

**T.C.
Niğde Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü
İşletme Ana Bilim Dalı
Muhasebe ve Finansman Bilim Dalı**

**ADLİ MUHASEBECİLİK MESLEĞİ VE
TÜRKİYE'DE UYGULANABİLİRLİĞİNİN
TESPİTİNE YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

**Hazırlayan
Nurten BAYRAK**

**Niğde
Haziran, 2016**

**T.C.
NİĞDE ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLERİ ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANA BİLİM DALI**

**ADLİ MUHASEBECİLİK MESLEĞİ VE
TÜRKİYE'DE UYGULANABİLİRLİĞİNİN
TESPİTİNE YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

**Hazırlayan
Nurten BAYRAK**

Danışman : Doç. Dr. Ayşe Gül KÖKSAL

Üye : Prof. Dr. Ali DERAN

Üye : Ydr. Doç. Dr. Ömer Faruk DEMİRKOL

**Niğde
Haziran, 2016**

YEMİN METNİ

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “Adli Muhasebecilik Mesleği ve Türkiye'de Uygulanabilirliğinin Tespitine Yönelik Bir Araştırma” başlıklı bu çalışmanın, bilimsel ve akademik kurallar çerçevesinde tez yazım kılavuzuna uygun olarak tarafımdan yazıldığını, yararlandığım eserlerin tamamının kaynaklarda gösterildiğini ve çalışmamın içinde kullanıldıkları her yerde bunlara atıf yapıldığını belirtir ve bunu onurumla doğrularım. .../.../...

Nurten BAYRAK

ONAY SAYFASI

Doç. Dr. Ayşe Gül KÖKSAL danışmanlığında Nurten BAYRAK tarafından hazırlanan " Adli Muhasebecilik Mesleği ve Türkiye'de Uygulanabilirliğinin Tespitine Yönelik Bir Araştırma" adlı bu çalışma jürimiz tarafından Niğde Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalında Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

Tarih: 22/06/2016

JÜRİ :

Danışman :

Doç. Dr. Ayşe Gül KÖKSAL



Üye :

Prof. Dr. Ali DERAN



Üye :

Yrd. Doç. Dr. Ömer Faruk DEMİRKOL



ONAY :

Bu tezin kabulü Enstitü Yönetim Kurulu'nun Tarih ve sayılı kararı ile onaylanmıştır.

Doç. Dr. Ömer İSKENDEROĞLU
Enstitü Müdürü

ÖNSÖZ

Ekonominin temelini oluşturan işletmeler sürekli büyüyerek gelişmeyi ve daha çok kar elde etmeyi amaçlamaktadırlar. İşletmelerin normal şartlar altında uzun bir süreçte büyümeleri öngörülmektedir. Fakat küreselleşmeyle birlikte işletme faaliyetleri çeşitlenmiş ve rekabet artmıştır. Ağır rekabet ortamında işletmeler tutunmak, büyümek ve kar elde etmek için hileye başvurmaktadırlar. Yapılan hilelerin birçoğu muhasebe kayıtlarında görülmektedir. Muhasebe kayıtlarının mahkemede incelenmesine “adli muhasebe” denilmektedir. Adli muhasebecilik kapsamında “hile denetçiliği”, “dava destek danışmalığı” ve “bilirkişilik” hizmetleri mahkemeye sunulmaktadır.

Bu çalışmada gelişmiş ülkelerde yaygın uygulama alanı bulan ancak Türkiye’de henüz tam bir uygulama alanı bulamayan adli muhasebecilik mesleğinin önemini ortaya koymak hedeflenmektedir. Ayrıca adli muhasebeciliğin, muhasebe meslek mensupları tarafından bilinirliği ve adli muhasebenin Türkiye’de uygulanabilirliğini tespit etmek amaçlanmıştır.

Yüksek lisans eğitimim boyunca bana her yönden destek olan ve yol gösteren değerli danışmanım Doç. Dr. Ayşe Gül KÖKSAL’ a teşekkür etmeyi bir borç bilirim. Benden her türlü desteklerini esirgemeyen ve tüm sıkıntılı zamanlarda hep yanımda olarak bana destek olan aileme ve sevgili eşim Emrah ÖRGÜN’e çok teşekkür ederim. Ayrıca çalışmamın uygulama kısmında benim adıma meslek mensuplarıyla görüşen tüm arkadaşlarıma teşekkürlerimi sunarım.

Nurten BAYRAK

Niğde, Haziran, 2016

ÖZET

YÜKSEK LİSANS TEZİ

ADLİ MUHASEBECİLİK MESLEĞİ VE TÜRKİYE'DE UYGULANABİLİRLİĞİNİN TESPİTİNE YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA

BAYRAK, Nurten

İşletme Anabilim Dalı

Danışman: Ayşe Gül KÖKSAL

Haziran 2016, 151 sayfa

Küreselleşmeyle birlikte teknoloji çeşitlenmiş ve gelişmiştir. Bu gelişmeye paralel işletmeler türlü alanlarda faaliyet göstermişlerdir. Ayrıca işletmelerin faaliyet pazarları büyümüştür. Bu pazarda tutunma ve kar elde etme amacındaki işletmeler çeşitli hile veya usulsüzlüklere başvurumaktadırlar. Denetim sırasında veya bazen tesadüfî ortaya çıkan hile ve usulsüzlükler dava konusu olmakta ve mahkemede görüşülmektedir. Muhasebe davalarının mahkemede görüşülmesi sırasında muhasebe bilgisi olmayan hakim veya savcılar yardıma ihtiyaç duymaktadırlar. Söz konusu yardımı ise adli muhasebeciler sağlamaktadır. Gelişmiş ülkelerde daha çok yaygın olan ve son zamanlarda Türkiye’de de kullanılmaya başlayan adli muhasebe bu çalışmaya konu olmuştur.

Çalışmada adli muhasebeciliği tanımlayarak adli muhasebeciliğin alt dalları olan “hile denetçiliği”, “dava destek uzmanlığı” ve “bilirkişiliği” açıklamak hedeflenmiştir. Ayrıca adli muhasebenin muhasebe meslek mensupları tarafından bilinirliğini ve adli muhasebeciliğin Türkiye de uygulanabilirliğini araştırmak amaçlanmıştır. Bu amaç doğrultusunda anket formu hazırlanmıştır. Çalışmanın sonucunda Türkiye’de adli muhasebeciliğin daha yeni tanınmaya başladığı tespit edilmiştir. Adli muhasebeciliğin alt dallarından biri olan bilirkişilik için somut adımlar atılmış olsa da genel anlamda henüz tam olarak uygulanabileceği söylemek doğru olmayacaktır.

Anahtar Kelimeler: Adli Muhasebe, Hile, Hile Denetçiliği, Dava Destek Danışmanlığı, Bilirkişilik

ABSTRACT

MASTER'S THESIS

THE PROFESSION OF FORENSIC ACCOUNTING AND A STUDY TO DETERMINE ITS APPLICABILITY IN TURKIYE

BAYRAK, Nurten

Business Administration

Supervisor: Ayşe Gül KÖKSAL

June 2016, 151 pages

Technology has diversified and advanced with globalization. Businesses parallel to this development have operated in various fields. Market scopes of these businesses have grown as well. Businesses which try to be favored in the market and make profit resort to various frauds and infractions. Frauds and infractions which have come to surface during inspections or by chance become actionable and are discussed at court. Judges and prosecutors who do not know much about accountancy need help during accounting trials. The aforementioned help is provided by forensic accountants. Forensic accounting which is more widespread in developed countries and is becoming to be used in our country is the subject of this study.

In this study, by defining forensic accounting, it is aimed to explain the subfields which are 'Fraud Auditing', 'Litigation Support' and 'Expertise'. It is also aimed to study the recognition of forensic accounting among accounting occupational group members and the applicability of it in Turkiye. A questionnaire form was prepared for this purpose. It has been established that forensic accounting is recently coming to be known in Turkiye. Though solid steps have been taken for forensic accounting which is a subfield of accounting, it will not be right to state that it is fully applicable yet in general terms.

Key Words: Forensic Accounting, Fraud, Auditor Of Cheating, Litigation Support Consultant, Expert Witness

İÇİNDEKİLER

TABLolar LİSTESİ	xiii
ŞEKİLLER LİSTESİ	xvii
KISALTMALAR LİSTESİ.....	xviii
EKLER LİSTESİ	xx
GİRİŞ.....	1
BİRİNCİ BÖLÜM	4
ADLİ MUHASEBE VE ADLİ MUHASEBECİLİK.....	4
1.1. ADLİ VE MUHASEBE KELİMELEİNİN TANIMLARI	4
1.1.1. Adli Kelimesinin Tanımı.....	4
1.1.2. Muhasebe Kelimesinin Tanımı	5
1.2. ADLİ MUHASEBENİN TANIMI	5
1.3. ADLİ MUHASEBECİLİĞİN TANIMI	6
1.4. ADLİ MUHASEBENİN GELİŞİMİ	7
1.4.1. Adli Muhasebenin Dünya'daki Gelişimi	8
1.4.2. Adli Muhasebenin Türkiye'deki Gelişimi.....	14
1.5. ADLİ MUHASEBENİN AMACI	15
1.6. ADLİ MUHASEBENİN GELİŞİMİNİ ETKİLEYEN OLAY VE SKANDALLAR.....	16
1.7. ADLİ MUHASEBENİN GELİŞİMİNİ ETKİLEYEN DİĞER OLAYLAR.....	20
1.8. ADLİ MUHASEBENİN DİĞER DİSİPLİNLERLE İLİŞKİSİ	21
1.8.1. Adli Muhasebenin Geleneksel Muhasebe İle İlişkisi	22
1.8.2. Adli Muhasebenin Hukuk İle İlişkisi.....	23
1.8.3. Adli Muhasebenin Denetim İle İlişkisi	24
1.8.4. Adli Muhasebenin Psikoloji İle İlişkisi.....	25
1.8.5. Adli Muhasebenin Sosyoloji İle İlişkisi.....	26
1.8.6. Adli Muhasebenin Suç Bilimi (Kriminoloji) İle İlişkisi.....	26
1.9. ADLİ MUHASEBE İLE DENETİMİN FARKI	27
1.10. ADLİ MUHASEBE EKİBİ	28
1.11. ADLİ MUHASEBECİLİK İLKELERİ	29
1.11.1. Genel İlkeler	30
1.11.1.1. Bağımsızlık.....	30
1.11.1.2. Mesleki Yeterlilik.....	30

1.11.1.3. İşin Kapsamı	31
1.11.2. Bulguların Elde Edilmesiyle İlgili İlkeler.....	32
1.11.2.1. Planlama İlkesi	32
1.11.2.3. Bütünlük İlkesi.....	33
1.11.3. Bulguların Değerlendirilmesiyle İlgili İlkeler.....	33
1.11.3.1. Görüş Bildirme İlkesi	33
1.11.3.2. Tam Açıklama İlkesi.....	33
1.12. ADLİ MUHASEBECİNİN BAŞLICA ÖZELLİKLERİ	34
1.13. ADLİ MUHASEBECİLİĞİN İLGİLENDİĞİ BAŞLICA KONULAR	35
İKİNCİ BÖLÜM	37
ADLİ MUHASEBECİLİĞİN FAALİYET ALANLARI.....	37
2.1. HİLE DENETÇİLİĞİ (ARAŞTIRMACI MUHASEBECİLİK)	37
2.1.1. Hata, Hile ve Usulsüzlük Kavramları ve Çeşitleri.....	38
2.1.1.1. Hata Kavramı ve Çeşitleri	38
2.1.1.1.1. Borçlar Hukukuna Göre Hata Çeşitleri	38
2.1.1.1.2. Ceza Hukukuna Göre Hata Çeşitleri	39
2.1.1.2. Hile Kavramı ve Çeşitleri	40
2.1.1.2.1. Çalışan Hileleri.....	40
2.1.1.2.2. Yönetim Hileleri	41
2.1.1.2.3. Finansal Raporlama Hileleri	42
2.1.1.2.4. Vergi Hileleri.....	43
2.1.1.2.5. Yatırım Hileleri	43
2.1.1.2.6. Satıcı Hileleri	43
2.1.1.2.7. Müşteri Hileleri	44
2.1.1.2.8. Bilişim ve Teknoloji Hileleri	44
2.1.1.3. Usulsüzlük Kavramı ve Çeşitleri	45
2.1.1.3.1. Genel Usulsüzlük.....	45
2.1.1.3.2. Özel Usulsüzlük	46
2.1.2. Muhasebe Hataları, Hileleri ve Usulsüzlükleri	47
2.1.2.1. Muhasebe Hataları.....	47
2.1.2.1.1. Matematik Hataları	47
2.1.2.1.2. Kayıt Hataları.....	47
2.1.2.2. Muhasebe Hileleri.....	49
2.1.2.3. Muhasebe Usulsüzlükleri	51

2.1.6. Hile ve Usulsüzlüklerin Hatadan Farkı.....	51
2.1.7. Kişileri Hileye İten Nedenler “Hile Üçgeni”	52
2.1.7.1. Fırsat	53
2.1.7.2. Baskı	53
2.1.7.3. Haklı Gösterme, Rasyonalizasyon	54
2.1.8. Hile Denetçiliğinin (Araştırmacı Muhasebecilik) Tanımı	55
2.1.9. Hile Denetçiliğine İhtiyaç Duyulma Nedenleri	55
2.1.10. Hile Denetçiliğinin Amacı	56
2.1.11. Hile Denetçisinin Görevleri	57
2.1.12. Hile Denetçisinin Sahip Olması Gereken Özellikler	58
2.1.13. Hile Denetçisinin Kullandığı Teknikler.....	59
2.1.13.1. Hile Değerlendirme Sorgulaması	59
2.1.13.2. Çapraz Denetim Tekniği	59
2.1.13.3. Kırmızı Bayraklar (Red Flags) Tekniği	60
2.1.13.4. Benford Kanunu	60
2.1.13.5. Veri Madenciliği	62
2.1.14. Hile Denetçiliğinin Aşamaları	62
2.1.14.1. Soruşturma Öncesi Yapılacak İşlemler	63
2.1.14.2. Soruşturma Sırasında Yapılacak İşlemler	63
2.1.14.3. Soruşturma Sonrasında Yapılacak İşlemler	64
2.1.15. Hile Denetçiliğinin Denetçilikten Farkları.....	64
2.2. DAVA DESTEK DANIŞMANLIĞI	65
2.2.1. Dava Destek Danışmanlığının Tanımı ve Konusu	65
2.2.2. Dava Destek Danışmanın Görevleri	66
2.2.3. Dava Destek Danışmanının Faydaları.....	68
2.2.4. Dava Desteği ve Kovel İmtiyazı	68
2.2.4.1. İmtiyazın Belgelendirilmesi	69
2.2.5. Dava Destek Danışmanlığının Hizmet Konuları	70
2.2.6. Muhasebe Davalarında Dava Destek Danışmanlığı	71
2.3. BİLİRKİŞİLİK.....	72
2.3.1. Bilirkişiliğin Tanımı ve Konusu.....	72
2.3.2. Bilirkişinin Yetki/Görevleri ve Sınırları.....	73
2.3.3. Uzman Tanık İle Bilirkişiliğin Benzerlikleri Ve Farkları.....	74
2.3.4. Bilirkişiliğin Amacı	74

2.3.5. Bilirkişi İncelemesini Gerektiren Haller	75
2.3.6. Bilirkişiye Talebin Artma Nedenleri.....	76
2.3.7. Bilirkişinin ve Bilirkişilik Raporunun Sahip Olması Gereken Özellikler	77
2.3.7.1. Bilirkişinin Sahip Olması Gerek Özellikler.....	77
2.3.7.2. Bilirkişi Raporunun Sahip Olması Geren Özellikler	78
2.3.8. Bilirkişilerin Uyması Gereken İlkeler/Kurallar	79
2.3.9. Bilirkişiliğin İşlem Aşamaları.....	79
2.3.9.1. Mahkeme Öncesi Yapılacak İşlemler	80
2.3.9.2. Mahkeme Sırasında Yapılacak İşlemler.....	81
2.3.9.2.1. Doğrudan Sorgulama Tekniği.....	82
2.3.9.2.2. Çapraz Sorgu Tekniği.....	82
2.3.10. Muhasebe Davalarında Bilirkişilik	83
2.4. ADLİ MUHASEBE İLE İLGİLİ ÇALIŞMALAR	84
2.4.1. Adli Muhasebe İle İlgili Çalışmalar	84
2.4.2. Hata, Hile Ve Denetim İle İlgili Çalışmalar.....	95
ÜÇÜNCÜ BÖLÜM.....	99
ADLİ MUHASEBECİLİK MESLEĞİ VE TÜRKİYE'DE UYGULANABİLİRLİĞİNİN TESPİTİNE YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA.....	99
3.1.ARAŞTIRMANIN ÖNEMİ VE AMACI	99
3.1.1. Araştırmanın Önemi.....	99
3.1.2. Araştırmanın Amacı.....	99
3.2. ARAŞTIRMA VERİLERİ VE YÖNTEMİ	100
3.2.1. Araştırmanın Modeli	100
3.2.2. Araştırmanın Evreni ve Örneklemi	100
3.2.3. Araştırmanın Yöntemi.....	101
3.3. ARAŞTIRMANIN KISITLARI	102
3.4. BULGULARIN DEĞERLENDİRİLMESİ.....	103
SONUÇ VE ÖNERİLER.....	125
KAYNAKLAR	130

TABLolar LİSTESİ

Tablo 2.1. Benford Yasasına Göre En Solda Yer Alan Rakamların Kuramsal Ortaya Çıkış Frekansları	61
Tablo 2.2. Adli Muhasebe İle İlgili Çalışmalar	85
Tablo 2.3. Hata, Hile ve Denetim İle İlgili Çalışmalar.....	95
Tablo 3. 1. Katılımcıların Cinsiyet Dağılımı.....	103
Tablo 3. 2. Katılımcıların Yaş Dağılımı.....	103
Tablo 3. 3. Katılımcıların Eğitim Düzeyleri.....	103
Tablo 3. 4. Katılımcıların Unvan Dağılımları.....	104
Tablo 3. 5. Katılımcıların Deneyim Yılı Dağılımı.....	104
Tablo 3. 6. Katılımcıların Çalışma Durumu.....	104
Tablo 3. 7. Katılımcıların “Adli Muhasebe”, “Hile Denetçiliği”, “Dava Destek Danışmanlığı” ve “Bilirkişilik” Bilgi Düzeyleri	105
Tablo 3. 8. Katılımcıların “Adli Muhasebe Adliyelerin Muhasebe Sistemidir” ifadesine katılma oranları	106
Tablo 3. 9. Katılımcıların “Adli Muhasebe, Muhasebe Davalarının Adliyede Görülmesidir” ifadesine ilişkin görüşleri	106
Tablo 3. 10. Katılımcıların “Adli Muhasebecinin Derin Bir Muhasebe Bilgisine Sahip Olması Gerekmetedir.” İfadesine katılım oranları	107
Tablo 3. 11. Katılımcıların “Mevcut Muhasebe Müfredatı Adli Muhasebe Eğitimi Ve Uygulama İçin Toplumun Talebine Yeterince Duyarlı Değildir.” İfadesine Katılım Oranları.....	107
Tablo 3. 12. Katılımcıların “Adli Muhasebeciliğin Ayrı Bir Müfredatı Olmalıdır.” İfadesine Katılım Oranları	108
Tablo 3. 13. Katılımcıların “Adli Muhasebecilik Konusunda Yapılan Eğitimler Yetersizdir.” İfadesine Katılım Oranları	108

Tablo 3. 14. Katılımcıların “Türkiye’de Adli Muhasebeciliğe Önemli Ölçüde İhtiyaç Duyulmaktadır.” İfadesine Katılım Oranları	109
Tablo 3. 15. Katılımcıların “Adli Muhasebeci Dürüst, Güvenilir Ve Tarafsız Olmalıdır.” İfadesine Katılım Oranları	109
Tablo 3. 16. Katılımcıların “Adli Muhasebeci Unvanını Alabilmek İçin Muhasebecilerin Bir Staj Dönemi Geçirmeleri Gerekmiştir.” İfadesine Katılım Oranları	110
Tablo 3. 17. Katılımcıların “Adli Muhasebecilikte Deneyim Başarıyı Arttırır.” İfadesine Katılım Oranları	110
Tablo 3. 18. Katılımcıların “Ülkemizde Adli Muhasebecilerin Staj Yapmasına İmkân Sağlayacak Kurum Ve Kuruluşlar Yeterli Düzeydedir.” İfadesine Katılım Oranları	111
Tablo 3. 19. Katılımcıların “Adli Muhasebecilik Mesleğinin Uygulanabilmesi İçin 3568 No’lu Meslek Yasası İle Düzenlenmesi Gerekmiştir.” İfadesine Katılım Oranları	111
Tablo 3. 20. Katılımcıların “Adli Muhasebenin Uygulanabilmesi İçin Gerekli Alt Yapı Yetersizdir.” İfadesine Katılım Oranları	112
Tablo 3. 21. Katılımcıların “Adli Muhasebenin Uygulanabilmesi İçin Ayrı Bir Yasasının Olması Gerekmiştir.” İfadesine Katılım Oranları	112
Tablo 3. 22. Katılımcıların “Adli Muhasebecilerin Diğer Bilim Dalarını Da Biliyor Olması Gerekir (Denetim, Hukuk, Suç Bilimi vs.)” İfadesine Katılım Oranları.....	113
Tablo 3. 23. Katılımcıların “Hile ve Yolsuzlukların Önlenmesi İçin Adli Muhasebeye İhtiyaç Vardır.” İfadesine Katılım Oranları	113
Tablo 3. 24. Katılımcıların “Hile Ve Yolsuzluklarla Mücadelede Ülkemizdeki Yasal Düzenlemeler Yeterli Düzeydedir.” İfadesine Katılım Oranları	114
Tablo 3. 25. Katılımcıların “Hile Ve Yolsuzluğun Önlenmesi İçin Mahkeme Tarafından Bir Hile Denetçisinin Atanması Gerekmiştir.” İfadesine Katılım Oranları	114

Tablo 3. 26. Katılımcıların “Hile ve Yolsuzlukların Tespitinde Ülkemizdeki Denetim Faaliyetleri Yeterli Düzeydedir.” İfadesine Katılım Oranları	115
Tablo 3. 27. Katılımcıların “Hile Denetimi Uygulamasında Çeşitli Tekniklerin Bilinmesi Gerekmetedir.” İfadesine Katılım Oranları	115
Tablo 3. 28. Katılımcıların “Hile denetçiliğinin yapmış olduğu işleri denetçiye yapabilir.” İfadesine Katılım Oranları	116
Tablo 3. 29. Katılımcıların “Ülkemizde Dolandırıcılık İçin Yapılan Yasal Reformlar Yeterli Düzeyde Bulunmaktadır.” İfadesine Katılım Oranları	116
Tablo 3. 30. Katılımcıların “Dolandırıcılığa Karşı Mücadele Konusunda, Genel Standartlara Göre Eğitilmiş Muhasebeci ve Denetçiler Yeterlidir.” İfadesine Katılım Oranları	117
Tablo 3. 31. Katılımcıların “Türkiye’de Bilirkişilik Müessesesi Etkin Olarak İşlemektedir.” İfadesine Katılım Oranları	117
Tablo 3. 32. Katılımcıların “Bilirkişi Mahkeme Öncesinde ve Sırasında Görüş Bildirmelidir.” İfadesine Katılım Oranları	118
Tablo 3. 33. Katılımcıların “Bilirkişi Mahkeme Sırasında Görüşlerini Açıklamak Zorundadır.” İfadesine Katılım Oranları	118
Tablo 3. 34. Katılımcıların “Ülkemizde Uzmanlık (Bilirkişilik) Hizmeti Yeterli Düzeyde Olduğu İçin, "Dava Destek Danışmanlığı" Hizmetine Gerek Yoktur.” İfadesine Katılım Oranları	119
Tablo 3. 35. Katılımcıların “"Uzman Tanıklık" ve "Dava Desteği" Hizmetlerinin Etkinliği İçin Hukuk Muhakemeleri Kanununa Yeni Düzenlemeler Getirilmelidir.” İfadesine Katılım Oranları	119
Tablo 3. 36. Katılımcıların “Dava Destek Danışmanları Avukatlara Yardımcı Olurlar.” İfadesine Katılım Oranları	120
Tablo 3. 37. Katılımcıların “Dava Destek Danışmanları Her Durumda Mahkemeye Açıklama Yapmak Zorundadırlar.” İfadesine Katılım Oranları	120

Tablo 3. 38. Katılımcıların “Dava Destek Danışmanının Muhasebe Konusunda Derin Bilgiye Sahip Olması Gereklidir.” İfadesine Katılım Oranları	121
Tablo 3. 39. Katılımcıların “Türkiye’de Dava Destek Danışmanlığına Çok İhtiyaç Vardır.” İfadesine Katılım Oranları	121
Tablo 3. 40. Katılımcıların “İş Davalarının Birçoğunda Dava Destek Danışmana Başvurulmalıdır.” İfadesine Katılım Oranları	122
Tablo 3. 41. Katılımcıların Yaşları İle Adli Muhasebecilik Mesleği Hakkındaki Bilgi Seviyelerine İlişkin Anova Analiz Tablosu.....	122
Tablo 3. 42. Katılımcıların Eğitim Düzeyleri İle Adli Muhasebecilik Mesleği Hakkındaki Bilgi Seviyelerine İlişkin Anova Analiz Tablosu.....	123
Tablo 3. 43. Katılımcıların Mesleki Tecrübeleri İle Adli Muhasebe Bilgi Düzeylerine İlişkin Anova Varyans Analizi Tablosu.....	124

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1:Denetim, Adli Muhasebe ve Hile Denetimi Arasındaki İlişki.....25

Şekil 2: Kişileri Hileye İten Nedenler “Hile Üçgeni”.....53



KISALTMALAR LİSTESİ

American Institute of Certified Public Accountants - Yeminli Mali Müşavirler Amerikan Enstitüsü	AICPA
Amerika Birleşik Devletleri	ABD
Association of Certified Fraud Examiners - Sertifikalı Hile Denetçileri Birliği	ACFE
Avrupa Birliği	AB
Central Intelligence Agency - Merkezi İstihbarat Teşkilatı	CIA
Ceza Muhakemesi Kanunu	CMUK
Federal Bureau of Investigation - Federal Soruşturma Bürosu	FBI
Hukuk Muhakemeleri Kanunu	HMK
Independent Committee of Eminent Persons - Seçkin Kişiler Bağımsız Komitesi	ICEP
İnternal Revenue Service - İç Gelir İdaresi	IRS
İstanbul Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası	İSMMM
Kamu Gözetimi Kurumu	KGK
Milattan Önce	M.Ö.
Özel Amaçlı Şirketler	ÖAŞ
Royal Canadian Mounted Police - Kanada Kraliyet Atlı Polisi	RCMP
Security Exchange Commission- ABD'nin Sermaye Piyasası Düzenleme Kurulu	SEC
Serbest Muhasebeci Mali Müşavir	SMMM

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir	SMMM
Serious Fraud Office - Ağır Hile Bürosu	SFO
Sermaye Piyasası Kurulu	SPK
The Certified Fraud Examiner - Sertifikalı Dolandırıcılık Müfettişliği	CFE
The International Federation of Accountants- Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu	IFAC
Türk Ceza Kanunu	TCK
Türk Mühendis Ve Mimar Odaları Birliği	TMMOB
Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği	TÜRMOB
Uluslararası Suistimal İnceleme Uzmanları Derneği	USİUD

EKLER LİSTESİ

EK 1. ANKET FORMU.....	143
EK 2. ÖZ GEÇMİŞ.....	147



GİRİŞ

Toplumların gelişmesiyle birlikte bilgiye duyulan ihtiyaç artmıştır. Bu ihtiyaca yönelik sürekli çalışmalar yapılmış ve yapılmaktadır. Çalışmalar sonucu gelişen toplumlarda yeni meslek ve uzmanlıklar ortaya çıkarılmıştır. Bu meslek ve uzmanlıklara muhasebe, denetim, hukuk gibi bilimler örnek gösterilebilir. Diğer taraftan bilgi kötü niyetli insanların elinde bir suç unsuru haline dönüşmüştür. Artan rekabet, işletme faaliyetlerinin çeşitlenmesi, teknolojik gelişmeler ve özellikle muhasebe - finans alanlarında bilginin kötü niyetli kullanılması güvenilir muhasebe kayıtlarına duyulan ihtiyacı artırmıştır. Bu ihtiyaç doğrultusunda muhasebe işlem ve kayıtları daha çok incelenerek birçok finansal suç ortaya çıkarılmıştır. Söz konusu finansal suçların ortaya çıkarılması ve suçların mahkemede görüşülmesi sürecinde “Adli muhasebecilik” mesleğine ihtiyaç duyulmuştur (Idowu, 2011: 65). Mahkemede hakim ve savcılar adli muhasebeden üç şekilde yararlanabilmektedirler. Bazı davalarda muhasebe hilelerinin var olup olmadığını araştırmak için adli muhasebeciler görevlendirilmektedir. Böylelikle adli muhasebeciler hile denetçiliği görevini yerine getirmektedirler. Bazı davalarda hakim ve savcıların muhasebe alanında ki bilgileri yetersiz kalmaktadır. Bu durumda davanın incelenmesi sırasında hakim ve savcılar adli muhasebecinin bilgisine başvurmakta ve dava destek danışmanı olarak yardım almaktadırlar. Bazı davalarda ise mahkemeye konu olan muhasebe işlemlerinin doğruluğu veya yanlışlığını belirlemek için uzman kişiye ihtiyaç duyulmaktadır. Alanında teknik ve mesleki uzmanlığı olan adli muhasebeci bilirkişilik görevini yerine getirmektedir.

Problem Durumu; Adli Muhasebe mesleği, başta ABD olmak üzere gelişmiş ülkelerde 1980’li yıllardan itibaren faaliyete başlamış ve önemli bir meslek haline gelmiştir (Çankaya/b, 2014: 71). Fakat Türkiye’de adli muhasebe mesleği 2000li yıllardan sonra gelişmeye başlamıştır. Bu tarihte Nejat Bozkurt yaklaşım dergisinde “Muhasebe ve Denetim Mesleğinde Yeni Bir Alan “Adli Muhasebecilik” adlı makaleyi yayınlarak adli muhasebenin Türkiye de fark edilmesini sağlamıştır. Sonrasında ülkemizde adli muhasebe alanında çeşitli çalışmalar yapılmıştır. Adli

muhasebe sertifikası veren eğitim faaliyetleri gerçekleştirilmiştir. Fakat adli muhasebenin Türk muhasebe sisteminde uygulanabilirliği tartışılmamıştır. Ayrıca literatür incelendiğinde adli muhasebenin uygulanabilirliğini anket yöntemi ile araştıran herhangi bir akademik çalışma bulunmamaktadır.

Araştırmanın Amacı; Bu çalışmada gelişmiş ülkelerde yaygın uygulama alanı bulan ancak henüz Türkiye'de uygulanmayan adli muhasebecilik mesleğinin önemini ortaya koymak hedeflenmektedir. Ayrıca adli muhasebeciliğin, muhasebe meslek mensupları tarafından bilinirliği ve adli muhasebenin Türkiye'de uygulanabilirliği tespit edilmeye çalışılacaktır.

Araştırmanın Önemi; Hizmete olan ihtiyacın artmasıyla birlikte adli muhasebecilik mesleğinin önemi de artmıştır. Bu tez de; adli muhasebecilik mesleğinin önemi vurgulanacak. Türkiye'de ki muhasebe meslek mensuplarının adli muhasebecilik hakkındaki bilgi düzeyleri araştırılacak ve sonuçlar değerlendirilecektir.

Araştırmanın Sınırlılıkları; Literatür taraması yapılırken “fraud” kelimesinin kullanım Türkçe karşılığının farklı anlamlarda kullanılması İngilizce çevirilerin zor olmasına neden olmuştur. Ayrıca farklı iki kavram olan bilirkişi ile uzman tanıklığın birbiri yerine kullanılması anlam karmaşasına neden olmuştur. Anket formunu uygularken ise meslek mensupları anketi cevaplamakta isteksizlik gösterilmelidir.

Çalışma dört bölümden oluşmaktadır. Çalışmanın birinci bölümünde, öncelikle adli muhasebe ile ilgili temel kavramlar açıklanmıştır. Daha sonra Dünya’da ki ve Türkiye’de ki adli muhasebeciliğin tarihsel gelişiminden bahsedilmiştir. Adli muhasebeciliğin amacı, diğer disiplinlerle ilişkisi incelenmiştir. Adli muhasebeciliğin ortaya çıkma nedenlerinden bahsedilerek bu süreci tetikleyen temel skandallar açıklanmıştır. Ayrıca adli muhasebe ekibinin nasıl seçileceği konusunda bilgi verdikten sonra adli muhasebecinin özelliklerinden bahsedilmiştir.

Çalışmanın ikinci bölümünde, adli muhasebenin alt dalları olan, hile denetçiliği, dava destek danışmanlığı ve bilirkişilik açıklanmıştır. Hile denetçiliği başlığı altında hata, hile ve usulsüzlük kavramları ve çeşitlerinden bahsedilerek kişiyi

hileye iten faktörler açıklanmıştır. Sonrasında hile denetçiliği ile ilgili geniş bir açıklama yapılmıştır. Dava destek danışmanlığı başlığı altında dava destek danışmanlığının tanımı, görevleri ve faydaları belirtilmiştir. Ayrıca dava destek danışmanlığında özel bir konu olan Kovel İmtiyazından bahsedilmiştir. Bilirkişilik başlığı altında ise bilirkişiliğin konusu, görevleri, özellikleri vb. gibi birçok özellik hakkında geniş bir açıklama yapılmıştır.

Çalışmanın üçüncü bölümünde, adli muhasebe ile ilgili literatür taraması yapılmıştır. Tarama sonucunda adli muhasebecilik hakkında genel bilgi vererek uygulama yapan akademik çalışmalar seçilmiştir. Seçilen çalışmalar incelenerek rapor hazırlanmıştır. Ayrıca adli muhasebe ile ilgili olduğu düşünülen hile ile ilgili çalışmalar da incelenerek rapor haline getirilmiştir.

Çalışmanın son bölümünde, adli muhasebenin Türkiye’de uygulanabilirliğine yönelik bir anket çalışması yapılmıştır. Çalışmanın evrenini TÜRMOB’a kayıtlı toplam 101.890 SM, SMMM ve YM oluşturmaktadır. Odaya kayıtlı 458 muhasebe meslek mensubuna ulaşılarak anket uygulanmıştır. Ulaşılan meslek mensubu sayısının yeterli olduğu düşünüldüğünden verilerin analizi yapılmıştır. Analiz sonucunda elde edilen bulgular yorumlanmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

ADLİ MUHASEBE VE ADLİ MUHASEBECİLİK

Adli muhasebe, muhasebe, denetim ve hukuk gibi bilim dallarının birleşiminden oluşmaktadır. Çeşitli bilim dallarının birleşiminden oluşan bu yeni meslek ve bilim dalına her geçen gün ihtiyaç artmaktadır. Örneğin, mesleği ortaya çıktığı ilk yıllarda sadece bir dolandırıcılık ihtimali söz konusu olduğunda adli muhasebecilik kullanılmaktaydı. Oysa günümüzde, başta ABD (Amerika Birleşik Devletleri) işletmeleri olmak üzere pek çok işletmede kontrol amaçlı adli muhasebecilere başvurulmaktadır (Aktaş ve Kuloğlu, 2008: 105). Bu nedenle adli muhasebe biliminin incelenmesi önem kazanmıştır.

Çalışmanın bu bölümünde “adli” ve “muhasebe” kelimeleri açıklanarak adli muhasebe kavramından bahsedilmiştir. Sonrasında bu kavramların bir araya gelmesinden oluşan “adli muhasebe” ve “adli muhasebecilik” kavramı açıklanmıştır. Açıklamalardan sonra adli muhasebenin amacı, tarihsel gelişimi, diğer disiplinlerle ilişkisi gibi adli muhasebenin temel yapı taşlarını oluşturacak konulardan bahsedilmiştir.

1.1. ADLİ VE MUHASEBE KELİMELERİNİN TANIMLARI

Adli muhasebe kavramı, “adli ve “muhasebe kelimelerinin birleşimi olduğundan çalışmada bu kelimeler ayrı ayrı incelenmiştir.

1.1.1. Adli Kelimesinin Tanımı

İngilizce “ forensic” kelimesinin Türkçede karşılığı olan adli kelimesi Türk Dil Kurumu tarafından “adalet ile ilgili” olarak tanımlanmaktadır (tdk.gov.tr,

16.02.2012). Geniş kapsamda adli kelimesini “mahkemeye taşınmış her türlü konuda adaleti sağlama ve konuya ait eksik olabilecek hukuk ve kanunlarda düzenleme yapma” şeklinde tanımlamak mümkündür (Hao, 2010: 186). Fakat adli kelimesini sadece hukuk bilimi için kullanmak adli kelimesini sınırlandırmaktadır (Kuloğlu, 2007: 3). Bu nedenle adli kelimesi hukuk bilimine ait her türlü konu için kullanılabilir (Gülten ve Kocaer, 2011: 11). Örneğin, adli tıp, adli sicil, adli tabip, adli muhasebe gibi konularda kullanılmaktadır.

Adli bilimlerin temel amacı, bilimsel bilgi ve becerilerini mahkeme sürecinde kullanılarak, hukuk alanında ortaya çıkan yasal sorunların çözümüne katkı sağlamaktır. Adli bilimlerde adli olaylara ilişkin kanıt ve gerçekler toplanarak incelenmektedir ve açıklanmaktadır (Aktaş ve Kuloğlu, 2008:106).

1.1.2. Muhasebe Kelimesinin Tanımı

Sözlük anlamı “hesap işleriyle uğraşma” (tdk.gov.tr, 16.02.2012) olan muhasebe, *bir örgütün kaynaklarının oluşumunu, bu kaynakların kullanılma biçimlerini, örgütün işlemleri sonucunda bu kaynaklarda meydana gelen artış ve azalışları ve örgütün finansal açıdan durumunu açıklayan bilgileri üreten ve bunları ilgili kişi ve kuruluşlara ileten bir ‘bilgi sistemi’* ifade eder (Sevilengül,2003:9).

Fonksiyonları göz önüne alındığında muhasebe, işletmenin varlık ve kaynakları üzerinde değişme neden olan mali olayları öncelikle ortak para cinsinden ifade eden daha sonra kaydeden, sınıflandıran, özetleyerek rapor eden, analiz ve yorum yaparak işletme ile ilgili taraflara işletme ile ilgili anlamlı ve sistemli bilgi sunan bilim dalıdır.

1.2. ADLİ MUHASEBENİN TANIMI

Adli muhasebe kavramı dilimize İngilizce “Forensic Accounting” kavramının çevirisi olarak girmiştir. Yeni bir kavram olduğu için adli muhasebenin herkesçe benimsenmiş tekdüzen bir tanımı bulunmamaktadır.

Dar anlamda adli muhasebe mahkemeye konu olan muhasebe işlemlerini ifade etmektedir (Aktaş ve Kuloğlu, 2008: 102). Daha geniş bir çerçevede adli muhasebe, finansal konular ile ilgili hukuki problemlerin çözümü amacıyla denetleme yöntem ve prosedürleri kullanılarak muhasebe gerçeklerinin elde edilmesini sağlayan bir bilimdir (Aktaş ve Kuloğlu, 2008: 103).

Adli muhasebe bir hizmet türü olarak, muhasebe, denetim ve hukukun ilke ve tekniklerini kullanarak hukuki, mali ve sosyal sorunların ortadan kaldırılması ile ilgilenmektedir (Elitaş ve diğerleri, 2011: 224).

Houck vd.'ne göre adli muhasebe *“hukuki konularda yardımcı olmak için muhasebe, denetim ve soruşturma becerilerinin kullanılması”*dir. (Houck ve diğerleri, 2006: 68). Crumbley adli muhasebeyi, üç katmanlı bir düğün pastasına benzetmektedir. En alttaki büyük tabaka, güçlü bir muhasebe bilgisi, orta tabaka tam bir denetim bilgisi, risk değerlendirmesi – risk kontrolü ve sahtekârlığın algılanmasıdır En üstteki küçük tabaka ise yasal ortamın-mahkemenin- temel bir anlayışıdır. Pasta üzerindeki krema ise yazılı ve sözlü iletişim becerilerinin güçlü bir bileşimidir. (Crumbley,2001:204).

1.3. ADLİ MUHASEBECİLİĞİN TANIMI

20. yüzyıla kadar, muhasebeciler yoğun bir şekilde çalışarak muhasebe hizmetlerini yürütmüşler bunun yanında mahkeme huzuruna çıkarak muhasebe bilgisini paylaşmışlardır. Daha sonraki dönemlerde muhasebecilerin mahkeme huzurunda bilgi paylaşması özel bir meslek halini alarak “adli muhasebecilik” ortaya çıkmıştır. Söz konusu yeni ortaya çıkmış olan mesleği profesyonel olarak gelir elde etmek amacıyla uygulayan gerekli ve yeterli donanımlara sahip olan kişilere “Adli Muhasebeci” denir (Gülten ve Kocaer, 2011: 13).

Adli Muhasebeciliği (Müşavirliği) bir meslek olarak tanımlayabilmek için üç temel şart aranmaktadır. Bu şartlar aşağıdaki gibi sıralanabilir (muhasebedergisi.com/oku.php?id=233&mak=54, 20.02.2012).

- Bu mesleği seçen kişiler belirli bir eğitim ve öğretim aşamasından geçmelidir.
- Mesleğinin belirli bir etik kuralları, ilke ve standartları, sertifikasyon ve belgelendirme sürecinin olması gerekmektedir.
- Mesleğin icra edilecek olan ülkede hukuksal bir dayanağı olmalıdır.

Adli Muhasebecilik, muhasebe mesleğinin içerisinde ayrı bir uzmanlık olmaktan ziyade, muhasebenin köklerinin incelenmesi anlamına gelmektedir (Oberholzer, 2002: 2). IRS (Internal Revenue Service - İç Gelir İdaresi)'den emekli olmuş bir adli muhasebeci olan Robert R. Roche adli muhasebeciliği; “muhasebe kayıtların görünen değerini kabul etmeyip arka planını inceleyen, dokümanlar hakkında şüphe duyan, muhasebe kayıtlarının gerçek niyetini araştıran, bilirkişi raporu hazırlayan, özellikle birilerinin yalan söyleme ihtimalinin olduğu durumlarda ortaya çıkan, bireylerle çok detaylı mülakatlar yaparak gerçeği ayrıntılarıyla ortaya koyan işlemler” olarak tanımlamaktadır (Crumbley, 1995: 23).

Adli muhasebecilik günümüzde dolandırıcılık denetimi veya soruşturma muhasebeciliği olarak adlandırılmaktadır (Aktaş ve Kuloğlu, 2008: 106). Adli muhasebeciler, muhasebe ve finans alanındaki ihtilaflı durumların denetlemekte veya durumları soruşturulup ortaya çıkararak gerekli bilgiye ulaşmaktadır. Yalnız burada dikkat edilmesi gereken bir nokta adli muhasebeciler ne sadece denetçi gibi denetim yapmakta ne de bir hukukçu gibi adaletle ilgili kesin hükümler vermektedir. Adli muhasebeciler denetimin ve muhasebenin genel kabul görmüş ilkeleri doğrultusunda işletmelerdeki hukuka aykırı durumları belirler ve mahkemeye rapor halinde sunmaktadır. Hâkimin istemesi durumunda ise bu belgeleri mahkemede açıklayarak uzman tanklık edebilirler.

1.4. ADLİ MUHASEBENİN GELİŞİMİ

Geçmişten günümüze iş ve işlemlerin karmaşık hale gelmesi bunların bir düzen içinde kaydedilmesi gereğini ortaya çıkarmıştır. Muhasebe düzeni içinde yapılan kayıtlarda ki hata, hile ve usulsüzlükler denetim sisteminin gelişmesine neden olmuştur. Denetim sonuçlarının mahkemeye taşınması adli muhasebe sisteminin ortaya çıkmasına ve gelişmesine sebep olmuştur. Adli muhasebe işletmelerde sürekli

artış gösteren hile ve yolsuzluklar nedeniyle giderek önem kazanan bir bilim haline gelmiş ve son yıllarda ABD, Kanada ve AB ülkelerinde hızlı bir gelişme göstermiştir (Çabuk ve Yücel, 2012: 28).

Başlangıçta, adli muhasebeciler CIA (Central Intelligence Agency - Merkezi İstihbarat Teşkilatı), FBI (Federal Bureau of Investigation - Federal Soruşturma Bürosu) ve IRS (İnternal Revenue Service - İç Gelir İdaresi) gibi devlet kurumları tarafından, dolandırıcılığı araştırmak ve ortaya çıkarmak için kullanılmıştır. (Ramaswamy, 2005: 69). Daha sonra ise adli muhasebeciliğin önemi artmış ve özel teşebbüslerde dahi adli muhasebeciliğe yer verilmiştir ve her geçen gün adli muhasebecilere ihtiyaç artmaktadır. Hatta öyle ki adli muhasebecilik geleceğin en iyi yirmi iş kariyeri arasında gösterilmiştir (Idowu, 2011: 66). Ayrıca ABD’de World Report isimli derginin 18 Şubat 2002 de yapmış olduğu araştırmaya göre “Adli Muhasebecilik” en güvenli meslek olarak açıklanmıştır (Oberholzer, 2002: 2).

Adli muhasebeciliğin gelişimi Dünya’da ve Türkiye’de farklılık göstermektedir. Çalışmada adli muhasebenin Dünya’da ve Türkiye’de gelişimi ayrıntılı bir şekilde incelenecektir.

1.4.1. Adli Muhasebenin Dünya’daki Gelişimi

Adli muhasebe kapsamında değerlendirilecek durumlar göz önüne alındığında adli muhasebe disiplininin kökeni 5000 yıldan daha fazla geçmişse sahiptir. Arkeolojik bulgular, MÖ. (Milattan Önce) 3300 - 3500 arasında ticari işlemleri ıslak kil tablet ve papirüs üzerine kaydeden dünyanın ilk muhasebeci veya kâtiplerinin alışkanlıklarını ortaya çıkarmıştır. Kâtipler kil tabletleri zarf gibi görünen kilden ince bir dış tablete koymaktaydı. Eğer bu dış tablette bir oynama, kurcalama olursa, durum soruşturmaya konu olurdu. Kraliyet denetçileri herhangi bir düzensizlik tespit ettiğinde, Mısırlı muhasebecilere para cezası, sakat bırakma hatta ölüm cezası bile verebilmekteydi. Bu nedenle muhasebeci veya kâtipler titiz kayıtlar hazırlamak zorunda kalmışlardır (Oberholzer, 2002: 1).

M.Ö. 3000 yılına dayanan arşiv bilgilerine göre, eski Mısır, Yunan ve Roma medeniyetlerinde kamusal hesaplar denetlenmiştir. Bu denetime ilişkin kanıtlar hala bulunmaktadır. (Saçaklı, 2011: 4). Benzer şekilde MÖ. 321 - 184 yılları arasında Hindistan'da Mauray döneminde kayıtlar tam ve güvenilir olmasının ötesinde denetim sonucu ortaya çıkarılan suç konularını ele alma eğilimi göstermiştir. En az 40 tane zimmete para geçirme suçu muhasebe kayıtlarına alınmıştır (Oberholzer, 2002: 1).

M.Ö. 27, M.S. (Milattan Sonra) 330 yılları arasında Roma İmparatorluğunda mali olayların ve varlıkların denetimi, kontrolü, hazinenin kötü yönetimi ya da hazinedeki paranın kötüye kullanılması, enflasyon ve iflaslar gibi konularda adli muhasebeye ilişkin faaliyetlerde bulunulmuştur (Kurt ve Uçma, 2009: 164).

M.S. 2- 15 yüzyılları arasında muhasebe mesleğini yapanlar hem yasal bir sürece uymakta hem de muhasebe kontrolünü sağlamaktaydılar. Mahkemelerde görülen muhasebe davalarında ve muhasebe süreçlerinde idari kontrolde bulunmaktaydılar. Bu durum muhasebe kayıtlarının soruşturma niteliğinde incelenmesine neden olabilmekteydi (Kurt ve Uçma, 2009: 164).

1494 yılında, adli muhasebe bugünkü anlamına en yakın biçimde görülmektedir. 1494 yılında Luca Paciona'nın çift taraflı kayıt sistemi içinde ticari faaliyetlere yönelik iç kontrol sisteminin kurulması adli muhasebeciliğin temellerini atmıştır (Kurt ve Uçma, 2009: 164).

16. ve 18. yüzyıllar arasında Avrupa ve İngiltere'de birikişiliğin varlığına dair belgeler bulunmaktadır. 1689 – 1714 yılları arasında İngiltere, savaşlar sırasında biriken ulusal borçları yeniden yapılandırmak için ayrıcalıklı işletmeler kullanmıştır. Söz konusu işletmeler devlet borçlanma faaliyetlerinin maliyetlerinin azaltmak amacıyla devlet borçlarını hisse senetlerine çevirmiştir. Devletten alacağı olanlara bu hisseler verilmiştir. İngiltere'nin zenginliklerinin abartılmasıyla hisse senetlerinin talebi dolayısıyla fiyatı artış göstermiştir. İşletme yöneticilerinin hisselerini yüksek fiyattan satması paniğe neden olmuş ve hisse senetlerinin fiyatları ani düşüşe geçerek piyasanın çökmesine neden olmuştur (Yardımcıoğlu ve Ada, 2013: 45). Bu olay tarihte kaydedilen ilk piyasa çökmesidir (Buckstein, 2011: 2).

1800’li yıllarda avukatlar ile muhasebeciler arasında sıkı ilişki olduğu gözlenmektedir. Bu dönemde birçok avukatın müşterilerine muhasebe hizmeti sunduğu görülmektedir. Yine aynı dönemde muhasebeciler de ücret karşılığında uzman tanıklık görevi üstlenerek avukat gibi hizmet sunmuşlardır (Oberholzer, 2002: 2).

1824’de İskoçya’nın Glasgow şehrinden genç bir muhasebeci, çeşitli sınıflara uzman tanıklığı hizmeti vermek için bir reklam broşürü hazırlatmıştır (Crumbley, 2001: 203). Bu reklam broşüründe, “iş anlaşmazlıkları ile ilgili gerçeği bulma, başkalarına yardımcı olmak ve mahkemede hesap vermek” gibi işlemler tanımlanmıştır. Böylece söz konusu kavramlar ilk olarak bir yazılı metinde geçmiştir. Bu bağlamda söz konusu kavramlar ilk kez resmîyet kazanmıştır (Durkin ve Ueltzen, 2009: 2).

1854 yılında Edinburg Muhasebeciler Topluluğu, muhasebe ve hukuk arasındaki ilişkiye dikkat çekmek için bir kraliyet fermanı talep etmiştir (Oberholzer, 2002: 2). Böylece muhasebe ile hukukun ortak bir noktada buluşabileceği fikri gündeme gelmiştir.

1900’lü yılların başında, ABD ve İngiltere’de yayınlanan bazı makalelerde uzman tanıklığının uygun bir şekilde yapılmasına yönelik talimatlar verilmeye başlanmıştır (Crumbley, 2001: 203). Bu yıllarda işletmelerin ve işlemlerin küreselleşmesi, özellikle 1929’da Amerikan borsasındaki ani düşüş, denetçilerin ilgisini hile ve dolandırıcılıkların tespitinden kamu finansal raporlamalarına çevrilmesine neden olmuştur (Altınsoy, 2011: 107).

1930’lu yıllarda ünlü gangster Al Capone’nun yakalanması ve mahkemeye çıkarılması adli muhasebeciliğe olan dikkatin artmasını sağlamıştır. “The Silent Investigators- Sessiz Soruşturmacılar” olarak adlandırılan soruşturmacılar takımı, üstün soruşturmacı ve parçaları bir araya getirmedeki analitik becerilerini kullanarak, Capone’un finansal kanunsuzluklarını ortaya çıkarmışlardır (Aktaş ve Kuloğlu, 2008: 108-109).

1933- 1945 arası dönemde, II. Dünya Savaşı sırasında, Nazi zulmünün mağduru olduğu düşünülen kişilerin 254 adet İsviçre bankasında yaklaşık 6.8 milyon hesap açtığı ortaya çıkarılmıştır. 1995 yılında kurulan ICEP (Independent Committee of Eminent Persons - Seçkin Kişiler Bağımsız Komitesi) kapsamında bir araya gelen adli muhasebecilerin çabaları sonucu 4,1 milyon hesaba ilişkin kayıtlara ulaşılmıştır ve yaklaşık 1 milyar dolar civarında bir para yasal mirasçılara teslim edilmiştir (Anastasi, 2003: 182).

1946 yılında Maurice E. Peloubet isimli bir muhasebeci, “Adli Muhasebe: Bugünün Ekonomisindeki Yeri” isimli bir makale yayınlamıştır (Crumbley, 2001: 204). Bu makale ile “Forensic Accounting- Adli Muhasebe” kavramı ilk kez yazılı olarak kullanılmıştır. Peloubet söz konusu makalede, savaş sırasında ve sonrasında kamu muhasebecisi ve endüstriyel muhasebeci olarak adli muhasebe çalışmalarında görevlendirildiğini belirtmiştir (Oberholzer, 2002: 3).

1953 ve 1986 yıllarında iki farklı makale de yeni türetilen “adli muhasebecilik” terimini yazılı halde kullanmışlardır (Crumbley, 2001:204).

II. Dünya Savaşı boyunca, FBI en az 500 muhasebeciyi ajan olarak istihdam etmiştir. II. Dünya Savaşı’ndan sonra FBI’daki ajanların sayısı azalmıştır. Fakat bu sayı daha sonra tekrar 600’lere kadar çıkmıştır (Crumbley, 2001: 203).

1960 yılında Kanada’nın en büyük finansal kuruluşlarından biri olan Atlantic Acceptance firması 150 milyon dolar tutarında borç ile iflas etmiştir. Daha sonra iflasın nedenlerini araştırmak ve kuruluştaki usulsüzlükleri belirtmek için iflas davası açılmıştır. Bu iflas davasında adli muhasebecilik bugünkü anlamıyla kullanılmıştır ve dava destek danışmanlığı yapılmıştır (Kurt ve Uçma, 2009: 164).

1960’ların Kanada’sında organize suç örgütlerinin yasal ticari oluşumlar içerisine sızmalarındaki artış yaşanmıştır. Bu organize suçları ortaya çıkarmak için ilk uzman ekonomik suç birimi olan RCMP (Royal Canadian Mounted Police - Kanada Kraliyet Atlı Polisi) kurulmuştur (Aktaş ve Kuloğlu, 2008: 109).

1970’li yılların başında muhasebeciler polisiye olaylara katılmaya başlamıştır. Ekonominin gelişmesiyle birlikte muhasebe işlemleri karmaşıklaşmıştır. Bu karmaşık işlemlerin incelenmesinde ve kanıt toplamada polis yetersiz kalmıştır. Bu nedenle özel muhasebeciler tutulmuştur. Bu muhasebeciler topladıkları kanıtları mahkemede sunmuşlar ve bulgularını açıklayarak uzman tanıklık yapmışlardır (Kuloğlu, 2007: 13).

1975 yılında profesyonel anlamda ilk adli muhasebe firması Kuzey Amerika’da kurulmuştur. 1975 yılına kadar adli muhasebecilik endüstriyel bir şirket yapısı bulunmamaktaydı. Ancak Don Holmes ve Bob Lindquist isimli iki muhasebecin Lindquist-Holmes adli muhasebe şirketlerini kurmasıyla bu durum değişmiştir (Kuloğlu, 2007: 13).

1980’li yıllarda adli muhasebecilik mesleği, basta ABD olmak üzere pek çok gelişmiş ülkede önemli ilerlemeler göstermiştir. Söz konusu yıllarda adli muhasebe alanında uzmanlaşan muhasebe meslek mensuplarının sayısı artmaya başlamıştır (D’ath, 2008:12)

1982 yılında Francis C. Dykman tarafından “Adli Muhasebe: Uzman Tanık Olarak Muhasebeci” adlı makale yazılmıştır (Ramaswamy, 2007: 32).

1986 yılında AICPA (American Institute of Certified Public Accountants - Yeminli Mali Müşavirler Amerikan Enstitüsü) altı tane dava takip hizmetleri alanını özetleyen uygulama ile ilgili bilgileri yayınlamıştır. Bu alanlar zarar, antitröst analizi, muhasebe, değerlendirme, genel danışmanlık ve analizdir (Ramaswamy, 2007: 32).

1988 yılında, Dolandırıcılık uzmanı ve yazar Dr Joseph T. Wells tarafından merkezi Teksas’da olan ACFE (Association of Certified Fraud Examiners - Sertifikalı Hile Denetçileri Birliği) kurulmuştur. Birliğin amacı, dolandırıcılığın ve beyaz yakalı suç oranının azaltılması, hilelerin tespit edilmesi ve caydırılması için üyelerine bilgi vermektedir (acfe.com/who-we-are.aspx, 29.07.2012). Bu birliğin vermiş olduğu eğitimler sonucunda muhasebeciler “CFE (The Certified Fraud Examiner - Sertifikalı Dolandırıcılık Müfettişliği)” belgesi almaktadırlar. Bu birliğin kurulmasıyla birlikte

muhasebe skandalların ortaya çıkarılmasında artış olmuştur. Bu skandallara; 1992-Phar-Mar Skandalı, 1998-Cendant Skandalı, 1998-Waste Managament, 2001-Enron Skandalı, 2002-Sunbean, WorldCom, Adelphia, 2003-Parmalat vs. örnek vermek mümkündür.

1988 yılında “Adli Muhasebeci Star Oldu” isimli yeni bir tarz polisiye roman yazılmıştır. 1992 yılında Adli İnceleme Amerikan Koleji kurulmuştur. 1997 yılında Adli Muhasebeciler Amerikan Komitesi kurulmuştur. 1997 Amerikan Adli Muhasebeciler Kurulunun faaliyetlerine başlaması adli muhasebeciliğin yayılmasına neden olmuştur. 2000 yılında Adli Muhasebe, Denetim, Sahtecilik ve Vergilendirme Dergisi kurulmuştur (Ramaswamy, 2007: 32). 2002 yılında muhasebeyi hicveden kısa bir film yapılmıştır. Bu kısa film mart ayında Akademi Ödülünü kazanmıştır (Crumbley,2009: aaahq.org/abo/reporter/fall09/abo08.htm, 05.04.2012).

2001 yılında Enron Skandalı ortaya çıkmıştır. Bu olaydan sonra denetime güven azalmıştır. Güveni yeniden kazanmak için ABD Başkanı Bush 30 Temmuz 2002 tarihinde “Sarbanes-Oxley Yasası”nı onaylamıştır. (Süer, 2003:118). Bu yasada, halka açılmış olan firmalarla, onları denetleyen firmaları ve bu görevlerde çalışanların sorumluluklarına sınırlama getirilerek denetime güvenin artmasını amaçlamıştır. Daha sonra birçok skandal ortaya çıkarılmıştır.

2002 yılında ABD’de faaliyet gösteren Duke Energy şirketinin diğer şirketlerle karşılıklı anlaşmalı alım satımlarla gelir ve giderlerini hileli kaydettiği ortaya çıkarılmıştır. 2003 yılında Kanada da faaliyet gösteren Nortel Networks şirketinin telekomünikasyon gelirini hileli olarak yüksek gösterildiği ve bundan yöneticinin faydalanarak prim aldığı belirlenmiştir. 2003 yılında İtalyada Gıda sektöründe faaliyet gösteren Parmalat şirketinin (Avrupa’nın Enron’u) sahte muhasebe belgeleri düzenlediği ortaya çıkarılmıştır. 2006 yılında Japonyada faaliyet gösteren Livedoor şirketinin bilanço makyajladığı ve hisse senedi fiyatlarında dolandırıcılığa gittiği öğrenilmiştir. 2008 yılında ABD’de otomotiv sektöründe faaliyet gösteren General Motorun zararını kar gibi gösterdiği ortaya çıkarılmıştır. 2009 yılında Hindistanda faaliyet gösteren Satyam (Hindistan’ın Enron’u) şirketinin varlıklarını olduğundan fazla gösterdiği belirlenmiştir. 2012 yılında Autonomy

Corporation şirketinin uygunsuz muhasebe kayıtları, hileli beyan ile finansal ölçütlerin olduğundan yüksek gösterilmeye çalıştığı tespit edilmiştir (Yardımcıoğlu ve Ada, 2013: 51).

1.4.2. Adli Muhasebenin Türkiye’deki Gelişimi

Adli muhasebecilik faaliyetleri dünya ile kıyasla Türkiye’de çok geç başlamıştır. Gelişmiş ülkelerde adli muhasebecilik tam anlamıyla 20.yy da görülürken Türkiyede 21.yy’ın ilk yıllarında yeni yeni işlem görmeye başlamıştır. 21.yy’dan önce literatürde adli muhasebecilik ile ilgili herhangi bir çalışmaya rastlanılmamaktadır.

Literatürde adli muhasebecilik çalışmalarına rastlanmamasının nedeni, adli muhasebenin gerektirdiği şekilde standart ve sistematik bir dolandırıcılık ve bilirkişilik modeli Türkiye’de tam olarak sağlanamamasıdır. Ayrıca Avrupa’daki benzerleri gibi adli muhasebeyi ilgilendiren kanun koyucu kurum ve kuruluşlar yeni yeni oluştuğu için Türkiye’de adli muhasebe disiplini ile ilgili tam bir düzenleme bulunmamaktadır (Kurt ve Elagöz, 2015: 228). Bununla birlikte son zamanlarda adli muhasebe disiplinine farkındalık artmış ve adli muhasebe ve muhasebecilik adına makale ve tezler yayınlamıştır. Bu bağlamda Türkiye’deki adli muhasebe ile ilgili gelişmeleri aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür.

Türkiye’de 2007 yılında Uluslararası Suistimal İnceleme Uzmanları Derneği (USİUD) kurulmuştur. Bu dernek ACFE’nin resmi temsilcisi olarak faaliyetlerine başlamış ve ACFE’nin mevzuatı Türkiye’ye göre yeniden düzenlenerek tescil ettirilmiştir (Şahin, 2011: 96).

2009 yılında İstanbul Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası (İSMMM) tarafından ilk defa “Bağımsız Adli Muhasebe Uzmanı Programı” adı altında adli muhasebe eğitimi verilmiştir. Bu program sonrasında 35 Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) adli muhasebeci sertifikası almıştır (Çabuk ve Yücel, 2012: 37).

2010 yılında “Turkishtime” isimli dergi adli muhasebe hakkında araştırma yapmıştır. Bu araştırma kapsamında Türkiye’nin önde gelen pek çok işletmesine “Adli muhasebeci ile çalışıyor musunuz?” sorusunu yöneltmiş ve olumsuz yanıt alınmıştır (Öztop, 2010: 87). Bu bağlamda önemli birçok işletme adli muhasebeci ile çalışmamaktadır. Söz konusu dönemde adli muhasebeci olarak sertifika almış uzman kişiler olmasına rağmen işletmeler adli muhasebeciyle çalışma konusunda yeterince istekli davranmamışlardır.

2011 yılında konusunda deneyimli ve profesyonel, 35 Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) meslek mensubunun bir araya gelmesiyle Uluslararası Hile Denetimi ve Danışmanlık Hizmetleri AŞ. kurulmuştur. Şirketin amacı hile denetimi başta olmak üzere, hile araştırmacılığı, hile incelemeciliği, iç kontrol, iç denetim, kurumsal yönetim, bilirkişilik ve uzman şahitlik konularında hizmet verebilmektir (frcdenetim.com/index.php/tr/hakkimizda/5/biz-kimiz, 15.11.2012).

2011 yılında adli muhasebeciliğin kapsamında bilirkişilik ve uzman tanıklık üzerine çalışmalar yapılmıştır. 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu (HMK) ile “Bilirkişilik” ve “Uzman Görüşü” kavramları birbirinden ayrılmıştır. Kanunun 293. Maddesine göre taraflar, dava konusu olayla ilgili olarak, uzman kişilerden bilimsel konularda fikir alabilmektedirler. Hâkim ayrıca ek süre talep etmeden kendisinden rapor alınan uzman kişinin davet edilerek dinlenilmesine karar verebilmektedir. Uzman kişi her hangi bir geçerli özrü bulunmadığı sürece mahkemeye gelmek zorundadır (HMK, Md. 293). Bu düzenleme ile bilirkişiliği ve uzman tanıklığını farklı kişi ve kuruluşlar yapabileceği gibi hâkimin istemesi üzerine bilirkişinin de uzman tanık olarak dinlenmesi öngörülmüştür.

1.5. ADLİ MUHASEBENİN AMACI

Hileli ve usulsüzlük sonucunda ortaya çıkan finansal skandallar, hem şirketlere, hem de finansal piyasalara çok ciddi zararlar vermişlerdir. Sertifikalı Hile Araştırmacıları Kuruluşu (ACFE) tarafından açıklanan 2012 istatistiğine göre, şirketler gelirlerinin ortalama %5’lik kısmını hileli işlemlerden dolayı kaybetmektedirler (Erol, 2013: 204). Bu bağlamda adli muhasebenin amacı hileli

işlemlerin (işletme yönetici ve çalışanları tarafından yapılan hileler, yatırımlarla ilgili hileler, ticari rüşvet ve komisyonlar, banka işlemleri-elektronik fon transferi-kredi kartı ile ilgili hileler, bilgisayar ve internet yoluyla yapılan hileler vb.) saptanarak ortaya çıkarılması ve önlenmesidir (Al, 2014: 103).

2004 yılında AICPA'nın Adli Dava Hizmet Komitesi tarafından yayınlanan makalede, adli muhasebenin amacı "dolandırıcılığa karşı mücadele" olarak ifade edilmiştir (Anderson vd., 2008: 4). Bu mücadele sırasında adli muhasebeci analiz, inceleme, soruşturma, denetleme ve sorgulama işlemlerini bir arada yürütmelidir (Pazarçeviren,2005:2). Adli muhasebe faaliyetlerini yürüten kişi her ne kadar müşteriden (avukat veya mağdur) ücret alınacak olsa da bu faaliyeti yürütmedeki öncelikli amaç adaletin sağlanmasına yardımcı olacak, sağlıklı bir muhasebe analizinin yapılarak yazılı ve sözlü olarak istenildiğinde sunulmasıdır (Gülten, 2012: 15).

Adli muhasebenin diğer amacı ise; avukat, hâkim, savcı, kolluk kuvvetleri ve mağdur ile muhasebe mesleği arasında köprü kurmaktır (Gülten,2010:312). Bu bağlamda adli muhasebe, muhasebe bilgisine ihtiyaç duyan mahkemeler ile hukuk bilgisine ihtiyaç duyan muhasebeciler arasında bir bağ oluşturulmakta ve her iki tarafın da ihtiyacı karşılamaktadır. Diğer bir deyişle adli muhasebe, muhasebeci ve avukatı aynı noktada birleştirmekte ve muhasebecilerin yargı sürecine hizmet etmesine katkı sağlamaktadır. Ayrıca adli muhasebeciler; mahkemelere hesap ve kayıtların tam, güvenilir ve gerçeği yansıtacak şekilde hazırlanıp hazırlanmadığına ilişkin analiz de yapmaktadır.

1.6. ADLİ MUHASEBENİN GELİŞİMİNİ ETKİLEYEN OLAY VE SKANDALLAR

1980'li yıllardan sonra yaşanan büyük şirket skandalları finansal tablolara olan güvenin azalmasına, var olan düzenlemelerin gözden geçirilerek ve değişiklik yapılarak skandalların önlenmesine çalışılmıştır (Şahin, 2011: 16). Skandalların önlenme çabaları başta ABD olmak üzere, gelişmiş ülkelerde önemli bir meslek alanının oluşmasına ortam hazırlamıştır (Keleş ve Keleş, 2014: 58). Adli

muhasebecilik mesleğine ortam hazırlayan skandalların başlıcaları Enron, Worldcom, Adelphia, Xerox Skandallarıdır.

Söz konu skandallar, hata ve hile denetiminin önemini ortaya çıkararak bu alanda yeterli bilgi ve niteliğe sahip adli muhasebecilere ihtiyacı artırmıştır. (Saçaklı, 2011: 61). Bu nedenle çalışmada öncelikle adli muhasebecilik mesleğinin gelişmesine katkı sağlayan söz konusu şirket skandalları ayrıntılı bir şekilde incelenecektir.

Enron Skandalı: 1980 yılında Houston’da kurulan Enron şirketi, 2000 yılında ABD’nin en büyük 500 şirketi listesinde 7. sırada yer almıştır. Doğalgaz dağıtımını ile işe başlayan işletme daha sonra enerji ticareti üzerinde faaliyetlerini yoğunlaştırmıştır (ekodialog.com/Makaleler/enron_skandalı_sermaye_piyasaları.html, 09.11.2012).

İşletme esas faaliyet alanından uzaklaşarak, enerji ticareti başta olmak üzere, pek çok değişik alanda faaliyet göstermiştir. Bu amaçla “Özel Amaçlı Şirketler-ÖAŞ” adı altında ikincil şirketler kurmuştur (Süer, 2003: 2). Söz konusu şirketlerin sermayelerin tamamı Enron tarafından karşılanmakla beraber şirketin finansal tablolarında konsolidasyona gidilmemiştir. Böylece Enron Özel Amaçlı Şirketleri bilanço dışı finansman kaynağı olarak kullanmıştır (Saltoğlu, 2003: 109). Enron şirketine ait ÖAŞ’ler kullandıkları banka kredileri için Enron şirketinden sağladıkları garanti karşılığında ücret ödemişlerdir. Enron’un Aralık 1997’de aldığı bu ücret 12 aylık bir garanti dönemini kapsamaktadır. Fakat şirket elde ettiği tüm geliri 1997 yılı geliri olarak kayıt altına almıştır. Bu durumda gelirleri yüksek çıkmıştır. Enron şirketinin bir başka yolsuzluğu da ÖAŞ’lerden tahsil ettiği yönetim ücretlerinde olmuştur. Şirket 2003 yılına kadar olan tüm yönetim ücretlerini 1998 yılında tahsil etmiş gibi kaydetmiştir. Bu işlemin sonucunda işletmenin gelirleri yine yüksek çıkmıştır (Sarıoğlu, 2002: 51).

Enron şirketi Özel Amaçlı Şirketler’ le hayali işlemler yaparak gelirleri olduğundan fazla göstermiş; borç ve giderleri bu şirketlere aktarmıştır. Böylece Enron Şirketi’nin dönem karı oldukça yüksek hesaplanmıştır. Karın yüksek çıkması da hisse senetleri fiyatlarının artmasına neden olmuştur. Yapılan muhasebe hileleri ve çeşitli yolsuzluklar iflastan bir yıl öncesine kadar şirketin hisselerinin değeri 80 \$ düzeyinde

olmasına neden olmuştur (Süer, 2003: 113). Bir anda Ekim 2001 yılında zarar açıklayan şirket 8 Kasım 2001'de gelirlerini yeniden hesaplayacağını açıklamıştır. (http://www.ekodialog.com/Makaleler/enron_skandali_sermaye_piyasalari.html 03.07.2014). Yeniden hesaplama sonrası Enron şirketi daha önce ilan ettiği altı aylık vergi sonrası net karını 544 milyon \$ ve öz sermayesini de 1.2 milyar \$ azaltarak düzelttiğini açıklamıştır (Süer, 2003: 113). Daha sonra incelemeye alınan şirketin geçmiş 5 yıllık gelirleri yeniden hesaplandı. Bu hesaplama göre 1997 yılında 28 milyon \$ (önceden açıklanan 105 milyon \$'ın %27'si), 1998 yılında 133 milyon \$ (önceden açıklanan 703 milyon \$'ın %19'u), 1999 yılında 248 milyon \$ (önceden açıklanan 893 milyon \$'ın %28'i) ve 2000 yılında 99 milyon \$ (önceden açıklanan 979 milyon \$'ın %10'u) olduğu tespit edilmiştir. Bu hesaplama sonucunda 2 Aralık 2001 tarihinde, Enron Şirketi iflas başvurusunda bulunmuştur (Benston,2003:12).

Enron Şirketi'nin karını yüksek gösterirken uzun süre birlikte çalıştığı Arthur Andersen Denetim Şirketi'nden yardım almıştır. Arthur Andersen Denetim Şirketi yatırımcılar ve kamuoyu adına Enron Şirketi'nin bağımsız denetimini yapmaktaydı. Ancak Arthur Andersen Denetim Şirketi bağımsız denetimi gereği gibi yerine getirmemiştir. Şirketin bağımsızlığını zedeleyen nedenler aşağıda gibi özetlenebilir (İnam, 2007: 65-66).

- **Enron ile Andersen arasındaki eleman değişimleri:** İki şirketin çalışanları zaman zaman diğer şirkette görev almışlardır.
- **Danışmanlık ve denetim hizmetlerinin birlikte verilmesi;** Andersen şirketinin hem danışmanlık şirketi hem de denetim şirketi olması ve bu iki hizmetin birlikte veriliyor olması yapılan muhasebe hilelerinin ortaya çıkarılmasını engellemiştir.
- **Alınan ücret;** Andersen şirketi hizmetlerden dolayı yüklü bir ücret almıştır. Enron şirketinin batması durumunda ise bu ücretin kesileceği düşünmüştür.
- **Büyük bir şirketin kaybedilmeme isteği;** Andersen şirketi hizmet verdiği büyük bir şirketi kaybederse hem gelirlerinde düşüş yaşanacaktı hem de iş çevresinde itibar kaybedecekti.
- **Uzun süreli iş birliği;** İki şirketin uzun süreli iş yapması aralarında bağların kuvvetlenmesine, tıpkı iki yakın dost gibi hareket etmelerine neden olmuştur.

Sunbeam Skandalı: Sunbeam Şirketi tüketici ürünleri (mutfak aletleri, yatak takımı, ev ve sağlık ürünleri) üreten ve satan bir şirkettir (<http://www.sunbeam.com/Splash.aspx>, 21.11.2012). Şirket'in genel müdürü ve üst düzey finans müdürü satış gelirlerini yüksek tutabilmek amacıyla şirket gelirlerini usulsüz şekilde tespit etmişlerdir. Gerçekte satılmamış olan mallar satılmış gibi fatura edilerek şirket gelirleri olduğundan fazla gösterilmiştir. 1997 yılı sonu itibariyle finansal tablolarında 189 milyon dolar gelir gösterilmiştir. Fakat bu rakamın 62 milyon dolarlık kısmı (yani %32,8'i) hileli ve sahte işlemlerden kaynaklandığı tespit edilmiştir. Gelirin olduğundan fazla gösterilmesi, şirketin hisse senedi fiyatının 1996-1998 döneminde 12 dolardan 52 dolara yükselmesine neden olmuştur (Akçagündüz, 2010: 329).

Ayrıca şirkette, yönetim değişikliğine gidildiği dönemde fonlar oluşturulmuş sonraki dönemlerde faaliyet giderleri bu fondan düşülmüş, böylece gelirlerinin azalmasına engel olunmuştur. Diğer taraftan Sunbeam Şirketi'ni denetleyen denetçi olumlu görüş beyan etmiştir (Atmaca, 2012: 194). ABD'de ki Finansal Piyasaları Düzenleme Grubunun başkanı bu skandalla ilgili yaptığı araştırmada denetim şirketinin dolandırıcılık yaptığını beyan etmiştir (http://securities.stanford.edu/news-archive/2003/20030218_Headline01_Staff.htm, 21.11.2012).

WorldCom Olayı: WorldCom, ABD tarihinde iflas eden en büyük şirkettir. ABD'nin en büyük ikinci telefon şirketi WorldCom Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerini ihlal etmiştir. Worldcom, hat maliyetleri tutarının bir kısmını 2000 yılı 3. çeyreği ile 2002 yılı 1. çeyreği aralığında varlık hesaplarına kaydederek giderlerini azaltmış ve karın abartılı hesaplanmasına neden olmuştur. Worldcom, fiber optik ve veri iletim hatlarına ödenen kiralari varlık hesaplarına kaydetmesi sonucu 3,8 milyar \$ gelirlerini fazla göstermiştir (Özbirecikli, 2006: 9). WorldCom şirketi, iflas ettikten sonra hesaplarında usulsüzlük yapıldığı ortaya çıkarılmıştır. Ayrıca Enron Şirketi gibi WorldCom Şirketi de Arthur Andersen Denetim Şirketi ile çalıştığı tespit edilmiştir (<http://www.amerikaninsesi.com/content/a-17-a-2002-06-27-8-1-87863442/797186.html> E.T. 13.06.2012).

Adelphia Olayı: Adelphia ABD'nin 6. büyük kablolu tv şirketidir. SEC (Security Exchange Commission- ABD'nin Sermaye Piyasası Düzenleme Kurulu), incelemesinde Adelphia'nın şirket hesaplarını 2.3 milyar dolar şişirdiği tespit etmiştir. Ayrıca abone sayısını yüksek tutularak haksız kazanç sağladığı ortaya çıkmıştır. Adelphia'nın patronu John Rigas ve oğullarının, şirketin hesaplarından nedeni açıklanamayan toplam 252 milyon dolar kredi çektiği tespit edilmiştir. Hatta şirket hesaplarından çekilen kredi ile Rigas ve oğullarının, kendilerine 13 milyon dolarlık bir golf sahası yaptırdığı da iddia edilmiştir (arsiv.ntvmsnbc.com/news/165826.asp: 23.11.2012).

Parmalat Olayı: Parmalat 1961 yılında süt endüstrisinde faaliyet göstermek üzere kurulmuştur. 1990 yılında halka açılarak daha kurumsal bir yapıya sahip olmuştur (Manisalı,2004:8). Kasım 2003'te, Parmalat Şirketi 10 milyar Euro tutarındaki bonoyu ödeyememiş ve bu olay sonrasında iflas ettiğini açıklamıştır. Bu durum, denetçilerin ve bankaların dikkatini çekmiştir. Şirket hesapları daha dikkatli incelendiğinde skandal ortaya çıkarılmıştır (Göçen, 2010: 117).

Şirketin halka açıldığı yıl (1990) ile iflasını açıkladığı (2003) yıllar arasında finansal kaynakları aşırı tükenmiştir (Göçen, 2010: 116). Parmalat'ın hissedarları şirket kaynaklarına el koyması sonucu, Parmalat'ın borç yükü 14.8 milyar Euro'ya ulaştığı tespit edilmiştir (Manisalı,2004:9). Amerikan Bankası, Parmalat'ın Cayman Adaları'ndaki iştiraki Bonlat'ın adına beyan ettiği 3.9 milyar €'luk bir banka hesabı olmadığını açıklamıştır. Ayrıca Parmalat'ın borçlarının da bilançolarında görülenden daha yüksek olduğu ortaya çıkarılmıştır. Parmalat'ın kurucusu Tanzi'nin aileye ait turizm şirketi Parmatour'un zararlarını kapamak için Parmalat'ın hesaplarından bu şirkete 500 milyon € aktardığını itiraf etmiştir (Kozlu,2004:5).

1.7. ADLİ MUHASEBENİN GELİŞİMİNİ ETKİLEYEN DİĞER OLAYLAR

Adli muhasebenin ortaya çıkaran diğer nedenler aşağıdaki gibi sıralanabilmektedir (Usul, 2007: 48; Usul Ve Topçuoğlu, 2011: 58; Saçaklı, 2011: 61; Kiracı, 2005: 119-121; Akyel, 2009: 72-73; Golden ve Pilkington, 2006: 542; Özkul

ve Pektekin, 2009: 62; Mahmutoglu, 2003: 32; Akyel, 2009: 75; Pehlivan, 2010: 11; Bozkurt, 2000: 21):

- İşletme çalışanları muhasebe ilke ve standartlarını göz ardı etmişlerdir ya da bu ilke ve standartların boşluklarından yararlanarak çıkar sağlamak istemişlerdir.
- Muhasebe ilkeleri muhasebe hata veya hilelerin ortaya çıkarılması konusunda yetersiz kalmıştır. Diğer taraftan teknolojik gelişmelerin kötüye kullanımı ve iş sürecinin karmaşıklaşması, basit inceleme teknikleriyle hata ve hilelerin ortaya çıkarılmasını güçleştirmiştir. Bu bağlamda hata ve hilelerin ortaya çıkarılması ileri düzeyde uzmanlık gerektirmiştir.
- Mahkemelere gelen adli muhasebecilik ile ilgili başvuru sayısı artmıştır. Bu sebeple daha fazla uzman desteğine ihtiyaç duyulmuştur.
- Bağımsız denetçiler, hile denetimine yeterli zaman ayırmamıştır.
- Yöneticiler şirket içinde hileli eylemleri tespit etme ve onunla mücadele etme konusunda daha hassas davranmışlardır.
- Geçmişte yönetimler şirket adı zarar görmesin düşüncesiyle bazı olayları örtbas etme eğilimi göstermişlerdir. Günümüzde daha fazla şeffaflık ve daha açık bilgi düşüncesiyle bu gibi olayların ifşasına gidilebilir.
- Küreselleşme ile farklı coğrafyalara yapılan yatırımlar sahtekârlık, yolsuzluk ve uyuşmazlıklar gibi sorunların artmasına neden olmuştur.
- Teknolojik gelişmelerle birlikte internet korsanları ve siber suçlar giderek artmıştır. Bu suçların soruşturulmasında ve yürütülmesinde uzman kişilere olan ihtiyaç artmıştır.
- Uzmanlık gerektirirken ekonomik suçların soruşturmasını sürdüren mahkeme üyesi yeterince bilgi ve donanıma sahip olmadığından adli muhasebeye ihtiyaç duyulmuştur.

1.8. ADLİ MUHASEBENİN DİĞER DİSİPLİNLERLE İLİŞKİSİ

Muhasebecilik, bir yönüyle teknik bir meslek gibi görülmektedir. Ancak son yıllarda adli muhasebe mesleği, teknik bilimlerin yanında özellikle psikoloji, sosyoloji ve benzeri sosyal bilimlerden destek almak zorunda kalmıştır (Pehlivan, 2010: 22).

Hatta adli muhasebeci hukuk, denetim ve psikoloji gibi birçok alanda muhasebe usulsüzlükleri yapıldığı için her bir alandan ayrı ayrı destek almıştır. Bunun sonucunda adli muhasebecilik ve diğer disiplinler yakın ilişki içine girmişlerdir.

Bir adli muhasebeci aşağıdaki disiplinlerle yakın ilişkide olmalıdır (Pazarçeviren, 2005:11):

- Yoğun bir muhasebe bilgisi,
- Denetim,
- İstatistik,
- Bilgisayar uygulamaları,
- Hukuk,
- Psikoloji,
- Araştırma teknikleri,
- Suç bilimi,
- İşletme yönetimi.

1.8.1. Adli Muhasebenin Geleneksel Muhasebe İle İlişkisi

Geleneksel muhasebe işletmelerin mali nitelikteki işlemlerini kaydeden ve yorumlayan bir sistemdir. Adli muhasebe ise kayıtların ve yorumların görünen yüzüyle değil arka yüzüyle ilgilenmektedir. Bunun için bir adli muhasebecinin çok iyi derecede muhasebe bilgisine sahip olması gerekmektedir. İyi bir adli muhasebeci iyi bir geleneksel muhasebeci olur. Fakat her muhasebeci iyi bir adli muhasebeci olamaz. Adli muhasebeci ile geleneksel muhasebeci arasında ki ilişkiyi şöyle açıklamak mümkündür (DiGabriele, 2008: 336; Owojori ve Asaolu, 2009: 184; Kranacher ve diğerleri, 2008: 506; Kocaer, <http://www.adli-muhasebe.com> 17.02.2012)

- Geleneksel muhasebe ve adli muhasebe aynı muhasebe standartlarına göre işlem yapmaktadır.
- Geleneksel muhasebe ve adli muhasebe aynı mali tablo ilkelerine göre işlem yapmaktadır.

- Geleneksel muhasebe ile adli muhasebe iç ve dış denetim işlemlerini kapsamaktadır.
- Geleneksel muhasebe ile adli muhasebe mahkemeye konu olan davaların kayıtlarını inceleme işlemini kapsamaktadır.
- Geleneksel muhasebe ve adli muhasebe incelemeye konu olan işlemlerin verilerin analizini yapabilmektedir.
- Geleneksel muhasebede ve adli muhasebede kayıt ve analiz sonucunda hazırlanmış olan raporu yazılı olarak mahkemeye sunmaktadır.
- Geleneksel muhasebe bir işletmede sürekli kullanılmaktadır. Son zamanlarda geleneksel muhasebe ile birlikte adli muhasebede işletmelerde sürekli kullanılmaya başlanmıştır.

1.8.2. Adli Muhasebenin Hukuk İle İlişkisi

Hukuk, bir toplum içindeki kişilerin birbirleri ile ve toplumla olan ilişkilerini düzenleyen, düzene uyulmadığı takdirde maddi yaptırımını bulanan kurallar bütünüdür (<http://aofhukukagiris.wordpress.com/> 05.07.2014). Bu bağlamda hukuk biliminin temel amacı hayatın karmaşıklığını gidermek için her alanda hukuk kuralları koymaktır (Hao, 2010: 186). Hukukun genel amacı doğrultusunda muhasebe alanında da hukuk kuralları oluşturulmuştur. Böylece karmaşık muhasebe işlemleri düzene konulmuştur. Ayrıca işletme birleşmeleri, özel ve kamu işletmelerinin menfaatinin korunması gibi muhasebe konularının hukuk kurallarıyla düzenlenmesini zorunlu hale gelmiştir (Pehlivan, 2010: 18).

Hukuk biliminin muhasebeyle kesiştiği birçok alt bilim dalı bulunmaktadır. Herhangi bir suç unsuru ortaya çıktığında söz konusu alt bilim dallarından faydalanılmaktadır. Örneğin, adli muhasebeci, vergisel suçlarda vergi hukukundan, iş kanununa aykırı yolsuzluklar da iş hukukundan, borçluların mal kaçırma amacıyla yaptığı finansal hilelerde icra iflas hukukundan yararlanmaktadır (Çabuk ve Yücel, 2012: 33). Bunun yanında adli muhasebecinin hem medeni hukukta, hem de ceza hukukunda geniş bilgisinin olması gerekmektedir. Yasaların hangi yönünün eksik olduğunu ve hangi yönünün çığnenebilecek olduğunu bilirse inceleme için gerekli

konuları tanımlayabilir (Aktaş ve Kuloğlu, 2008: 115). Ayrıca adli muhasebecinin diğer hukuk dallarında da bilgisinin olması gerekmektedir.

1.8.3. Adli Muhasebenin Denetim İle İlişkisi

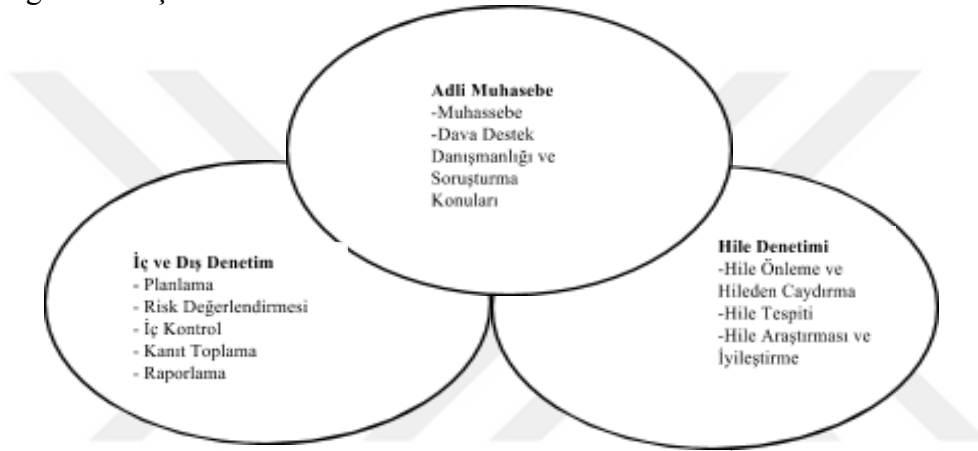
Denetim, denetime konu olan durumun, olayın, işlemlerin doğruluk, geçerlilik ve uygunluk yönlerinden incelenerek kurallar ve yöntemler çerçevesinde değerlendirilip araştırılarak gerçekleri yansıtıp yansıtmadıkları hakkında bir sonuca varmaktır (Baklacioğlu, 1992: 23). Denetim çalışmaları çeşitli çıkar grupları (üçüncü kişiler ve mahkemeler) için gerekli doğru bilgi ihtiyacının karşılanması için önemli görevler üstlenmektedir (Pehlivan, 2010: 14-15). Örneğin, mahkemeye konu olmuş muhasebe hilesinin var olup olmadığını anlayabilmek amacıyla hakim ve savcılar denetim raporlarına bakmaktadır.

Adli muhasebe ile denetim arasında çok yakın bir ilişki bulunmaktadır. Bir adli muhasebeci denetçi gibi mahkemeye konu olan olayda tüm alternatifleri değerlendirerek ayrıntılara dikkat ederek denetim yapmaktadır. Tüm alternatifleri değerlendirilerek yapılan denetim de mali defterin %100'ü taranmış ve denetlenmiş olduğundan diğer denetim yöntemlere göre yapılan denetim daha az hata payı içermektedir. Bu nedenle adli muhasebe ve muhasebe denetiminde tüm alternatiflerin değerlendirilmesi yaygın kullanım alanı bulmuştur (Özkul ve Pektekin, 2009: 72). Tüm alternatifleri değerlendirerek yapılan ayrıntılı denetimde, ayrıntılara dikkat ederken aynı zamanda resmin bütünü de gözden kaçırmamalıdır (docstoc.com/docs/51920302/corruption-and-forensic-accounting, 26.07.2012).

Denetim birçok alanda görülmekle beraber en yaygın kullanım alanı muhasebe denetimidir. Muhasebe denetimi, adli muhasebecilerin araştırmacı yeteneklerini kullanabilmelerine imkân tanıyan bir alandır. (Şahin, 2011: 38). Adli muhasebeci adli soruşturma, hile denetim, iç denetim, dış denetim gibi araştırma tekniklerini kullanmaktadır (Karacan, 2012: 108). Adli soruşturma, Türk Ceza Kanununda ve diğer ceza kanunlarına göre, işlenmiş veya işlenmesi muhtemel bir suç ile ilgili makul bir şüphenin varlığı halinde Cumhuriyet Savcılığı tarafından yürütülen ve eyleminin kamu davası açılmasını gerektirip gerektirmediğinin tespiti amacıyla Ceza

Muhakemesi Kanununa göre yapılan soruşturmadır (Sökmen, 2009: 2). Hile denetimi, işeltmede bir kişinin veya zümrenin hile yapma ihtimali olduğunda denetçiler tarafından yapılan denetimdir. İç denetim, bir kurumun içyapısı içinde yer alan, ancak belirli bir bağımsızlık düzeyine sahip kişi ya da birimlerce gerçekleştirilen denetimlerdir (Köse, 2007: 15). Dış denetim, örgütsel bir yapının, kendisinin dışında yer alan ve kendisinden bağımsız denetim elemanlarınca yapılan denetimini ifade eder (Köse, 2007: 16).

İç ve dış denetim, hile denetimi ve adli muhasebenin ilişkisi aşağıdaki şemada gösterilmiştir.



Şekil 1:Denetim, Adli Muhasebe ve Hile Denetimi Arasındaki İlişki
Kaynak: Kurt Ve Uçma,2009:163 alıntıyla Kranacher ve diğ.,2008:509

1.8.4. Adli Muhasebenin Psikoloji İle İlişkisi

Psikoloji, ruh bilimi, ruhiyat anlamına gelmektedir (tdk.gov.tr 23.11.2012). Adli muhasebe araştırma ve incele yaparken kişilerin suç işlerken ki psikolojik durumlarını da dikkate almaktadır. Beyaz yaka çalışanların hilelerinde suçlunun ruh halini anlamak ve suçu tespit etmek amacıyla psikolojiye başvurulmaktadır. Ayrıca mahkeme sürecinde bir suçlunun niyetini analiz ederken ayrıca hile soruşturmalarında potansiyel suçlularla yapılan görüşmelerde suçlunun ruh halini anlayabilmek için psikoloji biliminden yardım alınmaktadır (Altınsoy, 2011: 118). Örneğin zimmete para geçirme suçlarında, suçlunun bu fiili hangi ruh hali ile işlediği araştırılmaktadır. Bunun yanında kişiyi suça iten psikolojik baskıların neler olduğunun araştırılması gerekmektedir. Bu ve buna benzer psikolojik durumlar incelenerek adli muhasebe raporu hazırlanır ve mahkemenin objektif karar vermesine katkı sağlanır.

1.8.5. Adli Muhasebenin Sosyoloji İle İlişkisi

Sosyoloji, sosyal hayatı ve insan davranışlarının toplumsal neden ve sonuçlarını inceleyen bilim dalıdır (<http://sosyoloji.ibu.edu.tr>, 05.07.2014). Bu bağlamda toplumun en küçük yapı taşı olan aile ve ailede ortaya çıkan durumlar sosyoloji tarafından incelenmektedir. Aile de ortaya çıkacak olumsuz bir durum ve aile bütünlüğün korunması mahkemeye konu olabilmektedir. Genellikle nafaka ve çocuğun eğitimine destek, ticari ve şahsi mal varlıkların dağılımı gibi mali nitelikli konular adli muhasebeci tarafından incelenmektedir (DiGabriele,2010:49).

1.8.6. Adli Muhasebenin Suç Bilimi (Kriminoloji) İle İlişkisi

Suç bilimi “suç” olarak adlandırılan eylemleri, suçun varlığını kanıtlayacak delillerin bulunmasını, suçun sebeplerini ve suça karşı korunmayı içeren birçok disiplini kapsayan bir bilim dalı olarak tanımlanmaktadır (Tuğ vd, 2002: 176). Suç bilimi, suçun nedenlerini (etiyojisi), suç tipolojisini, suç ile hukuk ilişkisini belirleyerek toplumun suça tepkisini ölçmeye çalışmaktadır (Ramamoorti, 2008, 523). Bunun yanında suç bilimi; suçlunun suça eğilimlerini ve suç işleme motivasyonunu değerlendirmekte ve belli bir toplumda, kültürde ya da coğrafi bölgede işlenen suçları sınıflandırma gibi konularla ilgilenmektedir (Curtis, 2008: 535).

İşletmelerde yapılan hileler, muhasebe suçları olarak adlandırılmaktadır. Suç bilimi, muhasebe ve hesap işlemlerinde suçun varlığını kanıtlayamaya çalışmakta ve bunun için gerekli teknik - yöntemleri kullanmaktadır. Etkili dolandırıcılık ve adli muhasebe tekniklerinin bilinmesi yasa dışı faaliyetleri tespit etmede ve kanıt bulma konusunda adli muhasebeciye yardımcı olmaktadır (Houck vd., 2006: 68). Adli muhasebeci dikkatli bir şekilde suç eğilimlerini inceleyerek analiz etmekte ve bu sonuçları mahkemeye sunmaktadır. Bazı durumlarda yapılan analizler ve mahkeme kararları diğer davalara örnek teşkil etmekte ve toplumsal bir fayda sağlamaktadır.

1.9. ADLİ MUHASEBE İLE DENETİMİN FARKI

Adli muhasebeciler ile denetçiler arasındaki temel fark, denetimin amacından kaynaklanmaktadır. Denetçiler işletmelerin mali tablolarının doğruluğunu tespit etmek amacıyla denetim yaparken adli muhasebeciler hileleri ortaya çıkarmak için denetim yapmaktadır. Adli muhasebeci mali nitelikte işlemlerin doğru kaydedilip edilmediğini, işletmelerin varlık ve kaynaklarının gerçeği yansıtıp yansıtmadığını ve mali tablo dipnot ve açıklamaların ihmal edilip edilmediğine bakmaktadır (Smieliauskas, 2006: 250).

Geleneksel denetçi muhasebe kayıtları, defterleri ve raporların hepsini inceleyerek genel bir çerçevede araştırma yapmaktadır. Genel ve rastgele örneklem kullanmaktadırlar. Adli muhasebeci ise mahkemeye konu olmuş spesifik bir olayı inceleyerek daha derinlemesine bir araştırma yapmaktadır (Buckstein, 2011: 4). Örnekleme yöntemi adli muhasebeciler tarafından sınırlı bir şekilde kullanılmaktadır.

Adli muhasebeciler derinlemesine inceleme yapmanın dışında geleneksel denetçilerinden farklı bir düşünce yapısına sahip olmaları gerekmektedir. Örneğin, geleneksel denetçiler belgeler ve kanıtlara bakmaktadırlar, adli muhasebeci ise bu belge ve kanıtların gerçek olup olmadığı araştırmaktadırlar (Yaman, 2008: 268).

Adli muhasebeciler ile denetçiler arasındaki farklar aşağıda özetlenmiştir (Toraman ve diğerleri, 2009: 34-35; Aktaş ve Kuloğlu, 2008: 115; Ramamoorti, 2003: 5).

- Denetim sürecinde denetçi, hataları ve uygunsuzlukları bulmaya çalışırken, adli muhasebeci uygunsuz durumları her yönüyle araştırır.
- Denetçi normatif¹ kurumların (SPK, SEC, BDDK gibi) ön gördüğü düzenlemelerin uygunluğu araştırmaktadır. Oysa adli muhasebeci, adli soruşturmaya konu olan durumun çözümü ile ilgilenmektedir.

¹ Normatif: ideal olarak belirlenmiş; olması gerekeni ortaya koyan

- Denetçi yönetimin dürüstlüğü konusunda görüşünü beyan ederken, adli muhasebeci finansal suçlardan sorumlu tarafları belirlemektedir.
- Denetçilerin sorumluluğu, finansal tablolardaki eksiklikleri ve hataları bulmak için denetim prosedürlerini uygulamak ve finansal tablolar hakkında genel bir görüş oluşturmaktır. Adli muhasebecilerin sorumluluğu ise şüpheliler veya bilinenler hakkında kim, ne, nerede, niçin, nasıl sorularını sorarak kanıtlar toplamak ve belgelendirmektir.
- Denetçiler raporlama da sıradan ve sadece durumu anlatan bir dil kullanmaktadırlar. Adli muhasebeciler denetçilere nazaran daha nitelikli ve kararlı bir dil kullanmaktadırlar.
- Denetçiler işletmelerin mali tabloların uygunluğunu denetlemektedirler. Adli muhasebeciler denetçilerden farklı olarak daha derinlemesine araştırma yapmaktadırlar ve bu çerçevede tüm ilgili belge, doküman ve olayları araştırarak ve incelemektedir.
- Denetçilerin iç kontrol sistemlerinin veya sürecinin nasıl suistimal edileceği konusunda yeterli bilgileri bulunmamaktadır. Adli muhasebecilerin kontrol sistemlerinin ve süreçlerin nasıl suistimal edebileceği veya hatalı kullanabileceği konusunda daha geniş bilgileri bulunmaktadır.
- Denetçiler suç araştırması yapmamaktadır. Adli muhasebeciler ise suç atmosferi içerisinde çalışmakta ve yargılama öncesi veya yargı aşamasında hizmet vermektedir.
- Bunun yanında dolandırıcılığın çözümlenmesi için de çaba sarf etmektedir.

1.10. ADLİ MUHASEBE EKİBİ

Muhasebe adli davalara konu olduğu zaman davanın çözümü için uzman görevlendirilmektedir. Ancak bazı durumlarda uzmanlar ekip olarak da görevlendirilebilirler. Adli muhasebeci uzman ekiple birlikte görevlendirildiğinde o ekibi yönetebilmeli ve yönlendirebilmelidir (Şahin, 2011: 20).

Adli muhasebe ekibi seçilirken genellikle aşağıdaki süreç izlenir (Pope ve Ong, 2007: 64).

- Adli muhasebeye konu davanın mahkemede görülmesi,
- Adli muhasebeciden yardım alma kararının verilmesi,
- Konu ile ilişkin kaç adli muhasebeciye ihtiyaç olduğunun belirlenmesi,
- Konu ile ilgili yetenekli ve bilgili kişilerin tespit edilmesi,
- Tespit edilen kişiler arasından adli muhasebe ekibinin seçilmesi,
- Adli muhasebe ekibi tarafından verilerin toparlanıp analiz edilmesidir.

Muhasebecilerin özellikle eleştirel düşünme becerisi olmalıdır. Bu nedenle adli muhasebe ekibi seçilirken alanında bilgili ve yenilikleri takip eden kişilerden seçilmelidir.

Adli muhasebe ekibi seçilirken bir gruba ait olma ve birlikte iş yapma yetisine sahip kişiler arasından seçim yapılmaktadır. Aynı zamanda seçilecek adli muhasebecilerin alanında uzman, yeniliğe açık ve eleştirel düşünme becerilerine sahip olup olmadığı da incelenmektedir. Seçilen adli muhasebe ekibi soruşturmaya ilişkin olarak kamusal alanda bankalarda, sigorta şirketleri gibi özel kuruluşlarda veya polis birimleri gibi devlete ait kuruluşlarda (Federal İstihbarat Bürosu- FBI ve Dâhili Gelirler Servisi-IRS vb.) çalışmaktadır (Kırılıoğlu ve Akyel, 2004: 23). Adli muhasebe ekibi dava öncesi ve sırasında avukatlara yardımcı olmaktadır (Thornhill,1995:215-216). Bu bağlamda adli muhasebe ekibinin içinde avukatlar da bulunmaktadır. Dava öncesi avukatlarla iş birliği yapan adli muhasebe ekibi ortak bir rapor hazırlamaktadırlar. Davanın aydınlatılması amacıyla hazırlanan rapor mahkemeye sunulmaktadır.

1.11. ADLİ MUHASEBECİLİK İLKELERİ

Mesleki ilke; meslek mensuplarının asgari düzeyde uygulaması gereken kurallar bütünü olarak tanımlanmaktadır. Bu kurallar mesleğin güven verici bir ortamda yapılması için model oluşturur (Karacan,2012:117). Adli muhasebenin de bir meslek olduğu göz önüne alınacak olursa kendine özgü ilkelere sahip olduğundan söz edilebilir.

Adli muhasebe ilkelerini üç genel başlık altında toplanmak mümkündür. Bu ilkeler (Karacan, 2012: 117),

- Genel ilkeler,
- Bulguların elde edilmesiyle ilgili ilkeler,
- Bulguların değerlendirilmesiyle ilgili ilkelerdir.

1.11.1. Genel İlkeler

Adli muhasebeyle ilgili genel ilkeler üç başlık altında toplanmıştır. Bunlar aşağıdaki gibi sıralanmaktadır.

1.11.1.1. Bağımsızlık

“Bağımsızlık” sözcüğü geniş anlamda yasalarda, muhasebe ve denetim literatüründe denetlenen kuruma karşı tarafsız olma durumu olarak tanımlanır. Bu durum aynı zamanda “objektiflik” olarak da nitelendirilebilir (Köse, 2007: 16). Adli muhasebecinin de yapacağı değerlendirmede bağımsız olması gerekmektedir. Hiç bir kişinin ve kuruluşun etkisi altında kalmadan karar vermelidir. Mahkeme sırasında hangi taraf için çalışırsa çalışsın yalnız doğruları söylemelidir. Çalıştığı tarafın hata veya hilesi varsa da bunu açıklamalıdır.

Bağımsız ve objektif değerlendirme yapan adli muhasebeci, işletme içinde bildirim yapacaksa bildirim, kusurlu olma olasılığı düşünülen kişiden hiyerarşik olarak daha üst düzeyde bulunan yöneticiye yapmalıdır (Thornhill, 1995: 36).

1.11.1.2. Mesleki Yeterlilik

Adli muhasebe soruşturmaları ustalık ve itina ile gerçekleştirilmelidir. Tüm adli muhasebe personeli soruşturma ekibi içindeki görevine ilişkin teknik yeterlilik, eğitim ve deneyime sahip olmalıdır (Saçaklı, 2011: 57). Araştırmacı iyi bir inceleme becerilerine sahip olsa bile muhasebe bilgi sistemlerinde tecrübeli değilse doğru

soruları soramayabilir. (Bressler, 2011: 73). Ayrıca mesleki yeterliliği ve deneyimi olan adli muhasebeciler bir ekip kurarak da çalışabilmektedirler. Bu ekipte görev alan kişilerden bir tanesi görevi yönetme ve soruşturmanın tüm yönlerinin tam ve doğru şekilde tamamlanıp belgelendirilmesini temin etmek için “sorumlu kişi” olarak tayin edilmelidir (Aktaş Ve Kuloğlu, 2008: 117-118). Bu kişi belirlenirken kişinin ilk olarak eğitim seviyesine, daha sonra meslekteki deneyim süresine ve başarıyla sonuçlanmış adli muhasebe soruşturmasının olup olmadığına dikkat edilmelidir.

Mesleki yeterliliğin en önemli göstergesi eğitim düzeyidir. Bu mesleği yapabilmek için işletme, iktisat, maliye, hukuk gibi belirli temel alanlarda iyi bir eğitim geçmişine sahip olmak, belirli bir süre meslek mensupları yanında staj yapmak ve meslek odalarının yaptıkları sınavlarda başarılı olmak gibi birtakım şartları oluşturmak gereklidir (Karacan, 2012: 118). Böylelikle mesleki yeterliliğe ulaşmış kişiler adli muhasebe hizmetlerini verebilmektedirler. İyi bir eğitim aldıkları için araştırmaları çok iyi yapabilmektedirler. Bu sayede adli muhasebe ile ilgili davaların aydınlatılmasında çok önemli rol oynamaktadırlar.

1.11.1.3. İşin Kapsamı

Adli muhasebeci araştırma yaparken kendisine çerçeve bir plan hazırlamalıdır. Bu planda araştırmanın kapsamını belirlemelidir. Söz konusu plan, araştırmaya konu olan işlemlerin belirli bir tarihe veya periyoda ait raporların incelenerek değerlendirilmesini içermelidir (Aktaş ve Kuloğlu, 2008: 118). İncelemenin bir bireye veya birden fazla kişiye gerçekleştirildiği durumlarda adli muhasebeci soruşturmasının kapsamını, soruşturmanın amaç ve hedefleriyle ilgili söz konusu işlemlerin ve bu kişilerin kayıtlarının incelenmesi olarak belirlemelidir (Saçaklı, 2011: 58). Ayrıca adli muhasebeci bu inceleme sırasında tüm silinmiş iletişim yazılarının tekrardan bulunabileceğini unutmamalı (Renick, 2007: 62) ve kitle iletişim araçlarını ayrıntılı bir şekilde incelemelidir. Politikaları, planları, prosedürleri, yasaları ve düzenlemeleri temin etmek için kurulan sistemleri irdelemeli, uygunluk veya itaatsizliğe ilişkin bulgularını raporlamalıdır (Kuloğlu, 2007: 28).

1.11.2. Bulguların Elde Edilmesiyle İlgili İlkeler

Bulguların elde edilmesiyle ilgili ilkeler üç başlıkta incelenebilir.

1.11.2.1. Planlama İlkesi

Adli muhasebeci, soruşturmanın başından sonuna kadar neler yapacağını, hangi aşamaları izleyeceğini ve hangi belgeleri inceleyeceğini özenle planlamalıdır (Renick, 2007: 63). Adli muhasebeci planı oluştururken neyi, nerede, ne sürede, hangi maliyetle ve kimlerin yardımı ile yapacağını gibi konuları da önceden kararlaştırmalıdır (Karacan, 2012: 119). Hazırlanan plan sayesinde adli araştırma en ekonomik sürede yapılabilen ve titizlikle inceleme yapılabilir.

1.11.2.2. Kanıt Toplama İlkesi

Beyaz yaka suçları genelde iyi eğitilmiş kişiler tarafından işlenmekte, bu suçlarda olay çok iyi planlanmakta ve suçu işleyen ya da işlenen suç çok iyi kamufle edilmektedir. Bu nedenle beyaz yaka suçlarının çok iyi araştırılarak soruşturulması gerekmektedir (Gülten, 2010: 315).

Adli muhasebeciler adli inceleme ve analiz yaparken aşağıda sıralanan konuları özellikle incelemelidir (Marden ve Darner, 2006: 64).

- İşletmenin fonlarının kişisel varlık elde etmek için kullanıp kullanılmadığını belirlemek,
- İşletmenin fonlarının, kişisel masraflarını ödemek için kullanıp kullanılmadığını belirlemek,
- Bilgilendirilmeyen herhangi bir gelirin var olup olmadığını belirlemek,
- İşletmenin mülkiyeti ile ilgili bir değer belirleyerek bu değeri mali tablolarda görünen değerle karşılaştırmak.

1.11.2.3. Bütünlük İlkesi

Adli muhasebe birden çok bilimin kullanılmasına fırsat tanıyan disiplinler arası bir meslektir (Karacan, 2012: 119). Bir adli muhasebeci adli muhasebe raporunu hazırlamak amacıyla hukuk, denetim ve kriminoloji gibi birçok disiplini bir arada kullanmaktadır (Ramaswamy, 2007: 33). Kullanılan her bir disiplin ile yeni bir kanıt ortaya çıkarmaktadır. Kanıtlar toplanarak bir araya getirilmekte ve bir bütün oluşturulmaktadır. Sonrasında ise adli muhasebe raporu hazırlanmaktadır.

1.11.3. Bulguların Değerlendirilmesiyle İlgili İlkeler

Bulguların değerlendirilmesiyle ilgili ilkeler iki başlık altında toplanmaktadır.

1.11.3.1. Görüş Bildirme İlkesi

Adli muhasebeci adli muhasebe raporunu oluştururken çeşitli yöntem ve teknik kullanmaktadır. Bazen yazılı kaynakları incelemekte bazı durumlarda ise sözlü görüşmeler yapmaktadır. Yapılan görüşmelerde sözel yanıtların yanı sıra sözel olmayan tepkiler de değerlendirmektedir (Bressler, 2011: 73). Bu değerlendirme sonucunda adli muhasebeci görüşlerini bildiren bir rapor hazırlamaktadır.

1.11.3.2. Tam Açıklama İlkesi

Adli muhasebeci tarafından hazırlanan ve sunulan adli muhasebe raporu, bilgi kullanıcılarına alacakları kararlarda ihtiyaca uygun, geçerli, eksiksiz, gerçeğe uygun ve tarafsız bilgiler sunmalıdır (Karacan, 2012: 200). Sunulan belgeler hile ve usulsüzlük ile ilgili tam bir açıklama getirmelidir. Mahkemede gereken durumlarda bu rapor adli muhasebeci tarafından açıklanmalıdır.

1.12. ADLİ MUHASEBECİNİN BAŞLICA ÖZELLİKLERİ

İyi bir adli muhasebeci, iyi bir muhasebeci olabilir, ama iyi bir muhasebeci her zaman iyi bir adli muhasebeci olamaz (Wolosky, 2004: 3). İyi bir adli muhasebeci olmak için daha geniş kapsamlı bilgiye sahip olmak gerekmektedir. Bunun yanında adli muhasebeci çalışmalarında tüm gerekli bilgilerini kullanmalıdır. Aksi takdirde, mesleğin gerektirdiği özen ve tizliği göstermezse başarılı olması mümkün olmamaktadır (Karacan,2012:119). İyi bir adli muhasebeci olabilmek için İngilizce bas harfleri PIO olarak tanımlanan “P: Professionalism: Profesyonellik, I: Independence: Bağımsızlık, O: Objectivity: Tarafsızlık” gibi hususlar gerekmektedir (Aktaş Ve Kuloğlu,2008:116). İyi bir adli muhasebe incelemesinden bahsedebilmek için söz konusu hususlar bir araya gelmesi gerekmektedir. Bunun yanında adli muhasebecinin mesleki açıdan bazı mesleki ve kişisel özelliklerinin olması gerekmektedir. Ayrıca adli muhasebecide bazı kişilik özelliklerinin de bulunması gerekmektedir.

Adli muhasebecilerin mesleki açıdan sahip olması gereken temel özellikleri aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (Toraman ve diğerleri, 2009: 32; Küçük, 2008: 82; Anderson ve diğerleri, 2008: 4; Sanchez, 2012: 89).

- İyi bir sorgulayıcı olmak ve görüşme tekniklerini bilmek,
- Dosyaları gözden geçirme ve analiz etme yeteneğine sahip olmak,
- Üçüncü kişilerden sağlanan bilgiler yardımı ile finansal işlemleri belirleyebilmek,
- Adli olayları tespit edebilmeye yönelik olarak gerek yazılım ve gerekse donanım konusunda bilgisayar bilgisine ve analiz yeteneğine sahip olmak,
- İlgili yasal mevzuat hakkında bilgi sahibi olmak,
- Kişilik davranışlarını gözlemleyebilme ve yorumlama yeteneğine sahip olmak,
- Hile senaryoları oluşturabilme yeteneğine sahip olmak,
- Belgelerde değişiklik yapıp yapılmadığını ve belgenin sahte ya da yanıltıcı olup olmadığını tespit edebilme yeteneğine sahip olmak,
- Mesleki bilgiye ilave olarak, finans, hukuk, psikoloji, suç bilimi gibi dallarda da yeterli bilgi birikimine sahip olmak.

- Elde edilen fonların sahte kimliklerle banka hesabına yatırılıp yatırılmadığını kontrol etmek.

Adli muhasebecilerin kişilik açıdan sahip olması gereken temel özellikleri ise aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (Aktaş ve Kuloğlu, 2008: 113; Kuloğlu, 2007: 25; Brooks ve Labelle, 2006: 292).

- Dürüst olmak,
- Esnek olmak,
- Sosyal beceriye sahip olmak,
- Pratik işletme zekasına sahip olmak,
- Eğitim ve öğretimi tamamlamış olmak,
- İletişim becerilerine (sözel ve yazılı) sahip olmak,
- Bir takım içerisinde çalışma yeteneği sahip olmak,
- Mesleki etik açısından yüksek beklentiye sahip olmak,
- Geniş muhasebe ve denetleme tecrübesine (kamu ve özel) sahip olmak,
- Çeşitlendirilmiş adli denetleme tecrübesinin olması gerekmektedir.

1.13. ADLİ MUHASEBECİLİĞİN İLGİLENDİĞİ BAŞLICA KONULAR

Muhasebe kayıtlarının gerçeğe uygun olarak tutulması ve izlenmesi, planlama, mali analiz, işletmelere ve işletme varlıklarına değer biçilmesi, nakit ve bütçe yönetimi, ticari defter ve belgelerin tutulması ve saklanması, birleşme ve devralmaların değerlendirilmesi, borsanın manipüle edilmesi ve sigortacılık gibi pek çok beyaz yaka suçları adli muhasebeci incelemektedir (Usul ve Topçuoğlu, 2011: 54). Bunun yanında yalnızca beyaz yaka suçları ile değil cinayet soruşturmalarında dahi adli muhasebeciden inceleme yapması istenebilmektedir. Örneğin, Kanada’da cinayet davalarında adli muhasebecilerden cinayette muhtemel bir mali nedenin bulunup bulunmadığını saptamak amacıyla bir analiz gerçekleştirmeleri, olası mali hilelere yönelik ipuçlarına ulaşmak amacıyla mali veri analizi yapmaları, söz konusu hile saptandığında ise bu hileyi kimlerin yapmış olduğunu belirlemeye yönelik

çalışma yapmaları istenebilmektedir (Thornhill, 1995: 32). Bir başka ifadeyle adli muhasebecilik mesleğine adeta ekonomik veri analizlerinin dedektifliği mesleği denilebilmektedir (Usul ve Topçuoğlu, 2011: 54).

Genel olarak değerlendirildiğinde bir adli muhasebeci aşağıdaki konularla ilgilenir (<http://www.forensic-accounting-information.com> 23.10.2012; Pazarçeviren, 2005: 2; Marden ve Darner, 2006: 62; Thornhill, 1995: 32).

- Finansal kanıtların analizi,
- Finansal kanıtların sunumuna ve analizine yardım edecek yazılımlar geliştirmek,
- Bulguların raporlar, dokümanlar ya da belgeler halinde incelenmesi,
- Duruşmada delilleri desteklemek için görsel belgeler sunarak ve uzman şahit olarak mahkemede tanıklık ederek, yasal işlemlere destek sağlamak,
- Boşanma davalarının incelenmesi,
- Cinayet davalarının mali boyutunun incelenmesi.

Adli muhasebeciler temel görevleri yanında aşağıdaki işleri de yapabilmektedirler (Gülten, 2010: 314):

- *Hayri ve ilmi kuruluşlarda;* yönetim kurulu üyeliği yapmak,
- *Limited ve anonim şirketlerde;* ortak olabilirler, fakat komandit şirketlerde sadece komanditler ortak olmak veya denetçilik yapmak,
- *Meslek mensuplarının, üyesi oldukları ve kurumlar vergisinden muaf olan yapı, kalkınma ve tüketim kooperatifleri ve yardım sandıklarında;* yönetim ve denetim kurulları üyesi olmak,
- Yukarıdaki 3 meslek kuruluşları ile ilgili mesleki görüş bildiremez, bilirkişi tanıklığı yapamazlar.
- Kadrolu olarak çalışmamak şartıyla öğretim ve eğitim amacı ile ders vermek,
- Devamlılık olmamak üzere ile gazete ve dergilerde yazı ve makale yazmak,
- Seminer ve konferanslara konuşmacı olarak katılmak gibi iş ve işlemleri yerine getirebilirler.

İKİNCİ BÖLÜM

ADLİ MUHASEBECİLİĞİN FAALİYET ALANLARI

Küreselleşme ve teknolojik gelişmeler sonucu işletmelerin faaliyet alanları genişlemiştir. Faaliyet alanı genişleyen işletmeler tutunabilmek ve büyüebilmek için diğer işletmelerle rekabet yarışına girmişlerdir. Söz konusu yarışta işletmeler öne çıkabilmek için çeşitli hile ve usulsüzlüklere başvurmuşlardır. Aynı zamanda rant sağlamak isteyen işletme çalışanları da hile ve usulsüzlüklere başvurmuşlardır. Denetçiler tarafından ortaya çıkarılan hile ve usulsüzlükler mahkemede görüşülerek var olup olmadığı ortaya konmaya çalışılmaktadır. Bu süreçte hakim, savcı ve avukatlar yeterince muhasebe bilgisinin olmaması nedeniyle “Adli Muhasebeci”den yardım almaktadırlar. Adli muhasebeci üç faaliyet alanında çalışmaktadır. Bazı durumlarda adli muhasebeciden hilenin var olup olmadığını araştırması istenmekte, bazı durumlarda dava sürecinde adli muhasebeciden yardım alınmakta ve bazı durumlarda ise muhasebe kayıtlarının doğruluğunu ya da yanlışlığını belirtmesi istenmektedir.

Çalışmada adli muhasebenin faaliyet alanları “Hile Denetçiliği”, “Dava Destek Danışmanlığı” ve “Bilirkişilik (Uzman Tanıklık)” olmak üzere üç kısma ayrılarak açıklanacaktır.

2.1. HİLE DENETÇİLİĞİ (ARAŞTIRMACI MUHASEBECİLİK)

Gerek teknolojik gelişmelerin kötüye kullanılması gerekse iş sürecinin karmaşık hale gelmesi hata, hile ve usulsüzlüklerin ortaya çıkarılmasını zorlaştırmıştır (Çankaya ve Gerekan, 2009: 95). Adli muhasebecilik mesleğinin en temel çalışma konusu olan hile denetçiliği hata, hile ve usulsüzlüğün ortaya çıkarılmasını amaçlamaktadır (Çabuk ve Yücel, 2012: 34). Söz konusu amaçla alanında uzman ve profesyonel olan muhasebeciler, özel müfettişler, denetçiler adli belgeleri incelemekte ve bu belgeler konusunda danışmanlık yapmaktadırlar

(docstoc.com/docs/51920302/CORRUPTION-AND-FORENSIC-ACCOUNTING, 26.07.2012). Alanında uzman kişilerin inceleme ve danışmanlık yapmasındaki en temel sebep, muhasebe kayıtlarının nasıl olması gerektiğini bilmeleridir. Söz konusu incelenen belgelerde herhangi bir yanlış kayıt varsa bunu çok çabuk ortaya çıkarabilmektedirler. Fakat bulunan her yanlış kayıt hile veya usulsüzlük olarak nitelendirmek doğru olmayacaktır. Bu nedenle hile denetçiliğini anlatmadan önce hata, usulsüzlük ve hile kavramları ile ilgili genel açıklamalar yapılmıştır.

2.1.1. Hata, Hile ve Usulsüzlük Kavramları ve Çeşitleri

Hata, hile ve usulsüzlük kavramları aşağıdaki gibi tanımlanmıştır. Ayrıca söz konusu kavramların çeşitleri açıklanmıştır.

2.1.1.1. Hata Kavramı ve Çeşitleri

Hata kavramı “İstemeyerek ve bilmeyerek yapılan yanlış, kusur, yanılma, yanılğı” olarak tanımlanmaktadır (tdk.gov.tr, 22.10.2012). Bu bağlamda hatalarda kasıt bulunmamaktadır, sadece bilgisizlik ve ihmal ile kişi hata yapmaktadır (Akyel, 2009: 12). Hata yapan kişinin kasti bir fiili olamamakla birlikte hata yapan bu hatanın farkında da varmamaktadır. Hatalar genellikle denetim sırasında ya da herhangi bir gün tesadüfi olarak ortaya çıkarılmaktadır.

2.1.1.1.1. Borçlar Hukukuna Göre Hata Çeşitleri

Borçlar hukukuna göre hata, beyan hatası ve saik hata olmak üzere iki ayrılmaktadır.

Beyan Hataları: Hukuki işlem yapan kişi iradesine uymayan bir şekilde beyanda bulunursa bu tür hata söz konusu olmaktadır. Beyan hatası iki şekilde ortaya çıkmaktadır. Kişi ya yanlış yazma veya konuşması sonucu beyan ettiği gibi davranmamaktadır ya da beyanda kullandığı ifadelerle farklı anlamlar vermektedir (Başara ve Başara, 2010: 338).

Saik hataları: Sözleşme yanlış oluşturuluyorsa buna saik hata denir. Bir başka ifadeyle belirli bir kimse, belirli biriyle sözleşme yapma iradesini oluştururken, eğer irade hatalı olarak oluşmuşsa bu hataya saik hatası denilmektedir (http://www.turkhukusitesi.com/makale_922.htm 26.02.20016).

2.1.1.1.2. Ceza Hukukuna Göre Hata Çeşitleri

Ceza Hukukuna göre hata açıklamada hata, saikte hata ve iletmede hata üç başlık altında toplanmaktadır.

Açıklamada Hata: Borçlar Kanununun 31. Maddesine göre; kişi kurulmasını istediği sözleşmeden başka bir sözleşme için iradesini açıklamışsa; istediğinden başka bir konu için iradesini açıklamışsa; sözleşme yapma iradesini, gerçekte sözleşme yapmak istediği kişiden başkasına açıklamışsa; sözleşmeyi yaparken belirli nitelikleri olan bir kişiyi dikkate almasına karşın başka bir kişi için iradesini açıklamışsa; gerçekte üstlenmek istediğinden önemli ölçüde fazla bir edim için veya gerçekte istediğinden önemli ölçüde az bir karşı edim için iradesini açıklamışsa, açıklamada hata yapmış demektir (Borçlar Kanunu, Md. 31).

Saikte Hata: Saik² hataları esaslı hata sayılmazlar. Fakat hata yapanı, yanlışlığı saiki sözleşmenin temeli sayması ve bunun da iş ilişkilerinde geçerli dürüstlük kurallarına uygun olması hâlinde yanlış esaslı sayılır. Ancak bu durumun karşı tarafça da bilinebilir olması gerekmektedir (Borçlar Kanunu, Md. 32).

İletmede Hata: Sözleşmenin kurulmasına yönelik iradenin haberci veya çevirmen gibi bir aracı ya da bir araç tarafından yanlış iletilmiş olması hâlinde de İletmede hata ortaya çıkmaktadır (Borçlar Kanunu, Md. 33).

² Saik: kişiyi işlem yapmaya sevk eden kişisel düşünce, sebep, duygu ve güdülerdir.

2.1.1.2. Hile Kavramı ve Çeşitleri

Hile, bir kimseyi istenen yönde irade beyanında bulundurmak için yanlış bir kanaat uyandırarak veya mevcut bulunan hatalı fikrin devamını sağlayarak yanılmaktır (<http://www.turkcebilgi.com/hile> 21.02.2016). Sermaye Piyasası Kurulu hile kavramını “*işletme yönetimindekiler ile yönetimden sorumlu kişilerin, işletme çalışanlarının veya üçüncü şahısların kasıtlı olarak adil veya yasal olmayan bir menfaat sağlamak amacıyla aldatma içeren davranışlarda bulunmaları*” olarak tanımlamıştır (SPK,6.Kısım,4.Madde). Muhasebe hilelerinde, çıkar sağlamak amacıyla bilerek isteyerek Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerini ve hukuk kurallarını ihlali bulunmaktadır.

Çalışanlar, yöneticiler, satıcılar ve kötü niyetli kişiler kendi çıkarları doğrultusunda çeşitli hilelere başvurmaktadırlar. Çeşitli yollarla yapılan hilelerin tutarı dünya çapında 2,9 trilyondan fazla hesaplanmaktadır (Gross ve diğerleri, 2011: 10). Hilenin bu kadar büyük tutarlarda olduğu dünyamızda tek bir çeşit hileden bahsedilemez. Dolayısıyla birden çok hile türü bulunmaktadır. Bunlar aşağıdaki gibi açıklanabilmektedir.

2.1.1.2.1. Çalışan Hileleri

Literatürde beyaz yakalı ve mavi yakalı hileler olarak geçen çalışan hileleri, çalışanların işletmenin kaynaklarını kötüye kullanma veya çalmak yolu ile işletme sahibini kandırmasıdır (Altınsoy, 2011: 29). İşyerlerinde uzun süreli çalışan personel veya yönetici ile işletme sahibi arasında ister istemez bir güven bağı oluşmaktadır (Küçük, 2008: 10). Bu güven bağı sayesinde işletme sahibi personeli yöneticiyi yeteri kadar denetlememekte dahası nakit veya diğer mal varlıklarını kullanım hakkı verilebilmektedir. Örneğin, işletmeye ait çeki imzalama yetkisi veya imzalanmış çekleri tahsil etme yetkisi verilebilmektedir (Emir, 2008: 114). Art niyetli işletme personeli, yöneticisi söz konusu güveni ve verilen yetkileri kötüye kullanarak şahsi menfaat elde edebilmektedir.

Yapılan hilelerin en tehlikeli hile ise birkaç kişinin ortaklığı ile yapılan hilelerdir (Bozkurt, gagiad.org.tr/index_calismalar_detay.php?id=246: 17.11.2012).

Bu bağlamda işletme çalışanları herhangi bir boşluk bulduklarında hile eylemine başvurmaktadırlar. İşletme çalışanlarını denetlemek maliyetli olması nedeniyle ülkemizde birçok küçük ve orta ölçekli işletmelerin denetim sistemi bulunmamaktadır. Denetim raporları gerektiğinde özel amaçlı olarak çıkarılmakta ve bunlar yorumlanmaktadır (Rosen, 2006: 261). Denetim sisteminin olmayışı hilelerinde uzun süre ortaya çıkarılmamasına neden olmaktadır. Oysa gereken denetim sistemi sağlandığı takdirde hileler ortalama 18 ayda ortaya çıkarılmaktadır (Bozkurt, gagiad.org.tr/index_calismalar_detay.php?id=246: 17.11.2012).

2.1.1.2.2. Yönetim Hileleri

Yönetim hileleri, işletmede çalışan üst düzey yöneticiler tarafından gerçekleştirilen hilelerdir. Yönetim hilelerinin temel amacı, işletmenin mali tablolarının olduğundan farklı göstermektir. Bu nedenle yöneticiler işletmenin mali durumunun iyi ya da olduğundan daha kötü gösterebilmek için finansal bilgileri manipüle etmektedir (Özkul ve Özdemir, 2013: 76). Oysa ki, Türk Ticaret Kanunu'nun 64'üncü maddesinin birinci fıkrasına göre "Her tacir ticari defterleri tutmak ve defterlerinde ticari işletmesiyle ticari işletmesinin iktisadi ve mali durumunu, borç ve alacak ilişkilerini ve her hesap dönemi içinde elde edilen neticeleri, söz konusu kanuna göre açıkça görülebilir bir şekilde ortaya koymak zorundadır" (Seviğ, muhasibeveergi.com/content.aspx?id=1992: 23.03.2012). Fakat hile eğiliminde ki yöneticiler, söz konusu finansal tabloların doğruluğuna gölge düşürecek şekilde değişiklikler yapmaktadırlar (Altınsoy, 2011: 33). *Turkishtime* gazetesi; 'PWC şirketinin 2007 yılında yapmış olduğu Küresel Suç Araştırmasının sonuçların da Türkiye'de ekonomik suç işleyenlerin yüzde 43'ü şirket çalışanı, bu kişilerin yüzde 25'ini ise şirket yöneticileri' olduğunu yayınlamıştır. (Öztop, 2010: 89).

Genellikle geliri yüksek göstermeyi amaçlayan yöneticiler, bir takım hayali satış işlemleri yapmaktadır. Gayrimenkul satışından gelir elde eden işletmeler ile özel sipariş üzerine pahalı ürünler üretilip satan sanayilerde hayali satış işlemleri daha çok görülmektedir (Emir, 2008: 113). Söz konusu işletmeler tek seferde büyük satışlar yaparak yüksek gelir elde edebilmektedirler. Yöneticiler, bu durumdan yararlanarak

gerçekleşmemiş bir satış işlemini gerçekleşmiş gibi göstererek gelirin olduğundan fazla hesaplanmasına neden olmaktadır. Ayrıca maaşında bir artış ya da satıştan bir komisyon talep edebilmekte veya finansal tablolarda daha fazla karın görünmesini neden olmaktadır.

2.1.1.2.3. Finansal Raporlama Hileleri

Finansal raporlama hileleri, finansal tablo kullanıcılarını aldatmak amacıyla mali tablolardaki tutarları ve açıklamaları kasıtlı olarak yanlış yazılması ve işletmenin finansal durumunun yanlış gösterilmesi olarak tanımlanabilir (Houck ve diğerleri, 2006: 70). Finansal tablolarda yapılan hileler genellikle, aktiflerin, gelirlerin ve karların fazla gösterilmesi veya pasiflerin, giderlerin ve zararların fazla gösterilmesi şeklinde ortaya çıkmaktadır (Çıtak, 2009: 87). Aktiflerin ve gelirlerin fazla gösterilmesi finansal tablolarda karın olduğundan fazla yazılmasına neden olmaktadır. Karın fazla olması işletme ile iş yapacak üçüncü kişilerin gerçekçi karar vermelerine engel olacaktır. Pasiflerin ve giderlerin fazla gösterilmesi durumda ise zarar olduğundan fazla gösterilmektedir. Bu durumda işletmenin vergi yükü azalmaktadır.

Hileli finansal raporlamanın yanında buna çok benzer *yaratıcı muhasebe* uygulamaları da görülmektedir. Yaratıcı muhasebe, “ilke ve kuralları, değerlendirme ölçüleri ve uygulamaya yönelik düzenlemelerin eksikliğinden yararlanmak suretiyle muhasebe rakamları üzerinde oynamak finansal tabloların biçimini veya finansal tablolarda yer alan bilgilerin sunuluşunu değiştirerek finansal durumu olduğundan farklı göstermek amacıyla yapılan işlemlerin tümü” olarak tanımlanabilmektedir (Saltoğlu, 2003, 108).

Yaratıcı muhasebe ve hileli finansal raporlamanın her ikisinde de aldatma ve olduğundan farklı gösterme amaçlanmaktadır. Ancak yaratıcı muhasebe uygulamaları, yasalardaki eksiklikler ve esnekliklerden faydalanmak suretiyle yapıldığı için, yasaldir (Çıtak, 2009: 87). Fakat hileli finansal raporlama, finansal tablo kayıtları bilerek ve isteyerek yanlış yapıldığı için yasal değildir.

2.1.1.2.4. Vergi Hileleri

İşletmelerin muhasebe ve hesap hilesi yapmalarında ki temel neden vergi yükünden kaçırmasıdır (Özkan ve Özen, 2011: 133). Vergi kaçırmanın uygulamada en çok karşılaşılan iki yolu bulunmaktadır. Bunlardan biri faturasız mal alış ve satışları diğeri ise sahte veya yanıltıcı belge kullanmasıdır (Ağbal, 2000: 37). Faturasız mal alış ve satışı yapıldığında kasaya nakit girecektir, fakat belgelenmediği için elde edilen nakit için vergi hesaplanmayacak böylece işletmenin vergi yükü olmayacaktır. Diğer yandan işletme, giderlerinin veya zararlarının fazla olduğunu gösteren sahte veya yanıltıcı belgeler kullanarak ödemesi gereken vergiden daha az ödeyecek veya hiç ödemeyerek vergi kaçırmasıdır.

2.1.1.2.5. Yatırım Hileleri

Yatırım hilelerinde, hile yapan kişiler, yatırım yapacak kişileri doğru olmayan vaatlerde bulunarak kandırmakta ve gerçekleri çarpıtarak kişileri yönlendirmektedirler (Mengi ve Türkmen, 2013: 33). Yatırımcı hile sonucu değersiz varlıklara yatırım yapmaktadır. Hilekar ise yatırımcıdan gereğinden fazla nakit almakta ve arada ki tutarı kendi çıkarına rant sağlamaktadırlar. Adli muhasebeciler ise yatırım hilesi yapan tüm bu hilekârların tespiti için, yasal ve idari işlemler yapmakta, muhasebe ve denetim becerilerini kullanmaktadırlar (Smieliauskas, 2006: 248).

2.1.1.2.6. Satıcı Hileleri

Satıcı hilelerinde satıcı hile yapmakta, alıcı hileye maruz kalmaktadır. Dolandırıcılık ve hile satıcı işletme tarafından yapıldığı için satıcı hilelerini “işletme dışı hileler” olarak nitelendirmek mümkündür (Altınsoy, 2011: 37). Çoğu durumda, satıcının nasıl bir hile yapabileceğini kestirebilmek, araştırma yapan adli muhasebecinin bilgi, beceri ve yeteneklerine bağlı olmaktadır (Kranacher ve diğerleri, 2008: 506-507). Deneyimli ve becerikli adli muhasebeciler, satıcıların hal ve hareketlerinden hileye mehilli olup olmadığını anlayabilmektedir. Ayrıca hile yapan satıcının hangi aşamada hile yaptığı tespit edebilmektedir.

2.1.1.2.7. Müşteri Hileleri

Müşteri hilelerinde, alıcı hile yapmakta ve satıcı mağdur olmaktadır. Satıcı mağdur olduğu için bu tür hileler “işletme dışı hile” olarak nitelendirmek mümkündür. Müşteri mal ve hizmeti satın alma sürecinde hile yapmaktadır (Altınsoy, 2011: 38). Örneğin; müşteri mal ve hizmeti satın alma sürecinde karşılığı olmayan bir çeki satıcıya verebilmektedir. Bu durumda satıcının eline gerçek anlamda nakit geçmemekle birlikte mal ve hizmeti de teslim ettiği için mağdur olmaktadır. Yine deneyimli bir adli muhasebeci bu hileyi de çok çabuk bir şekilde ortaya koyabilmektedir.

2.1.1.2.8. Bilişim ve Teknoloji Hileleri

Romneyin 1977’de ki makalesine göre: 1974’de, tahmini olarak 339 adet bilgisayar dolandırıcılığı olmuş ve bu dolandırıcılık yaklaşık 200 milyon dolarlık bir kayba neden olmuştur (Emir, 2008: 116). Teknolojinin ileri olmadığı bir dönemde dahi bilişim hilesine rastlanılmaktadır. İleri teknolojilerin kullanıldığı günümüzde ise bilişim suçları giderek artış göstermektedir. Son zamanlarda bir fare ve klavye beyaz yakalı suç işlemeye yatkın kişinin elinde tehlikeli bir silah olabilmektedir (Buckstein, 2011: 3).

İşletmelerin, muhasebe bilgilerini kaydetmek ve internet üzerinden Web Sitesi kurmak ve yürütmek amacıyla bilgisayar kullanım oranları artmaktadır (Pearson ve Singleton, 2008: 548). Bunun yanında dolandırıcılık araştırması yapanlarda bilgisayar ve internetten faydalanmaktadır. Araştırmacılar, internet üzerinden işletmelerin ticari veri tabanlarına erişebilmekte ve işletme ile ilgili en temel bilgilere hızla ulaşabilmektedir. Örneğin, şirketler web sitelerinde ayrıntılı iş planlarını açıklamakta ve bunun yanı sıra işletmenin geniş yetkili yöneticilerin profillerini yayınlamaktadırlar (Bawaneh, 2011: 83). Araştırmacılar ve adli muhasebeciler burada ki bilgileri de delil olarak toplayabilmekte ve mahkemeye konu olmuş durumun aydınlatılmasında kullanabilmektedirler.

2.1.1.3 Usulsüzlük Kavramı ve Çeşitleri

Usulsüzlük, *vergi kanunlarının şekle ve usule müteallik³ hükümlerine riayet edilmemesidir* (<http://www.hukukibilgiler.com/vergi-hukuku/usulsuzluk-nedir-usulsuzluk-cezalari.html> 01.11.2014). Usulsüzlük, hata gibi bilmeden yapılan bir eylem değildir. Bir başka ifadeyle usulsüzlükte kasıt bulunmaktadır. Fakat hile gibi Genel Kabul Görmüş Muhasebe ilkelerini ve hukuk kuralları ihlal edilmemektedir. Bu ilkeler ve kurallar çerçevesinde yapılan eylemin şekli veya usulü olması gereken gibi olmamaktadır. Örneğin, defter kayıtlarının ve bunlarla ilgili belgelerin doğru bir vergi incelemesi yapılmasına imkan vermeyecek derecede eksik olması (<http://www.tesk.org.tr/tr/calisma/vergi/sirkuler/s29.html> 10.10.2014).

2.1.1.3.1. Genel Usulsüzlük

Vergi Usul Kanunu (VUK)'a göre vergi ödevlerinin yerine getirilmesi sırasında dikkat edilmesi gereken şekil ve usul bulunmaktadır. Bu şekle ve usule uyulmamasına genel usulsüzlük denilmektedir. Usulsüzlük ortaya çıktığında vergi mükellefi ceza almaktadır. Usulsüzlük cezasını gerektiren fiiller Vergi Usul Kanunu'nun 352. maddesinde belirtilmiştir (<http://www.tesk.org.tr/tr/calisma/vergi/sirkuler/s29.html> 26.02.2016).

I. Derece Usulsüzlük Fiilleri

- Vergi ve harç beyannamelerinin süresinde verilmemiş olması,
- Tutulması zorunlu olan defterlerden herhangi birinin tutulmamış olması,
- Defter kayıtlarının ve bunlarla ilgili belgelerin doğru bir vergi incelemesi yapılmasına imkan vermeyecek derecede noksan, usulsüz veya karışık olması,
- Çiftçilerin, muhtar ve ihtiyar heyetlerince yapılan davete süresinde gitmemeleri,
- Vergi Usul Kanununun kayıt nizamı ile ilgili hükümlerine uyulmamış olması,
- İşe başlamanın zamanında bildirilmemiş olması,

³ Müteallik: İlişkin, ilgili

- Tasdiki zorunlu olan defterlerden herhangi birinin tasdik ettirilmemiş olması,
- Diğer ücretler üzerinden salınan Gelir Vergisinde, tarh zamanı geçtiği halde verginin tarh ettirilmemiş olması,
- Veraset ve İntikal Vergisi beyannamesinin süresi içinde verilmemiş olması

II. Derece Usulsüzlük Fiilleri

- Veraset ve İntikal Vergisi beyannamesinin süresinin sonundan başlayarak ek süre içerisinde verilmiş olması,
- Ekim ve sayım beyanlarının süresi içinde ve kanunda istenilen bilgileri içerecek şekilde doğru olarak yapılmaması,
- Vergi kanunlarında yazılı olan bildirimlerin zamanında yapılmamış olması (işe başlamayı bildirmek hariç),
- Vergi karnesinin süresinin sonundan başlayarak 15 gün geçtiği halde alınmamış olması,
- Tasdiki zorunlu olan defterlerden herhangi birinin tasdik işleminin, süresinin sonundan başlayarak bir ay içinde yaptırılmış olması,
- Vergi beyannameleri, bildirimler, evrak ve belgelerin kanunen belli şekil ve içeriği ve ekleri ile bunlarla ilgili olarak yapılan diğer düzenlemelere ilişkin hükümlere uyulmamış olması,
- Hesap ve işlemlerin doğruluk veya açıklığını bozmamak şartıyla bazı evrak ve belgelerin bulunmaması veya ibraz edilmemesidir.

2.1.1.3.2. Özel Usulsüzlük

Özel Usulsüzlük cezasını gerektiren fiiller Vergi Usul Kanunu'nun 352. maddesinde belirtilmiştir (<http://www.verginet.net/dtt/1/Ozel-Usulsuzluk-Cezalari.aspx> 26.02.2016).

- Fatura ve benzeri evrak verilmemesi ve alınmaması ile diğer şekli ve usul hükümlerine uyulmaması,
- Üzerindeki eksiklikler dolayısıyla hiç düzenlenmemiş sayılan belgeler,

- 7 günlük fatura düzenleme süresi içinde düzenlenmemiş faturalar,
- Serbest meslek makbuzu yerine fatura düzenlenmesi,
- Perakende satış fişi, sevk irsaliyesi, taşıma irsaliyesi, yolcu listesi gibi düzenleme zorunluluğu getirilmiş olan belgelerin düzenlenmemesi, bulundurulmaması, aslı ile örneğinin farklı tutarları içermesi gibi durumların tespiti.

2.1.2. Muhasebe Hataları, Hileleri ve Usulsüzlükleri

2.1.2.1. Muhasebe Hataları

Muhasebenin işlevleri yerine getirilirken sehven yapılan işlemlerdir. Söz konusu hataların temelinde ihmal, dikkatsizlik ve bilgisizlik olsa da bunların dışında çeşitli nedenlerden dolayı hata yapılmaktadır. Bu yanlışlıkların kesin bir şekilde sınıflandırmak mümkün olmamaktadır (Dumanoglu, 2005: 350). Fakat matematik hataları ve kayıt hataları olmak üzere genel bir sınıflandırma yapmak mümkündür.

2.1.2.1.1. Matematik Hataları

Matematik hataları, matematiksel işlemlerde yapılan hatalardır. Bu hatalar sayısal verilerin yanlış hesaplanması ya da belgelerin toplamlarının yanlış hesaplanması sonucu ortaya çıkmaktadırlar. Söz konusu hatalara reeskont, faiz ve karşılıkların hesaplanması sırasında, ek belgelerin toplamlarında yapılan hatalar olarak örnek gösterilebilir (Erol, 2008: 231). Bu hataların tespiti, çift taraflı kayıt sistemi nedeniyle oldukça güçtür. Ancak doğrudan belgelerin incelenmesi sonucu bulunabilmektedir (Akyel, 2009: 14).

2.1.2.1.2. Kayıt Hataları

Kayıt hataları genellikle, finansal tablolarda kasıt olmaksızın yapılan bir tutarın veya bir açıklamanın atlanması gibi yanlışlıklarla ortaya çıkmaktadır (Kandemir, 2010: 14). Aynı zamanda muhasebe kayıtları yapılırken hesapların yanlış

kullanılması veya rakamın yanlış yazılması sonucu oluşabilmektedir (Yaman,2008:154). Kayıt hataları aşağıdaki gibi açıklamak mümkündür.

- **Rakam Hataları:** Belgeleri muhasebeleştirirken kayıtlarda yapılan rakam ve hesaplama yanlışlıkları sonucu ortaya çıkan hatalardır (Açık, 2012: 353). İşlem sonucu ortaya çıkan rakamların yanlış yazılması, eksik veya fazla yazılması rakam hatasına neden olmaktadır. Rakam hataları genellikle sıfırların yazılışı sırasın da yapılmakta, ya fazladan sıfır yazılmakta ya da sıfır eksik konulmaktadır.
- **Hesap Hataları:** Bir işlemin yanlış anlaşılması nedeniyle, işlemi ait olduğu hesaba değil, yanlış bir hesaba kaydedilmesi sonucu ortaya çıkan hatalardır (Akyel, 2009: 14)
- **Hesabın Borç ve Alacak Taraflarının Karıştırılması:** Muhasebeleştirme sırasında ilgili hesapları borç yerine alacağa, alacak yerine borca yazılarak hesapların karıştırılması sonucunda yanlış kaydın yapılmasıyla ortaya çıkan hatalardır (Akyel, 2009: 14).
- **Aktarma Hataları:** Muhasebe işlemlerine ilişkin tutarların sayfalar ve defterler arası aktarılırken yanlış aktarılmasıyla ortaya çıkan hatalardır (İrmak, 2002: 35). Yevmiye defterine yazılmış tutarların büyük deftere aktarılırken yapılan hatalar buna örnek olarak gösterilebilir.
- **Unutma ve Tekrarlama Hataları:** İşlemlerin ilgili bulunduğu hesap döneminde defterlere kaydedilmeyerek sonraki dönemlerde sanki o dönemde gerçekleşmiş gibi kaydedilmesi ya da işlemin yevmiye defterlerine birkaç kez kaydedilmesi sonucu ortaya çıkan muhasebe hatalarıdır (Altınsoy, 2011: 12).
- **Bilanço Hataları:** Bilânçonun oluşturulmasında Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlke ve esasları göz önünde bulundurulmadan yapılan işlemlerde ortaya çıkan hatalardır (Kirik, 2007: 49).

2.1.2.2. Muhasebe Hileleri

Muhasebe kayıtlarında ve belgelerinde menfaat sağlamak amacıyla yapılan kasıtlı değişiklik muhasebe hileleri denilmektedir. Uluslararası denetim standartlarında muhasebe hilelerinin nedenleri, “işletme içi yolsuzlukları gizlemek, azınlıktaki ortaklara işletmenin durumunu kötü göstermek suretiyle daha az kâr dağıtmak, şirket hisseleri üzerinden borsada spekülasyon yapmak, kamusal yardımlardan daha çok yararlanmak, daha iyi koşullarda kredi temin etmek, işletmeden alacağı olanların alacaklarını kısmen veya tamamen ödememek, vergi kaçırmak” şeklinde sıralanmaktadır (Özkan ve Özen,2011:132). Söz konusu nedenler sonucu birçok çeşit hile ortaya çıkmıştır. Bu bağlamda sıkça karşılaşılan muhasebe hilelerini aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (Kirik, 2007: 54-64; Açık, 2012: 356; Bayraktar, 2007: 27; Açık, 2012: 357; Saçaklı, 2011: 42).

- **Zamanından Önce veya Sonra Yapılan Kayıtlar:** İşletme faaliyetleri düzenli bir biçimde ve zamanında defterlere kaydedilmelidir. İşlemlerin yapıldığı tarih önemlidir ve kayıtların o tarih itibarıyla yapılması gerekir. İşlemin gerçekleşme zamanı ile kayıt altına alınma zamanı farklı olabilmektedir. Kayıt zamanı, muhasebe kayıtlarının yapılması için tanınan bir süredir ve ilke olarak on gündür.
- **Uydurma Adlara Hesap Açma:** Hâsılatı gizlemek veya maliyetleri şişirmek amacıyla gerçekte var olmayan kişiler adına hesaplar açılmaktadır. Bu hesaplar kullanılarak yapılan işlemler olduklarından farklı şekillerde kayıtlara yansıtılmaktadır. Daha sonra uydurma hesaplar uygun bir hesapla karşılaştırılarak kapatılır. Uydurma hesaplar belgesiz ve kayıt dışı olarak yapılan işlemleri denkleştirmek için kullanılır.
- **Kayıt Dışı İşlemler:** Muhasebede gerçekleştirilen her işlemin kural olarak bir belgeye dayandırılması gerekmektedir. Bir kısım işlemlerin kasıtlı olarak belgesiz yapılması veya kanuni defter kayıtlarına yansıtılmaması şeklinde gerçekleşen hilelerdir.

- **Bilinçli Hatalar:** Çıkar gözetmeden bir yanlışlık yapılmıyorsa hata olarak nitelendirilmektedir. Fakat bazı durumlarda hata görüntü altında bilinçli ve kasıtlı yanlışlıklar yapılmaktadır. Bu fiillerde hile olarak nitelendirilmektedir.
- **Bilânço Maskeleyesi:** İşletmenin mali yapısı ile kârlılık ve likiditesi hakkında yanlış, yanıltıcı bilgi vermek ya da bu yönde imaj oluşturmak amacıyla bilançonun olduğundan farklı düzenlenerek bilanço maskelenmektedir.
- **Zarar Ve İstisna Satısı:** Zararı mahsup etme süresi dolmak üzere olan bir işletmeden, yüksek fiyatla mal alınarak alıcı işletmenin maliyetleri şişirilirken zararlı işletmenin karının azaltılması suretiyle yapılan hile türüdür.
- **Sahte Ve Muhteviyatı İtibarı İle Yanıltıcı Belge Kullanmak:** Gelirlerin arttırılması ve ya giderlerin azaltılması amacıyla sahte belge düzenlenmekte ve kullanılmaktadır.
- **Defter Ve Belgeleri Yok Etmek ve Gizlemek:** Suç şüphesi olduğu durumlarda defter ve belgeler birer delil niteliği taşımaktadır. Delillerin yok edilmesi muhasebe hilesinin var olabileceğini göstermektedir.
- **Bilgisayar Kayıtların Yapılan Hata Ve Hileler:** Teknolojik ilerlemeler bilgisayar üzerinde hile yapılmasını kolaylaştırmış ve çeşitlendirmiştir. Bilişim araçlarıyla kayıtlar leh de değiştirilebilmektedir.
- **Fevkalade Hâsılatı Gizlemek:** Olağan üstü gelir elde edildiği durumlarda vergiden kaçmak için hasılatı olağan sınırlarda göstererek muhasebe hilesi yapılmaktadır.

2.1.2.3. Muhasebe Usulsüzlükleri

Muhasebe kayıt ve işlemlerinde kasıtlı olarak düzensizlikler yapılması ve bunun sonucunda muhasebe bilgi kullanıcılarını yanıltması işlemine “muhasebe manipülasyonu” denmektedir. Muhasebe manipülasyonları muhasebenin ahlak kuralları içinde kalıyor ve bu manipülasyondan üçüncü kişiler zarar görmüyorsa “muhasebe usulsüzlüğü” olarak tanımlanabilmektedir (Akyel, 2009: 11). Fakat bu manipülasyonlar üçüncü kişilere zarar veriyorsa “muhasebe hilesi” olarak nitelendirilebilir. Muhasebe usulsüzlüklerini aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (Bayırlı, 2006: 30).

- Finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan kayıtlarda ya da yardımcı dokümanlarda kayıtların manipüle edilmesi, tahrif edilmesi ya da değiştirilmesi,
- Bazı olayların, işlemlerin ya da diğer bilgilerin kasıtlı olarak yanlış sunulması ya da hiç sunulmaması, atlanması,
- Finansal bilgilerin tutar, sınıflandırma, sunum ve kamuya açıklanması ile ilgili muhasebe standart ve prensiplerinin kasıtlı olarak yanlış uygulanması.

2.1.6. Hile ve Usulsüzlüklerin Hatadan Farkı

Hile ve usulsüzlükleri hatadan ayıran temel unsur, finansal tablolarda yanlışlığa sebep olan fiilin kasıtlı olarak yapılıp yapılmadığıdır. Hatada “finansal tablolarda kasıt olmaksızın yapılan, bir tutarın veya bir açıklamanın atlanması” (SPK,6.kısım:4.madde) gibi durumlar söz konusudur. Bir başka ifadeyle hatada kasıt unsuru bulunmamaktadır, fakat hile ve usulsüzlük kasti yapılan bir eylemdir.

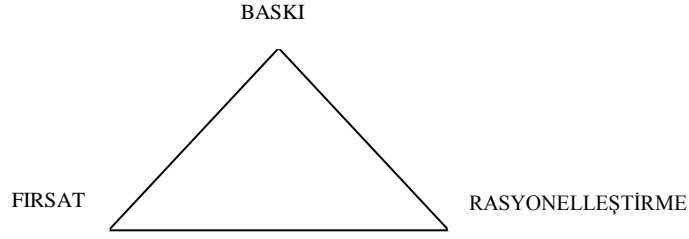
TÜRMOB’un oluşturduğu Denetim Komisyonu hileyi “finansal beyannamelerdeki kasıtlı çarpıtma ya da varlıkların zimmete geçirilmesini hasırlı etmek, iç ve başka diğer kazanımlar sağlamak isteyen kişilerin ortaya koyduğu kayıtlar” (Emir, 2008: 110) olarak tanımlamaktadır. Usulsüzlükte ise menfaat elde etmek amacıyla vergi kanunlarının zorunlu kıldığı iş ve işlemler yapılmamaktadır

(<http://www.tesk.org.tr/tr/calisma/vergi/sirkuler/s29.html> vergi usul kanunu.11 10.10.2014). Menfaat elde edebilmek amacıyla bir nevi hile yapılmaktadır.

Hata, hile ve usulsüzlükleri birbirinden ayırmak oldukça güçtür. Buna karar verebilmek için fiili gerçekleştiren kişinin yaptığı davranışın, yaş, iş tecrübesi, işyerindeki konumu, uzmanlık alanı gibi birçok özelliğinin incelenmesi gerekmektedir (Küçük, 2008: 4). Örneğin; uzun süreden beri aynı iş yerinde çalışan kişilerin hile yapma olasılığı düşmektedir. Kişinin işletmeye bağlılığı artmakta ve geçen yıllarda aile sorumluluğu gibi sorumlulukları artmaktadır. Bu durumda işletme çalışanı daha az risk almakta ve hile ya da usulsüzlük yapma ihtimali düşmektedir. Bunun yanında kayıtlarda ki yanlışlıklar genellikle dikkatsizlikten hata yapabilmektedir. Bu bağlamda hatalar genellikle çalışan personel tarafından yanlışlıkla yapılmaktadır. Fakat hileler daha çok üst yöneticiler tarafından kasıtlı yapılmaktadır (Erol, 2008: 231). Ayrıca hile ve usulsüzlükte bir şeyi kasıtlı olarak olduğundan farklı gösterme eylemi vardır, hata ise istem dışı olarak yapılmaktadır (Özkan ve Özen, 2011: 132). Hataların meydana gelmesini önlemek için sıkı bir iç kontrol sistemi yeterli olmaktadır. Fakat hile ve usulsüzlükler sıkı iç kontrol sistemine rağmen yapılabilmektedir (Erdoğan, 2002: 21).

2.1.7. Kişileri Hileye İten Nedenler “Hile Üçgeni”

Kişileri hileye iten nedenler üç başlık altında toplanmakta ve buna “hile üçgeni” adı verilmektedir. Hile üçgeninden ilk olarak sosyolog ve kriminolog olan Donald Cressey bahsetmiştir (Emir, 2008: 116). Cressey, insan neden bir hileye başvurur sorusuna cevap aramaya çalışmış ve üç nedenden dolayı hile yapılabileceğini ileri sürmüştür. Buna göre; ilk neden hedeflere ulaşırken hile yapmaya istekli kişiyi veya kişileri durduracak mekanizmaların bulunmaması sonucu hile fırsatının doğmasıdır (Ramamoorti, 2008: 524). İkinci neden hile yapmaya istekli kişiyi veya kişilerin dışarıdan gelen baskılara kayıtsız kalamamasıdır. Son neden ise hile yapan kişi veya kişilerin yaptıkları hileyi kendilerine göre haklı bir sebebe dayandırmasıdır (Emir, 2008: 116). Söz konusu üç unsur bir araya geldiğinde hile üçgeni tamamlanmış olmakta ve en ufak bir fırsatta hile ortaya çıkmaktadır. Hile üçgeninin unsurları aşağıda daha ayrıntılı bir şekilde açıklanmıştır.



Şekil 2. Kişileri Hileye İten Nedenler “Hile Üçgeni”

Kaynak: <http://www.hiledenetcisi.com/word/hile-ucgeni.pdf> 23.02.2016

2.1.7.1. Fırsat

Kişileri hileye iten ilk sebep fırsat unsurudur. Hile yapmaya istekli kişi veya kişilere uygun ortam ve koşulların oluşturulmasıyla birlikte hileye fırsat verilmektedir (Gülten, 2010: 318). Hile yapacak kişi daha önceden hile ile ilgili bilgileri toplamakta ve bu bilgiler ışığında hileyi planlamaktadır. Sonrasında ise hileyi yapabilecek uygun ortamın oluşmasını beklemektedir. Hile fırsatının ortaya çıkması ile kişi planını işleme sokmaktadır. Söz konusu hileleri önleyebilmek için tepe yöneticileri ve dolayısıyla işletme yönetiminin etkin bir rol oynaması gerekmektedir (Altınsoy, 2011: 50). Fakat bazı durumlarda hileyi tepe yöneticisi ve işletme yönetimi de yapabilmektedir. Hatta gelişmekte olan ülkelerde kamudaki yöneticilerin dahi hile yapma ihtimalinin söylenebilmektedir (Kasum, 2007: 6). Bu durumda hilelerin ortaya çıkarılması için çok ayrıntılı bir inceleme gerektirmektedir.

2.1.7.2. Baskı

Kişileri hileye iten sebeplerinden bir diğeri de baskı unsurudur. Kişi kendini baskıda hissettiğinde baskıdan kurtulabilmek için hileye başvurabilmektedir. Örneğin; işletmenin karlılık hedeflerini ulaşılması güç bir seviyede belirlenmesi sonucu kişi hile yaparak bu seviyeye ulaşmaya çalışacaktır. Çalışanlar performansa dayalı ücretlendirildiğinde çalışan gerekli performansı gösterebilmek için baskı hissedecek ve hileye başvuracaktır (Küçük ve Uzay, 2009: 244). Baskı unsurun aşağıdaki gibi dört başlıkta açıklanmıştır (Altınsoy, 2011: 49-50).

- **İşle ilgili baskılar:** İşin zamanında yetiştirilememesi gibi durumda kişi kendini baskı altında hissetmekte ve hileye yoluyla işi yetiştirmeye çalışmaktadır.
- **Finansal içerikli baskılar:** Elde ettiği gelir hayatını devam ettirmesine yetmiyorsa kişi kendini baskı altında hissedebilir ve hile yaparak daha fazla kazanç sağlamaya çalışmaktadır.
- **Kusurlardan kaynaklanan baskılar:** Kişiyeye verilen işin nitelikleri ile kişinin nitelikleri uygun olmadığı durumlarda kişi baskı hissedebilmektedir. Bu baskının altında yöneticilerin gözüne girmek veya iş yapıyor olarak görünmek içgüdüğü yatmaktadır.
- **Diğer baskılar:** Çalışanın ailesi ve çevresi, daha üst şartlarda yaşamak amacıyla ya da birilerin şartlarına imrenerek çalışanı hileye zorlayabilmektedir.

2.1.7.3. Haklı Gösterme, Rasyonalizasyon

Hile eylemini gerçekleştiren kişinin mutlaka kendilerine göre haklı bir nedeni bulunmaktadır. Örneğin, işletmenin hesabından para alanlar, parayı sadece ödünç aldıklarını ve mali durumları düzeldiği zaman bu parayı iade edeceklerini söyleyerek bu eylem veya işlemleri haklı göstermeye çalışmaktadırlar (Emir, 2008: 119). Bunun yanında çalışanların hileleri haklı göstermek için ortaya attıkları diğer bir neden ise eş veya aile üyelerinin birinin tedavi ve tıbbi masraflarını ödemek için şirketten para çalması gerektiğidir (Gross ve diğerleri, 2011: 10). Bu gerekçe ile zor durumda olduklarını ve insan hayatının her şeyin üstünde olduğunu vurgulayarak yaptığı hileyi haklı bir sebebe bağlama çabası içine girmektedirler.

Hileyi haklı gösterebilmek için kişilerin ileri sürdükleri diğer nedenler aşağıda ifade edilmiştir (Bozkurt, 2000: 92).

- “Parayı borç almıştım, daha sonra ödeyecektim.”

- “Bu, işletmeye yaptıklarımın karşılığıdır.”
- “Bu olay sonucu kimse incinmedi.”
- “Bu parayı iyi bir amaç için almıştım.”
- “Yaptığımın suç olduğunu bilmiyordum.”
- “İşletme bunu hak etmişti.”
- “İşletme vergi kaçırdığından dolayı zaten benim olan bir şeyi aldım.”

2.1.8. Hile Denetçiliğinin (Araştırmacı Muhasebecilik) Tanımı

Ticari hayatın gelişmesiyle birlikte hileli işlemlerin kapsamı genişlemiş ve zararları önemli boyutlara ulaşmıştır. Hileli işlemleri ortaya çıkarabilmek için muhasebecilik mesleğinden daha derin bilgilere sahip olmak gerekmektedir. Bu nedenle yeni bir meslek türü zorunlu olarak doğmuş ve bu mesleği yerine getirenlere, “Hile Denetçisi”, “Adli Muhasebeci” veya “Araştırmacı Muhasebeci” adı verilmiştir (Bozkurt, 2000: 3).

Hile denetçiliği, mahkemeye konu olan hilenin var olup olmadığının araştırılıp rapor halinde sunulmasıdır. Hile denetçisi mahkemeye konu olan hilenin varlığını ve hileyi gerçekleştirenleri tespit etmekte, hilenin parasal boyutunu ortaya çıkarmakta ve bulguları müşteriye veya eğer istenirse mahkemeye sunmaktadır (Karausta ve Dönmez, 2013: 62). Hile denetçiliği, genelde cezaya konu olan hilelerin araştırılmasıyla ilgilenmektedir. Örneğin; iş gören hırsızlığı, gayrimenkul dolandırıcılığı, sigorta dolandırıcılığı, rüşvetçilik, suç tatbikatına ilişkin soruşturmalar vb. (Pazarçeviren, 2005: 5)

2.1.9. Hile Denetçiliğine İhtiyaç Duyulma Nedenleri

Hilelerin yapılmasında ki en temel neden ekonomik çıkar sağlamaktır. Hile ile birlikte gerektiğinden fazla kazanç elde edilmekte ya da daha iyi bir yaşam şartı sağlanabilmektedir (Abdioğlu, 2007: 163). Bu nedenle kişiler hileye başvurabilmektedirler. Yapılan hilelerin tespiti için hile denetçiliğine ihtiyaç duyulmaktadır. İyi derecede muhasebe bilgisine sahip hile denetçileri araştırma yapmakta mali suçları ortaya koymaktadır. Fakat hilelerin ortaya çıkarılmadan önce

önlenmesi hile ile mücadelede daha kalıcı sonuçlar alınmasını sağlayacaktır (Dumanoğlu, 2005: 35). Bu nedenle mesleki bilgiye ve tecrübeye sahip kişilerce hile öncesinde veya sonrasında denetimine ihtiyaç duyulmaktadır. Hile denetçiliğine ihtiyaç duyulma nedenleri aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (Çankaya ve Gerekan, 2009: 97).

- Hilelerin giderek artması işletme ve çevresinde olumsuz etkiler meydana getirmesi,
- İşletmenin gerçek durumunu farklı göstermesi sonucu mevcut ortaklar durumdan olumsuz bir şekilde etkilenmesi,
- Gerçekte kâr oluşmuş iken farklı gösterilerek kâr oluşumunun azaltılması ya da yok edilmesi sonucu ortağın alacağı temettü payının da azaltılması ya da yok edilmesi,
- Hileli işlemlerle elde edilen kârlar düşük gösterilerek daha düşük vergi ödenmesi,
- Bilançosu süslenmiş bir işletme kredi kurumlarından daha rahat kredi sağlaması ve piyasaların kandırması hile denetçiliğinin ortaya çıkmasına neden olmuştur.

2.1.10. Hile Denetçiliğinin Amacı

Hile denetçiliğinin temel amacı hilelerin ortaya çıkarılıp tamamen yok edilmesidir. Dahası hilelerin gerçekleşmeden ortaya çıkarılmasıdır. Bu nedenle hile ve yolsuzlukları zamanında ve çok büyük zararlara neden olmadan tespit edilebilmesi ve mümkün olabilecek en düşük seviyeye indirmesi gerekmektedir (Çabuk ve Yücel, 2012: 35). Ayrıca hile ortaya çıkmadan kişilere hile yapacak fırsatlar verilmemeli veya hile denetiminin sürekli olduğu bildirilmelidir. Bu durumda hilenin yapılma olasılığı en aza indirilecektir. Aksi takdirde kişiler hile eğiliminde olacaklardır. Hilenin var olduğunun en büyük göstergesi ise çalışan veya yöneticilerin abartılı ve lüks yaşam tarzlarıdır. Hile yapan işletme çalışanı veya yöneticiler hile ile birlikte kendi yaşam tarzlarını değiştirmektedirler. Ayrıca hileye tanık olan diğer çalışan veya yöneticileri de memnun etmek için daha fazla harcama yapmaktadırlar. Bu nedenle yapılacak hilenin tutarı ve ihtiyaç duyulan nakit her geçen gün artış gösterecektir. Söz konusu abartılı

yaşam tarzının kaynağını bulmak için çalışan ve yöneticilerin iç işlerinin daha fazla incelenmesi gerekmektedir (Gross ve diğerleri, 2011: 10).

Hile denetçiliğinin temel amacı olan hileleri önleyip tamamen yok etmek için bazı tedbirlerin alınması gerekmektedir. Bu tedbirler iki şekilde gerçekleşebilir ve aşağıdaki gibi açıklanabilir (Ramaswamy, 2007: 35);

- İşe eleman seçimi yapılırken kişilerin vasıfları ile işin vasfının aynı olmasına dikkat edilmelidir. Ayrıca iş ortamının düzenli olması ve bunun için davranış kurallarının belirlenmesi gerekmektedir.
- Varlıkların fiziki kontrolü ve sayımı yapılmalı, gerekli izinlerin alınması ve görevlendirilmelerin verilmesi sürecinde iyi bir iç kontrolle sistem kurarak hilelere fırsat verilmemelidir.

2.1.11. Hile Denetçisinin Görevleri

Hile denetçisinin asıl görevi hilenin var olup olmadığı araştırmak ve önlemesi için çaba sarf etmektir. Bu nedenle denetçileri delilleri toplamakta ve değerlendirmektedir. Değerlendirme süreci birkaç ay sürebilmektedir. Deliller toplanacak, incelenecek ve buna ait bir tanımlama yapılarak delilleri açıklamaya çalışılacaktır (Bressler, 2011: 71). Buradan anlaşılacağı üzere hile denetçiliği uzun ve meşakkatli bir süreci içermektedir. Hile denetimi sürecinde denetçi aşağıda sıralanan görevleri yerine getirmesi gerekmektedir (Pazarçeviren, 2005: 9; Renzhou, 2011: 2149):

- Yapıldığından şüphe duyulan hileli işlemleri kanıtlarıyla birlikte ortaya çıkarmak,
- Mevcut durumun analizini yapmak,
- Analiz sürecine ilişkin önerileri düzenlenmek,
- Aktiflerin korunması ve iyileştirilmesine destek sağlanmak,
- İşletme ile ilgili diğer uzmanlarla fikir alış verisinde bulunulmak,

- Hukuki dava yoluyla aktiflerin tahsili işlemine yardım edilmek,
- Piyasa ekonomisinin hızlı gelişimi ile mülkiyeti aşma suçlarına dikkat edilmektir.

2.1.12. Hile Denetçisinin Sahip Olması Gereken Özellikler

Adli muhasebecinin hile denetçiliği vasfını kazanması için hileli olayları anlama ve çözümleme yeteneğine bir başka ifadeyle dedektiflik yeteneğine sahip olması gerekmektedir (Toraman ve diğerleri, 2009: 40). Elde ettiği kanıtları çok iyi incelemeli ve yakaladığı ufacık bir ipucunu sonuna kadar incelemelidir. Ustaca gizlenmiş hileleri kolaylıkla ortaya çıkarabilmelidir. Kısacası hile denetçisi elindeki delilleri, atasözünde olduğu gibi “ince eleyip sık dokumalıdır”. Aynı zamanda hile denetçisinin iyi bir muhasebe ve denetim bilgisine sahip olması gerekmektedir. Bu bağlamda hile denetçisinin sahip olması gereken temel özellikleri aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (Gülten, 2010: 319):

- Hile denetçisi kendi çalışma standartlarını kendisi belirlemelidir.
- Hile denetçileri, işletmenin iç kontrol sisteminin zayıf yönlerini bularak hile olasılıklarının nerelerde olabileceğini tahmin etmelidir.
- Hile denetçileri, ellerinde kesin bir kanıt yokken herhangi bir endişe, söylenti ve iddiayı ile kimseyi suçlamamalıdır.
- Hile denetçileri, zanlı olarak tespit ettikleri kişi ile ilgili olarak yaptıkları görüşme veya sorgulamalarda kişinin ruh halini dikkate almalıdır.
- Hile denetçileri, zanlı olarak tespit edilen kişi ile görüşme esnasında kişinin psikolojisini bozacak ve yalan beyanda bulunduracak şekilde davranmalıdır.
- Hile denetçileri, hile, yolsuzluk veya suiistimal gibi olayları ortaya çıkardıklarında işletme yönetimlerine bir daha benzer olayların yaşanmaması için almaları gereken tedbirleri gösteren önerilerde de bulunmalıdır.
- Hile denetçileri, hile, yolsuzluk veya suistimal uygulamalarını tespit ettiklerinde işletmenin uğramış olduğu maddi kayıpları, bir başka ifadeyle olayın maddi boyutunu da hesaplamalıdır.

2.1.13. Hile Denetçisinin Kullandığı Teknikler

Hile denetimi, hukuki sorgulama yöntemleri ile standart denetleme tekniklerini birleştiren bir alandır (Emir, 2008: 110). Bir başka ifadeyle hile denetçiliği, denetim yaparken hukuki sorgulama tekniklerinden de faydalanma işlemidir. Hile denetimi sırasında denetçi hilenin varlığını daha en baştan anlayabilmeli ve kanun tarafından verilen yetkilerini kullanabilmelidir. Bu nedenle hile denetçileri son derece dikkatli, proaktif⁴ ve araştırmacı olmak zorundadırlar (Abdioğlu, 2007: 171). Hilenin önlemesi için çalışan denetçiler çeşitli yöntemler kullanmaktadır. Bu yöntemler aşağıdaki açıklanmıştır.

2.1.13.1. Hile Değerlendirme Sorgulaması

Hile denetçileri, dolandırıcılığı önleye bilemek için en iyi yolun sıkı bir iç kontrol sistemi kurmak olduğunu düşünmektedirler. Sıkı bir iç kontrol sistemi, güçlü bir kurumsal yönetim politikasının belirlenmesi, etik davranışların belirlenmesi ve yönetim felsefesinin kullanılmasıyla kurulabilmektedir (Ramaswamy, 2005: 70). İç kontrol sisteminin sıkı olması hile girişimini minimum seviyeye düşürmektedir fakat hile eğilimindeki çalışan veya yöneticileri tamamen ortadan kaldıramamaktadır. Hile eğilimindeki çalışan ilk fırsatta hile girişiminde bulunabilmektedirler. Kişilerin hile eğilimlerini anlaya bilmek amacıyla çalışana “yakalanmadan, şirketin nasıl dolandırılabilceğine dair” sorular sorulmakta ve verdiği cevaplar değerlendirilmektedir. Böylece işletmede herhangi bir hilelinin olup olmadığı ortaya çıkarılmaktadır (Çankaya ve Gerekan, 2009: 99). Bir başka ifadeyle hile değerlendirme sorgulamasında henüz hile ortaya çıkmamıştır. İşletme çalışanlarına hile ile ilgili sorular sorularak hilenin olasılığı değerlendirilmektedir.

2.1.13.2. Çapraz Denetim Tekniği

Çapraz Denetim Tekniği, herhangi bir hesabın yanlış tarafa kayıt edilip edilmediğini araştıran bir tekniktir. Tek düzen hesap planındaki hesapların çapraz

⁴ Proaktif, bilinçli veya bilinçsiz, sonu olumlu veya olumsuz olsun yeni koşullar oluşturmak ya da mevcut koşulların seyrini değiştirmek için inisiyatif kullanmaktır.

alacak ya da borç kaydı yapılması sonucu bakiye değiştirip değiştirmediğinin saptamasına yarayan dinamik ve pratik bir denetim tekniğidir (Sen,yondenet.com.tr/?islem=anasayfa&liste= makale&durum=gor&id=13: 25.10.2012). Yanlış kayıtları saptayabilmek için iyi bir muhasebe bilgisine sahip olmak gerekmektedir. Ayrıca hesaplardaki olası çapraz kayıtları tahmin edebilmelidir. Dahası muhasebe kayıtları ile yapılan dolandırıcılık konusunda uzman olması gerekmektedir (Wolosky, 2004: 4). Yapılabilecek çapraz muhasebe kayıtlarının neler olabileceğini tahmin edebilmeli ve denetim sırasında ilk olarak bu kayıtları incelemelidir. Böylelikle denetim sonuçlarına daha hızlı ulaşılmış olacaktır. Muhtemel olarak da bu kayıtlardan hile teşebbüsü ortaya çıkarılabilecektir.

2.1.13.3. Kırmızı Bayraklar (Red Flags) Tekniği

Kırmızı bayraklar tekniğinde hilenin var olduğunu gösteren bazı belirtiler araştırılmaktadır. Bu belirtilere kırmızı bayraklar denilmektedir. Olası hile durumlarında kendini gösteren kırmızı bayraklara dikkat edilmekte ve hilenin varlığı ile ilgili bir yorum yapılmaktadır (Abdioğlu, 2007: 168). Kırmızı bayraklara örnek; muhasebe sistemi, iç kontrol sistemi ve diğer sistemdeki şikâyetler; üst yönetim davranışlarındaki farklılıklar; çalışanlarda alışılmadık veya abartılı davranışlar; işletme içindeki dürüstlük eksikliği gösterilebilir (Ramaswamy, 2007: 35). Bu bağlamda hile denetimi yapılırken şikâyetler ve farklı davranışlar kırmızı bayrak olarak görülür ve hilenin varlığı konusunda yorum yapılabilmektedir.

2.1.13.4. Benford Kanunu

1881 yılında Amerikan Matematik Dergisinde (Amerikan Journal of Mathematics) Simon Newcomb'a ait 2 sayfalık bir makale yayınlanmıştır. Bu makalede; hesap makinesinin kullanılmadığı dönemlerde, Logaritma tablosunun ilk sayfalarının diğer sayfalara göre daha kirli, daha yıpranmış, daha çok kullanmış olduğunu ileri sürülmüştür. Araştırmaya göre kullanılan veriler en çok 1'le başlıyordu. Fakat daha sonra bununla ilgili daha kapsamlı bir çalışma yapılmamıştır. 57 yıl sonra Logaritma tablosundaki bu durum Frank Benford'un da dikkatini çekmiştir. Benford bunun üzerine çalışma yapmış ve kendi adıyla anılan bu kanunu

çıkarmıştır (Erdoğan,2001:1). Benford Kanununa göre, doğal olarak ortaya çıkan bütün sayıların ilk hanesinin bir (1) olma olasılığının %30'dur (Çatıkkaş ve Çalışkan, 2010: 149). Frank Benford'un çalışmaları sonucu ortaya çıkan rakamların kuramsal frekansları aşağıda yer almaktadır.

Tablo 2.1: Benford Yasasına Göre En Solda Yer Alan Rakamların Kuramsal Ortaya Çıkış Frekansları

Bir sayının ilk değerleri	1	2	3	4	5	6	7	8	9
İlgili frekanslar	30,1	17,6	12,5	9,7	7,9	6,7	5,8	5,1	4,6

Kaynak: Erdoğan, 2001: 2.

Muhasebe Profesörü olan Mark Nigrini satışlardan giderlere kadar birçok muhasebe kaleminde yapmış olduğu araştırmalar sonucu Benford Kanununun muhasebe hilelerini saptamada kullanılabileceğini ileri sürmüştür (Türkyener, 2007: 118). Bu bağlamda, bu metot şüphelilerin bilgisayar üzerindeki veri tabanına uygulanmakta ve denetlenen verilerdeki rakamsal dağılımlar ile beklenen rakamsal dağılımlar karşılaştırılmaktadır (Kocameşe, 2006: 63). Karşılaştırma sonucunda gerçek dağılım ile beklenen dağılım arasında bir uyumun olup olmasına bakılmaktadır. Uyum yoksa hilenin var olabileceği düşünülmektedir. Örneğin gider kalemlerinin %30'u 1 ile başlayan bir tutar olmalıdır. Eğer şüphelinin hesapları bu değerden aşağı ya da yukarı çıkarsa hile ihtimali düşünülmektedir.

Şüphelinin benford metodunun kullanıldığını anlama olasılığı yok denecek kadar azdır. Hileyi yapan kişiler faaliyetlerine devam ettikçe, yakalanma ihtimalleri çok yüksek olabilmektedir (Çatıkkaş ve Çalışkan, 2010: 153). Bu yöntemde bilgisayara denetim program kurulmakta ve işletmenin kayıtları bilgilendirilmeden ve sürekli denetlenmektedir. Herhangi bir ekstra çabaya gerek duyulmadan denetim yapıldığı için diğer yöntemlere göre daha kullanışlı ve düşük maliyetlidir. Benford kanunu hilelerin tespiti yanında vergi kayıp ve kaçaklarının tespiti için devlet tarafından kullanılmaktadır. Beyan edilen gelir rakamlarının yıllara göre rakamsal dağılımının analizi ile olması gereken dağılım arasındaki farka bakılmakta ve sapma

derecesi belirlenebilmektedir. Bunun sonucunda vergi kaybı tutarının tahmini yapılabilir (Kocameşe, 2006: 70).

2.1.13.5. Veri Madenciliği

Veri Madenciliği, veriler arasındaki ilişkileri belirlemek amacıyla veritabanı modelleri sağlayan bir bilgisayar yazılımıdır (Bawaneh, 2011: 82). Bu yazılıma yüklenen veriler karşılaştırılmakta daha sonra istatistiksel sonuçlar elde edilmektedir. İstatistiğin amacı nasıl ana kütle hakkında anlamlı bilgiler elde etmek ise veri madenciliğinin amacı da veri tabanındaki değerler hakkında anlamlı bilgiler elde etmektir (Çatıkkaş ve Çalışkan, 2010: 148). Örneğin, müşterilerin profillerini, satın alma eğilimlerini, bir ürünü veya hizmeti kabul etme veya etmeme ihtimalleri ile ilgili genel bilgileri yazılıma yüklenmektedir (Abdioğlu, 2007: 123). Daha sonra müşterilerle yapılan işlemlerde olağan üstü bir durumun var olup olmadığı araştırılmaktadır. Örneğin müşterinin satın alma eğilimi önceki veriler göre artmışsa olağan üstü bir durumun varlığına kanıt olarak gösterilebilmekte ve böylelikle hilelerin ortaya çıkarılması daha kolay olmaktadır.

Son yıllarda hilelerin yarattığı kayıplar göz önüne alınacak olursa hile denetçisi, veri madenciliği tekniklerini kullanarak hilelerin denetimi ve önlenmesi sürecini etkin bir şekilde yönetebilecektir (Özkul ve Pektekin, 2009: 72). Veri madenciliği tekniğini etkin bir şekilde kullanabilmek için potansiyel dolandırıcılık işlemlerinin takip ve tespit edilmesi gerekmektedir (Crumbley, 2001: 208). Bu bağlamda hile denetçisi takiplerinin sonucunda herhangi bir hile olasılığı ile karşılaşarsa bilgisayardaki yazılım aracılığı ile hileyi daha dikkatli tarayacak ve bu konu hakkında bir hükme varabilmek için verileri analiz edecektir.

2.1.14. Hile Denetçiliğinin Aşamaları

Hile denetçisi denetimi yapabilmek için denetimden önce birkaç hazırlık yapmalıdır. Ayrıca denetim sırasında çeşitli faaliyetlerde bulunmalıdır. Denetim faaliyeti bittikten sonra ise raporlama aşamasında çeşitli iş ve işlemler yapmalıdır. Hile denetçiliğinin aşamaları aşağıdaki gibi incelenmiştir.

2.1.14.1. Soruşturma Öncesi Yapılacak İşlemler

Herhangi bir hile denetimine başlamadan önce denetime konu olmuş sorunlar ve hile denetçisinin yükümlülükleri tanımlanmalıdır. Sonrasında soruşturmanın planı oluşturulmalıdır (Renick, 2007: 62). Hile denetçiliğinin belki de en önemli aşaması denetim plan ve programını belirlenmesi ve denetçinin yükümlülüklerini belirlemektir. Hile denetçisi belirlenen plana göre denetim faaliyetine başlayacak ve planlı-programlı bir şekilde incelemeyi tamamlayabilecektir.

2.1.14.2. Soruşturma Sırasında Yapılacak İşlemler

Hile denetçiliği, denetim ve hukuk alanlarının birleşme noktasıdır. Bu nedenle hile denetçilerinin yükümlülüklerinden biri denetim yaparken aynı zamanda polis ve kolluk kuvvetlerinin adına bu soruşturmayı yürütmektir (Owojori ve Asaolu, 2009: 186). Başarılı bir soruşturma sürecinde yapılacak işlemler aşağıdaki gibi sıralanabilmektedir (Çankaya ve Gerekan, 2009: 97; Marden ve Darner, 2006: 64; Crumbley, 2009: aaahq.org/abo/reporter/fall09/abo08.htm :05.04.2012).

- Soruşturma sürecinde yapılacak ilk iş işletmenin iç kontrol sistemlerini gözden geçirmek olmalıdır.
- İşletmede hileli işlemlere neden olabilecek risk faktörlerini tespit edilmeli ve değerlendirilmelidir.
- İşletme içinde olabilecek hileleri belirlenmeli ve değerlendirilmelidir.
- Hile iddiasının doğru olabileceğine kanaat getirmişse yürütülecek araştırmanın iskeleti (planı) oluşturulmalı,
- Araştırma planı oluşturulduktan sonra kanıt toplama sürecine geçilmelidir. Kanıt toplama süreci aşağıdaki gibi olmalıdır.
 - a. Elde ettiği tüm belgeleri incelenmeli,
 - b. Kişilerin geçmişi araştırılmalı,
 - c. Veri tabanlarından yararlanmalı,
 - d. İşletme çalışanları ve yöneticileri ile görüşmeler düzenlemeli,

- e. Görünen durumun dışında daha derin araştırmalar yapmalı. Örneğin, dolandırıcılık hakkında bilgi büyük bir ihtimalle fotokopi makinesinin hafızası incelenerek ya da mola odası dinlenerek bulunabilir.
- İşletme içinde hileye neden olabilecek öncelikli riskler belirlenmelidir.

2.1.14.3. Soruşturma Sonrasında Yapılacak İşlemler

Soruşturma sonrasında toplanan kanıtlar değerlendirilerek rapor hazırlanmalıdır. Bu süreçte ise aşağıdaki işlem aşamalarını izlemelidir (Altınsoy: 2011: 96-100; Crumbley, 2009: aaahq.org/abo/reporter/fall09/abo08.htm :05.04.2012; Bozkurt, 2000: 3).

- Elde edilen veriler incelendikten sonra hazırlanan raporda hilenin var olup olmadığı ile ilgili tüm soruların cevaplarına ulaşılmalı,
- Kanıtlar toplanıp incelendikten sonra verilen zararın boyutlarını hesaplamalı,
- Mahkemeye delil olarak sunulmalı,
- İşletmede daha sonraki dönemlerde hilenin yapılmasını önleyici ve caydırıcı önlemlerin alınmasını sağlamalıdır.

2.1.15. Hile Denetçiliğinin Denetçilikten Farkları

Hile denetçisi iyi bir muhasebe ve denetim bilgisine sahip olmalıdır. Bunun yanında suç bilimi, teknoloji, psikoloji, hukuk ve vergi mevzuatı vb. konularında da yeterli bilgiye sahip olmalıdır. Fakat denetçinin bu kadar kompleks bilgiye sahip olmasına gerek yoktur. Bu bağlamda hile denetçisi ile denetçi arasındaki farkları aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (Kaya, 2005: 56; Çankaya Ve Gerekan, 2009: 98);

- Denetçi olaylara daha çok genel bir perspektiften bakmakta, hile denetçisi ise olayların ayrıntılarıyla ilgilenmektedir.
- Denetçi işlemlerin uygunluğu incelemektedir. Hile denetçisi ise işlemlerin uygunsuzluğunu araştırmaktadır.

- Denetçi geniş bir kapsamı incelerken hile denetçisi araştırmasını daha sipesifik bir noktada sürdürmektedir.
- Denetçi, mali tablolardaki bilgilerin muhasebe ve denetim ilkelerine uygunluğunu tespit etmekte, hile denetçisi ise mali tabloların hileli işlem içerip içermediği araştırmaktadır.
- Denetçiler olayların dışı bakan yönünü incelemekte, hile denetçileri olayların arkasındaki nedenleri araştırmaktadır.
- Denetçilerin faaliyetleri süreklidir. Fakat hile denetçileri yönetimin veya mahkemenin talebi üzerine denetim yapmaktadırlar.
- İç denetçilerin örgütlenmesi Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA), hile denetçilerinin örgütlenmesi ise Sertifikalı Hile Denetçileri Kurulu (ACFE) tarafından sağlanmaktadır.
- İç denetçiler CIA (Certified Internal Auditor – Sertifikalı İç Denetçi), hile denetçileri ise CFE (Certified Fraud Examiner – Sertifikalı Hile Denetçisi) sertifikası ile faaliyette bulunmaktadırlar.

2.2. DAVA DESTEK DANIŞMANLIĞI

Küreselleşmeyle birlikte çalışma hayatında yeni bir döneme girilmiştir. Söz konusu dönemde işletme sahipleri veya yöneticileri çeşitli hileler ve usulsüzlüklerle kişisel rant sağlamaya çalışmışlardır. Usulsüz faaliyetler mahkemeye taşınmış ve hâkimin muhasebe bilgisinin yeterli olmadığı durumlarda davaya muhasebe bilgisi ile destek verebilecek uzmanlara ihtiyaç duyulmuştur. Bilinen veya henüz açıklanmamış durumları ortaya koymak için dava destek uzmanlarından görüş istenmiştir (Ansari, <http://www.docstoc.com/docs/51920302/CORRUPTION-AND-FORENSIC-ACCOUNTING>; 26.07.2012). Söz konusu talep sonucunda dava destek danışmanlığı ortaya çıkmıştır. Dava destek danışmanlığının tanımı ve konusu aşağıdaki gibi açıklanmıştır.

2.2.1. Dava Destek Danışmanlığının Tanımı ve Konusu

Dava destek danışmanlığı, bir adli dava öncesinde veya dava süresince, ilgili hukukçulara avukata gerekli olabilecek verilerin toplanması, analiz edilmesi ve

raporlanması aşamasında danışmanlık edilmesidir (<http://www.karde-as.com/hizmetlerimiz/danismanlik/denetim-hizmetleri/adli-muhasebe-hizmetleri/> 22.02.2016). Öyle ki, AICPA dava destek danışmanlığının önemini; “Hiçbir avukatın diğerine sağlayamayacağı profesyonel destek” olarak açıklamaktadır (Şahin, 2011: 55).

Amerika’da 1980’li yıllara kadar adli muhasebeciler kriminal suçlarla ilgilenmekteydiler ve daha çok hile denetçiliği yapmaktaydılar. Daha sonra dava destek danışmanlığı görevini de üstlenmeye başlamışlardır (Altınsoy, 2011: 85). Dava destek danışmanlığının ilk zamanlarında daha basit ve daha küçük çapta destek verilmekteydi. Fakat son zamanlarda dava destek danışmanlığı daha kompleks bir hal almıştır (Rushinek ve diğerleri, 2012: 249). Dava destek danışmanlığının konularını aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (Crumbley, 1995: 23; Akyel, 2009: 142; Gülten, 2010: 316)

- Avukatların ihtiyaç duydukları verileri yeterli ve doğru olarak saptanmak,
- Gerekli verileri ortaya koymak ve sunmak,
- Mahkemeye sunulacak mali nitelikteki verilerin analiz etmek,
- Avukatların bu bulguları yorumlamasına yardım etmek,
- Karşı tarafın avukatının oluşturduğu iddiaların çözümleyerek etkisiz hale getirmektir.

2.2.2. Dava Destek Danışmanın Görevleri

Dava destek danışmanlığı hizmetleri genellikle kanıt toplamak, toplanan kanıtları analiz etmek ve değerlendirerek mahkeme salonları, yasal/idari mekânlarda bulguları yorumlama becerilerini içermektedir (Durkin, 2009: 2). Dava destek danışmanlığında avukatlar, dava sırasında muhasebe uzmanları ile işbirliği yaparak iddialarını ya da savunmalarını güçlendirmektedirler (Şahin, 2011: 97). Bir başka ifadeyle muhasebeciler bilgi ve becerileri ile avukatlara yardımcı olmaktadır. Avukatların savlarının doğruluğunu kanıtlamak için mahkemeye rapor sunmaktadır. Bu raporla karışık olan muhasebe davalarına ışık tutulmaktadır.

Adli muhasebeciler genellikle ceza davalarında ve özel davalarda dava destek danışmanlığı hizmeti vermektedirler (Houck ve diğerleri,2006:70). Dava destek danışmanları, söz konusu hizmeti verirken araştırmaları desteklemek için; bilgi, beceri, yetenek, deneyim, eğitim ve öğretimlerini kullanırlar. Dava destek danışmanlarının en önemli görevlerinden biri analitik düşündürmektir. Danışmanlar meraklı, detaycı, etik ve şüpheli olmaları gerekmektedir (Davis ve Farrell, 2010: 55). Dava destek danışmanlığı yapan bir adli muhasebeci aşağıdaki görevleri yerine getirmesi gerekmektedir (Gülaçtı, 2004: 83; [www.forensicaccounting.com /cphome.html](http://www.forensicaccounting.com/cphome.html); Buckstein, 2011: 2:P3; Toraman ve diğerleri, 2009: 38):

- Bir iddiayı desteklemek ya da çürütmek için gerekli belgelerin toplamak,
- Davanın ilk incelemesini oluşturmak ve hileli alanlarını tanımlamak için ilgili belgelerin incelemek,
- Tanıkların sorgulanmasına yardımcı olmak,
- İfadeleri gözden geçirerek mali konuların anlaşılması için yardımcı olmak,
- Sorulacak ek soruları oluşturmak,
- Karşı tarafın uzmanının raporunu inceleyerek raporun güçlü ve zayıf yanlarını belirlemek,
- Uzlaşma görüşmelerinde taraflar arasında uzlaşmaya yardımcı olmak,
- Sorgulamada yardımcı olmak üzere duruşmada bulunmak,
- İş dünyası takım çalışmasını yürütebilmek,
- Verileri toplayıp analiz ettikten sonra bu konuda görüşünü içeren bir rapor hazırlamaktır.

Dava destek danışmanları yukarıdaki işlerin yanında davayı inceleyen diğer kişilerle ortak yapabileceği görevler aşağıdaki gibi sıralanabilmektedir (Heitger Ve Heitger, 2008: 562).

- Diğer uzmanların konumlandırılması,
- Belge yönetimi,
- Uzlaşma yardımı,
- Mesaj deneme destekliği,
- Müzakereler ve tahkim,

- Arabuluculuk,
- Konu ile ilgili eğitim verilmesi gibi işlemlerini yapabilir.

2.2.3. Dava Destek Danışmanının Faydaları

Dava destek danışmanlığı, dava öncesinde ve dava sırasında hukuki problemlerin çözümünde hatta davanın karar aşamasında bile hukukçulara/avukatlara yardımcı olmaktadır (Kasum, 2009: 6). Yapmış oldukları inceleme sırasında elde ettikleri delileri yüzeysel bir bakış açısıyla incelememelidirler. Delilleri derinlemesine incelemeli ve bulguların altında yatan amaçları detaycı bir şekilde kontrol etmelidirler. Böylelikle söz konusu davanın doğru bir şekilde sonuçlanmasına fayda sağlamaktadırlar. Dava destek danışmanlığının sağladığı faydalar aşağıdaki gibi sıralanmaktadır (forensic-accounting-information.com,23.10.2012; Renzhou, 2011: 2151).

- Gerekli dokümanları temin ederek ve dokümanların güvenliğini sağlar,
- Dokümanların eksik noktaları belir,
- İncelenen işletmenin finansal durumun anlaşılması sürecine katılır,
- Karşı taraftaki uzmanın tazminat talebi raporunu inceler ve mevcut durumun iyi veya eksik yönleri hakkındaki raporları gözden geçirir,
- Davanın sonuca bağlanılmasına yönelik görüşme, toplantı ve tartışmalara katılarak yardımcı olur,
- Avukatların yeterli kanıt elde edemediği zaman, kanıtları kaybetmemek ya da korumak için bir mahkemeye başvurma konusunda avukata yardım eder,
- Karşı tarafın tanığını dinlemek için duruşmaya katılarak ve “bir tarafın tanığının diğer tarafın avukatı tarafından sorguya çekilmesi” işlemine yardım eder.

2.2.4. Dava Desteği ve Kovel İmtiyazı

Kovel, bir hukuk firması için çalışan ve müşterilerine muhasebe konusunda tavsiyede ve destekte bulunun eski bir IRS (Internal Revenue Service; İç Gelirler Servisi) temsilcisidir. Kovel, görev yaptığı sırada vergi kaçakçılığı nedeniyle IRS

incelemesine düşmüş biriyle tanışmıştır. Daha sonra müşteriyle bir görüşme yapmıştır. Görüme sırasında müşterinin vergiye tabi kişisel gelir beyanını ve beyanı gönderme amacını belirten bir yazı almıştır. Vergi kaçakçılığı için açılan davada mahkemeye çağrılan Kovel müşterisiyle arasında geçen konuşmayı ve yazışmayı açıklamamıştır. Ayrıca müşterisinin yapmış olduğu işlemlerin etkisi hakkında soruları cevaplandırmamıştır. Bunun üzerine mahkemeye itaatsizlikten 1 yıl hapis cezasına mahkûm edilmiştir. Bu ceza temyize gittiğinde ise itaatsizlik suçu iptal edilmiştir. Temyiz mahkemesinde “bir muhasebeci, bir avukatın temsilcisi olarak mahkemede bulunabilir ve burada konuşmak zorunda değildir.” kararı çıkmıştır. Mahkemenin diğer açıklamasında; “modern hayatın getirdiği karmaşa içinde avukatların; sekreter, telefon operatörü, asistan ve buna benzer kişilerin yardımını alarak çalışabilir” kararı verilmiştir (1961 yılına ait mahkeme kararı) (Pacini ve diğerleri, 2005: 155). Bu bağlamda avukatlar, mahkemeden önce dava destek danışmanı ile toplantı yaparak görüşlerini alabilmektedirler. Görüşlerin ışığında kanıtları yorumlanmakta ve genel savunma kararına ulaşmaktadırlar (Rosen, 2006: 257). Daha sonra savunma kararı mahkeme sunulmaktadır. Dava destek danışmanları bu mahkeme sürecinde Kovel imtiyazına dayanarak açıklama yapmama hakkını kullanabilmektedir. Aynı zamanda mahkeme sırasında hakim veya savcılar, dava destek uzmanını tanıklık yapması konusunda zorlayamamaktadır. Böyle bir imtiyazı kullanabilmek için avukat ve muhasebeci aralarında bir sözleşme imzalamaları gerekmektedir.

2.2.4.1. İmtiyazın Belgelendirilmesi

Belli koşullarda avukatın adli muhasebeciyi sadece danışman olarak tutması ve mahkemede uzman tanıklık yaptırmaması Kovel kuralı çerçevesinde gerçekleşmektedir. Bir avukat bir muhasebeci ile sadece danışmanlık için anlaşma yaptığında, hukuk firması ve muhasebeci bir Kovel İmtiyaz Mektubu/Sözleşmesi imzalarlar. Böylelikle avukat-müşteri ilişkisi adli muhasebeci (dava destek danışmanlığı)-müşteri ilişkisine dönüşür (Şahin, 2011: 55). Böylelikle Kovel İmtiyazı başlamış olur. Adli muhasebecinin mahkemede tanıklık etme yükümlülüğü ortadan kalkmaktadır.

Kovel mektubu/sözleşmesinin amacı sadece muhasebe ve finans konularında tavsiye almaktır. Diğer konularda kovel sözleşmesi geçerli değildir. Kovel sözleşmesi kapsamında tavsiye alınacak konuları şöyle sıralamak mümkündür. İç soruşturmalar, beyaz yaka suçları, sivil ya da kriminal vergi ihlalleri, hissedar anlaşmazlıkları, yolsuzluktan kaynaklanan zararların tazmini, kar kayıplarının tazmini, ticari zararların tespiti, şirket evlilikleri, profesyonel yardım, Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri ve genel kabul görmüş muhasebe standartları ile ilgili konular tavsiye alınan davaların arasında bulunmaktadır (Akyel, 2009: 144).

2.2.5. Dava Destek Danışmanlığının Hizmet Konuları

Avukatlar geniş muhasebe bilgisine sahip olmadıklarından muhasebe davalarında dava destek danışmanından yardım almak zorunda kalmaktadırlar. Bu nedenle avukatlar ile muhasebeciler arasında sürekli bir bilgi akışı bulunmaktadır. Avukat-muhasebeci ilişkisi sonucu; muhasebeciler, muhasebe davalarıyla ilgilenmektedirler. Aynı zamanda da avukatlar mahkeme sırasında bilmediği bir konu ile karşılaştığında adli muhasebecilerin tarafsız görüşlerini almaktadırlar (DiGabriele, 2009: 58). Muhasebe işlemlerinin çok karmaşık olması avukatların her muhasebe alanında bilgi sahibi olmalarını güçleştirmektedir. Bunun sonucunda avukatlar, adli muhasebecilerden aşağıdaki konular hakkında yardım alabilmektedir (Bozkurt, 2000: 3; Gülten, 2010: 315-316).

- Her türlü yolsuzluk davalarında,
- İşletme değerlemelerinde
- Hasar ve zarar tahminlerinde
- Sigorta anlaşmazlıklarında,
- Anlaşmalardan doğan sorunlarda,
- Patent, hak ve markalarla ilgili doğan sorunlarda,
- İşletmelerle ilgili ayrılma veya birleşme davalarında,
- Ceza ve İflas davalarında,
- Boşanmalarla ilgili mali anlaşmazlıklarda
- İşletmeler arası sorunlarda
- Belge ve kredi kartı dolandırıcılıklarında

- Tazminatların hesaplanmasında
- Yolsuzluk ve usulsüzlüklerinin aydınlatılmasında,
- Vergi hukukunun uygulama alanına giren davalarda,
- Ticaret hukuku ile davalarda dava destek danışmanından yardım alınabilmektedir.

2.2.6. Muhasebe Davalarında Dava Destek Danışmanlığı

Adli muhasebecinin muhasebe davalarına dâhil edilmesi davalı veya davacı tarafın avukatıyla yapılan görüşme ile başlamaktadır. Avukatlar, dava destek danışmanlarını %80 oranında güçlü analitik yeteneğe sahip adli muhasebeciler arasından seçmektedirler (Davis Ve Farel, 2010: 55). Analitik düşünen dava destek danışmanı görüşülen muhasebe davasını her botuyla inceleyerek avukatlara yardımcı olmaktadır. Dava destek danışmanı avukatlara daha çok ayrıntı ve en üst düzeyde bilgi akışının sağlanmaktadır.

Dava destek danışmanı muhasebe davası için seçildikten sonra görüşmeler sırasında dava için ödenecek ücret ve davanın gerektirdiği koşullar belirlenir. Görüşme sonrasında her iki taraf arasında bir sözleşme yapılır. (Gülten ve Kocaer, 2011: 17). Sözleşme ile birlikte adli inceleme süreci başlamış olur. Bu süreç genellikle ticari suç ve ekonomik kayıplar konu olmaktadır. Örneğin, tacirler arasında yapılan bir sözleşmeye aykırı hareket edilmesi, herhangi bir ihmal ya da ihlal sonucunda ortaya çıkan bir mali kaybı hesaplamak gibi konularda dava destek danışmanlığı yapılmaktadır (Karacan,2012:113). Muhasebe davalarında görülen dava desteği ve tavsiyelerine aşağıda ki gibi örnekler verilebilir (Heitger, 2008: 565);

- Mahkemeye açılan muhasebe/finansman konularında ki davaların niteliğine ve etkilerini anlamaya yardımcı olmak,
- Mahkeme savunmalarında avukata yardım etmek için muhasebe/finansman sorularını yanıtlamak,
- Muhasebe/finansman belgelerinin üretim talepleri için listelerini geliştirmek,

- Muhasebe/finansman üretim talepleri tarafından sağlanan bilgilerin değerlendirilmesini sağlamak,
- Çözüm müzakerelerinde muhasebe/finansman konularında avukata danışmanlık yapmak,
- İşletmelerin kapanma (iflas) hazırlıklarında muhasebe ile ilgili olarak herhangi bir durumda avukata yardımcı olmak ve alt metinleri hazırlayarak temyiz parçası olabilecek muhasebe konularında danışmanlık yapmaktır.

2.3. BİLİRKİŞİLİK

İngilizcesi “expert witnessing” olarak adlandırılan Türkçeye “bilirkişilik” olarak çevrilen hizmetin çerçevesi Amerikan yargı sisteminden oluşturulmuştur. Buna göre uzmanların belli konularda mahkemeye görüş bildirmesine izin verilmektedir. Fakat Türk yargı sisteminde davaya konu olmuş olayı gören kişilerin tanıklık yapmasına izin verilmektedir (Akyel, 2009: 159). Bu bağlamda olayı gören bilirkişi tanık sıfatını almakta ve tanık olarak mahkemede görüşlerini açıklamaktadır. Fakat çalışmada dünyada ki bilirkişilik uygulamaları çerçevesinde açıklamalar yapılmıştır. Bilirkişi ve bilirkişiliğe yönelik ayrıntılı açıklamalar aşağıda yapılmıştır.

2.3.1. Bilirkişiliğin Tanımı ve Konusu

Bilirkişi, davaya söz konusu olan olayların değerlendirilip sonuçlar çıkarılmasında özel ve teknik bilgisini kullanan kişidir. İhtiyaç olduğu durumlarda hakim tarafından görevlendirilen bilirkişiler verdiği bilgiler ve yaptığı açıklamalarla hakime yardımcı olmaktadır (Çınar, 2009: 7). Ayrıca bilirkişi, yapılan işin veya ulaşılan sonuçların uygunluğuna veya uygunsuzluğuna yönelik rapor hazırlamaktadır (Thornhill, 1995: 199). Bir başka ifadeyle bilirkişi, özel ve teknik bilgilerini kullanarak dava konusu olayın doğru olup olmadığını rapor halinde sunarak hakim ve savcılara yardımcı olan kişidir. Belirli bir konuda bilgiye sahip olan bilirkişi kendi uzmanlık kapsamında bir delil ya da sorun hakkında (bilimsel, teknik veya diğer) görüş bildirmektedir (Mbama, 2008: 5). Bu bağlamda bilirkişinin iyi bir değerlendirme yaparak rapor hazırlayabilmesi için iyi bir eğitim almış, mesleki beceri ve mesleki deneğime de sahip olması gerekmektedir.

2.3.2. Bilirkişinin Yetki/Görevleri ve Sınırları

Türk yargı sisteminde pek kullanılmayan bilirkişiye ihtiyaç duyulduğunda mahkemeden yasal izin alınması gerekmektedir. Bu yasal izin genellikle tek bir kişiye verilmektedir. Bunun yanında kanunda en fazla 3 kişinin aynı davada bilirkişi olabileceğine dair kesin hüküm vardır. Fakat zaman zaman üçten fazla kişinin de seçilmesine rastlanılmaktadır (Deryal, 2004: 102). Seçilen bilirkişi veya bilirkişi gruplarının yetki ve görevleri aşağıdaki gibi sırlanabilmektedir (Gülten, 2010: 317; Çabuk ve Yücel, 2012: 35; Küçük, 2008: 80; Bawaneh, 2011: 76).

- Muhasebe davalarında inceleme yapmak,
- Her aşamada davanın tüm boyutlarını tam bir gerçeklikle açıklamak,
- Türkiye uygulamalarında bilirkişilerin yazılı rapor vermeleri zorunludur. Bu nedenle mahkemeye yazılı rapor sunmak,
- Teknik kavram ve terimlerin bulunduğu raporlarda hakim in istemesi durumunda ek açıklama yapmak,
- Ek açıklama sırasında çeşitli görsel araçlar kullanarak raporu daha açık ve anlaşılır hale getirmek,
- Mahkemede duygusallıktan uzak ve sakin bir şekilde fikirlerini sunmak
- Mahkeme sırasında herhangi bir baskı ile yanlış beyanda bulunmaktır.

Mahkeme tarafından bilirkişi ataması yapıldıktan sonra göreve gelen kişi bazı görev ve yetkilerinin sınırlılıkları ile karşı karşıya kalmaktadır. Bu sınırlamalar aşağıdaki gibi sırlanabilir (Aşçıoğlu, 2010: 328).

- *Nicelikte sınır*, yargıç bilirkişiye yargılama sırasında çeşitli sorular sorarak çalışmanın nicelikli sınırlarını belirler. Bu sorular genellikle, ilgililerin sunu ve açıklamaları, genel yaşam ilkeleri, kanıtlanmamış ve uyuşmazlık konusu dışında çözümlenemeyen konularla ilgilidir.
- *Nitelikli sınır*, bilirkişi çalışmasının nitelikli sınırı; özel veya teknik bilgisinin yer aldığı uzmanlık alanıdır. Uzmanlık alanının sınırlarının korunması bilirkişiliğin sorumluluğundadır.

2.3.3. Uzman Tanık İle Bilirkişiliğin Benzerlikleri Ve Farkları

Uzman tanık ile bilirkişilik zaman zaman birbiri yerine kullanılmaktadır. Çoğu zaman bu kullanım doğru sayılabilir fakat birbirinden farklı iki kavramdır. Farklı kavramlar olmalarına rağmen her iki kişi de beyan ve görüşlerini sunmaktadırlar. Bu beyan ve görüşler “takdiri” değerinde olduğu için hâkim için bağlayıcı bulunmamaktadır (Deryal,2004:24). Hakim isterse bu beyanlardan yola çıkarak davaya karar verebilir. Aksi durumda hakim bu beyanları hiç dikkate alamayabilir.

Bilirkişi uzman tanıktan önemli ayrılıklar gösterir. Uzman tanık dava konusu olaylarla ilgili görgü ve gözlemini anlatırken; bilirkişi mesleki uzmanlık bilgisine dayalı ve çoğu kez bilimsel bir değer içeren araştırma sonuçlarını ortaya koymaktadır (Deryal, 2004: 24). 5271 sayılı CMUK (Ceza Muhakemesi Kanunu), 1412 sayılı CMUK'ta (m.66) farklı olarak özel veya teknik bilgi gerektiren konuların yanı sıra “uzmanlık” gerektiren konularda da bilirkişi atamasını açıkça düzenleyerek (m.63/1); bilirkişiliğin uzmanlık alanına vurgu yapılmıştır (Deryal,2010:61). Bu bağlamda bilirkişinin mesleki bir uzmanlığının olması gerektiği açıkça belirtilmiştir.

2.3.4. Bilirkişiliğin Amacı

Bilirkişiliğin en temel amacı, dava konusu olayı inceleyerek davanın daha güvenilir bir şekilde açıklığa kavuşturulmasını sağlamaktır (Aktaş ve Kuloğlu, 2008: 112). Hâkimin bilgi sınırları dışında kalan davalarda, konusunda uzman olan bir kişiden görüş alınması davanın sağlıklı bir şekilde sonuçlanması için çok önemlidir. Bilirkişi görüşü hâkimin talep etmesi sonucu alınmaktadır. Bilirkişiden yardım alınması davaların görülme sürecini hızlandırmaktadır (Gülten, 2010: 317). Bu bağlamda bilirkişiliğin amacı, dava sürecinde ortaya çıkabilecek sorulara cevap vermek, yargının doğru karar alabilmesine yardımcı olmaktır (Akyel, 2009: 159).

Bilirkişinin diğer amacı ise; avukata, dava konuları ve olayları ile ilgili strateji belirleme safhasında yardımcı olmak ve dava sürecine dahil olabilmektedir. Avukatlar tarafından bilirkişiden yardım talep edilmesi sonucu bilirkişi davaya dahil olacaktır. Sadece davacı avukat değil aynı zaman davalı tarafın avukatı da bilirkişiden yardım

talep edebilmektedir. Her iki tarafında yardım talebinde buldukları bilirkişiler konu ile ilgili bilgi toplayıp inceleyerek mahkemeye rapor sunacaklardır. Bu durumda karşıt taraflarca sunulan bilgilerin açıklığa kavuşması amacıyla hakim danışmanlar heyetini toplayarak davayı sonuca bağlayacaktır (Aktaş ve Kuloğlu, 2008: 112). Sonuç olarak tüm bilirkişi raporları mahkemede toplanacak ve bu raporlar doğrultusunda mahkeme sonuçlanacaktır. Bu açıdan bakıldığında bilirkişi raporlarının mahkemenin sonuçlanmasında çok önemli bir rolü olduğu ortaya çıkmaktadır.

2.3.5. Bilirkişi İncelemesini Gerektiren Haller

Hâkimin bilgisi dışında kalan bazı hallerde bilirkişiye başvurulması gerekli olabilmektedir. Örneğin, akıl hastalığına dayalı açılan boşanma davalarında, davalı eşin akıl hastası olup olmadığının tespiti bilirkişi raporuyla tespit edilir (TMMOB, 2008: 43). Aynı şekilde muhasebe alanı spesifik bilgi isteyen bir alan olduğu için birçok kişi bilirkişiden yardımı talep edilmekte ve dava konuları açıklığa kavuşturulmaktadır. Aşağıda bilirkişiliğin muhasebe alanındaki hizmet konuları sıralanmaktadır (Akyel, 2009: 215; Seviğ, muhasebevergi.com/content.aspx?id=1992:23.03.2012; Thornhill: 1995, 13).

- Defter ve belgelerinin incelenmesi,
- Borçların sermayeye ilavesi,
- Şirket birleşmeleri,
- Şirketlerin tür değiştirmesi,
- Faaliyet tespiti,
- Tasfiye için yapılacak tespit,
- Ayın olan sermayenin ve devir alınacak işletmenin değerinin tespiti,
- Ayın olarak konulacak demirbaşın değerinin tespiti,
- Sermayenin azaltılması, gibi durumlarda, şirketin belli şartları taşıyıp taşımadığının tespiti,
- İdari veya işlem dolandırıcılığı, mülk hırsızlığı, Fonların kötüye kullanımı gibi konuların tespiti,
- Sigorta hileleri veya kazanç için kundaklama olaylarının varlığının belirlenmesi,

- Hileli talep, rüşvet alma, yolsuzluk, vergi kaçırma ve diğer dolandırıcılık suçlarını gibi konularda bilirkişi incelemesi ve raporu istenebilmektedir.

2.3.6. Bilirkişiyeye Talebin Artma Nedenleri

Özel ve teknik bilgi gerektiren alanlarda uzmanlaşmış kişiler mesleklerini icra edebilmek için gerekli yerlerden izin almış olmalıdırlar. İzin veya ruhsat almış olan uzmanlar mesleklerini icra ediyor olmaları halinde bilirkişilik yapmak zorundadırlar (Çınar, 2009: 50). Söz konusu uzmanlara örnek olarak; doktorlar, muhasebeciler, akademisyenler gösterilebilmektedir. Çeşitli bilim dallarının olması ve bunların mahkemede dava konusu olması hakimlerin işlerini zorlaştırmaktadır. Dolayısıyla doğru karar verebilmek için konuyla ilgili uzman kişilerin bilgisine ihtiyaç duymaktadırlar (Karacan, 2012: 114). Bu nedenle bilirkişi talep etmektedirler. Fakat hâkim, mesleği gereği bilmesi doğal olan hukuki konularda bilirkişi talep edememektedir (TMMOB, 2008: 43). Bir başka ifadeyle hakim kendi uzmanlık konusu olan hukuk bilimi ile ilgili herhangi bir uzman yardımı alamamaktadır.

Bilirkişiliğin her geçen gün daha çok talep görmesinin başlıca nedenleri aşağıdaki gibi sıralanmaktadır (Toraman ve diğerleri, 2009: 44).

- Uzmanlık alanlarının artması ve mahkemenin bu çeşitli uzmanlık bilimlerinin görüşlerini talep etmesi,
- Bilim dünyasının çeşitlenmesi sonucu mahkemede ki karar merciin bu çeşitlilik karşısında yetersiz kalması,
- Bilirkişinin açıklanamayan durumlara yönelik kabul edilebilir ve mantıklı bir açıklama getirebilmesi,
- Bilirkişinin her dava sürecinde de aynı hassasiyeti göstermesi,
- Bilirkişinin sahip olduğu uzmanlık alanından dolayı güvenilir kişi olarak kabul edilmesi sonucu talep artmaktadır.

2.3.7. Bilirkişinin ve Bilirkişilik Raporunun Sahip Olması Gereken Özellikler

ABD’de SEC’e (Security Exchange Commission- ABD’nin Sermaye Piyasası Düzenleme Kurulu) ve İngiltere’de SFO’ya (Serious Fraud Office - Ağır Hile Bürosu) göre adli muhasebecilerin bilirkişi olarak dinlenmesi gerekmektedir. Amerika ve batı ülkeleri bilirkişilik görevine ilişkin standartlar getirmektedir (Akyel, 2009: 160-161). Türkiye’de ise 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu’na göre bilirkişilik makamına bazı standartlar getirilmiştir. Söz konusu standartlar doğrultusunda bilirkişinin ve bilirkişi raporunun sahip olması gereken özellikler aşağıdaki gibi açıklanmıştır.

2.3.7.1. Bilirkişinin Sahip Olması Gerek Özellikler

ABD’de genel olarak bilirkişilerin düşünce ve çıkarımları ile tanımlama yaparak çıkarımda bulunmaları yasaklanmıştır. Bilirkişiler sadece 6 duyu organlarını kullanabilirler. Bunlar, görme, duyma, hissetme, koklama, tatma ve dokunmadır. Yalnız gerçekten gördükleri durumlarda ifade verebilmektedirler (Kuloğlu, 2007: 18-19). Gördüğü konularda ifade verirken de duygusallıktan uzak ve sakin bir şekilde uzman fikirlerini sunmalıdırlar (Aktaş Ve Kuloğlu, 2008: 113).

Yargılama hizmetinin önemi ve bilirkişinin bu etkinliğe olan katkısı dikkate alındığında, bilirkişilerin medeni hakları kullanma ehliyetine sahip olmaları gerektiği ve mümeyyiz (kötüyü, doğru ve yanlış ayıran, seçen) küçüklerin veya kısıtlıların bilirkişi seçilme ehliyetinin bulunmadığı söylenebilir (Deryal, 2010: 54).

Bilirkişilik görevini yerine getiren adli muhasebecinin sahip olması gereken özellikler aşağıdaki gibi sıralanabilmektedir (Altınsoy, 2011: 93; TMMOB, 2008: 36; Gülten, 2010: 317; Özkul Ve Pektekin, 2009: 67; Kumkale, 2005: <http://www.alomaliye.com>: 15.11.2012);

- Bilirkişi, alanında uzman ve fiili ehliyeti olmalıdır,
- Bilirkişi, ekip çalışmasını bilen kişi olmalıdır,

- Bilirkişi; mağdurun, avukatların ve yazılı/görsel medyanın etkisi altında kalmamalıdır,
- Bilirkişi; tarafsız, bağımsız ve objektif olmalı, teknik konuları açık bir dille ve öğretici bir biçimde açıklamalıdır,
- Bilirkişi; muhasebe ile ilgili davada görevli ise Muhasebe Hukuku'na Muhasebenin Temel Kavramları'na Mali Tabloların İlkeleri'ne göre incelemesini yaparak raporunu hazırlamalıdır.

TMMOB (Türk Mühendis Ve Mimar Odaları Birliği) Bilirkişi Yönetmeliği'nin 6. Maddesinde bilirkişinin tarafsızlığı “uyuşmazlığın tarafları ve bunların usul ve füturu⁵, karı-koca, üçüncü derece dahil kan ve kayın hısımları ve mal sahipleri ile menfaat ortaklığı olanlar bilirkişilik görevi üstlenemezler” şeklinde açıklanmıştır (Deryal, 2010: 87). Bir başka ifadeyle, bilirkişi; eşinin, üçüncü derece dahil akrabalarının ya da yakın ilişkide bulunduğu kişilerin davalarında görevini yerine getiremez.

2.3.7.2. Bilirkişi Raporunun Sahip Olması Geren Özellikler

Hukuk bilimi dışında kalan herhangi bir bilim için bilirkişi incelemesi istenebilmektedir. Bilirkişi incelemeyi yaptıktan sonra bir rapor hazırlamak zorundadır. Bilirkişinin hazırladığı raporun sahip olması gereken özellikler aşağıda sıralanmaktadır (Akyel, 2009: 160-161).

- Tanık tarafından hazırlanan ve imzalanan yazılı bir rapor olmalıdır,
- Yazılı rapor ifade edilen tüm görüşleri, sebepleri ve sonuçları içermelidir; böylece görüşü şekillendiren uzmanın tüm bilgi ve belgeleri ifade edilmiş olur,
- Sunumlar,
- Tanığın son on yıl içerisinde yaptığı yayınları içeren bilgiler,
- Tazminat talebi,
- Son dört yıl içinde ifade verdiği ya da uzman olarak görev aldığı davaların listesi.

⁵ Fütür: Dallar, kollar, ayrıntılar.

2.3.8. Bilirkişilerin Uyması Gereken İlkeler/Kurallar

Bilirkişilerin verdiği rapor sonucu mahkemenin seyri değişebilmekte ve hakimler bu rapora göre mahkemeyi sonuçlandırmaktadırlar. Bu nedenle bilirkişilerin çok büyük sorumlulukları bulunmaktadır. Bu nedenle adli muhasebecilerin uymaları gereken bazı kurallar bulunmaktadır. Bu ilkeler / kurallar aşağıdaki gibi sıralanabilmektedir (Gülten ve Kocaer, 2011: 129-131; Bozkurt, 2000: 9);

- **Ehliyetlilik:** Bilirkişi fiil ehliyetine sahip olmalıdır. Aynı zamanda mahkeme sırasında yaratıcı ve ortamı yatıştırıcı olmalıdır
- **Tarafsızlık:** Bilirkişi görüşünü Tarafsız Bir Şekilde Bildirmeli, dava bilirkişinin tarafın aleyhine dahi olsa mahkemede gerçekleri söylemelidir.
- **Gerçekçilik:** Bilirkişi gerçekleri, değiştirmeden ve kendi yorumlarını katmadan açıklama yapmalıdır. Olayları abartmamalı veya küçümsememelidir.
- **Kesinlilik:** Bilirkişi kesin ifadeler kullanmak ve varsayımlar yapmamalı, ifadelerinde belirsizlikler olamamalıdır. Belirsizlikler güveni azaltır.
- **Düzenlilik:** Bilirkişi açıklama yaparken belli bir düzen de gitmelidir. Konudan konuya atlamak veya ana konudan sapmak hakim ve avukatların kafasını karıştırabilmektedir, dahası bilirkişinin dava üzerindeki etkisini azaltmaktadır.
- **Tutarlılık:** Açıklamalar arasında tutarlılık olmalıdır. Eğer tek bir gerçek varsa yapılan tüm analiz ve incelemelerin aynı gerçeği göstermesi gerekmektedir.
- **Açıklık:** Bilirkişi, muhasebe ve finans bilgisi olmayan hakim ve avukatlara konuyu anlatırken grafik, tablo veya şekilleri kullanarak açıklayıcı bir ifade kullanmalıdır.
- **Uyumluluk:** Bilirkişi, mahkeme ortamının gereklerine uyum göstermelidir.

2.3.9. Bilirkişiliğin İşlem Aşamaları

Son yıllarda mahkeme heyeti, yönetim ve diğer ilgili konular, temel finansal araştırma, finans danışmalığı ve mali soruşturma gibi konularda avukatların hariç bilirkişi olarak adli muhasebecilere güvenmeye başlamışlardır (Renick, 2007: 62). Bunun sonucunda bilirkişilik muhasebe davalarında da inceleme yaparak rapor

sunmaya başlamıştır. Bilirkişinin raporu hazırlarken mahkeme öncesinde ve sürecinde bazı işlemleri yapılması gerekmektedir.

2.3.9.1. Mahkeme Öncesi Yapılacak İşlemler

Adli muhasebeci bilirkişilik görevini iki aşamada yerine getirmektedir. Bilirkişiliğin ilk aşaması mahkemeden önce yapılacak işlemlerdir. Bu aşamada bilirkişi delil toplama ve inceleme işlemleri yapmaktır. Mahkemeden önce bilirkişi, “Delil nedir? Delil nasıl toplanır? Orijinal belgelerin delil olarak önemi nedir? Deliller nasıl muhafaza edilir? Deliller mahkemeye nasıl sunulur? Bilirkişinin işleri; nasıl mahkemeye sunulan delil paketinin bir parçası haline gelebilir?” (Kuloğlu, 2007: 23) gibi sorular ışığında bir çalışma planı hazırlar. Bu çalışma planı sonrasında bilirkişi inceleme yapmaya başlamakta ve sonunda konu ile ilgili görüşlerini bildirecek bir rapor hazırlamaktadır.

Bilirkişi inceleme yaparken mahkemeden izin almadan davanın tarafları ile görüşemez. Herhangi bir bilgi ve ya belgeye ihtiyaç duyduğunda mahkemeden talepte eder. Mahkeme, bilgi ve belgeyi ilgili taraftan ister. Daha sonra bilirkişi bu bilgi ve belgeleri mahkemeden teslim alır (Aslan, 2010: 28). Ayrıca bilirkişi inceleme yaparken vatandaşların anayasal haklarına saygı gösterilmelidir. Kendini yanlış tanıtamamalı ve diğer kişilerin haklarını suistimal etmemelidir (Kuloğlu, 2007: 26).

Delillerin toplanması ve daha sonra toplanan delillerin incelenmesiyle birlikte rapor hazırlama aşamasından önceki işlemler tamamlanmış olmaktadır. Bu aşamadan sonra bilirkişi somut verilere dayanarak bir rapor hazırlamalıdır. Hazırlanan rapor Türkiye Cumhuriyeti Başsavcılığına hitaben yazılmalıdır. Bilirkişi raporu aşağıdaki başlıkları içermelidir; (Aslan, 2010: 23-24).

- Bilirkişiliğe verilen görev, mahkeme tarafından verilen görevin açıklaması yapılmalıdır. Hangi konu ile ilgili görüş bildirdiğini açıklamalıdır.
- Yapılan incelemeler, rapor hazırlamadan önce delilleri nasıl topladığını ve ne tür incelemeler yapıldığını belirtmelidir.
- Sonuç ve kanaatler, incelemeler sonucunda bilirkişinin kanaatini içermelidir.

2.3.9.2. Mahkeme Sırasında Yapılacak İşlemler

Bilirkişiliğin ikinci işlem aşaması mahkeme sırasında yapılacak işlemlerdir. Mahkeme veya diğer yargı organları bilirkişiden akreditasyon⁶ elde etmek için bir temsilciye başvururlar. Temsilcisi bilirkişi raporu ile toplantılara katılır ve hazırlanmış olduğu raporu mahkemeye sunar (Peden, 2011: 81). Bazı durumlarda raporun sunulması yeterliyken bazı durumlarda sunulan raporun bilirkişi tarafından açıklanması istenmektedir.

Bilirkişi mahkeme heyetine raporu açıklarken dikkat etmesi gereken temel prensipler aşağıdaki gibi sıralanabilmektedir (Akyel, 2009: 161).

- Doğruyu söylemek,
- Odaklanmak ve konsantre olmak,
- Konudan konuya geçmemek,
- Soruyu dinlemek ve “cevaplandırmak”,
- İfade alan ya da çapraz sorgulamada bulunan avukata saygılı davranmak,
- Kesin konuşmak,
- Profesyonel standartlara sahip olmak,
- İtirazları dinlemek,
- Tahminde bulunmamak, spekülasyon yapmamak,
- Tam anlamıyla hazırlanmaktır.

Bilirkişi, raporunu yukarıdaki başlıklara dikkat ederek hazırlamalıdır. Hazırlanan rapor Türkiye Cumhuriyeti Başsavcılığına sunulduktan sonra mahkemede kullanılır. Hakimin istemesi durumunda bilirkişi raporu açıklamalıdır. Bu açılama sırasında bazı sorulara cevap vermelidir. Sorular bazen direkt hakim tarafından sorulmakta bazen ise karşı tarafın avukatı tarafından gelerek çapraz sorgu tekniği kullanılmaktadır. Mahkemedeki sorgulama teknikleri aşağıdaki gibi açıklanmıştır.

⁶ Akreditasyon: Uluslar arası kabul görmüş kurallara uygun olarak bir hizmetin veya ürünün sunulmasını ifade etmektedir.

2.3.9.2.1. Doğrudan Sorgulama Tekniği

Mahkeme heyeti duruşma esnasında bilirkişiyeye öncelikle doğrudan sorgulama yapar. Doğrudan sorgulamada amaç; tanığın olaya ilişkin bilgisini anlatmasını sağlayacak sorular sormaktır (Şahin, 2011: 59). Böylelikle bilirkişinin bilgi ve düşüncelerini doğrudan sorgulanmış olmaktadır. Bir başka ifadeyle doğrudan sorgulama tekniğinin de yapılan işlem soru-cevap yöntemini kullanarak ihtilafli durumun aydınlatılması sağlamaktır. Klasik muhakeme tekniği kullanılarak sonuca ulaşılmakta ve karar alınmaktadır.

Gerekli olması halinde, bilirkişi, mağdur, şüpheli veya sanığa da soru sorabilir. Fakat genellikle soru sorma şekli; mahkeme başkanı, hakim veya savcı aracılığıyla olmaktadır. Çok nadir durumlarda, mahkeme başkanı, hakim veya savcı, bilirkişinin doğrudan soru sormasına izin verebilir (Aslan, 2010: 28).

2.3.9.2.2. Çapraz Sorgu Tekniği

Doğrudan sorgulama tekniğinde hakim veya savcı doğrudan bilirkişiyeye soru sormaktadır. Oysa çapraz sorgulama tekniğinde karşı tarafın avukatı; bilirkişiyeye soru sormaktadır. Karşı tarafın avukatının soru sormadaki amacı; bilirkişinin verdiği ifadenin önemini azaltarak, seri varsayımlarla bilirkişiyi karşı tarafın görüşünü destekler duruma getirilmektir. Aynı zamanda bilirkişinin görüşüne saldırarak; bilirkişi görüşünün, raporunun ve bilirkişinin eksikliklerinin ortaya koymaktır. Böylelikle karşı tarafın avukatı bilirkişinin kredibilitesini aşındırmayı amaçlamaktadır (Şahin, 2011: 59).

Çapraz sorgulama tekniğinde karşı tarafın avukatı bilirkişinin tezini çürütmeyi amaçladığından yargılamanın en zor bölümü bu bölümdür (Şahin, 2011: 59). Bu nedenle bilirkişi ifade verirken, rapor hazırlama sürecinde, geliştirdiği muhasebe cetvellerini, tabloları ve delil belgelerini çok iyi bir şekilde açıklamaya yetkin olmalıdır (Kuloğlu,2007:24). Aksi takdirde karşı tarafın avukatının soruları karşısında cevapsız kalması mümkündür. Dahası karşı tarafın avukatının amaçlarına uygun

olarak düşünce ve taraf değiştirebilir. Bu durumda bilirkişinin tezinin ve raporunun öneminin azalması hatta ortadan kalması bile mümkündür.

2.3.10. Muhasebe Davalarında Bilirkişilik

3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu çerçevesinde “ Serbest Muhasebeci” , “Serbest Muhasebeci Mali Müşavir” ve “Yeminli Mali Müşavir”ler meslekleri ile ilgili olarak bilirkişilik yapabileceği ifade edilmiştir. Aynı sayılı Meslek Kanununun “Yasaklar” başlıklı 45. Maddesinde bilirkişiliği, “Meslekle bağdaşmayan işlerden sayılmaz” olarak ifade edilmiştir (Şahin, 2011: 98). Muhasebe davalarında bilirkişi olarak muhasebe mesleğini yürüten kişilerin seçilmesi mümkündür. Bu seçim iki türlü yapılabilmektedir. Resmi bilirkişi seçimi ve resmi olmayan bilirkişi seçimi olarak ayırmak mümkündür.

Bir konu için kanunen *resmi bilirkişi seçiminde* hakim bilirkişiyi ancak aşağıda sıralanan kişi ve kuruluşlar arasından seçmek zorundadır (TMMOB, 2008: 44). Kanunla görevlendirilmiş resmi bilirkişiler şunlardır (Deryal, 2004: 83-84);

- Adli Tıp Kurumu
- Yüksek Sağlık Şurası
- Kamulaştırma Bilirkişilikleri
- Başbakanlık Küçükleri Muzır Neşriyattan (Zararlı Yayın) Koruma Kurulu
- Darphane

Resmi olmayan bilirkişi seçiminde ise kanunen zorunlu kişiler bulunmamaktadır. Taraflar veya hakim bilirkişi seçimi yapar. Hukuk davalarında ilk olarak taraflar bilirkişi seçimi yapmalıdırlar. Fakat taraflar bilirkişiyi seçemezse hakim bilirkişiyi kendisi seçer (TMMOB, 2008: 44). Adli muhasebecilik kavramı içinde yer alan ve muhasebe ile ilgili konularda görüş bildiren bilirkişi kanunla görevlendirilen resmi bilirkişi değildir. Bu durumda resmi olmayan bilirkişi seçimi yoluyla ya taraflar seçer ya da hakim bilirkişiyi kendi atar.

2.4. ADLİ MUHASEBE İLE İLGİLİ ÇALIŞMALAR

Adli muhasebenin gelişmesi ve farkındalığının artması ile literatürde yerli veya yabancı yazılı akademik çalışmalar da artmıştır. Çalışmalar da adli muhasebecilik kısaca ‘muhasebede yapılan hata ve hilelerin adliyede görüşülmesi’ olarak tanımlanmıştır. Adliyeye intikal etmiş bir muhasebe olayının olması için muhasebe alanında hata veya hilenin olması gerekmektedir. Bu nedenle adli muhasebeyi incelerken hata ve hileler konusunu da incelemek gerekmektedir. Çalışmanın bu bölümünde adli muhasebecilik ile ilgili çalışmalar incelenirken adli muhasebeyi yakından ilgilendiren hata, hile ve denetim ile ilgili çalışmalarda incelenmiştir.

2.4.1. Adli Muhasebe İle İlgili Çalışmalar

Dünya’da ve Türkiye’de önemi her geçen gün artan bir bilim olarak adli muhasebe ve bir meslek olarak adli muhasebecilik alanında çeşitli çalışmalar yapılmıştır. Dünya da adli muhasebeyi konu alan “Adli Muhasebe: Bugünün Ekonomisindeki Yeri” adlı ilk makale 1946 yılında yayınlamıştır. Maurice E. Peloubet isimli muhasebeci “Forensic Accounting – Adli Muhasebe” kavramını yazılı olarak makalesinde kullanmıştır (Uyar, 2015: 181). Sonrasında adli muhasebeyle ilgili birçok çalışma yapılmıştır. Fakat Türkiye’ye bakıldığında adli muhasebe çalışmalarının çok yeni olduğu görülmektedir. Türkiye de adli muhasebe alanında yazılan ilk makale 2000 yılında Nejat BOZKURT tarafından yazılmıştır. Yaklaşım dergisinde “Muhasebe ve Denetim Mesleğinde Yeni Bir Alan “Adli Muhasebecilik” adlı bir makale yayımlayarak adli muhasebeciliğin farkındalığının artmasına sebep olmuştur. Sonrasında Türkiye’de 2005 yılında KAYA ve PAZARÇEVİREN, 2008 yılında AKTAŞ ve KULOĞLU, 2010 yılında GÜLTEN, 2012 yılında KARACAN, 2015 yılında KURT ve ELAGÖZ gibi birçok akademisyen adli muhasebe ve muhasebeciliği konu alan bilimsel makaleler yayınlamışlardır. Ayrıca 2004 yılında GÜLAÇTI, 2009 yılında AKYEL, 2011 yılında ALTINSOY gibi birçok akademik öğrenci tarafından adli muhasebe ve muhasebecilik hakkında tezler hazırlanmıştır. Dahası 2011 yılında GÜLTEN tarafından “Adli Muhasebe Uygulamaları”, 2012

yılında ATMACA tarafından “Adli Muhasebe: Adli Muhasebe Uygulamalarının Muhasebe Meslek Mensupları Açısından Değerlendirilmesi Yönelik Bir Araştırma” adında kitapları yayınlanmıştır.

Bu bölümünde adli muhasebe ve muhasebecilik adına yayınlanan bilimsel çalışmalar incelenmiştir. İncelemeler sonucunda; “Adli Muhasebecilik Mesleği Ve Türkiye’de Uygulanabilirliğinin Tespitine Yönelik Bir Araştırma” başlıklı bu teze en yakın çalışmalar seçilmiştir. Seçilen çalışmalar arasından da adli muhasebeciliğin Türkiye’de uygulanabilirliğini inceleyen çalışmalar açıklanmıştır.

Tablo: 2.2. Adli Muhasebe İle İlgili Çalışmalar

Çalışmanın Yazarı ve Tarihi	Çalışmanın Türü	Çalışmanın Adı	Çalışmanın Sonuçları	Çalışmanın Yayınlandığı Yeri
AKAL, Candaş (2014)	Yüksek Lisans Tezi	Adli Muhasebe Ve Adli Muhasebecilik Mesleğinin Ne Olduğu, Denetim Sektöründe Farkındalığı Ve Geliştirilmesine Yönelik Öneriler Üzerine Bir Değerlendirme	- Türkiye’de adli muhasebeciliğe duyulan ihtiyaca karşın mesleğin mevcut gelişim durumunun çok yetersiz - Adli Muhasebecilik Mesleğinin gelişimi için eğitim ve yasal alanlarda gelişmeler ve somut hamleler atılmak zorundadır.	Haliç Üniversitesi Sosyal Bilimleri Enstitüsü, İstanbul
AKYEL, Nermin (2009)	Doktora Tezi	Adli Muhasebecilik Ve Türkiye’de Uygulanabilmesi İçin Altyapı Bileşenlerinin Mevcut Durumu, Değerlendirilmesi Ve Öneriler	- Adli muhasebe, hukuk kuralları, muhasebe sistemi ve suç bilimi olmak üzere üç temel yapı taşının üzerine inşa edilmesi gereken bir disiplindir. -Adalet Bakanlığı, Maliye Bakanlığı, TÜRMOB ve bu konularda çalışan Akademisyenlerin yer aldığı bir komisyon oluşturularak, “Adli Muhasebe”nin Türkiye’de uygulanabilirliği için gerekli düzenlemelerin yapılması gerekmektedir.	Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimleri Enstitüsü, Sakarya
ALTINAY, Mehmet Akif ve ACAR, Durmuş (2015)	Makale	Türkiye’deki Adli Muhasebeciliğin Hâkimlerin Bakış Açıları Bağlamında Analizi	-Ticari davalar görülürken uzman bilgisine ihtiyaç duyulmaktadır. - Adli muhasebe ile ilgili bilgi sahibi olan hakimler (%87), özellikle hile tespiti konusunda adli muhasebeciye ihtiyaç	Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi c.20: 43-66.

			olduğunu ifade etmişlerdir.	
BALCI, Murat (2014)	Yüksek Lisans Tezi	Adli Muhasebe, Uygulamaları Ve Günümüzdeki Durumu	-Adli muhasebecilik”e Türkiye’de olan ihtiyaç gün geçtikçe artmaktadır. -Ülkemizde gerekli yasal zeminin oluşturulmalıdır.	İstanbul Kültür Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
CİĞER, Ayşegül ve TOPSAKAL, Yunus (2015)	Makale	Adli Muhasebecilik Mesleğine Genel Bakış: Adli Muhasebe Eğitiminin Faydaları Ve Engelleyicileri	-Üniversitelerde adli muhasebe konusuna ilginin az olduğu tespit edilmiştir. -Adli muhasebeci sertifikası ile ilgili çalışma yapılmadığı çalışma sonucunda tespit edilmiştir.	Akdeniz İ.İ.B.F. Dergisi c.31: 70-88
COŞKUN, Ahmet (2013)	Doktora Tezi	Adli Muhasebede Farkındalık; Türkiye’deki Bağımsız Denetim Şirketleri Üzerine Bir Araştırma	- Denetçilere adli muhasebe eğitimi verilebilir. - Mesleğe yasal mevzuat hazırlanarak kurumsal bir kimlik kazandırılmalıdır.	Anan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Aydın
ÇABUK, Adem ve YÜCEL, Elif (2012)	Makale	Adli Muhasebecilik Mesleğinin Türkiye’deki Gelişme Potansiyeline Yönelik Bir Araştırma	- Adli muhasebenin gelişimine yönelik ülkemizde gerçekleştirilen uygulamalar çok yetersizdir. - Kapsamlı bir alt yapı hazırlığının yapılması gerekmektedir.	Muhasebe ve Finansman Dergisi c.54: 27-50
ÇANKAYA, Fikret; DİNÇ, Engin ve ÇOBAN, Yurdagül (2014)	Makale	Adli Muhasebede Uzman Tanıklık Mesleği: Muhasebe Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma	- Birlikçilik kurumu günümüz yargısı için yeterli değildir - Adli muhasebecilik mesleğinde kurumsallaştırmaya gidilmelidir.	Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi – c.23: 70-94
ÇOBAN, Yurdagül (2013)	Yüksek Lisans Tezi	Adli Muhasebede Uzman Tanıklık Mesleği: Muhasebe Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma	- ülkemiz birlikçilik sisteminin günümüz yargısı için yetersiz olduğu -muhasebe meslek mensuplarının yeterliliklerini yükseltecek eğitim almaları	Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Trabzon
ELİTAŞ, Bilge Leyli (2012)	Makale	Seçilmiş Örneklerle Adli Muhasebe Eğitimi Ve Türkiye İçin Bir Değerlendirme	-Adli muhasebecilik Türkiye’de üniversiteler boyutunda ya çok ele alınmadığını ya da “Denetim” temalı dersler içerisinde konunun ele alınmaya çalışılmaktadır. - “Adli Muhasebe” konusunun ayrı bir ders olarak okutulması gerekmektedir.	Muhasebe ve Finansman Dergisi c.55: 153-172

GÖKSU, Seyhan (2011)	Yüksek Lisans Tezi	Adli Muhasebe Kapsamında Çalışan Hileleri Ve Kars İlinde Adli Vakalar Analizi	- İnceleme sonucunda hilelerin daha çok kamu sektöründe, orta yaş grubundan erkek çalışanlar tarafından zimmete para geçirme şeklinde yapılmaktadır. -Hilelerin örgütlü bir şekilde yapılmaktadır.	İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimleri Enstitüsü, İstanbul
KAYA, Zübeyde (2013)	Yüksek Lisans Tezi	Adli Muhasebecilik Kavramı Farkındalığı: Türkiye'de Muhasebe Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma	- Adli muhasebecilik mesleğinin uygulanmasına ülkemizin alt yapı olarak kanunlarla hazır değildir. - Adli muhasebecilik mesleğinin temelini oluşabilmesi için öncelikli olarak eğitim sisteminde yer alması gerekmektedir.	Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimleri Enstitüsü, Afyon
KULOĞLU, Gökhan (2007)	Doktora Tezi	Adli Muhasebe Kapsamında Kredi Kartı Dolandırıcılıkları Ve Türkiye Örneği	- Emniyet Genel Müdürlüğü kaynaklarına göre; 2003 yılında 80, 2004 yılında ise 146 kredi kartı dolandırıcılığı olayı rapor edilmişken bu rakam 2005 yılında 195'e fırlamıştır. - Ülkemizde dolandırıcılık suçu soruşturmalarında standart bir soruşturma modeli söz konusu olmadığı tespit edilmiştir.	Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Manisa
PEHLİVAN, Abdülkadir ve DURSUN, Adem (2012)	Makale	Türkiye'de Adli Muhasebe Eğitimine Yönelik Bir Araştırma	- Adli muhasebe eğitiminin Türkiye'de geliştirilebilmesi için, eğitim ve öğretimin, denetimle ilgili yeni standartlar ve kanunlar tarafından getirilmesi düşünülen yeni duruma uyum sağlayacak şekilde yeniden düzenlenmesi gerekir	Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, c.26: 129-141
ŞAHİN, Berca (2011)	Yüksek Lisans Tezi	Adli Muhasebecilik Mesleği Ve 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Açısından İncelenmesi	- Kanunda adli muhasebenin değişik maddelere dağılmış şekilde kısmen yer aldığı belirlenmiştir. -Kanunla birlikte adli muhasebenin alt konularından biri olan hile denetçiliği tamamen olmasa da kısmen uygulama alanı bulacaktır.	Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul

UĞURLU, Yasemin Acar (2013)	Yüksel Lisans Tezi	Adli Muhasebe Mesleğinde Mahkemeye Yönelik Uygulamalar Ve Bir Araştırma	Yasal düzenleme yapmadan önce meslek mensuplarının yetiştirilmesi gerektiği söylenmiştir. Meslek mensubunun yetiştirilmesinin hemen ardından yasal düzenlemelerle adli muhasebeciliğe işlev kazandırılacağı belirtilmiştir.	Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul
YÜCEL, Elif (2011)	Doktora Tezi	Adli Muhasebecilik Mesleği Ve Türkiye'deki Gelişme Potansiyeline Yönelik Bir Araştırma	-Denetim sisteminin, adli muhasebe mesleğinin uygulamaya dönük altyapının ve adli muhasebe eğitiminin yetersiz olduğu belirlenmiştir. - Adli muhasebe hizmetine en çok hile ve yolsuzlukların tespit edilmesi ve engellenmesi ile bilgisayar destekli adli incelemeler konularında ihtiyaç duyulduğu tespit edilmiştir	Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa

Akal (2014), çalışmasında Türkiye'de tam olarak bilinmeyen, yararı anlaşılabilen ve farkındalığı oluşmayan Adli Muhasebe'nin ne kadar tamamlayıcı ve gerekli bir meslek olduğunu göstermeyi amaçlamıştır. Bu bağlamda çalışmanın amacına uygun bir araştırma bulunmaması nedeniyle yeni bir anket formu hazırlanmıştır. Çalışma Türkiye kapsamında ki 120 kişiye anket uygulanmıştır. Anket uygulaması sonucunda faktör analizi ve T-testi yapılmıştır. Faktör Analizinde örneklemin yeterliliği ölçülmüştür. Sonucunda örneklemin yeterliliğini ortay koyan KMO değeri istenilenin üzerinde 0,817 olarak ölçülmüştür. Analiz sonucunda farklı faktörlere rastlanmamıştır. T-testinin de adli muhasebe hakkında bilgisi olanlar ile bilgisi olmayanların ve daha önce daha önce adli muhasebe vakasına maruz kalanlar ile kalmayanların konu hakkındaki farkındalıklarını ortaya koymak için analiz yapılmıştır. Çalışmanın sonucunda Türkiye'de adli muhasebeciliğe duyulan ihtiyaca karşın mesleğin mevcut gelişim durumunun çok yetersiz olduğu tespit edilmiştir. Bu bağlamda adli muhasebecilik mesleğinin gelişimi için eğitim müfredatında adli muhasebecilik konularının yer alması gerektiği ve Türk Ceza Yasası, Türk Ticaret Yasası ve Hukuk Muhakemeleri Yasası gibi ilgili yasalarda düzenlenmeler yapılması gerektiği ortaya konulmuştur.

Akyel (2009), çalışmasında adli muhasebecilik ve hile araştırmacılığı faaliyetlerini değerlendirerek adli muhasebecilik mesleğine ait faaliyet alanlarının tanıtmak ve meslekleşme sürecinin incelenerek Türkiye’de uygulanabilirliğine dikkat çekmeyi amaçlamıştır. Ayrıca adli muhasebeciliğin ülkemizde uygulanabilirliği için altyapı bileşenlerinin inceleyerek ülkemiz için bir eğitim programının tanımlanmasına çaba harcamıştır. Adli muhasebenin Türkiye’de uygulanabilirliğini araştırmak için mülakat yöntemine başvurulmuştur. Bu bağlamda hukuk (yargıçlar, savcılar ve avukatlar ile mahkemeler ve barolar), denetim (yeminli mali müşavirler ve bağımsız denetçiler), eğitim (muhasebe ve finansman ve hukuk, kriminoloji alanlarında öğretim elemanları), suç bilimi (emniyet görevlileri) ve bilirkişilik yapan uzmanlar ile mülakatlar yapılmıştır. Mülakatlar sonucunda adli muhasebenin, hukuk kuralları, muhasebe sistemi ve suç bilimi olmak üzere üç temel yapı taşının olduğu belirlenmiştir. Adalet Bakanlığı, Maliye Bakanlığı, TÜRMOB ve bu konularda çalışan Akademisyenlerin yer aldığı bir komisyon oluşturularak, “Adli Muhasebe”nin Türkiye’de uygulanabilirliği için düzenlemelerin yapılmasının gerekliliği sonucuna varılmıştır.

Altınay Ve Acar (2015), çalışmasında adli muhasebeciliğin mahkemelerde uygulanabilirliğine yönelik Türkiye’de kapsamlı bir çalışmanın olmaması nedeniyle bu eksikliği gidermek ve asliye ticaret mahkemelerinde adli muhasebeye ihtiyacı tespit etmeyi amaçlamıştır. İhtiyacı tespit etmek için anket yöntemi kullanılmıştır. Bu çalışma kapsamında Türkiye’deki 14 ilde asliye ticaret mahkemelerinde toplam 180 görevli hakim evren olarak alınmıştır. 130 hakime ulaşılarak anket yöntemi uygulanmıştır. Araştırmanın sonucunda ticari davalar görülürken uzman bilgisine ihtiyaç duyulduğu belirlenmiştir. Ayrıca hakimlerin %74’ünün adli muhasebe ile ilgili bilgi sahibi olmadığı ve bilgi sahibi olan hakimlerin ise %87’sinin, özellikle hile tespiti konusunda adli muhasebeciye ihtiyaç olduğu tespit edilmiştir. Bu bağlamda TÜRMOB ve Kamu Gözetimi Kurumu (KGK) tarafından hem muhasebe meslek gruplarına hem yargı çevrelerine adli muhasebecilik mesleğini tanıtıcı çalışmaların yapılabileceği önerilmiştir.

Balcı (2014), çalışmasında adli muhasebecilik mesleğini tanıtmak, mesleğin özelliklerini ortaya koyarak adli muhasebeciliğin çalışma şeklini vurgulamak

amaçlanmıştır. Ayrıca adli muhasebeciliğin uygulama alanlarına dikkat çekerek mesleğin Türkiye’deki ve Dünya’daki durumunu saptamak hedeflenmiştir. Bu amaçla örnek olay yöntemi kullanılmıştır. Örnekler olaylar incelenerek adli muhasebeciliğin günümüzdeki durumunu tespit etmeye çalışılmıştır. Çalışmanın sonucunda adli muhasebecilik hizmeti verecek nitelikli işgücünün olmadığı ve “adli muhasebecilik”e Türkiye’de olan ihtiyaç gün geçtikçe arttığı belirlenmiştir. Ülkemizde gerekli yasal zeminin oluşturulması gerektiği ve bir plan dahilinde iyi bir örgütlenmeyle adli muhasebecilik hem gelişebileceği hem de gereken saygınlığa kavuşacağı önerilmiştir.

Çiğir Ve Topsakal (2015), çalışmasında adli muhasebe eğitiminin faydalarını ve engelleyicilerini ortaya çıkarmak amaçlamıştır. Ayrıca adli muhasebecinin sahip olması gereken özelliklerin ortaya çıkarılmak ve çalışmada katılımcıların adli muhasebe ile ilgili bilgi seviyelerinin belirlenmesi ve önerilerde bulunulması amaçlanmıştır. Bu amaçlar doğrultusunda anket yöntemi kullanılarak araştırma yapılmıştır. Araştırmanın kapsamı Antalya ilindeki 257 serbest muhasebeci mali müşavir ve 357 avukattan oluşmaktadır. Yapılan anketler sonucunda serbest muhasebeci mali müşavir ve avukatlardan elde edilen bilgiler ayrı ayrı değerlendirilmiştir. Elde edilen sonuçlara göre önerilerde bulunulmuştur. Bu bağlamda adli muhasebecilerde bulunması gereken en önemli özellik araştırma sonuçlarını rapor, grafik, tablo, çizelge ve listeler halinde sunabilmesidir. Diğer özellik ise kanıt toplamayla ilgili konular dâhil temel adli süreçleri ve adli konuları bilmesidir. Fakat üniversitelerde adli muhasebe konusuna ilginin az olduğu ve adli muhasebeci sertifikası ile ilgili çalışma yapılmadığı araştırma sonucunda tespit edilmiştir.

Coşkun (2013), çalışmasında bağımsız denetim şirketlerinde farklı statülerde çalışan denetçilerin adli muhasebe uygulamaları ile ilgili farkındalık düzeylerini tespit edilmeyi amaçlamıştır. Türkiye’de faaliyet göstermekte olan 93 bağımsız denetim şirketinde görev yapan denetçiler arasından farklı pozisyonlarda çalışan 40 denetçiye anket yöntemi uygulanmıştır. Çalışmanın sonucunda denetçilere adli muhasebe eğitimi verilmesi gerektiği bildirilmiştir. Ayrıca adli muhasebecilik mesleğine yasal mevzuat hazırlanarak mesleğe kurumsal bir kimlik kazandırılabilmesi ve meslekle ilgili bir üst birlik kurulması gerekliliğini ortaya konmuştur.

Çabuk ve Yücel (2012), çalışmanın temel amacı da Türkiye’de adli muhasebecilik mesleğine duyulan ihtiyacın belirlenmesidir. Bu bağlamda ülkemizdeki denetçilerin görüşleri alınarak mesleğin ülkemizdeki gelişme potansiyelini değerlendirmeye çalışılmıştır. Bu nedenle çalışmada veri toplama aracı olarak anket yöntemi kullanılmıştır. 92 adet Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetimle Yetkili Kuruluş (SPBDYK)’undan 36 kişi ile aktif olarak faaliyet gösteren 683 adet YMM’den 84 kişi ankete cevap vermiştir. Anketler sonucunda, adli muhasebenin gelişimine yönelik ülkemizde gerçekleştirilen uygulamalar çok yetersiz olduğu belirlenmiştir. Adli muhasebeciliğin ülkemizde uygulanabilmesi için başta eğitim olanaklarının sağlanması ve yasal düzenlemelerle mesleğin tüm ilkelerinin oluşturulması gerekliliği ortaya konulmuştur.

Çankaya vd. (2014), çalışmasında hakimlerin uzman tanıklık mesleğini hakkındaki düşüncelerini belirlemeyi ve muhasebe meslek mensuplarının bu konudaki yeterliliklerini ortaya koymayı amaçlamıştır. Bu nedenle hakimlere ve muhasebe meslek mensuplarına anket çalışması uygulanmıştır. Araştırmanın birinci aşamasında Türkiye’deki hakimlerden 60 kişiyle görüşülmüştür. İkinci aşamada ise Türkiye’de faaliyette bulunan 89.116 muhasebe meslek mensubundan 495 ile görüşülmüştür. Çalışmanın sonucunda ülkemizde ki bilirkişilik uygulamasının günümüz yargısı için yeterli olmadığı belirlenmiştir. Ayrıca muhasebe meslek mensuplarının uzman tanıklık yeterliliği orta düzeyde saptanmıştır. Hakimlerin ise uzman tanıklık yeterliliği daha az çıkmıştır. Bu bağlamda adli muhasebecilik mesleğinde kurumsallaştırmaya gidilip meslek uygulayıcılarının sertifikalandırılmasının gerekliliği vurgulanmıştır.

Çoban (2013), çalışmasında adli muhasebenin bir alt dalı olan uzman tanıklık kapsamında muhasebe meslek mensuplarının yeterliliklerini incelemeyi amaçlamıştır. İnceleme yapabilmek için iki aşamalı bir anket yöntemi kullanılmıştır. Araştırmanın ilk aşamasında İstanbul’da görev yapan 35 hakimle görüşülmüştür. Araştırmanın ikinci aşamasında Türkiye’de faaliyette bulunan 89.116 muhasebe meslek mensubundan 495 kişi ile görüşülmüştür. Araştırmanın ilk aşamasında yapılan anket çalışmasına göre bilirkişilik sisteminin günümüz yargısı için yeterli olmadığı ve muhasebe meslek mensuplarının bilirkişilik yapabileceği sonucuna varılmıştır. İkinci aşamada yapılan anket çalışmasında göre muhasebe meslek mensuplarının bilirkişilik

anlamında şu an için yeterli olmadığı ve bunun için eğitim verilmesi gerektiği sonucuna varılmıştır.

Elitaş (2012), çalışmasında adli muhasebe eğitimin nasıl verilmesi gerektiğini açıklamayı ve eğitim sonucunda elde edilecek niteliklerin değerlendirilmesini amaçlamıştır. Bu bağlamda adli muhasebecilik eğitimini örgütlü ve yasal olarak uygulayan ABD'den iki eğitim kuruluşu örnek olarak alınacaktır. ABD'de ki Utica College ve West Virginia Üniversitesi incelenmiştir. Daha sonra Türkiye'de ki eğitim sistemine adli muhasebenin ne kadar entegre olduğunu araştırmıştır. Araştırma sonucunda Türkiye'de üniversiteler boyutunda adli muhasebenin ya çok ele alınmadığını ya da “Denetim” temalı dersler içerisinde konunun ele alınmaya çalışıldığı görülmektedir. Hangi ihtimal söz konusu olursa olsun “Adli Muhasebe” konusunun ayrı bir ders olarak okutulması önerilmiştir.

Göksu (2011), çalışmasında adli muhasebe kapsamında, Kars ilinde kamu kurum ve kuruluşları ile özel işletmelerde yaşanmış ve adliyeye intikal etmiş olan çalışan hilelerinin niteliksel tespiti amaçlanmıştır. Bu amaçla vaka analizi şeklinde araştırma yapılmıştır. Ocak 2006 yılından Mart 2011 yılına kadar Kars ilinde gerçekleşmiş konu ile ilgili 184 vaka incelenmiştir. İnceleme sonucunda hilelerin daha çok kamu sektöründe, orta yaş grubundan erkek çalışanlar tarafından zimmete para geçirme şeklinde yapıldığı tespit edilmiştir. Ayrıca hilelerin örgütlü bir şekilde yapıldığı belirlenmiştir. Bu bağlamda kurumların etik kurallar oluşturup, bu kurallara uyulup uyamadığının tespit edilmesi önerilmiştir.

Kaya (2013), çalışmasında muhasebe meslek mensuplarının adli muhasebecilik mesleğine karşı farkındalığını ölçmeyi amaçlamıştır. Bu amaç doğrultusunda ölçme aracı olarak anket yöntemi kullanılmıştır. TÜRMOB'a kayıtlı toplam 91.255 muhasebe meslek mensubundan 388 kişiye anket formu uygulanmıştır. Anket sonuçlarına göre muhasebe meslek mensupları, adli muhasebecilik mesleğinin uygulanmasına ülkemizin alt yapı olarak henüz hazır olmadığını belirtmişlerdir. Alt yapının oluşabilmesi için öncelikli olarak kanunlarda adli muhasebecilik mesleği ile ilgili düzenlemelerin getirilmesi gerektiğini söylemişlerdir. Ayrıca adli muhasebecilik mesleğinin temelini oluşturabilmesi için eğitim sisteminde yer alması gerektiğini ve

gerek lisans programlarına, gerekse lisansüstü programlarına adli muhasebecilik mesleği ile ilgili derslerin okutularak staj uygulamasının mesleğin gelişmesinde faydalı olacağını belirtmişlerdir.

Kuloğlu (2007), çalışmasında ülkemizdeki kredi kartı dolandırıcılığı soruşturma süreci ile adli muhasebenin önermekte olduğu soruşturma süreci karşılaştırılarak, benzerlik ve farklılıkları ortaya koymaya çalışılmıştır. Bu benzerlik ve farklılıklar doğrultusunda dolandırıcılık suçlarının soruşturulması aşamasında istifade edilebilecek bir soruşturma modeli ortaya koymayı amaçlamıştır. Bu bağlamda kredi kartı dolandırıcılığını ele alan 3 tane örnek olay incelemiştir. Örnek olay incelemesi sonucu Emniyet Genel Müdürlüğü kaynaklarına göre; 2003 yılında 80, 2004 yılında 146, 2005 yılında 195 kredi kartı dolandırıcılığı olayı rapor edildiği tespit edilmiştir. Dolandırıcılığı tespit edebilmek için adli muhasebe çalışmalarının standart, düzenli ve sistematik bir soruşturma modelinin olması gerekmektedir. Ülkemizde dolandırıcılık suçu soruşturmalarında standart bir soruşturma modeli söz konusu olmadığı tespit edilmiştir.

Pehlivan ve Dursun (2012), çalışmasında muhasebe ve finansman anabilim dalında görev yapan akademisyenlerin adli muhasebe eğitimine yönelik bakış açılarını belirlemeyi amaçlamıştır. Türkiye'nin çeşitli üniversitelerinde görev yapan 480 farklı akademisyene anket formu gönderilmiş, 97 akademisyen anket formuna cevap vermiştir. Anketlerin değerlendirilmesi sonucunda adli muhasebeciliğin Türkiye'de geliştirilebilmesi için eğitim ve öğretimin yeniden düzenlenmesi gerektiği tespit edilmiştir. Türkiye'de kurulabilecek bir Adli Bilimler Enstitüsü bünyesinde Adli Muhasebe Anabilim Dalı oluşturulabileceği önerilmiştir. Başka bir öneri ise hukuk veya iktisadi idari bilimler fakülteleri bünyesinde Adli Bilimler Anabilim Dalı oluşturulmasıdır. Bu anabilim dalında hile denetimi ve adli muhasebe alanında uzmanlaşmaya yönelik dersler verilmesi ön görülmüştür.

Şahin (2011), çalışmasında adli muhasebecilik mesleğini ve 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu ile ilişkisini incelemeyi amaçlamıştır. Bu amaç doğrultusunda 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu incelenmiştir. İncele sonucunda söz konusu kanunda adli muhasebenin değişik maddelere dağılmış şekilde kısmen yer aldığı belirlenmiştir.

Türkiye’de 6102 Sayılı TTK, finansal raporlama standartları ve denetim standartları ile denetim mesleği geliştirilecektir. Kanunla birlikte adli muhasebenin alt konularından biri olan hile denetçiliği tamamen olmasa da kısmen uygulama alanı bulacağı söylenebilmektedir. Bu bağlamda 6102 Sayılı TTK ile adli uygulanabilir olduğu söylenebilir. Ayrıca adli muhasebe konusunda üniversitelerde eğitim verilmesi ve uluslararası anlamda kabul edilirliliği olan bir sertifikaya bağlanması önerilmiştir.

Uğurlu (2013), çalışmasında, Türk mahkemelerinde adli muhasebecilerin yer almasının sonucunda ortaya çıkabilecek yenilikleri belirlemek amaçlanmıştır. Bu kapsamda gerçek bir dava dosyasından örnek alınarak incelenmiştir. Söz konusu dava dosyasında adli muhasebeciler yer almamaktadır. Fakat Uğurlu dava dosyasına adli muhasebeciyi de müdahil ederek kurgulamıştır. Çalışmanın sonucunda Türkiye’de bulunan uluslar arası denetim firmalarının adli muhasebecilik hizmeti verdiği belirlenmiştir. Fakat bu hizmet verilirken yasal bir düzenlemenin olmadığına dikkat çekilmiştir. Yasal düzenleme yapmadan önce meslek mensuplarının yetiştirilmesi gerektiği söylenmiştir. Meslek mensubunun yetiştirilmesinin hemen ardından yasal düzenlemelerle adli muhasebeciliğe işlev kazandırılacağı belirtilmiştir.

Yücel (2011), çalışmasında adli muhasebecilik mesleğinin Türkiye’deki mevcut durumunu, gelişimini ve mesleğin ülkemizdeki geleceğine yönelik beklentileri tespit etmeyi amaçlamıştır. Bu nedenle ülkemizde ki denetim mesleğini uygulayıcıların görüşleri alınmıştır. Görüş toplama yöntemi olarak anket yöntemi kullanılmıştır. Anket yöntemi uygulanırken 92 adet Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetimle Yetkili Kuruluşundan (SPBDYK) 36 kişi ile aktif olarak faaliyet gösteren 683 adet YMM Şirketinden 84 kişi ile görüşülmüştür. YMM ve bağımsız denetçilerin görüşlerine göre ülkemizdeki mevcut denetim sisteminin, adli muhasebe mesleğinin uygulamaya dönük altyapının ve adli muhasebe eğitiminin yetersiz olduğu belirlenmiştir. Ayrıca adli muhasebe hizmetine en çok hile ve yolsuzlukların tespit edilmesi ve engellenmesi ile bilgisayar destekli adli incelemeler konularında ihtiyaç duyulduğu tespit edilmiştir. Fakat bu ihtiyacın yeterince karşılanamadığı gerçeği ortaya çıkarılmıştır. Adli muhasebe mesleğine yönelik yetersizlikler göz önünde bulundurulduğunda mesleğin ülkemizde gerçek anlamda uygulanabilmesi için başta

eğitim olanakları olmak üzere kapsamlı bir alt yapının oluşturulması gerektiğini önermiştir.

2.4.2. Hata, Hile Ve Denetim İle İlgili Çalışmalar

Adli muhasebe ile birlikte incelenmesi ve değerlendirilmesi gereken en önemli konular hata, hile ve denetimdir. Hata, hile ve denetim adli muhasebenin ayrılmaz parçalarından birileridir. Hata ve hile yapıldığında denetçiler tarafından ortaya çıkarılmakta ve mahkemeye taşınmaktadır. Bu bağlamda adli muhasebe ile ilgili çalışmalar incelendikten sonra hata, hile ve denetim ile ilgili çalışmalarında incelenmesi gerektiğini düşünmekteyiz. Bu nedenle söz konusu konular hakkında yapılan çalışmalar incelenmiştir. İncelenen çalışmaların arasından uygulama yapılan kaynaklar seçilerek açıklanmıştır.

Tablo: 2.3. Hata, Hile ve Denetim İle İlgili Çalışmalar

Çalışmanın Yazarı ve Tarihi	Çalışmanın Türü	Çalışmanın Adı	Çalışmanın Sonuçları	Çalışmanın Yayınlandığı Yeri
ERCİNLER, Serkan (2014)	Yüksek Lisans Tezi	Muhasebe Hile Ve Hatalarının Engellenmesinde Bağımsız Denetim Faaliyetleri Ve Bir Anket Uygulaması	-Ankete katılanların % 47'si Türkiye'de hilelerin engellenmesinde denetim faaliyetlerinin yetersiz olduğunu belirtmişlerdir. - Ülkemizde bağımsız denetime duyulan güvenin yeterli değildir.	Beykent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
İNAM, Burak (2007)	Yüksek Lisans Tezi	Türkiye'de Denetçi Bağımsızlığına Yönelik Bir Araştırma	- Denetçi ile denetlenen arasında ki ilişki uzun sürelidir. Uzun süreli bu ilişki denetimin bağımsızlığını engelleyebilmektedir. - Denetim firmasının eski elemanlarının denetlenen firmada çalışmaktadır. Bu durum denetimin bağımsızlığına olumsuz etki yapmaktadır.	Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
KİRACI, Murat (2005)	Makale	Hile Riski Değerlemesinin Ve Hileleri Bulmanın Denetimin Etkinliğindeki Rolü Ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma	-Denetçilerin hileler konusunda gereken önemi verdikleri söylenebilir fakat yeterli düzeyde değildir. -Denetçilerin yeterliliklerini arttırmak için daha fazla eğitim ve bilgilendirilme yapılmalıdır.	Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi c.14: 103-126.

KİRİK, Zafer (2007)	Yüksek Lisans Tezi	Muhasebe Hata Ve Hileleri İle Muhasebe Mesleğinde Etik: Afyonkarahisar'da Muhasebeciler Üzerine Bir Araştırma	-Muhasebecilerin mesleki etik konusuna yeterli ilgiyi gösterdikleri belirlenmiştir. -Fakat hata ve hilelerin yoğun olarak var olduğu ve bunun da muhasebe meslek etiğinde ciddi sapmalara neden olduğu belirlenmiştir.	Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir.
NAZLI, Elif (2014)	Yüksek Lisans Tezi	Muhasebede Hata Ve Hilelerin Önlenmesinde İşletme Yöneticilerinin Sorumluluğunun Tespitine Yönelik Bir Araştırma	- Muhasebedeki hata ve hilelerin tespiti ve önlenmesinde işletme yöneticilerinin birden çok sorumluluğu belirlenmiştir. -İşletme yöneticilerinin demografik özellikleri ile hata ve hilelerin tespiti ve önlenmesinde hiçbir farkındalığa rastlanılmamıştır.	Niğde Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Niğde.
ÖZKUL, Fatma Ulucan ve ÖZDEMİR, Zehra (2013)	Makale	Çalışan Hilelerinin Önlenmesinde Proaktif Yaklaşımlar: Kurumsal İşletmelerde İnsan Kaynakları Yöneticileri Üzerine Nitel Bir Araştırma	- İnsan kaynakları yöneticilerinin işletmede sahip oldukları yetki nedeniyle, çalışan hilelerinden sorumludurlar. - İnsan kaynakları yöneticilerinin hile yapma potansiyeli yüksek kişileri engellemek konusunda önemli bir rolü bulunmaktadır.	Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi c.10: 75-89.

Ercinler (2014), çalışmasında Türkiye’de hile faaliyetlerinin engellenmesinde yasal mevzuatların, standartların ve denetim faaliyetlerinin ne derecede etkili olduğu belirlemeyi amaçlamıştır. Ayrıca denetim faaliyetlerine ve mevzuatlara duyulan güveninin araştırmayı amaçlamıştır. Bu amaç doğrultusunda Türkiye de çalışan bağımsız denetçiler, vergi denetçileri ve şirket iç denetçilerini kapsayan 144 kişi üzerinde anket formu uygulanmıştır. Ankete katılanların % 47’si Türkiye’de hilelerin engellenmesinde denetim faaliyetlerinin yetersiz olduğunu belirtmişlerdir. Bu bağlamda ülkemizde bağımsız denetime duyulan güvenin yeterli olmadığını söylenebilmektedir.

İnam (2007), çalışmasında Denetçi bağımsızlığını tespit etmeyi ve denetimin hangi ölçüde bağımsız olduğunu belirlemeyi amaçlamıştır. Bu amaçla Nisan - Ekim 2006 tarihleri arasında denetimden geçen firmalarla görüşülmüştür. Amaca yönelik hazırlanan anket firma yetkililerine sunulmuştur. Anket çalışmasına 94 firma katılmıştır ve firmaların tamamı anonim şirkettir. Bu firmaların 24’ü hizmet

sektöründe çalışırken 70'i üretim sektöründe çalışmaktadır. Anket sonuçlarına göre denetçi ile denetlenen arasında ki ilişki uzun sürelidir. Uzun süreli bu ilişki denetimin bağımsızlığını engelleyebilmektedir. Ayrıca diğer bir sonuç ise denetim firmasının eski elemanlarının denetlenen firmada işe başladığıdır. Bu durum denetim firması ile denetlenen arasında ki bağı güçlendirmekte fakat denetimin bağımsızlığına olumsuz etki yapmaktadır.

Kiracı (2005), çalışmasında birden çok amaç edinmiştir. Bu amaçlar; bağımsız denetim firmalarının hile riski değerlemesi konusuna verdikleri önemi belirleyerek uygulamalarını öğrenmek; denetçilerin hileleri bulma konusundaki davranışlarını belirleyerek uygulamalarını öğrenmek; denetçilerin hileler konusunda iç denetçiyle işbirliğine verdiği önemi ortaya koymak; denetimin etkin bir şekilde yapılabilmesinin hile riski değerlemesi, hileleri bulma ve iç denetçiyle işbirliği ile bir ilişkisinin olup olmadığını araştırmaktır. Bu amaçlar doğrultusunda Haziran 2004 yılı itibarıyla SPKdan yetki almış 81 adet denetim firması araştırmanın evreni olarak belirlenmiştir. 42 denetim firmasına anket yöntemi uygulanmıştır. Anket sonuçlarına göre katılımcıların %85'i hile riski değerlendirmesi yapmaktadır. Bu bağlamda denetçilerin hileler konusunda gereken önemi verdikleri söylenebilir fakat yeterli düzeyde olmadığı da belirlenmiştir. Denetçilerin yeterliliklerini arttırmak için daha fazla eğitim ve bilgilendirilme yapılmalıdır. Söz konusu faaliyetler sonucunda denetim mesleğine olan güven artacaktır. Aynı zamanda yetişmiş ve kaliteli eleman sağlanacağı için hileler konusuna gereken önem daha fazla verilebilecektir.

Kirik (2007), çalışmasında hata ve hileleri eğitim ve etik açısından değerlendirmeyi amaçlamıştır. Amaç doğrultusunda Afyonkarahisar'daki muhasebeciler sosyal sorumluluk bakımında durum tespiti yapılmıştır. Afyonkarahisar merkezinde bulunan, Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odasına kayıtlı 119 kişi ve Eskişehir, Bilecik, Afyonkarahisar Yeminli Mali Müşavirler Odasına kayıtlı 6 Yeminli Mali Müşavir arasından 71 kişiye anket uygulanmıştır. Araştırma sonucunda muhasebecilerin mesleki etik konusuna yeterli ilgiyi gösterdikleri belirlenmiştir. Fakat hata ve hilelerin yoğun olarak var olduğu ve bunun da muhasebe meslek etiğinde ciddi sapmalara neden olduğu belirlenmiştir. Ayrıca mükelleflerin istek ve baskıları muhasebeciyi hile yapmaya itmektedir. Bu

durumda muhasebeciler kamu çıkarı ile mükellef çıkarı arasında sıkışmaktadır. Mükellefte parasal açıdan bağımlı olmaları nedeniyle mükellefin çıkarını koruma eğilimi içine girmektedirler.

Nazlı (2014), çalışmasında muhasebede yapılan hata ve hilelerin önlenmesini sağlayan işletme yöneticilerinin sorumluluklarını belirlemeyi amaçlamıştır. Ayrıca işletme yöneticilerinin demografik özellikleri ile muhasebe hata ve hilelerin önlenmesi arasında farklılığın olup olmadığını tespit etmeyi amaçlamıştır. Amaç doğrultusunda Mersin Ticaret ve Sanayi Odasına kayıtlı ve faaliyet gösteren işletmelerden sermayesi 3 milyon TL'den büyük olan 130 işletme yöneticilerinden 42 kişi ile anket uygulanmıştır. Anket sonuçlarına göre muhasebedeki hata ve hilelerin tespiti ve önlenmesinde işletme yöneticilerinin birden çok sorumluluğu belirlenmiştir. Ayrıca yöneticilerin demografik özellikleri ile hata ve hilelerin tespiti ve önlenmesinde hiçbir farkındalığa rastlanılmamıştır.

Özkul ve Özdemir (2013), çalışmasında kurumsal işletmelerde oluşan çalışan hilelerinin önlenmesinde insan kaynakları yöneticilerinin rolünü araştırmayı amaçlamıştır. Bu amaçla kurumsal işletmelerdeki insan kaynakları yöneticileri ile derinlemesine mülakat yapılmıştır. Mülakata katılan kişiler İstanbul ve Bursa illerinde ki kurumsal işletmelerde çalışan insan kaynakları yöneticilerinden 12 kişi seçilmiştir. Söz konusu yöneticilerin en az 10 yıl deneyimli olma özelliğine dikkat edilmiştir. Mülakat sonucunda insan kaynakları yöneticilerinin işletmede sahip oldukları yetki nedeniyle, çalışan hilelerinden sorumlu oldukları ortaya çıkmıştır. İnsan kaynakları yöneticilerinin hile yapma potansiyeli yüksek kişileri engellemek konusunda önemli bir rolü bulunmaktadır. Ayrıca işletmede etik kültürün ve adil ücretlendirme/ terfi anlayışının oluşturulmasına da insan kaynakları yöneticilerinin rolü bulunmaktadır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ADLİ MUHASEBECİLİK MESLEĞİ VE TÜRKİYE'DE UYGULANABİLİRLİĞİNİN TESPİTİNE YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA

3.1.ARAŞTIRMANIN ÖNEMİ VE AMACI

Araştırmanın önemi ve amacı aşağıda açıklanmıştır.

3.1.1. Araştırmanın Önemi

İşletmeler küreselleşen dünyada oluşan kapitalist sistemde devamlılık sağlayabilmek için bir takım muhasebe hilelerine başvurarak sosyal sorumluluk kavramını göz ardı etmektedirler. Bu kavramın ihmal edilmesi sonucu çeşitli muhasebe suçları ortaya çıkmış ve bu suçlara olan eğilim artmıştır. Adli muhasebecilik bu suçların denetlenmesinde, araştırılmasında ve ortaya çıkarılmasında görev almaktadır. Bu hizmete olan ihtiyacın artmasıyla birlikte adli muhasebecilik mesleğinin önemi de artmıştır. Fakat bu meslek Türk muhasebe ve hukuk sistemi için çok yeni bir konudur. Bu nedenle adli muhasebeciliğin Türkiye'de uygulanabilirliği henüz tam belirlenmemiştir. Bu çalışma; adli muhasebecilik mesleğinin önemi vurgulamak ve adli muhasebecilik mesleğinin Türkiye'de uygulanıp uygulanamayacağını belirlemek için önem arz etmektedir.

3.1.2. Araştırmanın Amacı

Bu çalışmada gelişmiş ülkelerde yaygın uygulama alanı bulan ancak henüz Türkiye'de uygulanmayan adli muhasebecilik mesleğinin önemini ortaya koymak hedeflenmektedir. Ayrıca adli muhasebeciliğin, muhasebe meslek mensupları

tarafından bilinirliği ve adli muhasebenin Türkiye'de uygulanabilirliği tespit edilmek amaçlanmıştır.

3.2. ARAşTIRMA VERİLERİ VE YÖNTEMİ

Araştırmaya ait veriler ve araştırmanın yöntemi aşağıda açıklanmıştır.

3.2.1. Araştırmanın Modeli

Araştırma tanımlayıcı araştırma modeli ile gerçekleştirilmiştir. Tanımlayıcı araştırma; bir problemle ilgili durumları, değişkenleri ve değişkenler arasındaki ilişkileri tanımlamaya yönelik olarak gerçekleştirilen bir araştırma modelidir. Diğer bir deyişle bu tip araştırmaların içeriğini; gerçeğin ne olduğunu bulmak ve var olan duruma anlam verilmesine yönelik araştırmalar oluşturmaktadır (Ural ve Kılıç, 2005: 18).

Bu araştırmada betimsel yöntem ve ilişkisel tarama modeli kullanılmıştır. Betimsel model; bir konu hakkında ki mevcut durum araştırılır. Betimsel araştırmalar iki farklı Şekilde yapılabilir. Bunlar; özaktarım araştırmaları ve gözlem araştırmalarıdır. Özaktarım araştırmalarının verileri, örnekleme bulunan bireylerin kendilerinden bilgi alınarak toplanır. Katılımcılardan anketler yardımı ile bilgi alınabileceği gibi görüşmeler yoluyla sözlü olarak da bilgiler toplanabilir. Betimsel araştırma verileri, bilimsel istatistikler kullanılarak analiz edilir (Kırcaali,1999:7).

3.2.2. Araştırmanın Evreni ve Örneklemi

TÜRMOB (Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği) verilerine göre 2015 yılında Türkiye'de görev yapan 9923 SM, 87331 SMMM ve 4700 YMM olmak üzere toplam 101954 muhasebe meslek mensubu bulunmaktadır (<http://www.turmob.org.tr> 12.04.2015).

Örnek çapı ve duyarlılığa bağlı olarak örnek çapının belirlenmesinde Yamane'nin (2010:118) formülünden yararlanılmıştır. Örneklem çapı belirlenirken %95 güvenilirlik ve %5 duyarlılık alınmış ve örneklemin çapı 383 olarak belirlenmiştir. Evrenin tamamına ulaşmanın zaman ve mali açıdan imkânsız olmasından uygun örneklem yöntemi ile belirlenen 458 kişiye ulaşılmıştır.

3.2.3. Araştırmanın Yöntemi

Bu çalışma da kullanılan verileri elde etmek için anket formu hazırlanmıştır. Bu anketin güvenilirliğini ölçmek için öncelikle Yozgat ilinde 45 muhasebe meslek mensubu üzerine bir pilot çalışma yapılmış ve bu pilot çalışmanın (Cronbach's) Alfa katsayısı 0,770 çıkmıştır. Bu alfa katsayısı $0.60 \leq \alpha \leq 0.80$ aralığında olduğu için de ölçek oldukça güvenilir denilebilir (Kalaycı, 2010: 405).

Pilot çalışma sonrası nihai şekli belirlenen anket formu yüz yüze görüşme ve internet üzerinden meslek mensuplarına uygulanmıştır. İnternet üzerinden 237 kişiye, yüz yüze görüşme ile de 221 kişiye ulaşılmış olup, 2 aylık zaman zarfında toplam 458 kişiye ulaşılmıştır. Türkiye'deki muhasebe meslek mensupların e-posta adreslerine ilişkin bilgiler Türkiye'deki illerde bulunan SMMM ve YMM odalarının internet sayfalarına bakılarak ve internet sitesinde paylaşılarak bilgiler toplanmıştır.

3.2.4. Verilerin Analizi

Verilerin analizi için SPSS programından (Statistical Package For Social Science-Sosyal Bilimler İçin İstatistiksel Analiz Programı) yararlanılarak istatistiksel sonuçlar elde edilmiştir. Araştırmada kullanılan ölçek, Elitaş, Karakoç ve Görgülü'nün 2011 yılında yayımlanan "Stance of Accounting Instructors to Forensic Accountancy Profession: Examole of Turkey" isimli çalışmanın ölçeği ile Çabuk ve Yücel'in 2012 yılında yayımlanan "Adli Muhasebecilik Mesleğinin Türkiye'deki Gelişime Potansiyeline Yönelik Bir Araştırma" isimli çalışmanın ölçeğinden faydalanılarak oluşturulmuştur. Araştırmada kullanılan anket formu üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde katılımcıların demografik özelliklerine ilişkin ifadeler, ikinci bölümünde muhasebe meslek mensuplarının konu üzerindeki farkındalığını

ölçmeye yönelik ifadeler ve son bölümde ise adli muhasebecilik mesleğinin Türkiye’de uygulanabilirliğine ilişkin ifadeler bulunmaktadır. Araştırmaya ait bulguların yorumlanmasında frekans ve yüzde dağılımı, ortalama ve standart sapma gibi betimsel istatistik değerlerinden ve farklılık analizlerinden yararlanılmıştır. Bu istatistiksel değerlendirmeler ışında bulgular aşağıdaki gibi açıklanmıştır.

3.3. ARAŞTIRMANIN KISITLARI

Çalışma teorik ve uygulama olmak üzere iki aşamadan oluşmaktadır. İlk aşamada; literatür taraması yapılmış ve adli muhasebeye ilişkin teorik bilgiler verilmiştir. Literatür taraması sırasında hile, dolandırıcılık, usulsüzlük, sahtekârlık, suiistimal, yolsuzluk kelimelerinin “fraud” kelimesine eş anlamlı olarak kullanıldığı tespit edilmiştir. Bu durum çalışmanın ilk aşaması oluşturulurken hangi kelimenin seçileceği sorunu ortaya çıkarmıştır. Özellikle İngilizce çeviri yapılırken hangi kelimenin kullanılması gerektiğini belirlemede güçlük yaşanmıştır. Ayrıca literatürde bilirkişi ile uzman tanıklık kavramları birbirine yerine kullanıldığı tespit edilmiştir. Aslında farklı iki kavram olan bilirkişilik ve uzman tanıklık çalışmalarda birbirleri yerine kullanıldığından hangi kavramdan bahsedildiğini belirlemede güçlük çekilmiştir.

Çalışmanın ikinci aşamasında ise; adli muhasebecilik mesleğinin Türkiye’de muhasebe meslek mensupları tarafından bilinirliği ve mesleğin Türkiye’de uygulanabilirliği anket yöntemiyle araştırılmıştır. Araştırmaya katılan muhasebe meslek mensupları genellikle adli muhasebe hakkında pek bilgilerinin olmadığını öne sürerek anketi yapmaktan kaçınmışlardır. Ayrıca ankete isim gerekli olduğu düşünerek isimlerini saklı tutmak için anketi doldurmak istemediklerini belirtmişlerdir. İsimlerinin saklı kalacağını ve anketin bu çalışma haricinde hiçbir yerde kullanılmayacağını söyleyerek çalışmaya dahil edilmişlerdir. Başka bir sınırlılığı ise muhasebe meslek mensuplarının iş yüklerinin çok olduğu ve bu nedenle ankete zaman ayıramayacaklarını bildirmeleridir. Ayrıca online olarak hazırlanan ve muhasebecilere mail yoluyla yollanan anketlerde tespit edilen en büyük sorun anketin formunun bilgisayarlarına bulaşabilecek bir virüs olduğunu düşünmeleridir. Bazı muhasebe meslek mensupları tekrar mail yollayarak anketin virüs olup olmadığını

sormuşlardır. Uzun bir ikna sürecinden sonra anketi doldurmayı kabul etmişlerdir. Sonucunda 458 muhasebe meslek mensubuna ulaşılarak bu çalışma hazırlanmıştır.

3.4. BULGULARIN DEĞERLENDİRİLMESİ

Adli muhasebeciliğin bilinirliği ve adli muhasebenin Türkiye'de uygulanabilirliği tespit etmek amacıyla 458 muhasebe meslek mensubuna anket uygulanmıştır. Uygulanan ankettten elde edilen bulgular aşağıdaki gibidir.

Tablo 3. 1. Katılımcıların Cinsiyet Dağılımı

Cinsiyet	n	%
Erkek	401	87,6
Kadın	57	12,4
Toplam	458	100,0

Araştırmaya katılan kişilerin cinsiyetlerine göre dağılımlarına baktığımızda, katılımcıların %87,6'sı erkek, %12,4'ü kadın olduğu tespit edilmiştir.

Tablo 3. 2. Katılımcıların Yaş Dağılımı

Yaş	n	%
20-30	216	47,2
31-45	190	41,5
46 Ve Üstü	52	11,4
Toplam	458	100,0

Tablo 3.2.'de görüldüğü üzere katılımcıların %47,2'si 20-30 yaş gurubundadır. 31-45 yaş gurubundaki katılımcılar %41,5 ve 46 yaş üstü %11,4 oranına sahiptir. Bu çerçevede araştırmaya katılanların yarıya yakın kısmının genç yaş grubundan olduğu söylenebilir.

Tablo 3. 3. Katılımcıların Eğitim Düzeyleri

Eğitim Düzeyi	n	%
Lise	58	12,7
Ön lisans	73	15,9
Lisans	257	56,1
Lisans Üstü	70	15,3
Toplam	458	100,0

Araştırmaya katılanların eğitim durumlarına göre dağılımlarına bakıldığında, %12,7'si lise, %15,9'u ön lisans, %56,1'i lisans ve %15,3'ü lisans üstü mezunu olduğu görülmektedir.

Tablo 3. 4. Katılımcıların Ünvan Dağılımları

Unvan	n	%
Stajyer SM	163	35,6
SMMM	268	58,5
YMM	13	2,8
Müfettiş	14	3,1
Toplam	458	100,0

Araştırmaya katılan kişilerin unvan durumuna göre dağılımları Tablo 3.4.'de gösterilmiştir. Buna göre katılımcıların %35,6'sı Stajyer Serbest Muhasebeci, %58,5'i Serbest Muhasebeci Mali Müşavir, %2,8'i Yeminli Mali Müşavir ve %3,1'i ise Müfettişlerden oluşmaktadır.

Tablo 3. 5. Katılımcıların Deneyim Yılı Dağılımı

Deneyim	n	%
1-10	305	66,6
11-25	113	24,7
26 ve üstü	40	8,7
Toplam	458	100,0

Tablo 3.5.'de katılımcıların %66,6'sı 1-10 yıl arası; %24,7'si 11-25 yıl arası; %8,7'si ise 26 yıldan fazla süredir kurumunda görevini sürdürmektedir. Buna göre katılımcıların büyük çoğunluğunu, çalışma süresi 1-10 yıl arasında olan çalışanlar oluşturmaktadır.

Tablo 3. 6. Katılımcıların Çalışma Durumu Dağılımı

Meslek	n	%
İç Denetçi	70	15,3
Bağımsız	369	80,6
Kamu Denetçisi	11	2,4
Kamu Denetçisi Yardımcısı	8	1,7
Toplam	458	100,0

Tablo 3.6.'da araştırmaya katılan kişilerin çalışma durumlarına ilişkin veriler görülmektedir. Buna göre katılımcıların %15,3  i denetçi, %2,4' kamu denetçisi, %1,7'si kamu denetçisi yardımcısı olarak çalışmaktadır. Bağımsız alışan kişiler %80,6 ile katılımcıların çok büyük bir oranını oluşturdukları görülmektedir.

Tablo 3. 7. Katılımcıların “Adli Muhasebe”, “Hile Denetçiliği”, “Dava Destek Danışmanlığı” ve “Bilirkişilik” Bilgi Düzeyleri

İfadeler	Hiçbir Bilgi Yok		Biraz Bilgi Var		İlgilendiği Bir Konu		üzerinde çalıştığı Konu	
	n	%	n	%	n	%	n	%
Adli Muhasebe Bilgisi	162	35,4	200	43,7	87	19,0	9	2,0
Adli Muhasebenin Kullanım Alanlarından “Hile Denetçiliği” Bilgisi	202	44,1	195	42,6	55	12,0	6	1,3
Adli Muhasebenin Kullanım Alanlarından “Dava Destek Danışmanı” Bilgisi	227	49,6	173	37,8	54	11,8	4	0,9
Adli Muhasebenin Kullanım Alanlarından “Bilirkişilik (Uzman Tanıklık)” Bilgisi	156	34,1	202	44,1	81	17,7	19	4,1

Tablo 3.7.'de araştırmaya katılan kişilerin adli muhasebe bilgi düzeylerine ilişkin veriler yer almaktadır. Katılımcıların %43,7'si adli muhasebe hakkında biraz bilgi var ifadesine katılmışken, %35,4' adli muhasebe hakkında hiçbir bilginin olmadığını belirtmiştir. katılımcıların hile denetçiliği bilginin ölçüldüğü soruda %44'1 oranıyla katılımcılar hiçbir bilgi yok ifadesini semişlerken %42,6'sı ise biraz bilgi var ifadesini işaretlemişlerdir. Dava destek danışmanı hakkında bilgileri düzeylerinin öğrenilmek istenen ifadeye katılımcıların neredeyse yarısı hiçbir bilgi yok ifadesiyle katılırken %37,8 i biraz bilgi var ifadesini seçmiştir. Yine katılımcılara bilirkişilik hakkındaki bilgileri sorulduğunda, katılımcıların % 44,1'i biraz bilgiye sahibim derken, %34,1 i hiçbir fikrim yok demiştir.

Tablo 3. 8. Katılımcıların “Adli Muhasebe Adliyelerin Muhasebe Sistemidir” ifadesine katılıma oranları

İfadeler	n	%	\bar{x}	s.s.
Kesinlikle Katılmıyorum	8	1,7		
Katılmıyorum	169	36,9		
Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	106	23,1	3,06	1,03
Katılıyorum	136	29,7		
Kesinlikle Katılıyorum	39	8,5		
Toplam	458	100,0		

Katılımcılar " Adli muhasebe adliyelerin muhasebe sistemidir." ifadesine %36,9 (169 kişi) oranla katılmıyorum derken, %29,7 oranında katılıyorum ifadesini seçmişlerdir. İfadelerin ortalamaları 3,06 olarak hesaplanmıştır. Bu oran göstermektedir ki katılımcılar "Katılmıyorum", "Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum" ve "Katılıyorum" ifadeleri arasında cevaplar vermişlerdir. Katılımcılar net bir şekilde ağırlıklı olarak bir şıkka yönelmemişlerdir.

Tablo 3. 9. Katılımcıların “Adli Muhasebe, Muhasebe Davalarının Adliye Görülmesidir” ifadesine ilişkin görüşleri

İfadeler	n	%	\bar{x}	s.s.
Kesinlikle Katılmıyorum	9	2,0		
Katılmıyorum	125	27,3		
Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	90	19,7	3,33	1,08
Katılıyorum	170	37,1		
Kesinlikle Katılıyorum	64	14,0		
Toplam	458	100,0		

"Adli Muhasebe, muhasebe davalarının adliye görülmesidir." ifadesine katılımcıların %37,1' i katılırken, %27,3'ü katılmamıştır. Tablodaki ortalama değere bakacak olursak 3,33 olduğunu görmekteyiz. Bu değer katılımcıların "Adli Muhasebe, muhasebe davalarının adliye görülmesidir." ifadesi hakkında net bir görüşünün olmadığını göstermektedir.

Tablo 3. 10. Katılımcıların “Adli Muhasebecinin Derin Bir Muhasebe Bilgisine Sahip Olması Gerekmektedir.” İfadesine katılım oranları

İfadeler	n	%	\bar{x}	s.s.
Kesinlikle Katılmıyorum	1	0,2		
Katılmıyorum	18	3,9		
Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	51	11,1	4,21	0,81
Katılıyorum	198	43,2		
Kesinlikle Katılıyorum	190	41,5		
Toplam	458	100,0		

Katılımcıların "Adli muhasebecinin derin bir muhasebe bilgisine sahip olması gerekmektedir." ifadesine katılıp katılmama oranları tablo da verilmiştir. tablo incelendiğinde katılımcıların %43,2 si "katılıyorum" ifadesini işaretlerken, %41,5'i "kesinlikle katılıyorum" ifadesini işaretlemişlerdir. Ortalama değer 4,21 olduğu görülmektedir. Bu değer katılımcıların söz konusu ifadeye yüksek oranda katıldığını göstermektedir.

Tablo 3. 11. Katılımcıların “Mevcut Muhasebe Müfredatı Adli Muhasebe Eğitimi Ve Uygulama İçin Toplumun Talebine Yeterince Duyarlı Değildir.” İfadesine Katılım Oranları

İfadeler	n	%	\bar{x}	s.s.
Katılmıyorum	20	4,4		
Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	104	22,7	3,95	0,81
Katılıyorum	212	46,3		
Kesinlikle Katılıyorum	122	26,6		
Toplam	458	100,0		

Katılımcıların "Mevcut muhasebe müfredatı adli muhasebe eğitimi ve uygulama için toplumun talebine yeterince duyarlı değildir." ifadesine ilişki görüşleri sorulduğunda %46,3 oranında "Katılıyorum" ifadesini seçtiği görülmektedir. Ayrıca katılımcılar bu ifadeye %26,6 oranında kesinlikle katıldığı görülmektedir. Katılımcıların 3,95 ortalamayla söz konusu ifadeye yüksek oranda katıldığı görülmektedir.

Tablo 3. 12. Katılımcıların “Adli Muhasebeciliğin Ayrı Bir Müfredatı Olmalıdır.” İfadesine Katılım Oranları

İfadeler	n	%	\bar{x}	s.s.
Kesinlikle Katılmıyorum	5	1,1		
Katılmıyorum	65	14,2		
Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	65	14,2	3,79	1,01
Katılıyorum	205	44,8		
Kesinlikle Katılıyorum	118	25,8		
Toplam	458	100,0		

Tablo 3.12.’de "Adli muhasebeciliğin ayrı bir müfredatı olmalıdır" ifadesine ilişkin katılımcıların görüşlerine yer verilmiştir. Tablo 3.12.’de incelendiğinde katılımcıların söz konusu ifadeye %44,8 oranında katıldığı ve %25,8 oranında kesinlikle katıldığı görülmektedir. Ortalama değer 3,79 ile katılımcılar söz konusu ifadeyi yüksek oranda desteklediği ortaya çıkmıştır.

Tablo 3. 13. Katılımcıların “Adli Muhasebecilik Konusunda Yapılan Eğitimler Yetersizdir.” İfadesine Katılım Oranları

İfadeler	n	%	\bar{x}	s.s.
Kesinlikle Katılmıyorum	5	1,1		
Katılmıyorum	19	4,1		
Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	76	16,6	4,10	0,90
Katılıyorum	179	39,1		
Kesinlikle Katılıyorum	179	39,1		
Toplam	458	100,0		

Adli muhasebecilik konusunda yapılan eğitimler yetersizliğine ilişkin katılımcı görüşleri incelendiğinde, %39,1 oranıyla katılımcılar bu görüşe katılmakta ve aynı oranda katılımcı ise bu görüşe tamamen katılmaktadır. Ortalama değer incelendiğinde (4,1) katılımcıların büyük oranda bu görüşü desteklediği görülmektedir.

Tablo 3. 14. Katılımcıların “Türkiye’de Adli Muhasebeciliğe Önemli Ölçüde İhtiyaç Duyulmaktadır.” İfadesine Katılım Oranları

İfadeler	n	%	\bar{x}	s.s.
Kesinlikle Katılmıyorum	5	1,1	4,05	0,89
Katılmıyorum	19	4,1		
Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	83	18,1		
Katılıyorum	189	41,3		
Kesinlikle Katılıyorum	162	35,4		
Toplam	458	100,0		

Tablo 3.14.’de Türkiye’de adli muhasebeciliğe ne ölçüde ihtiyaç duyulduğu ortaya çıkartılmak istenmiştir. Katılımcıların %41,3’ü büyük ölçüde ihtiyaç duyulmasına kesinlikle katılırken, %35,4’ü görüşe katılmıştır. Ortalama değer 4,5’ten anlaşılacağı gibi katılımcılar büyük ölçüde adli muhasebeciliğe ihtiyaç duyulduğunu belirtmişlerdir.

Tablo 3. 15. Katılımcıların “Adli Muhasebeci Dürüst, Güvenilir Ve Tarafsız Olmalıdır.” İfadesine Katılım Oranları

İfadeler	n	%	\bar{x}	s.s.
Kesinlikle Katılmıyorum	4	0,9	4,57	0,69
Katılmıyorum	3	0,7		
Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	23	5,0		
Katılıyorum	123	26,9		
Kesinlikle Katılıyorum	305	66,6		
Toplam	458	100,0		

Katılımcıların," Adli muhasebeci dürüst, güvenilir ve tarafsız olmalıdır." ifadesine ilişkin görüşlerine katılıp katılmama durumlarına ilişkin veriler tablo 3.15.’de verilmiştir. Katılımcılar söz konusu ifadeye %66,6 oranıyla kesinlikle katılırken, %26,9 oranında katılıyorum ifadesini işaretlemişlerdir. bu oranlar ve 4,57 ortalama değerinden de anlaşılacağı gibi katılımcılar bu ifadeye çok büyük oranda destek vermişlerdir.

Tablo 3. 16. Katılımcıların “Adli Muhasebeci Unvanını Alabilmek İçin Muhasebecilerin Bir Staj Dönemi Geçirmeleri Gerekmemektedir.” İfadesine Katılım Oranları

İfadeler	n	%	\bar{x}	s.s.
Kesinlikle Katılmıyorum	36	7,9	3,81	1,24
Katılmıyorum	42	9,2		
Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	63	13,8		
Katılıyorum	145	31,7		
Kesinlikle Katılıyorum	172	37,6		
Toplam	458	100,0		

Katılımcıların "Adli muhasebeci unvanını alabilmek için muhasebecilerin bir staj dönemi geçirmeleri gerekmektedir." ifadesine ilişkin görüşleri üstteki tabloda gösterilmiştir. Tablo değerleri incelenecek olursa katılımcıların % 37,6 sı ilgili görüşe tamamen katılırken, %31,7'si ilgili görüşe katıldığı görülmektedir. Ortalama değerin 3,81 olduğu tablo 3. 16.'da katılımcılar büyük oranda bu görüşe destek vermişlerdir.

Tablo 3. 17. Katılımcıların “Adli Muhasebecilikte Deneyim Başarıyı Arttırır.” İfadesine Katılım Oranları

İfadeler	n	%	\bar{x}	s.s.
Kesinlikle Katılmıyorum	10	2,2	4,23	0,89
Katılmıyorum	16	3,5		
Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	34	7,4		
Katılıyorum	194	42,4		
Kesinlikle Katılıyorum	204	44,5		
Toplam	458	100,0		

Tablo 3. 17.'de katılımcıların "Adli muhasebecilikte deneyim başarıyı arttırır." görüşüne ilişkin görüşlerine yer verilmiştir. İlgili tablo değerleri incelendiğinde katılımcıların tamamen katılıyorum ifadesinin %44,5, katılıyorum ifadesinin ise %42,4 olduğu görülmektedir. Tabloya ait verilerin ortalamasının 4,23 olduğu belirlenmiştir. Bu ortalama değerden katılımcıların büyük bir oranda söz konusu ifadeyi desteklediği anlaşılmaktadır.

Tablo 3. 18. Katılımcıların “Ülkemizde Adli Muhasebecilerin Staj Yapmasına İmkân Sağlayacak Kurum Ve Kuruluşlar Yeterli Düzeydedir.” İfadesine Katılım Oranları

İfadeler	n	%	\bar{x}	s.s.
Kesinlikle Katılmıyorum	59	12,9		
Katılmıyorum	154	33,6		
Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	121	26,4	2,75	1,14
Katılıyorum	88	19,2		
Kesinlikle Katılıyorum	36	7,9		
Toplam	458	100,0		

Katılımcıların " Ülkemizde adli muhasebecilerin staj yapmasına imkân sağlayacak kurum ve kuruluşlar yeterli düzeydedir." ifadesine katılım düzeyleri incelendiğinde, katılımcıların %33,6'sı ifadeye katılmıyorum derken, %26,4'ü ne katılıyorum ne de katılmıyorum diyerek ifadeyle ilgili görüşlerini belirtmişlerdir. Ortalama değerin 2,75 olması da ifadeye katılımın düşük seviyede olduğunu göstermektedir.

Tablo 3. 19. Katılımcıların “Adli Muhasebecilik Mesleğinin Uygulanabilmesi İçin 3568 No'lu Meslek Yasası İle Düzenlenmesi Gerekmetedir.” İfadesine Katılım Oranları

İfadeler	n	%	\bar{x}	s.s.
Kesinlikle Katılmıyorum	12	2,6		
Katılmıyorum	24	5,2		
Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	118	25,1	3,81	0,95
Katılıyorum	189	41,3		
Kesinlikle Katılıyorum	115	25,8		
Toplam	458	100,0		

Katılımcıların " Adli muhasebecilik mesleğinin uygulanabilmesi için 3568 no'lu meslek yasası ile düzenlenmesi gerekmektedir." ifadesine ilişkin görüşlerine tablo 3. 19.'da yer verilmiştir. Katılımcıların ilgili ifadeye ilişkin en yüksek oranlı görüşleri; %41,3 oranıyla katılıyorum ve %25,8 oranıyla tamamen katılıyorum şeklindedir. Ortalama 3,81 değerinden de anlaşılacağı gibi katılımcılar ifadeye yüksek oranda katılım göstermişlerdir.

Tablo 3. 20. Katılımcıların “Adli Muhasebenin Uygulanabilmesi İçin Gerekli Alt Yapı Yetersizdir.” İfadesine Katılım Oranları

İfadeler	n	%	\bar{x}	s.s.
Kesinlikle Katılmıyorum	9	2,0		
Katılmıyorum	29	6,3		
Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	81	17,7	3,86	0,90
Katılıyorum	237	51,7		
Kesinlikle Katılıyorum	102	22,3		
Toplam	458	100,0		

Tablo 3. 20.’de katılımcıların "Adli muhasebenin uygulanabilmesi için gerekli alt yapı yetersizdir." ifadesiyle ilgili görüşlerine yer verilmiştir. Araştırmaya katılanlar bu ifadeye %51,7 oranıyla katılıyorum derken, %22,3 oranında katılımcı ise tamamen katılıyorum diyerek ifadeyi desteklemiştir.

Tablo 3. 21. Katılımcıların “Adli Muhasebenin Uygulanabilmesi İçin Ayrı Bir Yasasının Olması Gerekmemektedir.” İfadesine Katılım Oranları

İfadeler	n	%	\bar{x}	s.s.
Kesinlikle Katılmıyorum	32	7,0		
Katılmıyorum	62	13,5		
Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	101	22,1	3,49	1,15
Katılıyorum	172	37,6		
Kesinlikle Katılıyorum	91	19,9		
Toplam	458	100,0		

Katılımcılar "Adli muhasebenin uygulanabilmesi için ayrı bir yasaının olması gerekmektedir." ifadesine %37,6 oranında katılıyorum cevabı verirken, %22,1 oranında ne katılıyorum ne katılmıyorum cevabını vermişlerdir. ifade ortalamaların 3,49 olduğu göz önüne alınacak olursa katılımcıların bu ifadeyi de desteklediği söylenebilir.

Tablo 3. 22. Katılımcıların “Adli Muhasebecilerin Diğer Bilim Dalarını Da Biliyor Olması Gerekir (Denetim, Hukuk, Suç Bilimi vs.)” İfadesine Katılım Oranları

İfadeler	n	%	\bar{x}	s.s.
Kesinlikle Katılmıyorum	2	0,4	4,21	0,79
Katılmıyorum	20	4,4		
Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	34	7,4		
Katılıyorum	224	48,9		
Kesinlikle Katılıyorum	178	38,9		
Toplam	458	100,0		

Katılımcıların "Adli muhasebecilerin diğer bilim dalarını da biliyor olması gerekir" ifadesine katılım oranları incelendiğinde %48,9 ile katılıyorum, %38,9 oranıyla kesinlikle katılıyorum seçeneklerini işaretledikleri görülmektedir. Ortalama 4,21 ile katılımcılar bu ifadeyi yüksek bir düzeyde desteklemektedir.

Tablo 3. 23. Katılımcıların “Hile ve Yolsuzlukların Önlenmesi İçin Adli Muhasebeye İhtiyaç Vardır.” İfadesine Katılım Oranları

İfadeler	n	%	\bar{x}	s.s.
Kesinlikle Katılmıyorum	11	2,4	4,13	0,94
Katılmıyorum	22	4,8		
Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	46	10,0		
Katılıyorum	194	42,4		
Kesinlikle Katılıyorum	185	40,4		
Toplam	458	100,0		

Tablo 3. 23. De katılımcıların "Hile ve yolsuzlukların önlenmesi için adli muhasebeye ihtiyaç vardır." ifadesine verdikleri cevaplar görülmektedir. Katılımcıların %42,4'ü katılıyorum cevabını, %40,4'ü ise kesinlikle katılıyorum cevabını vermiştir. İfadelerin ortalama 4,13'tür. Bu ortalama ise katılımcıların yüksek orana ifadeyi desteklediklerini göstermektedir.

Tablo 3. 24. Katılımcıların “Hile Ve Yolsuzluklarla Mücadelede Ülkemizdeki Yasal Düzenlemeler Yeterli Düzeydedir.” İfadesine Katılım Oranları

İfadeler	n	%	\bar{x}	s.s.
Kesinlikle Katılmıyorum	130	28,8		
Katılmıyorum	129	28,2		
Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	99	21,6	2,46	1,28
Katılıyorum	55	12,0		
Kesinlikle Katılıyorum	45	9,8		
Toplam	458	100,0		

Katılımcıların "Hile ve yolsuzluklarla mücadelede ülkemizdeki yasal düzenlemeler yeterli düzeydedir." ifadesine katılım oranları yukarıdaki tabloda görülmektedir. Katılımcıların % 28,8'i kesinlikle katılmıyorum ifadesini seçerken %28,2'si katılmıyorum seçeneğini işaretlemişlerdir. İfade ortalaması (2,46) göz önüne alındığında katılımcıların ifadeye katılmadıkları görülmektedir.

Tablo 3. 25. Katılımcıların “Hile Ve Yolsuzluğun Önlenmesi İçin Mahkeme Tarafından Bir Hile Denetçisinin Atanması Gerekmemektedir.” İfadesine Katılım Oranları

İfadeler	n	%	\bar{x}	s.s.
Kesinlikle Katılmıyorum	16	3,5		
Katılmıyorum	36	7,9		
Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	86	18,8	3,81	1,02
Katılıyorum	199	43,4		
Kesinlikle Katılıyorum	121	26,4		
Toplam	458	100,0		

Katılımcıların yukarıdaki tabloda "Hile ve yolsuzluğun önlenmesi için mahkeme tarafından bir hile denetçisinin atanması gerekmektedir." ifadesine ilişkin görüşlerine yer verilmiştir. Tablo incelendiğinde katılımcıların %43,4'ü ifadeye katılırken, %26,4'ü kesinlikle katıldığını belirtmiştir. İfade ortalaması 3,81 katılımcıların ifadeyi desteklediğini göstermektedir.

Tablo 3. 26. Katılımcıların “Hile ve Yolsuzlukların Tespitinde Ülkemizdeki Denetim Faaliyetleri Yeterli Düzeydedir.” İfadesine Katılım Oranları

İfadeler	n	%	\bar{x}	s.s.
Kesinlikle Katılmıyorum	100	21,8	2,51	1,21
Katılmıyorum	176	38,4		
Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	59	12,9		
Katılıyorum	94	20,5		
Kesinlikle Katılıyorum	29	6,3		
Toplam	458	100,0		

Katılımcılar "Hile ve yolsuzlukların tespitinde ülkemizdeki denetim faaliyetleri yeterli düzeydedir." ifadesine %38,4 oranıyla katılmazken, %21,8 oranıyla tamamen katılmıyorum seçeneğine yönelmişlerdir. İfade ortalamalarının 2,51 olduğu gözükmemektedir. Bu oran katılımcıların söz konusu ifadeye katılım düzeylerinin düşük olduğunu göstermektedir.

Tablo 3. 27. Katılımcıların “Hile Denetimi Uygulamasında Çeşitli Tekniklerin Bilinmesi Gerekmemektedir.” İfadesine Katılım Oranları

İfadeler	n	%	\bar{x}	s.s.
Kesinlikle Katılmıyorum	9	2,0	4,14	0,84
Katılmıyorum	14	3,1		
Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	40	8,7		
Katılıyorum	232	50,7		
Kesinlikle Katılıyorum	163	35,6		
Toplam	458	100,0		

Tablo 3. 27.'de "Hile denetimi uygulamasında çeşitli tekniklerin bilinmesi gerekmektedir." görüşüne ilişkin katılımcı yanıtlarına yer verilmiştir. Katılımcılar % 50,7 oranıyla katılıyorum derken, %35,6 oranı ile kesinlikle katılıyorum şeklinde cevap vermişlerdir. İfade ortalamasının 4,14 olduğu hesaplanmış ve bu oran katılımcıların bu ifadeye yüksek oranda katıldıklarını göstermektedir.

Tablo 3. 28. Katılımcıların “Hile denetçiliğinin yapmış olduğu işleri denetçide yapabilir.” İfadesine Katılım Oranları

İfadeler	n	%	\bar{x}	s.s.
Kesinlikle Katılmıyorum	28	6,1	3,27	1,06
Katılmıyorum	78	17,0		
Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	143	31,2		
Katılıyorum	157	34,3		
Kesinlikle Katılıyorum	52	11,4		
Toplam	458	100,0		

Katılımcılar "Hile denetçiliğinin yapmış olduğu işleri denetçide yapabilir." ifadesine %34,3 oranı ile katılırken, %31,2 oranı ile ne katılıyorum ne katılmıyorum ifadesini kendi görüşlerine yakın bulmuşlardır. İfade ortalamaları alındığında 3,27 ile katılımcıların ifadeyi kısmen desteklediği anlaşılmaktadır.

Tablo 3. 29. Katılımcıların “Ülkemizde Dolandırıcılık İçin Yapılan Yasal Reformlar Yeterli Düzeyde Bulunmaktadır.” İfadesine Katılım Oranları

İfadeler	n	%	\bar{x}	s.s.
Kesinlikle Katılmıyorum	60	13,1	2,90	1,23
Katılmıyorum	135	29,5		
Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	107	23,4		
Katılıyorum	99	21,6		
Kesinlikle Katılıyorum	57	12,4		
Toplam	458	100,0		

Katılımcıların " Ülkemizde dolandırıcılık için yapılan yasal reformlar yeterli düzeyde bulunmaktadır." ifadesine ilişkin cevaplarına bakıldığında %29,5 ile katılmıyorum, %23,4 ile ne katılıyorum ne katılmıyorum şeklindedir. İfade ortalamaları alındığında 2,9 sayısı ortaya çıkmıştır. Bu ortalama katılımcıların söz konusu ifadeye pek katılmadığını göstermektedir.

Tablo 3. 30. Katılımcıların “Dolandırıcılığa Karşı Mücadele Konusunda, Genel Standartlara Göre Eğitilmiş Muhasebeci ve Denetçiler Yeterlidir.” İfadesine Katılım Oranları

İfadeler	n	%	\bar{x}	s.s.
Kesinlikle Katılmıyorum	57	12,4		
Katılmıyorum	169	36,9		
Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	102	22,3	2,74	1,15
Katılıyorum	94	20,5		
Kesinlikle Katılıyorum	36	7,9		
Toplam	458	100,0		

Katılımcıların " Dolandırıcılığa karşı mücadele konusunda, genel standartlara göre eğitilmiş muhasebeci ve denetçiler yeterlidir." ifadesine ilişkin yanıtları tablo 3. 30'da verilmiştir. Katılımcıların ifadeye ilişkin yanıtları % 36,9 ile katılmıyorum, %22,3 ile ne katılıyorum ne katılmıyorum şeklindedir. İfade ortalaması 2,74'tür. Bu oran katılımcıların ifadeye düşük seviyede katıldıklarını, genel olarak katılmadıklarını göstermektedir.

Tablo 3. 31. Katılımcıların “Türkiye’de Bilirkişilik Müessesesi Etkin Olarak İşlemektedir.” İfadesine Katılım Oranları

İfadeler	n	%	\bar{x}	s.s.
Kesinlikle Katılmıyorum	61	13,3		
Katılmıyorum	144	31,4		
Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	125	27,3	2,76	1,12
Katılıyorum	98	21,4		
Kesinlikle Katılıyorum	30	6,6		
Toplam	458	100,0		

Katılımcıların “Türkiye de bilirkişilik müessesesi etkin olarak işlemektedir.” ifadesine katılıp katılmama oranlarına bakıldığında %31,4 oranında katılmadıkları görülmektedir. Ayrıca katılımcılar %27,3 oranında ne katılıyorum ne katılmıyorum demişlerdir. İfadelerin ağırlıklı ortalamasının 2,76 olduğu görülmektedir. Ankete katılan kişilerin büyük çoğunluğu bilirkişiliğin etkin bir şekilde kullanılmadığını düşünmektedirler.

Tablo 3. 32. Katılımcıların “Bilirkişi Mahkeme Öncesinde ve Sırasında Görüş Bildirmelidir.” İfadesine Katılım Oranları

İfadeler	n	%	\bar{x}	s.s.
Kesinlikle Katılmıyorum	15	3,3		
Katılmıyorum	19	4,1		
Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	53	11,6	3,89	0,87
Katılıyorum	283	61,8		
Kesinlikle Katılıyorum	88	19,2		
Toplam	458	100,0		

“Bilirkişi mahkeme öncesinde ve sırasında görüş bildirmelidir.” ifadesine anketi yapanların katılıp katılmama oranları yukarıda ki tabloda görülmektedir. Tabloda ki verilere göre ankete katılanların %61,8’i (283 kişi) katılıyorum demişlerdir. Ayrıca %19,2’i (88 kişi) kesinlikle katılıyorum demiştir. Katılımcıların beyan ettikleri fikirlerin ağırlıklı ortalamasının 3,89 olduğu görülmektedir. Bu ortalama katılımcıların büyük oranının bilirkişinin mahkeme öncesinde ve sırasında görüş bildirmesi gerektiğini düşündüğünü ortaya koymaktadır.

Tablo 3. 33. Katılımcıların “Bilirkişi Mahkeme Sırasında Görüşlerini Açıklamak Zorundadır.” İfadesine Katılım Oranları

İfadeler	n	%	\bar{x}	s.s.
Kesinlikle Katılmıyorum	6	1,3		
Katılmıyorum	19	4,1		
Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	60	13,1	4,00	0,82
Katılıyorum	255	55,7		
Kesinlikle Katılıyorum	118	25,8		
Toplam	458	100,0		

“Bilirkişi mahkeme sırasında görüşlerini açıklamak zorundadır.” İfadesine araştırmaya katılanların katılıp katılmama durumlarına ilişkin oranlar yukarıda ki tabloda görülmektedir. Tabloda ki verilere göre ankete katılanların %55,7’si (255 kişi) katılıyorum demişlerdir. Ayrıca %25,8’i (118 kişi) kesinlikle katılıyorum demiştir. Katılımcıların beyan ettikleri fikirlerin ağırlıklı ortalamasının 4,00 olduğu

görülmektedir. Bu bağlamda katılımcıların büyük bir oranı (373 kişi) bilirkişinin mahkeme sırasında görüş açıklaması gerektiğini bildirmiştir.

Tablo 3. 34. Katılımcıların “Ülkemizde Uzmanlık (Bilirkişilik) Hizmeti Yeterli Düzeyde Olduğu İçin, "Dava Destek Danışmanlığı" Hizmetine Gerek Yoktur.” İfadesine Katılım Oranları

İfadeler	n	%	\bar{x}	s.s.
Kesinlikle Katılmıyorum	86	18,8		
Katılmıyorum	157	34,3		
Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	117	25,5	2,57	1,17
Katılıyorum	60	13,1		
Kesinlikle Katılıyorum	38	8,3		
Toplam	458	100,0		

Katılımcıların “Ülkemizde uzmanlık (bilirkişilik) hizmeti yeterli düzeyde olduğu için, "dava destek danışmanlığı" hizmetine gerek yoktur.” İfadesine katılıp katılmama durumlarına bakıldığında katılımcıların %34,3’ünün ifadeye katılmadığı anlaşılmıştır. Katılımcıların %25,5’i ne katılıyorum ne katılmıyorum demişlerdir. Katılıp katılmama oranının ağırlıklı ortalamasına bakıldığında 2,57 olduğu görülmektedir. Buna göre katılımcıların çoğu uzman tanıklığın yanında dava destek danışmanına da ihtiyaç olduğunu belirtmiştir.

Tablo 3. 35. Katılımcıların “"Uzman Tanıklık" ve "Dava Desteği" Hizmetlerinin Etkinliği İçin Hukuk Muhakemeleri Kanununa Yeni Düzenlemeler Getirilmelidir.” İfadesine Katılım Oranları

İfadeler	n	%	\bar{x}	s.s.
Kesinlikle Katılmıyorum	6	1,3		
Katılmıyorum	16	3,5		
Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	79	17,2	3,97	0,82
Katılıyorum	240	52,4		
Kesinlikle Katılıyorum	117	25,5		
Toplam	458	100,0		

“Uzman Tanıklık” ve “Dava Desteği” hizmetlerinin etkinliği için Hukuk Muhakemeleri Kanununa yeni düzenlemeler getirilmelidir.” İfadesine katılımcıların katılıp katılmama oranları tabloda görölmektedir. Bu oranlara göre katılımcıların %52,4’ü katılıyorum şikkını işaretlemişlerdir. %25,5’i ise kesinlikle katılıyorum demişlerdir. Katılıp katılmama oranlarının ağırlıklı ortalamasına bakıldığında 3,97 olduğu görölmektedir. Bu bağlamda ankete katılanların büyük bir çoğunluğu için Hukuk Muhakemeleri Kanunun da düzenleme yapılması gerektiğini düşünmektedir.

Tablo 3. 36. Katılımcıların “Dava Destek Danışmanları Avukatlara Yardımcı Olurlar.” İfadesine Katılım Oranları

İfadeler	n	%	\bar{x}	s.s.
Kesinlikle Katılmıyorum	9	2,0		
Katılmıyorum	41	9,0		
Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	80	17,5	3,72	0,87
Katılıyorum	267	58,3		
Kesinlikle Katılıyorum	61	13,3		
Toplam	458	100,0		

Katılımcıların “Dava destek danışmanları avukatlara yardımcı olurlar.” İfadesine katılıp katılmama oranlarına bakıldığında %58,3 oranında katıldıkları tespit edilmiştir. %17,5 oranında ne katılıyorum ne katılmıyorum demişlerdir. İfadelerin ağırlıklı ortalamasına bakıldığında 3,72 olduğu görölmektedir. Bu sonuca göre büyük oranda ifadeye katıldıklarını belirtmişlerdir.

Tablo 3. 37. Katılımcıların “Dava Destek Danışmanları Her Durumda Mahkemeye Açıklama Yapmak Zorundadırlar.” İfadesine Katılım Oranları

İfadeler	n	%	\bar{x}	s.s.
Kesinlikle Katılmıyorum	10	2,2		
Katılmıyorum	36	7,9		
Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	131	28,6	3,67	0,93
Katılıyorum	198	43,2		
Kesinlikle Katılıyorum	83	18,1		
Toplam	458	100,0		

Katılımcılar “Dava destek danışmanları her durumda mahkemeye açıklama yapmak zorundadırlar.” İfadesine katılıp katılmama durumlarının dağılımları tabloda verilmiştir. Tabloya göre katılımcıların %43,2'si ifadeye katıldıklarını belirtmişlerdir. Katılımcıların %28,6'sı ise ifadeye ne katılıyorum ne katılmıyorum demişlerdir. İfadeye katılıp katılmama oranlarının ortalamasının ise 3,67 olduğu görülmektedir. Bu sonuca göre katılımcıların çoğunluğu dava destek danışmanının mahkemede açıklama yapması gerektiğini söylemişlerdir.

Tablo 3. 38. Katılımcıların “Dava Destek Danışmanının Muhasebe Konusunda Derin Bilgiye Sahip Olması Gereklidir.” İfadesine Katılım Oranları

İfadeler	n	%	\bar{x}	s.s.
Kesinlikle Katılmıyorum	14	3,1		
Katılmıyorum	38	8,3		
Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	66	14,4	3,87	1,00
Katılıyorum	215	46,9		
Kesinlikle Katılıyorum	125	27,3		
Toplam	458	100,0		

Katılımcıların “Dava destek danışmanının muhasebe konusunda derin bilgiye sahip olması gereklidir.” İfadesi hakkında düşüncelerine bakıldığında en yüksek %46,9 oranında katılıyorum seçeneğini işaretlemişlerdir. Öte yandan katılımcıların %27,3'ü kesinlikle katılıyorum ifadesini işaretlemişlerdir. Katılım oranlarının ağırlıklı ortalamaları incelendiğinde 3,87 olduğu görülmektedir. Bu ortalamaya göre ankete katılanların büyük bir kısmı ifadeye katılmışlardır.

Tablo 3. 39. Katılımcıların “Türkiye’de Dava Destek Danışmanlığına Çok İhtiyaç Vardır.” İfadesine Katılım Oranları

İfadeler	n	%	\bar{x}	s.s.
Kesinlikle Katılmıyorum	10	2,2		
Katılmıyorum	24	5,2		
Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	99	21,6	3,87	0,93
Katılıyorum	204	44,5		
Kesinlikle Katılıyorum	121	26,4		
Toplam	458	100,0		

Katılımcılar “Türkiye de dava destek danışmanlığına çok ihtiyaç vardır.” ifadesine %44,5 oranında katılıyorum demişlerdir. Ankete katılanların %26,4 ü kesinlikle katılıyorum demişlerdir. İfadelerin ağırlıklı ortalamasına bakıldığında 3,87 olduğu görülmektedir. Buna göre katılımcılar yüksek oranda dava destek danışmanına ihtiyaç olduğunu belirtmişlerdir.

Tablo 3. 40. Katılımcıların “İş Davalarının Birçoğunda Dava Destek Danışmana Başvurulmalıdır.” İfadesine Katılım Oranları

İfadeler	n	%	\bar{x}	s.s.
Kesinlikle Katılmıyorum	7	1,5		
Katılmıyorum	30	6,6		
Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	82	17,9	3,90	0,91
Katılıyorum	218	47,6		
Kesinlikle Katılıyorum	121	26,4		
Toplam	458	100,0		

Katılımcıların “İş davalarının birçoğunda dava destek danışmana başvurulmalıdır.” ifadesine katılım oranları incelendiğinde en yüksek %47,6 oranıyla katılıyorum seçeneğini işaretleri görülmektedir. Katılanların verdikleri cevapların %26,4 ise kesinlikle katılıyorum şeklindedir. İfadelerin ağırlıklı ortalamasına bakıldığında 3,90 görülmektedir. Bu da katılımcıların yüksek oranda ifadeyi destekledikleri anlamına gelmektedir.

Tablo 3. 41. Katılımcıların Yaşları İle Adli Muhasebecilik Mesleği Hakkındaki Bilgi Seviyelerine İlişkin Anova Analiz Tablosu

Yaş	n	Ort.	s.s.	F	P
20-30	198	1,59	0,57		
31-45	181	1,90	0,68	17,311	0,00
46 ve üstü	47	2,07	0,56		
Toplam	426	1,77	0,64		

Yukarıdaki tablolarda katılımcıların yaşları ile adli muhasebe bilgi düzeylerine ait tanımlayıcı istatistikler ve varyans analiz değerleri bulunmaktadır. Yapılan tukey testi sonucunda 20-30 yaş aralığındaki katılımcıların bilgi düzeyleri ile 31-45 ile 46 ve üstü yaş aralığında olan katılımcıların adli muhasebe bilgi düzeylerinin %95 güven düzeyinde yapılan F testi sonucuna göre anlamlılık değeri $p=0,00<0,05$ bulunmuştur. Yani; muhasebe meslek mensuplarının yaşları ile bilgi düzeyleri anlamlı farklılık göstermektedir. 20-30 yaş grubundaki katılımcılar daha yüksek yaş grubundaki katılımcılara göre adli muhasebe mesleği hakkında daha az bilgiye sahiptirler.

Tablo 3. 42. Katılımcıların Eğitim Düzeyleri İle Adli Muhasebecilik Mesleği Hakkındaki Bilgi Seviyelerine İlişkin Anova Analiz Tablosu

Eğitim Düzeyi	n	Ort.	s.s	F	P
Lise	58	1,42	0,56	18,112	0,00
Ön lisans	64	1,68	0,44		
Lisans	234	1,76	0,59		
Lisans üstü	70	2,20	0,82		
Toplam	426	1,77	0,64		

Yukarıdaki tablolarda katılımcıların eğitim düzeyleri ile adli muhasebe bilgi düzeylerine ait tanımlayıcı istatistikler ve varyans analiz değerleri bulunmaktadır. Yapılan tukey testi sonucunda lisansüstü eğitim seviyesindeki katılımcıların adli muhasebecilik hakkındaki bilgi düzeyleri ile diğer eğitim düzeyindeki katılımcıların (lise, ön lisans, lisans) adli muhasebe bilgi düzeylerinin %95 güven düzeyinde yapılan F testi sonucuna göre anlamlılık değeri $p=0,00<0,05$ bulunmuştur. Yani; muhasebe meslek mensuplarının eğitim düzeyleri ile adli muhasebecilik hakkındaki bilgi düzeyleri anlamlı farklılık göstermektedir. Lisansüstü eğitim düzeyindeki katılımcılar daha düşük eğitim düzeyine sahip katılımcılara göre adli muhasebe mesleği hakkında daha fazla bilgiye sahiptirler.

Tablo 3. 43. Katılımcıların Mesleki Tecrübeleri İle Adli Muhasebe Bilgi Düzeylerine İlişkin Anova Varyans Analizi Tablosu

Tecrübe Yılı	n	Ort.	s.s.	F	P
1-10	279	1,67	0,63	11,481	0,00
11-25	109	1,93	0,66		
26 ve üstü	38	2,09	0,51		
Toplam	426	1,77	0,64		

Yukarıdaki tablolarda katılımcıların tecrübe süreleri ile adli muhasebe bilgi düzeylerine ait tanımlayıcı istatistikler ve varyans analiz değerleri bulunmaktadır. Yapılan tukey testi sonucunda 1-10 yıl aralığında tecrübesi bulunan katılımcıların bilgi düzeyleri ile 11-25 yıl ile 26 yıl ve üstü tecrübeye aralığında olan katılımcıların adli muhasebe bilgi düzeylerinin %95 güven düzeyinde yapılan F testi sonucuna göre anlamlılık değeri $p=0,00<0,05$ bulunmuştur. Yani; muhasebe meslek mensuplarının tecrübe süreleri ile adli muhasebecilik bilgi düzeyleri anlamlı farklılık göstermektedir. 1-10 yıl aralığında tecrübeye sahip katılımcılar daha yüksek tecrübe süresine sahip katılımcılara göre adli muhasebe mesleği hakkında daha az bilgiye sahiptirler.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Adli muhasebeciler mahkemeye konu olmuş muhasebe hata, hile ve usulsüzlüklerin çözümlenmesi amacıyla avukatlara yardımcı olmaktadır. Bu davalarda, adli muhasebeciden, henüz tartışmalı olan bir finansal meselenin mahkemeye götürülüp götürülmeyeceğine karar vermesi beklenilmektedir (Kuloğlu, 2007: 5). Ayrıca adli muhasebecilerden, mahkemelerde hâkimlerin uzmanlık alanı dışında kalan ve muhasebe ile ilgili olan durumlarda dava destek danışmanı olarak hizmet vermeleri beklenmektedir. Aynı zamanda adli muhasebecilerden dedektif gibi araştırma ve inceleme yapmaları ve daha sonra hata, hile ve usulsüzlüğü ortaya çıkarmaları beklenmektedir. Gerekli olduğu durumlarda ise tartışma konusu olan muhasebe hata, hile ve usulsüzlükle ilgili bilirkişilik yapmaları talep edilebilmektedir. Hâkim ve savcılar tartışmalı muhasebe konusunda bir karara varmak için adli muhasebecinin görüşlerini de değerlendirmektedir.

Bunun yanında hukuk bürolarında da adli muhasebe konusunda uzman muhasebecilere ihtiyaç duyulmaya başlandığı gözlemlenmektedir (Ciğer ve Topsakal, 2015: 73). Şöyle ki, ihtilafli bir muhasebe davası sırasında hakim adli muhasebeci talep edebilmektedir. Fakat adli muhasebeci olarak atanan avukatlar derin bir muhasebe ve denetim bilgisine sahip olamayabilmektedirler. Yeterince bilgiye sahip olmayan avukatlar adli muhasebeciden yardım talep edebilmektedirler. Bu nedenle hukuk bürolarında adli muhasebecilere ihtiyaç duyulmaktadır.

İşletmelerin faaliyet gösterdikleri alanların artması ve karmaşıklaşması ile işletmeler tutana bilmek için çeşitli yöntemlere başvurmuşlardır. Bazı işletmeler kendi doğaları gereği iş piyasasında ki yerini korumuş ve hatta büyümüşlerdir. Bazı işletmeler ise büyümek için çeşitli hile, yolsuzluk ve suiistimallere başvurmuşlardır. Bunların en başında kar hacmini fazla göstererek iş ortaklıkların artmasını sağlamak gelmektedir. Maliyetleri düşük, gelirleri yüksek gösterme faaliyeti sonucu işletmeler dönem sonlarında büyük kar açıklamışlardır. Fakat kar büyük olmasına rağmen ortaklara dağıtılacak karın olmamamı işletmelerin birden iflas ilan etmelerine neden olmuştur. İflas ilan eden işletmeler adli muhasebeciler tarafından incelenmiş ve yapılan yolsuzluklar ortaya konulmuştur.

Adli Muhasebeciler muhasebe işlemlerindeki hata, hile, yolsuzluk ve suiistimalleri araştırır ve rapor olarak ortaya koymaktadırlar. Bu rapor sonucunda mahkemede hakim ve savcılar dava konusunda bir karar vermektedirler. Aynı zamanda adli muhasebeciler de işletme yöneticilerine tekrardan benzer olayların yaşanmaması için almaları gereken tedbirler hakkında tavsiye niteliğine önderide bulunmaktadırlar (Coşkun, 2013: 57).

Muhasebe işlemlerinde oluşan yolsuzlukların ortaya çıkarılması milattan önceki dönemlere kadar uzanmaktadır. Ancak adli muhasebenin günümüzdeki anlamıyla 1980'li yıllarda ABD ve Kanada gibi gelişmiş ülkeler de faaliyet göstermişlerdir. 1997 yılında Adli Muhasebeciler Amerikan Komitesi kurulmuş ve adli muhasebecilik bir çatı altında toplanmıştır. 2001 yılında Enron ve 2002 yılında Worldcom şirketlerinde yaşanan muhasebe skandalları adli muhasebeciler tarafından gün yüzüne çıkarılmıştır. Dünya da aktif olarak faaliyet gösteren adli muhasebecilik Türkiye de son yıllarda dikkat çekmeye başlamıştır. Bu nedenle çalışmada adli muhasebeciliğin Türkiye şartlarında uygulanabilirliği ölçülmüştür.

Türkiye de adli muhasebecilik faaliyetleri son dönemlerde artmaktadır. Ayrıca konu üzerine akademik çalışmalar her gün artmaktadır. Fakat muhasebe meslek mensuplarının yeterince adli muhasebe konusunda farkında oldukları söylenemez. Çalışmanın uygulama kısmının ikinci bölümünde muhasebe meslek mensuplarının adli muhasebecilik konusunda ki farkındalığı ölçülmüştür. Ankete katılanların yaklaşık %20'lik kısmı konu üzerinde çalıştığını bildirmiştir. Ancak geri kalan %80'lik kısım konu hakkında pek bir bilgisinin olmadığını bildirmiştir. Türkiye de henüz adli muhasebe alanında tam bir farkındalık bulunmamaktadır. Ayrıca çalışmanın uygulama kısmının üçüncü bölümünde adli muhasebenin alt dalları olan “dava destek danışmanlığı”, “hile denetçiliği” ve “bilirkişilik” kurumlarının farkındalığı da ölçülmüştür. Bu bağlamda bilirkişilik kurumu ile diğer alt dallara göre daha çok ilgilenildiği belirlenmiştir.

Türkiye’de 14 Şubat 2011 tarihinde 6102 sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu çıkarılmıştır. Kanunu’nda ele alınan “özel işlem denetçiliği” bugüne kadar “bilirkişilik” kavramı ile hizmet veren konuları ele almıştır (Ahmet coşkun, 110).

Bilirkişilik bir kanunda açıklandığından ve Türkiye’de daha çok uygulama alanı bulunduğundan dolayı muhasebe meslek mensupları tarafından daha çok ilgilenilen bir konu olduğu tespit edilmiştir. Fakat çıkarılan bu kanun adli muhasebecilik çerçevesinde uygulama alanı bulan bilirkişilik ile tam örtüşmemektedir. Bu nedenle adli muhasebe alanını tamamen kapsayan ve her türlü soruna çözüm getirecek bir kanunun çıkarılması gerekmektedir.

Çalışmanın uygulama kısmından elde edilen verilere göre, hata, hile ve yolsuzlukları bulmak ve ortaya atılan iddianın sonuçlandırılması için tüm belgeleri toplayan ve filtreleyerek sonuçlandıran (Balcı, 2014: 10) adli muhasebeciye önemli ölçüde ihtiyaç duyulmaktadır. Bu nedenle TÜRMOB tarafından Kasım 2011 yılında Bağımsız Adli Muhasebe Uzmanlığı Programı kapsamında 35 muhasebe meslek mensubuna 7 aylık eğitim verilmiştir. Fakat 35 kişinin Türkiye için yeterli bir sayı olduğunu söylemek mümkün değildir. Bu nedenle lisans, yüksek lisans ve doktora eğitimlerinde adli muhasebecilik derslerine yer verilmelidir. Dahası üniversitelerin işletme-iktisat fakültelerinde ayrı bir bilim dalı olarak eğitim verilebilir. Ya da hukuk fakültelerinde adli muhasebecilik ayrı bir bilim dalı müfredat geliştirilebilir ve okutulabilir.

Hile ve yolsuzlukların ortaya çıkarılması veya önlenmesi için adli muhasebeciye ihtiyaç duyulmaktadır. Adli muhasebeci denetim şirketlerinin yapmış olduğu faaliyetlerden daha derinlemesine inceleme yapmaktadırlar. En az lisans seviyesinde teorik eğitim almış adli muhasebeci adayları stajyer olarak öğrenmelerine devam etmeleri uygun olacaktır. Söz konusu inceleme sırasında asıl adli muhasebeciye yardımcı olacak adaylar iş başında pratik eğitim alacakları için çok daha iyi adli muhasebeci olma imkanları bulunmaktadır.

Adli muhasebeci bilirkişi olarak, duygusallıktan uzak ve sakin bir şekilde, karmaşık muhasebe sorunlarına ilişkin uzman fikirlerini sunması gerekmektedir (Aksu vd., 2008: 64). Muhasebe meslek mensuplarına göre bilirkişi mahkemede görüşlerini bildirmek zorundadır ve bu nedenle dava destek danışmanlığına gerek yoktur. Fakat bilirkişilik ve dava destek danışmanlığı farklı iki uzmanlık alanıdır. Bu nedenle muhasebe meslek mensuplarına bu iki alanın farklılıkları anlatılmalıdır.

Ayrıca bu iki uzmanlık alanı ayrı yasa ve kanunlarda düzenlenirse karışıklık ortadan kaldırılabılır.

Dava sürecinde hakim, savcılar ve avukatlar muhasebe konusunda çözümleyemedikleri bir durum olursa dışarıdan yardım alabilmektedirler. Yapılan bu yardım genellikle alanında iyi muhasebeciler tarafından yapılmaktadır. Muhasebe meslek mensuplarına göre Türkiye de ihtilafli muhasebe davalarında dava destek danışmanına çok ihtiyaç duyulmaktadır. Ayrıca danışman dava sırasında sözlü açıklama yapması gerekmektedir. Fakat dava destek danışmanının davaya yardımcı olmasına rağmen Kovel İmtiyazı çerçevesinde dava sırasında sözlü açıklama yapma zorunluluğu bulunmamaktadır. Adli muhasebe eğitiminin yeterince olmamasından dolayı muhasebe meslek mensupları söz konusu imtiyazdan haberdar değildir.

Çalışmanın anket sonuçlarına göre katılımcıların yaşları ile adli muhasebe bilgi düzeylerine ait tanımlayıcı istatistikler yapılmış ve varyans analiz değerlendirilmiştir. Analiz sonucunda 20-30 yaş grubundaki katılımcılar daha yüksek yaş grubundaki katılımcılara göre adli muhasebe mesleği hakkında daha az bilgiye sahip oldukları belirlenmiştir. Ayrıca katılımcıların eğitim düzeyleri ile adli muhasebe bilgi düzeylerine ait tanımlayıcı istatistikler ve varyans analizi yapılmıştır. Analiz sonucunda lisansüstü eğitim düzeyindeki katılımcıların daha düşük eğitim düzeyine sahip katılımcılara göre adli muhasebe mesleği hakkında daha fazla bilgiye sahip oldukları tespit edilmiştir. Katılımcıların tecrübe süreleri ile adli muhasebe bilgi düzeylerine ait de tanımlayıcı istatistikler yapılmış ve varyans analiz değerleri bulunmuştur. Bu değerler sonucunda on yılın altında mesleki tecrübeye sahip katılımcılar daha yüksek tecrübe süresine sahip katılımcılara göre adli muhasebe mesleği hakkında daha az bilgiye sahip oldukları sonucuna varılmıştır. Fakat analiz sonuçlarında tespit edilen bilinirlik ortalamalarına bakıldığında Adli Muhasebe'nin bilinirlik seviyesinin yeterli düzeyde olduğunu söylemek mümkün değildir.

Sonuç olarak Adli Muhasebe Türkiye'de yeteri düzeyde bilinmemektedir. Bilinirlik seviyesini yükseltmek adli muhasebenin uygulanmasında da büyük bir adım olacaktır. Ayrıca Adli Muhasebe'nin Türkiye'de uygulanabilmesi için birçok bileşenin bir araya gelmesi gerekmektedir. Bu bağlamda en önemli bileşen eğitimidir. Adli muhasebeci statüsünü kazanmak isteyenlere en az lisans düzeyinde eğitim verilmeli ve uygulama anlatılmalıdır. Bu nedenle eğitim müfredatı titizlikle

hazırlanmalı ve Türkiye genelinde standart bir müfredat kullanılmalıdır. Diğer bir bileşen belli bir süre stajyer olarak iş başında uygulama eğitimi verilmelidir. Teorik olarak adli muhasebe eğitimi alan kişiler staj sırasında uygulama şansı bulacaklardır ve stajyerliklerini tamamladıklarında adli muhasebeyi rahatlıkla uygulayabileceklerdir. Bir diğer bileşen ise adli muhasebenin kanunlar ile desteklenmesi gerekmektedir. Kısmı olarak adli muhasebe kanunlarla desteklenmektedir. Fakat adli muhasebeye ait bir kanun bulunmamaktadır. Adli muhasebeye ait bir kanun olmadığından adli muhasebeciliğin uygulama aşaması eksik kalmaktadır. Söz konusu bileşenler bir araya geldiğinde adli muhasebe daha etkin bir şekilde uygulanabilir. Fakat Türkiye’de adli muhasebenin etkin uygulanabilmesi için gerekli alt yapı bileşenleri tamamlanmamıştır.

KAYNAKLAR

MAKALELER

- ABDİOĞLU, H. (2007), “Hilelerin Önlemesi Ve Ortaya Çıkarılmasına Yönelik Proaktif Yaklaşımlar,” *Muhasebe Ve Denetime Bakış Dergisi*, c.22: 119-137.
- ABDİOĞLU, H. (2007), “Mortgage Sözleşmelerinde Üçüncü Taraflarca Yapılan Hileler Ve Bu Hileleri Ortaya Çıkarmaya Yönelik Kırmızı Bayraklar” *Muhasebe Ve Finansman Dergisi*, c.35: 160-172.
- AÇIK, S. (2012), “Muhasebede Hata ve Hilelerin Vergi Hukuku Açısından İncelenmesi” *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, c.16/3: 351-366
- AĞBAL N. (2000), “Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Karapara İlişkisi” *Yaklaşım Dergisi*, c.89:38-52.
- AKTAŞ, H., G. Kuloğlu (2008), “Adli Muhasebe Ve Adli Muhasebecilik Mesleği,” *Muhasebe ve Denetime Bakış*, c.25: 101-120.
- AL, A., (2014), “Adli Muhasebe Ve Karar Alma Arasındaki İlişkilerin Finansal Kararlar Açısından Değerlendirilmesi” *Mali Çözüm Dergisi*, c.125: 95-124.
- ANDERSON, S., J. Volker, M. Philips (2008), “The Forensic Marketing Case Study Methods,” *Sam Advanced Management Journal*, c.73: 4-9.
- ATMACA, M. (2012), “Muhasebe Skandallarının Önlenmesinde İç Kontrol Sisteminin Etkinleştirilmesi,” *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, c.14, s.1: 191-205.
- EROL, M. (2013), “Kitap Tanıtımı Adli Muhasebe,” *Çankırı Karatekin Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, c.3, s.1: 203-207.

- BAKLACIOĞLU, S. (1992), “Türkiye’de Bağımsız Denetim Sistemi,” *Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, c.47,s.3:21-55.
- BAŞARA, G., İ. Başara (2010), “Borçlar Kanunu Tasarısında İrade Sakatlıkları” *Prof. Dr. Fırat Öztan'a Armağan*, c.2: 335-351.
- BAWANEH, S. (2011), “Forensic Accountants in the Digital Age,” *Interdisciplinary Journal Of Contemporary Research In Business*, c.3: 75-86.
- BOZKURT, N. (2000), “İşletme Çalışanları Tarafından Yapılan Hileleri Doğuran Nedenler,” *Yaklaşım Dergisi*, c92:63-68.
- BRESSLER, L. (2011), “Forensic Investigation: The Importance Of Accounting Information Systems,” *International Journal of Business, Accounting, and Finance*, c.5 :67-76.
- BROOKS, L., R. Labelle (2006), “CAP Forum on Forensic Accounting in the Post-Enron: World Education for Investigative and Forensic Accounting,” *Canadian Accounting Perspectives / Perspectives Comptables Canadiennes*, c.5: 287-306.
- CURTİS, G. (2008), “Legal and Regulatory Environments and Ethics: Essential Components of a Fraud and Forensic Accounting Curriculum,” *Issues In Accounting Education*, c.23:535-543.
- ÇABUK, A., E. Yücel (2012), “Adli Muhasebecilik Mesleği VE Türkiye’de Uygulanabilirliğine Yönelik Bir Araştırma,” *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, c.54: 27-50.
- ÇANKAYA, F., B. Gereken (2009), “Hile Denetçiliği Mesleği Ve Sertifikalı Hile Denetçiliği Mesleki Standartları Ve Ahlâk Kuralları,” *Muhasebe Ve Denetime Bakış Dergisi*, c.29: 93-108.
- ÇATIKKAŞ, Ö., Y. E. Çalışkan (2010), “Hile Denetiminde Proaktif Yaklaşımlar” *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, c.45: 146-156.

- ÇITAK, N. (2009), “Yaratıcı Muhasebe Hileli Finansal Raporlama Mıdır?,” *Mali Çözüm Dergisi*, c.91: 81-109.
- D’ATH, J. (2008), “Forensic Accounting is Here to Stay”. *Chartered Accountants Journal*, c.4:12-14
- DEMİRYÜREK, C. (2010), “İşletmelerde Yapılan Nakit Hileleri, Ortaya Çıkarılması ve Korunma Yolları,” *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, c.74: 153-161.
- DİGABRIELE, J. (2010), “A Teaching Case On Financial Mediation For The Forensic Accountant,” *Journal of Forensic Studies in Accounting and Business*, c.2: 49-56.
- DİGABRIELE, J. (2010), “Teaching Notes: A Teaching Case on Financial Mediation for the Forensic Accountant,” *Journal of Forensic Studies in Accounting and Business*, c.2: 57-60.
- DUMANOĞLU, S. (2005), “Hata Ve Hile Ayrımı: Hile Denetimi,” *Marmara Üniversitesi, İİBF Dergisi*, c.20, s.1: 347-358.
- DURKİN, R., M. Ueltzen (2009), “The Evolution of the CFF Credential,” *PFP Focus*, c.23:1-8.
- ELİTAŞ, C., M. Karakoç, E. Görgülü (2011), “Stance of Accounting Instructors to Forensic Accountancy Profession: Example of Turkey,” *International Journal of Business and Social Science*, c.2: 224-241.
- EMİR, M. (2008), “Hile Denetimi,” *Mali Çözüm Dergisi*, c.86: 109-121.
- ERDOĞAN, M. (2001), “Muhasebe Hilelerinin Ortaya Çıkarılmasında Benford Yasası,” *Muhasebe Ve Denetime Bakış Dergisi*, c.3: 1-8.
- ERDOĞAN, N. (2002), “Hileler Karşısında Denetçinin Sorumluluğu Ve Sas No. 82,” *Muhasebe Ve Denetime Bakış Dergisi*, c.6:17-32.

- EROL, M. (2008), "İşletmelerde Yaşanan Yolsuzluklara (Hata Ve Hileler) Karşı Denetimden Beklentiler," *Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi*, c.13: 229-237.
- GOLDEN, T. W., P. T. Pilkington (2006), "Looking Forward: The Future of Forensic Accounting Investigation" *A Guide to Forensic Accounting Investigation, John Willey & Sons, Inc, Chapter: s:535- 546*
- GÖÇEN, C.A. (2010), "Kurumsal Yönetim, İç Kontrol Ve Bağımsız Denetim: Parmalat Vakası," *Mali Çözüm Dergisi*, c.97: 107-129.
- GÜLTEN, S. (2010), "Adli Muhasebe Kavramı Ve Adli Müşavirlik Mesleği," *Ankara Barosu Dergisi*, c.68: 311-320.
- GÜLTEN, S. (2012), "Adli Muhasebe Alt Çalışma Alanı Olan Uzman Tanıklık Uygulamaları," *Adli Muhasebe Uygulamaları E-Dergi*, c.1: 15-25.
- HAO, X. (2010), "Analysis of the Necessity to Develop the Forensic Accounting in China," *International Journal of Business and Management*, c.5: 185-187.
- HEITGER, L., D. Heitger (2008), "Incorporating Forensic Accounting and Litigation Advisory Services Into the Classroom" *Issues In Accounting Education*, c.23: 561-572.
- HOUCK, M., M. Kranacher, B. Morris, R. Riley, J. Robeison, and J. Wells (2006), "Forensic Accounting as an Investigative Tool: Developing a Model Curriculum for Fraud and Forensic Accounting," *The Cpa Journal*, c.76: 68-70.
- IDOWU, S. (2011), "So You Want To Be A Forensic Accountant?," *Career Development*, c.43:65-66.
- KARACAN, S. (2012), "Hukuk ile Muhasebenin Kesişme Noktası: Adli Muhasebe", *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi*, c.4:105-128.

- KARAUSTA, T., A. Dönmez (2013), “Mesleki Hile Ve Bir Çözüm Önerisi Olarak Adli Denetim: Türkiye’de SPK’dan Yetki Almış Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma”, *Mali Çözüm Dergisi*, c.115:59-88.
- KASUM, A.S. (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*, Nisan:1-12.
- KAYA, U. (2005), “Muhasebe Mesleğinde Adli Muhasebe Uzmanlığı ve Türkiye Açısından Gerekliliği”, *Muhasebe ve Bilim Dünyası Dergisi*, c.7:49-64.
- KELEŞ, D., Ü. Keleş (2014), “Adli Muhasebecilik Mesleği Ve Türkiye’deki Uygulamaları”, *Gümüşhane Üniversitesi Sosyal Bilimler Elektronik Dergisi*, c.9:53-75.
- KIRLIOĞLU, H., N. Akyel (2004), “Enron Sonrası Bağımsız Denetimde Yaşananlar”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, c:23:28-34.
- KİRACI, M. (2005), “Hile Riski Değerlemesinin Ve Hileleri Bulmanın Denetimin Etkinliğindeki Rolü Ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma,” *Muhasebe Ve Denetime Bakış Dergisi*, c.14:103-126.
- KLEİNMAN, G., A. Anandarajan (2011), “Teaching And Educational Note: Inattentional Blindness And Its Relevance To Teaching Forensic Accounting And Auditing,” *Journal of Accounting Education*, c.29:37-49.
- KOZLU, E. (2004), “Dünyada Bankacılık, Parmalat Skandalının Finans Dünyasında Bırakacağı İzler,” *Garanti Dergisi*, Ocak: 4-6.
- KRANACHER, M., B. Morris, T. Pearson, R. Riley (2008), “A Model Curriculum for Education in Fraud and Forensic Accounting,” *Issues In Accounting Education*, c.23: 505–519.

- KURT, A., İ. Elagöz (2015), "6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Perspektifinde Adli Muhasebecilik Mesleğine Bakış", *Girişimcilik ve Kalkınma Dergisi*, c.10: 213-238.
- KURT, G., T. Uçma (2009), "Adli Muhasebecilik Mesleği Ve Adli Muhasebeci Olabilme Sürecinin Türkiye'deki ve Amerika'daki Yasal Düzenlemeler Açısından Karşılaştırılması," *Ticaret Ve Turizm Eğitim Fakültesi Dergisi*, c.2:160-178
- KÜÇÜK, E., Ş. Uzun (2009), "Hileli Finansal Raporlamanın Oluşumu Ve Doğurduğu Sorunlar," *Erciyes Üniversitesi İ.İ.B.F.Dergisi*, c.32: 239-258.
- MARDEN R., T. Darner (2006), "CPAs as Forensic Accountants in Divorce Engagements," *The Cpa Journal*, c.76: 62-65.
- MENĞİ, B. T., S. Y. Türkmen (2013), "Yatırım Hileleri," *Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Hakemli Dergisi*, c.10.s.39:31-39.
- OWOJORİ, A.A, T. O. Asaolu (2009), "The Role of Forensic Accounting in Solving the Vexed Problem of Corporate World," *European Journal of Scientific Research*, c.29: 183-187.
- ÖZBİRECİKLİ, M. (2006), "Bağımsız Denetçinin Müşteri Firmanın Yolsuzluk Eylemi Karşısındaki Tutumu: Şirket Yolsuzluk Vakaları Ve Yasal Düzenlemeler Çerçevesinde Bir İnceleme," *Muhasebe Ve Denetime Bakış Dergisi*, c.18: 1-18.
- ÖZKAN, Ö., İ. Özen (2011), "Kredi Kartı İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi Ve Kredi Kartı Yoluyla Yapılan Hile Türleri Ve Cezai Müeyyideler," *Mali Çözüm Dergisi*, y.21: 127-160.
- ÖZKUL, F., P. Pektekin (2009), "Muhasebe Yolsuzluklarının Tespitinde Adli Muhasebecinin Rolü Ve Veri Madenciliği Tekniklerinin Kullanılması," *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, c. 4:57-88.

- ÖZTOP, B. (2010), “Yeni Tür Dedektif Adli Muhasebeci,” *Turkishtime Aylık ekonomi dergisi*, c.96: 86-89.
- PAZARÇEVİREN, Y. (2005), “Adli Muhasebecilik Mesleği,” *Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, c.1, s.2: 1-19.
- PEARSON, T., T.W. Singleton (2008), “Fraud and Forensic Accounting in the Digital Environment,” *Issues In Accounting Education*, c.23/4: 545–559.
- PEDEN, M. (2011), “Forensic accountants – time for a new designation?,” *Chartered Accountants Journal*, c.90:80-81.
- POPE, K.R., B. Ong (2007), “Strategies for Forming an Effective Forensic Accounting Team,” *The CPA Journal*, c.77:64-66.
- RAMAMOORTI, S. (2008), “The Psychology and Sociology of Fraud: Integrating the Behavioral Sciences Component Into Fraud and Forensic Accounting Curricula,” *Issues In Accounting Education*, c.23: 521–533.
- RAMASWAMY, V. (2005), “Comorate Governance And The Forensic Accountant,” *The CPA Journal*, c.75: 68-70.
- RAMASWAMY, V. (2007), “New Frontiers: Training Forensic Accountants Within The Accounting Program,” *Journal of College Teaching & Learning*, c.4: 31-38.
- RENICK, J. (2007), “A Phased Engagement Approach To Forensic Accounting,” *The CPA Journal*, c.77: 62-65.
- RENZHOU, D. (2011), “Research on Legal Procedural Functions of Forensic Accounting,” *Energy Procedia*, c.5: 2147–2151.
- ROSEN, L. S. (2006), “CAP Forum on Forensic Accounting in the Post-Enron World, Forensic Accounting: Where and When Headed?,” *Canadian Accounting Perspectives / Perspectives Comptables Canadiennes*, c.5:257-264.

- RUSHINEK, A., S. Rushinek, J. Stutz (2012), “An Automated Internet Analysis/Alert System For Employer Compliance With Eeoc/Ada Discrimination Regulations,” *Journal of Forensic & Investigative Accounting*, c.4:244-263.
- SALTOĞLU, M. (2003), “Yaratıcı Muhasebede Özel Amaçlı Şirketlerin Rolü Ve Enron Örneği,” *Muhasebe Ve Denetime Bakış Dergisi*, c.10: 107-116.
- SANCHEZ, M. (2012), “The Role Of The Forensic Accountant In A Medicare Fraud Identity Theft Case,” *Global Journal Of Business Research*, c.6: 85-92.
- SARIOĞLU, K. (2002), “Enron Olayı (Vak’a),” *Yönetim Dergisi*, c.41:49-53.
- SMIELIAUSKAS, W. (2006), “Introduction and Commentary,” *Canadian Accounting Perspectives / Perspectives Comptables Canadiennes*, c.5: 239-256.
- STEINHOF. J. C. (2008), “Forensic Auditing: A Window to Identifying and Combating Fraud, Waste and Abuse,” *Journal of Government Financial Management*, c. 57: 10-15.
- SÜER, A. Z. (2003), “Profesyonel Muhasebe Mesleğinde Enron Skandalı Ve Sonrası Gelişmeler,”
- TORAMAN, C., H. Abdioğlu, B. İşgüden (2009), “Aklama Suçunun Önlenmesine Yönelik Çabalar: Adli Muhasebecilik Mesleği Ve Uygulamaları,” *Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, c.11, s.1:17-55.
- TUĞ, A., Y. Doğan, H. Hancı, (2002) “Kriminalistik Kriminoloji Değildir”, *Ankara Barosu Dergisi*, c.2:175-190.
- TÜRKYENER, C.M. (2007), “Benford Yasası Ve Mali Denetimde Kullanımı,” *Sayıştay Dergisi*, c.64:111-122.
- USUL, H., M. Topçuoğlu (2011), “Finansal Manipülasyonların Ortaya Çıkarılması Ve Önlenmesinde Adli Muhasebenin Önemi: Türk Hukuk Sisteminde Var

Olması Gerekliliği Üzerine Bir Tartışma,” *Süleyman Demirel Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, c.16, S.3:53-66.

WATTERS, M., K. M. Casey, J. Humphrey, G. Linn (2007), “CPA Firms Offering Of Forensic Services Surprisingly Consistent Over Time: Are CPA's Missing Out On A Forensic Accounting Gold Rush,” *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, c.11: 89-95.

WOLOSKY, H. W. (2004), “Forensic Accounting to the Forefront,” *The Practical Accountant*, c.37: 22-27.

YARDIMCIOĞLU, M., Ş. Ada (2013), “Kronolojik Bir Sırayla Muhasebe ve Finansal Raporlamada Usulsüzlükler ve Skandallar,” *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İİBF Dergisi*, c.3, s.2:43-55.

KİTAPLAR

AKCAGÜNDÜZ, E. (2010), *Küresel Krizlerde Yönetişim Kavramının Önemi*, Malatya:Turgut Özal Uluslar arası Ekonomi Ve Siyaset Kongresi-1 (Küresel Krizler Ve Ekonomik Yönetişim Bildiriler Kitabı), 15-16 Nisan, s.321-336.

ANASTASI, J. (2003), *The New Forensics Investigating Corporate Fraud and Theft of Intellectual Property*.

ASLAN, Y. (2010), *Uygulamalı Bilirkişilik Rehberi (1. Baskı)*, İstanbul: Kare Yayıncılık.

AŞÇIOĞLU, Ç. (2010), *Yargulamada Maddi Gerçeğin Belirlenmesi Kanayan Yara Bilirkişilik (1. Baskı)*, Ankara: Yazarın Kendi Yayını.

- ATMACA, M., S. Terzi (2012), *Adli Muhasebe: Adli Muhasebe Uygulamalarının Muhasebe Meslek Mensupları Açısından Değerlendirilmesi Yönelik Bir Araştırma (1. Baskı)*, İstanbul: Yaylın Yayıncılık.
- CRUMBLEY, L. (2001), *New Technologies' Effect on Forensic Auditing*, The International Consortium on Governmental Financial Management, 2-6 Nisan, s.202-212.
- DERYAL, Y. (2004), *Türk Hukukunda Bilirkişilik (2. Baskı)*, Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- DERYAL, Y. (2010), *Türk Hukukunda Bilirkişilik (3. Baskı)*, Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- GÜLTEN, S., İ. Kocaer (2011), *Adli Muhasebe Uygulamaları (1. Baskı)*, Ankara: Ankara Ofset.
- IRMAK, R., B. Çağlayan, G. Arslan, B. Bal (2002), *Muhasebenin Genel Esasları Muhasebede Hata ve Hileleri ile Bunların Tespit Yöntemleri ve Hesapların Denetimi*, Şafak Matbaacılık: Ankara.
- KÖSE, Ö. (2007), *Dünyada Ve Türkiye'de Yüksek Denetim (2.Basım)*, Ankara: TC. Sayıştay 145. Kuruluş Yıldönümü Yayınları.
- KURŞAT, Z. (2003), *Borçlar Hukuku Alanında Hile Kavramı*, İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınları.
- MAHMUTOĞLU, F. S. (2003), *Ekonomik Suçlar Bağlamında Kredi Hukukundan Kaynaklanan Suç ve İdari Suçlar*, Ankara: Seçkin Yayıncılık
- OBERHOLZER, C. (2002), *Quality Management in Forensic Accounting*, Pretoria:Gordon Institute of Business Science.
- ÖZKAYA, E. (2000), *Açıklamalı İctihatlı Hata Hile İkraah Davaları*, Ankara: Seçkin Yayınevi.

PACINI, C., W. Hillison, S. Thompson (2005) “Forensic Accounting and Autorney Client Privilege”, Philedelphia, USA: Expert Witnessing in Forensic Accounting, Edwards Inc.

RAMAMOORTİ, S. (2003), *Chapter 1 Internal Auditing: History, Evolution, And Prospects (1. Baskı)* Florida: The Institute of Internal Auditors Research Foundation.

SEVİLENGÜL, O. (2003), *Genel Muhasebe (11. Baskı)* Ankara: Gazi Kitapevi.

SÖKEMEN, U. (2009), *Kamu İdaresinde Soruşturma Kovuşturma*, Ankara: T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı

USUL, H. (2007), *Davranışsal Muhasebe* Ankara: Asil Yayınları

TEZLER

AKYEL, N. (2009), “Adli Muhasebecilik Ve Türkiye’de Uygulanabilmesi İçin Altyapı Bileşenlerinin Mevcut Durumu, Değerlendirilmesi Ve Öneriler”, *Doktora Tezi*, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sakarya.

ALTINSOY, M. (2011), “Adli Muhasebecilik Ve Türkiye’de Uygulanabilirliği”, *Yüksek Lisans Tezi*, İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimleri Enstitüsü, İstanbul.

BAYIRLI, R. (2006), “Yaratıcı Muhasebe, Etik, Firma Değeri ve Örnek Bir Uygulama” *Doktora Tezi*, Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.

- BAYRAKTAR, A. (2007), “Türkiye’de Muhasebe Hileleri Tarihi” *Yüksek Lisans Tezi*, Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Edirne.
- ÇINAR, S. (2009), “Türk Vergi Hukuku’nda Bilirkişilik Kurumu Ve Analizi”, *Yüksek Lisans Tezi*, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- ÇINAR, S. (2009), “Türk Vergi Hukukunda Bilirkişilik Kurumu Ve Analizi”, *Yüksek Lisans Tezi*, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- GÖKSU, S. (2011), “Adli Muhasebe Kapsamında Çalışan Hileleri ve Kars İlinde Adli Vakalar Analizi”, *Yüksek Lisans Tezi*, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- GÜLAÇTI, M. (2004), “Adli Muhasebe Mesleği ve Uygulama Önerisi”, *Yüksek Lisans Tezi*, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- İNAM, B. (2007), “Denetim Mesleğinde Etik, Bağımsızlık Ve Sarbanes - Oxley Kanunu Sonrası Gelişmeler”, *Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi*, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- KANDEMİR, C. (2010), “Muhasebe Hilelerinin Ortaya Çıkarılmasında ve Önlenmesinde Bağımsız Denetimin Rolü ve Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu”, *Doktora Tezi*, Çukurova Üniversitesi, Adana.
- KİRİK, Z. (2007), “Muhasebe Hata Ve Hileleri İle Muhasebe Mesleğinde Etik: Afyonkarahisar’da Muhasebeciler Üzerine Bir Araştırma”, *Yüksek Lisans Tezi*, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir.
- KOCAMEŞE, M. (2006), “Benford Kanunu Ve Vergi Denetiminde Kullanılabilirliğinin İncelenmesi”, *Yüksek Lisans Tezi*, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- KULOGLU, G. (2007), “Adli Muhasebe Kapsamında Kredi Kartı Dolandırıcılıkları Ve Türkiye Örneği”, *Doktora Tezi*, Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Manisa.

- KÜÇÜK, İ. (2008), “Finansal Raporlamada Hile-Manipülasyonlar Ve Önlenmesi”
Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- PEHLİVAN, A. (2010), “Adli Muhasebe Eğitimi Ve Türkiye’de Adli Muhasebe Eğitiminin Geliştirilmesine Yönelik Bir Araştırma”, *Doktora Tezi*, Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Erzurum.
- SAÇAKLI, Y. (2011), “Adli Muhasebecilik Perspektifinde Türkiye’deki Üniversitelerde Muhasebe Denetimi Eğitimi Ve Öneriler”, *Yüksek Lisans Tezi*, Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Afyonkarahisar.
- ŞAHİN, B. (2011), “Adli Muhasebecilik Mesleği Ve 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Açısından İncelenmesi”, *Yüksek Lisans Tezi*, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- YAMAN, T. (2008), “Finansal Tablolar Aracılığı İle Kullanıcılara Yanıltıcı Bilgi Sunulması Ve Sonuçları”, *Doktora Tezi*, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

DiĞER

AKÇAGÜNDÜZ, E., (15-16 Nisan 2010) “*Küresel Krizlerde Yönetişimin Kavramının Önemi*,” Turgut Özal Uluslararası Ekonomi ve Siyaset Kongresi, Malatya,

BK, Borçlar Kanunu, Madde 31, Madde 32, Madde 33.

DARMAN, G. (3-5 Kasım 2004), “*Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Kurumsal Yönetim Üzerinde Etkileri*,” 1. Uluslararası Muhasebe Konferansı.

HMK, Hukuk Muhakemeleri Kanunu, Madde 293.

MANİSALI, G., (5 Kasım 2004), “*Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Kurumsal Yönetim Üzerindeki Etkileri*” Darman Milletlerarası Ticaret Odası Finans Komitesi.

MBAMA, A. R. (13-17 Ekim 2008), “*Money Laundering: The Role of a Forensic Accountant as an Expert Witness*” ICAN Conference Held At The International Conference Center In Abuja.

SPK (Sermaye Piyasası Kurulu)(2011), *Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ, Seri: X, No: 22*

SÜER A.Z., (16-20 Nisan 2003), “*Profesyonel Muhasebe Mesleğinde Enron Skandalı Ve Sonrası Gelişmeler*”, VI. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, ANTALYA, TÜRKİYE, , s.112-126

THORNHILL, W. T. (1995), “*Forensic Accounting: How to Investigate Financial Fraud*” USA: Business One Irwin Professional Publishing Accounting Library

TMMOB Mimarlar Odası (18-19 Aralık 2008), “*Bilirkişilik Uygulama Alanları, Sorunları, Önerileri Sempozyumu*” Bilirkişilik ve Gayrimenkul Değerleme Komitesi, Ankara: TMMOB Mimarlar Odası.

İNTERNET KAYNAKLARI

acfe.com/who-we-are.aspx, 29.07.2012

ANSARI, K. “Corruption And Forensic Accounting”, (Çevrimiçi)
<http://www.docstoc.com/docs/51920302/CORRUPTION-AND-FORENSIC-ACCOUNTING>, 26 Temmuz 2012.

arsiv.ntvmsnbc.com/news/165826.asp: 23.11.2012

BOZKURT, N. “İşletmelerin Kara Deliği, Çalışanların Hilesi – Adli Muhasebe”
GAGIAD Gaziantep Genç İşadamları Derneği Panel Notları, 03
Temmuz 2009 (Çevrimiçi)
http://www.gagiad.org.tr/index_calismalar_detay.php?id=246, 17Kasım.2012.

BUCKSTEİN, J. “Forensic Accounting, Part 1: Far From a Recent Phenomenon”,
(Çevrimiçi) http://www.cga-pdnet.org/Non_VerifiableProducts/ArticlePublication/ForensicAccounting/ForensicAccounting_p1.pdf, 25 Mart 2012.

Crumbley, 2009: aaahq.org/abo/reporter/fall09/abo08.htm :05.04.2012

CRUMBLEY, L. “So What Is Forensic Accounting?,” **Accounting, Behavior And Organization (The ABO) Reporter**, Fall 2009 (Çevrimiçi)
<http://aaahq.org/abo/reporter/fall09/abo08.htm> , 05 Nisan 2012.

DAVIS, C., S. Ogilby, R. Farrell “Survival Of The Analytically Fit: The Dna Of An Effective Forensic Accountant,” **Journal of Accountancy**, Ağustos 2010,
(Çevrimiçi) www.journalofaccountancy.com ,

docstoc.com/docs/51920302/corruption-and-forensic-accounting, 26.07.2012

docstoc.com/docs/51920302/CORRUPTION-AND-FORENSIC-ACCOUNTING,
26.07.2012

ekodialog.com/Makaleler/enron_skandali_sermaye_piyasalari.html, 09.11.2012

frcdenetim.com/index.php/tr/hakkimizda/5/biz-kimiz, 15.11.2012

GROSS, H., S. Reed, C. Higgs “‘Catch The Rat’ By Using Forensic Accounting”, 28
Elül-11 Ekim 2011, (Çevrimiçi) <http://www.theIndianaLawyer.com>, 27
Temmuz 2012.

GÜLTEN, S. “Adli Muhasebe'nin Türkiye'de Mevcut Durumu,” **Muhasebe Dergisi**,
2011-07-06 (Çevrimiçi)
<http://muhasebedergisi.com/oku.php?id=233&mak=54> , 20 Şubat 2012.

<http://aofhukukagiris.wordpress.com/> 05.07.2014

http://securities.stanford.edu/news-archive/2003/20030218_Headline01_Staff.htm,
1.11.2012

<http://sosyoloji.ibu.edu.tr>, 05.07.2014

http://www.adlimuhasebe.com/index.php?option=com_content&view=article&id=1&Itemid=2, 03.02.2012.

<http://www.amerikaninsesi.com/content/a-17-a-2002-06-27-8-1-87863442/797186.html>,
(13.06.2012).

<http://www.arsiv.ntvmsnbc.com/news/165149.asp>, (23.11.2012).

http://www.ekodialog.com/Makaleler/enron_skandali_sermaye_piyasalari.html
03.07.2014

<http://www.forensic-accounting-information.com> (23.10.2012).

<http://www.hiledenetcisi.com/html/bilirkisi.html>, (16.03.2013).

<http://www.hiledenetcisi.com/word/hile-ucgeni.pdf> 23.02.2016

<http://www.hukukibilgiler.com/vergi-hukuku/usulsuzluk-nedir-usulsuzluk-cezalari.html> 01.11.2014

<http://www.karde-as.com/hizmetlerimiz/danismanlik/denetim-hizmetleri/adli-muhasebe-hizmetleri/> 22.02.2016

<http://www.spk.gov.tr/apps/teblig/displayteblig.aspx?id=295&ct=f&action=displayfile&ext=.pdf> (Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında TebliğSeri: X, No: 22 (22.10.2012).

<http://www.sunbeam.com/Splash.aspx>, 21.11.2012

<http://www.tesk.org.tr/tr/calisma/vergi/sirkuler/s29.html> 10.10.2014

<http://www.turkcebilgi.com/hile> 21.02.2016

KOCAER, İ. “Adli Muhasebecilik Ve Diğer Mesleklerle Karşılaştırılması”, (Çevrimiçi) http://www.adli-muhasebe.com/index.php?option=com_content&view=article&id=13:ornek-makale-1&catid=2:makaleler&Itemid=7,17 Şubat 2012.

KUMKALE, R. (2005). “Bilirkişilik Ve Mali Müşavirlik Mesleği”, (Çevrimiçi) http://www.alomaliye.com/ruknettin_kumkale_bilirkişilik.htm, 15.11.2012.

REZAAE, Z., Crumbley, D. L., & Elmore, Robert C. (2004). “Forensic Accounting Education: A Survey of Academicians and Practitioners”, Social Science Research Network. (Çevrimiçi) http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=518263, 07 Eylül 2012).

SEN, S. “Hatalı Ve Kasıtlı İşlemlerin Saptanmasında Çapraz Denetim Tekniği” <http://www.yondenet.com.tr/?islem=anasayfa&liste=makale&durum=gor&id=13,25Ekim2012>.

SEVİĞ, V. “Ticari defterlerin delil olma özelliği,” **Muhasebe Vergi**, (Çevrimiçi) <http://www.muhasbevergi.com/content.aspx?id=1992>, 23 Mart 2012.

tdk.gov.tr (16.02.2012)

WRİTER, S. “SEC Settles With Ex-Andersen Partner In Sunbeam Probe”, (Çevrimiçi) http://securities.stanford.edu/news-archive/2003/20030218_Headline01_Staff.htm, 21Kasım 2012.

www.forensicaccounting.com/cphome.html

<http://www.tesk.org.tr/tr/calisma/vergi/sirkuler/s29.html> 26.02.2016).

<http://www.verginet.net/dtt/1/Ozel-Usulsuzluk-Cezalari.aspx> 26.02.2016).

http://www.turkhukusitesi.com/makale_922.htm 26.02.20016).

TC.
NİĞDE ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ESNTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE-FİNANSMAN BİLİM DALI
YÜKSEK LİSANS TEZİ ANKET FORMU

Anketörün Adı: Nurten Bayrak

Sayın Katılımcı,

Bu anket, Niğde Üniversitesi Muhasebe-Finansman yüksek lisans öğrencisi olan Nurten Bayrak tarafından “Adli Muhasebecilik Mesleği Ve Türkiye’de Uygulanabilirliğinin Tespitine Yönelik Bir Araştırma” adlı yüksek lisans tezine veri elde etmek için kullanılacaktır.

Anketin amacı, adli muhasebecilik mesleğinin bilinirliğini ve Türkiye şartlarında bu mesleğin uygulanabilirliğini ölçmektir. Bu ankette bize vereceğiniz bilgiler bu akademik çalışma için kullanılacak olup bilgileriniz herhangi başka bir yerde kullanılmayacak ve saklı tutulacaktır.

Lütfen anketi gerçek görüş ve düşüncelerinizle cevaplandırınız. Bunun için sizlere şimdiden teşekkür ederiz.

Tablo 1. Ankete Katılan Meslek Mensuplarının Demografik Özellikleri

1. Cinsiyet	Bay	
	Bayan	
2. Yaş	20-30	
	30-45	
	45 ve üstü	
3. Eğitim durumu	Doktora	
	Lisansüstü	
	Lisans	
	Ön lisans	
	Lise	
4. Unvan	Stajyer SM	
	SMMM	
	Yeminli Mali Müşavir	
	Denetmen	
5. Mesleki Deneyim	1-10 yıl	
	11-25	
	25 ve üzeri	
6. Çalışma durumu	Bağımlı	
	Bağımsız	

Tablo 2: Meslek Mensuplarının Konu Üzerindeki Farkındalık Düzeyi

ADLİ MUASEBECİLİK KONUSU HAKKINDA MESLEK MENSUPLARIN BİLGİ DÜZEYİ		
1. Adli Muhasebe Bilgisi	Hiçbir bilgim yok	
	Biraz bilgim var	
	İlgilendiğim bir konu	
	Üzerinde çalıştığım konu	
2. Adli Muhasebenin Kullanım Alanlarından “Hile Denetçiliği” Bilgisi	Hiçbir bilgim yok	
	Biraz bilgim var	
	İlgilendiğim bir konu	
	Üzerinde çalıştığım bir konu	
3. Adli Muhasebenin Kullanım Alanlarından “Dava Destek Danışmanı” Bilgisi	Hiçbir bilgim yok	
	Biraz bilgim var	
	İlgilendiğim bir konu	
	Üzerinde çalıştığım bir konu	
4. Adli Muhasebenin Kullanım Alanlarından “Bilirkişilik (Uzman Tanıklık)” Bilgisi	Hiçbir bilgim yok	
	Biraz bilgim var	
	İlgilendiğim bir konu	
	Üzerinde çalıştığım bir konu	

Tablo 3: Adli Muhasebecilik Mesleği Ve Türkiye'de Uygulanabilirliğinin Tespitine Yönelik Bir Araştırma

Anketteki sorulara verilen cevaplar 1 ve 5 puan üzerinden değerlendirilecek. Anket üzerinde 1 puan katılmıyorum, 5 puan ise katılıyorum anlamına gelecektir.

	Kesinlikle Katılıyorum	Katılıyorum	Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum
1. Adli Muhasebe Adliyelerin muhasebe sistemidir.					
2. Adli Muhasebe, muhasebe davalarının adliyede görülmesidir.					
3. Adli muhasebecinin derin bir muhasebe bilgisine sahip olması gerekmektedir.					
4. Mevcut muhasebe müfredatı adli muhasebe eğitimi ve uygulama için toplumun talebine yeterince duyarlı değildir.					
5. Adli muhasebeciliğin ayrı bir müfredatı olmalıdır					
6. Adli muhasebecilik konusunda yapılan eğitimler yetersizdir.					
7. Türkiye’de adli muhasebeciliğe önemli ölçüde ihtiyaç duyulmaktadır.					
8. Adli muhasebeci dürüst, güvenilir ve tarafsız olmalıdır.					
9. Adli muhasebeci unvanını alabilmek için muhasebecilerin bir staj dönemi geçirmeleri gerekmektedir.					
10. Adli muhasebecilikte deneyim başarıyı artırır.					
11. Ülkemizde adli muhasebecilerin staj yapmasına imkân sağlayacak kurum ve kuruluşlar yeterli düzeydedir.					
12. Adli muhasebecilik mesleğinin uygulanabilmesi için 3568 no'lu meslek yasası ile düzenlenmesi gerekmektedir					
13. Adli muhasebenin uygulanabilmesi için gerekli alt yapı yetersizdir.					
14. Adli muhasebenin uygulanabilmesi için ayrı bir yasasının olması gerekmektedir.					
15. Adli muhasebecilerin diğer bilim dalarını da biliyor olması gerekir (denetim, hukuk, suç bilimi vs.).					
16. Hile ve yolsuzlukların önlenmesi için adli muhasebeye ihtiyaç vardır.					
17. Hile ve yolsuzluklarla mücadelede ülkemizdeki yasal düzenlemeler yeterli düzeydedir.					
18. Hile ve yolsuzluğun önlenmesi için mahkeme					

tarafından bir hile denetçisinin atanması gerekmektedir.					
19. Hile ve yolsuzlukların tespitinde ülkemizdeki denetim faaliyetleri yeterli düzeydedir.					
20. Hile denetimi uygulamasında çeşitli tekniklerin bilinmesi gerekmektedir.					
21. Hile denetçiliğinin yapmış olduğu işleri denetçide yapabilir.					
22. Ülkemizde dolandırıcılık yapılan yasal reformlar yeterli düzeyde bulunmaktadır.					
23. Dolandırıcılığa karşı mücadele konusunda, genel standartlara göre eğitilmiş muhasebeci ve denetçiler yeterlidir.					
24. Türkiye de bilirkişilik müessesesi etkin olarak işlemektedir.					
25. Bilirkişi mahkeme öncesinde ve sırasında görüş bildirmelidir.					
26. Bilirkişi mahkeme sırasında görüşlerini açıklamak zorundadır.					
27. Ülkemizde uzmanlık (bilirkişilik) hizmeti yeterli düzeyde olduğu için, "dava destek danışmanlığı" hizmetine gerek yoktur.					
28. "Uzman Tanıklık" ve "Dava Desteği" hizmetlerinin etkinliği için Hukuk Muhakemeleri Kanununa yeni düzenlemeler getirilmelidir.					
29. Dava destek danışmanları avukatlara yardımcı olurlar.					
30. Dava destek danışmanları her durumda mahkemeye açıklama yapmak zorundadırlar.					
31. Dava destek danışmanının muhasebe konusunda derin bilgiye sahip olması gereklidir.					
32. Türkiye de dava destek danışmanlığına çok ihtiyaç vardır.					
33. İş davalarının birçoğunda dava destek danışmana başvurulmalıdır.					

ÖZ GEÇMİŞ

KİŞİSEL BİLGİLER

Adı ve Soyadı :Nurten BAYRAK
Doğum Yeri ve Tarihi :Bakırköy/ İSTANBUL, 18.10.1985
Medeni Hali :Evli
İletişim Bilgileri :nurtenorgun@gmail.com
0546 497 45 34 (GSM)

EĞİTİM

1999-2002 Fahrettin Özüdoğru Ticaret Meslek Lisesi
2005-2009 Gazi Üniversitesi Muhasebe Ve Finansman
Öğretmenliği Bölümü
2006-2013 Açık Öğretim Fakültesi Kamu Yönetimi Bölümü

İŞ DENEYİMİ

2009-2010 Etkin Eğitim Yayın Dağıtım Sanayi Ve Ticaret
Ltd. Şti.
2013-2015 İsmail Yeşil Yurt Mesleki ve Teknik Anadolu
Lisesi
2015- Ayşe Sağdıç Çok Programlı Anadolu Lisesi