

T. C.
OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

ADLİ MUHASEBE VE UYGULAMALARI

KADİR DEVELİOĞLU

YÜKSEK LİSANS TEZİ

İŞLETME ANA BİLİM DALI

MUHASEBE VE DENETİM PROGRAMI

DANIŞMAN

Doç. Dr. Hakan TAŞTAN

İSTANBUL, Kasım2015

T. C.
OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

ADLİ MUHASEBE VE UYGULAMALARI

KADİR DEVELİOĞLU

1320008254

YÜKSEK LİSANS TEZİ

İŞLETME ANA BİLİM DALI

MUHASEBE VE DENETİM PROGRAMI

Tezin Enstitüye Teslim Edildiği Tarih :

Tezin Savunulduğu Tarih : 17/11/2015

Tez Danışmanı : Doç. Dr. Hakan Taştan

Diğer Jüri Üyeleri : Yrd. Doç. Dr. Hüseyin Mert
Dr. A. Engin Ergüden

İSTANBUL, Kasım 2015

İÇİNDEKİLER

	<u>SAYFA</u>
ÖZET	iv
ABSTRACT	v
KISALTMALAR.....	vi
ŞEKİL LİSTESİ.....	viii
TABLO LİSTESİ	ix
BÖLÜM 1. GİRİŞ VE AMAÇ	1
BÖLÜM 2. ADLİ MUHASEBE VE ADLİ MUHASEBECİLİK	2
2. 1. ADLİ KELİMESİNİN ANLAMI	2
2. 2. ADLİ MUHASEBE VE ADLİ MUHASEBE MESLEĞİ	2
2. 3. ADLİ MUHASEBE MESLEĞİNİN TARİHSEL GELİŞİMİ ...	5
2. 4. ADLİ MUHASEBE MESLEĞİNİ GEREKTİREN NEDENLER	6
2. 5. ADLİ MUHASEBECİDE OLMASI GEREKEN ÖZELLİKLER	8
2. 6. ADLİ MUHASEBE BİLİM DALININ DİĞER BİLİMLERLE İLİŞKİSİ	10
2. 6. 1. PSİKOLOJİ.....	10
2. 6. 2. SUÇ BİLİMİ.....	12
2. 6. 3. GRAFOLOJİ.....	13
2. 6. 4. HUKUK	13
2. 6. 5. DENETİM	15
2. 7. ADLİ MUHASEBECİLİĞİN MESLEKİ FAALİYETLERİ...	18
2. 8. ADLİ MUHASEBECİLERİN KULLANDIĞI TEKNİKLER.	19
BÖLÜM 3. UZMAN TANIKLIK	23
3. 1. UZMAN TANIKLIĞIN YAPISI.....	24

3. 2. UZMAN TANIKLIK VE BİLİRKİŞİLİK KURUMUNUN KARŞILAŞTIRILMASI	27
3. 3. UZMAN TANIKTA BULUNMASI GEREKEN ÖZELLİKLER	28
3. 4. UZMAN TANIKLIĞIN ÜLKEMİZDEKİ HUKUKSAL ZEMİNİ.....	33
3. 5. UZMAN TANIKLIK SÜRECİ.....	36
3. 6. ÖRNEK UYGULAMA	40
BÖLÜM 4. SUİSTİMAL, HİLE ARAŞTIRMACILIĞI.....	50
4. 1. HİLENİN TANIMI.....	50
4. 2. HİLE VE ADLİ MUHASEBE	52
4. 3. HATA VE HİLE KAVRAMININ BİRBİRİNDEN AYRIMI ..	59
4. 4. HİLE TÜRLERİ	60
4. 5. İŞLETMELERDE HİLENİN ÖNLENMESİ.....	68
4. 6. ADLİ MUHASEBECİNİN HİLE DENETİMİNDE DİKKAT ETMESİ GEREKEN HUSUSLAR	70
4. 7. ÖRNEK UYGULAMA	72
BÖLÜM 5. DAVA DESTEĞİ	79
5. 1. ADLİ MUHASEBECİNİN KAPSAMINA GİREN DAVA KONULARI.....	79
5. 1. 1. ZİMMET İLE İLGİLİ UYUŞMAZLIKLARDA ADLİ MUHASEBE.....	83
5. 1. 2. BOŞANMA DAVALARINDA ADLİ MUHASEBE.....	84
5. 1. 3. CEZA KANUNU İLE İLGİLİ UYUŞMAZLIKLARDA ADLİ MUHASEBE.....	86
5. 1. 4. İCRA İFLAS HUKUKU İLE UYUŞMAZLIKLARDA ADLİ MUHASEBE.....	86
5. 1. 5. İŞ HUKUKU İLE İLGİLİ UYUŞMAZLIK DAVALARINDA ADLİ MUHASEBE	87
5. 1. 6. VERGİ HUKUKU İLE İLGİLİ UYUŞMAZLIKLARDA ADLİ MUHASEBE.....	87

5. 1. 7. TİCARET HUKUKU İLE İLGİLİ UYUŞMAZLIKLARDA ADLİ MUHASEBE.....	89
5. 1. 8. KARA PARANIN AKLANMASI İLE İLGİLİ UYUŞMAZLIKLARDA ADLİ MUHASEBE.....	90
5. 2. ÖRNEK UYGULAMA (DAVA DESTEĞİ).....	91
BÖLÜM 6. SONUÇ VE ÖNERİLER.....	107
KAYNAKÇA	109
ÖZGEÇMİŞ	113

ÖZET

ADLİ MUHASEBE VE ADLİ MUHASEBE UYGULAMALARI

Günümüzde gelişen ekonomik faaliyetlerle birlikte paralel gelişen teknolojinin, hem iş hayatında hem de sosyal yaşantımızda kontrol edemeyeceğimiz alanların açılmasına neden olmuştur. Adli muhasebecilik mesleğinin temel hedefi, ticari uyuşmazlıklar da hukuk alanlarının yetersiz kaldığı noktalar da devreye girerek, mahkemeye intikal etmiş veya edecek olan olayların çözülmesine yardımcı olmaktır. Ülkemizde bilinirliği çeşitli nedenlerden dolayı zayıf kalmasının yanında, dünya da kendine yer bulmuş ve saygınlık kazanmıştır. Adli muhasebe, birçok bilim dalından faydalanarak olayları çözüme kavuşturmasını sağlar. Mahkemeye intikal etmiş davaların uyuşmazlıkların çözülmesinde hukuk adamlarına destek sağlamasının yanı sıra, hile ve yolsuzlukların yaşanmaması için gerekli önlemlerin alınmasında yol gösterici olur. Boşanma gibi sosyal olaylarda ortaya çıkan itilafli olayların çözülmesinde, adli muhasebecinin uzman görüşleriyle tarafların birbirlerini yanıltmalarının önüne geçmektedir. Bu çalışmada yer alan örneklerle de bu mesleğin uygulama alanları hakkında bilgi verilmeye çalışılmıştır. Sonuç olarak bu tez çalışmasının amacı adli muhasebecilik mesleği hakkında bilgi vermek ve mesleğe ilişkin bilgilere ulaşarak mesleğin gelişimine katkı sağlamaktır.

Anahtar Kelimeler : Uzman Tanıklık, Dava Desteği, Hile ve Yolsuzluk Denetimi , Adli Muhasebe

Tarih: 01/11/2015

ABSTRACT

FORENSIC ACCOUNTING AND FORENSIC ACCOUNTING PRACTICES

Economic activities developing along with technology of our days have created new domains extending beyond our control. The main target of Forensic Accounting is to intervene to help when judicial interventions fail to satisfy in solving commercial disputes that are brought or about to be brought before Courts. Although it is not so much known in our country due to some certain reasons, Forensic Accounting is globally appreciated. It uses various disciplines to solve the cases. Apart assisting jurists in solving disputes brought before Courts, it is a good guide in taking measures to prevent fraud and corruptions. Expert opinions of a Forensic accounting can help preventing the parties to be misdirected while solving matters in disputes of social incidents such as divorce cases. The examples taking part in this study aimed to supply information on the execution areas of the profession. Consequently, the aim of this thesis is to supply information on Forensic Accounting and to contribute to the development of the profession while reaching relating data.

Keywords : Expert witness, case support, Fraud and corruption control, Forensic Accounting

Date : 01/11/2015

KISALTMALAR

ABD	-	Amerika Birleşik Devletleri
ACFE	-	Sertifikalı Yolsuzluk Denetçiler Derneği (Association of Certified Fraud Examiners)
AICPA	-	Amerikan Mali Müşavirler Enstitüsü (American Institute of Certified Public Accountants)
A. Ş.	-	Anonim Şirket
AV.	-	Avukat
CMK	-	Ceza Mahkemesi Kanunu
CPA	-	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (Certified Public Accountant)
DNA	-	Deoksiribonükleik asit
İSMMM	-	İstanbul Serbest Muhasebeciler Mali Müşavirler Odası
KDV	-	Katma Değer Vergisi
KİT	-	Kamu İktisadi Teşebbüsü
KOBİ	-	Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler
LTD.	-	Limited
m.	-	Madde
M. Ö.	-	Milattan Önce
s.	-	Sayfa
S. G. K.	-	Sosyal Güvenlik Kurumu
SMMM	-	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
ŞTİ.	-	Şirket
T. C.	-	Türkiye Cumhuriyeti
TDK	-	Türk Dil Kurumu
TL	-	Türk Lirası
Vb.	-	Ve Benzerleri

- Vd.** - **Ve Diğerleri**
VUK - **Vergi Usul Kanunu**
YMM - **Yeminli Mali Müşavir**

ŞEKİL LİSTESİ

	<u>SAYFA NO</u>
ŞEKİL 3-1: Sözlü Anlatım Teknikleri.....	31
ŞEKİL 4-1: Hile Kavramının İçerdiği Özellikler.....	51
ŞEKİL 4-2: Hile Piramidi.....	53
ŞEKİL 4-3: Varlıkların Suiistimal Edilmesine Yönelik Hile Yöntemleri....	58
ŞEKİL 4-4: Hile önleme teknikleri.....	68

TABLO LİSTESİ

SAYFA NO

TABLO 1-1: Muhasebe Denetimi – Adli Muhasebe İlişkisi..... 18

BÖLÜM 1. GİRİŞ VE AMAÇ

Ülkemizde ve dünyamızda sürekli olarak gelişen teknolojiye ayak uydurmak zorunda olduğumuz bu günlerde, insanlarımızın ve dünya insanların çeşitli değer çelişkileriyle ortada kaldığı aşikârdır. Dünya telaşı ve doyumsuz olan nefsimizin bizim üzerimizde belki de önceleri yapmayı aklımızdan geçirmedığımız suç ve hatalara sürüklediği gözlenmektedir. Ekonominin klasik tanımı üzerine “*Kıt kaynaklarla, sınırsız insan ihtiyacının karşılanması*” her zaman mümkün olmamakta, bu kıt kaynakları artırmak için çeşitli hile ve suiistimallere yeltenmekteyiz. Adli muhasebenin konusu ise tam burada başlamaktadır. İş hayatımızda ve sosyal hayatımızda, kısacası hayatımızın her alanında bir muhasebeciye ihtiyacımız vardır. Bu bazen vicdanımızın muhasebecisi bazen de profesyonel bir kişidir. Adli kelimesi içerik ve anlam bakımından mahkemesel bir durum sezdirse de bazen mahkemeye intikal etmeden bir takım olaylar bu kişiler tarafından çözümlenerek sağlıklı ve güvenilir sonuçlar almamızı sağlayacaktır. Dünyada uzun yıllar önce kendine yer bulmuş Adli Muhasebe, ülkemizde tam anlamıyla bir kimliğe kavuşmuş değildir. Konu üzerine birçok uzman görüş, makale ve tez yazarak bir yer edindirmeye çalışsa da örgütlenmeden bu işin ülkemizde yer bulması mümkün gözükmemektedir. Adli muhasebe alanında her geçen gün bir dernek ve vakıf kurularak toplum nezdinde bilinirliği artırmak ve verilen eğitimler sayesinde muhasebesel anlamda birçok kişiye kariyer imkânı sağlanmaktadır.

Çalışmamın ikinci bölümünde adli muhasebenin literatür taramasını yaparak bu alanda yapılmış kitap, makale ve tez çalışmaları doğrultusunda adli muhasebeyi ve çalışma alanlarını tanımlanmıştır. Mesleğin diğer bilim dallarıyla ilişkisini, meslek olarak yapanların bulundurulması gereken özellikleri açıklanmıştır.

Diğer bölümlerde ise adli muhasebecilik mesleğinin tam anlamıyla insanlara hangi alanlarda yardımcı olduğunu Uzman Tanıklık bölümünde mahkemeye intikal etmiş olaylarda hem davacıya hem de davalıya yardımcı olmaktadır. Hile Denetçiliğinin de ise işletmelerin çalışanları tarafından ya da işletme dışı kişiler tarafından uğranılan mağduriyetlerin giderilmesi ve ortaya çıkarılmasında rol oynamaktadır. Dava Desteği ile adli muhasebeci avukat ile ortak payda da çalışarak çözülmesinde teknik bilgiye ihtiyaç duyulan davalarda mahkemeye yardımcı olmaktadır. Son olarak da bu çalışma ile ulaşılan sonuçlar ifade edilmiştir.

BÖLÜM 2. ADLİ MUHASEBE VE ADLİ MUHASEBECİLİK

2. 1. ADLİ KELİMESİNİN ANLAMINI

Adli kelimesi Türkçe’ de adaletle ilgili olan, adaletle ilişkili olay, nesne, olgu, husus veya kavram anlamlarına gelmektedir. Osmanlı’da II. Beyazıt şiirlerinde adli kelimesini mahlas olarak kullanılmıştır. Çok eski bir sözcük olan adli kelimesi günümüz Türkçesinde de “ Adli Tıp” veya “Adli sicil Kaydı” örneklerinde olduğu gibi hala kullanılmaktadır. (Gülten ve Kocaer, 2010:11)

Türkçede “adli” olarak adlandırılan “forensic” kelimesi sözlük anlamı bakımından, "mahkemeye ait", "adli davalarda bir standart olarak kabul edilme" biçiminde özetlenebilir (Bozkurt, 2000a:56). Yine, “adli” kelimesini, “mahkeme veya kamu tartışmalarına bizzat konu teşkil eden; ilişkili olan veya bu tartışmalarda kullanılan” biçiminde de tanımlamak mümkündür (Aktaş ve Kuloğlu, 2008:103)

Mahkemelerdeki yargılamaya, hukuksal çatışmalara, kamuya intikal eden tartışmalara yönelik olarak kullanılabilen adli kelimesi en genel anlamında hukuk bilimine ait her konu için kullanılabilir. Adli bilim adamlarını sadece hukukçular ile sınırlamayıp, adli tıp uzmanlarını, grafoloji (imza ve yazı bilimi) uzmanları, adli muhasebeciler gibi kişileri de kapsayacak şekilde adli kelimesini en geniş anlamında düşünmek gerekmektedir. (Gülten ve Kocaer, 2010:11)

2. 2. ADLİ MUHASEBE VE ADLİ MUHASEBE MESLEĞİ

Genel kabul görmüş muhasebe standartları görüş ve esasları çerçevesinde mahkemeye intikal etmiş veya kendi içinde çözümlenmeyen mali olayların uzman kişi veya kuruluşlar tarafından, hukuksal ve muhasebesel anlamda tekrardan yorumlanarak gerçeği veya gerçeğe en yakın sonuçlara ulaşmayı sağlayan bir meslek dalıdır.

Hukuksal sorunların çözümlenmesi noktasından başlangıç olarak adli muhasebe kavramını tanımladığımızda, muhasebe ve hukuk bilgilerinin içi içe geçmesi, ekonomi,

psikoloji gibi diğerk bilim alanlarına girilmesi ve araştırma, kanıt toplama, sorgulama ve denetim tekniklerinin kullanımı konuları da ön plana çıkar. Muhasebe işletmelerin yaşamış oldukları para ile ifade edilebilen mali olayları somut bir biçimde kayıtlayan, sınıflandıran, özetleyen, analiz ve yorumunu yapan, beyanname, bildirme ve benzeri yasal bildirimleri yapan, kanuni defterlerini tutan işletme faaliyetlerine hukuksal zemin kazandıran bir bilimdir. Bir başka tanımlama ile adli muhasebe, mevcut deliller kapsamında finansal konulardaki yeteneklerin ve araştırmacılık mantığının çözülmemiş sorunlara uygulanmasıdır. (Kasap, 2013:121)

Bir uzmanlık alanı olan ve günümüzde kısmen farklı betimlemeler alarak, ülkelerin meslek odaları tarafından belgelendirilmişler ve belgelendirilmeye devam edilmektedir. Bu meslek ‘‘Araştırmacı Muhasebeci’’, ‘‘Araştırmacı Adli Muhasebeci’’ gibi isimler alabilmektedir. İsimler az farklılık gösterse bile görev tanımı konusunda hemen hemen farklılık bulunmamaktadır (İSMMM Akademi).

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

Mahkemeye intikal etmiş veya henüz etmemiş ancak hukuksal bir çatışma yaratması muhtemel konunun esaslı bir boyutunu muhasebe ile ilişkili ihtilafların oluşturduğu, psikoloji, suç bilimi gibi diğerk bilim dallarından da yararlanan kendine has araştırma, sorgulama ve analiz teknikleri kullanarak gerçeği arayan bir bilim dalıdır. Birçok adli olayın sadece hukuk bilgisiyle çözülemeyeceği, uzman bir bilirkişiye ihtiyaç duyulduğu defaten ispatlanmıştır. Adli muhasebe mesleğine ise mali uyuşmazlıklar da ihtiyaç duyulmuş Avukat ve Muhasebeci iş birliği ile davalar çözüme kavuşmuştur. Paranın ekonomik olayları peçelemeye yarayan bir araç olduğunu iktisat biliminde tartışıldığı gibi her belgenin gerçeği yansıttığı da iddia edilemez. Adli muhasebe ekonomik ve mali olayların gerçek yüzünü ortaya çıkarmak için soruşturma ve araştırma tekniklerini kullanarak dikkatli, titiz ve metodolojik bir çalışmayı gerektirir. (Gülten ve Kocaer 2010: 11-12).

Adli ve muhasebe kavramlarının bir araya getirilerek kullanıldığı ‘‘adli muhasebe’’de, adli kavramı konunun hukuk boyutuna, muhasebe kavramı ise ticari faaliyetler sonucunda ortaya çıkan hesap işlerine işaret etmektedir. Dolayısıyla adli

muhasebe, hukuk ile muhasebenin ticari faaliyetler sonucu ortaya çıkan hesap işleri konusunda bir arada çalışmasını, karar verme noktasında bir kesişim noktasını ifade eder. Hukuk sistemi ile muhasebe sisteminin bir disiplin olarak birleştiği adli muhasebe, adli yargı kurumlarının kararlarına yardımcı olmak üzere finans, hukuk ve ticaret alanındaki işleyişlere ilişkin kapsamlı bir bilgi seviyesine ve bu bilgi seviyesinin uzmanca kullanılmasına ilişkin bir anlayışı kapsar. (Karacan, 2012: 107) Adli muhasebenin pek çok tanımı yapılmıştır. Literatürdeki bu tanımların bir kısmına bakılacak olursa;

Adli Muhasebe, hali hazırdaki veya gelecekteki davaları sonuçlandırmak için geçmiş finansal verileri, ya da diğer hesaplama işlemlerini tanımlama, kaydetme, düzenleme, çıkarma, sınıflandırma, rapor etme ve doğrulama işidir (Crumbley vd, 2007: Aktaran: Bekçioğlu vd.2013: 4)

Adli muhasebe; muhasebe, denetim, hukuk, sayısal yöntemler, finans, bilişim teknolojileri gibi alanlarda bilgi ve kabiliyetli olmayı gerektiren; adli alanda kanıt olarak kullanılacak bilgi ve belgeleri toplayıp, bunları analiz etme ve değerlendirmeyi içeren bir disiplindir. (Toraman vd. 2009: 31)

Adli muhasebe, mevcut deliller kapsamında finansal konulardaki yeteneklerin ve araştırmacılık mantığının çözülmemiş sorunlara uygulanmasıdır. (Kaya, 2005: 53)

Adli muhasebe herhangi bir hukuk yönteminin desteğiyle ya da işbirliğiyle yapılan tüm muhasebe işlemlerini kapsamaktadır. Bu tanımlama “forensic” kelimesinin sözlük anlamıyla da uyumludur. (Oberholzer, 2002: 5 Aktaran: Keleş ve Keleş 2014: 54)

Adli muhasebe, “muhasebenin, denetimin ve hukuk kavram, ilke ve tekniklerin bir araştırma kapsamında kullanıldığı, yasal, finansal ve sosyal anlaşmazlıkların çözümlendiği bir hizmet türüdür. (Özkul, 2009: 62 Aktaran : Keleş ve Keleş 2014: 56)

Adli muhasebecilik mesleği, muhasebe ve hukuk arasında ilişki kurarak, muhasebeye yeni bir bakış açısı sunmaktadır. Adli muhasebeciler tam bu noktada, doğan ihtiyaca cevap verebilmek için belirli bir eğitim, deneyim ve bilgi düzeyine sahip, alanı ile ilgili yetkin olan meslek elemanlarıdır. Adli muhasebeciler bunun dışında, yaygın bir şekilde boşanma davaları, ticari davalar, kişisel tazminat davaları, rüşvet, yolsuzluk ve hileli işlemlere ilişkin davalarda görev almaktadırlar. (Mc Millan, 2006: 111 Aktaran: Keleş ve Keleş 2014: 57)

Orijinal adıyla “Forensic Accounting” olarak tanımlanan adli muhasebecilik, ekonomik suçların tespit ve takibinde muhasebe bilgi ve tekniklerinden yararlanılmasını konu edinen bir uygulama alanıdır. (Singleton, 2006: 43 Aktaran: Usul ve Topçuoğlu 2011: 54)

Adli muhasebe; soruşturma tekniklerini kullanarak muhasebe ve ticaret becerileriyle entegre olma, karmaşık mali olayları çözümlenme, dolandırıcılık gibi etik olmayan davranışları ortaya çıkarma ve ekonomik suç işleyen kişiler aleyhine delilleri toplayıp, mahkemelere kabul edilebilecek bir şekilde sunma işlevidir. (Aktaş ve Kuloğlu, 2008: 102-103)

“Mevcut deliller kapsamında mali konulardaki yeteneklerin ve araştırmacılık mantığının çözülmemiş sorunlara uygulanmasıdır.” (Singleton, 2006: 44 Aktaran: Usul ve Topçuoğlu 2011: 54)

“Muhasebe ve işletmecilik bilgileri ile hukuk ilke ve kurallarını araştırmacı bir mantıkla mali, sosyal ve hukuki sorunlara uygulayan bir hizmet faaliyetidir”. (Zabihollah ve Lander, 1996: 33 Aktaran: Dursun ve Pehlivan 2012).

2. 3. ADLİ MUHASEBE MESLEĞİNİN TARİHSEL GELİŞİMİ

Tarihsel süreç içerisinde adli muhasebe konusu kapsamında değerlendirilebilecek durumlar göz önüne alındığında 5000 yıldan fazla bir geçmişe sahip olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır. Şöyle ki, değişik kaynaklardan öğrendiğimiz kadarıyla M. Ö. 3300-3500 yıllarında Mezopotamya ve Mısır’daki katipler ticari işlemleri ıslak kil tabletlerin üzerine kaydetmekte ve bu dokümanlar ince bir kil zarf şeklindeki bir dış tablete konulmaktaydı. Eğer bu dış tablette bir kurcalama olursa, durum soruşturmaya konu oluyordu. Yine muhasebe kavramları üzerine en eski bilimsel çalışma olarak tanınan Kautilya’nın Arthashastra’sında yaklaşık kırk farklı tip zimmet şeklinden söz edilmekte ayrıca muhasebecilerin işlemiş oldukları suçlar nedeniyle cezalandırılmaları gerektiğine de vurgu yapılmaktadır. (D’Ath, 2008: 12 Aktaran: Saçaklı 2011: 49)

1800’li yıllara gelindiğinde ise avukatlar ile muhasebeciler arasında sıkı ilişkiler olduğu göze çarpmakta, bu dönemde birçok avukatın müşterilerine muhasebe hizmetleri sundukları da bilinmektedir. Bu dönemde muhasebeciler de ücret karşılığında uzman tanıklık görevleri üstlenmişlerdir. (Crumbley, 2001: 203; Oberholzer, 2002: 2 Aktaran: Karacan 2012: 107) 1900’lü yıllarda artık konuyla ilgili çalışmalar hız kazanmış, çeşitli makaleler yazılmaya başlanmış, konuya ilişkin yasal düzenlemelerin sayısında artışlar gözlenmiştir. “Forensic Accounting- Adli Muhasebe” kavramını ilk kullanan kişi “Forensic Accounting: Its Place in Today’s Economy – Adli Muhasebe: Bugünün Ekonomi- sindeki Yeri” adlı çalışmasıyla 1946 yılında New York’ta bir muhasebecilik şirketi ortağı olan Maurice Peloubet (1892- 1976) dir. (Oberholzer, 2002: 3 Aktaran: Karacan 2012: 107)

Muhasebe mesleğinin 1824 yılında ilk defa örgütlendiği İskoçya’da da, muhasebeciler sadece rakamlarla değil, çeşitli hukukî konularda da hizmet vermekteydiler. Yirminci yüzyılda muhasebeciler gelişmelere bağlı olarak daha çok muhasebe hizmeti vermiş, hukukî hizmetlerini azaltmışlardır. Ancak, günümüzde muhasebe mesleği, ilk köklerine geri dönmekte muhasebe hizmetlerinin yanında hukukî hizmetler de vermektedir. (Oberholzer, 2002: 2 Aktaran: Bekçioğlu vd. 2013: 3)

1980’li yıllarda artık ticarî işlemler giderek karmaşıklaşmaya başlamış, birçok yeni ve teknik kavramlarla karşı karşıya kalınmış ve bu gelişimin doğal bir sonucu olarak da, avukatlar ve mahkemeler sonuçlandırmaya çalıştıkları olaylarda daha fazla teknik destek ve uzman desteğine ihtiyaç duymaya başlamışlardır. (Bozkurt, 2000a: 56)

2. 4. ADLİ MUHASEBE MESLEĞİNİ GEREKTİREN NEDENLER

Adli muhasebecilik mesleğini gerektiren nedenlerin başında; İşletmelerin, devletin, kanun koyucularının ve mahkemelerin bilgi teknolojilerindeki hızlı değişime ayak uydurabilecek, ileri düzeyde yapılan mali hata hileleri ortaya çıkaracak uzmanlara olan ihtiyaçlarıdır. Bu ihtiyaç, hilelerin “Niçin” yapıldığını bulmak için değil, “Nasıl” yapıldığını ortaya çıkarmak içindir. Bu bağlamda, adli muhasebeci mali bilgisine mental araştırma tekniklerini de ekleyerek; çözümlenemeyen problemlerin çözme ve

adaletin oluşmasına yardımcı olmaktadır. (Digabriele, 2008: 331 Aktaran: Usul ve Topçuoğlu 2011: 56)

Ülkemizde ve dünyada teknolojinin hızla gelişmesiyle beraber, yüksek işlem hacimli şirketlerin kontrol edilememesi, beyaz yaka suçları olarak da adlandırılan veriler üzerinde oynama hile gibi unsunlar, ayrıca dünyada Enron gibi büyük şirketlerin patlamış olan skandalları Adli Muhasebeye ne denli gereksinim olduğunu ispatlamıştır. Son zamanlarda mahkemeye intikal etmiş olaylarda ticari uyumsuzlukların fazlalığı mesleki donanımı yüksek, işlerinde uzman mali konulardaki bilirkişilerce davaların sonuçlandırılmasında çok etkili rol oynamaktadır. Mali konularda Hukuk ve verginin birbirinden ayrılamayan iki parça olarak düşünürsek avukatların ve yargıçların adli bilirkişilikten fazlasıyla yararlandıkları aşikârdır.

Teknolojik gelişimlere bağlı olarak işletmelerin veri setlerindeki artış, işletmelerde hile ve usulsüzlüklerin de doğmasında önemli bir rol oynamıştır. Nitekim günümüzde hilelerin tespitindeki en önemli sorunlardan biri, işletmelerin çok büyük hacimli verilere sahip olmasıdır. Örneğin kredi kartı şirketi olan Barclaycardc, sadece Birleşik Krallıkta bir yılda yaklaşık 350 milyon işlem gerçekleştirmektedir. Bunun gibi büyük hacimli veri setlerine sahip olan işletmelerin veri seti içerisindeki hileli işlemlerin tespiti için istatistiksel modeller ile hızlı ve etkin çalışan algoritmalara ihtiyacı vardır. (Bolton ve David, 2002: 236, Aktaran: Terzi 2012: 52)

Muhasebe, denetleme ve inceleme becerilerinin bütünü olarak ifade edilen adli muhasebecilik uzmanlık sahasının oluşumunda, genel olarak aşağıda sıralanan nedenler etkili olmaktadır. (Bozkurt, 2000a: 56-57)

- Ticarî işlemlerin giderek karmaşıklaşması sonucu, bireyler ve kurumlar artan oranda mahkemelere başvurmaya başlamışlardır.
- Toplumda, birey ve kurumlarla devlet arasındaki ilişkiler giderek sorun doğurmaya başlamıştır.
- İşletmelerde çalışan personellerin yaptıkları yolsuzluklar giderek artmakta, yolsuzlukların ortaya çıkartılması ve önlenmesi zorlaşmaktadır.
- Artan sayıda ve büyük tutarlarda işletme başarısızlıkları yaşanmaktadır.
- Avukatlar ve mahkemeler karşılaştıkları olaylarda fazla uzman desteğine ihtiyaç duymaktadırlar.

2. 5. ADLİ MUHASEBECİDE OLMASI GEREKEN ÖZELLİKLER

Adli muhasebecilik mesleğini ifa edecek olan meslek mensuplarında bulunması gereken bir takım nitelikler vardır. Bu nitelikler serbest adli muhasebecilik mesleğinin toplum karşısında kabul gören ve saygın bir meslek tanınmasına da yardımcı olacak unsurları içermektedir. Adli Muhasebecilik mesleğini ifa edenlerin bu niteliklere sahip olmamaları durumunda mesleğin itibarını olumsuz etkileyeceklerini bilmeleri ve buna göre gereken önlemleri almaları gerekir. Adli muhasebeciler iş dünyasındaki sorunların gerçekliğini görüp, sayıların ötesine geçecek şekilde eğitilirken, geçmişten gelen muhasebe konusundaki bilgi, tecrübe ve becerisini kanun önündeki durumlar için kullanırlar. (Keleş ve Keleş, 2014: 58)

Amerika Gelirler Servisi (Internal Revenue Service-IRS)'nden emekli olmuş bir adli muhasebeci olan Robert R. Roche adli muhasebecinin tanımını şöyle vermiştir: “Kayıtların görünen değerini kabul etmeyip arka planına bakan, dokümanlar hakkında şüphe duyan, gerçek niyeti araştıran, bilirkişi raporu hazırlayan, özellikle birilerinin yalan söyleme ihtimali olduğu durumlarda ortaya çıkan, bireylerle çok detaylı mülakatlar yaparak gerçeği ayrıntılarıyla ortaya koyan kişidir”. Bu tanımdan da anlaşılacağı gibi adli muhasebecilerin diğer muhasebecilere göre veya denetçilerden farklı olarak; şüphencilik, ısrarcılık, güvenilirlik ve yaratıcılık gibi bir takım özellikler taşımaları ve bazı konularda derinlemesine bilgi sahibi olmaları gerekmektedir. (Keleş ve Keleş 2014: 59)

Adli muhasebeci; dolandırıcılık bilgisi, hukuk bilgisi, delil kuralları, soruşturma yeteneği, toplumsal beceriler, psikoloji teorilerini ve cezai davranışlara ilişkin diğer teorileri anlama, iletişim becerileri, bilgi teknolojisi becerileri, diğer uzmanlık yeteneklerinden faydalanma ve soruşturma halindeki kişilerin haklarına iliksin bilgi sahibi olmak zorundadır. Dolandırıcılık olaylarının çoğu, denetimlere uygunluk ve prosedürlere itaat zırrının arkasına güzel bir şekilde saklanmıştır. Buna karşın adli muhasebeci prosedürlerin ihlal edilebileceğinin ve denetimlerin kurnazlıklarla delinebileceğinin tamamen farkında olmalıdır. Bu yüzden adli muhasebeci bir yanlışlık oluşmuşsa, bütün dolandırıcılık belirtilerini ortaya koyabilecek bir düzeyde araştırmacı merakı ile konuları incelemelidir. (Aktaş ve Kuloğlu, 2008:115)

Bir adli muhasebecinin yapısında barındırması gereken özellikleri aşağıdaki gibi sıralayabiliriz. (Pazarçeviren, 2005: 10)

- **MERAK:** Adli muhasebeci mesleki alanda ilgili ve meraklı olmalıdır. Faaliyetlerinde mesleki şüpheciliğini kullanmalıdır.
- **ISRARCILIK:** Adli muhasebeci üzerine aldığı işi tümüyle tamamlayana kadar araştırmalarını sürdürmelidir.
- **YARATICILIK:** Adli muhasebeciler uymak durumunda oldukları ilke ve standartlar yanında olabildiğince yaratıcı olmalı, ayrıntılara dikkat etmelidirler.
- **SEZGİ:** Adli muhasebeciler her durumu kendi özelliklerine göre araştırmalı, olayı hem bir resim gibi genel olarak hem de ayrıntıları ile analiz etmelidirler. Baskı ortamında sakin davranmalı, iyi bir işletme sezgisine sahip olabilmeli, kararlarında net, analitik ve mantıki bir düşünceyi hâkim kılmalıdır.
- **HÜNER:** Bir adli muhasebeci tüm çalışmalarını sunmak amacıyla yazılı veya sözlü iletişimde başarılı olmalıdır. İnsan ilişkilerini sağlıklı bir biçimde kurabilmelidir.

Sayılan karakteristik özellikleri taşımanın yanında, adli muhasebecilerin bilgi sahibi olması gereken alanlar şunlardır. (Bozkurt, 2000a: 5)

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

2. 6. ADLİ MUHASEBE BİLİM DALININ DİĞER BİLİMLERLE İLİŞKİSİ

Adli muhasebe konusu içinde farklı bilimlerle ilişki içersindedir.

2. 6. 1. PSİKOLOJİ

Psikoloji bilimi günümüzde insan davranışlarını ve zihinsel süreçleri ile birlikte bunların altında yatan nedenleri inceleyen bilim dalıdır. Bu şekilde tanımlandığında adli muhasebenin konusu adli mercilere intikal etmiş veya henüz intikal etmemiş olan muhasebesel boyutu önem taşıyan hile, suiistimal, yolsuzluk araştırmaları oluşturduğundan psikoloji bilimi ile orak çok fazla alanın olduğu görülür. Psikoloji bilim dalı adli muhasebecilerin iyi bilmek zorunda oldukları alandır. Adli muhasebeciler klasik muhasebecilerin yaptığı işlerden farklı olarak sadece beyanname düzenlemek yada bildirge hazırlamanın yanı sıra, karşısındaki insanın ruh halini çözebilmeli yalan söyleyip söylemediğini ayırt edebilmelidir. Hatta belgeler üzerinde, örneğin kişinin yazılı ifade vermiş olması durumunda bu yazılı ifadeyi okurken dahi nasıl psikolojik ortam içinde bulunduğunu anlayabilmesi gerekir. Yazılı ifadelerde suçlu kililer ben veya biz zamirlerini yanlış kullanarak, gerçek olay yerine hayallerinde yarattıkları olayları veya gerçeği kısmen değiştirerek, bir kısmını yeniden düzenleyerek anlattıkları için pek çok hata yaparlar. Suçluluk duygusu içerisindeki kişinin yazılı veya sözlü ifadeleri duydukları veya bastırmaya çalıştıkları vicdan azabı nedeniyle pek çok hatalı sinyal veya mesaj gönderir. Adli muhasebecinin bu sinyal ve mesajları anlayacak derecede psikoloji bilmesi gerekir. (Gülten ve Kocaer 2010: 26)

Suçun oluşumunu açıklamaya çalışan psikologlar Franz Alexander, Theoder Riek, Hugo Staub, Aıgıst Acihhorn, Paul Reiwald, Eduard Naegeli ve Sigmund Freud (1856-1939) olarak sayılabilirler. Freud'un geleneksel öğretisi psikanalizimdir. Bu teoride suçun oluşumunu açıklayan genel bir açıklama yoktur. Bugün psikanaliz suçlunun içerisinde yetiştiği ortamı, yaşamının tamamını veya belirli kesitlerini dikkate alır. Dikkate alınan ikinci unsur ise toplumsal yapılar, kültür gibi diğer sosyolojik faktörlerdir. Freud'un teorisinin üç kavram üzerinde durduğu iyi bilinir. Bunlar alt benlik, ego ve süper egodur. Alt benlik, cinsellik ve saldırganlık gibi içgüdüleri içerir; üst benlik (süper ego),anne, baba ve diğer rol model alınan kişilerden etkileşim ile

oluşturulan değerlere dayana vicdan; benlik (ego) ise, alt benliğin ile üst benliğin istekleri arasında denge sağlamaya çalışan bir çeşit arabulucudur. Benliğin alt benliği denetleyememesi, üst benlikte yapısal bozukluklar bulunması halinde, insan davranışlarını etkileyen ve suça neden olabilen dengesiz veya sağlıklı bir kişilik oluşmaktadır. Alkol ve uyuşturucu madde bağımlılığı gibi fiziksel yanı da olan psikolojik bozukluklar da suça neden olabilmektedir. Şizofreni, paranoya, mani-depresif durumlar, psikopatlık, zekâ bozuklukları da suç işlemeye neden olabilir. Adli muhasebecilerin mülakat yaptıkları sırada kimin doğruyu söylediğini anlayabilmesi veya niye kişinin doğruyu söylemediğini analiz etmesi sırasında psikoloji bilimine ihtiyaç duyacağına değinilmiştir. Adli muhasebecilerin iletişim kurmaları esnasında kişilerin seçtikleri kelimeler kadar, jest ve mimiklerine, beden diline de dikkat etmesi gerekir. Şüpheli veya şüphelilerle yaptıkları görüşmelerde adli muhasebeciler kesinlikle karşı tarafın sözünü kesmemeli veya yönlendirici, önyargılı olmamalıdır. Adli muhasebecinin başarılı bir mülakat gerçekleştirebilmesi için karşı tarafın beden dili kadar kendi beden diline dikkat etmesi gerekir. Örneği asla sinirlenmemeli, dik ve rahat bir duruş sergilemeli, şüpheli ile göz temasını kesmemeli, kendi görüş ve düşüncelerini belli etmeyen bir yüz ifadesi takınmalı, sakın bir ses tonu ile konuşmalıdır. Yalan söyleyen insanların göz bebekleri refleks olarak küçülür ve yalan söyleyecekleri zaman göz temasını kesmeye çalışırlar. Yalan söyleyen insanların genel olarak ağzı kurur, sık sık yutkunmaya veya öksürme, ellerde terleme, elini koluna hâkim olamama gibi fizyolojik belirtiler çıkabilir. Ayrıca ruh hallerinde de sürekli dalgalanmalar görülür. Yalan söyleyen kişiler cevaplarında gereksiz bilgi vermeye başlarlar, konuyu değiştirmeye çalışırlar kesinlikle tutarlı ve tek düze cevap veremezler. Adli muhasebecilerin yalan söyleyen kişiler tarafından gerçekleştirilen yalan söyleye kişilere ait davranış tipleri, psikolojik yapılarını iyi bilmesi şarttır. Adli muhasebecilerin psikoloji biliminden yararlanarak analizler yapabilecek düzeyde bilgi sahibi olması elbette iyidir. Ancak bazı durumlarda karşısındaki kişinin psikolojik durumunun ileri derecede bozuk olması veya birkaç psikolojik bozukluğunun bir arada bulunması mümkündür. İşte böyle ileri derecede psikoloji bilgisi gerektiren durumlarda bir uzmandan yardım istenmelidir. (Gülten ve Kocaer, 2010: 24-25)

Adli muhasebe psikoloji bilimi ile her zaman yakın ilişki içerisinde. Adli Muhasebe uzmanlarının iyi derecede psikoloji eğitimi almaları şarttır. Psikolojinin bir alt alanı olan adli psikoloji; psikoloji bilgisinin ve becerisinin yasan sorunlara uygulanması ve psikoyasal süreçlere ilgili yeni bilgilerinin elde edilmesi amacıyla araştırmalar yapılması olarak tanımlanabilir. (Durak 2002: 93)

2. 6. 2. SUÇ BİLİMİ

İnsanların suç işlemeye meyilli olmaları, İnsanları suça iten sebepleri, tarihin ilk çağlarından beri ilgi duyulan bir çalışma alanı olmuştur. Bilinen ilk suç olan Habil'in kardeşi Kabil'i öldürmesinden bu yana suçun önlenmesi, caydırılması toplumda huzur ortamının tesis edilmesi adaletin sağlanması alanları araştırılmıştır. Kriminoloji sözcüğünün mucidinin kim olduğu tam olarak bilinmemekle beraber hâkim Garofalo yılında La Criminologie (Kriminoloji) adlı kitabını yayınlarken bu bilimi çok bilinir hale getirmiştir. Kriminoloji Türkçeye suç bilimi olarak çevrilmiştir. Kriminoloji suç olgusunu, suçun özelliklerini, suçun oluşma nedenlerini, suçun önlenmesi ve ıslah yollarını araştıran bir birim olarak tanımlanabilir. Adli muhasebeciler hile suiistimal veya yolsuzluk araştırmaları yaptıkları sırada suçlu profillerini, insanları suça iten nedenleri çok iyi bilmek zorundadır. İyi eğitilmiş birisinin işlediği suç ile eğitimsiz birisinin işlediği suç aynı olmayacağı gibi intikam duygusu ile hareket eden bir suçlunun durumu da farklı olacaktır. Suçlu profillerinin bilinmesi adli muhasebe uzmanlarının işini kolaylaştırmaktadır.

Adli muhasebe uzmanları kriminolojinin suçlu ve suçsuzların ayırımında kullandığı teknikleri bilmek zorundadır. Parmak izi analizlerinden DNA testlerine kadar pek çok teknolojik ve modern teknikler ortaya çıkmıştır. Tıbbi tekniklerinde eksiklikleri vardır. Örneğin çok güvenilen DNA testinde bile tek yumurta ikizlerinin DNA yapılarının birbirinin aynısı olması nedeniyle bile sınırlar yetersizlikler mevcuttur. Adli muhasebeci çalışma alanını oluşturan pek çok konunun detaylı bir kriminolojik analizini yapmak olayların aydınlatılmasında sayısız fayda sağlayacaktır. Örneğin naylon fatura kullanma veya düzenlenme olgusunun ortaya çıkarılmasında olayın tarafı olan kişiler kriminoloji açısından ayrı ayrı incelenir. Faturayı düzenleyen kişi bu işten gelir elde etmeyi, stokların olması gereken düzeye indirmeyi, kara para aklamayı, hatır

veya müşteri elde etmeyi, kredi, leasing gibi finans kuruluşlarını amaçlamış olabilir. Faturayı kullanan kişi ise vergi kaçırmayı çalıştığı şirketten bu yolla menfaat elde etmeyi hırsızlık malı ürünleri aklamayı, stok dengesini sağlamayı, kredi veya finans kuruluşlarını dolandırmak amacı ile bu suçu işlemiş olabilir. Bunun gibi bir suçun nedenlerini iyi bilen adli muhasebecinin suçu işleyecek kişiyi tespit etmesi kolay olacaktır. Kriminoloji bilgisi adli muhasebeciler tarafından bilinmesi zorunlu olan bir alandır. (Gülten ve Kocaer, 2010: 26-27)

2. 6. 3. GRAFOLOJİ

Türkçe adı yazı bilimi olarak da söylenebilir. Grafoloji kişinin el yazısı, imzası gibi özelliklerini inceleyerek kişilik özelliklerine kadar pek çok bilgiye ulaşmayı hedefleyen bilimdir. Ancak kişinin yazı özellikleri de günden güne değiştiği gibi içinde bulunan psikolojik ortama göre de değişebilir. Bu yüzden Grafoloji uzmanları yazının yaşı, imza stilleri, yapılan yazım yanlışları veya dil bilgisi, imla kuralları bozuklukları gibi olguları inceleyerek karar verirler. Adli muhasebecilerden kambiyo senetleri ile ilgili davalarda yardım istenildiğinde veya adli muhasebecinin belgelerdeki imzalarla ilgili olarak şüpheye düştüğü durumlarda temel grafoloji bilgisinin olması çok faydalı olacaktır. Böylece gerektiğinde bazı belgelerin sahte olduğunu düşünerek bir grafoloji uzmanına başvurulmasına talep edecektir. Adli muhasebecilerin işinin önemli bir boyutunu evraklar, belgeler, tahsilât ve tediye makbuzları, masraf listeleri, maaş bordroları, fatura gibi belgeler oluşturmaktadır. Olaylarda ve belgelerde gerçeği değiştirmek isteyenlerin sık başvurduğu yazı ve imza taklitlerinin aydınlatılması adli muhasebeciler için çok önemlidir. Adli muhasebe ve Grafoloji her zaman yakın ilişki içerisinde bulunması gereken bilim dallarıdır. Her ikisi de adaletin yerine getirilmesi esasında hangi belge ve imzaların gerçek olduğu hususunu dikkate alma zorundadır. Yetişmiş grafoloji uzmanlarının desteklerine adli süreçlerde her zaman ihtiyaç duyulacaktır. (Gülten ve Kocaer, 2010: 27-28)

2. 6. 4. HUKUK

Adli muhasebe biliminin konusunu esas olarak hukuk ve muhasebe bilimlerinin kesişim noktası oluşturur. Bu sebeple bir adli muhasebeci en az sahip olduğu muhasebe

bilgisi kadar hukuk bilgisine de sahip olmalıdır. Hukuk toplumsal hayatı etkileyen, düzenleyen kurallar bütünü olduğuna göre adli muhasebecinin hukuk bilgisinin özellikle ceza hukuk bilgisinin yüksek seviyede olmasını gerekir. Adli muhasebe biliminin uygulama safhasında özellikle delil toplama, araştırma sürecinde özel hayatın gizliliği sınırlarının, kanuna aykırı delil toplamama yükümlülüklerinin, uluslar arası hukuk normlarının ve sözleşmelerinin iyi bilinmesi gerekir. Ayrıca toplanan delillerin yeterli olup olmadığının tespiti gibi konularında hukuksal analizini yapabilecek kadar. Hukuk bilgisi adli muhasebecilere gereklidir. Adli muhasebecilerin hukuksal alanda çözümü gereken muhasebesel problemlerle ilgili çalıştıkları düşünüldüğünde en az bir hukukçu kadar hukuk bilmelerinin zorunlu olduğu söylenebilir. Burada adli muhasebecinin kendisine avukat, hâkim veya savcı yerine koymaması gerekir. Çünkü adli muhasebecinin temsil ettiği görev, esas olarak muhasebe ve denetim uzmanı olarak adaletin gerçeği bulmasına yardımcı olmaktır. Günümüzde terörün finansmanın engellenmesi, kara paranın aklanmasına ilişkin suçların ortaya çıkarılması, kredi ve kredi kartı dolandırıcılıkları gibi suçların ülkelerin ulusal ve çoğu zaman uluslar arası alanda birinci öncelikli sorunu olabilmektedir. Adli muhasebe eğitiminin artması bu alanda uzman kişilerin yetişmesi çok boyutlu bu tip karmaşık ekonomik suçların hukuk karşısında hesap vermesine yardımcı olacaktır.

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

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

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

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

2. 6. 5. DENETİM

Adli muhasebe biliminin alt alanlarından birisi olan hile, suiistimal ve yolsuzluk denetçiliği veya diğer bir adıyla araştırmacı muhasebecilik denilen kısım denetim bilimi ile yakından ilgilidir. Adli muhasebe bilimi ile meslek olarak uğraşanların en az hukuk ve muhasebe bilgisi kadar denetim bilgisine sahip olmaları gerekir. Denetim mesleğinin temelini de adli muhasebecilik mesleğinin temelini de şüphecilik ve analiz etmeden kabullenmeme oluşturur. Bir şeyin aslını, doğrusunu, işlerin nasıl yürütüldüğünü, yapılan iş ve işlemleri varsa tutulan kayıt ve belgeleri tekrar gözden geçirmek, denetim olarak tanımlanabilir. Ancak denetim mesleğini icra edenlere adli muhasebeciler arasında farklılıklar olduğunu da hemen belirtmek gerekir. Adli muhasebeciler görevini yerine getirirken elbette ki diğer disiplinlerden ve özellikle de denetim biliminden yararlanacaktır. Denetim biliminde yer alan araştırma ve delil toplama yöntemlerini, denetim tekniklerini de kullanacaktır. Ancak adli muhasebecinin konusu mali tablolar hakkında genel bir görüş bildirmekten çok karşılaşılan muhasebe ağırlıklı hukuksal problemi çözerek adaletin yerine gelmesine yardımcı olmaktır. Yani adli muhasebecinin olaylara bakış açısı denetçiden çok farklıdır. Adli muhasebeci olayın muhasebesel değerlendirilmesini yaparken mutlaka hukuksal boyutunu da dikkate alır. Denetim biliminin kurallarının, etik ilkelerinin çalışma yöntemlerinin pek çoğunun adli muhasebe için geçerli olduğu gerçektir. Denetçiler için geçerli etik ilkelerine aykırı hareketler adli muhasebeci içinde olumsuz sonuçlar doğurur ve hoş karşılanmaz.

Muhasebe denetimi ile adli muhasebenin pek çok benzer ve farklı yanı vardır Bunlar, aşağıdaki gibi ifade edilebilir. (Ranallo, 2006: 109 Aktaran: Pehlivan 2010:18)

- Muhasebe denetimi ile adli muhasebenin ortak amacı mali raporlamanın hukuka uygun olarak yapılmasının sağlanmasıdır.
- Muhasebe denetimi çalışmaları ile adli muhasebe araştırmalarında, işletme ve ilgili sektörin mevcut durumu, muhasebe kayıt düzeni ve belge türleri, hileli işlemlerin işletme faaliyetlerini nasıl etkilediği gibi konularda bilgi sahibi olunması gerekir.
- Muhasebe denetiminde mali tabloların genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uygunluğu incelenirken, adli muhasebe araştırmalarında hileli muhasebe işlemleri ve varlıkların kötüye kullanımı suçları ile ilgilenilmektedir.
- Muhasebe denetimi çalışmalarının sonucunda yapılan değerlendirmede açıklamaların tamamı mali tabloların tümü üzerinden yapılırken, adli muhasebe araştırmalarında ise mali tablonun tümü üzerinden genel bir değerlendirme yerine; kayıtların, çalışanların ve işletme içindeki birimlerin değerlendirilmesi yapılır.
- Muhasebe denetimi çalışmalarının sonucunda, mali tablolarla ilgili genel ve sınırlı kullanılabilir bir görüş sunulurken, adli muhasebe araştırmalarında ise şüphelenilen özel bir problemin derinliği ve olası etkileri araştırılır.
- Muhasebe denetiminde bireylerin davranışlarına değil; raporlama sistemin doğru, geçerli ve bütün bilgileri içerecek bir yapıda olup olmadığı ile ilgilenilirken, adli muhasebe araştırmalarında, yönetimin planlı ve kasıtlı olarak yanlış beyan edilen bilgileri ayırt edilmeye çalışılır.
- Muhasebe denetimi çalışmaları genel olarak çalışanların bilgisi dâhilinde yapılırken, adli muhasebe araştırmalarında ise çalışanlar araştırmanın amacını ve kapsamını bilemezler.
- Muhasebe denetiminde çalışma planı önceki çalışmaların dikkate alınmasıyla kümülatif bilgilerden yararlanılarak, uzun süreli olarak yapılırken, adli muhasebe araştırmalarında önceden belirlenmiş az sayıdaki bilgi dikkate alınarak çalışma planı oluşturulur ve bu plan çeşitli bulgular elde edildikten sonra yeniden şekillendirilir.
- Muhasebe denetiminde işletme yönetiminin beyanlarının en azından bir kısmına güvenirken, adli muhasebe araştırmalarında ise çok azına güvenilir.

- Muhasebe denetimi çalışmaları sonunda bir fikir sunulurken, adli muhasebe araştırmalarında ise birkaç farklı eşit ihtimalli sonuç elde edilebilir.
- Muhasebe denetimi srekliplik arz eden ve düzenli olarak yapılan çalışmalar iken, adli muhasebe araştırmaları srekliplik arz etmeyen ve düzenli olarak yapılmayan faaliyetlerdir.
- Muhasebe denetiminde kullanılan çalışma kâğıtlarında genel olarak belirli Şekil Őartları aranmazken, adli muhasebe araştırmalarında kanıt niteliği taşıyan belgeler hukuki kurallara uygun belirli Şekil Őartları taşırlar.
- Muhasebe denetimi çalışmaları herhangi bir tazminat güvencesi olmadan sürdürülürken, adli muhasebe araştırmalarında nc Őahıřlarla ilgili bilgileri içeren belgeler kullanıldığı için oluşabilecek zararları tazmin etme güvencesi vardır.
- Muhasebe denetiminde süreçler, genel kabul görmüş denetim standartlarıncı belirlenirken, adli muhasebe araştırmalarındaki süreçleri bilgi, yetenek, eğitim ve tecrübeler belirler.
- Muhasebe denetiminde, çalışmaların sonucunda, olumlu, olumsuz ve Őartlı görüş belirtebilir ya da görüş bildirmekten kaınabilinirken, adli muhasebe araştırmalarında yeniden gözden geçirmenin gerekli olup olmadığı veya gerekli ise nasıl yapılacağı ile ilgili herhangi bir görüş belirtilmez.
- Muhasebe denetiminde belge ve bilgilerin aksini ispat edecek bir bilgi ve Şüphe olmadıkça geçerli ve güvenilir olduğu varsayılırken, adli muhasebe araştırmalarında belgelere daha Şüpheci olarak ve üzerinde değişiklik ve tahrifat yapılmış olabileceği endişesi ile bakılır.
- Muhasebe denetimi çalışmalarında kişisel düşünceleri destekleyen kanıtlara daha fazla ilgi duyulurken, adli muhasebe araştırmalarında bir savcı gibi tüm kanıtların toplanması ve muhafaza edilmesi yolu tercih edilir.
- Muhasebe denetimindeki bulguların sözlü olarak sunulması nadiren istenirken, adli muhasebe araştırmalarında elde edilen bulguların araştırmanın taraflarına sözlü olarak sunulması istenebilir.

Adli muhasebe ile muhasebe denetimi ilişkisi Tablo 1-1’de ayrıca gösterilmiştir

Tablo 1-1: Muhasebe Denetimi – Adli Muhasebe İlişkisi

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

Kaynak: Pehlivan, 2010: 17

2. 7. ADLİ MUHASEBECİLİĞİN MESLEKİ FAALİYETLERİ

Muhasebe, denetleme ve inceleme becerilerinin bütünü olarak ifade edilen adli muhasebecilik uzmanlık sahasının oluşumunda, genel olarak aşağıda sıralanan nedenler etkili olmuştur. Ticari işlemlerin giderek karmaşıklaşması sonucu, bireyler ve kurumlar artan oranda mahkemelere başvurmaya başlamışlardır. Toplumda; birey ve kurumlarla devlet arasındaki ilişkiler giderek sorun doğurmaya başlamıştır. İşletmelerde çalışanların yaptıkları yolsuzluklar giderek artmakta, yolsuzlukların ortaya çıkartılması ve de önlenmesi zorlaşmaktadır. Artan sayıda ve büyük tutarlarda işletme başarısızlıkları yaşanmaktadır. Avukatlar ve mahkemeler karşılaştıkları olaylarda daha

fazla uzman desteğine ihtiyaç duymaktadırlar. İşletmelerdeki finansal skandallar, bu işletmelerdeki muhasebecilerin görevlerini yaparken, ortaya çıkabilecek potansiyel hile ve diğer yasal olmayan faaliyetlerden haberdar olmamaları nedeniyle ortaya çıkabilmektedir. Bu noktada adli muhasebecilik mesleği muhasebe ve hukuk arasında ilişki kuran, yeni bir muhasebe bakış açısı sunmaktadır. Adli muhasebeciler rakamların ötesine geçebilmek için eğitim almışlardır ve işletme gerçekleri ile ilgilenirler. Bununla birlikte bu meslek mensupları yüksek mesleki standartlara ve etik değerlere sahip olması gereken meslek elemanlarıdır. Toplumun daha güvenilir, faydalı, ilgili ve sorumlu bilgi talebi sosyal, ekonomik ve yasal durumlar açısından gerçekleri yargılayan adli muhasebecilere yönelik talebi artırmaktadır. Pek çok oluşan olayların nedenlerinin etkisiyle zorunlu olarak ortaya çıkan bu meslek muhasebe uygulamalarının yapısını değiştirmiştir. Standart olarak kayıtlarda yer alan sayıların önyüzü ile uğraşan muhasebeciler, bu meslek ile birlikte sayıların arkada kalan dünyasına gözükene olaya değil arkasında meydana gelmesine neden olan olaya bakmaya ve sorgulamaya başlamışlardır. Bu meslek aracılığı ile muhasebe bilgisi ve hüneri yasal sorunlar yönünde ağırlıklı olarak uygulanmaya başlamıştır. (Mostek, 2003: 15 Aktaran: Pehlivan 2010 : 28)

Adli muhasebe mesleğinin uygulama kapsamını üç bölüme ayırmak mümkündür.

Bunlar;

- Dava destek danışmanlığı(Hukuki Destek),
- Uzman tanıklık,
- Hile araştırmacılığı.

Bu bölümler tez içerisinde detaylı olarak incelenecektir.

2. 8. ADLİ MUHASEBECİLERİN KULLANDIĞI TEKNİKLER

Adli muhasebeciler verdiği hizmetler doğrultusunda bu hizmetlerini yerine getirebilmek adına bir takım teknikler kullanmaktadırlar. Bu teknikler ışığında karşılık beklenen davaya veya duruma cevap verebilmektedirler. Bu tekniklerin bir kısmı İç ve Dış denetçiler tarafından da kullanılmakta, bir kısmı da sadece Adli muhasebeciler

tarafından kullanılmaktadırlar. Şüpheli durumların aydınlığa kavuşması adına Adli muhasebeci kanun kuralları çerçevesinde bu yöntemleri kullanmaktadırlar. Bu yöntemler;

- **Yazılı İfade alma;** Adli Muhasebecilerin çok fazla fazla başvurduğu bir tekniktir. Bir olayda soruşturulması gereken kişi sayısı çoksa bu teknikle işe başlamakta çok fazla fayda sağlar. Yazılı ifade alma tekniğinin temeli yazılı anlatımda sözlü anlatıma göre daha zor yalan söyledikleri varsayımına dayanır. İnsanlar yalan söyledikleri zaman bilinçsiz olarak pek çok mesaj ve sinyal gönderir. Yazılı anlatımda bu yalanları yakalamak çok daha kolaydır. İnsanlar yazılı anlatımları sırasında tamamen sıfırdan bir hikaye uydurmak yerine var olan olayı biraz değiştirmeyi belli kısımları gizlemeyi veya olaya bazı unsurlar eklemeyi tercih ederler. Bu şekilde gerçek senaryo ile hayali senaryonun bazı kısımları örtüşür. Yazılı ifade tekniğini kullanılması sırasında zamirler özel bir önem taşır. Genelde ifadeler birinci tekil şahıs tarafından geçmiş zaman kipinde anlatılır. Cümlelerin çoğu ben ile başlar. Bir suçta mağdur olan kişi biz zamirini kullanmaz. Ancak olayla ilişkisi olan suç ortağı olan kişi ise sık sık ben yerine biz zamirini kullanır. Biz zamiri yerine bizi oluşturan kişilerin fazlaca tekrarlandığı durumlarda örneğin sürekli kardeşim ve ben ifadesi kullanılıyorsa bu kişilerin arasında bir soğukluk, resmiyet veya sürtüşme olduğu anlamı da çıkar. Burada dikkat edilmesi gereken bir diğer husus ise Türkçede gizli özne kullanımının yaygın olması nedeniyle ben veya biz ifadeleri yerine yükleme bu anlamı veren eklerin getirilmesidir. Yüklem ayrıntılı incelenerek zamirlerin belirlenmesi gerekir. Yazılı anlatımlarda tırnak işareti içine alınmış veya paranteze alınmış ifadelerin genel olarak doğru olduğu kabul edilir. Yazılı anlatımla ilgili bir diğer husus ise hikâyenin içinde kaybolmamaktır. Burada amaç olarak boyutlarını soruşturmak değil hikâyenin hangi kısımlarının doğru anlatıldığını hangi kısımlarının ise çarpıtıldığını, yalan olarak aktarıldığını tespit etmektir. Daha sonra yalan ifade verdikleri muhtemel olan şüphelilerle sözlü görüşme yapılacak ve diğer tekniklerde kullanılacaktır.
- **İfade Alma (Sorgulama)** ; olayla ilişkisi olan kişilerle karşılıklı olarak sözlü olarak soru cevap şeklinde yürütülen bir faaliyettir. Sözlü ifade almada insanlar

çok daha rahat bir biçimde yalan söyledikleri düşünülür. 5271 sayılı CMK' da geçmeyen ön sorgu denilen bir yöntem uygulamada sıklıkla kullanılmaktadır. Bu yöntemde; kolluk kuvvetleri tarafından şüpheliye hakları hatırlatılmadan daha çok sohbet ortamında sorular yönelterek bilgi toplamaktır. Adli muhasebeciler genelde bu yöntemi de uygulamaktadır

- **Doğrulama;** adli muhasebecilerin sık kullandığı bir tekniktir. Bu tekniğin temeli bir bilgi veya belge başka kişiler veya işletmeler tarafından onaylanmadığı sürece şüphe ile bakılmalı, doğru kabul edilmemelidir ilkesine dayanır. Herkes her zaman doğruyu söylemeyeceği gibi her belgede gerçek değildir. Klasik denetim birimlerinin sık kullandığı bir yöntem olan doğrulama tekniğinde örneğin cari hesapların karşı firmanın cari hesaplarıyla aynı olup olmadığı, örtüşüp örtüşmediğine bakılır. İşletmenin mal satış faturasının kesildiği işletme muhasebe kayıtlarında mal girişi olarak gözükmemesi durumunda ciddi bir problem olduğu görülür.
- **Yeniden Hesaplama;** adli muhasebecilerin inceledikleri uyuşmazlık olayın kapsamını ortaya çıkarmak amacıyla daha önce geleneksel muhasebe tarafından yapılmış olan tüm hesaplamaları tekrar yaparlar. Böylelikle yapılan hesaplamalarda matematiksel hataların olup olmadığını veya varsa hataların boyutunu ortaya çıkarmak için kullanılır. Matematiksel somut kanıtlar, müşteri işletmenin kayıtlarının yapmış olduğu hesaplamaların yeniden yapılmasını kapsar
- **Analitik İnceleme;** adli muhasebecilerin geleneksel muhasebeden elde ettiği bilgilerin tamamını akıl süzgecinden detaylı bir biçimde sorgulamadan geçirerek değerlendirilmesi işlemidir. Bu kanıt türü, müşteri işletmenin finansal ve finansal olmayan (müşteri sayısı, direkt işçilik saatleri) verilerinin geçmiş yıl verileriyle veya işkolu verileriyle karşılaştırılmasını ve finansal oranların kullanımını kapsar. Bu yöntemde var olan bilgilerin, muhasebesel sonuçların mantıksallığı araştırılır. Örneğin, bir işletmenin o yıl satışları %100 artmışken alacakları %300 artmışsa ve parasal tutarlar olarak da arada büyük farklılıklar varsa durumun birebir araştırılması gerektiği anlaşılmalıdır. Analitik incelemenin temelinde Niye? Niçin? Ne sebeple? Sorularına cevap aramak

yatar. Bu tekniğin diğerk tekniklere göre adli muhasebecilere maliyet ve zaman tasarrufu sağladığı söylenebilir

- **Fiziki İnceleme (Gözlem);** adli muhasebeciler fiziki inceleme ve gözlem tekniği kullandıklarında hukuksal ihtilafa konu olan varlıkların muhasebe kayıtlarında gösterdikleri veya iddia edildikleri cins, miktar ve değerde olup olmadıklarını bizzat incelerler. Bu teknik türü, diğerk denetim tekniklerine göre biraz daha güvenilir kabul edilse de %100 doğru sonuç vereceği anlamına gelmez. Örneğin et sektöründe hiç bir bilgisi olmayan birisine hindi veya devekuşu etini beyaz et olarak piliç eti olarak gösterilmesi mümkün olduğu gibi altın, gümüş gibi kıymetli madenlerin yerine sahtesi de konabilir. Bu tip teknik uzmanlık isteyen konularda adli muhasebecinin tek başına inceleme yapması veya varlıkları gözleriyle görmesi bir anlam ifade etmeyebilir
- **Belge İnceleme;** adli muhasebecilerin karşılaştığı olayların pek çoğunda var olan belgelerin güvenilir olup olmadığı, belge üzerinde mühür ve imzaların sahteliği önem taşımaktadır. Muhasebenin temel kavramlarından olan “tarafsızlık ve belgelendirme” kavramı gereğince yapılan tüm kayıtların objektif somut belgelere dayanması esas olmalıdır. Unutulmaması gereken bir diğerk husus ise fotokopi olan belgelerden çok üzerinde ıslak imza bulunan belgelerin değerlendirmeye alınması gerektiğidir. Çünkü fotokopi belgelerden sahte belge düzenlemek mümkün bulunmaktadır. (Gülten ve Kocaer, 2010: 40)

BÖLÜM 3. UZMAN TANIKLIK

Uzman şahit, bir adli dava sürecinde avukatlara, hâkimlere ve jüri üyelerine dava konusu olayın teknik yönüyle ilgili eğitim veren uzman meslek mensubudur. Uzman görüşü genelde adli muhasebecinin uzmanlık alanlarıyla ilgili olmaktadır. Amaç, iddiaları bir uzman tanığın ifadesiyle destekleyerek, yorumlanması gereken olgu ve olayları güvenilir bir şekilde açıklığa kavuşturmadır. (Aktaş ve Kuloğlu, 2008:112)

Uzman tanıklık, bir uzmanın kendi uzmanlık alanı dâhilinde dava konusuyla ilgili olarak önceden yapmış olduğu bilimsel araştırmalar sonucunda elde ettiği bulguları belge ve görsel araçlar yardımıyla mahkeme sırasında sunarak tanıklık yapmasıdır. Uzman tanıklar dava konusuyla ilgili bilimsel gerçeklere dayanarak fikirlerini bildirdiklerinden sadece düşüncelerini aktarabilen ortalama bir kişinin tanıklığından daha fazla güvenilir olmaktadır. (Clark ve Diliberto, 1996: 150 Aktaran: Çabuk vd 2012: 35)

Adli muhasebeciler dava desteği kapsamında elde ettikleri ve bilimsel gerçeklere dayanan bilgileri mahkemede savunma fırsatı bularak mahkeme kararına büyük ölçüde yön verebilmektedirler. Bir adli muhasebeci mahkemede konusunun uzmanı olarak, objektif ve sakin bir şekilde, avukatların veya hâkimlerin çözemeyeceği ve uzmanlık bilgisi gerektiren karmaşık muhasebe sorunlarına ilişkin görüşlerini açık ve anlaşılır bir dille sunmaktadır. (Pazarçeviren, 2005: 9) Uzman tanıklık, bir adli muhasebecinin mahkeme sürecindeki son aşamasıdır. Toplumlarda özellikle ekonomik kökenli davaların ve davalı sayısının giderek artması ve konuların giderek karmaşıklaşması mahkemelerde uzman tanık olarak adli muhasebecilere duyulan ihtiyacı arttırmıştır. Günümüzde ticari işlemlerin sonuçları, iflaslar, kazançların düşmesi, varlıkların değerlendirilmesi, finansal tablo hileleri, ticari marka ihlalleri ve sözleşmelere aykırı davranışlar gibi pek çok konunun çözümünde adli muhasebecilerden faydalanılmaktadır. (Telpner ve Mostek, 2003: 8-10 Aktaran: Çabuk vd. 2012: 36)

Adli muhasebecilerin uzman tanıklık sırasında mağdurun, avukatların veya savcının bazı olaylarda ise yazılı veya görsel medyanın etkisi altında kalmaması gerekir. Adli muhasebecinin tahminde bulunmadan konuyla ilgili spekülasyonlar yapmadan doğruyu söylemesi gerekir. Adli muhasebeci ifadesinde konuyla ilgili spekülasyonlar

yapmadan doğruyu söylemesi gerekir. Adli muhasebeci ifadesinde teori veya varsayımlarda bulunmamalı kesin konuşmalıdır. Kesinlikle konuya konsantre olmalı konudan konuya geçmemeli, soruları dikkatli olarak dinlemeden veya anlamadan cevap vermemelidir. Adli muhasebecilik mesleğinin uzman tanıklık alanı yüksek iletişim becerileri, topluluk önünde konuşma ve iyi derecede hitabet yeteneği gerektirir. Burada adli muhasebecinin yapacağı hataların telafisi çok zordur ve ününü itibarını doğrudan doğruya olumlu veya olumsuz etkileyebilir. (Gülten ve Kocaer, 2010: 19)

3. 1. UZMAN TANIKLIĞIN YAPISI

Orijinal metinlerde “expert witnessing” olarak yer alan dilimize uzman tanıklık olarak çevrilen faaliyet; bazı karmaşık muhasebe davalarında mahkemenin taraflarca sunulan bilgilerin açıklığa kavuşturulması amacıyla uzmanlardan yararlanmasıdır. Adli makamlar adli muhasebecilerden; muhasebecilik, idari veya işlem dolandırıcılığı, mülk hırsızlığı, fonların kötüye kullanımı, sigorta hileleri veya kazanç için kundaklama, hileli talep, rüşvet, yolsuzluk, vergi kaçırma, zimmete para geçirme, finansal suçlar, uygun olmayan muhasebe işlemleri, marka ihlalleri, diğer ticari davalar, kanunun yürürlüğe konmasına, takibine ve hatta dava destek danışmanlığında da olduğu gibi medeni veya cezai hatalarda hem iddia hem savunma tarafı için uzman tanık olarak yararlanmaktadırlar. (Akyel vd. 2009: 159)

ABD’de genel olarak uzman tanıkların düşünce, çıkarım ve tanımlama yaparak ifade vermeleri yasaklanmıştır. Sadece 6 duyularına dayalı, gerçekten bildikleri dâhilinde ifade verebilmektedirler. Ancak bu durumun istisnaları da vardır ki bazı bildikleri uzman tanıkların algılarıyla ilgilidir mesela kişinin yaşını, kilosunu veya boyunu tahmin etme; hareket eden bir aracın hızını tahmin etme gibi. Bu nedenle uzmanlar kendi görüşlerini, hangi disiplin ya da işte nitelik kazanmış ise ona uygun uzmanlıkların bulunduğu alan ve disiplinlerde bildirebilmektedirler. Uzman tanığın ifadesi avukatların ve hâkimin bilimsel, teknik bilgi ya da uzmanlık bilgisini anlaması için mahkemede sunduğu delildir ve bu verdiği ifade bir adli muhasebecinin mahkemedeki işlevinin son aşamasıdır. (Kuloğlu, 2007: 18-19)

Genel olarak teknik bir bilim olan muhasebe ile ilgili konularda karar verilebilmesi için uzman bir kimsenin fikri gerekir. Kendilerinden muhasebe yolsuzlukları ile ilgili destek istenen avukatların büyük bir kısmı ise muhasebe bilgisinden yoksundur. Örneğin herhangi bir muhasebe yolsuzluğu ile ilgili davada görev yapacak olan bir avukatın, konuyla ilgili bir yargıya varabilmesi için uzman bir muhasebeciden (adli muhasebeci) destek almaktan başka bir seçeneği bulunmamaktadır. Kendilerine destek verebilecek olan adli muhasebeciler, muhasebe kayıtlarının gözden geçirilmesi sonucunda bir durum tespiti yaparak dava konusu işlemle ilgili bir fikir sunabilecektir. Adli muhasebeciler, günümüzde giderek artan oranda mali hileler, zimmet, varlıkların kasıtlı olarak kötüye kullanılması, kârı gizleme, hileli iflas, hissedar anlaşmazlıkları, sözleşme ihlalleri, aldatici muhasebe uygulamaları ve vergi kaçakçılığı ile ilgili konularda avukatlara destek sağlayabilmektedir. (Buckhoff ve Taylor, 2005: 73; Pagano, 2005: 21 Aktaran: Pehlivan 2010: 28)

Adli muhasebeciler belirtilen konularda destek sağlarken; muhasebe kayıtlarının incelenmesi ve analizi, muhasebe ve vergi ile ilgili konuların araştırılması, taraflarla görüşme, işletme dışında bulunan muhasebeci ve denetçilerin çalışma kâğıtlarının incelenmesi, kamu ile ilgili bir inceleme söz konusu ise, hesaplamaların gözden geçirilmesi ve kamuda çalışan uzmanlarla görüşülmesi, avukatlara tanıkların sorgulanması sırasında destek sağlanması hizmetlerini verebilirler. (Pagano, 2005: 22 Aktaran: Pehlivan 2010: 28)

Uzman tanıklığa duyulan ihtiyacın temelinde mesleki uzmanlaşma olgusu ve ticari hayatın giderek daha fazla karmaşıklaşması sorunu yer almaktadır. Hakimler, yargıya taşınan konuların hukuksal yönünde uzman olmalarına rağmen konunun olgu yönünü oluşturan ticari işlemler ve muhasebe alanında yeterli bilgi sahibi değildir. Ayrıca kendilerinden bu konularda genel kültür düzeyinin üzerinde bilgi sahibi olmalarını istemek doğru değildir. Bu nedenlerle yargı mensupları çözüme kavuşturmaları gereken mali konulu davaların özel bilgiyle yorumlanması gereken kısımlarında bu alanda deneyimli bir uzman tanığın görüşlerinden yararlanabilmektedir (Çoban, 2013: 52). Özünde adli muhasebeci olan uzman tanıkların diğer meslek uygulayıcılarından farklı olarak bazı kişilik özelliklerine ve uzmanlık bilgisine sahip

olmaları gerekmektedir. Bu özellikler, merak, ısrarcılık, yaratıcılık, sezgi ve iletişim becerisi olarak sıralanabilir. (Bozkurt, 2000: 59)

AICPA'ya göre bir adli muhasebeci olan uzman tanığın sahip olması gereken beceri ve nitelikler, dört grupta toplanmaktadır. Birinci grup özellik, yeterli eğitim ve deneyim ile ilgilidir. Uzman tanık, genel kabul görmüş muhasebe prensipleriyle ilgili deneyim ve uygulama, vergi hukuku, genel işletme hukuku ve meslek etiğinde yeterli seviyede bilgiye sahip olmalıdır. İkinci grup özellik, temel adli bilgi yeterliliğidir. Uzman tanık; mesleki sorumluluk ve uygulama yönetimi, yasalar, mahkemeler, uyuşmazlık çözümü, planlama ve hazırlık becerileri, bilgi toplama ve topladığı bilgileri saklama, keşfetme becerisi ve raporlama konusunda yeterli olmalıdır. Üçüncü grup özellik, adli becerilerde uzmanlaşmadır. Dördüncü grup özellik ise, analiz ve sonuç çıkarma yeteneğidir. Uzman tanık, iflas, ödeyememe aczi, borç yenileme konularında kazanılmış bilgi, bilgisayarlı adli analiz, aile hukuku, değerlendirme, hile önleme ve tespiti, gerçeğe aykırı finansal beyan, ekonomik zarar hesaplama yetenekleri konusunda yeterli olmalıdır. (Davis ve diğerleri, 2009: 3-4 Aktaran: Çoban 2013: 78)

Uzman tanıkların görev alanları mahkemeler olduğu için etkili bir yazılı ve sözlü iletişim yeteneğine sahip olmaları işin olmazsa olmazıdır. Bir uzman tanığın görevi uzmanlık alanına giren konularda gerçeklerin ortaya çıkarılmasını sağlamaktır. Uzman tanıklar, kendilerini görevlendiren ya da kendilerine ücret ödeyen kişilerin yasaya aykırı fiilleri işlemeleri halinde bu kişilerin menfaatini korumak zorunda değildirler. (Larosa, 2009: 1 Aktaran: Çankaya vd. 2014: 74) Uzman tanıkların bilgi sahibi olmaları gerekli alanlar; adli yargı, muhasebe, hukuk, denetim, işletme yönetimi, psikoloji, suç bilimi, bilgisayar uygulamaları şeklindedir. Ayrıca uzman tanık olabilmek için kişi öncelikle yeterli eğitime sahip olmalıdır. (Hoffman, 2002: 380 Aktaran: Çoban 2013: 74)

3. 2. UZMAN TANIKLIK VE BİLİRKİŞİLİK KURUMUNUN KARŞILAŞTIRILMASI

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

Uzman tanıklığa ve bilirkişiliğe duyulan ihtiyaç temelde aynıdır. Bu iki meslek grubunu birbirinden ayıran temel farklılıklar bulunmaktadır. Bu farklılıklar aşağıda özetlenmeye çalışılmıştır. (Çoban, 2013: 75)

- Uzman tanıklar, bilirkişilere nazaran daha araştırmacı, şüpheci, sezgisel, analitik düşünebilen ve etkili sözel iletişim yeteneğine de sahip kişilerdir.
- Türkiye’de bilirkişilik için genelde YMM, SMMM ve SM unvanlarından birine sahip olmak yeterli görülürken, Uzman tanıkların; adli muhasebe alanında uzman olduklarını belgeleyen Sertifika sahibi olmaları beklenir
- Bilirkişiler Türkiye’de mahkemelerce görevlendirilirlerken uzman tanıklar mahkemelerin yanında hukuk büroları ve şirketler tarafından da görevlendirilebilmektedirler. Tarafların her biri kendi uzman tanığına sahip olabilir.
- Çalışma sürecinde bilirkişiler kendilerine gönderilen dosyada sadece kendilerinden istenen konuyu inceler, araştırma yapmamakta ve kendisine sunulan belgelerden başka belgeleri kullanmazlar. Uzman tanıklar ise çalışmalarını bir dedektif edasıyla yürütürler ve konuyu bir bütün olarak ele alarak kendisini destekleyecek kanıt elde etmeye çalışırlar.
- Uzman tanıklar çalışmalarını mahkeme heyetine sunarken yazılı rapor vermenin yanında sözlü savunma da yapabilir ve savunması sırasında modern sunum tekniklerini kullanabilirler. Ayrıca uzman tanıklar, duruşma sırasında karşı

tarafın avukatınca çapraz sorguya alınabilir. Bilirkişiler ise dosya üzerinden yürüttükleri incelemeleri sadece yazılı rapor halinde mahkemeye sunmaktadırlar. Bu sebeple uzman tanıklar gibi mahkeme ortamının gereklerine uyum sağlama yükümlülükleri bulunmamaktadır.

3. 3. UZMAN TANIKTA BULUNMASI GEREKEN ÖZELLİKLER

Adli muhasebecilik mesleğinin konusu olarak uzman tanıklık Türk Yargı sisteminde uygulaması pek olmayan bir sistemdir. Çünkü ülkemiz uygulamalarında tanıklık sadece olayı kendi gözleriyle gören kişiler için düzenlenmiştir. Türkiye uygulamalarında bilirkişilerin yazılı rapor vermesi esastır. Ancak yazılı rapor verilmesi sırasında ifadelerin muğlâk olması, çok fazla teknik kavram ve terimlerin kullanılması, Türkçe dilbilgisi kurallarının tam olarak kullanılamaması, anlatılmak istenilen mesajın mahkemeler tarafından anlaşılmasına yol açabilmektedir. Bu tip durumlarda hakim, bilirkişiden ek açıklama talep etmekte ancak gelen ek açıklamalarda da çoğu zaman benzer sıkıntılar olabilmektedir. Uzman tanıklık sisteminde ise sözlü ifade esastır. Böylece hâkimler, savcılar ve avukatlar yazılı hususlar hakkında şüpheye düştükleri veya tam olarak algılayamadıkları kısımları sorarak adaletin sağlanması konusunda daha iyi bir durumda olurlar. (Gülten, 2010: 317)

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

Adli muhasebeci herhangi bir araştırma yapmadan, mahkeme için sunum hazırlığı (görsel materyaller, tablolar vs.) veya prova gibi ön hazırlıklarını tamamlamadan görüş bildirmesi doğru olmaz. Ayrıca adli muhasebeci mahkemede sözlü görüş bildirirken bir savcı, avukat veya hâkim gibi değil bir uzman olarak davranmak, gerçek ve tarafsız bilgi vermek zorundadır. Çelişkili ifadelerde bulunması, mesleğin genel kabul görmüş ilke ve standartlarının dışında görüş bildirmesi adaleti yanılmaya çalışma kapsamında değerlendirilebilecektir. Adli muhasebeci adaletin

gerçeği bulmasını sağlaması en temel sorumluluğudur. Adli muhasebeciler, bu sorumluluklarını yerine getirirken, tarafsız, bağımsız ve objektif olmalı, teknik konuları açık bir dille ve öğretici bir biçimde açıklamalıdır. (Pazarçeviren, 2005: 10)

Adli muhasebecilerin uzman tanıklık sırasında mağdurun, avukatların veya savcının bazı olaylarda ise yazılı veya görsel medyanın etkisi altında kalmaması gerekir. Adli muhasebeci tahminde bulunmadan konuyla ilgili spekülasyonlar yapmadan doğruyu söylemesi gerekir. Adli muhasebeci ifadesinde teori veya varsayımlarda bulunmamalı kesin konuşmalıdır. Kesinlikle konuya konsantre olmalı konudan konuya geçmemeli, soruları dikkatli olarak dinlemeden veya anlamadan cevap vermemelidir. Adli muhasebecilik mesleğinin uzman tanıklık alanı yüksek iletişim becerileri, topluluk önünde konuşma ve iyi derecede hitabet yeteneği gerektirir. Burada adli muhasebecinin yapacağı hataların telafisi çok zordur ve ününü itibarını doğrudan doğruya etkileyebilir. Uzman tanıklık müessesinin Türk Yargı sisteminde uygulamaya konulmasının davaların görölmesini sürecini hızlandıracağı açıktır. Bilirkişilik sisteminde yaşanan sorunların bir kısmının bu şekilde çözümlenebileceği düşünölmektedir. Uzman tanıklık kapsamında mahkemede ifade verecek olan serbest adi muhasebecinin birinci yapması gereken husus uzman kimliğini ortaya koyabilmektir. Bunun için gerekli eğitimi tamamlamış olup, mesleki sınavları geçerek sertifikasyon, belgelendirme aşamalarını tamamlamış olmalıdır. Uzman tanıklık kapsamında mahkemelerde görev alan adli muhasebeciler kısa bir özgeçmişlerini açıklamaları, var ise mesleki konulardaki makale, kitap ve diğer yayınları tanıtan bir listeyi mahkemeye sunmaları yararlı olacaktır. Yabancı ölkelerdeki uygulamalar da son beş yıl içerisinde uzman tanıklık yapılan konular ve girilen davaların bir listesinin de istendiği gözlenmektedir. Ancak bu tip özelliklerine bakılarak bir derecelendirme yapıldığı hiçbir ölkede gözlenmemiştir. Bir adli muhasebecinin mahkemelerde ifade verirken göz önünde bulundurması gereken temel ilke ve kuralları kısaca maddeler halinde inceleyecek olursak;

- Taraf Tutmaksızın Uzman Görüşü Bildirmek: Adli muhasebecinin mahkemelerde ifade verirlerken kendilerini, hâkim savcı veya avukat yerine koymazlar. Kesinlikle uzmanlıklarının öngördüğü çerçevede gerçekleri çaptırmadan ifade vermeleri esastır. Başka bir uzmanında aynı olayı incelediğinde aynı bilgi ve belgelerle aynı sonuca ulaşabilmesi gerekir. Adli

muhasebecinin ücretini avukat ödüyor olması durumunda bir takım gerçeklerin gizlenmesini veya olduğundan farklı yansıtılmasını kesinlikle gerektirmez.

- Gerçekleri Abartmamak veya Küçümsememek: Adli Muhasebeci gerçeği kendi görüşlerini eklemeden objektif olarak açıklamalıdır. Gerçeğin boyutlarını değiştirerek olayı fazla abartmak veya küçük göstermek de uzman davranışı olarak nitelendirmez. Adli muhasebecinin yapacağı sözlü anlatımda azami mesleki özeni göstermek zorundadır.
- Görsel Araçlardan Yararlanmak: Uzman tanıklığı kapsamında davada görüşünü açıklayan Adli Muhasebeci tablolar, grafikler ve şekillerden yararlanarak açıklamalarını desteklemesi her zaman istenen bir durumdur. Çünkü karmaşık muhasebe hesaplamaları veya pek çok rakamın peş peşe açıklanmasından çok grafik, şekil ve tablolar akılda kalır.
- Net ve Keskin İfadeler Kullanmak: Adli Muhasebecinin mahkemede olayla ilgili görüş bildirirken daima net ve kesin ifadeler kullanması gerekir. Aksi halde ifadesinde belirsizlikler olduğu, konuyu iyi araştırmadığı gibi yanlış imajların oluşmasına neden olabilir. Anlatımlarda konuyu en net ifade eden kelimelerin seçilerek cümleler kurulması şarttır.
- Açıklayıcı ve Öğretici Anlatım: Adli Muhasebeci dava kapmasında hâkim önünde sözlü ifade verirken konunun taraflarca tüm boyutlarının anlaşılabilmesi için açıklayıcı ve öğretici bir tarzda konuşması gerekir. Tabi burada temel amaç konu ile ilgili yönleri muhasebede bilgisi yetersiz olan kişilere onların kolayca algılayabileceği şekilde açıklayabilmektir. Üniversitede ders verir gibi bir hava yaratmak çok abartılı olacaktır.
- Varsayımlar Yapmamak: Konu ile ilgili olarak yapılacak tüm açıklamalarda eldeki belge, bilgi ve delillere göre hareket etmek gerekir. Teori ve varsayımlar üreterek kesin olmayan bilgilerle hiç kimseyi suçlamamak esastır. Bir takım hipotezlerden yola çıkarak yapılacak olan suçlamalar haksız yere gerçekte suçsuz birisinin ceza almasına neden olur.
- Konudan Konuya Geçmemek: Adli Muhasebeci mahkemelerde uzman tanıklık kapsamında ifade verirken konudan konuya geçmeden konuyu dağıtmadan açıklamalar yapması gerekir. Aksi halde iletilmek istenen mesaj karşı tarafa gereken şekilde aktarılmamış olacaktır. Sözle ifadeleri dinleyen insanların bir

süre sonra dikkatinin dağıldığı bilinen bir gerçektir. Bunun yanı sıra konudan konuya geçerek birbiri ile alakasız pek çok hususu birlikte anlatmak kişilerin dikkatini daha fazla dağıtacaktır.

- Tutarlı anlatım: Adli Muhasebeci mahkemelerde verecekleri ifadelerde yapacakları en büyük hata tutarlı olmayan açıklamalar yapmasıdır. İşte bu durumda davanın tarafları veya hâkim serbest adli muhasebecinin vereceği bilgileri sorgulayacak, güvenilir olmadığını ileri sürebilecektir. Daima uzman bir kişi olarak Adli muhasebeci tutarı ifadeler kullanarak kendi ile çelişkiye düşmemesi gerekir.
- Ön Hazırlık Yapmak: Adli muhasebeci mutlaka mahkemelerde vereceği uzman tanıklık ifade ve sunumları ile ilgili ön hazırlık yapması gerekir. Genelde prova şeklindeki sanki mahkemede hâkim karşısındaymış gibi açıklamalar yapar.

Adli muhasebeciler sözlü anlatım tekniklerini iyi bilerek mahkemelerde muhasebe ağırlıklı hukuki itilaf ile ilgili uzman tanıklık yapması gerekir. Sözlü anlatım tekniklerini bir şekil ile ifade edecek olursak;

ŞEKİL 3-1: Sözlü Anlatım Teknikleri



Kaynakça; Gülten ve Kocaer 2010: 131

Şekilde gösterilen birinci anlatım tekniğine göre düz anlatım tekniği denilmektedir. Konunun bir uzman tarafında bilinenlerin anlatılması suretiyle diğerlerine aktarılmasıdır. Bu yöntem çok yaygın olarak kullanılan ve en çok eleştirilen yöntemdir. Bu yöntemin tercih edilmesinde kısa zamanda çok daha bilgi verilmesi, konu hakkında düzenli bilgi verilmesini sağlaması, çok fazla kişiye aynı anda ulaşabilmesi gibi avantajları göz önünde bulundurulur. İyi bir hitabet yeteneğinin olmadığı durumlarda dinleyicinin dikkatinin dağılmasına yol açabilir. Konu anlatımı dinleyiciler tarafından çok kısa sürelerde unutulabilir.

- İkinci anlatım yöntemi tanımlar yardımıyla anlatımdır. Bu teknikte uzman kişi konuyla ilgili tanımları açıklayarak tanıma uygun veya uygun olmayan örnekleri açıklar.
- Analizle anlatım tekniği konuyla ilgili yeterli mesleki bilgiye sahip olmayanlara anlatım yapılmasının zorunlu olduğu durumlarda kullanılır. Anlatılmak istenen kural, kavram veya formülün nasıl ortaya çıktığı birbirini takip eden mantıksal basamaklar halinde anlatılır.
- Eksik anlatım tekniği yönteminde uzman açıklamalarını yapar. Tanımları, kuralları, teknik ve yöntemleri detaylı olarak açıklar. Buna karşılık konunun ulaştığı dinleyicilerin söylemesini sağlar.
- Kurallar yardımıyla öğretim tekniği konunun tüm boyutlarının anlatılmasının çok uzun süre alacağı bu durumlarda tercih edilen bir yöntemdir. Uzman kişi konunun bütün boyutlarını aktaramayacağını durumunda meselenin özünü oluşturan temel ilkeyi kural olarak aktarır.

İyi bir konuşmacının dikkat etmesi gerek başlıca konuşma ilkeleri şunlardır:

- Yapıcılık; toplumun değer yargılarına, inançlarına, gelenek ve göreneklerine ters düşen, onları yok sayan ifade ve anlatımlar içeren bir konuşma kesinlikle başarıya ulaşamaz.
- İnandırıcılık; Konuşmacı sözleriyle ulaştığı sonuçlarla, oturuş ve duruş şekilleriyle, beden diliyle, dinleyenlere konuya hâkim olduğu göstermelidir.
- Amaca Odaklanma; konuşmacı, niçin konuştuğu bilmeli ve dinleyici üzerinde bu amaca yönelik bir etki bırakabilmelidir.

- İlginçlik; konuşmacının tek tip bir anlatım tarzıyla konuyu açıklaması dinleyici sıkır. İyi bir konuşmacı, dinleyicinin konuya olan ilgisini daima canlı tutar.
- Bilgi sağlamlığı; konuşmacı konuyu ne kadar iyi bilse de anlatımını oluşturan olay sağlam bilgi ve belgelere dayanmıyorsa başarılı bir sonuca ulaşması mümkün olmayacaktır.

Adli muhasebeciler mahkemelerde uzman tanıklık hizmeti verirlerken bilirkişi raporuna benzer yazılı raporlarda verirler. Hazırlanan bu raporlarda da konu en açık ve anlaşılabilir şekilde ortaya koyulmalıdır. Özellikle yazılı iletişimde dikkat edilmesi gereken imla ve dilbilgisi kurallarına uyulmalı, rapor son halini aldıktan sonra tekrar okunarak kontrol edilmelidir. Yazılı anlatımlarda yapılacak anlatım bozuklukları, ifade tekrarları ve çelişkili ifadeler mahkemeler tarafından konunun anlaşılmasına yol açabilir. Esasen yazılı raporu iyi hazırlamış adli muhasebeci sözel anlatım sırasında da normal şartlar altında başarılı olması beklenir. (Gülten ve Kocaer, 2010: 127-134)

3. 4. UZMAN TANIKLIĞIN ÜLKEMİZDEKİ HUKUKSAL ZEMİNİ

Anayasamızın Yargı ile ilgili hükümleri içeren üçüncü bölümünde “Mahkemelerin Bağımsızlığı” başlıklı 138’nci maddesinde çok önemli bir düzenleme yer almaktadır. Buna göre

(1)“Hâkimler, görevlerinde bağımsızdırlar; Anayasaya, kanuna ve hukuka uygun olarak vicdani kanaatlerine göre hüküm verirler” denilmektedir. Doğal olarak hâkimlerin vicdani kanaatinin oluşum yeri “duruşma” olacaktır. CMK’a göre de, “çözümü özel veya teknik bilgiyi gerektiren hallerde bilirkişinin rey ve mütalaasının alınmasına karar verilir” (m. 66). Yeni ceza muhakemeleri kanunu hukuk sistemimize pek çok yenilik getirdiği gibi çapraz sorgu imkânını da getirmiştir. Çapraz sorgu, eski kanunda da bir takım hükümler olsa da uygulama alanında hayat bulamamıştı. Yeni kanunun 201’ncimaddesinde;

“(1) Cumhuriyet savcısı, müdafî veya vekil sıfatıyla duruşmaya katılan avukat; sanığa, katılana, tanıklara, bilirkişilere ve duruşmaya çağırılmış diğer kişilere,

duruşma disiplinine uygun olarak doğrudan soru yöneltebilirler. Sanık ve katılan da mahkeme başkanı veya hâkim aracılığı ile soru yöneltebilir. Yöneltilen soruya itiraz edildiğinde sorunun yöneltilmesinin gerekip gerekmediğine, mahkeme başkanı karar verir. Gerektiğinde ilgililer yeniden soru sorabilir.

(2) Heyet halinde görev yapan mahkemelerde, heyeti oluşturan hâkimler, birinci fıkrada belirtilen kişilere soru sorabilir. “ denilmiştir. Türkiye’de adli muhasebe veya bu mesleği ifa edecekleri tanımlayan adli muhasebeciliğin hukuki alt yapısı oluşmadığından meslek yasası ve örgütleri, mesleğe giriş sınavı, staj, sertifikasyon gibi diğer tamamlayıcı unsurlar yoktur. Ancak adli muhasebenin uzman tanıklık alt dalına yönelik hukuksal zemin oluşmuştur. Buna göre mahkemelerde bilirkişilerin raporlarını anlatması, ve Cumhuriyet savcısı, Hakim, Mahkeme başkanı, müdafî veya vekil sıfatına sahip avukat sorularını cevaplaması mümkündür. Sanık veya katılanlar doğrudan olmasa da mahkeme başkanı veya hakim aracılığı ile bilirkişiye soru sorabilirler.

04/02/2011 tarih ve 27836 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu’nun ilgili maddeleri şöyledir

Ses ve görüntü nakledilmesi yoluyla duruşma icrası

Hukuk Muhakemeleri Kanunu MADDE 149-

- (1) Mahkeme, tarafların rızası olmak şartıyla, kendilerinin veya vekillerinin, aynı anda ses ve görüntü nakledilmesi yoluyla buldukları yerden duruşmaya katılmalarına ve usul işlemleri yapabilmelerine izin verebilir.
- (2) Tarafların rızası olmak kaydıyla, mahkeme; tanığın, bilirkişinin, uzmanın veya bir tarafın dinlenilmesi esnasında başka bir yerde bulunmalarına izin verebilir. Dinleme, ses ve görüntü olarak aynı anda duruşma salonuna nakledilir.

Yukarıdaki maddede mahkemelerde duruşma sırasında bilirkişi veya uzmanın dinlenebileceği açıkça belirtilmektedir. Ayrıca söz konusu kanunun bir diğer maddesinde ise, bilirkişiye soru sorulabileceği şu şekilde ifade edilmektedir.

Soru yöneltme

Hukuk Muhakemeleri Kanunu MADDE152-

- (1) Duruşmaya katılan taraf vekilleri; tanıklara, bilirkişilere ve duruşmaya çağrılan diğer kişilere, duruşma disiplinine uygun olarak doğrudan soru yöneltebilirler. Taraflar ise hâkim aracılığıyla soru sorabilirler. Yöneltilen soruya itiraz edildiğinde, sorunun yöneltmesinin gerekip gerekmediğine hâkim karar verir.
- (2) Toplu mahkemelerde, hâkimlerden her biri, birinci fıkrada belirtilen kişilere soru sorabilir.

Yukarıdaki madde metninde bilirkişiye soru sorabilmek için taraf vekillerinin sadece duruşma disiplinine bağlı kalmaları şart olarak gösterilmiştir. CMK'takine benzer olarak taraflar yine hâkim aracılığı ile bilirkişiye soru sorabilmektedirler. Hukuk Muhakemeleri Usulü Kanunu 154'ncü maddesinde "beyanda bulunana okunmak kaydıyla taraf, tanık, bilirkişi veya uzman kişi beyanı" tutanağa bağlanır hükmü yer almaktadır. Uzman kişi denildikten sonra anlatılmak istenen yine söz konusu kanunda belirtilmiştir. Buna göre,

Uzman görüşü

Hukuk Muhakemeleri Kanunu MADDE 293

- (1) Taraflar, dava konusu olayla ilgili olarak, uzmanından bilimsel mütalaa alabilirler. Sadece bu nedenle ayrıca süre istenemez.
- (2) Hâkim, talep üzerine veya resen, kendisinden rapor alınan uzman kişinin davet edilerek dinlenilmesine karar verebilir. Uzman kişinin çağrıldığı duruşmada hâkim ve taraflar gerekli soruları sorabilir.
- (3) Uzman kişi çağrıldığı duruşmaya geçerli bir özrü olmadan gelmezse, hazırlamış olduğu rapor mahkemece değerlendirmeye tabi tutulmaz

Yukarıdaki madde metninde de uzmanın dinlenebileceği belirtilmiş hatta, adli muhasebenin alt çalışma alanı olan uzman tanıklığa çok uygun bir şekilde eğer uzman

raporu uzman mahkemeye gelmedikçe değerlendirilmemektedir. (Gülten ve Kocaer 2010: 135)

3. 5. UZMAN TANIKLIK SÜRECİ

Uzman tanıklık süreci denildiğinde müşteriyle görüşme ile başlayıp, raporun tamamlanıp mahkemelerde sözlü sunumunun yapılmasına kadar geçen aşamalar ifade edilmektedir. Avukat veya hukuki ihtilafın mağduru olduğunu düşünen kişi dava konusu olay ile ilgili alacakları uzman tanıklık hizmetinin kimden alınması gerektiği hakkında karar vermekte güçlüklerle karşılaşabilirler. Elbette ülkemizde bu konuda Amerika Birleşik Devletleri'nde olduğu gibi uzman tanık ayrıntılı özgeçmişleri, reklamları, referansları veya bunlara ilişkin mesleki birlikler bulunmamaktadır. Bu nedenle uzman seçilirken aşağıdaki hususların göz önünde bulundurulmasında yarar vardır.

- Uzman yeterli mesleki bilgi ve deneyim sahibi olmalıdır.
- Uzman iyi bir eğitim almış olmalıdır.
- Bu alanda yeterli referansları olmalıdır.
- Konunun gerektirdiği muhasebe alanında, örneğin inşaat muhasebesinde çok deneyimli olmalıdır.
- Sözel iletişim yetenekleri üst düzeyde olmalı, kendisini iyi bir şekilde ifade edebilmelidir.
- Mesleki ahlak ve etik ilkelerine uymalıdır.

Uzman tanıklık sürecinin uzman tanık yönünden aşamaları ise şu şekildedir:

a) Uzman Tanıklık İlk Görüşme: Görüşme aşamasında uzman tanık müşteri olarak kabul edilebilecek avukat veya mağdur olduğunu düşünen kişi veya kuruluş işle görüşür. Varsa avukat mesleki bilgisi ile ulaştığı görüşü, hukuki açıdan adli muhasebeciye aktarır ve taleplerini kendi beklentilerini iletir. Avukat yoksa mağdur olduğunu düşünen kişi veya kuruluş olayla ilgili kendi düşüncelerini, uzman tanıktan beklentilerini ifade eder. Bu görüşme sırasında elbette adli muhasebeci de müşterisine yapılması gereken çalışmaların neler olduğunu, analizin sonucunun istenilen biçimde

çıkamayabileceğini, olumsuz veya aleyhte bir görüşe ulaşılabileceğini de belirtir. Böylece uzman tanıklık hizmetinin kapsamı, görüş bildirilecek hukuksal ihtilafa konu olan muhasebe probleminin boyutları da tespit edilmiş olmaktadır. Adli muhasebeci uzman tanıklık ile ilgili avukat veya mağdur olduğunu düşünen kişi ile kısaca müşteri ile yaptığı görüşmeden sonra ilk olarak muhasebe probleminin detaylarını araştırmalıdır. Avukattan dava dosyasının bir örneğini alarak, ifadeleri, iddianameyi, belgeleri, muhasebe defter belge ve kayıtlarını, varsa stok sayımlarını, envanter kayıtlarını, beyannameleri, mali tabloları ve bildirgeleri almalıdır. Böylece çalışmalarına esas olacak temel bilgi alanlarını elde etmelidir. Konunun muhasebesel boyutunu, gerekli mali analiz tekniklerini, muhasebe hesaplama ve kayıtlama yöntemlerini, genel kabul görmüş muhasebe ilke ve standartları doğrultusunda bilimsel olarak incelemelidir. Kayıt ve belgelerin doğruyu yansıttığını varsaymadan şüpheli bir yaklaşımla her konuyu dikkatli bir şekilde ele alarak incelemelidir. Çoğu zaman belge, bilgi, bulgu ve diğer muhasebe evrakları, kayıtları, hesap ve muhasebe hileleri içeriyor veya gerçeği olduğundan farklı şekilde yansıtıyor olabilirler.

b) İşin Kabulü: Adli muhasebecinin uzman tanıklık kapsamında alacağı ücretin veya paranın, para benzeri maddi menfaatlerin belirlenmesi aşamasıdır. Uzman tanıklıkta bilirkişilik ücretleri gibi belli bir tarife olmadığından ücret veya para taraflarca serbestçe belirlenebilir.

c) Sözleşme Aşaması: Ücretin belirlenmesinden hemen sonra yapılması gereken ise görüşme sürecinde sözlü olarak tarafların ifade ettikleri hususların yazıya dökülmesi aşamasıdır. Görüşme tutanağı hazırlanarak taraflarca imza altına alınır ve mesleki hizmete ilişkin ücret ve diğer konuları içeren yazılı anlaşmanın daha sonra hazırlanacağı belirtilir. Avukat veya hukuki ihtilafa mağdur olduğunu düşünen kişi ile uzman tanık arasındaki mesleki ilişki daima yazılı bir anlaşma ile başlamalıdır. Muhasebe sözleşmelerinde olduğu standart veya tip bir sözleşmesi yoktur.

d) Raporun Hazırlanması Aşaması: Uzman tanıklık kapsamında kabul edilen işe ilişkin analizler muhasebesel bilgiler, elde edilen sonuçlar, açık ve anlaşılır bir şekilde delil ve dayanakları ile açıklanır. Yazılan rapor bilirkişi raporu formatına yakın bile olsa, görsel öğeler, şekil ve tablolarla desteklenir. Raporunda imla hataları olmaması,

dilbilgisi kurallarına uyulmasına, sade bir anlatım tarzı benimsenmesine özen gösterilir. Raporu okuyan kişinin raporda anlatılanlarla ilgili aklında bir soru işareti kalmamasına, raporun bölümleri arasında çelişkili ifadeler bulunmamasına da dikkat edilir. Yazım aşamasından önce yazılacak rapor planlanmalı, içeriği ve bölümleri belirlenmelidir. Sonra yazıma geçilmesi, görüşlerin elde edilmesinde kullanılan tekniklerde açıklanması ve sonuç kısmı açık olarak yazılmalıdır. Yazılan rapor son şekli verilmeden önce tekrar gözden geçirilmesi, yazım yanlışları, dilbilgisi hataları düzeltilmelidir. Eğer varsa raporda yer alan aşırı iddialı ifadeler metinden çıkarılmalıdır. Mahkemeye rapor son hali verildikten sonra ekleriyle beraber sunulmalıdır. Raporun hâkime sözlü sunumunun yapılabilmesi için gereken görsel öğeler hazırlanmalıdır.

e) **Raporun Mahkemede Sunulması:** Raporun mahkemede sözlü olarak anlatılması aşamasıdır. Bu aşamada rapor satır satır okunmaz. Bunun yerine adli muhasebeci rapor unsurlarını ana hatlarıyla açık bir şekilde özetler. Böylece raporun sunumu yapılmış olur. Rapor görsel öğelerle, şekil, grafik ve tablolarla desteklenerek açıklanır. Raporun sonuç bölümünde ulaşılan bilimsel kanaate nasıl ulaşıldığı da delil ve dayanakları ile ifade edilir.

f) **Hakim, Savcı ve Avukatın Sorularının Yanıtlanması:** Uzman tanıklık kapsamındaki son aşamadır. Bu aşamada hâkim, savcı veya avukat rapor konusu ile ilgili uzman tanığa çeşitli sorular yöneltirler. Savcı ve avukat bir olayın tarafları olduğu için uzman tanığı yönlendirmeye, verdiği ifadeyi çarpıtmaya veya ifadesindeki çelişkili hususları ortaya koymaya çalışırlar. Bu sebeple uzman tanıklık kapsamında adli muhasebe hizmeti sunulurken kesinlikle sorular iyi dinlenmeli, cevaplarda kendinden emin bir şekilde ve bilimsel olarak verilmelidir. Adli muhasebe çalışma alt dalları arasında Türkiye’de yasal alt yapısı tamamlanmış tek alan olan uzman tanıklık, ülkemizde yeterince tanınmamaktadır. Bilirkişi uygulamaları ülkemizde çok fazla bilinmesine karşın uzman tanıklık henüz bu düzeyde bilinmemektedir. Uzman tanıklık alanını tanıtan, kitap, makale, dergi, tez gibi bilimsel çalışmaların nitelik ve niceliklerinin artması gerekmektedir. Uzman tanık, bilirkişiden farklı bir şekilde yazılı olarak bildirdiği görüşü, sözlü olarak da açıklar. Adli muhasebeciler adaletin tecelli etmesine yardımcı olmak temel amacı ile verdikleri diğer hizmetlerde olduğu gibi uzman tanıklıkta da kimseyi suçlar gibi konuşmamalı, hâkim, savcı veya avukat yerine

kendisini koyarak bir hüküm verir havası yaratmamalıdır. Amerika Birleşik Devletlerinde uzman tanıklar için çok sık kullanılan “kiralık silahlar” benzetmesi bu durumu ifade etmektedir. Uzman tanık olarak adli muhasebeci, dürüst, samimi ve sadece bir bilimsel görüş bildiren bir akıl adam olarak raporunun sözlü sunumunu yapmalıdır. Yoksa herhangi bir tarafın lehine görüş bildiren, bazı gerçekleri saklayan veya değiştiren bir açıklama yapısı ile uzmandan çok yukarıdaki benzetmeye uygun olarak bir “tetikçi” gibi duracaktır. Uzman tanık sadece kendisine intikal eden hukuki olayda taraflara konunun muhasebesel kısmını, herkesin anlayabileceği bir şekilde sade, net ve tarafsız bir dille anlatmalıdır. Uzman tanık raporları şekil şartlarına uymalı ve mahkemenin taleplerini, net olarak karşılayacak bir şekilde yazılmalıdır. (WEB 1 E. T. 12. 04. 2015)

3. 6. ÖRNEK UYGULAMA

Örnek olayda XXX Betonarme Ltd. Şti. ortağı Bay Yavuz Kırım Beyin şahsi kredi kartından 2013 yılı Ekim ayında şirketin pos makinesi kullanılarak 400. 000 TL değerinde slip çekilmiştir. Vergi idaresi ise ilgili dönemde satışların kredi kartlı satışlar tutarının altında kaldığını belirterek 72. 000 TL KDV ve 216. 000 TL vergi zıyaı cezası almıştır. Söz konusu firma uzlaşma talep etmiş ancak uzlaşmanın neticesi olumsuz olması nedeniyle Vergi mahkemesinde avukat aracılığı ile dava açmıştır. Davanın duruşmalı olarak yapılmasını talep eden avukat duruşmada Hâkimler heyetine “ortada bir gelir veya satış olmadığını müvekkilinin amacının ekonomik kriz nedeniyle baş gösteren finansal krizi aşabilmek için bir nevi finansman temini olduğunu” anlatmıştır. Vergi idaresinin avukatı ise “Böyle bir durumu tespit edebilmenin mümkün olmadığını, kredi kartının bir ödeme aracı olduğunu, kredi çekme amaçlı kullanılmasının ticari örf ve adetlere teamüllere aykırı bulunduğunu, ayrıca şirket ortaklarının bu kadar malı işletmeden alarak kendilerinin kullanmış veya başkalarına satmış olmalarının da ihtimalinin söz konusu olabileceğini” ifade etmiştir. Mahkeme Başkanı ise her iki taraf avukatının da iddialarının değerlendirilmesi gerektiğini düşünerek dosyayı incelemek üzere bilirkişi Adli Muhasebeci Bay Serkan Metin beye yollamıştır.

Adli Muhasebeci kendisine iletilen defter, belge, fatura, hesap ekstreleri ve beyannameleri incelemeye başlamıştır. Olayın gerçekleştiği 2013 yılı ekim ayına ait tüm gelir faturalarını tespit etmiş ve içerisinde kredi kartlı hiç satış yapılmadığını görmüştür. Kredi kartı hesabını incelediğinde ise üç defa gün sonu alınarak şirket ortağı Sayın Yavuz Kırım beyin adına olan kredi kartından 200. 000 TL, 120. 000 TL ve 80. 000 TL olmak üzere üç defa işlem yapıldığını tespit etmiştir. Bu işlemler nedeniyle herhangi bir fatura düzenlenmediğini veya tahsilât makbuzu yazılmadığını da görmüştür. İlgili dönem katma değer vergisi beyannamesi süresi içerisinde verilmiş olup matrah kredi kartsız satışları gösteren faturalar toplamına uygun bir şekilde 50. 000 TL beyan edilmiştir. Defter kayıtlarının incelenmesinden ise ilgili faturaların deftere kayıtlandığını, kredi kartlı işlemlerin ise banka hesabının borcuna karşılık ortaklara borçlar hesabına alacak yazıldığını görmüştür. Şirketin bu tahsilatları neticesinde satıcılara 230. 000 TL, Çek ödemesi olarak 75. 000 TL, üç aylık birikmiş kira olarak 30. 000 TL, SGK ödemesi olarak 25. 000 TL, Maaş Ödemesi olarak da 40. 000 TL yaptığı

toplamda 300. 000 TL'nin şirket için harcandığını tespit etmiştir. Harcama belgeleri ile banka ekstrelerini ve fatura ve çek fotokopilerini de karşılaştırmıştır. Adli muhasebeci şirketin stok kayıtlarını inceleyerek aylık mal giriş ve çıkışlarını da kontrol etmiş sonuçta mal hareketlerinin normal olduğunu şirket ortaklarına herhangi bir mal çıkışı yapılmadığı gibi yapılan çıkış işlemlerinin adet olarak kesilen faturalarla aynı olduğunu da tespit edebilmiştir. Adli muhasebeci yaptığı tüm tespitlerinin neticesinde ulaştığı kanaate uygun bir bilirkişi raporu düzenlemeye karar vermiş ve raporun içeriğini planlamaya başlamıştır. Sonuçta aşağıda yer alan raporu düzenlemiştir.

T. C.

.... 'NCI VERGİ MAHKEMESİ BAŞKANLIĞINA

DOSYA NO : 2013/.... .

DAVACI : XXX BetonarmeLtd Şti

DAVACI VEKİLİ :Av Aysel Uygun

DAVALI : Vergi Dairesi Müdürlüğü

DAVALI VEKİLİ : Av. Süleyman Aktaş

BİLİRKİŞİLİK RAPORU

DÜZENLEYENİN

ADI SOYADI : Serkan Metin

ÜNVANI : Adli Muhasebeci

BAĞLI OLDUĞU KURUM : Adli Muhasebeci Enstitüsü

RUHSAT NO : 07521

TELEFON : 0312 425 12 51

ADRES : Sağlık 2 Sok 56/5 Kızılay/ANKARA

SONUÇ : İnceleme ve Tespit Sonuçları raporun ilgili bölümlerinde açıklanmıştır.

I GİRİŞ VE GÖREVLENDİRİLME

Mahkemenizin 2013/..... Esas nolu dava dosyasında işlem gören; davacı ...Vergi Dairesi Müdürlüğü'ne karşı 72. 000 TL vergi aslı ve 216. 000 TL vergi ziyai cezalı tarhiyata karşı açmış olduğu davada ilgili firmanın kredi kartlı satışlarını usulüne uygun olarak beyan edip etmediğini, şirket ortağının kredi kartının şirkete finansman sağlamak amacıyla kullanılıp kullanılmadığını rapor halinde bildirmek üzere BİLİRKİŞİ olarak tayin edildim.

XXX Betonarme Ltd. Şti. nin Ostim.... Sokak 17/5 Ankara Adresinde lastik kaplama, lastik imalatı ve alım satım işi ile iştigal etmekte olup Vergi Dairesi Müdürlüğü'nün 125 456 7890 vergi sicil numaralı kurumlar vergisi mükellefidir. Şirket 100. 000 TL sermayeli ve olup iki ortaklıdır. % 50 hissesi bulunan Yavuz Kırım bey aynı zamanda 13. 03. 2015 tarihine kadar şirket müdürü olarak seçilmiştir.

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

II İNCELENEN BELGELER

İncelenen evrak ve belgeler aşağıda maddeler halinde belirtilmiştir.

- 1) . . 'ncı Vergi Mahkemesi Başkanlığı'nın sayılı dava dosyası.
- 2) XXX Betonarme Ltd. Şti. ne ait 2013 yılı Yevmiye, defteri kebir ve envanter defteri
- 3) XXX Betonarme Ltd. Şti. ne ait 2013 yılı gelir ve gider faturaları ile ticari evrak ve belgeleri
- 4) XXX Betonarme Ltd. Şti. ne ait pos cihazı gün sonu raporları ve banka hesap ekstreleri
- 5) XXX Betonarme Ltd. Şti. ne ait stok kartları ve depo giriş çıkış çizelgeleri
- 6) XXX Betonarme Ltd. Şti. ne ait katma değer vergisi, muhtasar, geçici vergi ve kurumlar vergisi gibi 2013 yılına ait tüm beyannameleri
- 7) XXX Betonarme Ltd. Şti. ne 2013 yılı aylık prim bildiremeleri, SGK işe giriş ve işten ayrılma bildiremeleri, ücret bordoları
- 8) XXX Betonarme Ltd. Şti. ne 2013 yılı tahsilât ve tediye makbuzları, çek ve senet evrakları dosyası

III KONU

Uyuşmazlık konusu olayın XXX Betonarme Ltd. Şti. şirket ortağının kredi kartından üç seferde ve aynı ay içerisinde yapılan 400. 000 TL'lik kredi slipi çekilmesi işlemidir. Bu işlemin bir mal veya hizmet satışı doğrultusunda mı yoksa başka bir amaçla mı olduğunun tespiti işlemidir. Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesinde

(1) "Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya, ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır" denilmek suretiyle vergilendirmenin en temel ilkesi

belirtilmiştir. Bu sebeple uyumsuzluk konusu olayı ne surette gerçekleştiği defter belge ve kanuni ölçülere göre saptanmış ve bu raporun ilgili bölümlerinde de açıklanmıştır.

IV TESPİT EDİLEN HUSUSLAR

Öncelikle şirketin düzenlemiş olduğu 2013/10 dönemine ait tüm gelir faturaları tek tek incelenerek şirketin aylık satışlarının 50. 000 TL+ KDV olduğu görülmüştür. Ayrıca gelir faturaları içinde söz konusu dönemde hiçbir kredi kartlı satış olmadığı da tespit edilmiştir.

Şirketin kredi kartı hesabı incelendiğinde ise üç defa gün sonu alınarak şirket ortağı Sayın Yavuz Kırım beyin adına olan kredi kartından 200. 000 TL, 120. 000 TL ve 80. 000 TL olmak üzere toplam 400. 000 TL'lik işlem yapıldığı tespit edilmiştir.

İlgili dönem katma değer vergisi beyannamesi süresi içerisinde verilmiş olup matrah kredi kartsız satışları gösteren faturalar toplamına uygun bir şekilde 50. 000 TL beyan edilmiştir. Defter kayıtlarının incelenmesinden ise ilgili faturaların deftere kayıtlı olduğunu, kredi kartlı işlemlerin ise banka hesabının borcuna karşılık ortaklara borçlar hesabına alacak yazıldığı görülmüştür.

Şirketin stok kayıtlarını incelenmiş aylık mal giriş ve çıkışları da kontrol edilmiştir. Sonuçta mal hareketlerinin normal olduğu miktar dengesi tablosunun dengeli olduğu görülmüştür. Ayrıca şirket ortaklarına herhangi bir mal çıkışı yapılmadığı da tespit edilmiştir. Aylık gelir faturaları ile miktar bazında depo çıkış kayıtlarının birebir örtüştüğü de anlaşılmaktadır.

Şirketin tahsil ettiği 400. 000 TL'yi nerede kullanıldığı araştırıldığında şirketin bu tahsilatları neticesinde satıcılara 230. 000 TL, Çek ödemesi olarak 75. 000 TL, üç aylık birikmiş kira olarak 30. 000 TL, SGK ödemesi olarak 25. 000 TL, maaş ödemesi olarak da 40. 000 TL yaptığı toplamda 400. 000 TL'nin şirket için harcadığını tespit etmiştir. Harcama belgeleri ile banka ekstrelerini, fatura ve çek fotokopileri de karşılaştırılmıştır.

Bu tespit ve incelemeler neticesinde şirket ortağının kredi kartından çekilen değerlerin şirkete finansman sağlamak amacıyla kullanıldığı sonucuna kesin olarak ulaşılmıştır.

V SONUÇ

Raporumun IV Tespit Edilen Hususlar Bölümünde de görüleceği üzere; tarafıma tevdi edilen esas nolu Vergi Mahkemesi Başkanlığı ara kararı ile istenen XXX Betonarme Ltd. Şti. kredi kartlı satışlarını usulüne uygun olarak beyan etmiş olup, şirket ortağının kredi kartının şirkete finansman sağlamak amacıyla kullandığı net bir şekilde görülmüş olup;

Takdir Yüce Mahkemenize aittir.

BİLİRKİŞİ

Serkan Metin

Adli Muhasebeci

İmza

Serbest adli muhasebeci yukarıda yazmış olduğu raporu mahkemeye verdiğinde klasik bilirkişi gibi görevi sona ermemektedir. Mahkemenin gerekli görmesi halinde elbette duruşmaya katılarak raporunun sözlü ve görsel sunumunu yapacak, yöneltilen sorulara da cevap verecektir. Mahkemenin böyle bir talepte bulunduğunu kabul ederek vermiş olduğumuz örneği biraz daha genişletirsek;

Serbest adli muhasebeci raporunu teslim ettikten sonra mahkeme tarafından mahkemeye tanık olarak çağırılmıştır. Mahkeme de vereceği ifadeyi önceden hazırlayan ve gerekli tablo, grafik şekil gibi unsurları oluşturan serbest adli muhasebeci son bir prova da gerçekleştirmiştir. Mahkeme günü duruşmaya gelen serbest adli muhasebeci kimlik tespiti ve diğer usul işlemleri tamamlandıktan sonra yeminli ifadesine başlamıştır.

“XXX Betonarme Ltd. Şti. ile ilgili olarak yapılan araştırmada şirket ortağı olan Sayın Yavuz Kırım ’in kredi kartından 400. 000 TL çekildiği tespit ettim. Ayrıca çekilen bu paranın yine şirketin finansman ihtiyacını karşılamak amacıyla şu tabloya uygun bir şekilde kullanıldığı da şirketin muhasebe kayıtlarından, diğer belgelerden anladım.

Açıklama	Tutar		Açıklama	Tutar
Kredi Kartı Slipi	200. 000,00 TL		Satıcılara Ödenen	230. 000,00 TL
Kredi Kartı Slipi	120. 000,00 TL		Çek Ödemesi	75. 000,00 TL
Kredi Kartı Slipi	80. 000,00 TL		Üç Aylık Kira	30. 000,00 TL
			SGK Ödemesi	25. 000,00 TL
			Maaş Ödemesi	40. 000,00 TL
Genel Toplam	400. 000,00 TL		Genel Toplam	400. 000,00 TL

Tablonun incelenmesinden tahsil edilen 400. 000 TL’nin nerelere harcadığı da kolayca görülebilecektir. Ayrıca şirketin depo giriş ve çıkış kayıtları incelenerek şirket ortaklarına herhangi bir mal çıkışı yapılmadığını ve aylık kesilen faturalarla depo mal çıkış kayıtlarının birebir aynı olduğunu da tespit ettim.

Özetle yapılan bilimsel araştırma ve incelemeler neticesinde şirket ortağı Sayın Yavuz Kırım’ın kredi kartının şirketin finansman ihtiyacını karşılamak amacıyla kullanıldığı kesindir. Ortada bir gelir veya satış söz konusu olmayıp esasında bir borç verme, kredi kullanma işlemi mevcuttur. Yapılan işlemden vergilendirilecek bir değer, herhangi bir vergiyi doğuran olay meydana gelmemiştir.

“şirket kredi kartıyla yapılan işlemin özünü bildiği ve kredi kartlı satış kapsamında olayı değerlendirmediğinden katma değer vergisi beyannamesinde yaptığı satışları 50. 000 TL olarak beyan etmiştir. Yapılan beyanda bir yanlışlık bulunmamıştır.”

Serbest adli muhasebecinin yapmış olduğu açıklamalardan sonra Türk yargı sisteminde çapraz sorgu uygulaması olmadığından genelde taraflar sırayla soru sormaktadırlar. Konunun daha iyi aydınlatılabilmesi için davalı... Vergi Dairesi Müdürlüğü’nün Avukatı Sayın Aysel Uygun Mahkeme Başkanı’ndan tanığa birkaç soru sormak istediğini bildirerek izin almıştır.

Avukat Aysel Uygun: Sayın Serbest Adli Muhasebeci Serkan Metin araştırmalarınızda şirketin mali sıkıntı içinde olduğunu gösteren bir belgeye ulaşabildiniz mi? Yani şirketin böyle bir uygulamaya gitmesini gerektirecek bir finansal sıkıntısı var mıdır?

Adli Muhasebeci : Doğrudan doğruya böyle bir araştırma yapmamış olmama rağmen hemen şunu söyleyebilirim ki az evvel Yüce Mahkemeye gösterdiğim tablodan da anlaşılacağı üzere şirket üç ay üst üste kirasını ödeyememiştir. Normal şartlarda bir ay gecikme olabilirse de kiranın üç ay üst üste ödenememesi şirketin bir finansman sıkıntısı içerisinde bulunduğunu gösterir.

Avukat Aysel Uygun: şirket ortağının şirkete verdi dediğiniz parayı daha önce veya daha sonra şirketten aldığı yönünde tespitiniz oldu mu?

Adli Muhasebeci : şirketin mali tablolarını, mizanlarını incelediğimde şirketin ortaklarına hiçbir borcu veya alacağı olmadığını tespit etmiştim. Yani şirket ortağı şirkete olan borcunu ödüyor kesinlikle diyemem. Ancak daha sonradan parayı geri isteyip istemediğine dair herhangi bir tespitim yoktur.

Avukat Aysel Uygun: şirket ortağının 100. 000 TL sermayeli bir şirkete 400. 000 TL borç vermesi sizce normal mi? rtl sermaye söz konusu değil mi?

Adli Muhasebeci : Bir bilirkişi olarak ben yasalara bağlı olmak zorundayım. Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanun 74 ve 75’nci maddeleri kapsamında bilirkişi kendisinden talep edilenden fazla, iddia veya savunmada yer almayan hususları da belirtecek tarzda işlem yapamaz. Taraflar arasında tartışmalı olmayan hususlarda da kendisi ihtilaf çıkaramaz.

Mahkeme Başkanı : Soruyu yanıtlamanızı istiyorum Sayın uzman.

Adli Muhasebeci : Elbette 100. 000 TL sermayeli bir şirkete 400. 000 TL borç verilmesi hem de bunun yüksek faizli olan kredi kartları aracılığıyla yapılması normal değildir. şirketin ciddi finansman sıkıntısı içerisinde bulunması denize düşen yılana sarılır misali şirketi böyle bir yola itmiştir. rtl sermayeden söz edebilmemiz için şirket ortağı Sayın Yavuz Kırım’ın bu borç verdiği paralar için faiz istemesi ve bunu şirket defterlerine de gider yazması gerekir. Bu yönde de bir tespitim bulunmamaktadır.

Avukat Aysel Uygun : Şirket ortağının şirketten mal alarak bunları faturasız olarak satmak istemesi durumunda da kredi kartıyla bu işlemin yapılması mümkün müdür?

Adli Muhasebeci : Şirket ortağının şirketten mal alarak faturasız satması durumlarında kredi kartıyla işlem yapıldığı şeklinde bir örneğe ne meslek yaşantımda ne de doktrinde rastlamadım. Faturasız mal satmak istese bunu kolaylıkla malın bedelini ödemededen de yapabilir.

Avukat Aysel Uygun : Teşekkür ederim. Sayın Hakim tanığa başkaca yöneltilecek bir sorum bulunmamaktadır.

Mahkeme Başkanı : Sizin herhangi bir sorunuz var mı?

Avukat Süleyman Aktaş : Evet. Sayın Hâkim. İzninizle benim de tanığa bir iki sorum olacaktır.

Mahkeme Başkanı : Buyurun Avukat bey müsaade sizin.

Avukat Süleyman Aktaş : Sayın Serbest Adli Muhasebeci Serkan Metin şirket ortağının vergi kaçırmaya yönelik bir davranış içinde bulunduğunu söyleyebilir miyiz?

Adli Muhasebeci : Hayır. Bunun yerine şirketini batmaktan kurtarmaya çalışan bir iş adamı gibi hareket etmiştir. Ancak yaptığı hareketin doğru veya başarılı olduğunu söylemek mümkün değildir. Sadece şirketin finansman sıkıntısını kredi kartının son ödeme tarihine kadar ertelemiştir. Bu tarihte ödeme yapamaması halinde çok yüksek bir faiz ödemek zorunda kalacaktır.

Avukat Süleyman Aktaş : Peki vergi dairesinin şirkete kestiği ceza için ne söyleyebilirsiniz?

Adli Muhasebeci : Vergi Usul Kanunu'nun 3'ncü maddesinde "Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya, ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır" denilmek suretiyle vergilendirmenin en temel ilkesi belirtilmiştir. Bu sebeple yapılan işlemde bir vergilendirmeyi gerektirecek satış veya gelir söz konusu olmadığından kesilen ceza ve salınan vergini iptali gerekir. Tabi kararı Yüce Mahkeme verecektir.

Avukat Süleyman Aktaş : Şirket ortağının şirkete borç para vermesi veya şahsi kredi çekerek çektiği kredi tutarını şirkete yatırması normal bir olay mıdır?

Adli Muhasebeci : Şirket ortaklarının şirketin batmasını istemedikleri, ellerindeki imkânlar doğrultusunda şirkete destek olmaları normaldir. Hatta şahsi itibarının şirketin itibarından yüksek olduğu durumlarda şahsi kredi çekip şirkete kullandırdıkları da gerçektir. Ancak bizim üzerinde konuştuğumuz olayda bir ödeme aracı olan kredi kartı sanki bir kredi aracı gibi kullanılmıştır.

Avukat Süleyman Aktaş : Gelişmekte olan ülkelerde halkın bu tüp finansal araçların mahiyetini anlamayarak işine geldiği gibi kullandığı veya yeni finansal teknikler icat ettiği bilinmektedir. Ekonomik krizlerde kredi kartı borçlarından intihar eden kişilerde herkesin malumudur. Kredi kartının finansal amacının dışında bireysel kullanımı söz konusu değil midir?

Adli Muhasebeci : Evet. Doğrudur. Şahısların nakit sıkıntısına düştüklerinde kredi kartından nakit para çekmeleri veya kredi kartıyla altın alıp onu nakde dönüştürdükleri de bilinmektedir. Bunlar gerçek hayatta insanların yaptığı sık görülen finansal açıdan uygunsuz hareketlerdendir.

Avukat Süleyman Aktaş : Teşekkür ederim. Sayın Hâkim Bey tanığa başkaca yöneltilecek bir sorum bulunmamaktadır.

Mahkeme Başkanı : Teşekkür ederiz. Yerinize geçebilirsiniz Sayın uzman

Mahkeme Adli muhasebecinin vermiş olduğu görüş ve vergiyi doğuran olayın gerçekleşmediği gerekçesi ile verilen matrah cezası ve resen düzenlenen Kdv'nin iptaline karar vermiştir. Adli muhasebecinin vermiş olduğu uzman tanıklık hizmeti karşılığında ücreti hak edışı hesabına yatırılmıştır.

BÖLÜM 4. SUİSTİMAL, HİLE ARAŞTIRMACILIĞI

Adli muhasebecinin ilgilendiği konulardan çalışma alanına giren hile ve suiistimal araştırmacılığıdır.

4. 1. HİLENİN TANIMI

Hile, aldatma, rüşvet, sahtecilik, haraç alma, bozulma, yozlaşma, hırsızlık, komplo, zimmet, kötüye kullanma, önemli gerçekleri gizleme gibi eylemleri açıklamakta kullanılan bir kavramdır. Hile kişinin, başkalarına zarar vermek suretiyle kendi menfaatini düşünerek, kendine yarar sağlamak amacıyla, kasıtlı olarak aldatma faaliyetinde bulunmasıdır. Bir çalışanın, işletmenin kaynaklarını ve varlıklarını kasıtlı olarak uygun olmayan bir biçimde kullanarak veya ele geçirerek haksız kazanç sağlamasıdır. Hilede kesinlikle kasıt unsuru vardır. (Bozkurt, 2000b: 5)

Herhangi bir şeyi sahibinden yasal olmayan bir şekilde almak, farklı iki yöntem ile mümkün olur. Bu yöntemlerden birincisi, gasp diğeri ise, hile yoludur Pek çok farklı nedenle, hilenin tek ve kapsamlı bir tanımını yapmak oldukça güçleşmektedir. Dolayısıyla, hile kavramı uygulamada pek çok farklı şekilde tanımlanabilmektedir. Türk Dil Kurumu'na göre, hile “birini aldatmak, yanıltmak için yapılan düzen, dolap, oyun, ayak oyunu, alavere dalavere, desise, entrika...” olarak tanımlanmıştır (TDK, 2011). Doktrinde, hilenin en yaygın tanımı ise, çeşitli insani beceriler ile birinin diğeri üzerinden yarar sağlayacağı her türlü düzenlemedir. Hilenin genel içeriğinde, sürpriz, dalavere, üçkâğıtçılık, kurnazlık, açığözlülük, dürüst olmama gibi yollarla birinin aldatılmasıdır. (Bozkurt, 2009: 60)

Daha geniş olarak hilenin tanımı şu şekilde yapılabilir: “Muhasebe ile ilgili olayın oluşumu, belgelenmesi, kaydedilmesi ve işletme ile ilgili çıkar çevrelerine rapor edilmesi aşamasında kötü niyetle ilgili çıkar çevrelerinin bilgisi dışında maddi zarara uğrayacakları şekilde basılı ve dijital ortamda ulusal ve uluslar arası mevzuata aykırı davranmak, davranmaya teşvik etmek veya suça iştirak etmektir. Hile eyleminin tanımlamalarından ortaya çıkan ana unsurlar aşağıdaki gibidir: (Çıtak, 2007: 21)

- Gizli yapılan bir faaliyettir,
- Hile yapan kendisine bir yarar sağlar,
- Kesinlikle kasıt unsuru vardır,
- Her durumda işletme zarar görür.

Şekil: 4-1 Hile Kavramının İçerdiği Özellikler



Kaynak: Bozkurt, 2010b Aktaran Özeroğlu 2014 : 182

Odağında güvenin yer aldığı bu döngü hilekârın harekât planıdır. Önce hilenin gizlilik içinde nasıl tasarlanacağı, oluşturulan güvene dayalı da nasıl uygulamaya konacağı bu döngüde ifade edilmektedir. Sonuçta hilekârın elde etmeye razı olduğu menfaatin elde edilmesiyle sonuçlanır. Hilenin tekrarı ve sıklığı ortamın uygunluğuna bağlı olarak yinelenebilir. Bazı hileler yaratılan büyük güvenle küçük küçük devam ettirilmektedir. Bu tür hilede işletmenin itibarına zarar vermesi söz konusu değildir. Eğer işletme yüksek karlılıkla faaliyetlerini sürdürüyorsa alışkanlığa dönüşmüş bu tür hilelerle ilgilenmeyi bile düşünmemektedir.

4. 2. HİLE VE ADLİ MUHASEBE

Genel standartlara göre eğitilmiş muhasebeci, bağımsız denetçi ve iç denetçilerden hilelerle savaşıma konusunda başarı beklemek zordur. Bu nedenle yeni bir meslek türü bu çaresizliğin sonucunda zorunlu olarak doğmuştur. Bu mesleği yerine getirenlere, “Hile Denetçisi” veya “Hile Araştırmacısı” adı verilmektedir. (Bozkurt, 2000b: 3-4)

Araştırmacı muhasebecilik hizmetleri, iş görenlerin yaptıkları hırsızlıklar, gayrimenkul dolandırıcılığı, sigorta hilekârlığı, rüşvet ve benzeri cezaî konuların incelenmesiyle ilgilidir. (Pazarçeviren, 2005: 5) Adli muhasebeci, malî bilgilerin doğruluğunu ayrıntılı bir biçimde, kanıtlayıcı belge ve evraklarla birlikte kim, ne, ne zaman, neden, nasıl ve niçin sorularıyla açıklığa kavuşturmaya çalışmaktadır. (Golden vd. 2006: 22 Aktaran: Toraman vd, 2009: 39) Adli muhasebecilerin, araştırmacı muhasebecilik yoluyla, yardımcı olabilecekleri konular şöyle sıralanabilir; (Pazarçeviren, 2005: 5)

- İşletmelerde yapılan hileli işlemleri, kanıtlayıcı belgelerle birlikte ortaya çıkarmak,
- İşletmelerde mevcut durumu analiz ederek, yapılacaklara ilişkin önerileri düzenlemek,
- Varlıkların geri alınması, korunması ve iyileştirilmesine yönelik destek sağlanmak,
- Konuyla ilgili diğer alanlardaki uzmanlarla koordineli çalışmayı temin etmek,
- Dava açma yoluyla varlıkların geri alınmasına yardımcı olmaktır.

İşletmelerde hile kavramı mesai saatlerine uymamak, mesai saatleri içerisinde özel işlerini halletmek, işletme sırlarının açıklanmasından zimmetine para geçirmeye kadar değişik şekil ve boyutlarda olabilir. Esas olan sonuçta işletmeden para, mal veya parayla ifade edilebilen bir değer (mesai saati) haksız yere alınmakta ve işletme bu durumdan olumsuz etkilenmektedir. Modern yönetim anlayışlarında işletme sahiplerinin, hissedarlarının ve yöneticilerinin temel görevi işletme varlıklarını, korumak, geliştirmek ve çoğaltmaktır.

Hile kavramının incelenmesi sırasında beş unsurun bir arada bulunmadan hileden söz edilemeyeceği söylenebilir.

- Hileyi gerçekleştiren kişi ve kişiler (fail)
- Failin hile yapma isteği yani kasıt (Manevi Unsur)
- Hilenin gerçekleşmesi ile failin elde ettiği ekonomik fayda veya işletmenin uğradığı ekonomik zarar (Maddi Unsur)
- İşletmenin diğer kimselerinin hile yapıldığı sırada bunu fark edememesi
- Hileyi gizlemek amacıyla girilen yol ve yöntemler (Deliller)
- İşletmelerde hile yapabilecek kişiler kimlerdir ? ;

Şekil 4-2 Hile Piramidi



Kaynak: Gülten ve Kocaer 2010: 135

Yukarıdaki tabloda gözüken kişilerin her biri farklı düşünce ve amaçlarla işletme aleyhine olabilecek hile, yolsuzluk ve suiistimal davranışları içerine girebilirler bu piramit çerçevesinde her grubun kendi içinde hile yapma sebepleri farklı nedenlerledir. İşletme sahiplerinin veya hissedarlarının işletme aleyhine hile yaparken amaçları şunlardır;

- Öncelikle diğer hissedarları dolandırarak kendi maddi menfaatlerini artırmak (Daha az kar payı dağıtma isteği)

- Şirketin itibarının düşmesini engellemek, eğer şirketin hisseleri sermaye piyasasında işlem görüyorsa hisse senetlerinin değerinin düşmesini engellemek
- Vergi kaçırmak (Şahsi giderlerini şirkete gider yazmak gibi)
- Önemli bir birleşme veya satış olayından önce şirketin mali durumunu veya değerini yüksek gösterme isteği
- Banka veya diğer finans kuruluşlarından haksız yere kredi sağlama isteği
- Yönetim kademesi tarafından yapılan hileler, herhangi bir işletmenin beş muhasebe döngüsüyle ilgilidir. Bu döngüyü;
- Satışlar ve Tahsilâtlar
- Satın almalar ve Tediyeler
- Ücret Bordroları ve Personel
- Stoklar ve Ambarlar
- Sermayenin Sağlanması ve Geri Ödemeler şeklinde sıralayabiliriz. (Bekçioğlu vd, 2013: 9)

İşletme yönetim kademesi tarafından yapılan muhasebe hilelerinin temel amacı, işletmenin malî durumunu olduğundan daha kötü, ya da daha iyi göstermektir. İşletmelerin gerçek durumunu olumlu veya olumsuz gösteren düzenlemeler, işlemlerin kaydedilmesi ve malî tabloların hazırlanması aşamasında, işletme yönetim kademesinin menfaat sağlamak için, üçüncü kişiler aleyhine yaptıkları hilelerdir. Müşteriler, ortaklar, pay sahipleri, borç verenler, halk, devlet ve tedarikçiler zarar görenler arasında sayılabilir İşletme yönetim kademesi tarafından gerçekleştirilen muhasebe hilelerinin temel nedenleri, zimmetlerin gizlenmesi; ortakların birbirini yanıltma isteği; daha az kâr dağıtma arzusu; yolsuzlukların gizlenmesi; hak edilmeyen teşviklerden yararlanma hevesi; vergi kaçırma düşüncesi olabilir Vergi kaçırmak, işletme yönetimlerinde yapılan muhasebe hilelerinin en önemli amaçlarından birisidir. İşletmeler, farklı yöntemlerle az olan giderlerini fazla, yüksek olan gelirlerini az göstererek, daha az vergi ödeyebilirler. Bu durum, devletin en önemli gelir kaynaklarından birisi olan vergi gelirlerini olumsuz etkilemektedir. Yönetim kademesi tarafından yapılan hileler, yapının özellikleri ve yapma biçimi açısından diğer hile türlerinden ayrılmaktadır. Yönetim hileleri daha çok üst kademe yöneticiler tarafından işletmenin malî tabloları üzerinde yapılan düzenlemeler olarak ortaya çıkmaktadır.

Yönetim kademesi tarafından hileler aşağıdaki şekillerde gerçekleşebilir:

- Finansal tabloların dayandığı muhasebe kayıtlarının veya belgelerin değiştirilmesi, evrakta sahtecilik veya usulsüz belge kullanımı,
- İşletmeyle ilgili önemli bazı işlemlerin, olayların veya açıklamaların kasıtlı olarak saklanması, bilgi vermekten kaçınılması,
- Finansal tablolarda yer alması gereken bilgilerdeki miktar, sınıflandırma veya açıklayıcı notlarla ilgili kayıt ve bilgilerin kasıtlı olarak saklanması veya yanlış bilgi verilmesi; bilanço dipnotlarında yer alması gereken bilgilerin açıklanmaması, eksik, ya da yanlış açıklanması,
- Amortisman, stok değerlendirme, karşılık ayırma gibi işlemlerde uygulanan yöntemlerin yıllar itibariyle farklılık göstermesi; bu bilgilerin bilanço dipnotlarında yer almaması, muhasebe politikalarının ve yasal düzenlemelerin, kasıtlı olarak şirket lehine ihlâl edilmesi suretiyle çıkar elde edilmesi, bu yolla üçüncü kişilere yanlış bilgi verilmesidir.

İşletme Çalışanları Tarafından Yapılan Muhasebe Hilelerinin Nedenleri İşletme çalışanları tarafından yapılan hileler, “Bir işletmede bulunan kaynakların ve varlıkların kasıtlı olarak yanlış uygulanması ve işte bunu bir çalışanın kendi lehine çevirmesidir. Bir işletme çalışanın hile yapması için üç unsur gereklidir. Bunlar, baskı; fırsat; ve haklı gösterme olarak sıralanabilir. Hile üçgeni adı da verilen bu üç unsurun bir araya gelmesiyle, bir kişi aşağıda açıklandığı gibi hileye başvurabilir

- Baskı Unsuru: Firmada çalışan bu kişi, kumar tutkusu nedeniyle, büyük miktarda bir borç altına girmiştir. Gelir düzeyinin yetersiz olması nedeniyle, borcunu ödeyememiştir ve ölümle tehdit edilmektedir.
- Fırsat Unsuru: Firmada sağlıklı bir iç kontrol yapısı ve denetim mekanizması olmadığından, çalışan kişi yakalanmayacağını düşünmekte ve tahsil edilen paraları zimmetine geçirmektedir.
- Haklı Gösterme Unsuru: Çalışan kişi, parayı sonradan yerine koyacağını ve bu nedenle, kötü bir şey yapmadığını düşünerek, kendini haklı gösterme çabası içine girmektedir.

Yukarıdaki üç unsurun bir arada olması durumunda hile kaçınılmazdır. Bir veya ikisinin olmaması durumunda ise, hilenin gerçekleşme olasılığı artacaktır. Bir yazara göre, bu üç unsurun tümünün, ya da birinin olmaması hileyi tamamen ortadan kaldıramasa bile, bunların gerçekleşme olasılığını azaltacaktır. (Bozkurt, 2000b: 65)

Çalışanlarca zimmete geçirme, ya da haksız kazanç sağlama işlemlerinin yapıldığından şüphelenildiğinde, adli muhasebeciler olaya dâhil olur. Gözlem yaparak dokümanları inceleyerek ve çalışanlarla mülâkat yaparak, araştırmaya katkı sağlayacak adımları atar. Daha sonra, tecrübeleri ve edindiği bilgiler aracılığı ile firmalara bu yolsuzlukların önlenmesini ve azaltılmasını sağlayacak bazı önerilerde bulunur. Böylece, hem geçmişin kontrolü, hem de ileride nasıl bir yol izlenmesi gerektiği üzerine firma yetkililerini bilgilendirmiş olur. (Owojori ve Asaolu, 2009: 186 Aktaran: Bekçioğlu vd, 2013: 11)

Yönetim kademesi tarafından yapılan hileleri, malî tablo hileleri; maddi gerçeklerin kasıtlı olarak yanlış sunulması; varlıkların kötüye kullanılması; maddi gerçeklerin gizlenmesi; yasa dışı faaliyetler; rüşvet ve çıkar çatışması olarak sıralanabilir. Çalışanlar tarafından yapılan muhasebe hilelerini ise, zimmetine para veya mal geçirme; güvene dayalı verilen görevleri yapmama; entelektüel ve meslekî sırların çalınması ve diğer yasadışı faaliyetler olarak sıralanabilir.

Görüldüğü gibi, çalışan kişilerin yaptıkları hileler, günümüzde firmaların en önemli sorunu haline gelmiştir. Yapılan hileler maddi zararlar yanında, firmalarda itibar kaybına ve çalışanların motivasyonunun azalmasına da neden olur. Sonuç olarak, küreselleşme ve rekabet sonucu gelişen iletişim ve bilgi teknolojileri ticarî yaşamın bütünüyle içerisine girmiştir. Tüm bu gelişmeler, sağladığı yararlar yanında, meslekî suiistimallerin artmasına da neden olmuştur. Günümüzün karmaşık iş ve ticaret dünyasında, finansal suçlar ve devlet-kurum-bireyler arasındaki ilişkilerindeki ekonomi kökenli sorunlar artarak devam etmektedir. Yapılan hile ve suiistimler, şirketlere, şirket çalışanlarına, paydaşlara ve ekonomiye ciddi zararlar vermektedir. Böylece, hileyle mücadele kurumsal bir sorumluluk haline gelmiştir. Bu bağlamda, Adli Muhasebe Uzmanlığı olarak bilinen mesleğe olan gereksinim yadsınamaz bir gerçek olmuştur. Şirket yönetimleri hata ve hilelere karşı gerekli sistemleri oluşturmak, bunları geliştirmek gibi bir yönetim sorumluluğuna sahiptirler. Bu amaçla kuracakları sistemler, iç kontrol sistemi olarak adlandırılmaktadır. İyi bir iç kontrol sistemi ancak çalışmalar ve üçüncü kişiler tarafından yapılan hata ve hileleri engelleyebilir. Ancak bizzat üst yönetim tarafından yapılan hileler iç kontrol sistemi ile engellenemez. Bu tamamen denetçinin tecrübesine ve gösterdiği mesleki özen ve mesleki şüphecilik tutumu ile ortaya çıkabilir. Denetçi bu nedenle işletme üst yönetiminin içinde

bulunduğu ortamı iyi algılamak zorundadır. Bu ortam üst yönetimi özellikle yolsuzluk yapmaya, hileli işlemlere sevk edebilir. Hileli işlem yapmaya üst yönetimi sevk eden ve yolsuzluk risk faktörleri şeklinde isimlendirilen nedenler farklı gruplar altında aşağıda sıralanmaktadır. (Kaval, 2005: 71)

- Üst yönetimin dürüstlüğü ve yetersizliğinden kaynaklanan risk faktörleri
- Sektör koşullarından kaynaklanan risk faktörleri
- Sıra dışı(arızı)işlemlerden kaynaklanan risk faktörleri
- Yeterli ve uygun denetim kayıtları bulunmamasından kaynaklanan risk faktörleri

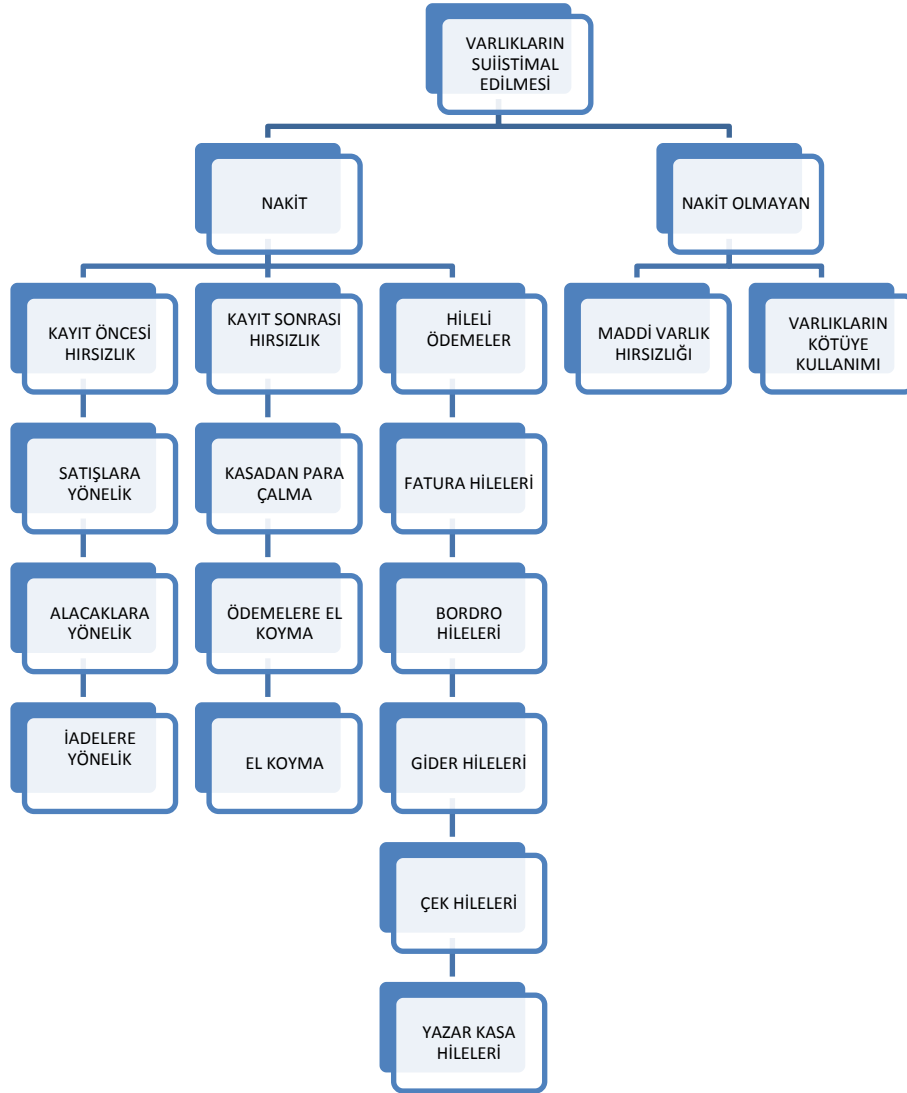
İşletme faaliyetleri içerisinde üretim ve pazarlama faaliyetleri önemli bir yer tutarken işletmeler kültürel, sosyal, siyasi ve ekonomik etkileşim ve bağımlılık içinde bilinçli ya da bilinçsiz bir şekilde faaliyet sonuçlarının izlenmesini sağlayacak hesap vermekte ya da hesap vermekten kaçınmakta, yöneticiler ise ya hesap sormakta ya da sormamaktadır (Bayri, 2006: 127)

- İşletmelerin karşılaştıkları hile türleri
- Varlıkların Suiistimal Edilmesi
- Yolsuzluk
- Hileli Finansal Raporlama
- İlişki Suiistimali

Olarak dört başlık altında toplamak mümkündür.

Varlıkların suiistimal edilmesine yönelik hileler; Hile yapan, işletmenin varlıklarını kendi menfaati için kullanmayı planlamaktadır. ACFE raporları incelendiğinde bu hile türüyle daha çok karşılaşılmasına rağmen, işletmeye diğer üç hile türüne göre daha az zarar verdiği görülmektedir. Varlık suiistimali aşağıdaki şekilde daha net anlaşılabilir.

Şekil 4-3 : Varlıkların Suistimal Edilmesine Yönelik Hile Yöntemleri



Kaynak: Özeroğlu 2014: 184

a. Nakit Varlık Hileleri

- Kayıt öncesi hırsızlık: İşletmeye ait nakit para veya çeklerin işletme kayıtlarına alınmadan önce hilekâr tarafından ele geçirilmesidir. Çeşitli hile yöntemleriyle bu hile gizlenmeye çalışılacaktır ve bu nakit hırsızlığını gizleme diğer hileleri gizlemekten daha kolay olacaktır. Çünkü söz konusu nakdin işletmedeki varlığını kanıtlayacak belge yoktur.
- Kayıt sonrası hırsızlık: İşletme kayıtlarına alınmış bir nakdin hilekar tarafından çalınmasıdır. Kayıtlarda yer alması sebebiyle gizlenmesi zor bir hile eylemidir.
- Hileli ödemeler: İşletme kayıtlarında değişiklikler yaparak, sahte belgeler düzenleyerek, gerçekte var olmayan durumlar yaratarak işletmenin nakit ve benzeri varlıklarının hilekâr tarafından ele geçirilmesidir. Faturalar, bordrolar, gider kalemleri, yazar kasa ve çekler üzerinde bu hilenin çok çeşitli uygulamalarını görmek mümkündür.

b. Nakit Olmayan Varlık Hileleri

- Maddi varlık hırsızlığı: İşletmeye ait olan ve maddi değeri olan varlıkların hilekâr tarafından çalınmasıdır.
- Maddi varlıkların kişisel amaçlı kullanılması: Maddi varlığın hilekâr tarafından kendi ihtiyaçları doğrultusunda kullanılmasıdır. Örneğin; işletmeye ait otomobilin kişisel işlerde kullanılması. (Özeroğlu, 2014: 184)

4. 3. HATA VE HİLE KAVRAMININ BİRBİRİNDEN AYRIMI

Serbest rekabet koşullarının kurumsallaştığı ülkelerde önem kazanan kurumsal yönetim son yirmi yılda birçok ülkede kurumların yönetim tarzını belirler duruma gelmiştir. Şirketlerin haklarının gözetilerek yönetilmesi faaliyeti olarak tanımlanabilen kurumsal yönetim, yönetim kurulları, tepe yönetimi, ortaklar, çalışanlar, hissedarlar ve

diğer çıkar grupları yararına kontrol ve dengeyi sağlamak açısından önemlidir. “Kurumsal yönetim, şirketlerin finansal piyasalardan fon sağlayabilmelerini, faaliyetlerini etkin bir şekilde ve kuruluş amaçlarına uygun olarak gerçekleştirebilmelerini, faaliyet gösterdikleri sektör ve ülkenin hukuki düzenlemeleri tarafından kendilerine yüklenen yükümlülüklerini ve şirket ortaklarının, piyasa katılımcılarının ve toplumun beklentilerini karşılayabilmelerini sağlamaya yönelik, kanunlar, düzenlemeler, kotasyon kuralları ve özel sektör uygulamalarıdır”.

- Muhasebe hataları, kasıtlı olmayan yanlışlıklardır, hileler ise kasıtlı, isteyerek yapılan eylemlerden oluşur.
- Muhasebe hataları, genellikle çalışanlar tarafından yapılırken; hileler tepe yöneticileri, işletme sahipleri tarafından yapılır.
- Muhasebe hataları genellikle kayıtlar üzerinden yapılırken muhasebe hileleri genellikle belgeler üzerinden yapılır.
- Hatalar fark edildiğinde düzeltilebilir.
- Hataların ortaya çıkarılması kolayken; hileler kasıtlı olarak gizlendiğinden ortaya çıkarılması güçtür.

Yapılan bir işlemin hata veya hile olup olmadığını anlamak her zaman çok kolay olmamaktadır. Örneğin, sabit kıymetlere geçirilmesi gereken bir makinenin genel yönetim giderleri hesabına kaydedilmesi, muhasebe prensiplerinin bilinmemesinden ve ya dikkatsizlikten kaynaklanıyorsa bu işlem bir muhasebe hatası olarak düşünülebilir. Fakat giderlerin yüksek gösterilmesi yoluyla kârı azaltmak amacı ile genel yönetim giderlerine kaydedilmişse yapılan işlemde kasıt olduğu kabul edilerek muhasebe hilesi yapıldığı düşünülebilir. (Kaymak, 1996: 63)

4. 4. HİLE TÜRLERİ

Muhasebede yapılan hileler, menfaat sağlamayı amaçladığından dolayı uygulamada çok farklı çeşitlerde oluşmaktadır. Ancak, genelde sıkça görülen muhasebe hilelerini aşağıdaki şekillerde sınıflandırmak mümkündür. (Bozkurt, 2009: 55)

- Kasti Hata
- Kayıt dışı işlemler,

- Sahte belge düzenlenmesi ve kullanılması,
- İşlemden önce ve sonra kayıt,
- Uydurma hesaplar,
- Bilânço hileleri,
- Bilgisayar hileleri

Kasti Hata: Muhasebe hatalarını “matematik hataları, kayıt hataları, nakil hataları, unutmama ve tekrarlama ile bilânço hataları” olarak sıralayabiliriz. Bu hatalar gayrimeşru bir menfaat sağlamak amacıyla bilinçli olarak yapılırsa kasti hata olmaktadır. (Bozkurt, 2009: 69)

Kayıt Dışı İşlemler: Prensip olarak bütün muhasebe hareketlerinin bir belgeye dayanması gerekmektedir. Bundan dolayı;

- Her belge muhasebe kayıtlarına alınmış olmalıdır.
- Her muhasebe kaydı bir belge ile belgelendirilmelidirler.
- İşlemler hesaplara düzenli olarak işlenmelidir.

Bir kısım işlemlerin kasıtlı olarak belgesiz yapılması veya kanuni defter kayıtlarına yansıtılmaması şeklinde gerçekleşen hilelerdir. Bu tür hileler fatura almamak, vermemek veya belgeleri kaydetmemek şeklinde yapılmakta olup, bunların amacı da daha az vergi ödemektir.

Vergi Usul Kanunu (V. U. K) vergileme süreci içinde, yani vergiyi doğuran olaydan vergi alacağının kalkmasına kadar her türlü olay ve işlemin belgeye bağlanmasını öngörmektedir. Yasa, hangi belgelerin geçerli olduğunu bunların içeriklerini ve biçimlerini belirlemiştir

Sahte Belge Düzenlenmesi ve Kullanılması: Katma Değer Vergisi (KDV) Kanunu Genel Tebliğinin 28 nolu tebliğinde hukuki geçerliliği sağlayan zorunlu ve yeterli unsurlara sahip olmayan belgeler sahte belge olarak tanımlanmaktadır. Sahte belge kullanımının birden fazla nedeni bulunmakla birlikte yaygın olan kullanım nedenleri aşağıdaki gibidir. (Gürsoy, 2009: 170-187)

- Devlete iş yapan müteahhitlerin hak edişlerini zamanında alamamaları nedeniyle, alamadıkları hak edişlerin KDV'sini ödememe,

- Kamu kurumları, dernekler, kooperatifler ve benzeri kurumların yöneticilerince yolsuzluk amacı ile kullanılması,
- Kaynak Kullanım Destekleme Primi, Fon Kaynaklı Kredi Kullanımı ve benzeri gibi primlerden yararlanma,
- Enflasyon sonucu özsermaye de oluşan aşınma nedeniyle daha az vergi ödeme,
- Sektördeki rekabet nedeniyle artan maliyet yükünü sahte belge kullanarak azaltma olarak sıralanabilir.
- Bir belgenin sahte olması, onu düzenleyen mükellef bakımından kaçakçılık suçunun ona yüklenebilmesi için yeterlidir. Ancak, aynı şeyi kullanan bakımından söylemek mümkün değildir. Sahte belge, ancak vergi kaçırma kastı ile bilerek kullanılırsa, kullanan bakımından kaçakçılık suçuna hükmedilmektedir. Sahte muhteviyatı itibariyle günümüzde en sık rastlanan yanıltıcı belge düzenleme fiilleri de aşağıdaki gibidir. (Gürsoy, 2009: 170-187)
- Gerçekte olmayan bir işletme adına belge bastırılması ve düzenlenmesi,
- Gerçek bir işletme adına aynı numaralar kullanılarak çok sayıda belge bastırılması ve düzenlenmesi,
- Gerçek bir işletme tarafından gerçekte hiç var olmayan bir alışveriş için belge düzenlenmesi,
- Gerçek bir işletme tarafından gerçekte var olan bir alışverişin farklı miktar ve tutarlarda gösterildiği belge düzenlenmesi,
- Vergi Usul Kanunu'nun aradığı şekil şartlarına uygun olmayan belge düzenlenmesi, şeklinde sıralanmaktadır.

İşlemden Önce veya Sonra Kayıt: İşletme faaliyetlerinin düzenli bir şekilde ve zamanında defterlere kaydedilmesi gerekmektedir. İşlem yapıldığı tarih itibariyle V. U. K. 'nun 219. maddesine göre;

Muhasebe kayıtlarının yapılması için tanınmış olan süre on gün olarak belirlenmiştir (Büyükmirza, 2010: 66).

Eğer işletme işlemin gerçekleşme tarihinden önce veya sonraki bir tarih itibariyle kaydetmesi durumunda işletmenin gizli bir amaç taşıdığını göstermektedir. Bunlara örnek vermek gerekirse, yıl sonlarında işletmeye giren malların kaydını dönem sonuna bırakarak işletmenin stoklarını eksik gösterilmesi olarak gösterilebilmektedir. Gelecek dönemlerde kasaya girecek olan para tutarını bilançonun kapanışından önce kayıt

yapılarak dönem sonunda işletmenin nakdinin fazla gösterilmesi de örnek olarak gösterilebilir. (Coşkun, 2013: 11)

Uydurma Hesapların Açılması Muhasebede hilelerin bir diğer çeşidi de hayalî adlar kullanılarak uydurma hesaplar açılarak yapılanıdır. Hayalî adlara hesap açılması, aslında olmayan olayları olmuş gibi veya ticari ilişkide bulunulmayan kişilerle ilişkide bulunulmuş gibi aldatmaya ve yanıltmaya yönelik olan kayıtlardır. Hayalî adlara hesap açmak suretiyle yapılan hileler şu amaçları taşımaktadır (Gürsoy, 2009: 170-187).

- Vergi kaçırmak,
- İşletmenin durumunu olduğundan iyi veya kötü göstermek,
- İşletme yöneticilerinin, ortaklarının ve personelinin yaptıkları yolsuzlukları gizleme istekleri
- Belgesiz ve kayıt dışı yapılan işlemleri denkleştirmektir.

Bilânço Hileleri: Bilânço, bir işletmenin belli bir anda sahip olduğu varlıklarla ve bu varlıkların sağlandığı kaynakları belli bir düzen içerisinde gösteren finansal bir tablodur. Bilânçonun maskelenmesi, belli bir amaç doğrultusunda bilânçonun olduğundan farklı olarak düzenlenmesidir. Burada hedeflenen amaç, işletmenin ekonomik ve finansal yapısı ile kârlılık ve likiditesi hakkında üçüncü şahıslara yanlış ya da yanıltıcı bilgi vererek, bu kişilerin doğru karar vermelerini engellemektir. Ticari ve ekonomik alanda bilânço, işletmenin varlığı demektir. Diğer yandan bilânço, o işletmenin finansal kaynaklarının çeşidini ve miktarını bildirmekle beraber bu kaynakların hangi aktif kaynaklara tahsis edildiğini de göstermektedir. Bu itibarla bilânçonun fonksiyonu, işletmeyi yönetenler ve üçüncü şahısları bilgilendirme bakımından daha da önem kazanmaktadır. Bilgilenme için yapılacak olan analizlerde gerçek neticeye varmak için bilânçoda şu özelliklerin bulunması gerekmektedir: (Gül ve Ergun, 2004: 46)

- Doğruluk: Kesin mizan rakamlarının bilânçoya doğru bir şekilde yansıtılmasıdır.
- Samimiyet: İşletmenin kazanç ve zararlarının hiçbir tahrifat yapılmadan samimi bir şekilde bilânçoya aktarılmasıdır.
- Kesinlik: Bilânçoda okunan bilgilerin değişik anlamlara gelmeyecek şekilde net olarak doğru neticeyi verecek şekilde olmasıdır.

- Açıklık: Bilânçoda gösterilen hesapların doğru ve güzel bir şekilde sırasına göre yazılması ve bu şekilde işletme hakkında hızlı bir şekilde kanaate varılmasını sağlamasıdır.
- Günlük Fiyatlara Uygunluk: Bilânçoda gösterilen varlıkların gerçek değeri ile değerlendirilip ve para değerindeki değişmelerin bilânço üzerinde oluşacak olumsuz etkisini gidermek için yeniden değerlemeye tabi tutularak bilânçoda gösterilmesidir.
- Şekil Birliği: Bilânçonun aktif ve pasif kalemleri arasında yapılacak karşılaştırma istenen sonuca ulaşmak için benzer isimli hesapların aynı düzenlenmesidir.

Bilânço ilkelerinin amacı, sermaye koyan ve sonradan kendine ait kârı işletmede bırakan sahip ve hissedarlar ile alacaklıların işletmeye sağladıkları kaynaklar ve bunlarla elde edilen varlıkların muhasebe kayıt, hesap ve tablolarında anlamlı bir şekilde tespit edilmesi ve gösterilmesi yoluyla, belli bir tarihte işletmenin finansal durumunun açıklanması ve ilgililer için gerçeğe uygun olarak yansıtılmasıdır. (Akdoğan ve Tenker, 2007: 44) Bilânço maskelenmesinin istenilen amaca göre bilânçonun güzelleştirilmesi (olumlu) ve bilânçonun kötüleştirilmesi (olumsuz) şeklinde ortaya çıkmaktadır.

Bilgisayar Hileleri: Muhasebe bilgi sistemlerinde verilerin işlenmesi, saklanması ve iletilmesinin bilgisayar ortamında yapılması, muhasebe veri ve yazılımlarının güvenliği konusunda bazı sorunları da meydana getirmiştir. Muhasebe verilerinin tamamen elektronik ortamlarda işlenmesi, manyetik ortamlarda saklanması ve iletilmesi sonucu denetçi, geleneksel yöntemlerden farklı olarak, teknolojik gelişmelerin neden olduğu, yeni hata ve hile türleri ile karşı karşıya gelmiştir. Bilgi teknolojisine bağlı olarak ortaya çıkan bu hata ve hileler denetim literatürüne “bilgisayar hataları” ve “bilgisayar hileleri” (Computerfrauds) kavramlarının girmesine neden olmuştur. (Gül ve Ergun, 2004: 118)

Bilgisayar birçok alanda kullanıma açık yapısıyla, hile yapmaya dönük amaçların aracı durumuna gelmiştir. Bir bilgisayar hilesi, genel olarak yanlış veri girişi, yazılımlar üzerinde oynama ve manyetik ortamlarda saklanan muhasebe veri ve bilgilerinin değiştirilmesi, ya da yok edilmesi şeklinde yapılabilmektedir. (Gül ve Ergun, 2004: 118)

İşletmelerde hile eylemlerini gerçekleştirenler: Hile eylemleri üzerine ülkemizde akademik boyutta bir inceleme henüz yapılmamıştır. Sertifikalı Denetçiler Birliği (derneği) başkanlığı da yapmış Amerikalı akademisyen W. Steve Albrecht, 212 hile eyleminin araştırmasını yapmış ve kapsayıcı bir hile sınıflandırması ile hileyi 6 farklı kategoriye ayırmıştır. (Albrecht.2009:83 Aktaran: Özeroğlu, 2014:186)

a) Çalışan hileleri: Bir işletmenin kaynaklarının veya varlıklarının kasıtlı olarak yanlış kullanımı veya uygulanmasıyla bir çalışanın kişisel yarar sağlamaya çalışması çabasıdır.

- Zimmete para geçirilmesi,
- Banka kayıtları ile oynayarak parasal yarar sağlanması,
- İşletmeye gerçek olmayan borçlar ve sahte satıcılar yaratarak lehte ödeme sağlanması,
- Ofis malzemesi, sabit varlık, stok ve hurda hırsızlığı,
- İşletme varlıklarının, kredi kartlarının şahsi amaçlı kullanımı,
- Rüşvet alınması, veya rüşvet verilmesi adına kurum varlığını kullanma, Şişirilmiş şahsi sağlık veya seyahat harcamaları ile yarar sağlanması,
- Fazla mesai ücretleri ile oynayarak fazla ödeme alınması.

b) Satıcı hileleri: Satıcı hileleri, işletmeye anlaşılan miktardan daha az ve anlaşılan kaliteden daha düşük kaliteli mal vermekle başlayan bir hile türüdür. Mal cinsine göre farklı hileler uygulanabilmektedir. Sebze ve meyve gibi tarım ürünlerinde iyi malın görünür yere kalitesiz malın görünmez arka plana yerleştirilerek satılması veya teslim edilmesi gibi. Bir takım hayvansal ürünlerde de bu tür hileler oldukça sık yapılabilmektedir.

c) Müşteri hileleri: Müşteri hilelerinde “tüketici kanunu” bilinçli olarak yanlış yorumlanarak işletmeler istismar edilmeye çalışılır. Satın alınan malın bir müddet kullanılıp iade edilmesi, garanti kapsamı dışında sayılan unsurların “kapsam dâhilindeymiş” gibi gösterilerek iadede ısrar edilmesi, istismarın temel yöntemleridir. Bozuk ürün iddiasıyla mal bedelini ödemekten imtina edilmesi de bir başka istismar yöntemini oluşturmaktadır.

d) Yönetim hileleri: Yönetim kadrolarının etkin rol aldığı ve işletmeyi zarara uğraticı hilelerdir. Yönetim erkiyle işletme belgelerinde değişiklik yapılmasını sağlayarak menfaat elde etmeye yöneliktir. Satın almada karar verici yöneticilerin sıkça

yöneldiğini görülen hile de, tedarikçinin malı kalite ve miktar uygunluğu olmasa da tercih edilir ve bu tercih sonucu satın alma yöneticisi şahsi menfaat elde edebilir. Öte yandan Pazarlama yöneticilerinin de kendilerine tanınan ıskonto limitlerini istismar ederek yapabildiği hileler olabilmektedir. Bu hile türünde pazarlama yöneticisi, müşterisine bir kısmı kendisine aktarılması gayesi ile, mal alımında müşterisine fazla ıskontoda bulunabilir. Yurt dışı pazarlama etkinliklerinde daha sık görülen bu hile sık yapılan ancak ortaya çıkması çok zor olan bir hiledir. Çünkü pazarlama yöneticisi ile müşterinin müştereken gerçekleştirdiği ve ortak menfaatin olduğu bir hile türüdür.

e) Yatırım hileleri: Yatırım hileleri, hilekârlar tarafından gerçekte var olmayan yatırımlara para yatırması konusunda yatırımcıların ikna edilmesine yönelik olan hilelerdir. Ülkemizde çok bilinen yatırım hile hikâyesi “galata köprüsünün” satılması hikâyesidir. 1970’li yıllarda “sülün Osman” lakaplı hilekâr Anadolu’dan İstanbul’a iş kurmak ve yatırım yapmak amacıyla gelmiş yatırımcıyı, galata köprüsü sanki kendisine aitmiş gibi bir izlenim vererek mecburiyetten satmak istediğini belirterek taşralı iş adamına satmıştır. Köprü üzerinden geçen yolcu başına geçiş ücreti alındığını ve çok karlı bir yatırım olduğuna potansiyel yatırımcıyı inandırmış ve yatırıma ayrılan tüm miktarı almıştır. Bu tür hilelerde güven unsuru istismar edilmektedir. Aynı şekilde 1990’lı yıllarda “Parsadan” isimli bir hilekâr da dönemin başbakanına ulaşarak aldatma eyleminde bulunmuştur. Diğer çeşitli hileler: İlk beş gruptan hiçbirine giremeyen hile türleri diğer hileler şeklinde isimlendirilir. İşletmelerde yapılan hilelerden mortgage hileleri, sağlık ve sigorta hileleri, bankacılık sektöründe yapılan hileler ve küçük ölçekli işletmelerde yapılan hileler buna örnek olarak verilebilir. Bu hilelerin tümü yanıltıcı ya da eksik bilgi verilmesine dayalı olarak gelişir. Örneğin hırsızlık sigortası yapılırken, kıymetli varlıkların kasada saklanması gerektiği söylenmediği halde, hırsızlık olduktan sonra kasa kullanılmamasından dolayı tazminat ödenmemesi buna örnek gösterilebilir. Yine sigortacılıkta “aşkın” veya “eksik” değer bildirimleri de hile kapsamına girmektedir. Sağlık sektöründe hile uygulamalarından ülkemizde sıkça görülenleri; başkasının sağlık karnesi ile tedavi olmak, gereğinden fazla ilaç yazdırmak, ve hasta olmadığı halde rapor almak şeklinde gerçekleşmektedir. Bankacılık konusunda en önemli hileleri, portföy yönetmek adına müşterisinden vekaletname almış portföy yöneticisinin, bu vekaletle dayanarak müşteri varlığı veya kazançlarını kendi hesabına geçirmesi şeklindedir. Ayrıca banka şubelerinde yönetici olanların müşteri hesaplarını

kendi hesaplarına aktararak ortadan kaydoldukları kuvvetle hatırlanan banka hilelerindedir. Son dönemde otomasyon uygulamalarına bağlı hilelerde oldukça yaygınlaşmış ve müşterileri mağdur etme boyutuna ulaşmıştır. Bu tür hilede banka lehine olan kuruş ifadeleri. 50 den küçükse sıfırlanmamakta, ödeme birkaç kez böylesi bakiye bırakılarak yapıldığında, müşteri borcunu ödediğini düşündüğü durumda, bir zaman sonra irrasyonel bir banka talebi ile karşılaşmaktadır. (Aktürk, 2011: 88 Aktaran Özeroğlu 2014: 187)

Hile Yapılma Riski Yüksek Olan İşletmeler: Hile yapılma riski yüksek işletmeler: 100 veya daha az sayıda çalışana sahip olan işletmeler, (Küçük, 2008: 30 Aktaran Özeroğlu: 2014:188)

Hilenin risk olarak algılanmadığı veya değerlendirilmediği işletmeler,

- İşletmelerde yapılan ihmalkârlıkların yönetim tarafından ciddiye alınmadığı işletmeler,
- Ahlak seviyesinin düşük olduğu işletmeler,
- Mal sürümünün hızlı olduğu işletmeler, Kâr artışının yüksek olduğu işletmeler,
- Kârın nihai ve vazgeçilmez amaç olduğu işletmeler,
- Primli maaş sisteminin geçerli olduğu işletmeler,
- Çok güçlü ve bencil yöneticilerin hakim olduğu işletmeler.
- Görevler ayrılığı ilkesinin yeterince uygulanmadığı işletmeler,
- Kurumsallaşamamış aile şirketleri,
- Finans, sağlık ve inşaat sektörlerinde faaliyet gösteren şirketler.

Özellikle KOBİ statüsündeki işletmelerde hilelerin yaygın olma nedenleri, (Jafarova, 2009: 3 Aktaran: Özeroğlu 2014: 188)

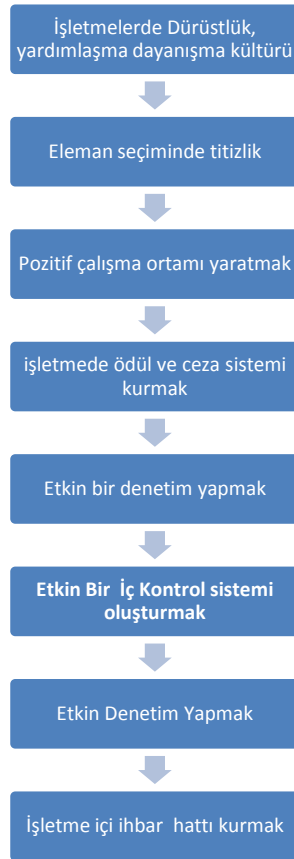
1. Personel devir hızının yüksekliği,
2. Şirket sahibinin hemen herkese karşı güvensizliği,
3. İşletmede denetim mekanizmasının kurulmaması,
4. Ücretlendirmede adil davranılmaması,
5. Açıkça adam kayırılması,
6. İşin yeteneğe göre değil, ilişkilere (akrabalık, arkadaşlık, vs.) dağıtılması gibi Faktörlere bağlı olmaktadır. Hile eylemlerinin kurumlara göre dağılımı konusunda “sertifikalı Hile Denetimcileri Birliğince yapılan araştırmada). hileden en büyük zarar

gören kurumun “özel şirketler (% 42. 1)olduğu, bunu KİT ve Bit’lerin (%32. 1) izlediği, daha sonra kamu kurumlarının(%16. 3) ve en sonunda vakıf – dernek (%9. 6) gibi kuruluşların geldiği görülmektedir. (ACFE. 2010:20) İç denetim ve kontrol sistemleri kurulmadığı sürece, şirketin - kurumun büyümesine paralel hile eylemleri de artmaktadır.

4. 5. İŞLETMELERDE HİLENİN ÖNLENMESİ

İşletme yönetimlerinin hileleri önlemek için alabilecekleri bir takım önlemler de bulunmaktadır. Bu önlemler kısa şunlardır;

Şekil(4-4) Hile önleme teknikleri



Kaynak: Gülten ve Kocaer 2010: 140

- İşletmede Dürüstlük, Yardımlaşma ve Dayanışma Kültürünün Oluşturulması: Hilenin Önlenmesi için en gerekli unsur işletmede rekabet, gruplaşma ve

duyarsızlaşma yerine dürüstlük yardımlaşma ve dayanışma kültürünün oluşturulması gerekir. İşletmelerin çok büyük olması durumunda daha profesyonel yardımlaşma ve dayanışma sandıklarının veya vakıflarının kurulması da ihtiyaç olabilir.

- Eleman Seçiminde Titizlik: Şirkete eleman alımında profesyonelce davranılması kişilik testleri de dâhil olmak üzere bilimsel yöntemlere başvurulmalıdır. Unutulmamalıdır ki hileyi gerçekleştiren insandır ve doğru insanı işe alarak sorun belli bir dereceye kadar önlenabilir.
- Pozitif Çalışma Ortamı yaratmak: İşletme Çalışanları üzerinde stres ve baskı yaratmak yerine çalışma saatlerinin ve izin tarihlerinin belirli kurallara bağlı olduğu istisna uygulamalarının süreklilik kazanmadığı bir çalışma ortamı yaratmak gerekir. Çalışma ortamı da hilelerin önlenmesinde önemli bir unsur olabilmektedir.
- İşletmede Ödül ve Cezalandırma Sistemi Kurmak: İşletme çalışanlarının davranış sistematigi belirlenerek bir disiplin yönetmeliğinin oluşturulması gerekir. İşletmede ödül ve cezalandırma sisteminin etkin bir şekilde işletilmesi hilelerin önlenmesinde önemli olacaktır.
- Etkin bir İç kontrol Sistemi Kurmak: İşletmede etkin bir işletim sistemi kurularak mali konularda görev ve yetki dağılımları, işlem ve kontrol prosedürleri dikkatli düzenlenerek hilelerin önlenmesi veya caydırılması mümkündür.
- Etkin Denetimleri Yapmak: İşletmede İç denetim birimi kurulması veya dışarıdan bu hizmet satın alınarak belli dönemlerde işletmenin tüm faaliyetlerinin bir denetimden geçirilmesi de hilelerin önlenmesinde önemli bir rol üstlenecektir.
- İşletme İçi İhbarları Denetleme Hattı Oluşturmak: İşletme içinde çalışanların birbirini suçlaması yerine daima hile yolsuzluk ve suiistimallerle ilgili isimlerin kesinlikle gizli kalacağı veya isimlerinin hiç sorulmadığı bir ihbar hattı oluşturmak da mümkün olabilir. (Gülten ve Kocaer, 2010: 140-141)

4. 6. ADLİ MUHASEBECİNİN HİLE DENETİMİNDE DİKKAT ETMESİ GEREKEN HUSUSLAR

Adli muhasebecilerin hile, yolsuzluk ve suiistimal denetimleri ile ilgili görev aldığı durumlarda öncelikle işletmenin iç kontrol sisteminin değerlendirerek sistemin zayıf noktaları üzerinde yoğunlaşması gerekir. Yapılan bu ön çalışma neticesinde işletme yönetimi ve çalışanları ile görüşmeler yaparak bilgi ve belge toplaması gerekir. Pek çok durumda bu mülakatlarda olası hile noktaları veya hile yapması muhtemel çalışanları belirlenmesi mümkün olacaktır. Adli muhasebeci yeterli bilgi ve belge olmaksızın kimseyi suçlamaması gerektiğini daha öncede belirtmiştik. Adli muhasebeci öncelikle suçlama yapabilmesi için yeterli ve kesin belge, bilgi ve delileri toplaması gerekir. Bu delil ve belgelerin kanun dışı yöntemlerle toplanmamış olması veya özel hayatın gizliliği ilkesi aleyhine elde edilmemiş olması da gerekir.

Adli muhasebeci hile yolsuzluk ve suiistimal denetçiliği kapsamında çalıştığında pek çok değişik yöntem ve teknik kullanmak zorunda kalabilir. Esas adli muhasebecinin çalışma yapabilmesi gün ve gün belli programlara sadık mümkün değildir. Soruşturma veya araştırmasının kapsamı elde edilen bilgi ve bulgulara değişip genişleyebilir. Adli muhasebeci aynen bir dedektif gibi elde ettiği delillerden sonuçlara varmaya suçluya ulaşmaya çalışır.

Adli muhasebeci hile denetimlerinde elde ettikleri ve sır sayılan bilgileri kimseye açıklamamaları gerekir. İşletmenin adli muhasebecinin çalışmaları neticesinde elde edilen bilgi ve belgeleri yetkili makamlar haricinde hiçbir kişi veya kuruluşa açıklanamaz.

Adli Muhasebecinin İlgili araştırmaları yaparken aşağıdaki yöntemlere başvurabilir;

- Habersiz kasa sayımı
- Numaralanmış tüm belgelerde sıra ve tarih uygunluğu kontrol etmek varsa iptal edilmiş olan belgeleri de gözden geçirmek
- Hangi kişilerin hangi suiistimalleri yapabileceklerini tespit ederek işletme değerlerini nasıl korunduğunu ve hangi zamanlarda envanter yapıldığını tespit etmek
- Örneklem yöntemi ile envanter kayıtlarının incelenmesi ve varlık hareketlerinin takibi

- Belgelerde yer alan imza ve adreslerin kontrolü
- Fazla mesailerin incelenmesi ve analizi
- Müşteri hesap mutabakatlarının yapılması

Adli muhasebeci yolsuzluklarla ilgili araştırmalarında yüksek risk ağılıklı olarak satın alma, depo ve stok faaliyetleri, tahsilât ve ödemeler puantaj ve maaş bordoları gibi alanları incelerler. Genel olarak adli muhasebeci işletmelerde şu gibi yolsuzluklarla karşılaşılır.

- Satın alma faaliyetlerinde bulunanların satıcılardan hediye ve rüşvetler alması
- Depo faaliyetleri sırasında mallardan bir miktarının eksik ve fazla gönderilmesi
- Malları çeşitli yöntemlerle işletme sınırları dışına çıkarmak
- Maaş Bordolarında gerçekte çalışmayan veya işten ayrılan kişilere para ödüyor gibi göstermek
- Kasada aşırı nakit bulundurulması (Gülten ve Kocaer 2010: 141-143)

4. 7. ÖRNEK UYGULAMA

İşletme otel konaklama işi ile işigal eden bünyesinde 5 otel bulunan bulunduğu bölgeye pazar lideri konumunda olan bir firmadır. Özellikle son dönemlerde vermiş olduğu reklamlarla ve katıldığı fuarlarla kendi ismini iyice duyurmuş, geliştirdiği pazarlama yöntemleri ile de oda doluluğunu seneyi %90 dolulukta kapatmıştır. Aile şirketi olarak kurulmuş olan ve daha sonrada yabancı ortak alınmadan hayatına devam etmektedir. İki kardeş olarak yönetilen şirket %50 - %50 oranında Yavuz bey ile Ahmet bey arasında hisseler dağılmıştır. Yavuz bey teknik yapı inşaat işleriyle ilgilenmektedir. Ahmet Bey ise konaklama kısmıyla ilgilenmektedir. Şirket Genel Müdür'ü 35 yaşında oldukça hırslı biri olan Sevilay DOĞAN' dır. Şirketin pazarlama müdürü uzun yıllar şirket bünyesinde çalışmış. Performansı ve zekâ ise çevre oteller de isminden söz ettirmiş Tarık TURŞU Beydir. Tarık Bey lüks yaşantısı ve düzensiz aile hayatı ile tanınmaktadır. Otelin Ön büro müdürü ise 45 yaşında Okan SOLMAZ beydir. Okan bey uzun süre pazarlama departmanını da kendi müdürlüğü bünyesine dahil etmek isteyen. Bu konu üzerine uzun çaba sarf etmiş çevresinde saygınlığı olan dürüstlüğü ile tanınan bir insandır.

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

Şirket sahipleri adli muhasebecimizle görüşme talebinde bulunmuşlardır. Adli Muhasebeci ile yapılan görüşmede şirketin cirosunun azaldığı, mali durumunun bozulmaya başladığını oysa sektöründe lider olan firmanın böyle bir durumda olmasının mantıksız olduğunu anlatmıştır. Şirketin pazarlama stratejilerinin çok başarılı olduğunu, reklamlar ve internet sitesi aracılığıyla da tanınırlığının çok arttığını hatta bölgede marka bir işletme olduklarından bahsetmişlerdir. Ayrıca Tarık Bey in pazarlama müdürlüğü ile bir çok alanda faaliyetlerimizin arttığını oda doluluk oranları ile de bu durumun pekiştiği anlatmışlardır. Adli muhasebeci konuyu araştıracağını yarın bir ücret sözleşmesi hazırlayarak tekrar görüşeceğini bildirmiştir. İkinci görüşmede serbest adli muhasebeci 10. 000 TL/ay ücret istediğini, bu ücrete ayrıca katma değer vergisi ilave edileceğini ve çalışmalarının neticesinde herhangi bir sonuca

ulaşılamayacağının da m¼mk¼n olduğunu belirtmiştir. Gerekli t¼m inceleme ve soruştırmaların yapılacağını ancak herhangi bir suç unsuru bulunmasa da rapor yazılarak kendisine bu durumun bildirileceğini de eklemiştir. Sonuçta ücret s¼zleřmesi imzalanmış ve adli muhasebeci hile yolsuzluk ve suiistimal denetçiliği kapsamında g¼revine başlamıştır.

İlk olarak şirketin Genel M¼d¼r¼ Sevilay hanımla g¼r¼ř¼lm¼řt¼r ve kendisi adli muhasebeciye şu bilgileri vermiştir.

şirketimizin doluluk oranlarına bakıldığında son yılların en y¼ksek rakamlarına ulaştığını ve b¼lgede lider bir otel olduklarını belirtmiştir. Ancak kontrol edemedikleri bir gider ve komisyon olduklarından bahsetmiştir.

şirketin mesai saatlerinin çok belirgin olduğunu herkesin kendi g¼rev ve sorumlukları çerçevesinde işe saattin de gelip gidebildiğini, disiplinli bir işletme olduğunu belirtmiştir. T¼m tahsilat ve ødemeler muhasebeci tarafından gerçekteştirilmekte ancak kendisine g¼nl¼k mali olaylarla ilgili rapor verilmektedir. Ayrıca aylık rapor alınmakta ve tekrar g¼zden geçirilmektedir.

şirket içinde genelde uyumlu bir çalışma ortamının olduğu buna karşılıklı bazen Tarık beyle, Okan beyin birbirleriyle tartıştıklarını bu tip durumlarda kendisinin araya girerek problemleri ç¼zd¼đ¼n¼ de açıklamıştır.

Adli muhasebeci bu g¼r¼řme neticesinde hemen bir karara varmak istememiş sadece g¼r¼řmeyi not etmekle yetinmiştir. İşletmede Ön b¼ro m¼d¼r¼ olan Okan beyle ikinci g¼r¼řmeyi yapma kararı almıştır. G¼r¼řmeler sorgulamadan çok bir sohbet havasında geçmektedir. Sayın Okan Beyle yapılan g¼r¼řmede ise;

Kendisinin şirkette genel m¼d¼r Sevilay hanımdan sonra en eski eleman olduğunu şirkette çalışmaktan çok memnun olduğunu belirtmiştir. Bir “ispiyoncu veya gammazcı” olarak anılmak istemediğini bu nedenle daha önceleri çok konuşmadığını anlatmıştır. Tarık beyin pazarlama m¼d¼r¼ olduğu son iki yıldır işletmede işlerin yavaş yavaş k¼t¼ye gittiğini fark ettiğini s¼ylemiřtir.

Okan beyin bu ifadeyi verirken heyecanlandığı, dilinin dolaştığı hal ve tavırlarından Tarık beyi hiç sevmediği anlaşılmaktadır. Kendisinin Ön b¼ro m¼d¼r¼

olması nedeniyle sık sık Tarık beyle karşı karşıya geldiğini anlatmıştır. Tarık beyin bazı satışlarının problemlili olduğunu işletmeye kar getirmekten çok zarar getirdiğini belirtmiştir. Tarık beyle bu tip hususlarda yüzleştğinde kendi işine bakması gerektiği veya konuyu araştıracağı şeklinde cevaplar aldığını söylemiştir.

Okan Bey, Tarık beyin oda satışlarını acenteler aracılığı sattığını ve bu acentelerle çok samimi olduğunu, acenteleri memnun etmek için gereksiz ve abartılı masraflar yaptığını hatta bazen yaptığı masrafları şişirdiğini iddia etmiştir. Tarık beyin bu acente firmalarla çok iyi ilişkilerinin olduğunu hatta geçen yıl bu firmalardan birinin Tarık beyin tüm tatil masraflarını karşıladığını da iddia etmiştir.

Okan beyin adli muhasebeciden bir talebi de bulunmaktadır. Bu talep kendisinin artık Tarık beyle yüz yüze gelmek istemediğini, verdiği bilgiler nedeniyle kendisinin işten çıkarılabileceğini bu sebeple kendisine bu bilgilerin kesinlikle kendisi tarafından verildiğinin açıklanmayacağı ve işten çıkarılmayacağı doğrultusunda garanti verilmesi gerektiğini istemiştir.

Adli Muhasebeci şirket muhasebecisi ile görüştüğünde işletmenin tüm işlemlerinin fatura veya diğer belgelerle belgelendirildiğini belgesiz veya imzasız kesinlikle para hareketinin olmadığını beyan etmiştir. Ayrıca acentelerle olan ilişkilerde de her acenteden teminat mektubu alınarak bir limit tahsis edildiğini ve acentelerin bu limitleri aşp aşmadığının sürekli kontrol edildiğini de açıklamıştır. Şirket personelinin şirket adına yaptığı harcamalar nedeniyle masraf listesi doldurduğunu ve bu masraf listelerinin Genel Müdür Sevilay Hanım tarafından imzalandıktan sonra kendisi tarafından ödendiğini de belirtmiştir.

Adli Muhasebeci Tarık beyle de bir görüşme yapmıştır. Görüşmede kendisine hiçbir soru yönelmemiş sadece işletmenin mali durumunun son dönemde kötüye gittiğini, satışların azaldığını söylemiştir.

Tarık Bey iki sene önce Okan beyin muhalefetine rağmen pazarlama müdürü olduğunu belirtmiş ve bu süreçte sadece ilk yıl bile şirketin satış hacmini %35 oranında büyüttüğünü söylemiştir. Kurulan acente sisteminin çok iyi çalıştığını buna karşılık son yıl bazı acentelerin kapandığını bu sebeple satışların biraz azaldığını kar marjının ise acente indirimleri nedeniyle biraz düştüğünü de ifade etmiştir. Ancak bu durumun

geçici olduğunu mutlaka iyileşme olacağını zaten dünyada genel bir ekonomik krizin olduğunu da belirtmiştir. Şirket için canla başta çalıştığın 10 yılda sadece geçen sene bir kez izin kullandığını da anlatmıştır. Okan beyin çok başarılı bir Ön Büro müdürü olmadığını yaptığı satışlardan sonra müşterilerin kendilerine bazen şikayetlerle geri döndüğünü de söylemiştir. Konuşma sırasında Adli muhasebeci Tarık Beyin çok rahat ve kendinden emin bir ruh hali içinde olduğunu gözlemlemiştir.

İLK DEĞERLENDİRME VE SORULAR

Soru 1-)Örnekteki kişiler ve genel özellikleri nelerdir? Hangi kişiler arasında husumet söz konusudur?

Cevap 1-) Olayda esasen üç kişi bulunmaktadır. Bunlar Genel Müdür Sevilay Hanım, Ön Büro Müdürü Okan Bey ve Pazarlama Müdürü Tarık Beydir. Genel Müdür Sevilay Hanım otelin daha çok misafir konaklamasıyla ilgilendiğinden pazarlama ve finans bilgisinin çok iyi olmadığından doğal olarak oluşabilecek yolsuzluklardan çok anlamayacaktır. Ön Büro Müdürü Okan Bey çevresinde dürüstlüğü ile tanınan ve istemiş olduğu pazarlama departmanını ise ön büro ve satışın birbirinden ayrılmayan iki parça olacağını düşündüğünden dolayı istemektedir. Bu nedenle Tarık Beyle açık bir rekabet halindedir. Sürekli tartışmaları ilişkilerini düşmanlık düzeyine getirmiştir. Bu sebeple Tarık Beye çamur atıyor olma ihtimali de mevcuttur. Tarık Bey ise düzensiz aile hayatı ve lükse düşkünlüğü ile bilinen ancak dürüst biri olarak tanınmaktadır. Lüks tutkusu insanları suç işlemeye itebilir. Bu gruptaki kişilerde hile yolsuzluk veya suiistimal yapma riski fazla olan kişilerdir. Tarık Beyde Okan beyi pek sevmemektedir.

Soru 2-)Okan bey iddialarını destekleyen belge ve deliller sunamazken kendisine işten kovulmayacağına ve isminin gizli kalacağına dair garanti verilmesini talep etmektedir. Bu taleplere cevabınız ne olacaktır?

Cevap 2-)İsminin gizli kalacağına dair garanti vermenizin mümkün olduğunu ancak işten kovulma veya kovulmama yetkisinin size ait olmadığını belirtmeniz gerekir. adli muhasebeci dürüstlük ilkesine aykırı hareket edemeyeceğinden gerçekleştiremeyeceği sözleri vermemesi gerekir. Ayrıca burada isminin gizli kalacağı konusunda bile çok dikkatli olması gerekir. Örneğin bu iddialardan herhangi birisini elinde delil olmadan Tarık Beye yöneltirse, Tarık bey hemen kendisini suçlayanın Okan Bey olduğunu tahmin edecektir. Ayrıca Okan Beyin Tarık beye yönelttiği eleştiriler iddia olmanın

ötesine gidememiştir. Herhangi bir delil Okan Bey tarafından sağlanamamaktadır. Bu durumda adli muhasebeci iddiaların gerçek olabileceğini düşünüyorsa delil ve belgeleri kendi elde etmek zorundadır.

Soru 3-)Tarık Bey'e iddiaları ne zaman yöneltmek gerekir veya iddiaları şirket sahiplerine iletmek gerekir mi?

Cevap 3-)Adli muhasebeci elinde yeterli delil, belge veya bilgi olmadan hiç kimseyi suçlayamaz. Öncelikle delil, belge ve bilgi toplaması gerekir. Tarık beye iddiaları erken yöneltmesi halinde Tarık Bey olası delil, belge ve bilgileri yok edebilir. Şirket sahiplerine iddiaları erken bildirirse Yavuz Bey Tarık Bey aleyhine savcılığa suç duyurusunda bulunacaktır. Ancak yeterli belge ve delil olmadığından olay savcılıkta takipsizlik kararı ile sonuçlanacaktır.

Adli Muhasebeci bu aşamada Okan Beyin iddialarını incelemeyi kararlaştırmıştır. Esas olarak iddiaları iki grupta toplanabilir.

a) Tarık Bey müşterilerle çok samimi olmakta onlar için abartılı masraflar yapmaktadır.

b) Satıcılarla da samimi olmakta pahalı marka yan ürünleri almaktadır. Hatta geçen seneki tatil masrafları bile bu firmalardan karşılanmıştır.

Öncelikle birinci grup iddiaların doğruluğunu araştırmak gerekmektedir. Bu sebeple şirket muhasebecisinden Tarık Bey'e ait olan masraf listeleri istenmiş ve hepsinin tek tek kontrolü yapılmıştır. Ancak abartılı bir masrafa rastlanamamıştır. Buna karşılık sürekli hediye alınan ve yemeklere gidilen bir müşterinin hiç sipariş vermediği görülmüştür. Bu müşteri en son siparişini dokuz ay önce vermiştir. Bunun üzerine bayilerin yıllık toplam satışları muhasebeden istenilmiştir. Muhasebenin getirdiği listede sekiz ay önce kurulmuş bir acente tarafından tüm acente satışının % 34'ü kadar satış yapıldığı gözlemlenmiştir. Muhasebeden bu bayi ile ilgili dosya istenmiştir. Dosyadaki adres bilgisinin Bostancı semtine ait olduğu Tarık Beyin yine aynı semtte olduğu tespit edilmiştir. Ayrıca şirketin imza sirkülerinin ekindeki ticaret sicil gazetesinden şirketin %1 ortağının Ayşe TURŞU olduğu görülmüştür. Şirketin adres beyan ettiği Bostancı semtindeki adrese gidildiğinde ise bu adresin aylardır boş olduğunu arada sırada Tarık beyin tariflerine uyan birinin gelip kısa süreler kaldığı komşularının beyanından anlaşılmıştır. Bostancı semtindeki işyerinin işyeri sahibine ulaşıldığında işyerinin Tarık Bey ve Yeğeni Ayşe hanım tarafından kiralandığı ve her ay

kiranın düzenli ödendiği bilgisi elde edilmiştir. Vergi dairesinden bayi olan bu şirketin muhasebesinin meslek mensubu Osman MAVİ tarafından tutulduğu tespit edilmiştir. Osman MAVİ'nin ofisine gidilerek kendisine kısaca durum özetlenmiş ve firmanın muhasebe dosyasına bakılmıştır. Burada pek çok faturanın dokuz ay öncesine kadar Lara Turizm Ltd. Şti. ile çalışan müşteriye kesildiği görülmüştür. Birkaç fatura örneği ve şirketin 600 Yurtiçi Satışlar hesabının muavin defter dökümleri alınarak meslek mensubu Osman MAVİ'nin ofisinden ayrılmıştır. Firmanın fatura kestiği müşterilerden birkaç tanesi ile görüşüğünde hemen hepsi benzer şeyler anlatmıştır. Tarık Beyin kendilerine yeni bir firma kurduğunu bu firmadan alım yapmaları halinde ekstra %3 indirim yapacağını söylediğini beyan etmişlerdir. İlk birkaç alımlarında da hiçbir sorunla karşılaşmayınca bu şekilde Tarık Beyin firması ile çalışmaya devam ettiklerini bildirmişlerdir.

Okan beyin yaptığı usulsüz alımlarla ilgili iddialar araştırıldığında ise bir sonuca ulaşılamamıştır. Görüşülen müşteriler gerçekten asan Beyin tatil yaptığı otel ise tüm harcamaların Hasan Beyin şahsi kredi kartından ödendiği bilgisini vermiştir. Böylelikle Okan beyin ikinci grup iddialarının Tarık beye olan şahsi kini nedeniyle olduğu kanaatine varılmıştır.

Adli muhasebeci Tarık Beyle son bir görüşme yaparak iddialardan belgelendirebildiklerini yüzüne karşı sormuştur. Tarık Bey önce inkâra kalkışsa da fatura fotokopileri, yeğeni üzerine kurulan şirket ticaret sicil gazetesi fotokopileri kendisine gösterilince suçunu itiraf etmiştir. Tarık Bey yıllardır bu firmada çalıştığını şirket patronuna milyonlar kazandırmasına rağmen kendisine prim veya kar payı verilmediğini aslında sadece hakkını bu şekilde aldığını da söylemiştir. Kendisi yeğeni üzerine bir acente açtığını ve otel anlaşmalarının altında bir indirim uyguladığını bu indirim sayesinde daha düşük ciro lu acentelere otelin verdiği fiyatın altına satış yaparak gelir ettiğini kendi isteği ile bir itiraf mektubu yazarak imzalamıştır. Adli muhasebeci raporunu yazarak Yavuz Beye iletmiştir. Yavuz Bey'de şirketinde ortaya çıkarılan yolsuzlukla ilgili olarak savcılığa suç duyurusunda bulunmuştur.

Yavuz Bey Adli muhasebeci ile son bir görüşme talep etmiştir. Görüşmede Yavuz Bey teşekkür etmiş zararın çok büyük olduğunu ancak en azından bir daha böyle bir olay yaşanmayacağı için sevindiğini belirtmiştir. Şirketinde bir daha benzer

durumlar yaşanmaması için neler yapabileceğini Adli Muhasebeciye sormuştur. Adli Muhasebeci ise şirketin bir aile şirketi havasında olduğunu kurumsallaşma sağlanması gerektiğini ifade etmiştir. Şirketin ya iç denetim birimi oluşturması gerektiğini veya belli dönemlerde dışarıdan anlaşılan bir denetim firmasına denetim yaptırılmasının da faydalı olacağını belirtmiştir.

BÖLÜM 5. DAVA DESTEĞİ

Dava destek danışmalığı incelendiği zaman adli muhasebecilik hizmetleri arasında en geniş kapsama sahip olanlarındandır. Amerika'da 1980'li yıllara kadar adli muhasebecilerin başlıca faaliyet alanları kriminal suçlarken daha sonraları küreselleşme ile davalara verdikleri destek hizmetleri faaliyet konularına dâhil olmuştur. (Kuloğlu, 2007: 16)

5. 1. ADLİ MUHASEBECİNİN KAPSAMINA GİREN DAVA KONULARI

Adli muhasebeci dava destek danışmanlığı hizmeti yardımıyla aşağıda yer alan konularda ilgili taraflara yardımcı olabilmektedir: (Telpner ve Mostek'ten Aktaran: Toraman, vd, 2009: 38)

- İddiaları desteklemek veya reddetmek amacıyla önemli belgelerin sağlanması,
- Kayıpların söz konusu olduğu alanlarda değerlendirme yapmak amacıyla ilgili belgelerin incelenmesi,
- Kanıtların incelenmesi yoluyla finansal konuların anlaşılmaya çalışılması,
- Davaya hazırlık kapsamında karşılaşılabilecek sorulara hazırlık yapılması,
- Dava süreci başlamadan önce dava ile ilgili muhasebe veya finans alanındaki konular ile ilgili olarak iddiaların belirlenmesi ve belirlenen bu iddialara karşı savunma hazırlanması,
- Dava aşamasında konu ile ilgili bilgi verilmesi.
- Adli muhasebecilik mesleğinin gereği sadece iki şirket arasında ya da bir şirketin çalışanlarının yapmış olduğu yolsuzluklarla değil bütün insan hayatı ile ilgili tüm finansal davalarda destek verebilmelidir. Bunlar;
- Boşanmalarda ilgili uyuşmazlıklarda evlilik süresinde elde edilen varlıkların gerçekleştirilen finansal olayların etki ve sonuçlarının analiz edilmesinde, özellikle paylaşılması gereken varlıklar arasında ticari işletmelerin bulunduğu durumlarda adli muhasebe hizmeti önemli faydalar ve yardımlar sağlamaktadır.

Taraflardan birinin mal kaçırmak gizlemek gibi girişimlerinin olduğu durumlarda olay bir hukukçunun çalışma alanını çok dışına çıkmaktadır.

- İşletmelerin mali kayıplarına ilişki davalarda işletme yönetimin veya işletme çalışanların yaptığı olaylarda oluşan zararların tespiti ve hesaplanması sırasında da adli muhasebecilik mesleğine ihtiyaç duyulmaktadır.
- Ceza davalarında belge ve kredi kartı dolandırıcılıkların da, çek ve senetlere ilişkin dolandırılacaklarda ve hatta cinayet davalarının bir kısmında adli muhasebecilik mesleği hizmetinden yararlanabilir.
- İcra iflas hukuku ile ilgili davalarda hileli iflas uygulamaları gibi özellik arz eden durumlarda, borçlunun mal kaçırmak için muvazaalı olayların ortaya çıkarılması da adli muhasebecilik mesleğinin konusu içerisinde yer alır.
- İş hukukunun uygulama konusunda giren davalarda ise tazminatlarının hesaplanması, işyerinde meydana gelen iş hukuku yolsuzluk ve usulsüzlüklerin aydınlatılmasında da adli muhasebecilik mesleğine başvurulabilir.
- Vergi hukukunun uygulama alanına giren davaların pek çoğunda muhasebesel analizin önemi büyüktür. Vergisel hile ve yolsuzlukların ortaya çıkarılmasında, mali tablolarda veya defterlerde yapılan hesap oyunlarının tespit edilmesinde adli muhasebecilik mesleğinin önemi büyük olmaktadır.
- Ticaret hukuku ile ilgili davaların pek çoğunda örneğin ortakların kar dağıtımı ile ilgili problemlerinde, tasfiye veya birleşmelerle ilgili uyuşmazlıklarda adli muhasebecilik mesleğini icra edenlerin yardımları gerekebilir.
- Kara paranın açıklanmasıyla ilgili suçların yargılanmasında da adli muhasebecilerden yararlanılmaktadır. Kara paranın aklanmasına ilişkin çok geniş örgütlemeler ve sistemler kurulmakta ve bu yapıların çözümlenmesinde ise mutlaka üst düzey muhasebe ve denetim teknik bilgisi gerekmektedir.
- Sermaye Piyasası kanunu kapsamındaki kurumlar, iş ve eylemler dolayısıyla ortaya çıkan suçların yargı sürecinde adli muhasebecilere başvurulur. (Gülten ve Kocaer, 2011: 16-18)

Arzu edilen bilgiye ulaşmak amacı, adli muhasebecinin dava destek danışmanlığı hizmet uygulama alanını da çok genişletmektedir:

- İş yapıları, verilen yetki ve sorumluluklar da dâhil olmak üzere iş tanımları
- Kayıtları saklama, müşteri hizmetleri, tahsilât ve satıcılar olmak üzere işletme yönetimi
- Operasyonlar
- Politika, uygulama, prosedürler ve standartlar
- Bilgi sistemleri
- Uygunluğu belirleyici hukuk ve düzenlemeler
- İnceleme kapsamındaki çevrenin iç kontrol yeterliliğinin incelenmesi

Maddeler halinde toparlamak gerekirse bir adli muhasebecinin dava destek danışmanlığı olarak sunabileceği hizmetler şöyledir; (Aktaş ve Kuloğlu, 2008:113)

- Bir iddiayı desteklemek veya çürütmek için gerekli dokümanları temin etmek
- Eksik noktaları belirlemek ve durumun öncül bir değerlendirmesini yapmak için dokümanları incelemek
- Karşı taraftaki bilirkişinin zarar talebi raporunu incelemek ve mevcut durumun eksik veya iyi yönleri hakkında raporları gözden geçirmek
- Davanın sonuca bağlanmasına yönelik görüşme ve tartışmalara yardımcı olmak
- Karşı tarafın tanığını dinlemek için duruşmaya katılmak
- Mali kanıta ilişkin soruların oluşturulması dâhil olmak üzere şahit sorgulamasında yardımcı olunması.

Genelde avukatların aldıkları hukuk eğitimin içerisinde muhasebe dersleri çok az bir yer tutmakta çoğu zaman muhasebe dersi görülmemektedir. Böyle bir eğitim-öğretim sürecinden geçmiş olan bir avukatın üstlendiği davada var olan muhasebesel konuları detaylı olarak analiz edebilmesi mümkün olmamaktadır. İşte dava desteleri kapsamında serbest adli muhasebeciler bu tip muhasebe ağırlıklı konuları araştırarak avukata savunmasına yardımcı olarak görüş ve bilgileri sunmaktadır. Serbest adli muhasebeciler dava desteği hizmeti kapsamında avukatlara temel olarak hizmet vermiş olurlar.

- Dava ile ilgili muhasebe verilerinin toplanması, Bir iddiayı çürütmek veya onaylamak üzere gerekli belge, bilgi ve delillerin bulunması, tanıkların veya sanıkların sorgulanması
- Toplanan muhasebe veri, bilgi ve evraklarının analiz ve yorumu hukuki itilafa ilgili sonuçlar çıkarmak
- Ulaşılan sonuçlar kolay anlaşılabilir, açık ve net ifadelerle rapora bağlama
- Raporla ifade edilen hususların gerektiğinde mahkemede görsel ve sözel sunumunu yapmak
- Serbest adli muhasebeci ile avukat arasında dava destekleri hizmeti kapsamında sunulan ilişkide sözleşme ile başlar. Yine ücret belirlenmeden işe başlanması mümkün değildir. Ancak diğer bir konu ise uyum içerisinde çalışılması durumunda ortaya çıkarılacak olan katma değer, müşteriye sağlanacak fayda maksimum olacaktır. Bu hizmet ilişkisinin uyum içerisinde devam edebilmesi için öncelikle aşağıdaki unsurların bulunması gerekir.
- Avukat ve serbest adli muhasebeci birlikte çalışmasına rağmen aralarında ast-üst ilişkisi yoktur. Aksi halde uzman görüşü bildirme gibi konularda birbirlerini olumsuz etkileyebilir veya yönlendirebilir.
- Her iki taraf da uzman olduğu alanda çalışır. Örneğin serbest adli muhasebeci muhasebe verilerini analiz ederek sonuçlar çıkarırken avukat da verilere dayalı bir savunmaya veya temyiz dilekçesi hazırlar.
- Ulaşılan sonuçların en sonunda bir araya getirilerek tekrar birlikte gözden geçirilmesi gerekir. Böylelikle atlanan, anlaşılmayan, eksik kalan hususlarda minimum seviyeye getirilmiş olur.
- Her iki tarafında elde ettikleri bilgileri ve belgeleri, sır sayılan hususları tam bir gizlilik içerisinde tutmaları gerekir.

Her iki tarafta adaletin tecelli etmesinde hizmet ettiklerini bildiklerinden gerçeğe uygun, delil ve belgelerle ulaştıkları sonuçlara göre hareket ederler. (Gülten ve Kocaer, 2010: 112-113)

Dava destek kapsamında adli muhasebeci adli mercilere intikal etmiş veya henüz etmemiş muhasebe ağırlıklı hukuksal uyuşmazlıkların çözülmesine yönelik hizmet vermektedir. Avukatlar, adli muhasebecilerden muhasebesel ağırlıklı olayın aydınlatılması, araştırılması ve anlaşılabilir şekilde sorunun tespiti hususunda hizmet

beklerler. Böylece kendi savunmalarını oluşturabilirler. Kendi savunmalarını “en iyi savunma hücumdur” anlayışı ile karşı tarafın iddialarını çürütmek üzere oluşturduklarında adli muhasebeci savcının veya karşı taraf avukatının iddialarının geçersizliğini, mesnetsizliğini ispatlayacak şekilde hizmet vermesinin talep ederler.

Adi muhasebeci ile avukat arasında dava destekleri hizmeti kapsamında sunulan ilişkide bir sözleşme ile başlar. Yine ücret belirlenmeden işe başlanması mümkün değildir. Ancak diğer bir konu ise uyum içerisinde çalışılması durumunda ortaya çıkarılan olan katma değer, müşteriye sağlanacak fayda maksimum olacaktır. Bu hizmet ilişkisi uyum içerisinde devam edilebilmesi için öncelikle aşağıdaki unsurların bulunması gerekir.

Avukat ile adli muhasebeci birlikte çalışmasına rağmen aralarında ast-üst ilişkisi yoktur. Aksi halde uzman görüşü bildirme gibi konularda birbirlerini olumsuz etkileyebilir veya yönlendirebilirler.

- Her iki taraf da uzman olduğu alanda çalışır. Örneği adli muhasebeci muhasebe verilerini analiz ederek sonuçlar çıkarırken avukat da bu verilere dayalı bir savunmaya veya temyiz dilekçesi hazırlar.
- Ulaşılan sonuçların en sonunda bir araya getirilerek tekrar birlikte gözden geçirilmesi gerekir. Böylelikle atlanan, anlaşılmayan, eksik kalan hususlarda minimum seviyeye getirilmiş olur.
- Her iki tarafında elde ettikleri bilgileri ve belgeleri, sır sayılan hususları tam bir gizlilik içerisinde tutmaları gerekir.
- Her iki tarafta adaletin tecelli etmesine hizmet ettiklerini bildiklerinden gerçeğe uygun, delil ve belgelerle ulaştıkları sonuçlara göre hareket ederler. (Gülten ve Kocaer 2010: 112-113)

5. 1. 1. ZİMMET İLE İLGİLİ UYUŞMAZLIKLARDA ADLİ MUHASEBE

Zimmet ile ilgili davalarda işletmelerin mali kayıplarına ilişkin davalarda işletme yönetiminin veya işletme çalışanlarının yaptığı olaylarda oluşan zararların tespiti ve hesaplanması sırasında da adli muhasebecilik mesleğine çalışmaları gerekmektedir. Çoğu zaman olayların yapısı ve planlanması çok karmaşık bir yapıya sahip olduğu için

zimmetin varlığının tespiti bile çok zor olabilmektedir. Olayın boyutlarının ortaya çıkarılması ciddi bir muhasebe ve denetim bilgi birikimi ve tecrübesi de gerektirebilir. İşte bu tip durumlarda avukatlar adli muhasebecilerden dava desteği isteyebilmektedirler. Serbest adli muhasebeci zimmet ile ilgili olaylarda özellikle olayın ortaya çıkarılmasında veya suçun gerçekte kim veya kimler tarafından işlenmiş olabileceğine ilişkin ciddi belge ve bilgiler elde etmesi analizler yapması mümkündür. Adli muhasebeci iç kontrol sistemini analiz ederek olası kayıp kaçak noktalarını, sistemin zayıflıklarını tespit ederek zimmeti, hırsızlığı veya işletmeyi mali zarara uğratan suçu işleyen kişileri tespit edebilirler. (Gülten ve Kocaer 2010: 115)

5. 1. 2. BOŞANMA DAVALARINDA ADLİ MUHASEBE

Evlenme sonucunda eşlerin ekonomik, sosyal, kişisel ve hukuksal statülerinde önemli bazı değişiklikler ve yenilikler meydana geldiği gibi boşanma sonucunda da, aynı şekilde boşanan eşlerin sosyal, ekonomik, kişisel ve hukuksal statülerinde önemli değişiklikler ve yenilikler ortaya çıkmaktadır. Boşanmanın tüm hukuksal sonuçlarının değerlendirmek hukukçuların çalışma alanına girmekte, buna karşılık boşanmanın mali sonuçları ise adli muhasebecilerin çalışma sahaları içerisinde yer almaktadır. Türk Medeni Kanunu'nda düzenlenen boşanmanın mali sonuçlarından kusura bağlı olanlar maddi ve manevi tazminat, kusura bağlı olmayan ise yoksulluk nafakası olarak sayılabilir. Bunları sırasıyla inceleyecek olursak,

A) Maddi Tazminat: Türk Medeni Kanununun 174/1. maddesinde

(1)'' Mevcut veya beklenen menfaatleri boşanma yüzünden zedelenen kusursuz veya daha az kusurlu taraf, kusurlu taraftan uygun bir maddi tazminat isteyebilir'' şeklinde maddi tazminat düzenlenmiştir. Yalnız mahkemenin maddi tazminata hükmedebilmesi için taraflardan birisinin talebinin olması gerekir. Yani hâkim takdir yetkisini kullanarak kendi kendisine maddi tazminata hükmedemez. Kanun metninden de anlaşılacağı üzere eşin maddi tazminat talep edebilmek için kusursuz veya daha az kusurlu olması gerekmektedir. Maddi Tazminat için;

- Boşanma kararı verilmiş olmalı,

- Boşanma yüzünden maddi zarar oluşmalı,
- Maddi zararın boşanma ile illiyedinin (bağlantısının) olması
- Maddi tazminat isteyen az kusurlu veya kusursuz olmalıdır
- Maddi tazminat miktarı tespit edilmelidir.

Manevi Tazminat: Türk Medeni Kanununun 174/2. Maddesinde

(2) ” Boşanmaya sebep olan olaylar yüzünden kişilik hakkı saldırıya uğrayan taraf, kusurlu olan diğer taraftan manevi tazminat olarak uygun miktarda bir para ödenmesini isteyebilir. ” şeklinde manevi tazminat düzenlenmiştir. Yine mahkemenin maddi tazminata hükmedebilmesi için taraflardan birisinin talebinin olması gerekir. Manevi tazminatı boşanmada kusuru bulunmayan taraf talep edebilir. Az kusurlu olan taraf ifadesi bu madde de yer almamaktadır. Manevi tazminat için;

- Boşanma kararı verilmiş olmalı,
- Boşanma yüzünden manevi zarar oluşmalı,
- Manevi zararın boşanma ile illiyedinin (bağlantısının) olması
- Manevi tazminat isteyen kusursuz olmalıdır
- Manevi tazminat miktarı tespit edilmelidir.

Yoksulluk Nafakası: Türk Medeni Kanununun 175'nci maddesinde

(3)” boşanma yüzünden yoksulluğa düşecek taraf, kusuru daha ağır olmamak koşuluyla geçimi için diğer taraftan mali gücü oranında süresiz olarak nafaka isteyebilir. Nafaka yükümlüsünün kusuru aranmaz ” şeklinde yoksulluk nafakası düzenlenmiştir. Böylece boşanma yüzünden yoksulluğu düşecek taraf, geçimi için diğer taraftan mali gücü oranında nafaka talep edebilir. Yine talebe bağlı olarak yoksulluk nafakasına hakim hükmedebilir. Bu talep boşanma kararının kesinleşmesinden sonra en fazla 1 yıl içerisinde yapılmalıdır. Yoksulluk nafakası için,

- Taraflardan birisinin talebi
- Talep eden eşin az kusurlu veya kusursuz olması
- Talep eden tarafın yoksulluğa düşecek olması
- Nafaka miktarının ödemeye yapacak eşin mali gücüyle orantılı olması
- Yoksulluk Nafakasının Uygun Miktarının Tespiti,
- Yoksulluk nafakasının başlangıç ve bitiş sürelerinin tespiti

- Yoksulluk nafakasının Ödenme şeklinin ve faizin belirlenmesi
- Gelecek Yıllara İlişkin Uyarlanması, Artırılması ve Azaltılması Esaslarının tespiti

Tüm bu nafakaların belirlenmesinde eşlerden birisi, genellikle evlilik birliğinin mali ilişkilerini yöneten taraf diğerine zarar verebilmek veya kendisinde kalacak mal miktarını arttırmak gibi gerekçelerle mal varlığını gizleme veya çeşitli yollarla transfer etme gibi uygulamalara girişebilmektedir. Bu tip konularda adli muhasebeciler ilgili taraflara veya avukatlarına değişik bir hizmet vermektedirler. (Web 2 E.T. 20.04.2015)

5. 1. 3. CEZA KANUNU İLE İLGİLİ UYUŞMAZLIKLARDA ADLİ MUHASEBE

Ceza davalarının bir kısmında da olayın ateşleyici noktası adli muhasebecinin çalışma alanı içerisinde bulunabilmektedir. Bir cinayet davasının nedeni işletme ortaklarının birbirlerini dolandırdıkları, haklarını tam alamadıkları veya karşı tarafın muhasebe ve hesap hileleri yaptığı gerekçesine dayandırmakta mümkün olabilmektedir. İnsanlar Maddi menfaat sağlama, bir işletmeyi ele geçirme, mirasa konma, bir kişi veya grubu korkutarak ihaleye veya piyasaya girmesini engelleme gibi gerekçelerde cinayet sebebi olabilmektedir.

Ceza kanunları ile düzenlenen ve adli muhasebecinin sık olarak araştırmaları istenen konu ise dolandırıcılık davalarıdır. Kredi kartı, çek, senet dolandırıcılıkları, banka finans kuruluşlarına karşı işlenen dolandırıcılıklar adli muhasebecinin en çok hizmet istenen konulardır.

5. 1. 4. İCRA İFLAS HUKUKU İLE UYUŞMAZLIKLARDA ADLİ MUHASEBE

İcra iflas hukuku ile ilgili davalarda borçlunun borcunu ödememek için giriştiği muvazaalı işlemlerde, hileli iflas gibi yöntemlere başvurmaları durumunda adli muhasebeci müşterilerine veya avukatlarına dava desteği sağlayabilmektedirler. Bu dava destekleri kapsamında iflas ettiği iddia edilen işletmenin mali verilerinin

incelenmesi ve analiz edilebilmesi de gerekir. Adli muhasebeci iflas ettiği veya ödeme güçlüğü içerisine girdiği ileri sürülen işletmenin mali verilerini muhasebesel tekniklerini kullanarak incelemekte ve önemli olan sonuçlara ulaşabilmektedir.

Günümüzde iş adamları işler kötüye gitmeye başladığında son çare olarak uzman kişilere gitmekte görüş ve öneriler almaktadırlar. Bu fikirler ve yönlendirmeler neticesinde çıkış bulamadığı, ödemeyeceğini düşündüğü borçları için icra iflas kanunu açısından suç olarak kabul edilen uygulamalara başvurulabilmektedir. (Gülten ve Kocaer 2010: 118-119)

5. 1. 5. İŞ HUKUKU İLE İLGİLİ UYUŞMAZLIK DAVALARINDA ADLİ MUHASEBE

İş hukuku ile ilgili davaların bir kısmında örneğin tazminat hesaplamalarında, işyerindeki tacizlerle ilgili olaylarda adli muhasebeci hizmetlerinden yararlanılması gerekebilir. İşçinin hak ettiği kıdem ve ihbar tazminatlarının hesaplanması, ücretli izin, doğum izni, mazeret izni, fazla mesai, bayram çalışması, genel ve hafta sonu çalışma ücretlerinin hesaplanması, bayram çalışması, gece çalışması gibi iş ilişkisinden doğan hesaplamaların yapılmasında adli muhasebeciden yararlanılabilir. Klasik bilirkişi uygulamalarına adli muhasebecilerin en yakın oldukları çalışma alanı genelde iş hukuk ile ilgili uyuşmazlıklar ve davalardır. Ancak adli muhasebeci bu alanda çalışmalarını sırasında avukatlara dava desteği hizmeti sağlamakla kalmayıp, aynı zamanda uzman tanıklık yani bilirkişi tanıklığı hizmeti de vermeleri gerekir. (Gülten ve Kocaer 2010: 119-120)

5. 1. 6. VERGİ HUKUKU İLE İLGİLİ UYUŞMAZLIKLARDA ADLİ MUHASEBE

Vergisel hile ve yolsuzlukların ortaya çıkarılmasında, mali tablolarda veya muhasebe defterlerinde yapılan hesap oyunlarının tespit edilmesinde adli muhasebeciler

önemli görevler üstlenmektedirler. Vergi hukukunun uygulama alanına giren davaların pek çoğunda ciddi bir muhasebe bilgisi gerekmekte, hatta çoğu zaman muhasebesel analiz vergi davasının özünü oluşturmaktadır. Vergi ile ilgili araştırmalarında sadece sayısal eşitlikler veya denklikler incelenmemekte, sayıların ifade ettiği anlam, varsa bu sayıların, eşitliklerin arkasında bulunan gerçekler araştırılmaktadır. Özellikle yapılan işlem klasik bir vergi incelemesinin dışına çıkılarak analitik inceleme ve sorgulama yapma boyutuna da ulaşır. Elde edilen bilgi ve belgeler ile muhasebe defterlerinde, mali tablolarında yer alan ve gerçeği yansıtmayan hesap kalemleri araştırılır. Vergi kaçırma ile ilgili davranışlar çok çeşitli şekillerde meydana gelmiş olabilir. Adli Muhasebeci bu gibi durumlarda geleneksel muhasebeci gibi davranmayarak olayın pek çok yönünü araştırarak değerlendirilir. Adli muhasebeci vergi ile ilgili davalarda karşılaşacakları olayların sınırı yok denecek kadar içerikleri zengindir. Sahte fatura tanzim etme, gerçek dışı gider gösterme, varlıkların değerlerini değiştirme gibi birçok durum ile karşılaşmaktadırlar. Muvazaalı işlem ve sözleşmelerin arkasında yatan gerçekleri ortaya çıkarır. Avukat ise vergi davasında çoğu zaman vergi idaresinin savunmasını çürütecek belge ve bilgileri sağlanmasını adli muhasebeciden bekler. Adli muhasebeci karşı tarafın savunmasını dikkatli okuyarak eksik kalan, hatalı olan hususları tespit eder. Avukata vergi idaresinin görüşlerinin eksik veya abartılı olan kısımlarını gösterir.

Çok sık görülen bir durum olan naylon (sahte belge) fatura kullanma ile ilgili bir davada adli muhasebeci olayda mal ve hizmetin gerçekten alındığını tespit ettiği aşağıdaki belge ve bulgularla ispatlayabilmiştir. Avukat ise bu belgeleri mahkemeye ibraz ederek davanın vergi idaresi aleyhine sonuçlanmasını sağlamıştır. Bu belgeler;

- Malın nakliyesinde kullanılan aracı ve şoförünü tespit ederek bunların ifadesini almıştır.
- Şoför ifadesinde yolda kırmızı ışık ihlali yaptığı için yediği ceza makbuzunu göstermiştir.
- Ayrıca şoför malın sigortalı olduğunu bildirdiğinden sigorta şirketine ulaşılarak nakliye sigorta poliçesi elde edilmiştir.
- Şirketin depocusu malı teslim almadan önce aracı dolu ve boş olarak iki defa kantara götürdüğünü beyan etmiştir. Alınan kantar fişlerinde saat, tarih ve aracın plakası gözükmemektedir.

- Malın şantiyede kullanımı ile ilgili olarak kalitesinin ve özelliklerini söyleye usta ve şantiye şeflerinin ifadeleri ile sahada malı kullandığını beyanını almıştır.
- Malın satıcısını kimseye haber vermeden gitmesi nedeniyle mülk sahibinin durumdan ancak iki kiranın üst üste ödenmemesi nedeniyle haberi olduğunu öğrenmiştir.

Adli muhasebeci yukarıdaki örnekte olduğu gibi avukatlara savunmalarını oluşturmaları için sağlayabilecekleri bilgi, belge ve deliller oldukça geniştir. Bu davanın kazanılmasını sağlayan tüm unsurlar adli muhasebeci tarafından elde edilmiştir. (Gülten ve Kocaer 2010: 123-124)

5. 1. 7. TİCARET HUKUKU İLE İLGİLİ UYUŞMAZLIKLARDA ADLİ MUHASEBE

Ticaret ile ilgili davalarda ticari örf adetlerin bilinmesi, piyasanın çalışma şeklinin iyi analiz edilmesi, içerisinde faaliyet gösteren sektörün yapısının ve mali özelliklerinin saptanması davanın gidişatı için can alıcı bir öneme sahip olabilmektedir. Ticari dünyada işletmede hem çalışanlar hem de tepe yönetiminde bulunanlar tarafından çok çeşitli hileler yapılmaktadır. (Pazarçeviren, 2005: 5-7)

Şirket hissedarlarının pek çoğu kendi hissesine düşen kar payının doğru hesaplanın hesaplanmadığını, diğer işletme ortaklarının kendisinin ve şirketinin karını azaltıcı uygulamalara girip girmediği hususlarda şüphe içerisinde olabilirler. Bu şüpheler belli belge veya olayların neticesinde tarafların mahkemelik olmalarına yol açabilir. Bu tip durumlarda avukatın açacağı davada şüpheden, ortağın beyanından çok daha fazla belge, bilgi ve delile ihtiyacı olmaktadır. Aksi takdirde avukat davadan olumlu bir sonuç alamayacağını bilinci içerisinde. İşte adli muhasebeci bu tip durumlarda şirketin mali hareketleri alım ve satım hakkında bilgi toplayarak avukatın ihtiyaç duyacağı mali verilere ulaştırırlar. (Gülten ve Kocaer 2010: 124-125)

5. 1. 8. KARA PARANIN AKLANMASI İLE İLGİLİ UYUŞMAZLIKLARDA ADLİ MUHASEBE

Kara paranın aklanmasına ilişkin çok geniş örgütlemeler ve sistemler kurulmakta ve bu yapıların çözümlenmesinde ise mutlaka üst düzey muhasebe ve denetim teknik bilgisi gerekmektedir. Avukatın veya müşterisinin bu muhasebe ve denetim bilgisi olmaksızın savunma yapması çok zor olacaktır. Kara para ile mücadelenin temelinde kayıt dışı ekonominin boyutunun azaltılması bulunmaktadır. Özellikle şirket yolsuzluklarında şirkette yolsuzluğu gerçekleştiren kişi veya kişiler yolsuzluğun gizlenmesi için bir takım işlemlere girişmektedirler. Adli muhasebeciler olayın gerçek mahiyetini gizlemek için yapılan işlemlerin detaylarına girerek olayı ortaya çıkartmaktadırlar. Böylece hangi işlemlerin veya belgelerin gerçek olduğunu hangilerinin suni veya sahte olduğu tespit etmektedirler. Kara paranın aklanmasına ilişkin normal gözükken pek çok ticari işlemde de aksine kara para aklama, suç gelirlerini yasal sistem içerisine alma çabası bulunmaktadır. Bu tip kara para aklama ile ilgili çalışmalar gerçekten ciddi örgütlenmeleri ve çalışmaları gerektirmektedir. Esasında bu tip durumların aydınlatılmasında güçlüklerle karşılaşmaktadır. Serbest adli muhasebeciler gerekli araştırmaları yaparak olayın gerçek boyutunu ortaya çıkarmakta ve avukatlara dava desteği sağlamaktadırlar. (Gülten ve Kocaer 2010: 125-126)

5. 2. ÖRNEK UYGULAMA (DAVA DESTEĞİ)

ÖZET

Müteveffa Mehmet Kemal Çambol' un Hisar Çelik' e alacağına istinaden, pay sahibi ve yönetim kurulu başkanı olduğu Peri Deniz Araçları şirketi tarafından Hisar Çelik şirketi lehine bonolar tanzim edilmesini sağladığı, dolayısıyla ilgili senetlerin hatır senedi niteliğinde olmadığını sonucuna varılmıştır. Şirketin defter ve kayıtlarının incelenmesinden de Müteveffanın şirkete borçlu olduğu, verilen senetlerin borca karşılık verdiği ve karşılıksız olmadıkları anlaşılmaktadır. Müteveffanın Peri Deniz Araçları A.Ş.'nin hakim ortağı ve yönetim kurulu başkanı olduğu Hisar Çelik arasında senetlerdeki tutar oranında bir borç ve ilişkinin bulunmadığı, bu senetlerin Müteveffanın borcu için verdiği anlaşılmıştır. Müteveffanın Hisar Çelik A.Ş.' ye davaya konu senetlerdeki bedellerin üstünde borcu olduğu ve senetlerin karşılıksız oldukları yönündeki davacılar iddialarının yerinde olmadığı sonucuna varılmıştır.

HUKUKİ MÜTALAA

(HMK 293. Maddesine uygun UZMAN GÖRÜŞÜ)

Hisar Çelik Döküm San. Ve Tic. A.Ş. (“Hisar Çelik”) vekili, tarafımıza başvurmak suretiyle, Gebze 2. Asliye Hukuk Mahkemesi nezdinde 2012/71 E. Sayılı dosya ile Peri Deniz Araçları San. Tic. A.Ş. (“ Peri Deniz Araçları”) Ceylan Çambol ve Fatma Füsün Çambol tarafından müvekkillerine karşı açılan dava konusundaki görüş ve değerlendirmelerimizi talep etmişlerdir. Tarafıma iletilen dosyada bulunan bilgi ve belgeler incelendikten sonra aşağıdaki sonuçlara ulaşılmıştır:

I- DAVA KONUSU UYUŞMAZLIĞA TEMEL OLUŞTURAN MADDİ VAKIALAR

1. Mehmet Kemal Çambol, Peri Deniz Araçları San. Tic. A.Ş.' nin çoğunluk, Hisar Çelik Döküm San. Ve Tic. A.Ş. 'nin %49,9 oranda hissedarıdır ve her iki şirketin yönetim kurulu başkanıdır.
2. Mehmet Kemal Çambol , 20.07.2011 tarihinden vefat etmiştir. Şirketlerin hisseleri mirasçıları Ceylan Çambol ve Fatma Füsun Çambol' a intikal etmiştir.
3. 15.12.2011 tarihinde Hisar Çelik Muhasebe Müdürü Ahmet Öztürk' ün ve 16.12.2011 tarihinden Ahmet Çambol'un, Ceylan Çambol ve Fatma Füsun Çambol vekili Murat Yazıcı' ya gönderdiği e-posta ile, Mehmet Kemal Çambol' un Hisar Çelik'e 48.000.000 TL borcunun olduğu, bu borcun Ceylan Çambol ve Fatma Füsun Çambol tarafından verilmiş senetlere teminat altına alınacağına kararlaştırılmış olmasına rağmen bu senetlerin sağlanmadığı, bu senetlerin bankalarla yapılacak kredi görüşmelerinde kullanılmak üzere gerekli olduğunu bildirilmiştir.
4. Peri Deniz Araçları tarafından, 30.06.2011 düzenleme tarihli Hisar Çelik lehine 10 adedi 500.000 Euro ve 1 adedi 319.961,98 Euro bedelli 11 adet senet düzenlenmiştir.
5. Peri Deniz Araçları, Ceylan Çambol ve Fatma Füsun Çambol vekili, Gebze 2. Asliye Hukuk Mahkemesi'nin 2012/71 E. Sayılı dosyası ile, ilgili senetlerin 13.400.00 TL'nin karşılı olmak üzere verildiği, düzenleme tarihinin üzerinde yazılı 30.06.2011 tarihi olmayıp, senetlerin aslında Mehmet Kemal Çambol'un vefatından sonra düzenlendiğini, 30.06.2011 tarihindeki Euro kuru üzerinden senet bedeli Türk Lirası'na çevrildiğinde 13.400.00 TL' ye denk gelmediği, bu senetlerin arkasında hatır amaçlı olduğuna dair şerh düşülmesi talebinin Beyoğlu 15. Noterliği'nin 23.01.2012 tarih ve 01616 yevmiye numaralı ihtarnamesi ile ihtaren bildirildiğini; Mehmet Çambol'un iddia olunan borcuna ilişkin şirket kayıtlarının ibraz edilmemesi nedeniyle Hisar Çelik tarafından hatır amaçlı olarak talep edilen 48.000.000 TL bedelli senetlerin teslim edilmediği; Hisar Çelik Kocaeli İl Sanayi Ticaret Müdürlüğü'ne ve bankalara verdiği bilançolarda da böyle bir borcun görülmediğini ileri sürerek 31.01.2012 vade tarihli senedin icra takibine konu edilmesinin durdurulması için ihtiyati tedbir kararı verilmesine, müvekkillerinin Hisar Çelik'e borçlu olmadığına tespiti ile 31.01.2012 vade tarihli senedinin iptaline karar verilmesini talep etmiştir.

6. 30.01.2012 tarihinde Gebze 2. Asliye Hukuk Mahkemesi İhtiyati tedbir talebinin %15 teminata bağılı olarak kabul etmiştir.

7. Hisar Çelik vekili, davaya cevaben, Mehmet Kemal Çambol'un 2011 yılı öncesinde 10.826.361,02 TL ve 01.01.2011 ile 20.07.2011 tarihleri arasında 38.788.311,00 TL üzerede toplamda 49.000.000 TL üzerinde parayı eşi Fatma Füsün Çambol' la ortak hesabına aktardığını, bu borca mahsuben 30.06.2011 tarihinde düzenlenen senetlerin, 01/07/2011 tarihinde şirket muhasebe kayıtlarına işlenerek Kemal Çambol Ortaklar Cari Hesabı'nda düşüldüğünü; 2010 yılı bilançosunun Mehmet Kemal Çambol' un yazılı talimatıyla cari hesabındaki borcunu başka hesaplarda gizlemesi suretiyle usulsüz bir bilanço olduğunu; 2011 yılı gerçek bilançosunda alacağın açıkça gözüktüğünü, bağımsız denetim raporları ile Mehmet Kemal Çambol'un Hisar Çelik'e olan borcunun tespit edildiğini; senet teslim tutanağında senetlerin Mehmet Kemal Çambol'un borcuna mahsuben verildiğinin açıkça yazılı olduğunu, şirketler arası yazışmaların bunu ortaya koyduğunu; davacı delillerin arasında yer alan yazışmalarda senetlerin bedelinin borç bedelinden düşülüp düşülmediğinin sorulduğunu; senetlerin 13.400.000 TL'ye karşılık geldiğinin 15.12.2011 tarihli e-posta gönderilirken o günün kurunun esas alınması nedeniyle belirtildiğini, bugün itibariyle borcun 55.000.000 TL'ye ulaştığını; Mehmet Kemal Çambol'un ölümünde 670.000 TL 'nin davacı Füsün Çambol ile ortak hesabına aktarılmadan da anlaşılacağı üzere şirketin finansal işlemlerini yöneten Mehmet Kemal Çambol'un şirketin içini boşaltarak bu parayı mirasçılara bıraktığını ileri sürerek davanın reddini ve ihtiyati tedbirin kaldırılmasını talep etmiştir.

II- FİNANSAL TESPİT VE DEĞERLENDİRME

1- İnceleme Kapsamı

Görüş talep edilen konunun finansal yönü, davacıların dava konusu senetler nedeniyle davalı şirkete borçlu bulunmadıkları iddiasıyla açılan dava da, dava konusu iddiaların kaynaklandığı işlemlerin özü itibarıyla irdelenmesidir.

Bu çerçevede yapılan incelemenin finansal tespit ve değerlendirme bölümünde, davalı Hisar Çelik Döküm San. Ve Tic. A.Ş. ticari defter kayıtlarından hareketle, uyuşmazlığın kaynaklandığı hesaplar incelenmiştir.

Mütalaanın finansal incelemeleri içeren bu bölümü davalı şirket ortaklarından Mehmet Kemal Çambol'un 2009-2011 yılları arasında kalan zaman aralığındaki şirketten alacak ya da şirkete borç doğuran işlemlerine ilişkin kayıtların ve davacı şirketçe verilen dava konusu senetlerini analizine yönelik bulunmamaktadır.

Yıllar itibarıyla yüzlerce kayıttan oluşan çok sayıda işlem, bilimsel yaklaşımla ve örnekleme yöntemi kullanılmaya suretiyle incelenmiştir. Bu bağlamda yapılan tespitlerimiz analiz ve değerlendirmeye tabi tutulurken, muhasebe ve finansal raporlamanın temel kavram ve ilkelerinden hareket edilmiştir.

Bu çerçevede "131 Ortaklardan Alacaklar" ve "331 Ortaklara Borçlar" defteri kebir hesapları altında ortaklar için açılmış yardımcı muavin hesap kayıtları baz alınmıştır.

Uyuşmazlıkta anahtar nitelikte bulunan ortak hesapları, dava tarihi itibarıyla hayatta bulunmadığı anlaşılan Mehmet Kemal Çambol ile ilgili hesaplar olduğundan, yukarıda da belirtildiği üzere salt alınan ortağa ilişkin hesapları üzerinde durulmuştur.

İnceleme sonuçlarını yansıtan tespit ve değerlendirmelerimiz aşağıda iki bölüm halinde sunulmuştur.

2- Dava Konusu Uyuşmazlığa İlişkin Tespitler ve Değerlendirme

A- Mehmet Kemal Çambol ile İlgili Hesaplar ve Yıllar itibarıyla Seyri

1- Davalı şirket ticari defterlerinde "131 Ortaklardan Alacaklar" ve "331 Ortaklara Borçlar" defteri kebir hesaplarında izlenen Mehmet Kemal Çambol için açılmış

yardımcı-muavin hesaplar ile ilgili yaptığımız incelemenin ilk aşamasında; anılan ortak ile ilgili hesap hareketlerinin 2011 yılının sonunda bakiye aktarma kaydına kadar, salt “331 Ortaklara Borçlar” defteri kebir hesabı bazında izlendiği anlaşılmıştır.

2- Raporumuzda daha sonra ayrıntılı olarak değerlendirilmekle birlikte, bu aşamada da üzerinde durulması gereken önemli nokta, anılan ortak ile ilgili kayıtlarda yer alan işlemlerin özü ve hesap bakiyesinin seyri itibarıyla “131 Ortaklardan Alacaklar” hesabı altında izlenmesi gerekirken yıl içindeki kayıtların “331 Ortaklara Borçlar” hesabı altında açılmış yardımcı-muavin hesapta izlenmesidir.

Tarafımızca, bu kayıt ve raporlama yönteminin, her şeyden önce “Özün Önceliği” temel muhasebe kavramına aykırı olduğu değerlendirilmiştir. Diğer bulgularımız da ortaya konulduğunda bu olumsuzluğun, temel muhasebe kavramları ile finansal raporlama ilkelerine aykırı diğer olumsuzluklarla birlikte değerlendirilmesi önem taşımaktadır.

3- İncelenen Ortak Cari hesabındaki işlemlere ilişkin, 2009-2011 yılları itibarıyla hesap hareketlerinin özeti aşağıdaki tabloda aktarıldığı gibidir. (Tablo altında her bir Satır içeriği ile ilgili tanımlara yer verilmiştir.)

Şirket Ortağı Mehmet Kemal Çambol'un Davalı Şirket Nezdindeki Hesabı

	2009	2010	2011	Toplam
1- Dönem başı Bakiye	-	-	-	-
2- Virman (Başka hesapalara aktarma kaydının geri alınması)	-	13.112.260,04	10.826.361,02	
3- Borç Kayıtları	60.465.930,29	42.718.983,37	39.746.524,28	142.931.437,94
4- Alacak Kayıtları	- 47.353.670,25	- 45.004.882,39	- 9.190.855,19	- 101.549.407,83
5- Peri Deniz Araçları A.Ş. Tarafından ORTAK cari hesabına mahsuben verilen senetler	-	-	- 12.447.115,04	- 12.447.115,04
6- Olağanüstü Yedeklerden ortaklara dağıtım	-	-	- 8.492.496,48	- 8.492.496,48
7- Virman (Başka Hesaplara aktarma)	- 13.112.260,04	- 10.826.361,02	-	-
8- Virman (ORTAKLARDAN ALACAKLAR Hesabına)	-	-	20.442.418,59	
9- Dönem Bakiye (Davalı Şirketin Ortaktan Alacağı)				20.442.418,59

- 1- Önceki yıldan devreden bakiye
- 2- Önceki yılsonunda ORTAK cari hesap bakiyesinin sıfırlanması için yapılan aktarma kaydının yılbaşında geri alınmasına ilişkin kayıt
- 3- Büyük bir çoğunluğu ORTAK için banka yoluyla havalelerden oluşan borç kayıtları ile, iade edilen senetler, ORTAK adına fatura vb. ödemeleri ile mahsup kayıtları toplamından oluşmaktadır. (2) numaraları satır tutarları düşülmüş durumdadır.
- 4- ORTAK tarafından borcuna mahsuben verilen çek ve senetler ile az sayıda da olsa nakdi tahsilât ve mahsup kayıtları toplamından oluşmaktadır. (5), (6) ve (8) numaraları satır tutarları düşülmüş durumdadır.

5- ORTAĞIN davacı PERİ A.Ş.' den alacağına mahsuben talimat yazısı içeriği senetlere ilişkin 01.07.2011 tarihli alacak kaydı.

6- ORTAĞIN vefatından sonra Olağanüstü Yedekler Hesabından dağıtım yoluyla aktarılan

7- Yıllarında ORTAK cari hesap bakiyesinin sıfırlanması için ve izlenen yılbaşında ters kayıtla geri alınmak üzere, başka ilgisiz hesaplara yapılan aktarmaları içeren kayıt.

8- ORTAĞIN vefatından sonra davalı şirkete olan borç bakiyesinin, olması gereken defteri kebir hesabın aktarılmasına ilişkin kayıt

9- Bir sonraki yıla devreden hesap bakiyesi

a- Yukarıdaki tabloda özetlendiği çerçevede; davalı şirket kayıtlarına göre 2009 ve 2010 yıllarında yıl içinde gerçekleşen işlemler sonucunda ORTAK hesabının yıl sonunda oluşan borç bakiyesinin, cari hesaptan virman kaydıyla kapatıldığı ve izleyen yıl başlarında aktarma kaydı ile geri alınarak tekrardan ORTAK hesabına borç kaydı yapıldığı anlaşılmaktadır. İncelenen zaman aralı itibarıyla ORTAĞIN sürekli davalı şirkette borçlu durumunda görüldüğü hesabın üç yıl itibarıyla gözlenen seyri, özetle aşağıda aktarıldığı gibidir.

b- Ek-1' de (5) sayfa halinde listelenen 2009 yılına ilişkin hesap hareketleri ORTAK tarafından birçok banka havalesi yoluyla davalı şirketten para çekildiğini; böylece davalı şirkete borçlanan ORTAK tarafında, yine yıl boyunca borcuna mahsuben çeşitli tarihlerde çek ve senet verildiği; buna karşın borç bakiyesinin genelde artış eğiliminde olduğu ortaya koymaktadır. Çünkü verilen çek ve senetlerin vadeleri geldiğinde, ödemeler şirketten nakit çekilmek suretiyle yapıldığı anlaşılmaktadır.

31.12.2009 tarihi itibarıyla davalı şirkete borç bakiyesinin 13.112.260,04 TL'ye ulaştığı görülen ORTAK tarafından Davalı Şirket Muhasebe Müdürlüğüne hitaben düzenlenmiş görünen yazı ile anılan tutarın cari hesabına alacak kaydı yapılarak listelenen farklı hesaplara ise borç kaydı düşülmesi" yolunda talimat verildiği (EK-4), muhasebe müdürlüğünün de bu talimat doğrultusunda mahsup kaydını yaptığı anlaşılmaktadır.

Aynı yazıda , belirtilen kaydın izlenen yıl başında 08.01.2010 tarihinde düzeltilmesi talimatının yer aldığı da görülmektedir.

c- Ek-2' de yine (5) sayfa halinde listelenen 2010 yılına ilişkin hesap hareketleri de ORTAK tarafından birçok banka havalesi yoluyla davalı şirketten para çekildiğini; böylece davalı şirkete borçlanan ORTAK tarafından yine yıl boyunca borcuna mahsuben çeşitli tarihlerde çek ve senet verildiği; buna karşın borç bakiyesinin genelde artış eğiliminde olduğunu ortaya koymaktadır. Bu yıl içinde verilen çek ve senetlerin vadeleri geldiğinde de, ödemelerin şirketten nakit çekilmek suretiyle yapıldığı anlaşılmaktadır.

31.12.2010 tarihi itibarıyla davalı şirkete borç bakiyesinin 10.826.361,02 TL düzeyinde olduğu görülen ORTAK tarafından, yine Davalı Şirket Muhasebe Müdürlüğüne hitaben düzenlenmiş görünen yazı ile “anılan tutarın cari hesabına alacak kaydı yapılarak listelenen farklı hesaplara ise borç kaydı düşülmesi” yolunda talimat verildiği (Ek-5), muhasebe müdürlüğünün de bu talimat doğrultusunda mahsup kaydını yaptığı anlaşılmaktadır.

Aynı yazıda, belirtilen kaydın izleyen yıl başında 07.01.2011 tarihinde düzeltilmesi talimatının yer aldığı da görülmektedir.

d- Ek-3' de (3) sayfa halinde listelenen 2011 yılına ilişkin hesap hareketleri de ORTAK tarafından birçok banka havalesi yoluyla davalı şirketten para çekildiğini; böylece davalı şirkete borçlanmaya devam eden ORTAK tarafından, Temmuz ayına kadarki süreçte borcuna mahsuben çeşitli tarihlerde çek ve senet verildiği; buna karşın borç bakiyesinin sürekli artış eğilimini koruduğunu ortaya koymaktadır. Bu yıl içinde verilen çek ve senetlerin vadeleri geldiğinde de, ödemelerin şirketten nakit çekilmek suretiyle yapılmaya devam edildiği anlaşılmaktadır.

2011 yılında ORTAK hesabında yer alan ve 12.447.115.04 TL tutarında olduğu görülen alacak kaydının, dava konusu uyuşmazlıkta önem taşıdığı tartışmasızdır.

Davalı şirket yetkililerince ibraz edilen belgeler arasında yer alan ve Peri Deniz Araçları San. Ve Tic. A.Ş. tarafından davalı şirkete hitaben yazıldığı görülen belge ve içeriği aşağıda aktarıldığı gibidir.

“ Ekte dökümü bulunan senetlerimiz M.KEMAL ÇAMBOL'un cari hesabına mahsuben tarafınıza tevdi edilmiştir.”

Belge ekinde sunulan senetlerin her birinin EURO bazında düzenlenmiş senetler olduğu ve toplam 5.319.961,98 EURO tutarındaki senetlerin 01.07.2011 tarihi itibarıyla

karşılığının, ORTAK hesabının alacağına 12.447.115,04 TL olarak kaydedildiği anlaşılmıştır.

Dava konusu uyuşmazlık çerçevesinde anılan senetler ve muhasebe kaydı, özü itibarıyla bir sonraki bölümde irdelenmiştir.

ORTAK hesabına alacak kaydedilen diğer tutarlar ile birlikte 01.10.2011 itibarıyla bakiyesinin 20.442.418,59 TL olduğu ve 24.11.2011 tarihinde “131 Ortaklardan Alacaklar” defteri kebir hesabı altında M.Kemal Çambol ‘un varisleri adına açılmış iki ayrı yardımcı-muavin hesaba aktarıldığı anlaşılmaktadır.

4- ORTAK’ tan doğan alacak tutarları ile ilgili olarak vefatından sonra işlem görmeye başlayan “131 Ortaklardan Alacaklar” hesabında; **daha önce borcuna mahsuben şirket emrine düzenlediği senetlerin, şirketçe ciro edilmesi ve vadelerinde ödenmemesi nedeniyle bu kez şirketçe nakden ödenmesi başta olmaz üzere** doğan borçlarının izlenmeye başlandığı görülmüştür.

a- Bu çerçevede önce “136 Diğer Çeşitli Alacaklar” defteri kebir hesabı altında “Kemal Çambol Varisleri” adlı yardımcı-muavin hesabın açıldığı ve borç kayıtlarının bu hesapta izlendiği, daha sonra da”131 Ortaklardan Alacaklar” hesabı altında açılmış durumundaki iki ayrı muavin-yardımcı hesapta izlenmeye devam edildiği saptanmıştır. Fatma Füsun Çambol ve Ceylan Çambol adına açılmış hesapların 31.12.2011 tarihi itibarıyla davalı şirkete olan borç bakiyelerinin aşağıdaki tabloda görüldüğü gibi toplam 34.5563.008,07 TL’ye yükseldiği anlaşılmaktadır.

131.10.01.004 Ceylan Çambol	25.913.256,07
131.10.01.110 Fatma Füsun Çambol	8.649.752,00
Toplam	34.563.008,07

b- Tabloda görünen bakiyenin 20.442.418,59 TL tutarındaki bölümü, yukarıda ayrıntılarıyla aktarıldığı üzere, 24.11.2011 tarihli aktarma kaydıyla M. Kemal Çambol’un hesabından Ceylan Çambol ile Fatma Füsun Çambol hesaplarında aktarılan borç tutarlarından oluşmakta geri kalan bölümü ise M. Kemal Çambol’un vefatından sonra doğan borçlardan oluşmaktadır.

B- Finansal Yönden Değerlendirme

1- Dava konusu uyuşmazlık çerçevesinde finansal yönden yapılacak değerlendirmede, muhasebenin temel kavramları ve esasları ile finansal raporlama ilkelerinin göz önünde tutulması gerekmektedir.

2- Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile getirilen Tek düzen Muhasebe Sisteminde yer alan kavram ve ilkeler ile mali tabloların düzenlenmesi ve sunulmasına ilişkin esaslar çerçevesinde düzenlenecek mali tabloların tekliği değiştirilemezdir.

3- Yukarıda aktarılan düzenlenme net olarak ortaya koyduğu üzere, bir ticari işletmenin bilançosu her şeyden önce muhasebe kavram, ilke ve standartlarına uygun olarak düzenlemek zorundadır.

4- Bu çerçevede; bir önceki bölümde işleyişi ile ilgili tespitlere yer verilen ORTAK hesabına ait kayıtlarda, özellikle yıl sonlarında yapılan kapatma ve ertesi yıl başında bu kaydın düzeltilmesi, temel muhasebe kavramları ile finansal raporlama ilkelerine tamamen aykırı bulunmaktadır.

“muhasebe kayıtlarının gerçek durumu yansıtan ve usulüne uygun olarak düzenlenmiş objektif belgelere dayandırılması ve muhasebe kayıtlarına esas alınarak yöntemlerin seçilmesinde tarafsız ve ön yargısız davranılması gereğinin ifade eder”

5- Yılsonlarında ORTAK'tan yüksek miktarda alacak bakiyesini yansıtan hesabın kapatılarak ilgisiz hesaplara mahsuben dağıtımının yapılmasının, tamamen subjektif yargıya dayalı bir işlem olduğu ve objektif bir belgeye dayanmadığı gibi, “ Tam Açıklama” temel muhasebe kavramına aykırı bulunduğu da net olarak görülmektedir.

Tam açıklama kavramı; mali tabloların, bu tablolardan yararlanacak kişi ve kuruluşların doğru karar vermelerine yardımcı olacak ölçüde, yeterli, açık ve anlaşılır olmasını ifade eder.

Mali tablolarda finansal bilgilerin tam olarak açıklanması yanında, mali tablo kalemleri kapsamında yer almayan ancak alınacak kararları etkileyebilecek, gerçekleşmesi muhtemel olaylara da yerilmesi bu kavramın gereğidir.

Anılan kayıtların, şirket alacaklarının gerçek durumunda görülmesine engel olduğu gibi mali durumun gerçekçi olarak değerlendirilmesine engel olduğu açıktır.

6- Dava konusu uyuşmazlık çerçevesinde Peri Deniz Araçları San. Ve Tic. A.Ş. tarafından verilen senetlerin “hatır senedi” niteliğinde olup olmadığının tartışılması için ise, öncelikle ORTAK ile davalı şirket ve davacı şirket arasındaki ilişkinin ve hesap durumunun irdelenmesi önem taşımaktadır.

Bu çerçevede önce; yukarıdaki tespit ve değerlendirmelerinden hareketle, ORTAK hesabının işleyişi ve ORTAK tarafından davalı şirkete verilen çek ve senetler, özü itibarıyla ve dava konusu uyuşmazlık çerçevesinde irdelenmiştir.

a- Bu noktada; öncelikle “ Hatır Çeki/ Senedi” kavramı üzerinde durulması gerekir. İşletmelerin, ticari faaliyetlerinde, banka kredilerinde vb. amaçlarla kullanılmak üzere, gerçekte işletmeye borçlu olmayan kişilerden çek ya da senet almaları ticari yaşamda bilinen bir uygulamadır. Kişisel güvene dayanılarak imzalanan bu çek ya da senetlere “Hatır Çeki/ Senedi” denmekte ve alınan bu tür çek ve senetler “ Diğer Çeşitli Borçlar” hesabında izlenmektedir.

Bu çerçevede bu tür çek ya da senetlerde düzenleyen bir kişi gerçekte borçlu olmayıp, borçlu görünmeyi kabul etmiştir.

b- Dava konusu uyuşmazlıkta öncelikle vurgulanması gereken husus, ORTAK tarafından davalı şirkete verilen çek ya da senetlerin hatır senedi özeliği taşıdığı söyleminin, sürecin ekonomik doğası gereği olanaklı görünmediğidir.

Çünkü ORTAK, şirkete sürekli borçlu durumunda bulunmakta ve davalı şirket ticari defter kayıtlarına göre, şirkete borcunun kaynağı da temelde nakden çektiği paralardan kaynaklanmaktadır.

c- Ek 1-2 ve 3’te sunduğumuz hesap çizelgelerine göre, ORTAĞIN davalı şirkete borç bakiyesi, 2009 yılında günlük ortalama 10.802.203,87 T L, 2010 yılında 19.033.268,27 TL, 2011 yılında ise 10.802.203,87 TL, 2010 yılında 19.033.268,27 TL, 2011 yılında ise 01.10.2011 tarihine kadar olmak üzere 24.255.926,36 TL düzeyinde seyretmiştir.

Davalı şirket ticari defter kayıtlarına göre hesaplanan ve sürekli seyir arz eden günlük ortalama borç miktarlarının, ORTAK tarafından borcuna mahsuben verilmiş durumdaki çek ve senetlerin şirkete giriş tarihindeki bakiyeden düşüldüğü ve bu çek ve senetlerin vadeli oldukları da dikkate alındığında, davalı şirket yönünden ORTAK’ tan yüksek olduğu sonucuna da ulaşılmaktadır.

Bu bağlamda, ORTAK tarafından şirkete verilen çek ve senetlerin hatır çeki/ senedi olduğundan söz edebilmek için her şeyden önce bu çek ve senetler nedeniyle ORTAĞIN şirketten alacaklı konumunda olması gerekmektedir ki, davalı şirket ticari defter kayıtları bu yönde iddiayı doğrulamamaktadır.

Diğer bir ifadeyle, ORTAK tarafından davalı şirkete verilen çek ve senetlerin, karşılıklı güvene dayalı olarak ve gerçekte borçlu olmadığı halde verildiğinden söz etmek, davalı şirketçe ibraz edilen ticari defter kayıtları çerçevesinde olanaklı görünmemektedir.

Yukarıda tespit edildiği ve değerlendirildiği çerçevede şirket kayıtlarına göre ORTAK, ortağı bulunduğu davalı şirkete yıllar itibariyle artış eğilimi gösteren bir yapıda borçlu durumda bulunmaktadır.

7- Davalı şirket ile ORTAK arasındaki hesap ilişkisine yönelik olarak yukarıda yer verdiğimiz ayrıntılı değerlendirme, davacı Peri Deniz Araçları San. Ve Tic. A.Ş. (PERİ A.Ş.) tarafından davalı şirkete verilen senetlerin özü itibarıyla tartışılmasında da temel oluşturmaktadır.

a- Bu noktada öncelikle vurgulanması gereken husus, iş bu mütalaa kapsamında incelememizin salt davalı şirketçe ibraz edilen ticari defter kayıtları ile sınırlı olarak yapılmış olduğu, dolayısıyla davacı Peri A.Ş. ticari defter kayıtları üzerinde bir inceleme yapılmadığından, Peri A.Ş. nezdinde gerek M. Kemal Çambol, gerek davalı şirket ile olan hesap ilişkilerinin karşılaştırılmalı değerlendirmesi olanaklı bulunmaktadır.

b- Davalı şirket ticari defter kayıtlarına göre, davacı şirket ile düşük miktarda da olsa ticari ilişkinin bulunduğu ve kendi ticari defter kayıtlarına göre Peri A.Ş.'de 576.113,45 TL olarak görünen bakiye alacağının, Kadıköy 1.İcra Müdürlüğü kanalıyla takibe alındığı ve anılan tutarın "128 Şüpheli Alacaklar" hesabına aktarıldığı görülmektedir.

c- Dava konusu uyuşmazlıkta önemli görünen noktalardan biri, Peri Deniz Araçları San. Ve Tic. A.Ş. tarafından davalı şirkete verilen senetler ile ilgili belge içeriğidir.

Anılan belgede "ekteki senetlerin M. Kemal Çambol'un (ORTAK) cari hesabına mahsuben tevdi edildiği" yolunda açıklamaya yer verildiği tartışmasız görünmektedir.

Yukarıda ayrıntılı olarak aktardığımız üzere; dava konusu senetlerin verildiği tarih itibariyle davalı şirket, ORTAK' tan senetlerin TL karşılığında çok daha yüksek

miktarda alacaklı bulunduğuna göre, ORTAK ile davalı şirket arasındaki hesap ilişkisinin özü itibarıyla anılan dava konusu senetlerin hatır senedi özelliği taşıdığından söz etmek olanaklı bulunmaktadır.

Eğer, davacı Peri A.Ş. ayı zamanda kendi ortağı olan M. Kemal Çambol'a herhangi bir borcu olmadığı halde, dava konusu senetleri düzenlenmiş ve ORTAĞIN davalı şirkete borcuna mahsuben vermiş ise, bu durumda hatır senedi ilişkisinin davacı Peri A.Ş. ile ortağı arasında var olduğundan söz edilebilse de, bu ilişkide ayrı bir tüzel kişiliğe sahip bulunan ve ORTAK M. Kemal Çambol'dan yüksek miktarda alacaklı durumda görünen davalı şirket yönünden senetlerin, finansman amacıyla verilmiş hatır senedi özelliği taşıdığını ileri sürmek olanaklı bulunmamaktadır.

d- Aksi yönde bir değerlendirme ise, muhasebesinin "Kişilik" temel kavramına aykırı olacaktır. Çünkü muhasebe, ilgili kişilik için tutulur ve ilişkili tarafların hesaplarının yapısı, işleyişi ve muhasebesi, o kişilerin özeldir.

Diğer bir ifadeyle, yine dava konusu olayda olduğu gibi şirket ortaklarının, şirket dışında diğer iş, hesap ya da ortaklıkları söz konusu ise, bu ortaklarına ilişkin işlem ve hesapların tamamen davalı şirket hesaplarından farklı değerlendirilmesi hesaplaşma biliminin temel ilkesidir.

Nitekim muhasebenin temel kavramlarından, "Kişilik" kavramı;

"İşletmenin sahip ve sahiplerinden, yöneticilerinden, personelinden ve diğer ilgililerden ayrı bir kişiliğe sahip olduğu ve işletmenin işlemlerinin sadece bu kişilik adına yürütülmesini ön görür."

e- Öte yandan yukarıda değinildiği üzere; dava konusu senetlerin düzenlenerek ORTAĞIN cari hesabına mahsuben davalı şirkete verildiği tarihte, davacı Peri A.Ş., aynı zamanda kendi ortağı konumundaki M. Kemal ÇAMBOL'a borçlu durumunda bulunuyorsa, taraflar arasındaki hesap ilişkisinin ekonomik doğası ve özü itibarıyla dava konusu senetlerin hatır senedi olduğundan söz etmek tamamen olanaksız hale gelmektedir.

Bu bağlamda bir tespit yapılabilmesi ise, davacı şirket ticari defterlerinde yapılacak incelemeye muhtaç bulunmaktadır.

III- HUKUKİ DEĞERLENDİRME

Davacıların iddiası, dava konusu senetlerin hatır senedi niteliğinde olduğudur. Davalı ise, bu senetlerin müteveffa pay sahibi ve yönetim kurulu başkanı Mehmet Kemal Çambol'un Hisar Çelik borcuna istinaden verildiği noktasında çıkarmaktadır.

Hatır senedi ve bu senetlerin kullanım amacı Türk hukuk doktrininde aşağıdaki biçimde açıklanmıştır;

“Hatır senedi, bir kimsenin borçlu olmadığı halde, bir şahsın hatırı için ona finans imkânı yaratmak amacıyla, sanki borçluymuşçasına verdiği kambiyo senedir. (POROY/TEKİNALP; Kıymetli Evrak Hukuk Esasları, İstanbul 2010, s226)

Davacılar, davaya konu senetlerin hatır senedi niteliğinde olduğuna dair iddialarına ilişki bu nitelikte delil sunmadığı anlaşılmaktadır. Kaldı ki, senetlerin hatır senedi olsaydı kullanacağı şekilde, bir bankaya iskonto ettirilmesi ve teminat olarak gösterilmesi suretiyle kredi sağlamak amacıyla da kullanılmadığı anlaşılmaktadır.

Aksine, gerçekleştirilen finansal incelemede,

- İlgili yıllarda “ORTAK” tarafından birçok banka havalesi yoluyla davalı şirketten para çekildiği”;
- “ORTAĞIN davalı şirkete borç bakiyesi, 2009 yılında günlük ortalama 10.802.203,87 TL, 2010 yılında 19.033.268,27 TL, 2011 yılında ise 01.10.2011 tarihine kadar olmak üzere 24.255.926,36 TL düzeyinde seyretmiş” olduğu;
- “anılan tutarın cari hesabına alacak kaydı yapılarak listelenen farklı hesaplara ise borç kaydı düşülmesi” şeklinde talimatlarla bu borçlanmanın bilançoyla farklı hesaplara kayıt ile yansıtıldığı
- “davalı şirket kayıtlarına göre 2009 ve 2010 yıllarında içinde gerçekleşen işlemler sonucunda ORTAK hesabının yılsonunda oluşan borç bakiyesinin, cari hesaptan virman kaydıyla kapatıldığı ve izleyen yılbaşlarında aktarma kaydı ile geri alınarak tekrardan ORTAK hesabına borç kaydı yapıldığı”;
- Peri A.Ş. tarafından davalı şirkete verilen senetler ile ilgili belge içeriğinde “ekteki senetlerin M.Kemal Çambol'un ORTAK cari hesabına mahsuben tevdi edildiği açıklamasına yer verildiği,

Tespit edilmiştir.

Tarafımıza sunulan denetim raporları da müteveffa M. Kemal Çambol'un Hisar Çelik şirketine borçlu olduğunu ortaya koyduğu gibi taraflar arası yazışmalarda ortağın borcu hesaplanırken senet bedellerinin düşülmesi talep edilmiştir.

Bu tespitlerden, müteveffa M.Kemal Çambol'un Hisar Çelik'e borçlandığı, bu borçlanmaya istinaden çoğunluk pay sahibi ve yönetim kurulu başkanı olduğu Peri A.Ş. Hisar Çelik şirketi lehine bonolar tanzim edilmesini sağladığı kanaatine ulaşılmaktadır. Zira senetlerin tanzim edildiği tarihte M. Kemal Çambol'un Peri A.Ş. şirketinde %79, eşinin %20, kızının %1 oranında sahibi olduğu, yani şirketin tamamı üzerinde etkiye sahip olduğu anlaşılmaktadır.

Dava konusu olay da Mehmet Kemal Çambol, şirketin %79'u dolaylı olarak ise %100'ünün kontrolüne sahiptir. Bu kontrolü Peri Deniz A.Ş. şirketinin malvarlığını kendi borçlarını ödemek amacı ile kullanarak, yani karışmasına sebep olarak, Peri Deniz A.Ş. şirketinin senet tanzim etmesini sağlamak suretiyle kötüye kullanmıştır.

Bu açıklamalar ışığında ve şirketin defter ve kayıtlarının incelenmesinden de M. Kemal Çambol'un şirkete borçlu olduğu, verilen senetlerin borca karşılık verildiği ve karşılıksız olmadıkları anlaşılmaktadır. Kemal Çambol'un Peri Deniz A.Ş.'nin hâkim ortağı ve yönetim kurulu başkanı olduğu ve bu şirket ile Hisar Çelik arasında senetlerdeki tutar oranında bir borç ilişkisinin bulunmadığı, bu senetlerin Kemal Çambol'un borcu için verildiği anlaşılmış Kemal Çambol'un Hisar Çelik A.Ş.'ye davaya konu senetlerdeki bedellerin üstünde borcu olduğu ve senetlerin karşılıksız oldukları yönündeki davacılar iddiaların yerine olmadığı kanaatine varılmıştır.

SONUÇ

Gerçekleştirilen teknik ve hukuki değerlendirme sonucunda, müteveffa Mehmet Kemal Çambol'un Hisar Çelik'e olan alacağına istinaden, pay sahibi ve yönetim kurulu başkanı olduğu Peri Deniz A.Ş. şirketi tarafından Hisar Çelik şirketi lehine bonolar tanzim edilmesini sağladığı, dolayısıyla ilgili senetlerin hatır senedi niteliğinde olmadığı sonucuna varılmıştır. Şirketin defter ve kayıtlarının incelenmesinden de Kemal Çambol'un şirkete borçlu olduğu, verilen senetlerin borca karşılık verildiği ve karışıklıksız olmadıkları anlaşılmaktadır. Kemal Çambol'un Peri Deniz A.Ş. hakim ortağı ve yönetim kurulu başkanı olduğu ve bu şirket ile Hisar Çelik arasında senetlerdeki tutar oranında bir borç ve ilişkinin bulunmadığı, bu senetlerin M.Kemal Çambol'un Hisar Çelik A.Ş.'ye davaya konu senet bedellerin üstünde borcu olduğu ve senetlerin karşılıksız oldukları yönündeki davacılar iddialarının yerinde olmadığı sonucuna varılmıştır.(Yasaman 2013: 62-78)

BÖLÜM 6. SONUÇ VE ÖNERİLER

Amerika ve gelişmiş batı ülkelerinde 1980 yılından itibaren faaliyetlerine yer bulmuş bu meslek ülkemizde gerek hukuksal gerek ise bilinirlik bakımından arzu edilen konuma ulaşmış sayılmaz. Son yıllarda düzenlenen seminerler, sempozyumlar ve eğitimler başta olmak üzere, mesleğin bilinirliğini artırma konusunda yapılan çalışmalar aradığı zemini henüz bulamamıştır. İSMMMO'nun uzmanlarca verdiği eğitimlerin yanı sıra çok ciddi anlamda bir çalışmada yapılmamıştır. Bu da köklü bir mesleğin ülkemizde yer bulmasına yeterli olmamıştır. Adli muhasebe işlevsel bakımdan yaşamımızın her alanında yardımcı olabilecek bir sektördür. İkili ilişkilerden başlayarak, çözülmesi uzun zaman ve bilgi isteyen birçok ticari uyuşmazlıklarda kendine yer bulacağı bir alan vardır. Hâkim, savcı ve avukatların aldıkları eğitimlerin içinde muhasebe konularına yeterli yer verilmemesi, adli muhasebecilerin mesleki becerilerini ortaya çıkarmaya bir fırsattır. Ülkemizde adli muhasebecilik mesleğine duyulan ihtiyaca karşın, mesleğin mevcut durumunun yetersiz olması, adli muhasebeciliğin gelişmesini ve yer bulmasını zorunluluk haline getirmiştir. Tüm gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde olduğu gibi, Türkiye'de iş hayatında ve toplumun çeşitli kesimlerinde yaşanan gelişmelere bağlı olarak ortaya çıkan çok çeşitli ve değişik teknolojik güçler kullanılarak işlenen suçlar bu mesleğe olan ihtiyacı gün geçtikçe artırmış, gerekli önlemleri alarak adli muhasebe konusuna giren konular nedeniyle ortaya çıkabilecek zararları en aza indirmek adeta bir zorunluluk haline gelmiştir. Adli muhasebe için alt yapı olmakla beraber henüz bütünsellik kazanmamış ve ikincil mevzuat oluşmamıştır.

Adli muhasebecilik mesleğinin Türkiye'de mevcut bir yasal zemini olmaması, bu konuda profesyonel olarak çalışmak isteyen insanların da çalışma kapsamlarını kısıtlamaktadır. Adli muhasebeci kapsamında faaliyet gösteren kişiler genel olarak meslek bünyesinde faaliyet gösteren SMMM ve YMM belgelerine sahip ya da akademik olarak bu işle ilgilenen kişilerdir.

Yasal zemin oluştuğu takdirde toplumda muhasebeci olarak adlandırılan ve zihinlerde sadece beyanname düzenleyen, bordro yapan kişi olarak bilinen meslek mensupları, kendi alanlarında daha önemli işlere imza atma imkânı bulabileceklerdir.

Adli muhasebeciler ne kadar aktifleşirse, adliyelerimizin raflarında tozlanmaya yüz tutmuş muhasebe ve finans içerikli davalar daha çabuk sonuçlanabilir. Hukuk sistemimiz daha aktif ve daha dinamik olabilir. Uzun sürmeyecek yargılamalar insanların adalet sistemine güvencini daha da artacaktır.

Hali hazırda önemsenmeyen “*dava açsam yıllar sürer*” denilen konuların mahkemelere intikal etmesine olanak sağlayabilir. Ülkemizin ticari ahlak yapısının daha da güçlenmesine katkı sağlarken etkileşimli olarak birçok konuda domino etkisi yapabilir

Uzman tanıklık kapsamında tez içeriğinden de anlaşıldığı üzere bilirkişilik olarak mahkemelere hizmet verilmektedir. Daha kapsamlı faaliyet gösterilmesi anlamında bilinirliğinin artırılması ve mahkemelerden avukatlar aracılığı talep edilmesi gerekmektedir.

Dava destek kapsamında herhangi bir hukuksal düzenlemeye ihtiyaç yoktur. Avukatlar ve adli muhasebeciler aralarında bir sözleşme imzalayarak bu işi çözülebilir. Ancak detaylarını çalışmamda da belirttiğim gibi bir ast üst ilişkisi olmadan, adaletin tecelli etmesi için karşılıklı saygı çerçevesinde çalışması gerekmektedir. Dava sürelerin kısılması ve sağlıklı sonuçlar alınabilmesi için gerekli ve önemli konulardan bir tanesi de budur.

Hile denetçisi; adli muhasebenin en dikkat çekici ve hizmet verebilme adına en geniş çalışma alanına sahip olduğu konudur. Her olay mahkemeye intikal etmiş olmayabilir, ya da mahkemeye intikal etmek için yeterli kanıtı sahip olunmayabilir. Adli muhasebeciler, özel hayat kurallarını ihlal etmeden bir dedektif gibi çalışarak olayların çözülmesinde aktif rol oynayacaklardır. Çünkü bir adli muhasebeci görevini yerine getirebilmek için almış olduğu eğitimlerde öğrendiği teknikleri başarılı bir şekilde kullanarak olayı çözüme ulaştıracaktır. Adli muhasebecinin görevi hazırlanmış mali tablolar hakkında kesin görüş bildirmek değil, karşılaşılan muhasebesel ağırlıklı hukuksal problemleri çözerek adaletin yerine gelmesini sağlamaktır.

Adli muhasebe ve Adli Muhasebecilik mesleği üzerine yapılan bu tezin, bu konunun bilinirliğinin artmasına yardımcı olacağını ve gelecekte bu meslekle alakalı ülkemiz açısından artı bir katma değer sağlanacağı beklenmektedir.

KAYNAKÇA

Kitaplar

- 1- **Akdoğan, Nalan ve Tenker, Nejat (2007)**, “Finansal Tablolar ve Malî Analiz Teknikleri”, Gazi Kitabevi, Ankara
- 2- **Bozkurt, Nejat (2009)**, “İşletmelerin Kara Deliği Hile, Çalışan Hileleri”, Alfa Kitapevi, İstanbul
- 3- **Büyükmirza, Kamil (2010)**, “Yönetim ve Maliyet Muhasebesi”, Gazi Kitabevi, Ankara
- 4- **Gülten, Selçuk ve Kocaer, İlyas (2010)**, “Adli Muhasebe Uygulamaları” Ankara Ofset, Ankara
- 5- **Karayalçın, Yaşar (1988)**, “Muhasebe Hukuku” Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, Ankara
- 6- **Kaval, Hasan (2005)**, “Muhasebe Denetimi”, Gazi Kitabevi, Ankara
- 7- **Yasaman, Hamdi (2013)** “Şirketler Hukuku ve Sermaye Piyasası Hukuku ile ilgili Makaleler Mütalaalar Birlikleri Raporları –II-“, Vedat Kitapçılık, İstanbul

Sürelî Yayınlar

- 1- **Aktaş, Hüseyin–Kuloğlu, Gökhan. (2008)**, “Adli Muhasebe ve Adli Muhasebecilik Mesleği “, Muhasebe Ve Denetime Bakış Dergisi, Yıl 8, Sayı 25, Mayıs
- 2- **Bayri, Osman (2006)**, “Hesap Verebilirlik ve Hesaplaşabilirlik (Accountability) Kavram Ve Kültürü İçinde Muhasebenin Rolü ve Önemi” Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt:8, Sayı:2, Haziran.
- 3- **Bekçioğlu , Selim Coşkun, Ahmet ve Gümüş Umut Tolga (2013)** “İşletmelerde Hile ve Yolsuzlukların Önlenmesinde Farklı Bir Yaklaşım: Adli Muhasebe” Muhasebe ve Finansman Dergisi Sayı:59 Temmuz
- 4- **Bozkurt, Nejat (2000a)**, “Muhasebe Denetim Mesleğinde Yeni Bir Alan “Adli Muhasebecilik”,Yaklaşım Dergisi, Sayı 94 Ekim

- 5- **Bozkurt, Nejat (2000b)**, “ İşletme Çalışanları Tarafından Yapılan Hileleri Doğuran Nedenler”, Yaklaşım Dergisi, Sayı 92 Aralık
- 6- **Çabuk, Adem ve Elif, Yücel (2012)**, “Adli Muhasebecilik Mesleği ve Türkiye’de Uygulanabilirliğine Yönelik Bir Araştırma”, Muhasebe Finansman Dergisi, Nisan
- 7- **Çankaya, Fikret, Dinç, Engin ve Çoban, Yurdagül (2014)**, “Adli Muhasebede Uzman Tanıklık Mesleği: Muhasebe Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma” Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi Sayı:23 Mayıs
- 8- **Durak, Demir (2002)**, “Adli Psikologlar için etik ilke ve Standartlar”, Türk Psikolojisi Dergisi” Sayı 17 Aralık
- 9- **Gürsoy, Hakan (2009)**, “Muhasebe Hileleri”, Yaklaşım Dergisi, Sayı. 203. Kasım
- 10- **Gül, Kudret ve Ergün, Halil (2004)**, “Muhasebe Mesleğinde Etik”, TÜRMOB Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Sayı:25 Ocak
- 11- **Karacan, Sami (2012)**. “Hukuk İle Muhasebenin Kesişme Noktası: Adli Muhasebe”, Uluslararası İktisadi Ve İdari İncelemeler Dergisi Sayı:8 Kış
- 12- **Kasap, Murat (2013)**, “Adli Muhasebecilik Mesleği ve Aklama Suçuyla Mücadele “, Çankırı Karatekin Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt: 3, Sayı: 1 Bahar
- 13- **Kaya, Uğur (2005)**, “Muhasebe Mesleğinde Adli Muhasebe Uzmanlığı ve Türkiye Açısından Gerekliliği”, MÖDAV Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt 7, Sayı 1, Mart
- 14- **Keleş, Dursun-Keleş, Ümit (2014)**, “Adli Muhasebecilik Mesleği ve Türkiye’deki Uygulamaları” Gümüşhane Üniversitesi Sosyal Bilimler Elektronik Dergisi Sayı:9 Ocak
- 15- **Özeroğlu, Ali İhsan (2014)** “Finansal Aldatmaca Ve İşletme Hileleri” Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi, Yıl: 2, Sayı: 2/2, Haziran,
- 16- **Pazarçeviren, Selim Yüksel, (2005)** “Adli Muhasebecilik Mesleği” Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt 1, Sayı 2,
- 17- **Pehlivan, Abdulkadir ve Dursun, Adem (2012)** “Türkiye’de Adli Muhasebe Eğitimine Yönelik Bir Araştırma” Atatürk Üniversitesi İİBF Dergisi, Cilt 26 Sayı :2

- 18- Terzi, Serkan (2012),** “Hile ve Usulsüzlüklerin Tespitinde Veri Madenciliğın Kullanımı” Muhasebe ve Finansman Dergisi Sayı:54 Nisan
- 19- Toraman Cengiz, Abdioğlu, Hasan ve İşgüden, Burcu (2009),** “Aklama Suçunun Önlenmesine Yönelik Çabalar: Adli Muhasebecilik Mesleği ve Uygulamaları “, Afyon Kocatepe Üniversitesi, İ. İ. B. F. Dergisi, Cilt 11, Sayı 1 Haziran
- 20- Usul, Hayrettin ve Topçuoğlu, Metin (2011)** “Finansal Manipölasyonların Ortaya Çıkarılması ve Önlenmesinde Adli Muhasebenin Önemi: Türk Hukuk Sisteminde Var Olması Gerekliliği Üzerine Bir Tartışma” Süleyman Demirel Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi Cilt:16 Sayı:3

Web Kaynakları

- 1- Web 1 Gülten Selçuk “Adli Muhasebe’de Uzman Tanıklık Uygulamaları”
<http://muhasabeden.com/adli-muhasebede-uzman-taniklik-uygulamalari.html>
- 2- Web 2 Gülten Selçuk “Boşanma Davalarında Adli Muhasebe Uygulamaları”
<http://muhasabeden.com/bosanma-davalarinda-adli-muhasebe-uygulamalari.html>

Diğer Kaynaklar

- 1- **Akyel, Nermin (2009),** “Adli Muhasebecilik ve Türkiye’de Uygulanabilmesi İçin Altyapı Bileşenlerinin Mevcut Durumu, Değerlendirilmesi ve Öneriler”, Doktora Tezi, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimleri Enstitüsü, Sakarya
- 2- **BAĞIMSIZ ADLİ MUHASEBE UZMANLIĞI PROGRAMI İSMMMO Broşürü 2011 İstanbul**

- 3- **Coşkun Ahmet (2013)**, “Adli Muhasebede Farkındalık; Türkiye’deki Bağımsız Denetim Şirketleri Üzerine Bir Araştırma” Doktora Tezi, Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Aydın,
- 4- **Çıtak, Nermin (2007)**,“Hileli Mali Raporlamada Yaratıcı Muhasebe ve Bir Uygulama”, Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimleri Enstitüsü, İstanbul
- 5- **Çoban, Yurdağül (2013)**, “Adli Muhasebede Uzman Tanıklık Mesleği: Muhasebe Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma”, Yüksek Lisans Tezi, Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Trabzon
- 6- **Jafarova, Sevinç (2009)**, “İşletmelerde Hile Yapmanın Nedenleri ve Sosyal Psikoloji Açısından Değerlendirilmesi”, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimleri Enstitüsü, İstanbul
- 7- **Kaymak, Can (1996)**, “Muhasebede Yapılan Hata ve Hilelerin Muhasebe ve Muhasebe Denetimi Yönünden Değerlendirilmesi”, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul
- 8- **Kuloğlu, Gökhan. 2007** “Adli Muhasebe Kapsamında Kredi Kartı Dolandırıcılıkları ve Türkiye Örneği”, Doktora Tezi. Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimleri Enstitüsü, Manisa
- 9- **Küçük, İsmail (2008)**, “ Finansal Raporlamada Hile-Manipülasyonlar ve Önlenmesi” Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimleri Enstitüsü, İstanbul
- 10- **Pehlivan, Abdülkadir (2010)** “Adli Muhasebe Eğitimi Ve Türkiye’de Adli Muhasebe Eğitiminin Geliştirilmesine Yönelik Bir Araştırma”, Doktora Tezi, Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, Erzurum
- 11- **Saçaklı Yeşim (2011)**,“Adli Muhasebecilik Perspektifinde Türkiye’deki Üniversitelerde Muhasebe Denetimi Eğitimi Ve Öneriler”, Yüksek Lisans Tezi, Afyon Kocatepe Üniversitesi, Sosyal Bilimleri Enstitüsü, Afyon

ÖZGEÇMİŞ

Kişisel Bilgiler

Adı Soyadı : Kadir DEVELİOĞLU

Doğum Yeri ve Tarihi : İstanbul, 06/11/1986

Eğitim Durumu

Lisans Öğrenimi : Anadolu Üniversitesi İşletme Bölümü, 2010

Yüksek Lisans Öğrenimi : Okan Üniversitesi Muhasebe ve Denetim

İş Deneyimi

Çalıştığı Kurumlar :Yaşmak Turizm ve Ticaret Anonim Şirketi 2011/03
Aktif,

İletişim

e-posta Adresi : kadir@yasmak.com kdevelioglu38@gmail.com

Tarih : 01/11/2015