bir takım indirimler yapabileceğini de söylemiştir. Serbest adli müşavirin çalışması ile ilgili raporu ve ekindeki çalışma kağıtları, evrak ve belgeleri 10 yıl boyunca saklaması gerekmektedir. Oluşturulan dosyalar belli bir numaralandırma ve arşivleme sistematığı doğrultusunda serbest adli müşavir tarafından kayıt altına alınarak saklanır.

3.2. Örnek Olay 2 (Dava Desteği)

Adli muhasebecilik uygulamalarından birisi olan avukatlara veya müşterilere sağlanan dava destekleri kapsamındaki hizmetleri de bir örnek olay ile açıklamak konunun daha iyi anlaşılmasını sağlayacaktır.

Bir ceza davasında mükellefi sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanmaktan yargılanan avukat Tahir Aslan konuyla ilgili olarak araştırma yapmak üzere Serbest Adli Müşavir Mehmet DERYA Beyle görüşme talep etmiştir. Müşterisinin sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanmak iddiası ile yargıldığını ve savunmasını oluşturmak amacıyla kendisiyle anlaşmak istediğini söylemiştir. Görüşmede 5.000 TL+ KDV ücret ile anlaşarak avukat ile serbest adli müşavir arasında ücret sözleşmesi imzalanmıştır.

İmzalanan bu sözleşme neticesinde çalışmaya başlayan serbest adli müşavir, Avukat Tahir Aslan beyin müvekkilinin sahibi olduğu işletmeye giderek muhasebe bölümü yetkilisi ile görüşmüştür. Bu görüşmede muhasebe birimi yetkilisi olayın geçen yıl yapılan bir tuğla alımından kaynaklandığını söylemiştir. Bu alımın gerçekleştirildiği XXX İnşaat Malzemeleri Ltd. Şti'nin daha sonra ekonomik kriz nedeniyle battığını, son birkaç ay piyasaya fatura keserek mali durumunu toparlamaya çalıştığını ama sonuçta sahiplerinin ortadan kaybolduğunu da anlatmıştır. Ancak kesinlikle kendilerinin malı gerçekten aldıklarını bu teslimata ilişkin olarak elinde depo giriş fişi ve malın tartıldığını gösteren Tablo 3.1.'deki kantar fişlerini teslim etmiştir.

Tablo 3.1. Kantar fişi

20 TON ELEKTRONİK KANTAR			
TEL : 0232 XXX XX XX			
Araç plaka no	:	35 MMM 59	
Araç türü	:	Kamyon	
Malzeme türü	:	Kuru yük	
Firma/Müşteri	:	XXX İnş.Mlz.Ltd.Şti.	
Sevk adresi	:	Aliğa/İzmir	
Tartı ücreti	:	15,00 TL	
BRÜT	:	19.260 Kg	
DARA	:	10.620 Kg	
NET	:	8.640 Kg	
Tarih	:	16.10.2010 14:16	16.10.2010 16:38

XXX İnşaat Malzemeleri Ltd. Şti'nin fatura ve irsaliye fotokopilerini alarak serbest adli müşavir çalışmalarına başlamıştır. Öncelikle irsaliyenin altında bulunan kantar fişi dikkatini çekmiş kantarcı ile konuşmak üzere ilgili kantar firmasına gitmiştir. Kantarcı bu kantar fişinin kendi firmalarına ait olduğunu kabul etmiştir. Ayrıca o gün kamyoncu ile sohbet ettiğini kamyon şoförünün kendi köylüsü Ahmet Sargın olduğunu, anne ve babasını tanıdığını YYY Nakliyat Ltd. Şti firmasında çalıştığını beyan etmiştir. Firmanın adres ve telefonlarını ise bilmediğini söylemiştir. Serbest adli müşavir teşekkür ederek internetten YYY Nakliyat Ltd. Şti firmasının adres ve telefonlarını bularak görüşmek üzere firmaya gitmiştir.

Firma ise Ahmet Sargın'ın kendilerinde çalışan iyi bir şoför olduğunu beyan etmiştir. Bu tuğla nakliyesini kendilerinin gerçekleştirdiğini ve XXX İnşaat Malzemeleri Ltd. Şti'ne fatura kestiklerini beyan etmiştir. Kendilerinin de firmada 1.000 TL civarında bir alacaklarının olduğunu ancak firma yetkililerine ulaşamadıklarını beyan etmişlerdir.

Şoför Ahmet Sargın bey yolda olması nedeniyle cep telefonu ile kendisine ulaşılarak görüşülmüştür. Şoför, tuğlalarla ilgili nakliye hatırladığını o zaman şirkete K belgesi bulunmadığı nedeniyle karayolları tarafından ceza kesildiğini anlatmıştır. Ayrıca malların Genel Sigorta tarafından nakliye sigortası yapıldığını sigorta poliçesini görünce bu kadarlık bir mal için bile sigorta mı yapılır diye düşündüğünü söylemiştir. YYY Nakliyat Ltd. Şti şirketi yetkililerinden ceza tutanağı

ve XXX İnşaat Malzemeleri Ltd. Şti'ne kesilen faturanın fotokopisi alınmıştır. Ardından Genel Sigorta Bölge Müdürlüğüne gidilerek durum kısaca anlatılmış ve XXX İnşaat Malzemeleri Ltd. Şti adına kesilen poliçelerin birer fotokopileri alınmıştır. Firma adına mal sevkiyatları ile ilgili olarak pek çok poliçe düzenlendiği ve firmanın tamamını kredi kartı aracılığıyla ödediği görülmüştür. Bütün bu tespitlerden sonra serbest adli müşavir saha çalışmasını tamamlayarak teknik ofis çalışmasına yönelmiştir.

Serbest adli müşavir elde ettiği delil ve belgelere neticesinde ceza davasında savunmasını oluşturabilmesi için Avukat Tahir Aslan beye hazırladığı aşağıdaki raporu vermiştir :

DAVA DESTEKLERİ HİZMET RAPORU

DÜZENLEYENİN

RAPOR NO : 2010/DDH-102
ADI SOYADI : Mehmet DERYA
UNVANI : Adli Muhasebeci
TELEFON : 0232 333 33 33
ADRES : Uzay Mah. 9999 Sok. No:1
Karşıyaka / İZMİR
SONUÇ : İnceleme ve tespit sonuçları raporun ilgili bölümlerinde açıklanmıştır.

I. GİRİŞ VE YETKİLENDİRME

Avukat Tahir Aslan bey tarafından savunulan hakkında sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlemekten ceza yargılaması süren Müvekkil ZZ ile ilgili olarak dava destek hizmeti verilmek üzere 09.11.2010 tarih ve 35120 numaralı sözleşme imzalanmıştır.

Avukat Tahir Aslan beyin müvekkili inşaat işi ile iştigal etmekte olup söz konusu olay geçen sene şantiyesine XXX İnşaat Malzemeleri Ltd. Şti'nden fatura ve irsaliye ile aldığı tuğlalarla ilgili bulunmaktadır. Vergi idaresi XXX İnşaat Malzemeleri Ltd. Şti

tarafından piyasaya bir sürü sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlendiğini tespit ederek bu firma hakkında pek çok vergi cezası kesmiştir. Ayrıca bu firmadan mal veya hizmet aldığı tespit edilen firmalar nezdinde karşıt incelemeler başlatarak ayrıca savcılığa da suç duyurusunda bulunmuştur.

İş bu raporla yukarıda belirtilen konularda incelemeler ve hesaplamalar yapılmış olup; gerekli açıklamalar raporun ilgili bölümlerindedir.

II. TESPİT EDİLEN DELİL VE BELGELER

Dava desteği hizmeti kapsamında tespit edilen tüm delil ve belgeler aşağıda maddeler halinde belirtilmiştir :

- XXX İnşaat Malzemeleri Ltd. Şti tarafından düzenlenen 16/10/2010 tarih ve 113 sayılı fatura fotokopisi
- XXX İnşaat Malzemeleri Ltd. Şti tarafından düzenlenen 16/10/2010 tarih ve 618 sayılı irsaliye fotokopisi
- Müvekkil "... " firma depo giriş fişi fotokopisi
- Elektronik kantar fişi fotokopisi
- YYY Nakliyat Ltd. Şti tarafından XXX İnşaat Malzemeleri Ltd. Şti adına düzenlenmiş olan 16/10/2010 tarih ve 7894 sayılı fatura fotokopisi (35 MMM 59 plakalı kamyonun nakliye yaptığını belirten faturadır.)
- YYY Nakliyat Ltd. Şti adına karayolları denetim ekiplerince 35 MMM 59 plakalı kamyonun K belgesi ve taşıt tanıtım kartı olmaması nedeniyle 16/10/2010 tarihinde müvekkilin şirketinin şantiyesine 16 km uzakta düzenlenen tutanak ve ceza belgeleri

- Genel Sigorta A.Ş. tarafından XXX İnşaat Malzemeleri Ltd. Şti adına düzenlenmiş poliçeler (Özellikle 35 MMM 59 plakalı kamyon tarafından taşınan mallara ait olan sigorta poliçesi renkli kalemle işaretlenmiştir.)

III. KONU

Dava konusu olayın XXX İnşaat Malzemeleri Ltd. Şti'nden alınan tuğlaların gerçek bir mal veya hizmet hareketi sonucu olmadığından bahisle Avukat Tahir Aslan tarafından savunulan müvekkil için yürütülen ceza yargılanmasına ışık tutabilecek delil, belge ve bilgilerin saptanması işlemidir. Olay, ortada gerçek bir mal satışı olup olmadığına tespiti işlemidir. *Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesinde "Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır" denilmek suretiyle vergilendirmenin en temel ilkesi belirtilmiştir.* Bu sebeple uyuşmazlık konusu olayı ne surette gerçekleştiği defter belge ve kanuni ölçülere göre saptanmış ve bu raporun ilgili bölümlerinde de açıklanmıştır.

IV. TESPİT EDİLEN HUSUSLAR

Öncelikle müvekkilin şirketine gidilerek söz konusu malların depo giriş fişi kontrol edilmiştir. Depo giriş fişinin ekinde yer alan kantar fişi dikkat çekmiş ve fişin doğruluğunu tespit amacıyla şantiyeye çok da uzak olmayan kantar firması ile görüşülmüştür. Kantar firması yetkilisi olayı hatırladığını beyan ederek, kamyon şoförünün kendi köylüsü çıktığı onun anne ve babasını bile yakından tanıdığını ifade etmiştir. Ayrıca kendisine şoförün uzun zamandır YYY Nakliyat Ltd. Şirketi'nde çalıştığı bilgisinin geldiğini de söylemiştir.

YYY Nakliyat Ltd. Şirketi yetkilileri ise Ahmet Sargın'ın kendilerinde çalışan iyi bir şoför olduğunu beyan etmiştir. Bu tuğla nakliyesini kendilerinin gerçekleştirdiğini ve XXX İnşaat Malzemeleri Ltd. Şti'ne fatura kestiklerini beyan etmiştir. Kendilerinin de firmada 1.000 TL civarında bir alacaklarının olduğunu ancak firma yetkililerine ulaşamadıklarını beyan etmişlerdir.

Şoför Ahmet Sargın bey yolda olması nedeniyle cep telefonu ile kendisine ulaşılarak görüşülmüştür. Şoför tuğlalarla ilgili nakliyeti hatırladığını, o zaman şirkete K belgesi bulunmadığı nedeniyle karayolları tarafından ceza kesildiğini anlatmıştır. Ayrıca malların Genel Sigorta tarafından nakliye sigortası yapıldığını sigorta poliçesini görünce bu kadarlık bir mal için bile sigorta mı yapılır diye düşündüğünü söylemiştir.

Elde edilen bu bilgilerin belgelerle desteklenmesini sağlamak amacıyla YYY Nakliyat Ltd. Şirketi yetkililerinden XXX İnşaat Malzemeleri Ltd. Şti'ne kesilen fatura fotokopisi alınmıştır. Ayrıca Şoför Ahmet Sargın beyin ifadesini teyit eden karayolları yol denetim ekiplerinin düzenlediği tutanak ve ceza ihbarnamesi fotokopileri de alınmıştır.

Genel Sigorta Bölge Müdürlüğüne gidilerek durum kısaca anlatılmıştır. Sigorta müdürlüğünde görevli personel varsa usulsüzlük olayının ortaya çıkmasına yardımcı olmak için gereken kolaylığı sağlayacağını ifade etmiştir. XXX İnşaat Malzemeleri Ltd. Şti adına kesilen poliçelerin birer fotokopileri alınmıştır. Firma adına mal sevkiyatları ile ilgili olarak pek çok poliçe düzenlendiği ve firmanın tamamını kredi kartı aracılığıyla ödediği görülmüştür.

Elde edilen bilgi ve belgeler tuğlanın gerçekten alınarak şantiyede kullanıldığı ve malların YYY Nakliyat Ltd. Şirketine ait 35 MMM 59 plakalı kamyon ile Şoför Ahmet Sargın tarafından taşındığı anlaşılmıştır. Ayrıca söz konusu malın nakli sırasında şantiyeye 16 km uzakta araca K belgesi olmadığı yönünde tutanak tutularak ceza kesildiği de anlaşılmaktadır. Bunun yanı sıra malın ağırlığının tespiti ve kabaca kaç adet tuğla bulunduğunun ölçülebilmesi için elektronik kantar marifetiyle aracın dolu ve boş olarak tartıldığı da tespit edilmiştir.

Malların gerçek bir alım satım neticesinde nakledildiği ve yolda kırılma, kaza gibi olumsuzluklara karşı nakliyede kendisine ait bulunan yeni malı şantiye teslim ederek satan XXX İnşaat Malzemeleri Ltd. Şti tarafından Genel Sigorta AŞ'ye sigortalatıldığı da anlaşılmıştır.

Bu tespit ve incelemeler neticesinde gerçek bir mal ve hizmet hareketine dayalı olarak sahte veya muhteviyatı itibanyla yanıltıcı belge kapsamında bulunmayan bir fatura düzenlendiği sonucuna kesin olarak ulaşılmıştır.

V. SONUÇ

Raporumun IV. Tespit Edilen Hususlar Bölümünde de görüleceği üzere; dava destekleri hizmetleri kapsamında gerekli araştırmalar yapılmış olup elde edilen delil belge ve bilgiler neticesinde olayın gerçek bir mal ve hizmet alımına dayandığı net bir şekilde görülmüş olup; iş bu rapor düzenlenmiştir.

Mehmet DERYA

Adli Müşavir

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

ADLİ MUHASEBENİN TÜRKİYE İLE DÜNYADAKİ DURUMU

4.1. Dünya’da Adli Muhasebe Algılamaları

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

Ancak Avrupa ülkeleri konunun önemini geç de olsa kavrayarak adli muhasebe uygulamalarına çok yeni olarak başvurmakta ve mesleğin yasal alt yapısını tamamlamaktadırlar. Ancak, ABD'de çok saygın bir yere sahip olan mesleğin ileride çok daha gelişeceği ve meslek mensuplarına sağlayacağı gelirin çok daha fazla artacağı tahmin edilmektedir.

Türkiye'de ise bu konuyla ilgili herhangi bir yasal düzenleme yapılmadığı gibi konuyla ilgili bilimsel çalışmalarında fazla olmadığı görülmektedir. Ülkemizde uygulanabilecek tamamen Türkiye hukuk geleneklerine, ticaret ve ekonomik sistemine uygun bir öneri getirilmesi hedeflenmektedir.

4.2. Türkiye’de Adli Muhasebe Algılamaları

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

Adli muhasebe kavramı bilinen bir kavram olmadığı için adliyelerde muhasebe hizmeti veren memur veya saymanlarla karıştırılmaktadır. Adli muhasebenin çok daha tanınır hale gelmesi için bu alandaki kitap, makale ve diğer bilimsel çalışmaların artması gerekecektir. Adli muhasebeciler, klasik muhasebe hizmeti veren muhasebeciler gibi masabaşı işi yapmaktan çok aktif bir araştırma ve soruşturma süreci içerisinde çalışmaktadırlar.

Adli muhasebe eğitiminin standartlaşması ve meslek yasasının çıkması ile Türkiye’de adli muhasebe algılamalarının çok daha düzeleceğini söylemek yanlış olmaz. Özellikle eğitilmiş serbest adli müşavirlerin sayısının artması ile toplumda bir meslek imajı oluşacaktır. Meslek yasası ile verilecek olan yetkilerle serbest adli müşavirlik mesleğinin algılanması ile ilgili imaj çok daha olumlu hale gelecektir (Gülten, 2011:166).

4.3. Seçilmiş Örneklerle Türkiye’de ve Dünya’da Adli Muhasebe Eğitimi

Adli muhasebe, hile denetimi, adli müşavirlik eğitimi konusunda literatür taraması yapılmış eğitim programlarının internet üzerinden araştırması yapılmıştır. Yapılan araştırma sonucunda; Utica Kolejini (Newyork, ABD) konuya en uygun programı bulunan eğitim kurumu olduğu görülmüştür. Bu üniversitenin bu çalışmaya alınmasının nedeni Dünya’da ve ABD’de “adli muhasebe” temel alan ve bu alanda lisans ve lisansüstü programlarında yer veren ilk üniversite olmasıdır. Programın ilk ve son halleri çalışmaya alınmış ve ne kadar kapsamlı derslerden oluştuğu görülmüştür (Elitaş, 2012:153-172).

Utica Koleji 1987 yılında ECM programını ABD’nde ve Dünya’da ilk olarak lisans düzeyinde eğitime açmıştır. Program resmi adı “Ceza Adaleti – Ekonomik Suç Yönetimi”dir. Kolejin internet sitesinde 2013 yılı güncel verileri ışığında ilk başladığı yıllara göre bölüm adının “Ekonomik Suç Yönetimi” şeklinde değiştirildiği görülmektedir (Utica College, 2013). Bu bağlamda bölümün yeni ders programı Tablo 4.1’de görüldüğü gibidir.

Tablo 4.1. Utica Koleji Ekonomik Suç Yönetimi Lisans Programı

Uzmanlık/Ders adı	Kredi	Uzmanlık/Ders adı	Kredi
Muhasebe		Ekonomi	
Finansal muhasebe	3	Mikro Ekonominin İlkeleri	3
Yönetim muhasebesi	3	İstatistik	3
Orta düzey muhasebe 1	3	Para ve Bankacılık	3
Orta düzey muhasebe 2	4	Finans	
Adli Muhasebe ve Dolandırıcılık Denetimi	3	İşletme finansı	3
Ceza Adalet			
Ceza Adalet Araştırma Yöntemlerine Giriş	1	Sahtecilik Önleme ve Algılama Teknolojileri	3
Ceza Adaletine giriş	3	Sahtecilik Önleme	3
Ekonomik Suç Teorisi	3	Ödeme Sistemleri ve Dolandırıcılık	3
Yolsuzluk / Organize Suçlarla Mücadele	3	Ekonomik Suçlardaki ileri Sorunlar	3
Suç Soruşturma Modern Teknikleri	3	Sahtecilik ve Uyumluluk Operasyonları	3
Bilgi Güvenliği	3	Seminer	3
Ekonomik Suç Soruşturma	3	Staj	6-15
Siber Hukuk ve Soruşturmalar	3	Proje	6
Bilgi Gizliliği	3	Ekonomik Suç Hukuku	3
Diğer uzmanlık konuları			
Ceza Hukuku Felsefesi	3	Davranış Bilimlerinde İstatistik	3
Temel İstatistik	3	Kriminoloji	3
Meslek Etiği	3	Kriminolojik Araştırma Yöntemleri	3
Davranış Bilimlerinde İstatistik	3		
Risk Yönetimi & Sigortaya Giriş	3		

1999 yılında anılan kolej ECM Yüksek Lisans programını da eğitim bünyesine dahil etmiştir. Bu program, ayrıca ABD’nde ve Dünya’da alanında ilk lisansüstü programıdır. Ekonomik suç; orta düzey yöneticilerin eğitimine yöneliktir. Başvurmak isteyenlerde en az iki yıllık hukuk, hile veya güvenlik ile ilgili işlerde tecrübesi olması istenmektedir (Curtis, 2008:581-592).

Belirtilen yüksek lisansın 2012 akademik yılı ders programı Tablo 4.2’de görüldüğü gibidir.

Tablo 4.2. Utica Koleji Ekonomik Suç Yönetimi Yüksek Lisans Programı

Uzmanlık/Ders adı	Kredisi
Mali Suçlar Yönetimi	3
Örgüt Teorisi, Yapı ve Tasarım	3
Küresel Dünyada Yönetici	3
Dolandırıcılık Ceza Yasal Kavramları	3
Finansal soruşturmalar	3
Sahtekarlık Yönetimi: Risk ve Uyum	3
Sahtekarlık Yönetimi ve Teknoloji	3
Bilgi ve İletişim Güvenliği	3
Ağlar ve İnternet Güvenliği	3
Gelişmiş Dolandırıcılık Analizi	3
Profesyonel Proje 1	3
Profesyonel Proje 2	3
Tez 1	3
Tez 2	3

Tablo 4.2. incelendiğinde yüksek lisans programında yönetim, ekonomik suç, teknoloji ve analitik (çözümleyici) becerilere ilişkin derslerin yer aldığı görülecektir (Utica College, 2013). Programın odaklandığı alan hile ve risk yönetim stratejileri, güncel ekonomik suç yapısı ve yenilikçi teknolojik ve analitik çözümlene uygulamalarıdır (Utica College, 2013).

Konuya ilişkin Dünyadan Türkiye'ye gelindiğinde; Türkiye'de yapılan incelemeyle 165 üniversitenin eğitim programlarının irdelendiği ve Karadeniz Teknik Üniversitesi'nin doktora programında "Adli Muhasebe" ve Marmara Üniversitesi'nin de Yüksek Lisans programında "Hile Denetimi" isimli derslerin bulunduğu belirlenmiştir (Saçaklı, 2011). Ayrıca, internetten yaptığım araştırma sonucunda Eskişehir Osmangazi Üniversitesi 2013-2014 yılı bahar yarıyılında İşletme Doktora programında "Adli Muhasebe ve Hile Denetimi" isimli dersinin de bulunduğunu tespit ettim.

Araştırmadan elde edilen sonuçlara bakıldığında; Türkiye'de üniversiteler seviyesinde adli muhasebe konusunun henüz ciddi anlamda ele alınmadığı ya da "Denetim" gibi derslere dahil ederek eğitim vermeye çalışıldığı görülmektedir. Ancak, adli muhasebenin alanında uzman kişilere ihtiyaç duyması nedeniyle ayrı bir ders şeklinde eğitim verilmesi gerektiği oldukça kesindir. Bu ders muhteviyatında; hile, kriminoloji ve ceza adaleti, etik ve ahlâk kuralları, iç kontrol ve denetim, finansal tablo hileleri ve siber ortam da dahil olmak üzere hile, verilerin analizi ve güvenlik gibi sahaların zorunlu olması gerektiği incelemeler sonucunda ortaya çıkan subjektif kanaattir.

Günümüzde adli muhasebeciliğe olan trendin artmasına rağmen, Türkiye'de henüz bu seviyede bir eğitim verildiği söylenememektedir. Ayrıca, bu konuları içeren çok da fazla doküman, kitap, araştırma ve yayın da bulunmamaktadır. Konuya ilişkin birkaç literatür araştırma bulunmasının yanında adli muhasebeciliğe ilişkin sorulara cevap bulmak amacıyla Türkiye'deki akademisyenlerin anket çalışmasıyla ortaya konulmaya çalışılmıştır (Pehlivan ve Dursun, 2012:129-141).

Adli muhasebenin diğer bilim dalları ile en yakın ilişki içinde bulunduğu bilim muhasebe denetimidir. Muhasebe denetimi ile adli muhasebeciler işletmelerde araştırarak, şirketlerdeki şüpheli durumlara sonuç aranmasını sağlayan en önemli bilim dallarından birisidir.

Literatürde, adli muhasebeciler detaylı bir inceleme yapabilmesi için iyi bir denetim bilgisine sahip olması gerektiğini belirten ve bu nedenle, üniversitelerde okutulmasına oldukça önem veren çalışmalar bulunmaktadır (Ranallo, 2006:109-117).

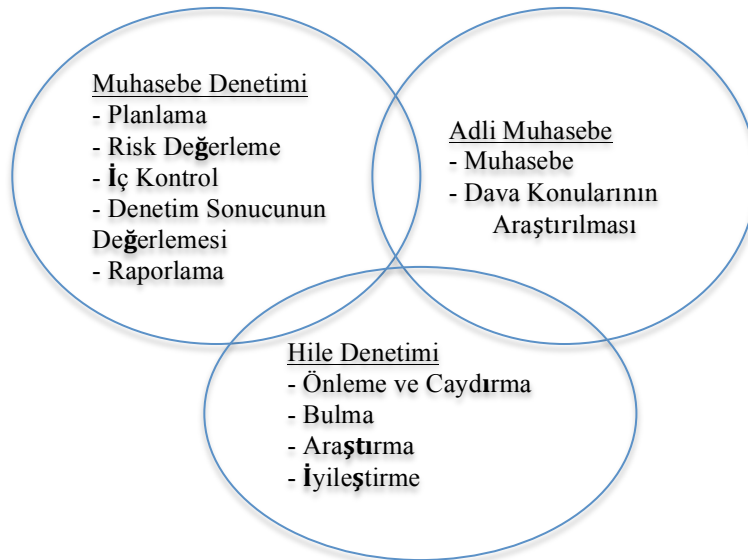
Yapılan çalışmada (Pehlivan ve Dursun, 2012:129-141), üniversite ders programlarında denetim dersinin olması adli muhasebecilik eğitime temel oluşturması bakımından olumlu ve zorunlu bir sonuç olduğu görülmektedir.

Türkiye’de yapılan bir çalışma sonucunda hile ve yolsuzluklara ilişkin eğitimin sadece denetim derslerine bırakılmaması gerektiği belirtilmekte ve bu alanda daha ayrıntılı bir eğitim programının lisans düzeyinde başlatılması gerektiği anlatılmaktadır.

Günümüzde, adli muhasebecilik başta Amerika Birleşik Devletleri olmak üzere bazı gelişmiş ülkelerde çok sayıda üniversite, programlarında adli muhasebe ile ilgili çeşitli derslere yer verirken halen ülkemiz üniversitelerinde benzer durum görülmemektedir.

Genel olarak adli muhasebe eğitimi göz önüne alındığında aşağıda Şekil 4.1’de gösterildiği gibi belli başlı konular altında yoğunlaştığı görülmektedir. Uzmanlık başlıkları olarak; muhasebe denetimi, adli muhasebe ve hile denetimi görülmektedir.

Şekil 4.1 : Adli Muhasebe Kavramının Oluşması



Ülkemiz açısından adli muhasebecilik eğitimin nasıl olması gerektiğine baktığımızda; her şeyden önce bu adli muhasebecilik mesleği ile ilgilenen bireylerin 3568 sayılı yasaya göre mali müşavir olması veya olma hakkını kazanması gerekmektedir. Yine, bu ülkelerde verilen eğitimin süresi üniversite bazında çok küçük değişiklikler göstermesine rağmen, genelde 4 dönem (2 yıl) dir. Bu dönemlerde adli muhasebecilik meslek adaylarına verilen dersler ve bu derslerin dönem olarak dağılımı da aşağıda Tablo 4.3.'de verilmiştir (Usul ve Topçuoğlu, 2011:53-66).

Tablo 4.3 : Adli Muhasebe Derslerinin Dönemlere Göre Dağılımı

1. Dönem	2. Dönem	3. Dönem	4. Dönem
<p>* Genel Muhasebe</p> <p>(teori, bilanço, gelir tablosunun yapısı, dip notlar ve mali analizler)</p> <p>* İşletme Bilimi</p> <p>* Halkla İlişkiler</p> <p>* Temel Bilgi Teknolojileri</p> <p>* Genel Psikoloji</p>	<p>* Bağımsız Denetim</p> <p>(Bağımsız denetim kavram ve teorileri, mesleki şüphecilik, denetim standartları, denetim teknikleri ve delilleri)</p> <p>* İletişim Sistemleri</p> <p>* Yönetim Bilimi</p>	<p>* Hile Denetimi</p> <p>* İç Kontrol Sistemi</p> <p>* İstatistik</p> <p>* Sosyoloji</p>	<p>* Kriminoloji</p> <p>* Adli Muhasebe</p> <p>(Zimmet, Yolsuzluk, Mali Tablolarda yapılan Manipülasyonlar)</p> <p>* Dijital Ortamda Yapılan Hata ve Hileler</p>

4.4. Türkiye'deki Gelişme Potansiyeli ve Geleceği

Ülkemizde henüz uygulama alanıyla birlikte çok yeni olan adli muhasebecilik mesleği, hem ülkeler hem de tüm uluslararası düzenlemelere rağmen hile, suistimal ve yolsuzlukların önüne geçilemediğinden gerek muhasebe denetçilerinin gerekse akademisyenlerin ilgi odağı haline gelmiştir.

Mesleğe yönelik temel eğitim programı olmayan ve yasal zemini bulunmayan ülkemizde adli muhasebecilik üzerine pek çok bağımsız firma kurulmaya başlamıştır. Buna ilk örnek 2011 yılında kurulan Fraud Research Corporation Uluslararası Hile Denetimi ve Danışmanlık Hizmetleri AŞ'tir. İSMMMO tarafından verilen ve ilki 2009 yılında verilen "Bağımsız Adli Muhasebe Uzmanı Programı" sonucunda mezun olan 35 SMMM tarafından kurulmuştur. Bu şirketle birlikte bu alanda çalışan pek çok adli muhasebe şirketinin de önünü açmıştır.

Adli muhasebecilik mesleğinin ülkemizdeki mevcut durumunu ve meslek mensuplarının farkındalık düzeylerini belirlemek üzere, Türkiye'de bu alanda yapılan bir araştırmanın bulunmaması nedeniyle literatürde eksikliği gidermek amacıyla bir çalışma yapılmıştır. Bu çalışmayla (Çabuk ve Yücel, 2012:27-50) Türkiye'de adli muhasebecilik mesleğine duyulan ihtiyacın denetim mesleğinin ülkemizdeki mesleği ifa edenlerin görüşleriyle tespit edilmesi, mesleğin ülkemizdeki gelişme potansiyeli ve durumuna yönelik sonuçların belirlenmesini sağlamaktır.

Çalışmaya katılan bağımsız denetçilerin tamamı adli muhasebe ifadesine uymuşken YMM'lerde bu oran yarıya düşmüştür. Ayrıca bağımsız denetçilerin yaklaşık %40'ı adli muhasebe alanıyla ilgili yeterli düzeyde bilgi sahibi olduğunu düşünürken YMM'lerinse neredeyse tamamı konuyla ilgili tam bilgiye sahip olmadıklarını belirtmişlerdir. Bununla birlikte bilgi yetersizliklerine rağmen YMM'lerin yaklaşık %28,6'lık bir bölümü ileride adli muhasebeci olmayı düşünmekte, %64,3'lük bir bölümü ise bu mesleğe ülkemizde ihtiyaç duyulduğu görüşündedir. Paralel bir durum bağımsız denetçiler için geçerli olup bağımsız denetçilerin yarısı ileride adli muhasebeci olabileceklerini düşünürken yaklaşık %80'i ülkemizde bu mesleğe ihtiyaç duyduklarını belirtmiştir. (Çabuk ve Yücel, 2012:27-50)

YMM şirketleri, adli muhasebe hizmetlerine bağımsız denetçilerden daha az ihtiyaç duymaktadır. Bunun en temel nedeni SPBDYK'ın sermaye piyasasında işlem gören büyük ölçekli işletmeleri standartlara göre denetlemekle yükümlü olmasıdır. YMM'lerin tasdik görevlerinin kapsamı ise daha kısıtlı kalmaktadır. Bununla birlikte her iki grubunda adli muhasebe hizmetlerine en çok ihtiyaç duydukları konular hile ve yolsuzlukların tespit edilmesi ve engellenmesi olarak belirlenmiştir. Adli muhasebecilik mesleğinin ortaya çıkış sebebinin denetim mesleğindeki yetersizlikler olduğu düşünüldüğünde çalışma sonunda bu sonuca ulaşılması olağan karşılanabildiği düşünülmüştür. (Çabuk ve Yücel, 2012:27-50)

Ayrıca, bağımsız denetçilerin tümünün ortak bir noktada bulunduğu nokta ise adli muhasebeciliğe yönelik lisansüstü programlarının oluşturulmasıdır. Adli muhasebecilik eğitiminin günümüz durumunda olduğu gibi sadece seminer veya sertifika programları ile verilmesi yetersiz kalmaktadır. Lisans temelini almış kişilerin katılacağı programlar ile mesleğin gelişimi için özellikle ilk aşamada önemli bir yere sahip olacaktırlar. Adli muhasebeciliğin eğitim devamı niteliğinde sayılan stajın

zorunlu tutulması ise denetçilerin çok önem verdiği bir diğer noktadır. Adli muhasebeci uzmanı unvanı için bir denetim firmasında en az iki yıl staj zorunluluğunun bulunması gerektiğini düşünmektedirler. Adli muhasebeciliğin çalışma alanına giren en temel konulardan biri hukuktur.

Dava desteği ve uzman tanıklık için adli muhasebecilerin detaylı bir hukuk bilgisine sahip olmaları gerekmektedir. Bu nedenle, uzmanlık unvanı için ayrıca bir hukuk bürosunda da en az bir yıl staj yapılması zorunluluğunun da olması kanaatindedirler.

Bağımsız denetçilerin ayrıca belirlediği bir diğer konu ise bağımsız denetim şirketlerinde en az bir adli muhasebecinin bulundurulması gerektiğidir. Adli muhasebeciliğin etkin bir biçimde uygulamaya geçirilmesi açısından Hukuk Muhakemeleri Kanununa yeni düzenlemeler getirilmesidir. Çünkü, yasal zeminde olmadığı sürece adli muhasebecilik hizmetlerinin hiçbir faaliyet alanında geçerli sayılmayacağıdır.

Eğitim ve staj yapılması diğer meslek alanlarında olduğu gibi temel şartlardan birisidir. Ancak, bu bilgilerin yapılacak olan bir sınavla değerlendirilmesi de gerekmektedir. Bu amaçla, iç denetim uzmanlığında olduğu gibi Maliye Bakanlığının gözetiminde bir sınav yapılması gerekmektedir. Diğer mesleklerde olduğu gibi adli muhasebecilik mesleği için gerekli bir diğer nitelik ise deneyim sahibi olmaktır. Teorik bilgiler asla uygulamanın önüne geçememektedir.

Muhasebe meslek mensuplarının adli muhasebenin; işletmelerde kurumsal yapısının oluşturulmasına, hile denetiminde etkinliğin sağlanmasına, işletmelerin hayatta kalabilmeleri için kritik önem taşıyan finansal raporlamanın güvenilirlik düzeyinin artmasına, muhasebe mesleğinin ve eğitiminin gelişimine olumlu yönde katkı sağlayacağı görüşünde olduğu anlaşılmaktadır.

4.5. Basında Adli Muhasebe

Adli muhasebeciler görevde...

İlk Türk hile denetim firması FRC, şirketlerdeki hile ve yolsuzlukların peşinde. 35 mali müşavirin bir araya gelerek kurduğu şirket, ABD'deki mali dedektiflik sistemine benzer bir yapılanmaya sahip. Bağımsız adli muhasebe uzmanlarından oluşan ekip, yöneticilerin, çalışanların ve ortakların birbirlerine yaptığı hileleri, suistimalleri, yolsuzlukları, mali tablolardaki oynamaları ortaya çıkarmak için adeta hafiye gibi çalışıyor. ACFE'nin raporlarına göre, dünyada her yıl ortalama 3 trilyon dolarlık yolsuzluk yapılıyor ve her yıl şirketler özvarlıklarının yüzde 7'sini hilekârlar yüzünden kaybediyor.

En zarar verici hilekârlıklar, şirketin borsada değer kazanması için mali tabloların abartılması şeklinde oluyor. Örneğin herkesin bildiği dünyanın en büyük enerji devi Amerikalı Enron firması da bu şekilde batmış ve olan sadece şirkete olmamış, hissedarlar da ellerindeki avuçlarında ne varsa kaybetmişlerdi. Bir de vergiden kaçmak için kârı düşük gösterme şeklinde yapılan hilekârlıklar var. Bunların yanı sıra çalışanlar tarafından yapılan suistimler de FRC'nin çalışma alanına giriyor. FRC'nin verdiği bilgilere göre, adli muhasebeciler ABD'de birçok faili meçhul cinayetin aydınlatılmasında bile etkili olabiliyor. Örneğin FBI'da da şu an itibarıyla yaklaşık 600 adli muhasebe uzmanı çalışıyor (Sabah, 02.09.2011).

Adli muhasebe uzmanları görevde

Bağımsız Adli Muhasebe Uzmanlığı Akademisi ilk mezunlarını verdi.

Mahkemelerde uzman tanıklık yapacak ve şirketlerde soruşturma yetkisine sahip olacak olan Adli Muhasebe Uzmanları, özellikle ticari davalar ve boşanma davalarında görev alacak. İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası'nın (İSMMM) eğittiği mezunlar yolsuzlukları ortaya çıkarmak için çalışacak (Habertürk Ekonomi, 20.11.2010).

Adli Muhasebecilik Şart

Aile şirketlerinin yanı sıra, kamu kuruluşlarına da danışmanlık hizmeti veren Bağımsız Adli Muhasebe Uzmanı Baki Toraman'a göre, adli muhasebecilik Türkiye'de yeni yer bulan bir iş tanımı olduğu için, Türkiye için bu rakam hile oranını çok net yansıtmıyor. Toraman, "Yaptığımız hile ve suistimal denetimleriyle birebir tanık olduğumuzda, şirketler prestij kaybetmeme adına kendilerini deşifre etmiyorlar. Birçok konu adli vaka olarak intikal etmeden, üstüne sünger çekiliyor" diyor (Radikal, 26.11.2011).

Güven ama Kontrol Et !!

FAC Marmara Bölge temsilcisi Fatma Esin Şahin Akkaya'dan açıklama; "Güven ama Kontrol Et !! Türkiye Genelinde Bölge temsilcilikleri oluşturarak hile yapanlara göz açtırmayacaklar. FAC temsilcilerinden firmalara önemli uyarı!! İşletmeler yıllık karını % 8 ile % 10 arasında hile yoluyla kaybetmektedir (Klas Haber, 16.10.2012).

Adli muhasebeciler görev başında...

İSMMMO Başkanı Yahya Arıkan akademik eğitimini verdikleri "Bağımsız Adli Muhasebe Uzmanlığı", sertifika programıyla, iş hayatında dedektif gibi hile verisi toplayan adli muhasebecilerin hizmet vermeye başlamasına az kaldığını belirtti. İSTANBUL (ANKA) - İSMMMO Başkanı Yahya Arıkan akademik eğitimini verdikleri "Bağımsız Adli Muhasebe Uzmanlığı", sertifika programıyla, iş hayatında dedektif gibi hile verisi toplayan adli muhasebecilerin hizmet vermeye başlamasına az kaldığını belirtti (Haberdar, 25.07.2010).

Adli Muhasebe Mesleğinde Mahkemeye Yönelik Uygulamalar ve Bir Araştırma

Yasemin Acar Uğurlu işletme temalı tezinde şu konulara değindi.

"İnsanlığın ortaya çıkmasından bu yana varlığını sürdüren hile, çağımızın da vebası haline gelmiştir. Hileyi araştırma, ortaya çıkartma ve önlemeye çalışma çabaları bazı meslek gruplarının doğmasını sağlamıştır. Çalışmamızın temel amacı, Türk mahkemelerinde adli muhasebecilerin yer almasının getireceği yeniliklerin anlatılmasıdır (Haberler, 28.08.2013).

Adli Muhasebeciler Geliyor

İSMMMO Başkanı Yahya Arıkan akademik eğitimini verdikleri "Bağımsız Adli Muhasebe Uzmanlığı" sertifika programıyla, iş hayatında dedektif gibi hile verisi toplayan adli muhasebecilerin hizmet vermeye başlamasına az kaldığını belirtti. Sertifika programı sonrasında "dedektif gibi hile verisi toplayan" muhasebecilerle karşılaşacağını aktardı.

Arıkan, çalışanları hile yapmaya iten baskı unsurlarının ise 3 ana grupta toplandığını vurgulayarak, bunların; "mali içerikli baskılar", "kötü alışkanlıklardan doğan baskılar" ve "işle ilgili baskılar" olduğunu kaydetti. Çalışanların ortalama yüzde 30'unun ilk üç yılında yolsuzluk yaptıklarını, yüzde 70'inin ise iş yaşamlarının 4-35'inci yılları arasında hileli işlemlere bulaştıklarını belirtti (Radikal, 25.07.2010).

İSMMMO, sertifika programı eğitimlerine başladı

"Bağımsız Adli Muhasebe Uzmanlığı" eğitimi, iş hayatında dedektif gibi hile verisi toplayan muhasebeciler yetiştirecek.

İSMMMO, "Bağımsız Adli Muhasebe Uzmanlığı" sertifika programı eğitimlerine başladı. İSMMMO Başkanı, kurumsal çatıları altında hizmet veren Akademide'ki, "Bağımsız Adli Muhasebe Uzmanlığı" eğitimi sonrasında işletmelerde hilelerin önlenmesi ve ortaya çıkarılmasına yönelik çalışma örneklerinin görülmeye başlanacağını bildirdi. Arıkan, verilen sertifika programında, Prof.Dr.Nejat Bozkurt'un koordinatörlüğünde akademisyenlerin ders verdiğini belirtmiştir (Dünya Gazetesi, 25.07.2010).

Adli Muhasebeciler Geliyor

Bağımsız Adli Muhasebe Uzmanlığı sertifika programı eğitimlerine başlayan Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası iş hayatında dedektif gibi hile verisi toplayan muhasebeciler yetiştirecek.

İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası (İSMMMO) Başkanı Yahya Arıkan, kurumsal çatıları altında hizmet veren Akademi'de verilen sertifika programları sonrası iş hayatında çok yakında "dedektif gibi hile verisi toplayan" muhasebecilerle karşılaşılacağını söyledi. Arıkan, İSMMMO Akademi bünyesinde gerçekleştirilen programda 75 muhasebeci ve mali müşavirin eğitim gördüğünü anımsatarak, ABD'de Al Capone'u yakalayan meşhur adli muhasebeci örneğinde olduğu gibi, Türkiye'de de işletmelerde hilelerin önlenmesi ve ortaya çıkarılmasına yönelik çalışma örneklerinin çok yakında görülmeye başlanacağını söyledi. (Taraf, 26.07.2010).

Rüşvetçiler, hilekarlar yandı!

Sağ kolun attığı kazık artık gizlenemeyecek. Adli muhasebe dedektifleri Türkiye'nin hile haritasını çıkarıyor.

İlk Türk hile denetim firması Fraud Research Corporation (FRC), şirketlerdeki hile ve yolsuzlukların peşinde. 35 mali müşavirin bir araya gelerek kurduğu şirket, ABD'deki mali dedektiflik sistemine benzer bir yapılanmaya sahip. Bağımsız adli muhasebe uzmanlarından oluşan ekip, yöneticilerin, çalışanların ve ortakların birbirlerine yaptığı hileleri, suistimalleri, yolsuzlukları, mali tablolardaki oynamaları ortaya çıkarmak için adeta hafiye gibi çalışıyor (Sabah, 02.09.2011).

4.6. Türkiye'deki Mevcut Yasal Düzenlemelerin Sağladığı İmkânlar

Türkiye'de muhasebe ve denetim işine yön veren en önemli yasal düzenleme 3568 Sayılı SM, SMMM ve YMM Kanunu" (kısaca muhasebe meslek kanunu)'dur. Kanunun esasa dönük hükümleri şöyledir;

Gerçek ve tüzel kişiliklerin; muhasebe kuralları çerçevesinde işletme defterlerini tutmak, bilanço, kâr-zarar tablosu ve beyannameler ile diğer belgeleri tanzim etmek, muhasebe bilimi üzerinde araştırma, geliştirme yapmak veya bu konularda müşavirlik yapmak ve belirtilen işlere ait belgelerde; inceleme, tahlil, denetim yapmak, rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim, bilirkişilik ve benzeri işleri yapmaktır.

Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 18'nci maddesi de Yeminli Mali Müşavirler'in çalışma alanlarını ise yine yukarıda belirtilen hususların dışında şu şekilde belirlemiştir: Mali belgelerin mevzuat hükümleri, muhasebe kuralları/standartlarına ve denetim standartlarına uygunluğunu ve denetimlerin standartlara göre incelendiğini tasdik etmek ve mevzuat ile Maliye Bakanlığı ve resmi makamlarca verilecek diğer görevleri yapmaktır.

Meslek kanunu ile yukarıda belirtilen alanlarda SMMM ve YMM için danışmanlık, bilirkişilik ve tahkim gibi alanlarda yasal yetki zeminini oluşturmaktadır. Ancak, adli muhasebeciler için henüz ülkemizde yasal herhangi bir zemin oluşturulmamıştır. İhtiyaç her geçen gün arttıkça ileri dönemler içerisinde yasal düzenleme yapılacaktır.

5. SONUÇ

Ekonomi dünyasında ve iş hayatında personelin neden oldukları suç oranları giderek artmaktadır. Kişiler ve işletmeler arasındaki ekonomik ve ticari çatışmalar, personelin çalıştığı işletmelere verdikleri zararların çok büyük boyutlara gelmesi, işletme tepe yöneticilerinin diğer işletme ilgililerini önemli oranlarda yanıltmaları böyle bir mesleğin doğmasını kaçınılmaz bir hale getirmiştir.

Türkiye’de adli muhasebeciliğe duyulan ihtiyaca karşın mesleğin mevcut gelişim durumunun çok yetersiz kalması ülkemizde mesleğin geliştirilmesinin gerekliliğine işaret etmektedir. Ancak, toplum genelinde de geçerliliği sağlayabilmek için kanun ve düzenlemelerin de desteğinin alınması gerekmektedir. Bu kapsamda, Türk Ceza Yasası, Türk Ticaret Yasası ve Hukuk Muhakemeleri Yasası gibi ilgili yasalarda düzenlenmeler yapılması gerekmektedir. Yasal düzenlemeyle birlikte örneğin Yeminli Adli Muhasebeciler Kuruluşu gibi bir kurum oluşturulmalıdır. Bu düzenlemelerle birlikte ayrıca meslek grubu için meslek odası da oluşturulmalıdır.

Bu duruma benzer bir yapı oluşturmak için, 2 Kasım 2011 tarihli ve 28103 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile birlikte Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu oluşturulmuş, muhasebe ve denetime ilişkin standartlar oluşturulmuştur. Bu yasal düzenlemeye benzer bir yapı oluşturulmadığı sürece adli muhasebecilere olan ihtiyaç her geçen gün artsa da gelişim gösteremeyecektir.

Ülkemizde yukarıda belirtildiği gibi Kamu Gözetim Kurumu oluşturulmuş, standartlar belirtilmiş, bağımsız denetçi ve denetim firmalarının denetlenmesi gibi işlevler yerine getirilse de kapsam çok kısıtlı kaldığı gibi denetim içeriği de standartlara uyumun ötesine geçememektedir.

Halbuki, işletme çalışanının kendi işletmesinin mal ve nakdi varlığını değişik hileler ile çalabilmekte, çalışmadığı halde fazla mesai ücreti veya performansı düşük olsa da yüksek oran üzerinden maaş tahakkuk ettirebilmektedir. Bunun gibi boşanma davalarında mal ve nakdi kıymetin gizlenmesi, işletmede ortaklar arasında hile ve dolandırıcılık, işletme veya vakıf yönetiminin şahsi çıkarları doğrultusunda işletme

kaynaklarının bu yönde harcanması, kurumlarda yaşanan finansal verilerdeki tutarsızlık, mali tablolardaki manipülasyonlar, gizli formüllerin çalınması, rakiplere bilgi sızdırma, zimmet ve şantaj mailleri gibi iç yolsuzluklar gibi durumlar bu tip denetimlerin dışında kalmaktadır.

Her ne kadar Türkiye’de kısıtlı olmak koşulu ile bir adli müşavirlik faaliyetlerinden söz edilse bile “adli muhasebeci”, “adli müşavirlik” ve/veya “hile denetçiliği” gibi resmi bir ünvanın kanuni alt yapısının mevcut olmadığı gerçeği görülmüştür. Yasal düzenlemelerle birlikte adli muhasebe alanı adli tıp alanına benzer bir duruma gelecektir.

Adli müşavirlik mesleğinin tam anlamıyla bir meslek alanı olabilmesi için ayrıca meslek etikleri, ilkeleri ve standartlarının da olması gerekecektir.

Uzman tanıklık kapsamında adli muhasebe hizmetlerinin verilmesi meslek mensupları için yeni bir çalışma alanı olacaktır. Adli muhasebe uzman tanıklık hizmetlerinin yasal alt yapısı tamamlandığında ülkemizde bu mesleğin ifa edilebilmesi için hukuksal hiçbir sorun kalmayacaktır. Uyuşmazlıklarda yargı hizmetinin hızlı ve adil bir biçimde yürütülmesine katkı sağlayacaktır.

Adli muhasebe konusunda yasal düzenlemelerin yapılması, gereken eğitim programların oluşturulması sonucunda Türk yargı sistemi ile işletme denetimlerinde yoğun olarak kullanılması sonucunda toplumun muhasebecilik mesleğine bakış açısını da değiştirecektir. Hali hazırda adli muhasebecilik toplumumuzda ve işletmelerde pek bilinmemekte ve gereken önem verilmemektedir.

İşletmelerin ticari işlemlerin karmaşıklığı ve ekonomik boyutlarının her geçen gün artması adli muhasebeye olan ihtiyacın da büyümesine yol açacaktır. İşlemlerin karmaşıklığı nedeniyle hile yapıldığında hilenin tespiti zorlaşacak ve ekonomik boyutun artmasıyla zarar daha da artacaktır. Ülkemizde İmar Bankası, Çukurova Elektrik, Kepez Elektrik, Telsim gibi kurumsal hile skandalları bu zararın ne denli büyük olabileceğine birer güzel örnek olmuşlardır. Bu zararı azaltmak ve tespit etmekte adli muhasebecilere çok büyük görevler düşecektir.

Bilişim sektörü, teknoloji ve iletişim araçlarının artan hızla ve sürekli olarak gelişmesi hiç şüphesiz hukuka aykırı işlemlerin ve suçluların takibini kolaylaştırmasına rağmen bu duruma doğru orantılı biçimde hukuka aykırı işlemlerin

tespitini ve sonuçlandırılmasını da güçleştirmiştir. Bu sonuçtan yola çıkarak, bu mücadeleyi yapacak olan adli muhasebecilerin eskiye oranla, bilişim teknolojilerinden çok iyi anlayan, daha teknik ve özel bilgiye sahip olmasını zorunlu hale getirdiğini düşünmekteyim.

Süreç içerisinde değişimi zamanında fark edemeyen, adapte olamayan gelişim ve dönüşüm sağlayan her şey; zaman içinde yok olma veya tasfiye olma ya da değişimin içinde saklı olan fırsatları kaçırma durumunda kalmıştır. Bu nedenle, adli muhasebeciler değişim, gelişim, trend ve yeniliklerin çok yakından takip edilmesi, meslek vizyonunun geniş tutulması ve oluşturulacak meslek odası tarafından mesleki süreçlerin mümkün olan en kısa süreçte değiştirilmesi ve yeni gelişmelere, yeni mesleki uzmanlık alanlarına açılım, dönüşüm ve adaptasyon sağlanması gerekmektedir. Adli muhasebecilerin faaliyetlerinde başarılı ve etkin olması için zorunlu bir gereklilik olduğu kanaatindeyim.

Adli muhasebecilik mesleğinin suç gelirinin aklanmasında etkin olarak kullanılması hem ekonomik açıdan, hem de ülke imajı açısından çok büyük önem arz etmektedir. Ülkenin ulusal ve uluslararası ekonomik sisteminin sağlam zeminlere kurulması o ülkeye, işletme kuruluşlarına ve borsasına olan güven yüksek olacaktır. İşletmelerin hisselerini satın alarak ortak olacaklar ile borsada işlem gören işletme hisselerini satın alacaklar güven içinde işlem yapacaklardır.

Adli muhasebecilik mesleğinin ülkemizde etkin olarak kullanılması kamu yararı açısından da büyük önem arz etmektedir. Adli muhasebecilerin vergi dairelerinde, SGK kurumu ve kamu alımı yapan işletmelerde etkin bir biçimde rol alması sonucunda bu kurumlara karşı yapılan hileler ve yolsuzluklar azalacaktır. Bu sayede kamunun vergi gelirleri artacak ve işletmelerin mali kayıplarının önüne geçilecektir.

Türkiye’de konuya ilişkin en ciddi sorunlardan biri de kayıt dışı işlemlerin çok büyük tutarlara ulaşmasıdır. Kayıt dışı ekonomi nedeniyle ülke ekonomisi ve vergi gelirleri ile kara paranın takibi gibi konularda istenen düzeylere ulaşamamaktadır. Adli muhasebecilik konusunda belirtildiği gibi eğitim programlarının oluşturulması, yasal zeminin ve meslek standartlarının sağlanmasıyla kayıt dışı ekonominin takibinde çok etkin olacaktır.

Etkin bir denetim için adli muhasebe programlarını tamamlayan uzmanlar; işletmelerde, denetim kurullarında, bağımsız denetim kurumlarında, malî suçları

önleme kurumlarında, kaçakçılıkla mücadele kurumlarında, kamu kuruluşlarında, polis örgütünde, güvenlik ve istihbarat kurumlarında istihdam edilecektir. Düzenlenecek yasal düzenlemeyle birlikte sermayesi veya personel sayısı belli bir limitin üstünde olan işletmelere, bütçesi yüksek olan kamu kuruluşları gibi kriterler getirilerek bu gibi kadrolarda adli muhasebeci çalıştırma zorunluluğu getirilmelidir.

Adli muhasebecilik ABD’de ve gelişmiş ülkelerde çok ileri seviyelerde bulunmasına rağmen ülkemiz bu gelişmeye ayak uyduramamıştır. Bu maksatla; adli muhasebecilik konularında makale, kitap, tez gibi çalışmaların arttırılması gerekmektedir.

Bilirkişilik, adli muhasebecilik mesleğinin önemli bir koludur. Adli muhasebecilik sisteminin gelişmiş olduğu ülkelerde; uyuşmazlık içerisinde olan taraflar, uyuşmazlığı mahkemeye taşımadan önce adli muhasebecilere başvurarak mahkemeye başvurmadan uyuşmazlıkları daha erken bir sürede çözümlenebilmektedir. Ancak, ülkemiz yasalarında bilirkişiyi hakim belirlemektedir. Hukuk düzenimizde bilirkişiliğin yeniden tanımlanması yapılmalıdır.

Ülkemizdeki adli tıp kurumuna benzer bir şekilde; hakimler dava süreci içerisinde bilirkişi ihtiyacı olduğunda yasal düzenlemeyle kurulmasını düşündüğüm Meslek Kuruluşundan rapor talep etmeli, Meslek Kuruluşu da görevlendireceği meslek mensubundan raporu hazırlamasını istemelidir. Yargının bu şekilde yürütülmesiyle birlikte hakim-bilirkişi karşı karşıya gelmeyecek ve bilirkişi atama sıkıntısı çekmeyecektir. Hakim bilirkişi ataması yapmayarak tarafsızlığını korumuş olacaktır.

Adli muhasebeci olabilmek için ekonomi, muhasebe, finans bilgisi ile birlikte iyi bir hukuk bilgisi de gerekmektedir. Bu açıdan, adli muhasebecilik muhasebe ile hukukun kesiştiği noktadır. Sadece muhasebe eğitimi almış kişilerle mesleğin yürütülemeyeceği görülmektedir.

Hali hazırda adli muhasebecilik konusunda eğitim, sadece seminer veya sertifika programları ile verildiği, lisans veya yüksek lisans programlarının bulunmadığı görülmüştür. Bu amaçla, üniversitelerde adli muhasebe lisans ve yüksek lisans programlarının açılması mesleğin gelişimine katkı sağlayacaktır. Eğitim kalitesinin yükseltilmesiyle birlikte ekonomik suçlarla daha iyi mücadele edilecek ve ülke ile şirket bazında finansal zararların önüne geçilebilecektir.

Adli muhasebe ya da adli muhasebecilik konusu gelişmiş ülkelerde uzun bir geçmişe sahipken Türkiye’de konu bilimsel anlamda değerlendirildiğinde daha başlangıç konumundadır. Henüz gelişmiş ülkelerdeki örneklerine benzer kurum ve kuruluşlar oluşmadığı gibi literature ve araştırma raporları gibi dokümanlar da yetersizlikler söz konusudur. Adli muhasebecilikle ilgili kaynaklar arttıkça konunun önemi anlaşılma başlayacaktır.

Adli muhasebeciler hileli iflaslardan, finansal tablo hilelerinden ve boşanma davalarına kadar çok geniş sahada görev yapmaktadırlar. Ülkemizde temel sorun ise bu hizmeti verecek nitelikli işgücünün olmayışıdır. Çünkü adli muhasebe mesleği iyi düzeyde muhasebe, hukuk, denetim bilgisinin yanı sıra ilgi sahasına giren hemen her konuda iyi bir tecrübe gerektirmektedir.

Normal bir denetçi ile adli muhasebeci arasındaki temel fark, ilgili belgenin standartlara göre tanzimi ve denetiminin yapıldığına bakıp bunu yeterli görmeleridir. Adli muhasebeciler ise, mevcut belge varlığının tanzimi ve standartından ötesine geçmeli ve bu belgenin içeriğinin sahte ya da hileli olup olmadığının kontrolü, yapılan ödemelerin bir çağrışımında bulunup bulunmadığının ve mevcut belgelerin bütün yönleriyle düzgün olup olmadığının belirlenmesine yönelmesi gerekmektedir.

Türkiye’deki büyük ölçekli işletmelerin pek çoğunun meslek konusunda bilgi sahibi olmadığı ve işletme yöneticilerinin işin farkında olmadığı görüldüğünden işletmeler hile ve yolsuzluk yöntemleriyle ciddi kayıplar yaşayacaklardır.

Türkiye’de henüz çok yeni bir alan olan adli muhasebecilik, yapılan tüm yasal düzenlemelere rağmen hilelerin ve yolsuzlukların engellememesi nedeniyle muhasebecilerin, işletme yönetimlerinin ve akademisyenlerin ilgi odağı haline gelmiştir.

Sonuç olarak, günümüzdeki muhasebecilik mesleğinden oldukça farklı olan, daha fazla uzmanlık ve deneyim gerektiren bir iş alanı olarak doğan “adli muhasebecilik”e Türkiye’de olan ihtiyaç gün geçtikçe artmaktadır. Ülkemizde gerekli yasal zeminin oluşturulması ve bir plan dahilinde iyi bir örgütlenmeyle adli muhasebecilik hem gelişecek hem de gereken saygınlığa kavuşacaktır.

Sonuç olarak tez çalışmasının neticesinde adli müşavirlik konularında yasal zemin oluşturulmadan;

- Mesleğe gereken önem verilemeyeceği,
- Eğitim alanında üniversitelerde yeterli düzeyde ihtiyaç duyulan eğitim programlarının oluşturulmayacağı,
- Mesleğin toplumda yeterli saygınlığa ulaşamayacağı,
- Türk yargı sistemine dahil olamayacağı,
- Meslek odası oluşturulamayacağı,
- Meslek standartları ve etik değerleri belirlenemeyeceği,
- Meslek mensuplarını denetim altında tutacak bağımsız bir kurumun hayata geçirelemeyeceği,

bulguları elde edilmiştir.

Son söz olarak şu söylenebilir ki, *“Muhasebeciler sayılarla ilgilenir, adli muhasebeciler sayıların da ötesiyle ilgilenir.”* (Pazarçeviren,2005:18). Sayıların anlatmak istediklerini anlayabilmek ve sayıların ötesini görebilmek ancak adli muhasebecilerle mümkün olabilmektedir.

KAYNAKÇA

Adwords, Erişim tarihi : 04.08.2013, <http://adwords.google.com>

Aktaş, Hüseyin ve Kuloğlu, Göktaş (2008); “Adli Muhasebe ve Adli Muhasebecilik Mesleği”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Yıl:8, Sayı:25, Mayıs.

Altundiş, Mehmet (2007). Vergi Usul Kanunu'nda Yer Alan Vergi Suç ve Cezaları ile Yeni Türk Ceza Kanunu'nun Bu Suçlara Etkisi Ankara Barosu Dergisi, Yıl: 65, Sayı: 1

AÖF (2012); Açık Öğretim Fakültesi, Sosyal Hizmetler Bölümü, Sosyolojiye Giriş, Ünite 8

Ayboğa, Hanifi (2013); Ülkemizde Muhasebe Etiği ve Meslek Etiği Ahlakı, Erişim tarihi: 04.08.2013, http://www.onlinedergi.com/MakaleDosyalari/51/PDF2001_2_4.pdf

Bayraktar, Ahmet, (2007); Türkiye'de Muhasebe Hileler Tarihi, Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi, Trakya Üniversitesi

Bozkurt, Nejat (2000a); Mali Tablolarda İşletme Yönetimleri Tarafından Yapılan Muhasebe Hileleri, Muhasebe Finansman Dergisi, Yıl: 9, Sayı: 12.

Bozkurt, Nejat (2000b); Muhasebe ve Denetim Mesleğinde Yeni Bir Alan “Adli Muhasebecilik, Yaklaşım Dergisi, Yıl:8, Sayı:94.

Bozkurt, Nejat (2000c); İşletme Çalışanları Tarafından Yapılan Hileleri Doğuran Nedenler, Yaklaşım Dergisi, Yıl:8, Sayı:92.

Bozkurt, Nejat, (2010); Adli Muhasebenin İçeriği, Gelişimi ve Türkiye Uygulamaları” Marmara Üniversitesi, Ders Sunumları.

Brenner, John C. (2004); Forensic Science An Illustrated Dictionary, CRC Pres, USA

Chistansen, J.A., Byington, J.R. ve Blalock, T.J. (2005); “*Sarbanes-Oxley: Will You Need a Forensic Accountant*”, Journal of Corporate Accounting & Finance, 16(3): 69-75.

Clark, Franklin – Ken Diliberto. (1996); Investigating Computer Crime, CRC Press, USA

Crumbley, D. Larry, (1995); “Forensic Accountants Appearing in the Literature”, New Accountant , Glen Head, Apr., Vol. 10, Is. 7, s. 23-25.

Crumbley, D. Larry. (2001); “Forensic Accounting: Older Than You Think”, Journal of Forensic Accounting, Vol. 2, ss. 181-202.

Curtis, George E. (2008); “The Model Curriculum in Fraud and Forensic Accounting Economic Crime Programs at Utica College”, Accounting Education, Vol. 23, No. 4

Çabuk, Adem ve Yücel, Elif. (2012); “Adli Muhasebecilik Mesleği ve Türkiye’de Uygulanabilirliğine Yönelik Bir Araştırma”, Muhasebe ve Finansman Dergisi (MUFAD), Sayı 54.

Digabrialo, James A. (2008); An Emprical Investigation of the Relevant Skills of Forensic Accountants, Journal of Education for Business, July-August, ss. 331.

Dünya Gazetesi, Erişim tarihi : 02.08.2013, <http://www.dunya.com>

E-Dergi, (2013); Adli Muhasebe Uygulamaları, Erişim tarihi : 23.08.2013, <http://www.adli-muhasebe.com>

Elitaş, Bilge Leyli (2012); Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı : Temmuz.

Forensic Accounting Web Sitesi, Erişim tarihi : 11.09.2013, <http://www.forensicaccounting.com>

Grippio, Frank J. and Ibex, J. W. Ted. (2003); “Introduction the Forensic Accounting”. National Public Accountant, 6, 4-5.

Google, <http://www.google.com.tr>

Gülten, Selçuk, (2010); Ankara Barosu Dergisi, Yıl:68, Sayı: 2010/3, s.311-320.

Gülten, Selçuk (2013); Adli Muhasebenin Türkiye'deki Mevcut Durumu, Muhasebe Dergisi, Erişim tarihi : 16.11.2013,
<http://muhasabedergisi.com/oku.php?id=233&mak=54>

Gülten, Selçuk (2013a); Boşanma Davalarında Adli Muhasebe Uygulamaları, Erişim tarihi : 24.11.2013, <http://www.muhasabeden.com>.

Gülten, Selçuk (2013b); Adli Muhasebe Ve Kara Paranın Aklanmasının Önlenmesi, Erişim tarihi : 22.11.2013, <http://www.muhasabeden.com>.

Gülten, Selçuk ve Kocaer, İlyas (2011); "Adli Muhasebe Uygulamaları", Ankara Ofset, Ankara

Haberdar, Erişim tarihi: 02.08.2013, <http://www.haberdar.com>

Habertürk, Erişim tarihi: 01.08.2013, <http://www.haberturk.com.tr>

Hoffman, T (2004); "Sarbanes-Oxley Sparks Forensics Applications Interest", *Computerworld – COWO*, 38, Erişim tarihi : 18.09.2013,
<http://www.computerworld.com/action/article.do?command=viewArticleBasic&articleId=91676>

Hunter, J. (1995); "Forensic Accounting-How to Investigate Financial Fraud", the Internal Auditor, Altamonte, Springs, Apr, Vol. 52, Is. 2, s. 14.

Hürriyet Gazetesi, Erişim tarihi: 03.08.2013, <http://www.hurriyet.com.tr>

İlhan, Atilla. İhale Kanunu Ceza Hukuku Alanı, Erişim tarihi : 07.09.2013
<http://www.atillailhan.com>

İSMMMO Akademi, Bağımsız Adli Muhasebe Programı Ders notları

İşte İnsan, Erişim tarihi: 03.09.2013, <http://www.isteinsan.com.tr>

Karacan, Sami (2012); Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi, *Yıl:4, Sayı:8, Kış 2012 ISSN 1307-9832*

Kasap, Murat (2013); "Adli Muhasebe", Çankırı Karatekin Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt: 3, Sayı: 1, ss. 121-132, Bahar 2013

Kasum, A. Sadiq. (2009); "The Relevance Of Forensic Accounting To Financial Crimes In Private And Public Sectors Of Third World Economies: A Study From Nigeria" The 1st International Conference on Governance Fraud Ethics and Social Responsibility, Edirne, April, p.1-12

Kırel, Çiğdem; (2000); "Örgütlerde Etik Davranışlar, Yönetimi ve Bir Uygulama Çalışması", Anadolu Üniversitesi Yayınları, No:1211, İ.İ.B.F. Yayın No: 168, ss.4-16.

Klas Haber, Erişim tarihi: 03.08.2013, <http://www.klashabergazetesi.com>

Louvaris, Kimon (2006); Joel Siegel; Forensic Accounting: Investigative Problems & Methodologies; The Management Accountant (Official Organ of The Institute of Cost and Works Accountants of India), Volume 41, No.4, April

McMillan, Edward J. (2006); Policies&Procedures to Prevent Fraud and Embezzlement: Guidance, Internal Controls and Investigation, USA: John Wiley&Sons,

Oberholzer Corne. (2002); Quality Management in Forensic Accounting, M.B.A. Thesis, Gordon Institute of Business Science, University of Pretoria, Pretoria.

Okaye Emma, I. Cletus ve O. Akenbor. (2009); Forensic Accounting in Developing Economies: Problems and Prospects, The University Advanced Journal, Sayı 1, Temmuz-Eylül, Nnamdi Azikiwe University, ss. 4.

Özdoğan, Onur. Türk Ceza Kanundaki Bankacılıkla ilgili Suçlar, Erişim tarihi : 24.10.2013, http://www.turkhukuk sitesi.com/makale_551.htm

Paranjape, Minal and Rupali Sheeth. (2011); "A study of creative accounting and forensic accounting as interlinked trends in accounting", International Journal For Business, Strategy and Management, Vol.1, No.1

Pazarçeviren, Selim Yüksel (2005); Adli Muhasebecilik Mesleği, Zonguldak: Zonguldak Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt 1, Sayı:2, Sayfa 1-19

Pehlivan, Abdülkadir ve Dursun Adem (2012); Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt: 26, Sayı: 2

Radikal, Erişim tarihi : 01.08.2013, <http://www.radikal.com.tr>

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

Reinstein, Alan and Lander Gerald H. (2004); Estimating Economic Loss in Personal Injury Cases, The CPA Journal, Ocak 2004, Cilt: 74, Sayı:1

Rezaee Zabihollah and Gerald H. Lander. (1996); "Integrating Forensic Accounting Into The Accounting Curriculum", Accounting Education (JAI), Vol.1, No.2, p.147-163

Sabah, Erişim tarihi : 03.08.2013, <http://www.sabah.com.tr>

Saçaklı, Yeşim. (2011); "Adli Muhasebecilik Perspektifinde Türkiye'deki Üniversitelerde Muhasebe Denetimi Eğitimi ve Öneriler", Afyonkarahisar: Afyon Kocatepe Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.

Sapir, Gil. (2008); "Forensic Science, Ethics And The Expert Witness", The Science of DNA Profiling Bioinformatics 6th Annual Conference, Ohio

Sermaye Piyasası Kanunu; 6362 sayılı. 30 Aralık 2012, Sayı: 25513, Resmi Gazete.

Singleton Tommie W. and Aaron J. Singleton, (2010); Fraud Auditing and Forensic Accounting, Fourth Edition, John Wiley & Sons, Inc

Süer, Ayça Zeynep, (2011); Profesyonel Muhasebe Mesleğinde Enron Skandalı ve Sonrası Gelişmeler, İSMMMMO Sempozyumu

Şener Nedim, (2001); Tepeden Tırnağa Yolsuzluk, Siyah Beyaz, Metis Güncel, İstanbul.

Taraf, Erişim tarihi: 10.08.2013, <http://www.taraf.com.tr>

Tezcan, Keramettin. Vergi Suç Ve Cezaların Türk Ceza Kanunu Çerçevesinde Değerlendirilmesi, <http://www.muhasebenet.com>.

Thornhill William T., (1995); Forensic Accounting – How to Investigate Financial Fraud, Richard D. Irwin Inc., New York.

Tirellad, David Theodore, Winning Strategies (2006); The Four Ps of Expert Witness Selection, The Florida Bar Journal, Cilt: 80, Sayı: 11, December

Toraman, C., Abdioğlu, H. ve İşęüden, B. (2009); “Aklama Suçunun Önlenmesine Yönelik Çabalar: Adli Muhasebecilik Mesleği ve Uygulamaları”, Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, 11(1): 17-55.

Trends, Erişim tarihi : 05.08.2013, <http://www.google.com/trends/>

Usul, Hayrettin ve Topçuoğlu, Metin, (2011); Finansal Manipölasyonların 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, s.53-66

Utica College (2013); Erişim tarihi : 18.10.2013, <http://programs.online.utica.edu>

Zysman, Alan , Forensic Accounting Demystified, Erişim tarihi : 21.10.2013, [http://www.forensicaccounting.com/three\(5\).htm#start](http://www.forensicaccounting.com/three(5).htm#start)