

**T.C.  
HALIÇ ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
İŞLETME ANABİLİM DALI  
MUHASEBE VE DENETİM PROGRAMI**

**ADLİ MUHASEBE ve ADLİ MUHASEBECİLİK MESLEĞİNİN  
NE OLDUĞU , DENETİM SEKTÖRÜNDE FARKINDALIĞI ve  
GELİŞTİRİLMESİNE YÖNELİK ÖNERİLER  
ÜZERİNE BİR DEĞERLENDİRME**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**Hazırlayan  
Candaş AKAL**

**Danışmanı  
Prof.Dr.Mustafa Aksu**

**İstanbul – 2014**



**T.C.  
HALIÇ ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
İŞLETME ANABİLİM DALI  
MUHASEBE VE DENETİM PROGRAMI**

**ADLİ MUHASEBE ve ADLİ MUHASEBECİLİK MESLEĞİNİN  
NE OLDUĞU , DENETİM SEKTÖRÜNDE FARKINDALIĞI ve  
GELİŞTİRİLMESİNE YÖNELİK ÖNERİLER  
ÜZERİNE BİR DEĞERLENDİRME**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**Hazırlayan  
Candaş AKAL**

**Danışmanı  
Prof.Dr.Mustafa Aksu**

**İstanbul – 2014**

T.C.  
HALIÇ ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

İşletme.....Anabilim/Anasanat Dalı Muhasebe ve Denetim Programı Tezli Yüksek Lisans  
öğrencisi .....CANDAS AKAL..... tarafından hazırlanan

“ ADLI MUHASEBE ve ADLI MUHASEBEÇİLİK MESLEĞİNİN  
NE OLDUĞU, DENETİM SEKTÖRÜNE FARKINDALIĞI ve Geliştirmesine.....”

adlı bu çalışma jürimizce Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

Yönelik Öneriler Üzerine Bir  
Değerlendirme

Sınav Tarihi : 26./09./2014

( Jüri Üyesinin Ünvanı, Adı, Soyadı ve Kurumu ) :

İmzası :

Jüri Üyesi: Prof. Dr. Mustafa Aksu.....

.....

Danışman: Halic.....Üniv. Isl. ASD/ABD Öğr.Üyesi

Jüri Üyesi: Prof. Dr. A. Saif Seugener.....

.....

.....Halic.....Üniv. Isl. ASD/ ABD Öğr. Üyesi

Jüri Üyesi: Prof. Dr. A.T. Tervfik.....

.....

.....Halic.....Üniv. Isl. ASD/ ABD Öğr. Üyesi

Jüri Üyesi: .....

.....

.....Üniv. .... ASD/ ABD Öğr. Üyesi (Yedek)

Jüri Üyesi: .....

.....

.....Üniv. .... ASD/ ABD Öğr. Üyesi (Yedek)

## ÖNSÖZ

“Adli Muhasebe ve Adli Muhasebecilik Mesleğinin Ne Olduğu , Denetim Sektöründe Farkındalığı ve Geliştirilmesine Yönelik Öneriler Üzerine Bir Değerlendirme ” isimli araştırma Haliç Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşetme Anabilim Dalı Muhasebe ve Denetim Yüksek Lisans Programı’nda tez olarak hazırlanmıştır.

Türkiye’de ve Dünyada gelişmekte olan ekonomik yapılar ve bu yapılara entegre olan teknolojik veriler sonucunda finansal tabloların kontrolü teknolojik yöntemlerle daha riskli hale gelmiştir bu alanda riski ortadan kaldırıp çözümler sunmak için Adli Muhasebe alanı ortaya çıkmıştır .

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

Konu hakkında Türkiye’deki eğitim eksikliği ve yasal boşluklar çalışmada etkili sonuçlara ulaşılmasını engellesede ilerleyen dönemlere yararı olması için çalışma yapıldı. Çalışmamın başlangıcından bitimine kadar, benden yardımlarını esirgemeyen pek çok kişiye teşekkür borçluyum.Anket çalışmamın paylaşımında yardımcı olan herkese ayrıca teşekkür etmek istiyorum.

Araştırmanın her aşamasında desteğini esirgemeyen danışmanım Haliç Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürü Prof.Dr. Mustafa Aksu’ya,Haliç Üniversitesine başladığım günden bitireceğim güne kadar her sorunuma yardımcı olan Nimet Açar’a araştırmanın şekillenmesinde yardımcı olan kardeşim Ulaş Akal’a, okul hayatım boyunca desteğini esirgemeyen babam Erhuz Akal ve annem Şirvan Akal’a teşekkürlerimi sunarım.

İstanbul, 2014

Candaş AKAL

## İÇİNDEKİLER

İÇİNDEKİLER .....	i
KISALTMALAR .....	v
TABLO LİSTESİ.....	vii
ADLİ MUHASEBE ve ADLİ MUHASEBECİLİK MESLEĞİNİN NE OLDUĞU , DENETİM SEKTÖRÜNDE FARKINDALIĞI ve GELİŞTİRİLMESİNE YÖNELİK ÖNERİLER .....	viii
ÜZERİNE BİR DEĞERLENDİRME .....	viii
ÖZET	viii
ABSTRACT .....	ix
1. GİRİŞ.....	1
2. ADLİ MUHASEBENİN TANIMI VE AÇIKLAMASI .....	3
2.1. Adli Muhasebe Tanımları.....	3
2.1.1. Disiplin Olarak Adli Muhasebe.....	4
2.2. Adli Muhasebenin ve Ortaya Çıkış Sebepleri .....	5
2.2.1. Değişen Şirket Ortamı .....	7
2.2.2. İç Denetim .....	8
2.2.3. Şirket İçi Yargılama/Karar Verme .....	9
2.2.4. Faaliyet ile İlgili Veriler- Finansal Olmayan İş Verileri .....	9
2.2.5. Teknolojik Gelişme Siber Suçların Yaygınlaşması.....	10
2.3. Adli Muhasebe Konusunda Yapılan Çalışmalar .....	11
2.3.1. 2000’li Yılların Öncesi .....	11
2.3.1.1. Adli Muhasebe Teriminin Kullanımı .....	12
2.3.1.2. Adli Muhasebe’nin 2000’li Yıllar Öncesi Gelişimi .....	13
2.3.2. 2000’li Yıllar Sonrası .....	14
2.3.3. Denetim Firmalarının Yapmış Olduğu Çalışmalar .....	15
2.4. Adli Muhasebe ve Türkiye Gelişimi .....	16
2.4.1. Türkiye’de Önceden Yapılmış Çalışmalar .....	16
2.4.1.1. Akademik Çalışmalar .....	17
2.4.1.2. Eğitim Yönünden İncelenmesi .....	18
2.4.1.3. Bağımsız Denetim Rolü .....	18
2.4.1.4. Adli Muhasebenin Uygulanabilirliğin Değerlendirilmesi .....	19
2.4.2. Türk Basında Adli Muhasebe.....	19
3. ADLİ MUHASEBE ve ADLİ MUHASEBECİLİK MESLEĞİ .....	23
3.1. Adli Muhasebeci.....	23
3.1.1. Adli Muhasebe Mesleği Nerelerde ve Nasıl Uygulanmaktadır.....	23

3.1.2.	Adli Muhasebe Terimi ve Kullanıldığı Alanlar .....	24
3.1.3.	Adli Muhasebecilerin Olaylara Yaklaşım Tarzı.....	26
3.2.	Adli Muhasebenin Kapsamı .....	27
3.3.	Adli Muhasebede İşlem Süreci.....	28
4.	ADLİ MUHASEBECİLİK MESLEĞİNİN GEREKLİLİKLERİ.....	30
4.1.	Adli Muhasebecide Bulunması Gereken Özellikler .....	30
4.2.	Meslek Mensubu Olma .....	30
4.3.	Adli Muhasebecilik Mesleğinin Görev Kapsamı .....	32
4.3.1.	Dava Destek Danışmanlığı.....	33
4.3.1.1.	Dava Danışmanlığı Sürecinde Adli Muhasebeci'nin Uzmanlık Kapsamı ve Uygulama Yöntemi .....	34
4.3.1.2.	Dava Danışmanlığında Adli Muhasebeci'nin Sürece Katkıları .....	36
4.3.2.	Uzman Şahitlik .....	37
4.3.2.1.	Uzman Şahitlik'te Adli Muhasebe'nin Rolü .....	37
4.3.3.	Hile Araştırmacılığı (Denetçiliği) .....	39
4.3.3.1.	Hile Belirteçleri .....	40
4.3.3.2.	Muhasebe Anormalliği .....	40
4.3.3.3.	İç kontrol Zayıflığı .....	40
4.3.3.4.	Analitik Anormallikler .....	40
4.3.3.5.	Olağan Olmayan Davranışlar .....	41
4.4.	Adli Muhasebecinin Bilgi Sahibi Olması Gereken Alanlar .....	41
4.4.1.	Ortaklık veya Hissedar Davaları .....	43
4.4.2.	İşin Durması/Sigortadan İstenebilecek Diğer Tazminat Davaları.....	43
4.4.3.	Şahsi Yaralanma İddiaları/Motorlu Taşıtlar Kazaları.....	43
4.4.4.	Boşanmalarla İlgili Mali Yükümlülüklerin Tespiti .....	44
4.4.5.	İşletme/İşgören Hile Anlaşmazlıkları.....	44
4.4.6.	İşletmenin Mali Kayıplarına İlişkin Davalar.....	44
5.	ADLİ MUHASEBE İLE DİĞER BİLİM DALLARI ARASINDAKİ İLİŞKİLER.....	45
5.1.	Adli Muhasebe – Muhasebe Denetimi İlişkisi .....	45
5.1.1.	Denetim Alanında Muhasebe Sisteminin Rolü ve Destekleyen Araçlar.....	46
5.1.2.	Muhasebe Denetimi ve Adli Muhasebenin Benzer ve Farklı Noktaları.....	47
5.2.	Adli Muhasebe – Hukuk İlişkisi.....	49
5.2.1.	Muhasebe ile Hukuk İlişkisinin Tarihçesi.....	50
5.2.2.	Adli Muhasebe ve Hukuk Arasındaki Bağlayıcı İlişki ve Kesişme Noktaları	51
5.3.	Adli Muhasebe – Kriminoloji İlişkisi.....	52
5.4.	Adli Muhasebenin Sosyal Bilimlerle İlişkisi.....	54

5.5.	Adli Muhasebe, İç Denetim ve İç Kontrol İlişkisi .....	56
5.5.1.	İç Kontrol ve İç Denetimin Süreçlerdeki Rolü.....	56
6.	ADLİ MUHASEBECİ VE DİĞER MESLEKLERE GÖRE FARKLARI.	58
6.1.	Adli Muhasebeci ile Denetçi Farkları .....	58
6.2.	Adli Muhasebecinin Dış Denetçiden Farkları .....	59
6.3.	Adli Muhasebecilerin İç Denetçiden Farkları .....	60
6.4.	Adli Muhasebecinin Geleneksel Muhasebeciden Farkları .....	62
6.4.1.	Geleneksel Muhasebeci ile Adli Muhasebecinin Müşteri Açısından Fark İncelenmesi .....	62
6.4.2.	Adli Muhasebeci ile Geleneksel Muhasebecinin Süreç Farklılıkları .....	62
6.5.	Adli Muhasebeci ile Bilirkişinin Farkları.....	63
7.	ADLİ MUHASEBECİLİK MESLEĞİNİN 6102 SAYILI TÜRK TİCARET KANUNU AÇISINDAN İNCELENMESİ.....	65
7.1.	Genel Olarak 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu.....	65
7.1.1.	6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun Uygulam Süreci .....	65
7.2.	6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Açısından Adli Muhasebecilik Mesleği .	66
7.2.1.	6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda İşlem Denetiminin Adli Muhasebe Açısından İncelenmesi .....	67
7.2.1.1.	Denetçi Seçebilme ve Atayabilmede Belirlenen Kriterler ile Gereklilikleri	68
7.2.2.	6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda Özel Denetimin Adli .....	70
7.2.3.	Muhasebe Açısından İncelenmesi .....	70
7.2.4.	6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda Bağımsız Denetimin Adli Muhasebe Açısından İncelenmesi .....	73
7.2.5.	240 Numaralı Finansal Tablo Denetimlerinde Yolsuzluk ve Hileye İlişkin Denetçi Sorumluluğu Standardının Adli Muhasebe Açısından İncelenmesi .....	78
7.2.6.	620 Numaralı Bir Uzman Çalışmasından Yararlanılması Standardının Adli Muhasebe Açısından İncelenmesi.....	80
7.3.	6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu İle Adli Muhasebenin Türkiye'de Uygulanabilirliği .....	82
7.4.	Türkiye'de Adli Muhasebe'nin Mevcut Durumu.....	84
7.5.	Türkiye'deki Mevcut Yasal Düzenlemelerin Sağladığı İmkânlar.....	90
8.	SAHA ÇALIŞMASI.....	92
8.1.	Genel Açıklama .....	92
8.2.	Çalışmanın Yapılmasının Amacı ve Kapsamı;.....	94
8.3.	Anket Çalışması Sonucunda Ortaya Çıkan Verilerin Yorumlanması .....	95
8.3.1.	Frekans Değerleri ve Betimleyici İstatistikler .....	95
8.3.2.	Verilerin Analizi.....	96
8.3.2.1.	Faktör Analizi;.....	96
8.3.2.2.	T-Testi .....	96

8.3.3.	Verilerin Yorumlaması.....	98
9.	Sonuç.....	106
9.1.	Çözüm ve Öneriler.....	109
	Kaynaklar.....	115
	Ekler 124	
	Özgeçmiş.....	139

## KISALTMALAR

ABD : Amerika Birlesik Devletleri

ABFA : American Board of Forensic Accounting – Amerikan Adli Muhasebeciler Kurulu

ACFE : Association of Certified Fraud Examiners – Sertifikalı Hile Denetçileri Kurulu

ACFEI : American College of Forensic Examiners International – Uluslararası Adli Denetçiler Amerikan Koleji

ACFS : Association of Certified Fraud Specialists – Sertifikalı Hile Uzmanları Birliği

AE : Accounting Education: An International Journal

AICPA : American Institute of Certified Public Accountants – Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü

AM : Accredited Member – Akredite Üye

ASA : Accounting Systems Analyst – Muhasebe Sistemleri Analisti

AVA : Accredited Valuation Analyst – Akredite Degerleme Analisti

Bkz. : Bakınız

BV : Bureau Veritas (Bagımsız bir risk önleme kurulusu)

CA : Certified Accountant – Sertifikalı Muhasebeci

CFE : Certified Fraud Examiner – Sertifikalı Hile Denetçisi

CFFA : Certified Forensic Financial Analyst – Sertifikalı Adli Mali Analist

CFS : Certified Fraud Specialist – Auditor Sertifikalı Hile Uzmanı

CIA : Certified Internal Auditor – Sertifikalı İç Denetçi

CIRA : Certified Insolvency and Reorganization Accountant – Sertifikalı Tasfiye ve Reorganizasyon Muhasebecisi

CLE : Continuing Law Education – Sürekli Hukuk Egitimi

CPA : Certified Public Accountant – Sertifikalı Kamu Muhasebecisi

EU : European Union – Avrupa Birliği

FBI : Federal Bureau of Investigation – Federal Arastırma Bürosu

GRE : Graduate Record Examinations - Yüksek Lisans Kayıt Sınavı

IASC : International Accounting Standards Committee – Uluslararası Muhasebe

Standartları Komitesi

IRS : Internal Revenue Service – Amerikan  Gelirler Servisi

\_SMMMO : \_stanbul Serbest Muhasebeci ve Mali Msavirler Odası

MBA : Master of Business Administration – \_sletme Yönetimi Yüksek Lisansı

NACVA : National Association of Certified Valuation Analysts – Sertifikalı  
Değerleme

Analistleri Ulusal Birliği

ÖAV : Özel Amaçlı Varlıklar

SAS: Denetim Standartları Beyannamesi (Statement on Auditing Standards)

SOA : Sarbanes Oxley Actf

SPE : Special Purpose Entity

PCAOB : Public Company Accounting Oversight Board – Halka Açık Sirketler  
Muhasebe

Gözetim Kurulu

SEC : U.S. Securities and Exchange Commission - Amerikan Sermaye Piyasası  
Kurulu

TÜRMOB : Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Msavirler ve Yeminli Mali  
Msavirler

Odaları Birliği

USD : United States Dollar – Amerikan Doları

## TABLO LİSTESİ

Tablo 1 B3 sorusuna göre Bağımsız Değişkenli T testi sonuçları .....	97
Tablo 2 D.1 sorusuna göre Bağımsız Değişkenli T testi sonuçları .....	97
Tablo 3 Verilerin Frekans Sonuçları .....	128
Tablo 4 Betimleyici İstatistikler .....	130
Tablo 5 Güvenilirlik Testi .....	131
Tablo 6 Faktör Analizi .....	131
Tablo 7 B3 sorusuna verilen cevaba göre Bağımsız Değişkenli t-testi (anamlılık düzeyleri).....	133
Tablo 8 D1 sorusuna verilen cevaba göre Bağımsız Değişkenli t-testi (anamlılık düzeyleri).....	135

## GENEL BİLGİLER

Adı ve Soyadı : Candaş AKAL  
Anabilim Dalı : İşletme  
Programı : Muhasebe ve Denetim  
Tez Danışmanı : Prof.Dr.Mustafa AKSU  
Tez Türü ve Tarihi : Yüksek Lisans – Eylül 2014

### ADLİ MUHASEBE ve ADLİ MUHASEBECİLİK MESLEĞİNİN NE OLDUĞU , DENETİM SEKTÖRÜNDE FARKINDALIĞI ve GELİŞTİRİLMESİNE YÖNELİK ÖNERİLER ÜZERİNE BİR DEĞERLENDİRME

#### ÖZET

Gelişen ekonomiler ve bununla birlikte gelişen teknoloji ve ortaya çıkan kontrol zorlukları sonucunda büyük şirketler ve işletmeler ile ilgili yaşanan skandallar, mahkemeye kadar devam edip ulaşan uyuşmazlıklardaki gözle görülür artış ve mahkemelere konu olan olayların çeşitli nedenlerle karmaşık olması nedeniyle özümlemesinde hukukçuların yetersiz kalması adli muhasebecilik mesleğinin doğmasına neden olmuştur. Türkiye’de henüz belirli sebeplerden dolayı fazlaca bilinmeyen bir meslek olmasına rağmen , son yıllarda hızla gelişen ve ihtiyaç duyulan bir meslek haline gelmiştir. Ekonomisi süper güç konumunda olan gelişmiş ülkelerde pek çok uygulama alanı bulunmaktadır. Adli muhasebe pek çok bilim dalından yararlanarak süreçleri çözüme kavuşturur. İlgili olayların çözülmesi noktasında Adli muhasebeciler uyuşmazlıkların çözümünde hakimlere yardım etmelerinin yanı sıra, hile ve suçları önleyici tedbirlerin alınması ve bu amaca dönük sistemlerin kurulmasında da faaliyet göstermektedir. Genel olarak bakıldığında bu tez çalışmasının hedefi, adli muhasebecilik mesleği hakkında bilgi vermek ve mesleğe ilişkin bilgileri erişip mesleğin gelişimine katkı sağlamaktır.

Adli muhasebecilik mesleğinin Türkiye’deki ve Dünya’daki durumu, uygulama alanları, dava örnekleri, basında görülen etkileri gelişme potansiyelini gösterir niteliktedir. Anket çalışması ile elde edilen bilgilerle birlikte çalışma sonunda bazı sonuçlara ulaşılmıştır.

**Anahtar Kelimeler:** Adli Muhasebe,Dava,Mahkeme,Uyuşmazlık,

## GENERAL KNOWLEDGE

Name and Surname : Candaş AKAL  
Field : Administration  
Program : Accounting and Auditing  
Supervisor : Prof. Dr. Mustafa Aksu  
Degree Awarded and Date : Master – September 2014

## EVALUATION OF SUGGESTIONS FOR DEVELOPING DESCRIPTION OF FORENSIC ACCOUNTING and FORENSIC ACCOUNTING PROFESSION, AWARENESS OF FORENSIC IN AUDIT SECTOR

### ABSTRACT

After technology and economics develop there occur control problem on firms. The scandals with giant firms and business, increase in the disagreements sent to the courts and insufficiency of the lawyers to settle these lawsuits cause to arise the profession of forensic accounting. Forensic Profession become needed and developed on recently period but in Turkey Forensic Profession still don't have awareness from some reasons. Forensic Profession will be get field of application in Super Power Economic countries. Forensic used lot of science for complete process. Forensic accountants, in addition to helping judges solve the disagreements, take parts in taking precautions for frauds and crimes and setting up the systems with this aim. As we consider on the whole the target of this thesis is get some information and make contribution for develop of the forensic profession.

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

**Keywords:** Forensic Accounting, Case, The Court, Conflict.

# 1. GİRİŞ

Son dönemlerde gelişmekte olan finansal yapılar büyüyen ekonomiler ve bunların gereklilikleri göz önüne bulduğumuz zaman Muhasebe biliminin gelişen ve büyüyen finansal yapıdaki yeri yadsınamayacak kadar büyüktür. Finansal sistemlerin temel taşı olan muhasebe gelişen sistemler büyüyen süreçler ile birlikte daha karmaşık hale gelmektedir bu süreç içinde muhasebenin ; maliyet, finansal, yönetim olarak üç ana dalı üzerinden yürütülmesi ve bu sürecin kontrolünü sağlamak zorunda olan şirketlerin ise denetim yönü ile kendi iç muhasebesi ve yönettiği finansal yapıyı da denetlemek zorunda kalmıştır.

Bu zorunluluğa neden olan ise şirketlerde bulunan kişilerin yaptıkları hileli işlemlerdir. İşletmelerde kişilerin ya da grupların işletme aleyhine ve lehine yaptığı hileli eylemlerdeki artış ve hilelerin işletmelere bununla birlikte topluma verdiği zararlar bunların tespiti konusunda yeni bir uzmanlık alanın ortaya çıkmasına sebep olmuştur. Bu alanın temel taşı olan denetçilerin görevi , işletmelerin ürettiği finansal tabloların ve verilerin genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluğunu ve doğruluğunu makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtları ile bağımsız denetim standartlarında öngörülen gerekli bağımsız denetim teknikleri uygulanarak, defter, kayıt ve belgeler üzerinden değerlendirilmesi ve sonuçlarının bir rapora bağlanmasıdır. Bu açıdan denetçinin denetim faaliyetini yürütürken öncelikli hedefi, hata ve hileleri ortaya çıkarmak olmadığından işletmelerdeki hile ve yolsuzlukların ortaya çıkarılması ve ispatı konusunda hizmet verecek “Adli Muhasebe” olarak anılan yeni bir meslek doğmuştur.

Bu çalışmanın amacı da gelişmekte olan ülkelerde ki özellikle Türkiye'nin gelişmekte olan bir ülke olduğu ayrıca büyüme potansiyeli ile göze çarptığı bu durumda büyüyen ve gelişen Türkiye ekonomisi içerisindeki yerinin ne kadar önemli olup olmadığı, Adli muhasebe mesleği ile ilgili Türkiyede özellikle sektörün kontrolünü elinde bulunduran sektörün sağlıklı ilerlemesine neden olan denetçilerin Adli Muhasebe mesleği hakkında bilgi seviyeleri ve farkındalıklarının hangi düzeyde olduğunu ortaya çıkarmak ve bu konuda gerek öneriler gerekse uygulama alanındaki verilerle değerlendirilmesi yapılmaya çalışılacaktır. Bununla birlikte gelişmiş ülkelerde yaygın uygulama alanı bulan ancak Türkiye'de henüz tam anlamıyla uygulama alanı bulamayan Adli Muhasebecilik mesleğini tanıtmak, mesleğin kapsamı ve özellikleri hakkında bilgi vererek ülkemizde uygulanabilirliğini

tartışmaktır. Çalışmanın önemi ise konunun geçmişine bakacak olursak Yirminci yüzyıl sonlarında ortaya çıkan şirket skandalları,ki bunlardan en önemlisi ENRON vakasıdır, finansal tabloların güvenilirliğinin sorgulanmasına neden olmuştur. İşletmelerin faaliyet sonuçlarına ve finansal durumuna ilgi duyan finansal tablo okuyucularının ve yararlanıcılarının finansal tablolardaki bilgilerin doğruluğuna ilişkin güvence ihtiyacı bağımsız denetimin önemini arttırmış, denetim ve muhasebe alanlarında önemli gelişmeler yaşanmasına, yeni düzenlemeler oluşturulmasına katkı sağlamıştır. Ayrıca, küreselleşme, yoğun rekabet ortamı ve bilgi teknolojilerindeki hızla artan gelişmelere bağlı olarak, finansal tabloların yönetim kararlarına etki etmesi nedeniyle ve diğer tüm finansal tablo kullanıcılarının kullanımı açısından ortaya konulan verilerin doğruluğu ve güvenilirliği önemli hale gelmiştir. Bu nedenle, işletmelerin ortaya koyduğu finansal tabloların hata ve hilelerden arındırılmış, doğru ve güvenilir olup olmadığının tespiti önem kazanmıştır. Uzun yıllardan beri süregelen denetim işlevi, ortaya çıkan skandallarında etkisiyle gelişmiş ülkelerde, özellikle Amerika başta olmak üzere, “Adli Muhasebe” mesleği geniş uygulama alanı bulmaktadır.

Adli Muhasebe(Forensic) kavramının sadece finansal yönden etkileri olduğunu düşünmemekle birlikte yaptığımız çalışmada sosyal da hayatı bununla birlikte sosyolojik ve kültürel hayata da etkilerini inceleyeceğiz.Ayrıca Adli Muhasebecilik Mesleğinin tarihçesi gelişimi Türkiyedeki son durumu açıklanmaktadır.Türkiye üzerinden ilerleyerek Türkiye’de hukuksal yönü mahkemelerde kullanılan tarafı eğitim sistemi, sistemde ne kadar yer aldığı yasalarda olması gereken durumda mı, yaptırımları veya yasada belirbir yere ve öneme sahip olup olmadığı incelenecektir. Esas olarak denetim sektöründeki uygulamalarda bulunan kişilerin farkındalık düzeylerini ölçüp yine denetim sektöründe Forensic hizmetinin nasıl ne şekilde talep edildiğini ne tür vakalar için gerek duyulduğunu ve Türkiye üzerinde nasıl ilerlediğini inceleyip ne şekilde geliştirilmesi gerektiği,adli muhasebecilik mesleğinin Türkiyedeki uygulanabilirliği eğitim sisteminde bulunması gerektiği yer önemi gibi konularda sonuç bölümünde Adli Muhasebeciliğin nasıl daha aktif bir şekilde kullanılabileceği konusunda öneriler ile desteklenecektir.

## 2. ADLİ MUHASEBENİN TANIMI VE AÇIKLAMASI

### 2.1. Adli Muhasebe Tanımları

Adli muhasebe, kavramı Maurice E. Peloubet tarafından 1946 yılında literatüre kazandırılmıştır. Peloubet, adli muhasebeyi tanımlayama başladığında ilk olarak sadece yasal davalarla ilgili işlemler için kullanmasına karşın, zamanla finansal tabloların hazırlanması ve denetimi gibi işlemler için de kullanılmaya başlanmıştır ve ilk kullanım alanın da dışına çıkmıştır (Crumbley, (Temmuz-Eylül 2002)).

Amerika Birleşik Devletleri (ABD) başta olmak üzere 1980’li yıllardan itibaren batılı ülkelerde, muhasebe ve denetim alanında yeni olarak adlandırılabiliecek olan bu meslek gelişirken orijinal ismi ile anılmaya yani “Forensic Accounting” olarak anılmaya başlanmıştır. Forensic kelimesinin sözlük anlamı, “mahkemeye ait”, “adli davalarda bir standart olarak kabul edilme” olarak kullanılmakta ve bu şekilde ifade edilmektedir. İngilizceden “Forensic” kelimesi, Türkçe’ye “Adli” karşılığını alarak geçişi ve dilimizde kavram olarak “Adli Muhasebe” olarak bu süreç sonucunda doğmuştur (John, 1994).

Adli bilimlerin genel amacı; bilimsel veriler ile beceri ve gerçeklerin, özellikle Mahkeme olay ve vakalar sürecinde kullanılarak ortaya çıkan yasal sorunların çözüme kavuşmasına yardımcı olmaktır (Thornhill W. T., 1995).

Pek çok anlamının dışında “adli” kelimesi ayrıca “mahkeme veya kamu tartışmalarına bizzat konu teşkileden ya da ilişkili olan veya bu tür tartışmalarda kullanılan” anlamını da gelmektedir. Bu taşımış olduğu anlamlar arasındaki ilişkiye dayanarak; başta ABD olmak üzere birçok batı ülkesinde genel olarak muhasebe, denetleme ve araştırma becerilerinin eklenmesi ve uygulanması anlamında olarak da belirtilmekte ve açıklanmaktadır.

Adli muhasebe en genel tanımıyla, herhangi bir hukuk yönteminin desteğiyle ya da işbirliğiyle yapılan tüm muhasebe süreçlerinin işlemlerini kapsamaktadır. Bu şekilde yapılan bir tanımlama ise “forensic” kelimesinin (hukuka ilişkin ya da hukukta kullanılan) sözlük anlamıyla da uyumludur (Oberholzer, Quality Management in Forensic Accounting, 2002 KASIM).

Adli muhasebe kelimesinin anlamı için literatürde şimdiye dek ölçüt kabul edilmiş, resmi, genel kabul gören tek bir tanım kullanılmamakla birlikte, kullanılacak alan ve amacına yönelik olarak farklı şekillerde tanımlanıp belirtilmiştir.

Adli muhasebe sadece mahkemelere intikal etmiş hukuki durumlarla ilgilenen bir muhasebe uzmanlığı olmayıp aynı zamanda işletme boyutundaki hile, yolsuzluk, usulsüzlük gibi sorunların tespiti, muhasebe konusunda oluşan anlaşmazlık ve uyuşmazlıklarda sonuca götürecektir muhasebe analizlerini kapsar (ADLİ MUHASEBE, 2010).

Ayrıca muhasebenin, denetimin ve hukuki kavram, ilke ve tekniklerinin bir araştırma kapsamında kullanıldığı, yasal, finansal ve sosyal anlaşmazlıkların çözümlendiği bir hizmet türüdür (Özkul & Pektekin, 2009).

Adli muhasebenin son yıllarda genel bir tanımı olmamasına rağmen özellikle akademik çevrelerde; muhasebe metot ve teknikleri uygulanarak, farklı yasal sorunlarda gerçeklerin ortaya çıkarılması amacıyla, ilgili olayların bütün yönleri ile analiz edilmesi ve soruşturma neticesinde elde edilecek bütün verilerin objektif bir şekilde mahkemede sunulması ile ilgili olduğu şeklinde yaygın bir görüş ve gerçeklik oluşmuş durumdadır.

Adli muhasebe, pek çok yargılama sisteminden farklı olarak hakkında günümüzde çok boyutlu bir yaklaşım benimsenmiştir ve adli muhasebe ilgili çok sayıda alt disiplinle kuşatılmıştır (Oberholzer, Quality Management in Forensic Accounting, 2002 KASIM).

### **2.1.1. Disiplin Olarak Adli Muhasebe**

Adli muhasebeyi geniş bir disiplin olarak inceleyip, düşünecek olursak; soruşturmacı tekniklerin kullanımı, muhasebe, denetim, hukuk, sayısal yöntemler, finans, bilgisayar teknolojileri ve ticaret becerileri ile entegre olma, mahkemede tanıklık ve uzman tanıklar tarafından kullanılması adına fikir ve düşünceler geliştirme, karmaşık finansal bilmeceleri çözme, dolandırıcılık soruşturması, zararlara karar verme, işletmelere değer biçme ve diğer finansal olayların çözümü ve bununla birlikte mahkeme örneğinden boşanma sürecinde mal varlığının değerinin belirlenmesi, kriminal vakalarda kanıt olarak nitelendirilebilecek bilgi ve belgelerin toplanması konusunda, bunların analiz edilmesi ve değerlendirilmesini de içeren

birçok konuyu kapsayan ve konularda kullanılan sezgisel bir yaklaşım olarak da kabul edilebilecek durumdadır (Laryy, 2000 -2001/55).

Bu geniş disiplin temelde 3 ana alt disiplinden oluşur:

1. En geniş alana sahip en alt katmandaki disiplin güçlü bir *muhasabe geçmişi*'dir.
2. Daha dar bir alanda yer alan disiplin; denetim, risk değerlendirme ve risk kontrolü ile hilenin tespit edilmesi bileşenlerinden elde edilen *bilgi*'dir.
3. En dar alana yerleşen disiplin ise *yasal ortamın* genel hatları bilinmesi ve anlaşılması'dır.

## **2.2. Adli Muhasebenin ve Ortaya Çıkış Sebepleri**

Enron, WorldCom, Parmalat, Adelphia, Xerox vb. gibi şirketlerin özellikle son zamanlarda gerçekleşen skandalları muhasabe denetiminin önemini ve denetçi sorumluluğunu artırmıştır. Yapılan muhasabe hileleri yalnızca şirket sahiplerinin ve yatırımcıların zarar görmesini değil ayrıca çalışanlar, kredi kurumları, devlet ve denetim firmaları gibi pek çok kesimin de bu olaydan etkilenmesine neden olmaktadır.

Yapılan hilelere bakıldığı zaman işletmelerde önemli oranda kaynak kayıplarına neden olabilmektedir. Kaynak kayıplarının giderilmesi amacıyla hilelerin ortaya çıkarılması veya önlenmesi yönetimin en temel sorumluluklarından biridir ve bu konu da uzmanlık gerektirir. Gerek teknolojik gelişmelerin kötüye kullanımı ve gerekse iş sürecinin karmaşıklaşması, hilelerin ortaya çıkarılmasını zorlaştıran etkenler haline gelmiştir.

Bunların sonucunda basit inceleme teknikleriyle hilelerin ortaya çıkarılması oldukça güçleşmiştir. Bu nedenle, esas faaliyetleri işletmelerde yapılan hileleri ortaya çıkarmak ve önlemek olan, alanında yeterli bilgi ve niteliğe sahip hile denetçilerinin faaliyette bulunması kaçınılmaz olmuştur (Çankaya, Nisan 2009) .

Adli muhasabe, soruşturmacı tekniklerin kullanımı, muhasabe ve ticaret becerileri ile entegre olma, mahkemede tanıklık ve uzman tanıklar tarafından kullanılması için fikir ve düşünceler geliştirmesi, karmaşık finansal bilmeceleri çözmesi, dolandırıcılık soruşturması, zararlara karar verme, işletmelere değer biçme ve diğer finansal tartışmaların çözümünde kullanılan sezgisel bir yaklaşım olarak

görülmektedir (Oberholzer, Quality Management in Forensic Accounting, 2002 KASIM).

Genellikle finansal ve değer biçme meseleleri ile ilişkili hukuki problemlerin çözümü amacıyla, denetleme metot ve prosedürleri kullanarak muhasebe gerçeklerinin elde edilmesini sağlayan bir bilimdir. Ancak adli muhasebe geleneksel denetleme anlayışından da çok farklıdır. Adli muhasebe bir iddianın soruşturulmasıdır ve adli muhasebecilerden adli bir forumda meseleye açıklık getirici belirli bir kanıt sunması beklenmektedir (Aktaş & Kuloğlu, 2008).

Adli muhasebe sadece mahkemedeki olaylarla ilgili değil, aynı zamanda işletmelerdeki hileler, yolsuzluk gibi sorunların tespit ve çözümlenmesi ile de ilgilenen bir muhasebe uzmanlığıdır. (Aktaş & Kuloğlu, 2008)

İş dünyasındaki sorunların realitesine eğilerek sayıların ötesine geçebilmek adına adli muhasebeciler bunlara göre şekillendirilerek eğitim almışlardır. Bu meslek vasıtasıyla, muhasebe bilgisi ve becerisi kanun önündeki meseleler için kullanılmaya başlamıştır. Adli muhasebeciler, yasal sorgulamalara kendi muhasebe bilgisini uygulayabilme özelliği taşımaktadır. Adli bir CPA uzmanı yazılan raporları sorgulayacak, azillerde yardım edecek, bir uzman tanığı olduğu gibi doğrulayacak, yolsuzluk araştırmalarına başlayacak ve suçlu araştırmalarında yardım edecek sivil bir kişidir (Forensicaccounting, 2005).

Muhasebenin uzmanlık alanlarından biri olarak değerlendirebileceğimiz denetim ve inceleme becerilerinin bütünü olarak ifade edilen adli muhasebeciliğin oluşumunda, genel olarak aşağıda sıralanan nedenler etkili olmuştur (Bozkurt N. , 2000 a).

- I. Ticari işlemlerin giderek karmaşıklaşması ve bunlardan kaynakları oluşan sorunlar sonucu bireyler ve kurumlar artan oranda mahkemelere başvurmaya başlamışlardır,
- II. Toplumda; birey ve kurumlarla devlet arasındaki ilişkiler giderek sorun doğurmaya başlamıştır,
- III. İşletmelerde çalışanların yaptıkları yolsuzluklar giderek artmakta, bu alanda daha farklı şekillerde yolsuzluk türleri ile yolsuzlukların artması sonucunda yolsuzlukların ortaya çıkartılması ve de önlenmesi zorlaşmaktadır,
- IV. Artan sayıda ve büyük tutarlarda işletme başarısızlıkları yaşanmaktadır,
- V. Avukatlar ve mahkemeler karşılaştıkları olaylarda daha fazla uzman desteğine ihtiyaç duymaktadırlar.

Eğer adli muhasebenin ortaya çıkış sürecini basit bir şekilde değerlendirilecek olursa, iş hayatında ortaya çıkan ve bu sürece etki eden unsurlar aşağıdaki gibi sınırlandırılabilir:

### **2.2.1. Değişen Şirket Ortamı**

Günümüzde yöneticiler sorumluluklarının önemini farkında olmalıdır, şirket içinde hileli eylemleri tespit etme ve onunla mücadele etme konusunda daha hassas davranmalıdır. Bununla birlikte hile önleme amaçlı yeni sistemler ve destekleyici süreçler üretilmelidir (What does a Forensic Accountant do?, 2010).

Genel müdürleri (CEO) ve üst düzey finans sorumluları (CFO) finansal hesap özetlerini kayıt altına almakla ve belgelendirmekle görevlidirler ayrıca kontrol mekanizmasını etkileyen veriler ve tablolarında sorumluluğu vardır, bunlar ile birlikte olası hile girişimlerini aydınlayabilecek her türlü bilgi ve belgeyi dış denetçilere sunmak durumundadırlar bu bilgilerin sağlıklı bir şekilde sunulmasını sağlamak üst düzey yöneticilerin sorumluluğundadır bu veriler ve bilgilerin sağlıklı olma derecesi yolsuzluk ile hilenin bulunma kolaylığını etkiler. Denetim komiteleri delillerin ayrıntılı olarak incelenmesi gerektiğini benimsemekte ve artık denetçilerle daha çok biraraya gelmekte ve olası hile girişimleri konusunda ekstra araştırmalar talep edilmelidir. Denetim konusunda yapılacak çalışmalar sonucunda bilgisayarları kullanarak hileler için önceden çalışma yapılabilir (Golden & Pilkington, 2006).

Şirketler kendi faaliyet alanına hitap eden uygun düzenlemelere olan ihtiyacın farkındadırlar. Bu konuda etik kurallar da geliştirilirse şirket çalışanlarına ya da yöneticilerine hesap sormak daha kolay ve sonuca gidilmesi olayın çözülmesinde yaşanacak pozitif gelişmeler mümkün olacaktır. İlerleyen dönemlerde şirketler hile girişimlerini araştırmaya yönelik örgütsel yaklaşımlarını belirlemek ve net bir sisteme koyma zorunluluğu hissedeceklerdir. Merkezden uzak bir yerde faaliyetini sürdüren yavru şirket ya da şube olası bir hile olayının incelenmesinde merkezden bağımsız bir şekilde onlardan hukuki destek ya da tavsiye almadan sürdürmek isteyebilir. Fakat bu durumda şirketin konu ile ilgili bazı ayrıntıları ve bu detayı bilmemesi genel görünüş hakkında yanlışlığa düşmesine sebep olabilir ve şube, şirket yöneticilerinin gözünde bazı olayları ve yaşanan gelişmeleri de kendilerinden gizlemiş durumuna düşebilir. Bu gibi durumlar her iki taraf için de zor ve sıkıntı verici bir ortam yaratır ve olayı daha da karmaşık hale getirebilir. İşletme yönetimleri bu gibi durumların varlığının bilincinde olduklarını

gösteren gelişme ve davranışlar sergileme ihtiyacı ile Sarbanes Oxley 'in gereklilikleri, SEC kuralları ve gelişen mesleki çizgiler doğrultusunda olası vakalar karşısında nasıl davranacaklarını planlayarak hile temelli uygulamalara karşı önceden hazırlıklı olmaya çalışmaktadırlar. (Golden & Pilkington, 2006)

### 2.2.2. İç Denetim

Bulunmuş olduğumuz dönemde denetimin; özellikle iç denetimin önemi anlaşılmiş ve iç denetimin etkinliğini artırmaya yönelik oluşumlar, çalışmalar ve düzenlenen eğitimler sayesinde iç denetimlerde hile ve hileli durumları tespit etme yetenekleri artmıştır. Bazı iç denetim birimleri, işlemlerin kontrolü ,gözden geçirilmesi ve hileler konusunda daha yetenekli olanı kolayca farkedebilecek bir seviyeye gelirken bazıları da olası bir olumsuzluk karşısında sorumluluk üstlenmek için hazır değildir. İşletmenin kendir içinde hile araştırmacılarını yetiştirmelerinin ya da istihdam etmenin önünde daha farklı engeller ve sorunlar olabilmektedir. Bunlar gibi oluşabilecek örneklerce yaşanabilecek durumlarda işletme içi personel yerine işletme dışı bir uzmandan yararlanmak uygun bir davranış olabilmektedir. (What does a Forensic Accountant do?, 2010)

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

Öncelikli sorumluluğu, bir mali tablonun güvenilirliğini belirlemek olan bağımsız denetçiden farklı olarak adli muhasebeci herhangi bir yolsuzluk olasılığının açığa vurulması ile daha yakından ilgilidir. Yukarıda yer alan mesleki beceriler sayesinde adli muhasebeciler herhangi bir şüpheli faaliyeti incelemek ve çalışanların yolsuzluk yapma potansiyellerini değerlendirmek için bireysel hesap işlemlerinde daha derin incelemeler yapmayı amaçlamaktadır. Adli muhasebeciler beyaz yaka suçlarını belirlemek için eski deneyim ve bilgilerine ek olarak özel teknikler ve kurallar da kullanmaktadır. Bu teknik ve kurallar ise bilgisayar teknolojisi, etik, kriminoloji, muhasebe ve hukuk alanlarından gelmektedir (HOFFMAN, 2004).

### **2.2.3. Şirket İçi Yargılama/Karar Verme**

Şirket üst yönetimi bazı durumlarda şirket prestijini ve marka değerini koruyabilmek için bazı istenilmeyen olayları hiç olmamış gibi gösterme eğilinde olabilirler. Bazı olayları hiç olmamış gibi göstermiyor olsalar dahi olsa hilelerle ilgili olarak deneyim ve tecrübe kazanmışlardır. Oysa artık yönetimler, yöneticiler ve denetçiler, olası hilelere ait kurallar ve yaptırımlarla ilgili ve bu tip olaylar ile ilgili tecrübe kazanmaya başlamışlardır. Günümüzde daha fazla şeffaflık ve daha açık bilgi mantığı ile düşünülecek olursa bu gibi olayların ifşasına gidilebilmektedir. Bu durum kimileri için potansiyel bir risk olarak değerlendirilebileceği gibi işletme adına uzun vadede yararlı bir uygulama olarak da değerlendirilebilmektedir (Golden & Pilkington, 2006).

### **2.2.4. Faaliyet ile İlgili Veriler- Finansal Olmayan İş Verileri**

Adli muhasebeciliğin tanımlanmasında temel olarak mali tablolar açısından riskler, görev tanımlamalarının ve yetkilerin netliği gibi konular üzerinde durulsa da, mali tablolardaki sayıların ardında şirket yöneticilerince sunulan ve yatırımcıları etkileyen büyük rakamlar ve yorumlar bütünlüğü bulunmaktadır. Mali tablolardaki görülen rakamlar şirkete olan ilgiyi gösteren tek unsur değildir. Yatırımcının finansal raporlara olan güvenini tesis etmek için düzenleyiciler ve kanun koyucular kurallar koyarlar. Ancak pek çok yatırımcı ve piyasa analiz eden kişiler bunun pek farkına varmamış olsa dahi yatırım dünyasında “Finansal Olmayan İş Verileri” (Non Financial Operating Data) olarak adlandırılan ve çok az bir kısmı denetlenebilen unsurlar giderek önem kazanmaktadır (Golden & Pilkington, 2006).

Düşük performansı göz ardı etmek, kaynakların hileli biçimde kullanılmasını örtbas etmek gibi konularda yasalar yolsuzluğu ortaya çıkartma şirket etkinliklerini en iyi şekilde değerlendirmek, konusunda tüm sorumluluğu yöneticilerine yüklemiştir. Örneğin “Web Work Marketing Co. Inc.” Şirketi oluşturduğu web sayfasında kendini “en hızlı gelişen internet şirketi” olarak tanıtarak 10.000–12.000 arasında müşterisi olduğundan bahsetmişti, oysa aynı dönemde 35 müşterisi ve 26 \$ net geliri bulunmaktaydı. Bu belitirilen söylem sadece bir slogandı ve yalan yanlış bilgiler içerse de bir heyecan yaratılmak istenmişti (Singleton, Singleton, Bologna, & Lindquist, 2006) .

Finansal olmayan işletme verilerini doğru olarak raporlama konusunda düzenleyicilerce uygulanan baskılardan dolayı yönetim sorumluluk altındadır. Dış denetçiler bu verileri görmelidir; fakat bu duruma rağmen, denetçiye verilen bilgilerin tam ve doğru olduğu hakkında bir garanti sağlamaz. Finansal olmayan iş verilerinin adli muhasebe araştırmacısıyla olan bağlantısı oldukça önemli bir konudur. Günümüzün yatırımcıları ise şirketlerin finansal performansını değerlendirmek adına satış ve karlılık rakamlarının yanında, müşterinin ürün ya da hizmetlere ne derece güvendiği, rekabet gücü, bilgiyi paylaşma, öğrenme ve güncel olmak adına değişen koşullara adapte olabilme gücü gibi kazanç ve karlılık dışındaki göstergelere de bakmaktadırlar.

Finansal olmayan performans göstergeleri arasında yeniliklere, markalara, müşterilere, insanlara, üretim/arz zincirine ve tanınmışlığa uyarlanabilecek ölçütler de yer almaktadır. Gösterilip belirtilen ölçütlerin hiçbiri finansal ölçütler değildir; ancak bu ölçütler sadece yönetimle ilgili bilgilerin gittikçe önem kazanan unsurları olduğu için değil; aynı zamanda ölçülebilir, raporlanabilir veriler oldukları için de önem kazanırlar. Geleceğe yönelik bizi daha ileriye herkesden farklı olarak düşünüldüğünde bu gibi finansal olmayan iş verilerinin daha çok kabul göreceği ve bu verilen sağladıkları yardımlardan dolayı önemlerinin giderek artacağı söylenebilir. Bu da adli muhasebe araştırmacılarına olan ihtiyacın daha da artacağını düşündürmektedir (Golden & Pilkington, 2006).

### **2.2.5. Teknolojik Gelişme Siber Suçların Yaygınlaşması**

Teknolojik gelişime paralel olarak artan internet korsanları ve siber suçların giderek artması, bunlara yönelik gelişmiş güvenlik gereksinimi ve bu tür adli soruşturmaları yürütmek için gerekli olan yetenek ihtiyacı da adli muhasebecilerin önemini giderek artırmaktadır. Teknoloji ve bilgi sistemlerinin etkili kullanımı, çevre bileşenlerini de kapsar ve etkili bir yolsuzluk karşıtı programın ayrılmaz parçasıdır. Kariyerlerinin başında olan birçok adli muhasebeci, e-ticaretin ve internetin gelişmesiyle bilgisayar kullanımından kaynaklanan ya da bu yüzden gizlenmiş problemlerle karşılaşmaktadır ([www.forensicaccounting.com](http://www.forensicaccounting.com)).

Bilgi teknolojisi (IT) perspektifinden, şirketin sistem ortamı ne kadar karmaşıkta, kurum, sahtekârlığa o kadar açıktır. ‘Yolsuzluk yapma yeteneği’ni belirlemekle ilgili olarak, IT güvenlik denetimi, kurumda güvenliğin idare edilme şekline özel önem verilerek incelenmelidir. Güvenlik sistemleri, iyi bir iç denetimin

köşe taşı olarak, görev dağılımını sağlayan bir yoldur. Tarihsel olarak, büyük ve karmaşık kurumlar bu konuda iyi değildir. Yönetim kontrolündeki zayıflıklar (kimin hangi bilgiye, ne kadar erişim izni olup kimlere izin verilmeyeceği) kaçınılmaz olarak uygunsuz erişime yol açar (Golden & Pilkington, 2006).

### **2.3. Adli Muhasebe Konusunda Yapılan Çalışmalar**

#### **2.3.1. 2000'li Yılların Öncesi**

Adli muhasebe disiplininin köklerine bakacak olursak 5000 yıldan fazla bir geçmişe dayanmaktadır. MÖ. 3300-3500 tarihleri arasında dünyanın ilk muhasebecileri olan Mısır'daki kâtipler, ticari işlemleri ıslak kil tabletlerin veya papirüslerin üzerine kaydediyorlardı. Bir kâtip orijinal dokümanı daha sonra ince bir kil zarfın içine katlayıp koyuyordu. Eğer bundan sonra dış tabletle herhangi bir amaçla oynanıp kurcalanırsa bu durum bir soruşturmaya konu oluyordu. Mısırlı muhasebeciler, kraliyet denetçileri herhangi bir düzensizlik tespit ettiklerinde, para cezası, sakat bırakma hatta ölüm cezası verebildikleri için titiz kayıtlar hazırlamak hususunda son derece dikkatliydiler. MÖ. 321-184 arasında Hindistan Mauray dönemi boyunca kayıtlarda doğruluk ve suçlulara hesap sormaya yönelik bir eğilim görülmektedir. Muhasebe kavramları üzerine en eski bilimsel çalışması olarak tanınan Kautilya'nın Arthashastra'sında, en az 40 farklı tip zimmet sıralanmaktadır. Kautilya ayrıca, muhasebecilerin görevleri esnasında işledikleri kasıtlı dolandırıcılık, ihmal ya da savsaklama şeklindeki suçlar için cezalandırılmaları gerektiğini ileri sürmüştür (Oberholzer, Quality Management in Forensic Accounting, 2002 KASIM).

Bu ilk yıllar boyunca, hukuk çalışması muhasebecilerin hizmetlerinin büyük bir bölümünü oluşturmaktaydı. Edinburg Muhasebeciler Topluluğu isimli kuruluş 1854 yılında muhasebe ve hukuk arasındaki ilişkiye dikkat çekmek için bir kraliyet fermanı talep etti. Muhasebecinin işi yalnızca hesap uzmanlığı ile sınırlı değildir.

Ayrıca kanunun zorunlu genel prensipleriyle hatırı sayılır tanıdık geniş bir alana da hitap etmektedir. 20. yüzyılın ilk yıllarına kadar, imtiyazlı muhasebeciler yoğun bir şekilde çalışarak artan muhasebe hizmetleri ve mahkeme huzuruna çıkmalar şeklindeki aşırı işlerinin küçük bir bölümünü azalttılar. Kısaca adli muhasebecilik, muhasebenin içerisinde yeni bir uzmanlık olmaktan ziyade, muhasebeciliğin köklerine geri dönüşü temsil etmektedir (Oberholzer, Quality Management in Forensic Accounting, 2002 KASIM).

### 2.3.1.1. Adli Muhasebe Teriminin Kullanımı

Adli muhasebe terimini ilk defa 1824 yılında İskoçyalı James Mc.Clelland adlı bir muhasebeci kendi tanıtım reklamında kullanmıştır. Bu kişi, reklamda kendisini mahkemelerde ve tahkim işlerinde uzman tanık olarak tanıtmıştı (Ramaswamy, September, 2007).

XX. yüzyılın başlarında adli muhasebe mesleği Amerika Birleşik Devletleri'nde ve İngiltere'de yaygınlık kazanmaya başlamıştır. Adli muhasebecilerin ilk olarak çalıştırıldığı kurumlardan birisi de Amerikan İç Gelirler Servisi (IRS – Internal Revenue Service)'dir. Amerika Birleşik Devletleri'nde 1927 yılında Federal Araştırma Bürosu (FBI – Federal Bureau of Investigation) ajanı olan Eliot Ness, Al Capone adlı vergi kaçakçısını yakalamada Amerikan İç Gelirler Servisi'nde muhasebeci olarak görev yapan Elmer Iwey'i kendileriyle ortak çalışmaya davet etmişti. Iwey'in de yer aldığı ortak bir çalışmayla birlikte Capone yakalanmıştır (Pehlivan, 2010).

Bu olaydan sonra II. Dünya Savaşı (1939 – 1945) yıllarında Federal Araştırma Bürosu, yaklaşık olarak 500 kadar adli muhasebeciyi bünyesinde çalıştırma kararı almıştı. Adli muhasebenin XX. yüzyıl içerisindeki mihenk noktaları aşağıda gösterilmiştir (Ramaswamy, September, 2007);

- 1946 yılında Maurice E. Peloubet tarafından *Adli Muhasebe:Bugünün Ekonomisinde Adli Muhasebenin Yeri* adlı eserin yayımlanması,
- 1982 yılında Francis C. Dykeman tarafından *Adli Muhasebe: Uzman Şahit Olarak Muhasebeci* adlı çalışmanın yayımlanması,
- 1986 yılında Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü (AICPA – American Institute of Certified Public Accountants) tarafından, dava hizmetlerinin altı alanına –zararlara, antitröst analizlerine, muhasebeye, değerlemeye, genel danışmanlığa ve analizlere– değinen Pratik Yardım 7'nin çıkarılması,
- 1988 yılında Sertifikalı Hile Denetçileri Kurulu'nun (ACFE – Association of Certified Fraud Examiners) kurulması, □ 1988 yılında adli muhasebecinin ana karakter olduğu yeni bir dedektif romanı türünün yayımlanması,
- 1992 yılında Uluslararası Adli Denetçiler Amerikan Koleji'nin (ACFEI – American College of Forensic Examiners International) kurulması,

- 1997 yılında Amerikan Adli Muhasebeciler Kurulu'nun (ABFA – American Board of Forensic Accounting) kurulması,
- 2000 yılında Adli Muhasebe, Denetim, Hile ve Vergileme Dergisi'nin (The Journal of Forensic Accounting, Auditing, Fraud and Taxation) çıkarılmaya başlanmasıdır.

### 2.3.1.2. Adli Muhasebe'nin 2000'li Yıllar Öncesi Gelişimi

Eğer adli muhasebenin nasıl oluştuğu konusunda geçmişine bakacak olursak, 1898'de "**Kanıt nasıl elde edilir ve sunulur?**" adlı makaleyle başlayan, 1920'de ünlü gangster Al Copone'nun bir araştırmacı muhasebeci (IRS) tarafından yakalanması ve 1940'larda 600 muhasebecinin FBI'da "Özel Ajan Muhasebeci" olarak çalışmaya başlamasıyla devam ettiğini ve sürecin bu şekilde ilerlediğini görmekteyiz. 1946'da Maurice E. Pelaubet'in Forensic Accounting; Its Place in Today's Economy" adlı kitabı ve bunu takip eden 1982 de basılmış olan Forensic Accounting; Accountant as an Expert Witness" adlı kitabını takip eden 1986 basımı "Araştırmacı Muhasebeci" kitabıyla adını daha çok duyurmaya ve bilinirliğini artırmaya başlamıştır.

Adli muhasebenin ortaya çıkışı ve kullanımına ihtiyaç duyulması 2000'li yıllardaki büyük şirket skandalları, SOX(Kanunlar Bütünü) SAS 99 gibi tüm bu gelişmeler Adli Muhasebe Mesleği'ne gereksinimi artırmıştır. Dünya'da kısa isimleri ACFEİ, ACFE, ACFS, NACVA ve Institute of Business Appraisers adlı kuruluşlarca Adli Muhasebe ve Hile Denetçisi Uzmanları yetiştirilmeye başlanmış ve sertifikasyonla akredite edilmiştir. (Toraman, 2009)

Yakın geçmişinde yer alan önemli olaylar adli muhasebe mesleğinin, bu mesleğin gelişmesine çok önemli katkıda bulunmuştur.. (Gülaçtı, (2004))

- a. Dava açma desteği teriminin adli muhasebe mesleğine eklenmesi
- b. Diplomalı Hile Araştırmacıları Kuruluşu, Ulusal Adli Muhasebeciler Derneği ve Ulusal Dava Açma Destek Hizmetleri Birliğinin Kurulması
- c. Treadway ve MacDonald Komisyon raporları
- d. AICPA (Amerikan Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü) tarafından SAS No 53, Denetçinin Hataları ve Düzensizlikleri İzleme Sorumluluğu raporunun Yayınlanması

- e. IIA ( Dahili Denetçiler Enstitüsü) tarafından 3 nolu “Hilenin caydırılması, İzlenmesi, Araştırılması ve Raporlanması” başlıklı İç denetim standartları raporunun yayınlanması,
- f. Brigham Young Üniversitesi ve Nebraska Üniversitesi bünyesinde hile denetimi hakkında üniversite düzeyinde derslerin konması,
- g. Hile denetiminin tam bir bölüm halinde ele alındığı ilk denetleme metninin yayınlanması,
- h. Mali Direktörler ve Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü tarafından hile izleme politikalarının kabul edilmesi,
- i. Dış denetçilerin hile izleme ve suç teşkil eden fiilleri denetleme kurulları ve SEC’e (Kamu şirketleri) rapor etme konularında yükümlü tutulmalarının önerildiği ABD davası
- j. Federal hüküm verme kılavuzları vs.

### **2.3.2. 2000’li Yıllar Sonrası**

Dünyada hile ile ilgili olarak yapılmış çok sayıda çalışma vardır. Bu çalışmaya da temel teşkil eden ve ACFE tarafından ilki 1996 yılında yayınlanan mesleki hile ve suiistimal raporları 2000 yılından itibaren her iki yıldabir yayınlanmaktadır. Bu raporlarda 2010 yılına kadar ABD’deki mesleki hile ve suiistimaller konu edilirken 2010 yılında tüm dünya ülkeleri konu edilmeye başlanmış, mesleki hilenin tüm dünyada önemli bir sorun olduğu görülmüştür.

Farrell ve Franco (1999) yaptıkları ve SAS No: 82 sonrasında denetçilerin işletmelerde meydana gelen hilelerin tespit edilmesindeki ve önlenmesindeki rolleri ve denetçilerin deneyimlerinin rollerin algılanmasında fark yaratıp yaratmadığının araştırıldığı çalışma kapsamında ankete cevap veren 180 katılımcının %61’i hilenin araştırılması ile ilgili sorumlulukları olmadığını beyan etmiş, %26’sı kararsız kalmışlardır. Denetçilerin denetim faaliyetini yerine getirirken polis veya dedektif gibi davranmalarının gerekip gerekmediği sorusuna ise denetçilerin %76’sı gerekmediği yönünde görüş bildirmişlerdir.

Johnson ve Rudesill (2001) yaptıkları çalışmada ABD’deki küçük işletmelere verilen hizmetler konusunda uzmanlaşmış olan denetçilere yaptıkları ankette denetçilerin küçük işletmeler üzerindeki hile riskini nasıl gördüklerini, bu işletmelere hile tespit ve önleme konusunda ne tür hizmetler verdiklerini araştırmış, 171 denetçinin cevap verdiği ankette, denetçilerin %57’si denetçilerin sadece hile

olasılığını değerlendirip ona göre plan yapmaktan sorumlu olduklarını, %34'ü sadece finansal tablo için önem arz edenleri, %1'i, çalışan hilelerini tespit etmekten sorumlu olduklarını beyan etmiştir. Katılımcılar, işletmelere hile ile ilgili olarak verdikleri hizmetler için ise %79 ile iç kontrol sistemini değerlendirme, %40 ile denetleme sürecinde hile tespiti, %14 ile Hile denetimi ve hile inceleme, % 6 ile hile semineri vermek olarak beyan etmişlerdir (Johnson, 2001) .

### **2.3.3. Denetim Firmalarının Yapmış Olduğu Çalışmalar**

Hile ile ilgili olarak yapılan önemli çalışmalardan biri de KPMG tarafından yapılan çalışmalardır. KPMG tarafından 2003 yılında 453 halka açık işletmenin üst düzey yöneticileri ile yapılan hile anketi çalışmasında, 1998 yılına göre rapor edilen hilelerde %13 oranında artış olduğu, işletmelerin hile karşıtı faaliyetlerini artırdıkları, çalışan hileleri daha sık görülmekle birlikte, finansal tablo hilelerinin ve sağlık/sigorta hilelerinin daha maliyetli olduğu ortaya çıkmıştır (KPMG hile anketi, 2003, 6). 2003 sonuçları 1998 ve 1994 sonuçları ile karşılaştırıldığında ise tüm hile karşıtı faaliyetlerde artış olduğu görülmüştür (KPMG, 2003, 8).

KPMG tarafından 2008 yılında ABD'de, yıllık gelirleri 250 milyon dolar ve daha fazla olan özel, halka açık ve kamu kuruluşlarından oluşan 204 işletmenin yöneticileriyle yapılan ve sonuçları 2009 yılında yayınlanan hile anketinde katılımcılara, gelecek on iki aya dair hile ile ilgili beklentileri sorulmuş, her üç hile türü için de %60 ve daha üstünde olmak üzere aynı kalacağı veya artacağına inandıkları ortaya çıkmıştır (KPMG, 2009, 6).

PwC tarafından 2001 yılında gerçekleştirilen Avrupa ekonomik suç anketinde Avrupa'daki büyük işletmelerin %42,5'inin son iki yılda ekonomik suçtan dolayı mağdur olduğu ve bu işletmelerin %60'ında faillerin işletme içinden olduğu ortaya çıkmıştır. Ankete katılan işletmelerin 3/4'ü hile riskinin gelecekte de en az içinde bulunulan yıl kadar yüksek olacağını, 1/3'ü ise gelecekte daha yüksek olacağına inandıklarını belirtmişlerdir (PwC,2001, 2).

PwC tarafından 2003 yılında gerçekleştirilen küresel ekonomik suç anketinde ekonomik suçların hala önemli bir tehdit olarak devam ettiği, büyük işletmelerin diğerlerine göre daha fazla tehdit altında oldukları ve ankete cevap veren tüm sektörlerdeki işletmelerin yüzde 30'dan fazlasının hile mağduru oldukları, hiçbir sektörün güvende olmadığı tespit edilmiştir(PwC, 2003, 3). Ankette en sık karşılaşılan ve en kolay tespit edilen hile türünün varlık usulsüzlüğü olduğu tespit

edilmiş, hilenin marka imajı ve çalışanlar üzerindeki moral etkisinin finansal kayıplardan daha önemli olduğu sonucuna ulaşılmıştır (PwC, 2003, 3). PwC'nin 2007 yılında gerçekleştirdiği küresel ekonomik suç anketinde hilenin işletme dünyasının en önemli problemlerinden biri olarak varlığını devam ettirdiği, hiçbir ülke, sektör ve işletme türünün hileye karşı bağışıklığının olmadığı görülmüştür. Kırk ülkeden 5428 işletmenin katıldığı çalışmada katılımcıların %43'ünde fazlası en az bir önemli hile vakası yaşadıklarını beyan etmişlerdir(PwC, 2007, 4). PwC tarafından gerçekleştirilen ve 54 ülkeden 3037 üst düzey yöneticinin (Türkiye'den 52) katıldığı 2009 küresel ekonomik suç anketinde ise ekonomik suçların bölgeden bölgeye değiştiği, gelişmekte olan ülkelerde hilenin ortalamanın üzerinde olduğu, sigorta, finansal hizmetler ve telekomünikasyon sektörlerinde diğer sektörlerle göre daha fazla hile olduğu ve önceki üç ankete göre hilelerin artış eğiliminde olduğu görülmüştür (PwC, 2009, 6) (KARAUSTA, 2013).

## **2.4. Adli Muhasebe ve Türkiye Gelişimi**

### **2.4.1. Türkiye'de Önceden Yapılmış Çalışmalar.**

Adli Muhasebe mesleği ve bu alan ile ilgili olarak 2000'li yıllarda 3-4 civarında makale, yüksek lisans ve doktora tezleri, yüksek lisans düzeyinde bazı programlar ve dersler, bazı denetim şirketlerinde ve özel kurumlarda belirli çalışmalar ve bu yönde uygulamalar da yapılmaktaydı. Bu süreçte toplumda bulunan bireylerin ve kurumların artan oranda mahkemelere başvurmaya başlaması, ticari işlemlerin daha çeşitlendirilmiş hale gelmesinden dolayı giderek daha da karmaşık hale gelmesi ve bunun neticesinde oluşan gelişmelerden sonra bireylerin ve kurumların devlet ilişkilerinde oluşan durumların giderek artan sorunlara dönüşmesi ve bunlar yaşamaları nedeni ile; İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası tarafından kurulan İSMMM Akademi 2009 yılında "Bağımsız Adli Muhasebe Uzmanlık Programı" faaliyete geçerek Adli Muhasebe Uzmanları yetiştirilmeğe başlanmış ve akredite çalışmaları devam etmektedir. İlk olarak ABD 'de ortaya çıkmış ve önemli bir meslek olarak görülen ve gelişimine devam eden '**Forensic Accounting**' orijinal ismi ile Türkiye'de '**Mahkemeye Ait**', '**Adli Davalarda Bir Standart Olarak Kabul Edilme**' şeklinde tanımlanmış durumda olup, '**Adli Tıp**' örneğinde olduğu gibi '**Adli Muhasebe**', uygulayan açısından bakıldığında '**Adli Muhasebeci**' olarak karşımıza çıkmaktadır (Bozkurt N. , 2009).

#### 2.4.1.1. Akademik Çalışmalar

Türkiye’de hile ile ilgili olarak yapılmış çalışmalar mevcuttur. Bunlardan Şengür (2011) “**İşletmelerde Hile, Hilelerin Önlenmesi, Hileli Finansal Raporlama ile İlgili Düzenlemeler ve Bir Araştırma**” isimli doktora tezi kapsamında Türkiye’de faaliyet gösteren işletmelerde gerçekleştirilen bağımsız denetim ve iç denetim çalışmaları sırasında en sık tespit edilen hile çeşitlerinin belirlenmesi, bağımsız denetçilerin ve iç denetçilerin hilelerin önlenme Türkiye’de hile ile ilgili olarak yapılmış çalışmalar mevcuttur. Bu çalışmada Şengür(2011) “İşletmelerde Hile, Hilelerin Önlenmesi, Hileli Finansal Raporlama ile İlgili Düzenlemeler ve Bir Araştırma” isimli doktora tezi kapsamında Türkiye’de faaliyet gösteren işletmelerde gerçekleştirilen bağımsız denetim ve iç denetim çalışmaları sırasında en sık tespit edilen hile çeşitlerinin belirlenmesi, bağımsız denetçilerin ve iç denetçilerin hilelerin önlenme sinde etkili olan faktörlerin etkili olma düzeyi konusundaki görüşlerinin belirlenmesi amacıyla bağımsız denetçi ve iç denetçilere uyguladığı ankette; işletme yönetiminin çalışanlara iyi örnek olan davranışlarda bulunarak yüksek etik değerler sergilemesinin, hileli finansal raporlama ile yolsuzluk ve ahlâki olmayan davranışların önlenmesinde varlıkların kötüye kullanılmasının önlenmesinden daha çok etkili olduğu, denetim komitesinin etkinliğinin, hileli finansal raporlamanın önlenmesinde diğer iki temel hile çeşidinin önlenmesine göre daha etkili olduğu, işletmenin bağımsız finansal tablo denetimi yaptırıyor olmasının, hileli finansal raporlamanın önlenmesinde diğer iki temel hile çeşidinin önlenmesine göre daha etkili olduğu, iç denetim veya bağımsız denetim ekibi içerisinde sertifikalı hile denetçisinin görev almasının, yolsuzluk ve ahlâki olmayan davranışların önlenmesinde diğer iki temel hile çeşidinin önlenmesine göre daha etkili olduğu, hileli faaliyetlerde bulunanlar veya kurumsal davranış ve etik kurallarına aykırı davranışta bulunanlar için cezai yaptırımlar konulmasının, varlıkların kötüye kullanılmasının önlenmesinde diğer iki temel hile çeşidinin önlenmesine göre daha etkili olduğu ve çalışanların işletmeye karşı olumlu duygular beslemesini sağlayacak pozitif işletme çevresi oluşturulmasının, varlıkların kötüye kullanılmasının önlenmesinde diğer iki temel hile çeşidinin önlenmesinden daha çok etkili olduğu sonuçlarına ulaşmıştır (Şengür, 2011).

#### 2.4.1.2. Eğitim Yönünden İncelenmesi

Bir diğer çalışma ise Pehlivan (2010), “**Adli Muhasebe Eğitimi ve Türkiye’de Adli Muhasebe Eğitiminin Geliştirilmesine Yönelik Bir Araştırma**” başlıklı doktora tezi çalışmasında üniversitelerde adli muhasebenin gerekliliği ve adli muhasebenin müfredata entegre edilmesi ile ilgili olarak Türkiye’deki üniversitelerin muhasebe ve finansa bilim dallarında görev yapan akademisyenlerin adli muhasebe eğitimine yönelik bakış açıları değerlendirilmiş, akademisyenlerin yüzde 63’ünün mevcut muhasebe müfredatlarını yeterli gördüğü ve müfredatta köklü bir değişiklik düşünmedikleri tespit edilmiştir. Çalışmada ayrıca, Türkiye’de adli muhasebe eğitimi ile ilgili oldukça sınırlı sayıda dersin olduğu (akademisyenlerin %95’inin halen yürüttükleri programlarda adli muhasebe ile ilgili hiçbir yoktur), akademisyenlerin %61’inin adli muhasebe konusunda bilgi sahibi olduğu, %47’sinin ise muhasebe müfredatının adli muhasebe konularını kapsamı gerektiğini düşündüğü görülmüştür anket çalışmaları da mevcuttur.

#### 2.4.1.3. Bağımsız Denetim Rolü

Kandemir (2010), “**Muhasebe hilelerinin ortaya çıkarılmasında ve önlenmesinde bağımsız denetimin rolü ve bağımsız denetçinin sorumluluğu**” başlıklı doktora tezi kapsamında temel olarak mali tablolarla ilgili muhasebe hilelerinin özellikleri ve bunların ortaya çıkarılması ve önlenmesi açısından hukuki olarak bağımsız denetçilere yüklenen sorumlulukları, Türkiye’de bağımsız denetime ilişkin faktörler ile müşteri işletmeler ve bağımsız denetim kuruluşlarına düzenleyici ve denetleyici kuruluşlar tarafından verilen cezalar arasında nedensellik ilişkisi olup olmadığını, düzenleyici ve denetleyici kuruluşların ve dolaylı olarak kamunun muhasebe hilelerinin ortaya çıkarılması ve önlenmesinde hukuki, idari ve cezai sorumluluğu nasıl dağıttığını, bağımsız denetim kuruluşlarının muhasebe hilelerinin ortaya çıkarılması konusunda rolleri ile ilgili algıları ve kendilerini sorumlu görüp görmediklerini ortaya koymaya çalışılmıştır. Çalışmada, düzenleyici ve denetleyici kuruluşların olumsuz görüş bildirimlerini denetim kalitesiyle ilişkilendirdiği ve bağımsız denetçilerin görev ve sorumluluklarını yerine getirdiği, hata/hileleri ortaya çıkarmayı amaçlayan bir denetim çalışması planlayıp uyguladığının göstergelerinde biri olarak kabul ettiği görülmüş, muhasebe hilelerinin ortaya çıkarılması konusunda Türkiye’deki bağımsız denetçilerin eğilimleri, algılamaları ve deneyimleri de ortaya konmuş, bağımsız denetçilerin genel olarak çok az sayıda hile ile karşılaşmalarından

dolayı az deneyime sahip oldukları, hileleri ortaya çıkarma konusunda ileri düzeyde teknikler yerine geleneksel teknikler kullandıkları ve hile maliyetini daha düşük tahmin ettikleri sonucuna ulaşılmıştır.

#### **2.4.1.4. Adli Muhasebenin Uygulanabilirliğin Değerlendirilmesi**

“**Adli Muhasebecilik ve Türkiye’de Uygulanabilmesi İçin Altyapı Bileşenlerinin Mevcut Durumu, Değerlendirilmesi ve Öneriler**” başlıklı doktora tezi kapsamında, adli muhasebeye ve adli muhasebeciye olan ihtiyacı ve Türkiye’deki alt yapıyı sorgulamıştır. Çalışmada, adli muhasebe uygulamasının hayata geçirilmesinin hilelerin belirlenmesi ve ortaya çıkarılması konusunda bağımsız denetimi tamamlayan bir unsur olacağı değerlendirilmiştir. Ayrıca muhasebe eğitiminde pek çok hukuk dersini yer aldığı, belirli bir eğitim almış, konusunda uzmanlaşmış, avukat, yargıç, savcı, emniyet görevlisi gibi meslek mensuplarına hiç bilmedikleri bir mesleki program hazırlamak yerine farklı alanlarda hukuk eğitimi almış muhasebe meslek elemanlarının yetiştiği, işletme, maliye, iktisat temelli lisans eğitimi mezunlarına yönelik bir eğitim programının düzenlenmesinin daha uygun olacağı ve adalet bakanlığı, maliye bakanlığı, TURMOB ve bu konularda çalışan akademisyenlerden oluşan bir komisyon oluşturularak adli muhasebenin uygulanabilmesi için gerekli düzenlemelerin yapılmasının gerekli olduğu sonucuna ulaşılmıştır (Akyel N. , 2009).

#### **2.4.2. Türk Basında Adli Muhasebe**

##### ***Adli muhasebeciler görevde...***

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

En zarar verici hilekârlıklar, şirketin borsada değer kazanması için mali tabloların abartılması şeklinde oluyor. Örneğin herkesin bildiği dünyanın en büyük enerji devi Amerikalı Enron firması da bu şekilde batmış ve olan sadece şirkete

olmamış, hissedarlar da ellerindeki avuçlarında ne varsa kaybetmişlerdi. Bir de vergiden kaçmak için kârı düşük gösterme şeklinde yapılan hilekârlıklar var. Bunların yanı sıra çalışanlar tarafından yapılan suistimaller de FRC'nin çalışma alanına giriyor. FRC'nin verdiği bilgilere göre, adli muhasebeciler ABD'de birçok faili meçhul cinayetin aydınlatılmasında bile etkili olabiliyor. Örneğin FBI'da da şu an itibariyle yaklaşık 600 adli muhasebe uzmanı çalışıyor (Sabah, 02.09.2011).

### ***Adli muhasebe uzmanları görevde***

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

### ***Adli Muhasebecilik Şart***

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

### ***Güven ama Kontrol Et !!***

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

### ***Adli muhasebeciler görev başında...***

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

hayatında dedektif gibi hile verisi toplayan adli muhasebecilerin hizmet vermeye başlamasına az kaldığını belirtti (Haberdar, 25.07.2010).

### ***Adli Muhasebe Mesleğinde Mahkemeye Yönelik Uygulamalar ve Bir Araştırma***

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

### ***Adli Muhasebeciler Geliyor***

İSMMMO Başkanı Yahya Arıkan akademik eğitimini verdikleri "Bağımsız Adli Muhasebe Uzmanlığı" sertifika programıyla, iş hayatında dedektif gibi hile verisi toplayan adli muhasebecilerin hizmet vermeye başlamasına az kaldığını belirtti. Sertifika programı sonrasında "dedektif gibi hile verisi toplayan" muhasebecilerle karşılaşacağını aktardı. Arıkan, çalışanları hile yapmaya iten baskı unsurlarının ise 3 ana grupta toplandığını vurgulayarak, bunların; "mali içerikli baskılar", "kötü alışkanlıklardan doğan baskılar" ve "işle ilgili baskılar" olduğunu kaydetti. Çalışanların ortalama yüzde 30'unun ilk üç yılında yolsuzluk yaptıklarını, yüzde 70'inin ise iş yaşamlarının 4-35'inci yılları arasında hileli işlemlere bulaştıklarını belirtti (Radikal, 25.07.2010).

### ***İSMMMO, sertifika programı eğitimlerine başladı***

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

### ***Adli Muhasebeciler Geliyor***

Bağımsız Adli Muhasebe Uzmanlığı sertifika programı eğitimlerine başlayan Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası iş hayatında dedektif gibi hile verisi toplayan muhasebeciler yetiştirecek. İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası (İSMMMO) Başkanı Yahya Arıkan, kurumsal çatıları altında hizmet veren

Akademi’de verilen sertifika programları sonrası iş hayatında çok yakında “dedektif gibi hile verisi toplayan” muhasebecilerle karşılaşılacağını söyledi. Arıkan, İSMMMO Akademi bünyesinde gerçekleştirilen programda muhasebeci ve mali müşavirin eğitim gördüğünü anımsatarak, ABD’de Al Capone’u yakalayan meşhur adli muhasebeci örneğinde olduğu gibi, Türkiye’de de işletmelerde hilelerin önlenmesi ve ortaya çıkarılmasına yönelik çalışma örneklerinin çok yakında görülmeye başlanacağını söyledi. .... (Taraf, 26.07.2010).

***Rüşvetçiler, hilekarlar yandı!***

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

### **3. ADLİ MUHASEBE ve ADLİ MUHASEBECİLİK MESLEĞİ**

#### **3.1. Adli Muhasebeci**

Bir işi en iyi bilen kişi, ilgili işi yapan kişidir ve bu işi yapan kişiler de konularında uzman kişilerse yapacakları birkaç değişiklikle buldukları durumu olduğu gibi değil, olmasını istedikleri gibi, görünür hale getirebilirler. Bilanço düzenlenmesi, muhasebe kayıtları, defterler, faturalar vb. konularda kayıtsal ve düzenleme konularında uzman olan bazı kötü niyetli kişiler hileli uygulamalarla rakamları manipüle edebilir, bir anda binler milyonlara, karlar zarara, zararlar kayıplara dönüşebilir. Satışlar yöneticilerin ya da patronların isteği doğrultusunda ayarlanıp yükselip düşebilir. Bu konularda neye, nasıl ve nereye dikkat edilmesi gerektiğini ancak uzman bir hesap kontrolörü (denetçisi) söyleyebilir. Bu bahsedilen hileli uygulamaların ortaya çıkartılması için gerekli eğitimi alarak yetişmiş uzman kişilerden oluşan ve Amerika Birleşik Devletleri, Kanada ve İngiltere gibi ülkelerde uygulamalarına rastladığımız adli muhasebecilik meslek grubu ön plana çıkmaktadır (Akyel N. , 2009).

#### **3.1.1. Adli Muhasebe Mesleği Nerelerde ve Nasıl Uygulanmaktadır**

Adli muhasebeyi tanımladıktan sonra bu mesleği gerçekleştiren adli muhasebecilerin kimler olduğu, nerelerde ve nasıl görev aldıkları, yetkinliklerinin neler olduğu gibi sorulara cevap olacak özelliklerine değinmek ve belirtmek bu mesleği daha iyi anlamak adına uygun olacaktır.

Gelişen dünya ve ilerleyen imkanlar ile birlikte artan teknolojik olanaklarla karmaşıklaşan ticari iş süreçleri, suç faaliyetlerinin çözümünde yargı mensupları ve suç bilimi ile ilgilenen araştırmacılarının yetersiz kalmasına neden olmuştur. Bu gerçekten dolayı, ticari uyuşmazlıkları ve beyaz yakalılar tarafından işlenen suçları artırdığı gibi aklama suçu ve terörizmin finansmanı gibi suç faaliyetlerinin de artırmasına neden olmuştur. Finansal skandallar ve aklama suçu gibi finansal suçlar hukuki düzenlemeler ile özellikle bugünün hileli işletme faaliyetleri, bu konu ile yakından ilgilidir (Z.Rezaee, 2005).

İşletmelerdeki finansal skandallar, muhasebecilerin kendi üzerine düşen görevlerini yaparken potansiyel hile, meydana gelen diğer olaylar ve diğer yasal olmayan faaliyetlerden haberdar olmamaları nedeniyle ortaya çıkmaktadır. Adli

muhasebecilik mesleği, muhasebe ve hukuk arasında bağlantı ve ilişki kuran, muhasebeye yeni bir bakış açısı sunmaktadır. Adli muhasebecilik mesleğini yapan kişiler tam da değilinen bu noktada doğan, ortaya çıkan ihtiyaclara cevap verebilmek için belirli eğitim, deneyim ve bilgi düzeyine sahip alanı ile ilgili yetkin 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 (McMillan E. J., 2006).

Gelişmiş ülkelerde geniş bir şekilde uygulama alanı bulan adli muhasebeciliğin amacı; mahkeme ve diğer bazı hukuki amaçlar için yapılan uzman muhasebeci çalışmalarında, avukatlar ve muhasebeciler arasındaki gerçekleşen bilgi alişverişinde köprü kurmaktır. Kültürel arabuluculuk ile “yasallık” ve “ekonomi” arasındaki belirli ilişkiler içerisinde yer alırken sağladığı katkıya “hukuki ekonomi” demek mümkündür (James W. Williams, Ağustos 2002).

Mesleğini icra eden adli muhasebeciler; dava destek danışmanlığı, hile denetçiliği ve hile araştırmacılığı ve uzman tanıklık hizmetleri gibi alanlar ile aklama suunun önlenmesi ve ortaya çıkarılmasını ve bunlar ile birlikte sorunlara çözümler sağlayabilecek yetkinlikte meslek elemanlarıdır (Toraman, 2009).

Adli muhasebeciler hilenin tespiti ve önlenmesi, mesleki soruştırmalar ve mali tablo hileleri hakkındaki soruştırmalar ile ilgili hukuk davaları üzerinde de çalışırlar. Adli muhasebeciler, adli sorunlarda dava mahkemeye intikal etmeden veya dava sürecinde, tartışmanın çözüme kavuşturulabilmesi için gerekli esasları belirleyecek bir muhasebe analizi sağlarlar. (Bonita K. Peterson ve Barbara P. Reider, 2001)

### **3.1.2. Adli Muhasebe Terimi ve Kullanıldığı Alanlar**

Adli muhasebeci mesleği olarak kullanılan terimi genellikle kullanıldığı durum, gerçeğe ulaşmak için ve bu gerçekten yola çıkararak bilirkişi yargısına varmak için “analiz, inceleme, soruştırma, denetleme veya sorgulama işlemlerini gerçekleştiren Sertifikalı Kamu Muhasebecileri (Certified Public Accountant - CPA) için kullanılmaktadır (Laryy, 2000 -2001/55).

Uluslararası Yeminli Muhasebeciler Birliği (American Institute of Certified

Public Accountants – AICPA) "hiçbir avukatın diğerine sağlayamayacağı profesyonel destek" açıklaması muhasebecilerin davalarda sundukları desteği tanımlamaktadır (Pazarçeviren, 2005.).

Ticaretin belgeler üzerinden ilerlenmesi nedeniyle, ticari davalar genelde bu belgelerin kanıtlanması veya çürütülmesi temelinde şekillenmektedir. İşletmeler ve hükümet kurumları genelde adli muhasebecileri, suç işlendikten sonra işlenen ve bu suçu takip etmeleri amacıyla kullanırlar. İdeal olarak adli muhasebeciler iki tarafın; şikâyet, talep beyanı, söylenti veya sorular hakkında daha hızlı ve etkin şekilde karar vermelerine veya en azından mali faktörün; devam eden bir tartışmanın konusu olarak kullanılmasını azaltmaya olanak sağlamalıdır. (Lindquist, 1995.)

Adli muhasebeciler adli tahkikata ilişkin olarak kamusal alanda çalışırken, aynı zamanda bankalar, sigorta şirketleri gibi özel kuruluşlarda, özel muhasebe ve denetim firmalarında veya polis birimleri gibi devlete ait kuruluşlarda (Federal Soruşturma Bürosu-FBI ve Dahili Gelirler Servisi-IRS vb.) hükümet, şirket soruşturmaları, cezai olaylar, dava desteği, sigorta iddiaları konularında, hükümet yetkilendirme programlarında, soruşturmalarda, hibe ve sübvansiyon soruşturmalarında, hükümet yardımına yönelik soruşturmalarda çalışmaktadırlar. (About Forensic Accounting, 2011) Adli soruşturmalar kolluk güçleri tarafından yürütülen suç soruşturmaları ile de ilgilidirler. Bir adli muhasebeci federal, bölgesel veya yerel polis güçleri veya avukatlık şirketleri tarafından ücret karşılığında tutulabilmektedir. Bir adli muhasebecinin raporu az ve öz bir şekilde, profesyonelce objektif kanıt sunmak amacıyla hazırlanmaktadır. Bir adli muhasebeci, bir parça muhasebeci bir parça dedektif olmalıdır. Muhasebecinin, hesapları iyi analiz etme ve inceleme bilgisi bulunmaktadır.

Çoğu zaman hesap ve kayıtlar incelenmekte, gerçekler, mahkemede ortaya çıkarılmaya çalışılmaktadır. Dedektifin ise, tanıklarla görüşmek, kanıtları ortaya çıkarmak ve hukuk bilgisi bulunmaktadır. Bir muhasebecinin ve bir dedektifin bu öğeleri birleştiği zaman ortaya tam bir suç soruşturmacısı yani adli muhasebeci çıkmaktadır (R.Lundelius, 2003).

Son yıllarda Sarbanes-Oxley Yasası'nın da etkisiyle ABD'de adli muhasebecilere olan talep hızla artmaktadır (Oberholzer, Quality Management in Forensic Accounting, 2002 KASIM). ABD'de 2002 yılında yürürlüğe giren Sarbanes-Oxley Yasası (Sarbanes-Oxley Act) ile birlikte bağımsız denetim için yeni bir sistem tasarlanmış ve Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu (Public

Company Accounting Oversight Board-PCAOB) adlı kurul oluşturularak ABD’de bağımsız denetim hizmetinde bulunacak kuruluşların bu gözetim ve denetim kuruluna kaydı zorunlu tutulmuştur. Bu yasa ile şirket yöneticilerine iç kontrol sistemini inceleme ve denetleme yükümlülüğü, şirket CEO (Chief Executive Officer) ve CFO (Chief Financial Officer)'larına da mali tabloları onaylama yükümlülüğü getirilirken, şirketlerde denetim firmasının atanması ve çalışmasının gözetiminden, denetim raporunun veya ilgili çalışmanın hazırlanması veya sunulması bakımından doğrudan sorumlu olacak bir denetim komitesi bulunması zorunluluğu da getirilmiştir. (Akyel H. K., 2004) Bu sistemde adli muhasebecinin görevi ise; denetim ve inceleme becerileri ışığında denetim komitelerine veya şirketlerin yöneticisine, CEO, CFO ve CAO’ suna (Chief Accounting Officer) özel danışmanlık hizmeti verebilecek veya Amerikan Sermaye Piyasası Kurulu’nun (Securities and Exchange Commission–SEC) iznine tabi olmak koşulu ile denetim komitelerinde görev alabileceklerdir (Pazarçeviren, 2005,).

### **3.1.3. Adli Muhasebecilerin Olaylara Yaklaşım Tarzı**

Adli muhasebeciler olaylara daha önce kullanılan geleneksel denetleme anlayışından farklı bir gözle yaklaşmaktadırlar. Adli muhasebeciden farklı bir bakış açısı ile baktığı için bir iddianın soruşturulması ve adli bir ortamda bu kanıtlar ve gerçeklikler ile ilişkili konuya açıklık getirmesi beklenir. Bu nedenlerden dolayı adli muhasebeciler, sonuç çıkarmak ve değerleri hesaplamak için eleştirisel bir tarzda dokümanları ve rakamları detaylarıyla incelerler. Adli muhasebeciler finansal veya finansal olmayan verileri, kural dışı uygulama ve şüpheli işlemler bulunabileceği ve bunların bir dolandırıcılık suçuna konu teşkil edebileceği şüphesiyle soruştururken olağandan çok daha fazlasını hile denetimini ve kontrolünü de içine alacak şekilde sonuca ulaşabilmek adına soruştururlar. Adli muhasebeciler yalnızca sayılara değil sayıların arkasına bakmaya farklı bakış açıları yaratarak ve gerçekleri ortaya çıkarmaya çalışmaktadırlar (Frank J. Grippo, 2010). Diğer bir deyişle, adli muhasebeci, kayıtların görünen değerini kabul etmeyip arka planına bakan, olayın nasıl geliştiğini inceleyip dokuyan dokümanlar hakkında şüphe duyan, gerçek niyetini araştıran, şüpheli yaklaşım esas olanı bulmaya çalışan, bilirkişi raporu hazırlayan, özellikle birilerinin yalan söyleme ihtimalinin olduğu durumlarda ortaya

çıkan, bireylerle çok detaylı mülakatlar yaparak gerçeği ayrıntılarıyla ortaya koyan kişidir (Laryy, 2000 -2001/55).

Adli muhasebeci bir soruşturma esnasında, görevini yerine getirirken çeşitli kaynaklardan yararlanmakta ve elde ettiklerini yorumlayarak, bulduğu kanıtları mantıklı ve uygun bir biçimde ilgili taraflara ve kişilere sunmaktadır. Uygun şartlar oluştuğunda, adli muhasebeci ilgili taraflara, şikâyet, talep, soruşturma veya uyuşmazlığı hızlı bir şekilde çözme konusunda da yardımcı olabilmektedir. Adli muhasebeci bütün bunların yanı sıra, bir finansal gerçek temeli geliştirip, problemleri, muhasebe veya finansal alanlardaki oluşabilecek yanlış anlaşılmaları azaltabilmektedir (Thornhill W. , 1995).

### **3.2. Adli Muhasebenin Kapsamı**

Adli muhasebe soruşturmasının kapsamı söz konusu işlemlerin, bilgisayardaki veya diğer kayıtların, belirli bir tarih veya periyoda ait raporların incelenmesi ve değerlendirilmesini içermelidir. Böyle bir soruşturma, süregelen risklerin düzeyinin düzgün biçimde tanımlanıp ilgilenildiğini saptamak amacıyla değerlendirilmesi için risklerin etkin yönetimine ilişkin tüm idari disiplinleri (bütçeleme ve stratejik planlama gibi), politikaları, uygulamaları, prosedürleri ve mevcut kurulu iç denetim sistemlerini, tüm uygulanabilir yasa ve düzenlemeleri, yanı sıra her türlü spesifik faaliyet, işlev, işlem ve böyle bir soruşturmanın amaç ve hedeflerine ilişkin soruşturma altındaki isin diğer özel yönlerini kapsayacaktır. Çalışmanın bir bireye veya bireyler grubuna yönelik gerçekleştirileceği yerlerde adli muhasebe soruşturmasının kapsamı, soruşturmanın amaç ve hedefleriyle ilgili söz konusu işlemlerin ve bu kişilerin kayıtlarının incelenmesini kapsamalıdır.

Adli muhasebeci muhasebe, yönetim, bilgisayar sistemleri, maliye, operasyon, risk yönetimi (sigorta) ve güvenlik bilgilerinin ve bu bilgiler üzerine rapor, tanım, ölçüm, analiz ve değerlendirme ifadelerinin güvenilirliğini ve bütünlüğünü gözden geçirmelidir. Adli muhasebeciler, operasyonlar üzerinde önemli etkisi olan politikaları, planları, prosedürleri, yasaları ve düzenlemeleri temin etmek için kurulan sistemleri irdelemelidirler. Uygunluk veya itaatsizliğe ilişkin bulgularını raporlamalıdır. Adli muhasebeci varlıkların muhafazasına ilişkin yöntemleri gözden geçirmeli ve mümkünse bu varlıkların fiziksel varlığını doğrulamalıdır. Bu

varlıkların nasıl bir risk yönetimi programıyla korunduğunu, akılcı öngörüler göz önüne alınarak risklerin belirlenip belirlenmediğini saptamak amacıyla gözden geçirip değerlendirmelidir. Adli muhasebeci, akılcı öngörülerin idare tarafından yeterli, etkin ve ekonomik şekilde uygulanıp uygulanmadığını saptamak için hangi varlıkların kullanılmış veya kullanılmakta olduğunu değerlendirmelidir. Adli muhasebeci, sonuçların saptanan amaçlar ve hedeflerle (bütçeleme ve stratejik planlama gibi) uyumlu olup olmadığını ve operasyon ve programların planlandığı gibi yürütülüp yürütülmediğini anlamak için operasyon ve programları incelemelidir (Aktaş & Kuloğlu, 2008).

### 3.3. Adli Muhasebede İşlem Süreci

Her adli muhasebe görevi kendine özgüdür. Bu nedenle adli muhasebeyi ilgilendiren olayda izlenecek yollar da konuya göre özel olacaktır. Bununla birlikte genel olarak, adli muhasebe işlemi aşağıda detaylandırılan adımları içerir (Pazarçeviren, 2005.).

- **Müşteriyle Buluşma:** Adli Muhasebe uygulamasının yapılacağı ve inceleneceği müşteri ile süreç başlamadan görüşme yapılması. Bu görüşmede ise sürece katacağı artılar; olayın içindeki aktörlerin, sorunların ve önemli olayların anlaşılması açısından yardımcı olur, olayın tanımlanması aşamasıdır.
- **Çatışmanın Tespiti:** Adli Muhasebecinin araştırmaya yapacağı, yöntemlerini uygulayacağı olayın ortaya çıkması ardından uygulanan süreci içerir. Olay kesinleştikten ve Adli Muhasebe yönetmlerinin uygulanacağı belirli olduktan sonra şu şekilde ilerlenmelidir; taraflar ortaya çıkar çıkmaz hemen bir uyuşmazlık kontrolü, çatışma tespiti yapılmalıdır.
- **Öncül (Başlangıç) Araştırması:** Ortaya çıkan olayın kesinleşmesinin ardından sürecin devamı adına daha sağlıklı işleyebilmesi adına adli muhasebeciler detaylı bir eylem planı (dava taslağı, yapılacak işler) yapmadan önce bir ön araştırma yapmaktır. Bu öncül araştırma, sorunun daha iyi anlaşılmasına temel oluşturacak ve sonraki planların yapılmasına örnek olabilecektir.
- **Bir Eylem Planı Hazırlanması:** Bu plan, müşteriyle görüşerek ve öncül araştırmayı yaparak elde edilen verilerin, hedeflerin ve hedeflere ulaşmak için kullanılacak metodolojinin en iyi şekilde kullanımını sağlar. Bu şekilde

müşteri ile birlikte hareket edilerek yapılacak olan planın daha sağlıklı oluşmasına neden olur.

- **Doğru Kanıtların Elde Edilmesi:** Olayın niteliği temel alınarak, dokümanların tespiti, ekonomik veriler, kişi, kurum ve olayın gerçekleştiğine ilişkin kanıt ve bilirkişi raporlarının incelenmesi bu kapsamda yer alır.

## 4. ADLİ MUHASEBECİLİK MESLEĞİNİN GEREKLİLİKLERİ

### 4.1. Adli Muhasebecide Bulunması Gereken Özellikler

Adli muhasebecinin görevlerini yerine getirebilmesi için birtakım özelliklere sahip olması gerekmektedir. Adli muhasebecilerin normal muhasebeciler ya da denetçilerden farklı olarak birtakım özellikleri taşımaları ve bazı konularda yoğun bilgi sahibi olmaları gerekmektedir. Bu özellikler; Finansal uzmanlık, hile bilgisi, ticaret gerçekleri ve hukuk sisteminin çalışması hakkında güçlü bilgi ve anlayış bir adli muhasebecinin olması gereken en temel özelliklerindedir (Oberholzer, Quality Management in Forensic Accounting, 2002 KASIM).

IRS (Amerika İç Gelirler Servisi) den 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 ihtimalinin olduğu durumlarda ortaya çıkan, bireylerle çok detaylı mülakatlar yaparak gerçeği ayrıntılarıyla ortaya koyan kişidir”* (Pazarçeviren, 2005,)

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 ilksin bilgi sahibi olmak zorundadır. Dolandırıcılık olaylarının çoğu, denetimlere uygunluk ve prosedürlere itaat zırhının 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 & Kuloğlu, 2008).

### 4.2. Meslek Mensubu Olma

Adli muhasebeci olma şartı olan sertifikalardan en popüler olanı CFE, Certified Fraud Examiners (Diplomalı Hile Araştırmacıları) sertifikasıdır. Bu sınav ACFE tarafından yapılmaktadır. Sınavda yer alan bölümler: Finansal İşlemler,

Araştırmacılık, Yasal Unsurlar, Suç Bilimi. İkinci sertifika programı, ACFEI tarafından verilen, Diplomalı Adli Muhasebeciler (CrFA, Certified Forensic Accountant) sertifikasıdır. Bu program, hile ve uzman şahitlik alanında yeterlilik kazandırmaktadır. Üçüncüsü, iflas ve yeni yapılandırılan muhasebe uzmanlığı üzerine verilen yeterlilik sertifikası da Diplomalı İflas ve Yeniden Düzenlenen Muhasebeciler (CIRA, Certified Insolvency and Reorganization Accountant)'dir. Dördüncüsü, Diplomalı Hile Uzmanları Birliği tarafından verilen, Diplomalı Hile Uzmanları sertifikasıdır. Son olarak, Kuzey Amerika Adli Muhasebe Derneği, Diplomalı Değerleme Analistleri ve Ulusal Dava Destek Birliğidir (Ramaswamy, September, 2007).

Adli muhasebeci olabilmek için normal bir lisans eğitimi yeterli olmamaktadır. Bu sadece bir ön koşuldur. Örneğin ABD'de belgeli bir adli muhasebeci olabilmek için çeşitli aşamalardan geçilmektedir (David D. Jarnigan – Lisa M. Shafer – Ronald M. Mano, 1995).

- Lisans eğitimi,
- İki yıl süreyle mesleki deneyim,
- ABD de faaliyet gösteren ACFE'nin sınavlarında başarılı olmak.

ACFE dünyada bu meslekle ilgili faaliyet gösteren kurumlar arasında en önemlisi olarak kabul edilmektedir. 25.000 civarında kayıtlı meslek mensubu bulunmaktadır. ACFE, adli muhasebecilik ve hile denetçiliği konularında yaygın hizmetler vermekte, eğitimler ve seminerler düzenlemekte, yayınlar yapmaktadır. ABD'de muhasebe eğitimindeki gelişmeler ve adli muhasebeciliğe artan talep yüksek eğitim kurumlarının programlarını yeniden planlamayı ve bu alana doğru yeni çözümleri yaratabilmek için eğitim kurumlarını gözden geçirmeye itmiştir. Bunun sonucunda adli muhasebe eğitimi normal muhasebe eğitime entegre edilmeye başlanmıştır. Adli muhasebe mesleğini sisteme kazandırmak için gerekli eğitimin üniversite programlarına dahil edilmesi (Lander, 1996):

- Normal lisans programına gerekli derslerin eklenmesi,
- Ayrı bir yüksek lisans programı oluşturulması,
- Bir kurs programı oluşturması şeklinde yapılmaktadır.

### 4.3. Adli Muhasebecilik Mesleğinin Görev Kapsamı

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 gözükken olaya değil arkasında meydana gelmesine neden olan olayabakmaya ve sorgulamaya başlamışlardır. Bu meslek aracılığı ile muhasebe bilgisi ve hüneri yasal sorunlar yönünde ağırlıklı olarak uygulanmaya başlamıştır (Mostek, 2003).

Adli muhasebe mesleğinin uygulama kapsamını üç bölüme ayırmak mümkündür. Bunlar;

- Dava destek danışmanlığı,

- Uzman tanıklık
- Hile araştırmacılığı şeklinde

#### **4.3.1. Dava Destek Danışmanlığı**

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 (Kuloglu, 2007).

1980'lerin başlarına kadar Lindquist Holmes'un tüm dosya yükünün %90'lık bir kısmını polisten kaynaklanan kriminal olaylar oluşturmaktaydı. 1980'lerin ortalarında adli muhasebenin kapsamına malın izini sürme, tekrar yerine koyma, suç soruştırmalarında işbirliği yapmak ve çok farklı medeni hukuk davalarında dava desteği gibi çok farklı alanlarda sunulan ek muhasebe ve soruştırma hizmetleri de dahil oldu.

1980'lerin sonlarına gelindiğinde ise firmanın kriminal çalışmalardaki payı bütün dosya sayısının yaklaşık %10'u kadarını oluşturmaktaydı (Kaya, 2005 MART). Geriye kalan pay ise danışmanlık hizmetleriydi.

Danışman olarak adli muhasebecilerin üstlenmiş olduğu rolü, dava destek danışmanlığı ve uzman şahitlik ile sınırlı kalmamaktadır. Bir adli muhasebesi iç kontrolü güçlendirmek için bir gözlemci olarak görevlendirilmiş olabilmektedir. İşletme varlıklarındaki bir eksikliği belirlemek, işlemlerin vergi yasalarına ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uyumlu olup olmadığını kontrol etmek için de adli muhasebeci görevlendirilebilmektedir. Adli muhasebeciler genelde, zimmete geçirme olayı var mı, eğer varsa bu meydana gelen kaybın boyutu nedir ve bu kayıp nasıl oluşmuştur sorularını bunlara cevap olabilecek olayların perde arkasını olayın oluşum sürecini araştırır (Telpner, 2003).

Mesleğin bu uygulama alanında adli muhasebeci, adli dava öncesinde veya dava aşamasında hukuki problemlerin çözümünde hukukçulara yardımcı olmaktadır (Sadiq, 2009). Adli muhasebecilerin bir hizmeti olan dava destek danışmanlığından, hem sivil davalarda hem de suç davalarında yararlanılabilmektedir (Dr Carmichael,

2007). Adli muhasebecilerin avukatlara dava öncesinde veya sırasında destek olarak verecekleri profesyonel hizmetler (D.Larry, 1995);

- **Dava ile ilgili gerekli verilerin ortaya konulması:** İhtiyaç duyulan verilerin ortaya konulması sürecinde, avukatların bir yasal işlemden gereksinim duyacakları verilerin ilgili, yeterli ve doğru olarak saptanması ve sunulması faaliyeti yer almaktadır
- **Verilerin analizi süreci:** Analiz etme sürecinde ise mahkemeye sunulacak mali nitelikli verilerin değerlendirilmesi ve avukatların bu bulguları yorumlamasına yardım etme amacı yer almaktadır. Dava destek danışmanı olarak adli muhasebecilerin ilgilendikleri konular ise (Bozkurt, 2009):
  - Her türlü yolsuzluk davaları,
  - İşletme değerlemeleri,
  - Hasar ve zarar tahminleri,
  - Sigorta anlaşmazlıkları,
  - Anlaşmalardan doğan sorunlar,
  - Patent, hak ve markalarla ilgili doğan sorunlar,
  - İşletmelerle ilgili ayrılma veya birleşme davaları,
  - İflas davaları,
  - Boşanmalarla ilgili mali anlaşmazlıklar,
  - İşletmeler arası sorunlar.

Dava destek danışmanlığında adli muhasebeci, adli bir takımın bütünleyici parçası olarak hareket etmektedir. Davadaki iddiaların tartışılması ve gerekçelerinin oluşturulması, etkilerinin analiz edilmesi ve iddiaların belgelendirilmesine yardımcı olmaktadır (J.Grippio, National Public Accountant, 2003).

#### **4.3.1.1. Dava Danışmanlığı Sürecinde Adli Muhasebeci'nin Uzmanlık Kapsamı ve Uygulama Yöntemi**

Bir adli muhasebeci, kriminal veya sivil bir adli olayla ilgili olarak, iddia makamı ve savunma adına, hatta olayın muhasebe yönünü değerlendirmekte eksik kalan ya da hiç bilgisi olmayan bir yargıç veya bir avukatın talebi ile mahkeme adına çalışabilmektedir. İddia makamı adına çalışan bir adli muhasebeci, konumu gereği, olayla ilgili muhasebe işlemleri veya kayıtlarını inceleyerek hile iddialarını kanıtlayacak nitelikteki delillere ulaşmaya çalışacaktır. Adli muhasebeci aynı

zamanda savunma adına da hizmet verebilmektedir. Gerçekleşmesi olası bir durumda iddia sahibi makamın ortaya koyduğu ya da koyacağı senaryoyu etkisiz kılmak yani aksini ispatlamak üzere faaliyetlerini yürütecektir (Thornhill W. , 1995).

Adli muhasebecilerden, yolsuzluk davalarında, işletme değerlemelerinde, hasar ve zarar tahminlerinde, sigorta anlaşmazlıklarında, anlaşmalardan doğan sorunlarda, patent, hak ve markalarla ilgili doğan sorunlarda, işletmelerle ilgili ayrılma veya birleşme davalarında, iflas davalarında, boşanma ile ilgili mali anlaşmazlıklarda ve işletmeler arası sorunlarda dava desteği talep edilebilmektedir (Bozkurt, 2009).

Adli muhasebecilerden cinayet davalarında bile destek istenebilmektedir. Yoğun bir çabayla adli muhasebeci; hile, yolsuzluk faaliyetlerini saklama veya değiştirmeye yönelik bir girişim olup olmadığını belirleyebilmek amacıyla muhasebe kayıtlarını incelerken, bunların yanında büyük ihtimalle cinayetin işlenmesine etki eden sebeplerden birini de gerekli araştırmaları yaparken ortaya çıkarabilmektedir (Thornhill W. , 1995).

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 & Kuloğlu, 2008):

- 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 tanlığını dinlemek için duruşmaya katılmak
- Mali kanıta ilişkin soruların oluşturulması dahil olmak üzere şahit sorgulamasında yardımcı olunması. (Özkok, Muhasebe Öğretim Üyeleri Bilim ve Dayanışma Vakfı Dergisi,, 2005)
- İfadeleri gözden geçirerek finansal konuların anlaşılması için yardımcı olmak ve şahit sorgusunda sorulacak sorunların oluşturulmasına katkıda bulunmak.
- Uzlaşma görüşmelerine yardımcı olunması.

#### **4.3.1.2. Dava Danışmanlığında Adli Muhasebeci'nin Sürece Katkıları**

Adli muhasebeciler,davalarda çözüme ulaşmak adına ,dava destek danışmanı olarak, dava konusu olayı inceleyerek çözüme ulaştırmaktadırlar. Bulgularını rapor halinde konu ile ilgilenen ilgililere sunmaktadırlar. Ayrıca, gerekli görülmesi halinde mahkemede bizzat adli muhasebeciler kendileri bulunarak dava sürecine dahil olmaktadır. Adli muhasebecinin hazırlamış olduğu rapor, hukuksal anlaşmazlıkların çözümü için hayati önem taşımaktadır. (Buchoff, 2005)

Dava destek danışmalarının dava sürecine katkılarından başlıcaları (Telpner, 2003):

- İddiaları desteklemek veya reddetmek için önemli belgeler sağlamak,
- Kayıplar söz konusu olduğunda değerlendirme yapmak için ilgili belgeleri incelemek,
- Kanıtları incelemek ve finansal konuları anlamaya çalışmak,
- Davaya hazırlık kapsamında gelebilecek sorulara hazırlık yapmak,
- Dava süreci başlamadan önce dava ile ilgili muhasebe veya finans alanındaki konular ile ilgili olarak iddiaların belirlenmesi ve iddialara karşılık savunma hazırlamak,
- Dava aşamasında konu ile ilgili bilgi vermek.

Adli muhasebeci dava destek danışmanlığı hizmeti ile avukatlara finansal bilginin elde edilmesinde ve bu bilginin analiz edilmesinde yardımcı olmaktadır. Adli muhasebecinin finansal bilgisi ve uzmanlığı avukatların bu konudaki eksikliklerinin giderilmesini sağlamaktadır (Lander, 1996).

Adli muhasebeciler dava destek danışmanlığı hizmeti ile mahkeme tarafından

avukata sağlanan bir yardımcı meslek elemanı olabileceği gibi avukatlarda davadan önce veya dava aşamasında müşterisini bir adli muhasebeci kiralama ve ondan yardım alma noktasında ikna edebilmektedirler. (Telpner, 2003)

Adli muhasebeciler uzman raporunun nasıl hazırlanacağı, önemlilik arz eden teknik boyutların nasıl ortaya koyulabileceği ve bu suretle olay ile ilgili olarak olay ile ilgili daha doğru verimli ve sağlıklı sonuçlara nasıl ulaşılabilceği hususunda bilgi sahibidirler. Bu tür bir hizmeti adli muhasebeciden sağlayan avukat zamanının büyük bir bölümünü teknik işlere harcamaksızın davanın bütününe yoğunlaşarak daha verimli ve etkin çalışabilmektedir. (Telpner, 2003)

#### **4.3.2. Uzman Şahitlik**

Uzman tanıklık , dava konusu ile ilgili olarak gerekli araştırmaları yapmak çeşitli verileri toplamak, bu verilerden bir sonuca varmak ve tüm bunların sonucunda bir kanıya ulaşmak, oluşturduğu görüşünü de mahkemede hâkimlere ve avukat aydınlatıcı ve öğretici bir biçimde yansıtmayı amaçlamaktadır. (Bozkurt, 2009)

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 kavuşturabilmektir. (Aktaş & Kuloğlu, 2008)

Adli muhasebeciler uzman şahitlik hizmeti ile avukatlara, hâkimlere ve jüri üyelerine dava konusu olayın yorumlanması zor teknik yönüyle ilgili bilgi vermektedirler (Owojori, 2009). Adli Muhasebecilik mesleğinin bu alanı ayrıntılı incelendiğinde, toplumda yaşanan ve mahkemeye konu olan olayların daha sağlıklı bir biçimde çözüme kavuşturulması bakımından oldukça önemli olduğu ortaya çıkmaktadır .

##### **4.3.2.1. Uzman Şahitlik'te Adli Muhasebe'nin Rolü**

Adli muhasebeciler, muhasebe bilgisi konusunda yetenekli kişilerdir. Avukatlara ve mahkemelere muhasebeye ilişkin konuların hukuk ile bağdaştırılması ve durumun anlaşılmasının sağlanmasında yardımcı olan meslek elemanlarıdır. Adli muhasebecilerden dava süreçlerinde uzman şahit olarak yararlanma her geçen gün artmaktadır. Bunun başlıca nedenleri: (Martin-James, 2007)

- Uzman şahit olarak adli muhasebeci açıklanamayan durumlara yönelik kabul edilebilir mantıklı bir açıklama getirebilmektedir,
- Uzman şahit olarak adli muhasebecinin her dava sürecinde de aynı hassasiyeti gösterdiği bilinmektedir,
- Uzman şahit olarak adli muhasebeci sahip olduğu uzmanlık alanından dolayı güvenilir kişi olarak kabul edilmektedir.

Adli muhasebeciler , hakimler, yargıçlar, her biri uzman şahitliğe farklı bakış açılarıyla yaklaşmaktadırlar. Avukatlar, davanın müvekkili lehine sonuçlanması için karşı tarafın savunmasını çürütmeye çalışırlar. Yargıçlar ise, uzmana danışmadan bir karara varamazlar. Adli durumda birden fazla sonuca da ulaşılabilir ama yargıç sonuç olmaksızın uzmanının gerçeği ve mantıklılığı yansıtmasını istemektedir. Yargıç kendi sonucuna, tarafsız olarak, uzman şahidin düşüncesinden ayrı olarak ulaşır. (Telpner, 2003)

Mahkemelerde hakimler bir davanın sağlıklı bir biçimde sürdürülmesi ve sonuçlandırılması amacıyla adli muhasebecilerin uzman şahitliklerinden yararlanmaktadırlar. Toplumlar da özellikle ekonomik nedenlere dayandırılan davaların ve davalı sayısının da giderek artması, konuların giderek karmaşıklaşması bu gereksinimi üst noktaya getirmiş durumdadır. Adli muhasebecilerin özel bilgileri, hüneleri, deneyimleri ve eğitimleri bu davalara etki etmekte ve önemli rol oynamaktadır. Uzman şahit olarak adli muhasebecinin görevleri (Robert R. Salman, Nov 1999):

- Dava konusu ile ilgili araştırmaları yaparak verileri toplamak,
- Verileri yorumlayarak bir kanıya ulaşmak,
- Oluşturduğu görüşünü mahkemede hakime ve avukata aydınlatıcı ve öğretici bir biçimde yansıtma.

Mahkemede uzman şahit, uzman düşüncelerini aktarmaktadır. Finansal uzmanın düşünceleri genellikle, işle ilgili konular üzerinedir. Uzmanlar, özel eğitime ve iş tecrübelerine sahiptir. Uzmanın edindiği bilgi ve tecrübeler, davayla ilgili bir görüşe ulaşmasını sağlamaktadır. (Weil, 2007)

Görüşlerini ister bir rapor düzenleyerek, ister mahkeme salonunda doğrudan şahitlik yaparak sürdürecektirler adli muhasebecilerin dava sürecinde uymaları gereken kurallar vardır (Bozkurt N. , 2000 a):

- Çalışmalarında objektif ve bağımsız olma,
- Yaratıcı, yatıştırıcı ve ehliyetli olma,

- Teknik konuları açık bir dille ve öğretici bir biçimde açıklama,
- Taraflarla iletişimi net bir biçimde kurabilme,
- Mahkeme ortamının gereklerine uyum gösterme.

### **4.3.3. Hile Araştırmacılığı (Denetçiliği)**

Günümüz dünyasına bakıldığı zaman işletme çalışanları, tepe yöneticileri ve bireyler tarafından çeşitli alanlarda ve biçimlerde hileler yapılabilmektedir. Bunlardan bazıları ise;

- İşletme çalışanları tarafından işletmelerine karşı yapılan hileler,
- Beyaz yakalılar tarafından işlenen suçlar,
- İşletme tepe yöneticilerinin işletme ilgililerini yanıltmaya yönelik olarak yaptıkları mali tablo hileleri,
- Yatırımlarla ilgili hileler,
- Ticari rüşvetler ve komisyonlar,
- Banka işlemleri ile ilgili hileler,
- Elektronik fon transferleri ile ilgili hileler,
- Kredi kartı hileleri,
- Bilgisayar hileleri,
- İnternet yoluyla yapılan hileler, şeklindedir.

Bu ve bunlar gibi çeşitli tür hilelerin ortaya çıkartılması ve bu hilerlerin önlenmesi uzmanlık gerektiren işlerden olmuştur. 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 N. , 2009).

Hile denetçisi ise hilelerle ilgili kanıt teşkil edebilecek anahtar işlemleri araştırır. Bu söz konusu işlemleri diğer işlemler arasında fark edip onları ayırd edip yakalamak oldukça zordur. Bu nedenle hile denetçileri, diğer işlemlerden az da olsa farklılık arz eden işlemleri incelemeli ve hileli işlemler varsa hile kapısını aralamalıdır (Gerekan & Çankaya, 2009).

İşletmelerde yapılan hileli işlemelerle mücadele eden adli hile denetçileri işletmelerde yapılan hilelerin tespiti ve yapılabilecek hilelerin önlenmesi ile ilgili

konularda hizmet verebilmektedir. Başarılı bir hile değerlendirme sürecinin 4 adımı mevcuttur:

- İşletmede hileli işlemlere neden olabilecek risk faktörlerini tespit etmek ve değerlendirmek,
- İşletme içinde olabilecek hileleri belirlemek ve değerlendirmek,
- İşletme içinde hileye neden olabilecek öncelikli riskleri belirlemek,
- Zayıflamış kontrolleri gözden geçirmek. (Gerekan & Çankaya, 2009)

#### **4.3.3.1. Hile Belirteçleri**

Hile keşfinde adli muhasebeciler, şüphe duydukları noktaları belirleyebilmek için “Kırmızı Bayraklar” adı verilen bir yaklaşımı da kullanabilmektedirler. Bu yaklaşım kapsamında adli muhasebeciler, hile ile ilgili belirteçleri, yani kırmızı bayrakları tanımayı öğrenmeli, kanıt bulununcaya kadar bu belirteçleri saklamalı ve bu belirteçleri izlemelidirler. Aşağıda bu hile belirteçleri kısaca açıklanacaktır (Arzova, 2003 KASIM).

#### **4.3.3.2. Muhasebe Anormalliği**

- Zamanında, bütünüyle ve uygun biçimde kayıtlara alınmayan işlemler,
- Yetkisiz ve dayanaksız işlemler ve bakiyeler,
- Sonuçları etkileyen son dakika düzeltmeleri,
- Kayıp belgeler, belgeler üzerinde oynamalar,
- Orijinal belgelerin yerine fotokopi biçimindeki belgelerin varlığı,
- İşletme kayıtları ile doğrulama kayıtları arasında görülen tutarsızlıklar
- Mali tablolarda açıklanmayan değişimler.

#### **4.3.3.3. İç kontrol Zayıflığı**

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

#### **4.3.3.4. Analitik Anormallikler**

- Açıklanamayan stok noksanlıkları ve düzeltmeleri,
- Atık ve döküntülerdeki artışlar,

- Aşırı satın almalar, anlamsız gider ya da ödemeler.
- Çok pahalı eşya kullanımı, pahalı seyahatler,
- Pahalı araba kullanımı ve ev ikameti,
- Üst düzey sosyal kulüplere üyelik.

#### **4.3.3.5. Olağan Olmayan Davranışlar**

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

#### **4.4. Adli Muhasebecinin Bilgi Sahibi Olması Gereken Alanlar**

Amerika'daki Sertifikalı Kamu Muhasebecileri (CPA, Certified Public Accountant) tarafından yapılan bir tanıma göre CPA'lar, mesleki kurullara bağlı ve dürüst bir şekilde çalışarak (İbiş, Ekim 2002,);

- Açık ve objektif bir şekilde konulara yaklaşan,
- Karmaşık bilgileri kritik bilgiler haline getiren,
- Fırsatları öngören ve yaratan profesyonellerdir.

Bu karakteristik özellikleri taşımanın yanında, adli muhasebecilerin bilgi sahibi olması gereken alanlar: Muhasebe, Hukuk, Denetim, İşletme yönetimi, Psikoloji, Suç bilimi ve Bilgisayar uygulamalarıdır (W. Steve Albrecht, 1995). Bu kapsamda adli muhasebecilerin sahip olduğu temel özellikler ise:

- İyi bir sorgulayıcı olmak ve görüşme tekniklerini bilmek,
- Dosyaları gözden geçirme ve analiz etme yeteneğine sahip olmak,
- Üçüncü kişilerden sağlanan bilgiler yardımı ile finansal işlemleri belirleyebilmek,
- Adli olayları tespit edebilmeye yönelik olarak gerek yazılım gerek donanım konusunda bilgisayar bilgisine ve analiz yeteneğine sahip olmak,
- İlgili yasal mevzuat hakkında bilgi sahibi olmak,
- Kişilik davranışlarını gözlemleyebilme ve yorumlama yeteneğine sahip olmak,
- Hile senaryoları oluşturabilme yeteneğine sahip olmak,

- Belgelerde değişiklik yapıp yapılmadığını, sahte veya yanıltıcı belge olup olmadığını veya belgenin orijinalliğini tespit edebilme noktasında yetenek sahibi olmak.

Adli muhasebeciler, kanıtları incelerken, soruşturma yaparken ve bunlardan elde ettikleri sonuçları analiz ederken biraz dedektif gibi biraz iyi bir muhasebeci gibi davranmalıdır.

Bu yetkinliklere sahip olmak için; finansal muhasebe, yönetim muhasebesi, kurumsal finans yönetimi, ileri düzeyde bilgisayar bilgisine sahip olmak gerekmektedir. Bu tüm özellikler ile birlikte bir adli muhasebeci, iletişim becerisi güçlü olmalı ve yasal çevre bilgisiyle donatılmış olması da gerekmektedir (Ramaswamy, September, 2007).

Avukatlar dava sırasında işlerine yarayacak kaliteli bilgileri adli uzmanların yardımıyla sağlamaktadırlar. Dava konusu olan bir şirket ise gerçek problemi anlamak için avukatların, yoğun muhasebe bilgisine sahip olan adli muhasebecilerin bilgisine ihtiyaç duyar ve onlardan danışmanlık ve yardım alması gerekmektedir. Muhasebe bir şirketin dili gibidir. Muhasebe bilgisi ile işletmenin ticari işlemlerini açığa çıkararak problemin belirlenmesini sağlamaktadır (Weil, 2007).

Günümüz dünyasında gerek iş hayatı gerek her yerde artan teknolojik olanaklar ile birlikte karmaşıklaşan ticari iş süreçleri suç faaliyetlerinin çözümünde yargı mensupları ve suç bilimi araştırmacılarının yetersiz kalmasına neden olmaktadır. Bu gerçek beyaz yakalılar tarafından işlenen suçları bunları cesaretlendirmeyi pek çok kaçış yöntemi ve ticari uyuşmazlıkları artırmaktadır (Lander, 1996).

Adli muhasebeciler bu noktada doğan ihtiyaca cevap verebilmek için belirli eğitim, deneyim ve bilgi düzeyine sahip, alanı ile ilgili yetkin 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 (Jae Shim, 2008).

Adli muhasebeciler kamusal alanda, banka, sigorta şirketleri ve bunun gibi finansal kurumlarda, polis departmanları ve istihbarat birimlerinde veya özel muhasebe ve denetim firmalarında çalışabilmektedirler (Pazarçeviren, 2005,).

Adli muhasebeciler birbirinden farklı sektörlerde ve geniş bir alanda incelemede bulunarak görevlerini yerine getirirler. Aşağıda ise bir adli muhasebecinin ilgi alanına giren bazı olayları ve davalar açıklanmaktadır.

#### **4.4.1. Ortaklık veya Hissedar Davaları**

Bu tür davalar uzun yıllardan sonra elde edilen muhasebe kayıtlarının ve dava konusunun (kar-zarar talebi) detaylı analizini içermektedir. Paydaşların ortaklığı sürdürme iradesinin ortadan kalkması sonucu, neticesi önceden kestirilemeyecek olan bir ortaklığın giderilmesi davasının her bir hissedar tarafından açılabilmesi olasılığı olmaktadır. Ortaklığın giderilmesi davaları özel yargılama usulüne tabi davalar olup bu davalarda basit yargılama usulü uygulanır. Bu sebeple ayrı yargılama usulüne tabi olan alacak ve tescil gibi davalarla birlikte görülüp karara bağlanmaları mümkün değildir.

Paydaşları aynı olan birden fazla mallara ait davalar ayrı ayrı açılmışsa bunların birleştirilmesi mümkündür. Paydaşları aynı olan taşınır mallarla, taşınmaz malların ortaklığının giderilmesi ayrı ayrı dava konusu yapılabileceği gibi, aynı yargılama usulüne tabi olduklarından birlikte açılıp nitelendirilmesi mümkündür. Keza ayrı açılmışlarsa birleştirilebilirler. Aynı taşınmaz mala ait ortaklığın giderilmesi davası diğer bir mahkemede görülmekte ise aynı sebeple iki davaya bakılamayacağından sonradan açılan davanın açılmamış sayılmasına karar verilir. Bu savunmanın ilk itiraz olarak ileri sürülmesi gerekir. Davacı dava dilekçesindeki ortaklığın giderilmesi sebebini duruşma sırasında ıslah yolu ile değiştirebilir. Basit yargılama usulüne tabi bu gibi davalarda davacının ıslahı davalıların rızasına bağlı olmaksızın geçerlidir.

#### **4.4.2. İşin Durması/Sigortadan İstenebilecek Diğer Tazminat Davaları**

Sigorta poliçeleri içerik ve şartlarına göre önemli ölçüde değişiklik gösterirler. Burada adli Muhasebecinin üzerine düşen görev, söz konusu durumun ve kayıplara ilişkin uygun hesaplama metodunun incelenmesi amacıyla poliçenin detaylı bir analizini yapmaktır. Davanın karara bağlanması sürecinde ise adli muhasebeciden, sigortalı bir kişinin veya sigorta şirketinin tarafından bakarak destek sağlaması istenebilmektedir. Bu tür durumlara örnek olarak; işin durması, mal kayıpları ve iş görenin sadakatsizliği iddiaları gösterilebilir.

#### **4.4.3. Şahsi Yaralanma İddiaları/Motorlu Taşıtlı Kazaları**

Bir adli muhasebeciye, taşıtlı kazasından kaynaklanan mali kaybın miktarının belirlenmesi için de başvurulabilmektedir. Tıbbi yolsuzluk (yanlış teşhis, görevi

kötüye kullanma) ve haksız işten çıkarma davaları sonucunda oluşan mali kaybın belirlenmesine ilişkin benzer sorunları içermektedir.

#### **4.4.4. Boşanmalarla İlgili Mali Yükümlülüklerin Tespiti**

Adli muhasebecinin boşanma davalarında izlediği yol: ön değerlendirme yapılması, tarafların yaşam tarzlarının incelenmesi, tarafların ifadelerinin hazırlanması, harcanabilir gelirlerin analiz edilmesi, nafaka ve adil paylaşımlar için yükümlülüğün hesaplanması, dava sürerken eşe düşük de olsa destek uygulamasının sağlanması, davayı aydınlatma, tanıklık ve görüşmelerde yardımcı olunması şeklinde olmaktadır.

Ayrıca mal varlığı tespiti kişinin ayrıntılı bir şekilde incelenip mali yükümlülükleri noktasında yanlış beyana neden olmaması gerekmektedir. İlgili beyanlarda sorun olmaması adına kişi ile ilgili ayrıntılı finansal incelemeler yapılmalıdır (Pazarçeviren, 2005,).

#### **4.4.5. İşletme/İşgören Hile Anlaşmazlıkları**

Bu alanda yapılan çalışmalar daha çok hilenin varlığı, doğası ve boyutuna ilişkin saptamalar yapmaya yönelik prosedürler ve suçlunun tanımlanmasıyla ilgilidir. Bu da personelle yapılacak mülakatları ve belgelere dayanan kanıtların detaylı incelenmesini gerektirmektedir. İşletmede yapılacak olan çeşitli süreçler ve kontroller ile birlikte hile anlaşmazlıklarına neden olan olayların özüne gidilmesi ve bu noktadan sonuca doğru ilerlenmelidir. İlgili süreç ve kontroller eğer ortada bir hile var ise daha kolay ortaya çıkmasını sağlayacaktır (James A. DiGabriele, 2005).

#### **4.4.6. İşletmenin Mali Kayıplarına İlişkin Davalar**

Burada adli muhasebecilerin, sözleşme uyuşmazlıkları-ihlalleri, işletmelerle ilgili birleşme veya ayrılma davaları, iflas davaları, işletme değerlemeleri, inşaata ilişkin iddialar, istimlak, ürün sorumluluğu veya marka ve patent hakkının yetkisiz kullanımı ile ilgili kayıplarla ilişkin sorumluluklar üstlenmesi söz konusu olmaktadır (Pazarçeviren, 2005,).

## 5. ADLİ MUHASEBE İLE DİĞER BİLİM DALLARI ARASINDAKİ İLİŞKİLER

Adli muhasebe, adli bilimler içerisinde yer alır. Adli bilim kavramını, insanoğlunun doğa kanunlarını hukuk için kullanması olarak tanımlamak mümkündür (Crumbley, (Temmuz-Eylül 2002)). Adli bilimlerin amacı, bilimsel bilgi, beceri ve gerçeklerin, özellikle mahkeme sürecinde kullanılarak, medeni hukuk veya ceza hukuku alanında ortaya çıkan hukuki sorunların çözümüne katkı sağlamaktır (Aktaş & Kuloğlu, 2008).

Ticari anlaşmazlıkların sürekli arttığı bir ekonomik ortam sonucu tacirler alacak haklarını kanıtlayabilmek için ticari defter kayıtlarına ve bunların dayanak belgelerine başvurmak durumunda kalmaktadırlar (Altuğ, 1999).

Özellikle adli muhasebecilerin mesleki faaliyetlerinden olan dava desteği ve uzman tanıklık faaliyetleri; kriminoloji, hukuk kuralları, muhasebe ile yakından ilgilidir. Son yıllarda adli muhasebe mesleği, muhasebe, hukuk, kriminoloji bilimleri yanında özellikle psikoloji, sosyoloji ve benzeri sosyal bilimlerden de destek almak durumunda kalmaktadır. Çünkü hile insan davranışı sonucu ortaya çıkar bu da hilekârın ve hilenin profilinin çözümünde bu bilimlere ihtiyacın var olması demektir (Pehlivan, 2010).

Adli muhasebe çok boyutlu bir yaklaşımdır; sayısal yöntemler, finans ve bilgisayar teknolojileri de bu yaklaşımın birer parçasıdır. Diğer taraftan bağımsız denetim ve iç denetim ile adli muhasebe birbirleriyle iç içe ve birbirlerine yardımcı olan disiplinlerdir Bu disiplinler; hile soruşturmalarında, hilenin önlenmesi ve tespit edilmesinde fayda sağlarlar ancak adli muhasebenin hileyi ortaya çıkarması ya da önlenmesi daha etkilidir.

### 5.1. Adli Muhasebe – Muhasebe Denetimi İlişkisi

Muhasebe, geleneksel muhasebe süreci içerisinde genel muhasebe, yönetim muhasebesi, maliyet muhasebesi, denetim vb. hizmetleri içeren farklı alanlarda hizmet verebilmektedir. Bu alanların her birisinin ayrı birer amacı bulunmaktadır. Bu alanlara bakacak olursak; Örneğin, yönetim muhasebesinin amacı, işletme faaliyetlerinin kârlılığının izlenebilmesi ve arttırılabilmesi için bu bilgileri kullanacak olan taraflara işletme içerisinden anlamlı bilgiler vermektir.

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

### **5.1.1. Denetim Alanında Muhasebe Sisteminin Rolü ve Destekleyen Araçlar**

Modernlik, zaman ve mekândan bağımsız soyutlamalar şeklinde bir dizi sistemden oluşmaktadır. Bu belirtilen sistemlerden bir tanesi de muhasebedir. Muhasebe, modernliğin beraberinde getirdiği güvensizliğe çare sayılabilecek bir soyutlama, bir sistemdir. Başka pek çok sistemde olduğu gibi; muhasebenin de bir sistem olarak kendisinden beklenen görevi yerine getirebilmesi, bu sisteme duyulan güvene bağlıdır.

Modernliğin bir yönüyle piyasa ekonomisine dayalı gelişme anlayışının yaşandığı bir döneme işaret ettiğini belirtmek gerekir. Piyasa ekonomisinin temeli ise sözleşme özgürlüğüdür. Piyasa, hem ülke içindeki hem de diğer ülkelerdeki taraflarla, yani yabancılarla sözleşme yapmayı gerekli kılmaktadır. Ticarî hayattaki sözleşmeler ve bu sözleşmelerde yer alan fiyatlar ve koşullar hiçbir dayanağı olmayan bir bilgiden hareketle değil, muhasebecilerin verdiği bilgilerden yola çıkılarak belirlenir (Thrane, 2006). Esas olarak bu, muhasebenin en temel işlevlerinden biridir. Bu sözleşmeler, güven duygusu olmadan yapılamayacağından; piyasanın esas olduğu bir ekonomik sistem olarak kapitalizm, bir anlamda, güven duygusu üzerine kuruludur (McMillan, 2004).

Ticari hayatta beklenen güvenilir bilgi ihtiyacı ancak güvenilir bir muhasebe bilgi sistemi ile sağlanabilir. Zira güven duyma ve işbirliğine dayalı ilişkiler, ticaret hayatında bir istisna değil, normdur (Seal, 1997). Güven duygusu olmadan bir ticari

ilişkinin kurulması düşünülemez. Denetimi ve muhasebe mesleğini de içeren mali raporlama mekanizmaları, bu güven duygusunu artıran araçlardan birkaçıdır (McMillan, 2004).

İşletme çevresindeki çıkar gruplarının herhangi bir konuda doğru bilgi alabilmeleri işletme içinden güvenilir ve yeterli miktarda bilgi elde edebilmelerine bağlıdır. Bu bilgileri sağlamak da işletme yönetiminin görevidir. Ancak, işletme içerisinde muhasebe işlemlerinin karmaşıklığı ve hacim olarak fazla oluşu, muhasebe standartlarının karmaşıklığı, ilgililerin bir kısmının işletmeden uzak oluşları, işletmeye kaynak sağlayan sermayedarların günlük mali işlemlerin çoğundan haberdar olamamaları ve sadece yöneticilerden alabildikleri kısmi bilgilerle yetinmek zorunda olmaları, bilgi sağlayan yöneticilerin kasıtlı veya kasıtsız olarak ilgililere yanıltıcı bilgi aktarmaları gibi nedenlerle işletme içinden bazen güvenilir bilgi edinmek mümkün olamayabilir.

İşletme çevresinde bulunan çıkar gruplarının işletme içerisinden güvenilir bilgi elde edebilmeleri ve kararlarını doğru olarak verebilmeleri için işletme içerisinden gelen bilgilerin taşıdığı doğruluk riskinin azaltılması gerekmektedir. Bu aşamada devreye giren denetim çalışmaları çeşitli çıkar grupları için gerekli doğru bilgi ihtiyacının karşılanmasında işletmeler için önemli görevler üstlenmektedir.

1970'li yılların sonlarından itibaren hızla yaygınlaşan muhasebe standartları işletmelerde muhasebe kayıtlarının karmaşıklaşmasına neden olmuş, mali bilgilerin kaydedilmesi ve sunulmasını giderek daha zor hale getirmiştir. Hatta bazı işletmelerde işletmenin durumu ile ilgili bir kanaate varılabilmesi için bir günlük işlemlerin bile gün sonunda uzman bir denetim elemanının değerlendirmesinden geçmesi gerekli hale gelmiştir.

Bütün bu nedenlerle denetim elemanları, yatırımcıların işletmelere güvenle yatırım yapmalarına yardımcı olarak sermaye piyasasının gelişmesine, devleti ve yatırımcıları hileli işlemlerden koruyarak güvenilir bir piyasa oluşmasına katkı sağlamaktadır.

### **5.1.2. Muhasebe Denetimi ve Adli Muhasebenin Benzer ve Farklı Noktaları**

Muhasebe denetimi ile adli muhasebenin pek çok benzer ve farklı yanı vardır. Bunlar, aşağıdaki gibi ifade edilebilir ; (Ranallo, 2006)

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

- Muhasebe denetimi çalışmaları sonunda bir fikir sunulurken, adli muhasebe araştırmalarında ise birkaç farklı eşit ihtimalli sonuç elde edilebilir.
- Muhasebe denetimi 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 Şartları aranmazken, adli muhasebe araştırmalarında kanıt niteliği taşıyan belgeler hukuki kurallara uygun belirli Şekil Şartları taşırlar.
- Muhasebe denetimi çalışmaları herhangi bir tazminat güvencesi olmadan sürdürülürken, adli muhasebe araştırmalarında nc Őahıslarla ilgili bilgileri içeren belgeler kullanıldığı için oluşabilecek zararları tazmin etme güvencesi vardır.
- Muhasebe denetiminde süreçler, genel kabul görmüş denetim standartlarınca belirlenirken, adli muhasebe araştırmalarındaki süreçleri bilgi, yetenek, eğitim ve tecrübeler belirler.
- Muhasebe denetiminde, çalışmaların sonucunda, olumlu, olumsuz ve Őartlı görüş belirtebilir ya da görüş bildirmekten kaınabilmirken, 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 Őüpheci 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 szli olarak sunulması nadiren istenirken, adli muhasebe araştırmalarında elde edilen bulguların araştırmanın taraflarına szli olarak sunulması istenebilir.

## **5.2. Adli Muhasebe – Hukuk İlişkisi**

Hukuk, toplumsal hayatı bütünleyen kurallar bütünüdür. Hukuk; bireylerin birbirleriyle ilişkilerini, bireylerin devlet ile ilişkilerini ve devletlerin devletler ile

ilişkilerini düzenleyen kuralları bir tertibe, bir sıralamaya tabi tutmak demektir (Adal, 1998).

Ekonomik hayat geliştikçe işletmelerin büyümesi, sayıca artması, ekonomik birleşmelerin meydana gelmesi, özel menfaatlerin ve kamu menfaatinin korunması ihtiyacı, muhasebe alanının hukuk kuralları ile düzenlenmesini zorunlu olarak gündeme getirmiştir.

Muhasebe alanında hukuk kuralları ile korunması gereken menfaatler arttıkça bu alana kanun koyucunun müdahalesi de artmıştır. Adli muhasebenin de muhasebe ile ilgili hukuki problemleri içeren bir alan olması sebebiyle adli muhasebecilerin hukuki süreç, hakkında bilgi sahibi olmaları gerekmektedir.

Muhasebe hukukunun oluşmasında korunmaya değer menfaatler başlangıçta özel menfaatler ile sınırlı iken belirli bir süre geçtikten sonra özel menfaatlerin yanında kamu menfaatinin de korunması gündeme gelmiştir (tasarruf sahipleri, sigortalılar vb.) (Yaşar, 1988).

Son yıllarda içinde bulunulan ekonomik ortamda, ticar uyuşmazlıklar - davalar- giderek artmakta, tacirler alacak haklarını ispat etmek için ticari defterlere, ticari defter kayıtlarına ve destekleyici(kanıtlayıcı) döküman olan belgelere daha çok müracaat etmek zorunda kalmaktadır. (Altuğ, 1999) Bu nedenle günümüzde muhasebenin hukuk ile yaklaşması giderek artarak bu ilişki doğal bir olgu haline almaktadır.

### 5.2.1. Muhasebe ile Hukuk İlişisinin Tarihçesi

Muhasebe – Hukuk ilişkisi günümüze gelinceye kadar başlıca dört dönem geçirmiştir. Bunlar (Yaşar, 1988);

- A. **Tacirlerle ilgili defter tutma hukuku:** Bu konu ile ilgili yeterli ilk düzenleme 1807 tarihli Fransız Ticaret Kanunu'dur.
- B. **Anonim Şirketlerle ilgili bilanço hukuku:** Anonim şirketlerin ortaya çıkması ile yeni muhasebe, özellikle bilanço problemleri ve kuralları ortaya çıkmıştır, bunlar ile birlikte muhasebe alanındaki hukuki düzenlemeler bu açıdan da gelişmiş, birçok ülkede bu alanda düzenlemelere gidilmiştir.
- C. **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.

D. ***Uluslararası çalışmalar ve muhasebe kurallarında uyumun sağlanması – standartların oluşturulması:*** Çok uluslu ve yabancı sermayeli büyük işletmelerin ön plana çıktığı bu dönemde muhasebe kuralları ve standartları daha kolay ekonomik hareketler sağlanması adına ülkeler arasında uyumlu bir hale getirilmeye çalışılmaktadır.

Uluslararası düzeyde muhasebe kurallarının uyumlaştırılması ilk başta, Avrupa Birliği (EU – European Union) direktifleri ve Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASB – International Accounting Standards Committee) tarafından oluşturulan Uluslararası Muhasebe Standartları aracılığı ile uygulamaya geçirilmiş, zaman içerisinde Avrupa Birliği'nin standart oluşturma çalışmalarından çekilmesi ile Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi, bu alanda tek yetkili kuruluş olarak genel kabul görmüştür. Günümüzde birçok şirket, Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi'nin standartlarını kullanmakta, bu standartlara göre hazırlanmış mali tablolar birçok ülke tarafından kabul görmektedir. Tarafların Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi'nin standartları etrafında toplanması ile farklılıklardan kaynaklanan sorunların birçoğunun üstesinden gelinmiştir (Ağca, 2003).

### **5.2.2. Adli Muhasebe ve Hukuk Arasındaki Bağlayıcı İlişki ve Kesişme**

#### **Noktaları**

Adli muhasebenin muhasebe ile ilgili hukuki problemleri içeren bir alan olması nedeniyle, muhasebe ile ilgili bir problemin dava konusu edilmesi halinde, adli muhasebecilerin hukuki süreci çok iyi bilmeleri gerekmektedir. Bunun anlamı adli muhasebecilerin; veri toplama, analiz etme ve raporlama gibi işlemleri yaparken bunları hukuk kurallarına uygun olarak yapmalarının zorunlu olmasıdır.

Adli muhasebecilerin bilmeleri gereken hukuk bilgisi sadece temel ticaret hukuku ve yargılama usulü ile sınırlı değildir. Adli muhasebecilerin diğer hukuk alanlarını ve ayrıca ceza hukuku ve yargılama usulünü de bilmeleri gerekmektedir. Usul hukuku birçok vakada, problemin ilk başlangıcından son çözüme kadar adli

muhasebecilerin izleyeceği süreçlerin belirlenmesinde oldukça önemlidir. Bunun edeni adli muhasebeciler, herhangi bir idari ve adli soruşturmada takip edilecek süreçleri belirlemede aktif olarak görev alabilmektedirler. Örneğin, adli muhasebeci herhangi bir soruşturmanın başlangıcında bulunabilir, usulüne uygun bir dava dilekçesi yazılmasına yardım edebilir ve yargılama öncesinde ve esnasında profesyonel destek sağlayabilir. Buna ek olarak adli muhasebeciler soruşturmayı bizzat yürüten, suçlamada bulunan, gerektiğinde tutuklamayı yapan ve savunmaya ve yargılamaya katılan bir kolluk kuvveti gibi görev yapabilmektedir. Doğal olarak bir adli muhasebeciden bir avukatla aynı seviyede hukuk bilgisine sahip olması beklenemez; fakat iyi bir hukuk bilgisi adli muhasebeciye hukuki problemlerin çözümünde fayda sağlayacaktır (Hopwood, 2008).

Adli muhasebecilik, hukuk ile iki noktada kesişmektedir. Birincisi genellikle kanunların ihlal edilmesi ile birlikte yargılama aşaması; ikincisi ise muhasebecilerin çalışmalarını etkileyen izlenmesi gereken hukuki süreçlerdir (Curtis, 2008).

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

Adli muhasebecilerin araştırma sürecinde yaptıkları işlemlerden birisi de kişiler ve işletmeler hakkında kişisel ve mali bilgiler toplamalarıdır. Bu bilgiler elde edilirken, bunların mutlaka anayasa ve kanunlara uygun olarak elde edilmesi ve elde edilen bilgilerin diğer kişi ve işletmelerle paylaşılmaması gerekmektedir. Bu nedenle adli muhasebeciler elde ettikleri bilgileri koruyabilmek adına mahremiyet hukuku konularında da bilgi sahibi olmalıdır.

### **5.3. Adli Muhasebe – Kriminoloji İlişkisi**

Kriminoloji kelimesinin Türkçe karşılığı “suç bilimi”dir. Kriminoloji teriminin farklı algılanmasından ve kriminolojinin kapsamının dar veya geniş olarak yorumlanmasından dolayı içeriği belirlemeye yönelik tanımlamalarda birlik sağlanamamaktadır (Tutar, 2002).

Kriminoloji diğer bilimlere nazaran daha yeni bir bilim dalıdır. Bundan dolayı kaynak açısından çok zengin değildir. Kriminolojinin tanımı üzerinde çeşitli görüşler

bulunmaktadır. Bunlar; suç olgusunun incelenmesi, suç olgusuna ilişkin bilim, suç bilimi gibi kısa tanımlar şeklindedir. Amerikan kriminolojisinin duayeni olarak kabul edilen Edwin H. Sutherland, yazmış olduğu “*Principles of Criminolog*” adlı eserinde kriminolojiyi “suçu sosyal bir olay gibi ele alan bilgilerin bütünü” olarak tanımlamaktadır. Bu bilim dalı içine kanunları yapmak, ihlâl etmek ve kanunların ihlâl edilmesine karşı tepkide bulunmak süreçleri ile suçu önlemeye ve suçlular hakkında gerekli tedbirleri almaya ilişkin ilkeler ve diğer tipteki bilgilerin bütünü girmektedir.

Hans Göppinger, kriminolojiyi şöyle yorumlamıştır: Kriminoloji deneysel disiplinler arası bir bilimdir. Suçun işlenmesi ve engellenmesi gibi, suçluya davranışla ilgili olarak ortaya çıkan, insani ve toplumsal alandaki durumlarla ilgilidir. Kriminoloji, disiplinler arası çok faktörlü yönü ve suçlunun kişiliği ile ilgili deney alanlarındaki araştırmalarını, hem hukuk kuralları, hem de hukuk ya da sosyal düzen tarafından onaylanmayan hareketler içinde yürütür. Haskell-Yablonosky, kriminolojiyi “suç ve suçluların bilimsel olarak incelenmesi” şeklinde tanımlayarak kriminolojinin inceleme alanı olarak; suçun niteliği, suçun sebepleri, Ceza hukukunun gelişmesi ve ceza adaletinin yerine getirilmesi , suçun özellikleri unsurlarını saymıştır. Kriminolojinin Türkiye’deki kurucusu olan Sulhi Dönmezer kriminolojiyi, “İnsanın sapıcı davranış ve eylemleri arasında suçu doğuran, yapan ve suçu kontrol etme amacını güden süreçleri açıklayan ve suçun sebep ve faktörlerini tespit maksadıyla insana ve suç işleyen insana ilişkin bilgilerin bütünü sentezini oluşturan bir bilgi dalı” olarak tanımlamıştır (Tutar, 2002).

Kriminolojinin kapsamı; “kriminolojinin konusu, toplumsal normlardan sapma şekillerinden suç denilen insan davranış, tavır ve hareketlerini ve suç olayını, suçu yapan süreçleri, sosyal bir gerçek olarak ceza adalet sisteminin işleyişini, suç ile suçlu ve sosyal çevre ilişkilerini incelemek, suçun sebep ve etmenlerini mümkün olduğunca belirlemek, suça sebebiyet veren unsurları, süreçleri izah etmek ve bu hususlarda elde edilen bilgilerle söz konusu suç denilen sosyal kötülüğü en etkin şekilde yok etmek veya mümkün olduğunca azaltacak strateji ve teknikleri belirlemektir.” şeklinde belirtilmektedir. Kriminoloji bilimi zaman içinde felsefeciler, psikologlar, antropologlar, psikiyatristler, tıpçılar, avukatlar, sosyologlar, sosyal teorisyenler ve tarihçiler tarafından şekillendirilmiştir. Lucia Zedner’e göre kriminoloji disiplinler arası bir bilimdir. Kriminoloji bilimi, adli muhasebecilerin çalışmalarını da etkilemektedir.

Adli muhasebenin de kapsamına giren beyaz yakalı suçları ile ilgili çalışmaları olan ve bir kriminolog olan Edwin H. Sutherland “beyaz yakalıları suç” kavramını 1949’da literatüre kazandırmıştır. Donald Cressey, Sutherland’ın çalışmalarını devam ettirerek klasik hile üçgenini geliştiren beyaz yakalı suçlarının oluşmasında en sık görülen faktörleri tanımlayarak kriminolojik teoriye temel sağlamıştır. Sonraları diğer kriminologlar da beyaz yakalı suçlarının sebeplerine ve bu suçların sokak suçlarından ayrıldığı yönlerine ilişkin benzer teorileri geliştirmişlerdir. Bu teoriler üzerinde çalışmak, adli muhasebecilere finansal belgelerdeki hilelerin tespitinde ve failerin ayırt edilmesinde, bilgi, beceri ve yetenek sağlayacaktır (Tutar, 2002).

Ayrıca bu bilgiler, mevzuatta suçlu davranışlarını tanımlamak, uygun ve etkili düzenleyici kurallar oluşturmak, araştırma sürecinde etkili süreçler izlemek konularında kritik öneme sahiptir (Pehlivan, 2010).

Kriminoloji ile ilgili bilgiler adli muhasebecilere hile denetimi konusunda önemli katkı sağlayabilir. Aynı işletmede çalışanlar arasında, çalışanların kişisel özellikleri bakımından hileli işlemlere hangilerinin karışıp hangilerinin karışmayacağı, çalışanları suç işlemeye yönelten unsurların anlaşılması gibi konularda adli muhasebeciler kriminoloji biliminden önemli ölçüde faydalanabilirler. (Manning, 1998)

#### **5.4. Adli Muhasebenin Sosyal Bilimlerle İlişkisi**

Muhasebecilik, iyice incelendiği zaman bir yönüyle teknik bir meslek gibi görülmektedir. Ancak görülen o ki son yıllarda adli muhasebe mesleği, teknik bilimlerin yanında özellikle psikoloji, sosyoloji ve benzeri sosyal bilimlerden destek almak durumunda kalmaktadır. Nobel ödüllü fizikçi Albert Einstein, “Kâinatla ilgili en anlaşılmaz hakikat, onun anlaşılabilir olmasıdır.” derken, Miami Üniversitesi’nden Profesör David Fisher “İnsan davranışı hakkındaki en anlaşılabilir hakikat, onun anlaşılmaz olmasıdır.” diyordu. Bu iki farklı yaklaşım, aslında, bir insan davranışı olan hilenin anlaşılmasında sosyal bilimlerin önemine dikkat çekmektedir. Örneğin, hile, hem maddi yanlışların yapılması hem de hakikatlerin gizlenmesi şeklinde karşımıza çıktığı için, hileyi anlamak bakımından insan davranışını anlamamanın önemi ortaya çıkmaktadır. Üstelik insan davranışını anlamak,

sadece hile yapan açısından önemli olmayıp; yapılan hileleri tespit etmeye ve önlemeye yönelik tedbir almaya çalışacak olanlar -yöneticiler, denetçiler, vb.- açısından da önemlidir (Ramamoorti, 2008).

İnsan neden bir hile yapmaya başvurur sorusuna, genellikle üç sebepten dolayı şeklinde cevap verilmektedir. Öncelikle, hile yapmaya istekli birilerinin olması gerekir; fakat bu yetmez. Hile yapmaya istekli kişinin erişebileceği hedeflerin bulunması gerekir; bu da yeterli olmaz. Bu hedeflere ulaşırken hile yapmaya istekli kişiyi durduracak kişi veya mekanizmaların bulunmaması gerekir (Ramamoorti, 2008). Birincisi daha çok davranış bilimiyle ilgiliyken, ikincisi örgütsel yapıyla, sonuncusu da genel olarak hukuki çerçeveye ilgili sorunlar olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu durum “hile üçgeni” kavramsallaştırmasıyla, başka bir biçimde de ifade edilmektedir ve üçgendeki her unsur, bir şekilde insan psikolojisiyle ilgilidir. Her şeyden önce, kişisel dürtüler ve algılanan baskı insanı bir şekilde bir davranışa sevk eder , daha sonra bu kişi, bu yanlış davranışını bir şekilde akla uygun hale getirmek durumundadır ve bu da zihinsel bir faaliyettir. Fırsatın değerlendirilmesi de psikolojiktir çünkü kişi, öğreğin, yanlış yaptığında yakalanıp yakalanmayacağı gibi boyutları değerlendirerek bir eylemde bulunmaya karar verir (Ramamoorti, 2008).

Günümüzde işletmelerin yaygın bir şekilde bilgi sistemlerinden yararlandıkları bilinmektedir. Bilgi sistemleri, daha önceden neyi kodladıysanız ona göre cevap veren sistemlerdir. Bu nedenle, sistemin yanlış yapması sistemi kodlayanların, kurallarının becerisine bağlıdır. Oysa, işletmelerde bilgi ve iletişim teknolojilerinin bu kadar yoğun kullanımına rağmen yine de çalışanlar önemli bir yer tutmaktadır. Bahsedilen özellikler ancak insanlar tarafından ihlal edildiğinden işletmelerin güvenlik zincirinin en zayıf halkanın çalışanlar olduğunun unutulmaması gerekmektedir (Ramamoorti, 2008).

Örneğin, bir bilgisayar programı, yeteri kadar gözetlenilmediğini düşünerek muhasebe kayıtlarını yanlış işlemez veyahut da “Diğer bilgisayarla çalışmıyor, niye ben daha fazla çalışıyormuşum?” demez.

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

## 5.5. Adli Muhasebe, İç Denetim ve İç Kontrol İlişkisi

İç denetim, işletme içinde bir faaliyet birimi olarak hizmet veren ya da işletme dışından sürekli olarak satın alınan bir denetim hizmet faaliyeti olup bu işi yapanlara da iç denetçi denmektedir. İç denetçiler hem faaliyet denetimi, hem finansal bilgi denetimi hem de uygunluk denetimi yaparlar (Auditors, 2011).

İç denetimin mesleki oluşumunu sağlayan ve mesleğe kalite ölçütleri kazandıran Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) iç denetimi şu şekilde tanımlamıştır;

*İç denetim, bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacını güden bağımsız ve tarafsız bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetim, kurumun risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkililiğini değerlendirmek ve geliştirmek amacına yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun amaçlarını başarmasına yardımcı olur. ( Türkiye İç Denetim Enstitüsü, 2011)*

İç kontrol ise, işletmenin yönetim kurulundan, yönetiminden ve diğer personelinden etkilenen, faaliyetlerin etkililiği ve verimliliği, finansal raporlamanın güvenilirliği ve ilgili yasa ve düzenlemelere uygunluk konularında makul güvence sağlamak amacıyla tasarlanmış bir süreçtir (COSO, 2011).

Bugün dünya genelinde geçerli model olarak kabul gören ve kendisini destekleyen büyük mesleki örgütler olan AICPA ,AAA (American Accounting Association), IMA (Institute of Management Accountants), IIA, FEI (Financial Executives International) tarafından kabul gören Committee of Sponsoring Organizations (COSO) iç kontrolü şu şekilde tanımlamıştır;

*“İç kontrol, işletmenin yönetim kurulundan, üst yönetiminden ve diğer personelinden etkilenen bir süreçtir. Bu süreç amaçlara etkili ve verimli bir şekilde ulaştırılması, finansal raporlamanın güvenilir olması ve yasalarla uyumlu bir şekilde çalışılması için tasarlanmıştır”.*

### 5.5.1. İç Kontrol ve İç Denetimin Süreçlerdeki Rolü

İç kontrol, süreç ve iş akışları içine yerleştirilen, kişilerden etkilenen, işletmenin amaçlarına ulaşmasında kullanılan bir araçtır. Makul ölçüde güvenilirlik sağlar. Bu özellikleri ile iç kontrol işletme yönetiminin sorumluluğundadır. Etkililiğinin değerlendirilmesi için iç denetim faaliyetine ihtiyaç duyar. Bu nedenle iç

kontrol ve iç denetim birbirinden farklı, ancak birbirini tamamlayan iki kavram olarak anlaşılmalıdır.

Bu değerlendirmelerden de anlaşılacağı üzere, şirketin kurumsallaşmasının temellerinden birini iç kontrol sisteminin varlığı oluşturmaktadır. İşletme içi kontrollerin yerindeliğinin kalitesi iç denetim faaliyeti ile ifade bulur. İç denetim faaliyeti, işlem ve hata odaklı yaklaşımdan süreç odaklı, işin doğru yapılmasının yanı sıra doğru işin yapılmasını öneren bir yaklaşımla işletme için stratejik akıl ortağı, geliştiren, önceden önlem alınmasını sağlayan bir rol üstlenmektedir. (Uzun, 2011)

İç kontrol sisteminin kurulması ve sürdürülmesinde temel sorumluluk işletmenin tepe yönetimine ait olup iç denetim biriminin iç kontrollerin tasarlanmasında ve uygulanmasında herhangi bir sorumluluğu yoktur ve olmamalıdır. İç denetimin bu noktadaki asli görevi iç kontrollerin gerektiği gibi işleyip işlemediği hangi noktalarda kontrol zayıflıkları olduğunu değerlendirmektir.

Sağlam iç kontrollere sahip işletmelerde yolsuzluk yapılma ihtimali, iç kontrol birimi olmayan diğer işletmelere oranla daha azdır. ACFE'nin iki yılda bir yaptığı araştırma sonuçlarına göre; etkili iç kontroller ve iç denetim, işletmelerde yolsuzlukları önlemede ve ortaya çıkarmada çok önemlidir (The Importance of Stronge Controls,, 2011).

Günümüzde denetimin; özellikle iç denetimin önemi anlaşılmiş ve iç denetimin etkinliğini artırmaya yönelik oluşumlar ve düzenlenen eğitimler sayesinde iç denetimlerde hile ve hileli durumları tespit etme yetenekleri artmıştır. Bazı iç denetim birimleri, işlemlerin gözden geçirilmesi ve hileler konusunda daha yetenekli hale gelirken bazıları da olası bir olumsuzluk karşısında sorumluluk üstlenmek için hazır değildir. İşletme içinde hile araştırmacılarını yetiştirmelerinin ya da istihdam etmenin önünde farklı engeller olabilmektedir. Bu gibi durumlarda işletme içi personel yerine işletme dışı bir uzmandan yararlanmak uygun bir davranış olacaktır (Akyel H. K., 2004).

Gelişmiş ülkelerde önemi üzerinde tartışılmayan iç denetim faaliyeti, hilelerin önlenmesinde önemli roller alırken, Türkiye'de iç denetçilerin ve iç denetim bölümü olan işletmelerin sayısı yetersizdir (Nejat Bozkurt, Ağustos,2000).

## 6. ADLİ MUHASEBECİ VE DİĞER MESLEKLERE GÖRE FARKLARI

### 6.1. Adli Muhasebeci ile Denetçi Farkları

Adli muhasebeciler ile denetçiler arasındaki bellirli başlı farklılıklar aşağıdaki gibi sıralanabilir (Toraman vd., 2009, ss. 34-35): Toraman, C., Abdioğlu, H. ve İşgüden, B. (2009), “Aklama Suçunun Önlenmesine Yönelik Çabalar: Adli Muhasebecilik Mesleği ve Uygulamaları”, Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, 11(1): 17-55.

- Denetim sürecinde denetçi, hataları ve uygunsuzlukları bulmaya çalışırken, adli muhasebeci ise çalışmalarında bilinen tüm hile yöntemlerini uygulayarak şüphelenilen uygunsuz durumları her yönüyle araştırır.
- Denetçi normatif kurumların (SPK, SEC, BDDK gibi) ön gördüğü düzenlemelerin uygunluğu araştırmaktadır. Oysa adli muhasebeci, adli soruşturma, hile denetimi ve suç unsuru olay ve durumların çözümü ile ilgilenmektedir.
- Denetçi finansal tabloların sunumunda yönetimin dürüstlüğü konusunda görüşünü beyan etme ile görevini yerine getirirken, adli muhasebeci genel olarak hileli işlemler veya finansal suçların oluşumu ve sorumlu tarafları belirleme ile ilgilenir.
- Denetçilerin sorumluluğu, finansal tablolardaki eksiklikleri ve hataları bulmak için denetim prosedürlerini uygulamak ve finansal tablolar hakkında genel bir görüş oluşturmaktır.
- Adli muhasebeciler ise gerçeklere dayanan bilgileri detaylandırırlar, şüpheliler veya bilinenler hakkında kim, ne, nerede, niçin, nasıl sorularını sorarak kanıtlar toplar ve belgelendirme yaparlar.
- Raporlamada kullanılan dil noktasında adli muhasebeciler denetçilere nazaran daha nitelikli ve kararlı bir dil kullanırlar.
- Adli muhasebeciler denetçilerden farklı olarak suç atmosferi içerisinde çalışırlar ve yargılama öncesi veya yargı aşamasında hizmet verirler.
- Adli muhasebeciler denetçilerden farklı olarak daha derinlemesine araştırma yaparlar (örnekleme yöntemi adli muhasebeciler tarafından sınırlı bir şekilde kullanılır) ve bu çerçevede adli muhasebeciler tüm ilgili belge, doküman ve olayları araştırır ve incelerler.

- Adli muhasebeciler denetçilerden farklı olarak kontrol sistemlerinin ve süreçlerin nasıl suistimal edebileceği veya hatalı kullanabileceği konusunda daha yetkindir. Bu yetkinlikler hile türlerine, iç kontrol faaliyetlerini önleyici yöntemlere ve sistemi bozma planlarına yöneliktir.

## **6.2. Adli Muhasebecinin Dış Denetçiden Farkları**

Adli muhasebe ilminin denetim ile olan ilişkisinin çok yakın olduğunu birbirine benzer çalışma yöntemleri kullanıldığını biliyoruz. Denetçi işletmenin mali tablolarının ilgili döneme ait faaliyet sonuçlarını tam ve doğru olarak yansıtıp yansıtmadığını, mali tablolarda hata, hile, yolsuzluk olup olmadığını araştırır. Adli muhasebeci ise mali tabloların gerçeği yansıtıp, yansıtmadığından çok detaylı olarak işletme faaliyetlerinde hukuki sorun doğurabilecek hile, yolsuzluk ve suistimalleri araştırır. Yani adli muhasebecinin şüpheli bir bakış açısıyla araştırması mali tabloların dışında çok daha geniş bir alanı kapsar.

Denetçi mali tablolara ilgili rapor yazabilmek için genel kabul görmüş denetim tekniklerini kullanmaktadır. Oysa adli muhasebeci yazı analizleri, soruşturma gibi kaynağını hukuk ve kriminoloji bilimlerinden alan çok daha geniş teknikler kullanmaktadır. Çoğu zaman kredi kartı yolsuzlukları veya bilgisayar suçlarıyla ilgili durumlarda adli muhasebeci ileri bilişim tekniklerini kullanmaktadır.

Müşteri açısından incelendiğinde denetçi mali tabloların gerçek durumu yansıtıp yansıtmadığı açısından kamuyu aydınlatma görevi üstlenir ve Sermaye Piyasası Kurulu, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu gibi bağımsız üst kuruluşlara karşı sorumludur. Oysa adli muhasebeciler sözleşme yaptığı kişilere (Avukat veya mağdur olduğunu düşünen kişi) veya mahkemelere karşı sorumludur.

Denetim içeriği önceden belirlenmiş denetim plan ve programlarına göre yürür. Bir denetim takvimi doğrultusunda yapılacakların gün ve gün ortaya konulması mümkündür. Oysa adli muhasebecinin karşılaşacağı olayların ve araştıracağı konuların kapsamı çok geniş olduğu için işin standart plan ve programlara göre gerçekleştirilmesi mümkün değildir. Adli muhasebeci çalıştığı olaylarla ilgili karşılaştığı, şüphelendiği hususlara daha çok zaman ayırmak zorundadır. Yani çalışması sorgulama, araştırma sürecinde çok ciddi bir şekilde yön değiştirebilir. Bu sebeple adli muhasebecinin gün ve gün belirleyebileceği sistematik bir çalışma planı yoktur.

Denetçiler önceki denetçi ile görüşerek veya denetlenen firma yönetimi ile görüşerek elde ettiği bilgilere göre denetim kapsamını belirler. Oysa adli muhasebenin bu şekilde geçmişten gelen bilgilere ulaşabileceği önceki adli muhasebeci gibi bir kaynağı yoktur. Müşteri ile görüşerek elde ettiği bilgilere ise zaten şüphe ile bakması gerekir. Zaten adli müşavir bir firmaya sürekli hizmet vermekten çok karşılaşılan hukuksal problemin muhasebesel kısımlarını çözer. Serbest adli muhasebeci firma bazlı değil olay bazlı çalışır.

Denetçiler muhasebe kayıtları, faturalar, cari hesap mutabakatları, hesap ekstreleri gibi klasik muhasebe bilgilerinden faydalanırlar. Oysa muhasebeciler kanıt toplama da sadece bu belgelerle yetinmeyip, şirket içi yazışmalar, e-mail kayıtları, msn görüşmeleri, fotoğraflar, kamera kayıtları gibi çok daha geniş kaynakları kullanmaktadırlar.

Denetçi çalışması sırasında denetim ekibini uzman denetçilerden oluştururken, adli muhasebecilerin ekibi çeşitli alanlarda uzman kişilerden oluşabilir. Örneğin çok fazla belgenin inceleneceği durumlarda, yazı bilimi (grafoloji) uzmanları adli muhasebecilerin ekibinin bir parçası olabilir. Adli muhasebecilerin ekibi tek bir uzmanlık dalında uzman kişilerden oluşmaz.

Denetçi de adli müşavirde ulaştığı sonuçları, çalışmalarının neticesini yazılı olarak bir rapora bağlar. Ancak bir denetçi raporun içeriğini sözlü olarak açıklamazken adli müşavir mahkemelerde sözlü olarak hazırladığı raporu anlatır. Bu sözlü anlatımda, görsel sunum öğeleri, grafik ve tabloları, hitabet yeteneklerine uygun olarak kullanır (ADLİ MUHASEBE, 2013).

### **6.3. Adli Muhasebecilerin İç Denetçiden Farkları**

Adli müşavirin dış denetçiden farkları olduğu gibi iç denetçiden de ciddi farkları vardır. Bu farkları aşağıdaki şekillerde ifade edebiliriz.

İç denetçi işletmenin bir kurumun faaliyetlerini kuruma değer katmak amacıyla bağımsız ve objektif olarak inceler. İç denetçi hata, hile, yolsuzluk risk alanlarını belirleyerek önlenmesine yönelik tedbirler oluşturmaya çalışır. Adli muhasebeci ise detaylı olarak işletme faaliyetlerinde hukuki sorun doğurabilecek hile, yolsuzluk ve suistimalleri araştırır. Adli muhasebecinin amacı kuruma değer katmak olmayıp adaletin yerine getirilmesini sağlamaktır.

İç denetçi şirketin içinde olduğundan pek çok klasik muhasebe bilgisine sahip olduğu gibi ayrıca şirket içi söylentileri, dedikoduları, kişiler arası ilişkileri de bilir. Oysa adli muhasebeci tarafları tanımadığı için söylentilerden, dedikodulardan etkilenmeden çok daha objektif ve tarafsız bilgi edinebilir.

Müşteri açısından incelendiğinde iç denetçi şirket yönetim kuruluna karşı sorumludur. Özlük hakları ve yaptığı çalışmaların raporlamaları hep şirket yönetim kuruluna bağlı olur. Oysa adli muhasebeciler sözleşme yaptığı kişilere (Avukat veya mağdur olduğunu düşünen kişi) veya mahkemelere karşı sorumludur.

İç denetim içeriği önceden belirlenmiş denetim plan ve programlarına göre yürür. Bir iç denetim takvimi doğrultusunda yapılacakların gün ve gün ortaya konulması mümkündür. Oysa adli muhasebecinin karşılaşacağı olayların ve araştıracağı konuların kapsamı çok geniş olduğu için işin standart plan ve programlara göre gerçekleştirilmesi mümkün değildir. Adli muhasebeci çalıştığı olaylarla ilgili karşılaştığı, şüphelendiği hususlara daha çok zaman ayırmak zorundadır. Yani çalışması sorgulama, araştırma sürecinde çok ciddi bir şekilde yön değiştirebilir. Bu sebeple adli muhasebecinin gün ve gün belirleyebileceği sistematik bir çalışma planı yoktur.

İç denetçiler muhasebe kayıtları, faturalar, cari hesap mutabakatları, hesap ekstreleri gibi klasik muhasebe bilgilerinden faydalanırlar. Oysa muhasebeciler kanıt toplama da sadece bu belgelerle yetinmeyip, şirket içi yazışmalar, e-mail kayıtları, msn görüşmeleri, fotoğraflar, kamera kayıtları gibi çok daha geniş kaynakları kullanmaktadırlar. İç denetçi çalışması sırasında iç denetim ekibini uzman iç denetçilerden oluştururken, adli muhasebecilerin ekibi çeşitli alanlarda uzman kişilerden oluşabilir. Örneğin çok fazla belgenin inceleneceği durumlarda, yazı bilimi (grafoloji) uzmanları adli muhasebecilerin ekibinin bir parçası olabilir. Adli muhasebecilerin ekibi tek bir uzmanlık dalında uzman kişilerden oluşmaz.

İç denetçi de adli müşavirde ulaştığı sonuçları, çalışmalarının neticesini yazılı olarak bir rapora bağlar. Ancak bir denetçi raporun içeriğini sözlü olarak açıklamazken adli müşavir mahkemelerde sözlü olarak hazırladığı raporu anlatır. Bu sözlü anlatımda, görsel sunum öğeleri, grafik ve tabloları, hitabet yeteneklerine uygun olarak kullanır. İç denetim hizmetleri genel olarak sürekli verilmesi gereken hizmetler veya sürekli yürütülmesi gereken faaliyetler olarak değerlendirilir. Oysa adli muhasebeciler olay bazlı çalışırlar. Muhasebe ağırlıklı hukuksal problem çözülünce adli muhasebeci'nin görevi biter (Bozkurt N. , 2000 a).

#### **6.4. Adli Muhasebecinin Geleneksel Muhasebeciden Farkları**

Adli muhasebecinin klasik muhasebeciden farklarını maddeler halinde listelemek adli muhasebenin çalışma alanlarını çok daha net anlaşılmasını sağlayacaktır.

Geleneksel muhasebeci mükellef ile devlet arasında bir nevi köprü oluşturarak gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin mali tablolarını hazırlayarak, yasal defterlerini tutarak beyanname ve bildirgelerini hazırlar ve ilgili birimlere iletir. Adli muhasebeci ise işletme faaliyetlerinde hukuki sorun doğurabilecek hile, yolsuzluk ve suistimalleri araştırır. Yani adli muhasebecinin şüpheli bir bakış açısıyla araştırması klasik muhasebe uygulamalarının dışında çok daha geniş bir alanı kapsar.

##### **6.4.1. Geleneksel Muhasebeci ile Adli Muhasebecinin Müşteri Açısından Fark İncelenmesi**

Geleneksel muhasebeci müşterilerinin işlerini genel kabul görmüş muhasebe ilke ve standartları doğrultusunda gerçekleştirmektedir. Oysa adli muhasebeci yazı analizleri, soruşturma gibi kaynağını hukuk ve kriminoloji bilimlerinden alan çok daha geniş teknikler kullanmaktadır. Çoğu zaman kredi kartı yolsuzlukları veya bilgisayar suçlarıyla ilgili durumlarda adli muhasebeci ileri bilişim tekniklerini kullanmaktadır.

Müşteri açısından incelendiğinde geleneksel muhasebeci müşterisine ve vergi ziyana kasten sebep olduğu durumlarda ise vergi idaresine karşı sorumludur. Oysa adli muhasebeciler sözleşme yaptığı kişilere (Avukat veya mağdur olduğunu düşünen kişi) veya mahkemelere karşı sorumludur.

##### **6.4.2. Adli Muhasebeci ile Geleneksel Muhasebecinin Süreç Farklılıkları**

Geleneksel muhasebecinin yasal bildirimlerini yapacağı günler önceden mali takvime göre kanunlarla belirlenmiştir. Geleneksel muhasebeci beyannameleri bu takvime uygun şekilde hazırlar. Oysa adli muhasebecinin karşılaşacağı olayların ve araştıracağı konuların kapsamı çok geniş olduğu için işin standart plan ve programlara göre gerçekleştirilmesi mümkün değildir. Adli muhasebeci çalıştığı olaylarla ilgili karşılaştığı, şüphelendiği hususlara daha çok zaman ayırmak

zorundadır. Yani çalışması sorgulama, araştırma sürecinde çok ciddi bir şekilde yön değiştirebilir. Bu sebeple adli muhasebecinin gün ve gün belirleyebileceği sistematik bir çalışma planı yoktur.

Geleneksel muhasebeciler yeni iş kabul etmeden önceki meslek mensubu ile görüşerek veya defteri tutulacak olan firma yönetimi ile görüşerek elde ettiği bilgilere göre muhasebe işinin kapsamını belirler. Oysa adli muhasebenin bu şekilde geçmişten gelen bilgilere ulaşabileceği önceki adli muhasebeci gibi bir kaynağı yoktur. Müşteri ile görüşerek elde ettiği bilgilere ise zaten şüphe ile bakması gerekir. Zaten adli muhasebeci bir firmaya sürekli hizmet vermekten çok karşılaşılan hukuksal problemin muhasebesel kısımlarını çözer. Serbest adli muhasebeci firma bazlı değil olay bazlı çalışır.

Geleneksel muhasebeciler işlerini gerçekleştirir ve kontrol ederken muhasebe kayıtları, faturalar, cari hesap mutabakatları, hesap ekstreleri gibi klasik muhasebe belge ve bilgilerinden faydalanırlar. Oysa muhasebeciler kanıt toplama da sadece bu belgelerle yetinmeyip, şirket içi yazışmalar, e mail kayıtları, msn görüşmeleri, fotoğraflar, kamera kayıtları gibi çok daha geniş kaynakları kullanmaktadırlar.

Geleneksel muhasebeci çalışması sırasında muhasebe ekibini uzman muhasebecilerden oluştururken, adli muhasebecilerin ekibi çeşitli alanlarda uzman kişilerden oluşabilir. Örneğin çok fazla belgenin inceleneceği durumlarda, yazı bilimi (grafoloji) uzmanları adli muhasebecilerin ekibinin bir parçası olabilir. Adli muhasebecilerin ekibi tek bir uzmanlık dalında uzman kişilerden oluşmaz.

Geleneksel muhasebeci işi ile ilgili ulaştığı sonuçları, çalışmalarının neticesini, müşterilerine yapması gereken uyarıları yazılı olarak bir rapora bağlayabilir. Ancak bir geleneksel muhasebeci hazırladığı raporun içeriğini sözlü olarak açıklamazken adli müşavir mahkemelerde sözlü olarak hazırladığı raporu anlatır. Bu sözlü anlatımda, görsel sunum öğeleri, grafik ve tabloları, hitabet yeteneklerine uygun olarak kullanır.

### **6.5. Adli Muhasebeci ile Bilirkişinin Farkları**

Adli müşavirin bir dış veya iç denetçiden, geleneksel muhasebeciden farkları olduğu gibi bilirkişiden de farkları bulunmaktadır.

Bilirkişi mahkeme tarafından kendisine gönderilen dosya ile ilgili olarak yazılı görüş bildirir. Adli muhasebeci ise işletme faaliyetlerinde hukuki sorun

doğurabilecek hile, yolsuzluk ve suistimalleri araştırır. Yani adli muhasebecinin şüpheli bir bakış açısıyla araştırması salt bir hukuksal problemin dışında çok daha geniş bir alanı kapsar.

Bilirkişi kendisine mahkeme tarafından gönderilen olayla ilgili rapor yazabilmek için genel kabul görmüş denetim ve araştırma tekniklerini kullanmaktadır. Oysa adli muhasebeci yazı analizleri, soruşturma gibi kaynağını hukuk ve kriminoloji bilimlerinden alan çok daha geniş teknikler kullanmaktadır. Çoğu zaman kredi kartı yolsuzlukları veya bilgisayar suçlarıyla ilgili durumlarda adli muhasebeci ileri bilişim tekniklerini kullanmaktadır.

Müşteri açısından incelendiğinde bilirkişi sadece mahkemeye karşı sorumludur. Genelde bilirkişilerin raporlarının yeterli ve açık olmaması nedeniyle bir mahkemenin aynı olayla ilgili birkaç bilirkişiye başvurduğu veya ek açıklama istediği de görülmektedir. Oysa adli muhasebeciler sözleşme yaptığı kişilere (Avukat veya mağdur olduğunu düşünen kişi) veya mahkemelere karşı sorumludur.

Bilirkişi önceden belirlediği sürelerde elindeki dosyalarla ilgili görüş bildirir. oysa adli muhasebecinin karşılaştığı olayların ve araştıracağı konuların kapsamı çok geniş olduğu için işin standart plan ve programlara göre gerçekleştirilmesi mümkün değildir. Adli muhasebeci çalıştığı olaylarla ilgili karşılaştığı, şüphelendiği hususlara daha çok zaman ayırmak zorundadır. Yani çalışması sorgulama, araştırma sürecinde çok ciddi bir şekilde yön değiştirebilir. Bu sebeple adli muhasebecinin gün ve gün belirleyebileceği sistematik bir çalışma planı yoktur.

Bilirkişiler muhasebe kayıtları, faturalar, cari hesap mutabakatları, hesap ekstreleri gibi klasik muhasebe bilgilerinden faydalanırlar. Oysa muhasebeciler kanıt toplama da sadece bu belgelerle yetinmeyip, şirket içi yazışmalar, e mail kayıtları, msn görüşmeleri, fotoğraflar, kamera kayıtları gibi çok daha geniş kaynakları kullanmaktadırlar.

Bilirkişi de adli müşavir de ulaştığı sonuçları, çalışmalarının neticesini yazılı olarak bir rapora bağlar. Ancak bir bilirkişi raporun içeriğini sözlü olarak açıklamazken adli müşavir mahkemelerde sözlü olarak hazırladığı raporu anlatır. Bu sözlü anlatımda, görsel sunum öğeleri, grafik ve tabloları, hitabet yeteneklerine uygun olarak kullanır (ÖZKOL, 2005).

## **7. ADLİ MUHASEBECİLİK MESLEĞİNİN 6102 SAYILI TÜRK TİCARET KANUNU AÇISINDAN İNCELENMESİ**

### **7.1. Genel Olarak 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu**

Prof. Dr. Hirsch tarafından hazırlanarak 29 Temmuz 1956 tarihinde kabul edilen ve 1 Ocak 1957 tarihinde yürürlüğe giren 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK) 54 yıldır Türk ticaret hayatını düzenlemekte, ticaret, sanayi ve hizmet sektörlerinin ihtiyaçlarına bugüne kadar cevap vermeye çalışmaktaydı. Ancak gerek ulusal gerekse uluslararası düzeyde ekonomik, ticari ve hukuki ilişkilerin gelişmesi, AB sürecine uyum sağlanması amacıyla değiştirilmesi, geliştirilmesi ve güncelleştirilmesi ihtiyacı doğmuştur. Bu amaçla yapılan uzun çalışmalar sonucunda reform niteliğindeki, büyük ölçüde İsviçre ve Alman Bilânço Hukuku'nu kaynak alan yeni Türk Ticaret Kanunu 13 Ocak 2011 tarihinde Türkiye Büyük Millet Meclisi (TBMM) Genel Kurulunda 6102 Kanun numarası ile kabul edilmiş ve 14 Şubat 2011 tarihli 27846 sayılı Resmi Gazete 'de yayımlanmıştır. (Uyar, Nisan 2009)

#### **7.1.1. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun Uygulam Süreci**

1 Temmuz 2012 tarihinde yürürlüğe girmiş olan 6102 Sayılı TTK'nın Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ile ilgili hükümlerinin yürürlük tarihleri aşağıdaki şekilde olmuştur. 6102 Sayılı TTK'nın: (Deloitte, Yeni Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Kabul Edildi,, (30.05.2011).)

- 1523.Maddenin birinci ve ikinci fıkralarında tanımlanan büyük ölçekli sermaye şirketleri ile bunların konsolidasyon kapsamına giren bağlı şirketleri, iştirakleri ve şirketler toplulukları;
- Sermaye Piyasası Kanunu'na göre, ihraç ettikleri sermaye piyasası araçları borsada veya teşkilatlanmış diğer bir piyasada işlem gören şirketler, aracı kurumlar, portföy yönetim şirketleri ve konsolidasyon kapsamına alınan diğer işletmeler; Bankacılık Kanunu'nun 3. Maddesinde tanımlanan bankalar ile bağlı ortaklıkları;
- 3 Haziran 2007 tarihli ve 5684 sayılı Sigortacılık Kanunu'nda tanımlanan sigortave reasürans şirketleri;
- 28 Mart 2001 tarihli ve 4632 sayılı Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım

Sistemi Kanunu'nda tanımlanan emeklilik şirketleri; bakımından 1 Ocak 2013 tarihinde yürürlüğe girecektir.

Küçük ve orta ölçekli sermaye şirketleri ile yukarıda sayılanlar dışında kalan her ölçüdeki gerçek ve tüzel kişi tacirler için yayımlanan ve yayımlanacak olan özel TMS 1 Ocak 2013 tarihinde yürürlüğe girecektir. Kanun'un anonim şirketlerin denetlenmesine ilişkin 397 ila 406.Maddeleri 1 Ocak 2013 tarihinde yürürlüğe girecektir. (Deloitte, Yeni TTK Zaman Çizelgesi,, (13.05.2011))

TMS ile Uluslararası Denetim Standartları'nın uygulanması ve bağımsız denetim uygulanma tarihi 1 Ocak 2013'tür. Ayrıca 31 Aralık 2012 tarihli kapanış mali tablolarının şirketler tarafından son kez Vergi Usul Kanunu'na göre hazırlanması gerekmektedir. 1 Ocak 2013 tarihinde ise şirketlerin açılış mali tablolarını Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS)/Türkiye Finansal Raporlama Standartları'na (TFRS) göre yeniden düzenlemeleri gerekmektedir. Bağımsız denetçi seçimi için en son tarih 1 Mart 2013'tür. Eğer bu tarihte hala bir bağımsız denetçi seçilmemiş ise mahkemeler tarafından bağımsız denetçiler atanacaktır. Web sitesi bulunması ve gereken içeriği barındırması yükümlülüğü 1 Temmuz 2013 tarihi itibarıyla yürürlüğe girecektir. (ISMMMO, 2011)

## **7.2. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Açısından Adli Muhasebecilik Mesleği**

Adli muhasebe, 6102 Sayılı TTK ile birlikte mahkemelerde tanıklık, bilirkişilik, ihtilaflı işler için rapor hazırlanması, tespit yapılması, ceza davalarında mali açıdan muhasebe desteği sağlanması şeklinde düşünülmektedir (Durgut, Kasım-Aralık 2009). 6102 Sayılı TTK, denetim üzerine kurulmuş bir kanundur. Tamamen muhasebe, müşavirlik ve denetim mesleğini ön plana çıkarmaktadır. Pay sahiplerine, ortaklara, yatırımcılara doğru ve güvenilir finansal tablolar sunmak ve piyasa ile işlem disiplini sağlamak esas amacını oluşturmaktadır. 6102 Sayılı TTK sermaye şirketlerinin denetiminde, üçlü bir denetim yapısını öngörmektedir. Bunlar işlem denetimi, özel denetim ve denetimdir. Anonim şirketlerin denetime, işlem denetimine ve özel denetime ilişkin hükümleri limited şirketlerde de uygulanacaktır.

Bu durum 6102 Sayılı TTK'nın 635.Maddesinde belirtilmektedir. (Arslan,

Mart-Nisan 2011) Çalışmanın önceki bölümlerinde de bahsedildiği gibi adli muhasebe; ihtilafli, adliyeeye intikal etmiş ya da hukuken ihtilafa neden olmuş muhasebe işlemlerinin çözülmesini sağlayan bir disiplindir. Bu bölümde 6102 Sayılı TTK ‘da yer alan bağımsız denetim, işlem denetimi ve özel denetim adli muhasebe açısından incelenecektir.

### **7.2.1. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu’nda İşlem Denetiminin Adli Muhasebe Açısından İncelenmesi**

“İşlem denetçisi” kavramı 6102 Sayılı TTK ile hayatımıza giren yeni bir kavramdır. İşlem denetçisini Nuran Cömert şu şekilde tanımlamaktadır: “İşlem denetçileri esas olarak şirketin kuruluşunu, sermaye artırımını, azaltılmasını, birleşmeyi, bölünmeyi, tür değiştirmeyi, menkul kıymet ihracını veya herhangi bir diğer şirket işlem ve kararını denetleyecek olan denetçilerdir.” Şirket işlemleri ile ifade edilmek istenen, bir genel kurul kararı bağlamında yürütülerek kanunda öngörülen sonuca ulaşan çok taraflı hukuki işlemlerin oluşturduğu hukuki süreçtir. Bu hukuki süreci takip eden ve kanunlara uygunluğunu menfaat sahipleri adına denetleyen denetçi işlem denetçisidir. (Durgut, Kasım-Aralık 2009)

Ticari şirketlerle ilgili bazı hukuki durumların ortaya çıkması durumunda; bu işlemlerin açıklık ve alenilik içerisinde gerçekleşmesini sağlamak, menfaat sahiplerini korumak, şeffaflığı sağlamak, yolsuzluğu önlemek için şirketler işlem denetçilerini görevlendireceklerdir. Esasen 6102 Sayılı TTK denetim ile alakalı tüm düzenlemelerde şeffaflık, hesap verilebilirlik ve kurumsal yönetim (corporate governance) ilkeleri açısından ticaret hayatına yenilikler sağlamaktadır. (Cömert, 2008)

6102 Sayılı TTK ile ticaret hayatına giren işlem denetçisi ile ilgili olarak Kanun’da başlı başına bir madde olarak tanım, açıklama ya da düzenleme yer almamaktadır. 6102 Sayılı TTK 554.Maddesinde; denetçi ve özel denetçiler ile işlem denetçilerinin de sorumluluğu açıklanmaktadır. Buradan hareketle işlem denetçisi şu şekilde anlaşılmaktadır: “*şirketin kuruluşunu, sermaye artırımını, azaltılmasını, birleşmeyi, bölünmeyi, tür değiştirmeyi, menkul kıymet ihracını veya herhangi bir diğer şirket işlem ve kararını denetleyen işlem denetçisidir. (m.554)*”

6102 Sayılı TTK ‘da işlem denetçilerinin niteliksel özellikleri ayrıntılı bir

şekilde açıklanmamış sadece işlem denetçisi olabilecek kişiler esas olarak şirketin mali tablolarını ve yönetim kurulunun yıllık raporlarını denetleyecek denetçiler için düzenlenmiş olan 400.maddenin 3. fıkrasında ve maddenin gerekçesinde bu hükümlerin işlem denetçileri için de uygulanacağı belirtilmiştir. Denetçi olabilmenin koşulları işlem denetçileri açısından da geçerlidir ve ancak ortakları, YMM veya SMMM unvanını taşıyan bir bağımsız denetleme kuruluşu olabilecektir. Orta ve küçük ölçekli anonim şirketler ise, bir veya birden fazla YMM'yi veya SMMM'yi işlem denetçisi olarak seçebileceklerdir. (Bilgili Bağımsız Denetim, 2011)

### **7.2.1.1. Denetçi Seçilme ve Atayabilmeye Belirlenen Kriterler ile Gereklilikleri**

Diğer taraftan, denetçilerin kuruluş ve çalışma esasları ile denetleme elemanlarının nitelikleri Sanayi ve Ticaret Bakanlığı tarafından hazırlanan Bakanlar Kurulu'nca yürürlüğe konulacak bir yönetmelikle düzenlenecektir. Kanunda veya esas sözleşmede aksi öngörülmemişse, işlem denetçisinin atanması ve görevden alınması genel kurul tarafından yapılacaktır. 6102 Sayılı TTK'nın 505. maddesi çerçevesinde genel kurul herhangi bir menkul kıymetin çıkarılmasını, hükümleriyle şartlarını saptamak ve bununla ilgili işlem denetçisi seçmek yetkisini, en çok on beş ay için yönetim kuruluna bırakabilecektir. Dolayısıyla, böyle bir yetkiye istinaden yönetim kurulu da işlem denetçisini seçebilecektir. (Erdoğan, 2009)

Yine, 6102 Sayılı TTK'nın 458. maddesinde olduğu gibi belirli konularda yönetim kurulu doğrudan da işlem denetçisi atayabilecektir. Ayrıca, 6102 Sayılı TTK'nın 310. maddesinde belirtildiği üzere mahkeme tarafından da işlem denetçisi atanabilecektir.

İşlem denetçileri, anonim şirketlerin genel kurul toplantılarına eğer kendilerini ilgilendiren bir konu var ise katılmalıdır. İşlem denetçileri tarafından yapılan denetim faaliyetlerine işlem denetimi denir. İşlem denetimi 6102 Sayılı TTK 'ya göre her zaman yapılan bir denetim türü olmayıp sadece belirli hukuki durumların oluşması halinde yapılmaktadır. İşlem denetçisinin denetiminin gerekli olduğu hukuki durumlar ise şöyledir:

- Şirket Kuruluşu
- Şirket Birleşmeleri
- Şirket Bölünmeleri
- Tür Değişiklikleri
- Sermaye Artırılması
- Sermaye Azaltılması
- Menkul Kıymet İhracı

İşlem denetimi, denetimin hukuki alanı ile ilgilenmektedir. Yukarıda sayılan durumların varlığı halinde yani süreklilik arz etmeyen sadece bu durumların gerçekleşmesi halinde işlemlerin usullerine uygun olarak yapıp yapılmadığına dair işlem denetçisi rapor hazırlayarak ilgili mercilere sunacaktır. İşlem denetçisinin vereceği raporlar daha çok hukuki işlerde, hilenin ve yolsuzlukların önüne geçmek, şeffaflığı sağlamak menfaat sahiplerini korumak amacı ile hazırlanacaktır (Usluel, Haziran 2011). İşlem denetçisinin söz konusu hukuki durumların varlığı halinde uzmanı olduğu işlemleri denetleyen uzman kişi olmasından ve bu özelliklerinden ötürü işlem denetiminin adli muhasebenin niteliklerini taşımakta olduğunu söyleyebiliriz. İşlem denetçisi, finansal tabloları ya da işletmenin yıllık raporlarını denetleyen bir uzman değil 6102 Sayılı TTK 'da kendisine tanımlanan alanları denetleyen bir uzmandır ancak denetleme işleminin bu alanlar ile sınırlı kalacağı konusunda bir hüküm bulunmamaktadır dolayısıyla işlem denetçisinin söz konusu görevlerine yenilerinin eklenmesi de mümkündür. (Usluel, Haziran 2011)

6102 Sayılı TTK 'da işlem denetçilerinin tıpkı adli muhasebeciler de olması gerektiği gibi tarafsız ve bağımsız olması hususuna son derece önem verilmektedir. İşlem denetçisinin, işlemini denetlediği kurumdan bağımsız olması, işletmenin bir organı olmaması ve ortakları, çalışanları, iştirakleri ile ilişki içinde olmaması, üçüncü bir kişi olması gerekmektedir. İşlem denetçisinin görevlerinin bir bağımsız denetçi tarafından yapılabilmesine ise Kanun, gerek her iki denetçinin görev tanımlarına ve göreve atanmalarına göre gerekse görevden ayrılma durumlarına getirdiği hükümler ile (Madde.554 ve Madde.399) izin vermemektedir. (Onat, Mart,2011)

## 7.2.2. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda Özel Denetimin Adli Muhasebe Açısından İncelenmesi

6102 Sayılı TTK'da yeniden düzenlenen özel denetim 207.Maddeye göre; bağlı şirketin, hâkim şirketle veya diğer bağlı bir şirketle ilişkilerinde hilenin varlığını belirtir şekilde görüş bildirilmesi durumunda pay sahiplerinin bu konunun açıklığa kavuşturulması için özel denetçi talebinde bulunarak yaptırdığı denetimdir. Denetçi, sınırlı olumlu görüş veya görüş bildirmekten kaçınma raporunu şirketin hakim şirketle veya topluluk şirketlerinden biri ile ilişkileri sebebiyle vermiş olabilir. Söz konusu ilişkiler kanunlara aykırı bulunabilir, bu ilişkilerden şirket kayba uğradığı halde pay sahiplerinden saklanmış olabilir veya yönetim kurulu kayba işaret edip denkleştirme tazminatının ödenmediğini ifade etmiş olabilir. Özel denetim, şirketin hakim şirketle ya da topluluk şirketleri ile ilişkilerinin hukuksal nitelik açısından aydınlatılması ve sorunun çözümlenmesi amacı ile yapılmaktadır (TTK, 2013). Durumun açıklığa kavuşturulması için her pay sahibine özel denetçi atanması hakkı tanınmaktadır. Özel denetçinin niteliği hakkında 6102 Sayılı TTK'da herhangi bir madde bulunmamakta sadece kendisi için bağımsız uzman ifadesi kullanılmaktadır.

Özel denetçi, inceleme ve bilgi alma hakkı önceden kullanılmış ise her pay sahibi tarafından belirli olayların özel denetim ile açıklığa kavuşturulması istenmesi halinde mahkeme tarafından atanır. (Soner Altaş, 2011). Bağlı şirketin her pay sahibi, ihtilafli konunun açıklığa kavuşturulması amacıyla, şirket merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesinden özel denetçi atanmasını isteyebilir.

6102 Sayılı TTK'da özel denetçi seçilmesi yöntemi oldukça ayrıntılı ve kapsamlı şekilde düzenlemiştir. 6762 Sayılı Mevcut TTK sadece bir madde (m.348) ile özel denetçi seçilmesi hakkını düzenlemişken 6102 Sayılı TTK'da "özel denetim isteme hakkı"na yedi madde ayrılmıştır. (m.438-444).

Hileli bir durumun açıklığa kavuşturulması, araştırılması için bağımsız bir uzman tarafından konuya ilişkin kanıtlar toplanması saptamalar ve değerlendirmeler yapılması, hileli durumun açıklığa kavuşturulması için özel denetçinin şirketten bilgi almaktan ziyade şirkette bizzat inceleme yapması ve sonucu ilgililere raporlaması açısından özel denetim faaliyeti nitelikleri itibariyle bir adli muhasebe uygulamasıdır. 6102 Sayılı TTK'nın 406.Maddesine göre; denetçi tarafından, şirketin hâkim şirketle veya topluluk şirketleriyle ilişkileriyle ilgili olarak sınırlı olumlu görüş veya kaçınma yazısı yazılmışsa veya yönetim kurulu, şirketin topluluk

tarafından, bazı belirli hukuki işlemler veya uygulanan önlemler dolayısıyla kayba uğratıldığını ve bunlar dolayısıyla denkleştirme yapılmadığı açıklanmışsa, herhangi bir pay sahibinin istemi üzerine, şirketin merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesi tarafından şirketin, hâkim şirketle veya hâkim şirkete bağlı şirketlerden biriyle olan ilişkisini incelemek üzere özel denetçi atanabilir.

6102 Sayılı TTK sisteminde özel denetim isteme hakkı iki durumda kullanılabilir: Ya her bir pay sahibinin özel denetçi talebinin genel kurulda onaylanması üzerine atanması tarafsızlığın sağlanması adına mahkemeden istenir ya da genel kurulun özel denetçi talebinin reddi üzerine azınlığın mahkemeye başvurması ile mahkeme tarafından özel denetçi atanır.

6102 Sayılı TTK'nın 439.Maddesine göre; talebin genel kurulca reddedilmesi durumunda azınlık, şirket merkezinin bulunduğu yerdeki ticari davalara bakmakla görevli mahkemeye müracaat ederek özel denetçi tayin ettirebilir.

6102 Sayılı TTK'da özel denetim sistemi talebin genel kurulca reddedilmesi halinde bu talebin etkisiz kalmasına olanak sağlamayacak şekilde düzenlenmiştir. Gerçekten bir pay sahibi özel denetim talebinde bulunmuşsa genel kurulun bu talebi reddetmesi mekanizmayı durdurmadığı gibi genel kurul talebi kabul edip istediği kişiyi özel denetçi seçerek denetimin istediği gibi yapılmasını sağlayamayacak böylece özel denetim mekanizmasına işlerlik kazandırılmış olacaktır. Pay sahibinin genel kurulda bu talepte bulunması için gündemde bu maddenin bulunması zorunluluğu da bulunmamaktadır. Bu husus da özel denetime işlerlik kazandırılması içindir. Talebin genel kurul tarafından onaylanması halinde herhangi bir süre sınırlaması öngörülmemiştir. Genel kurul, iki yılı geçmiş olan dönemlere ait hususların da özel denetçi tarafından tetkikini karara bağlayabilecektir. Buna karşılık, 6102 sayılı TTK, özel denetçi talebinin azınlıktan gelmiş olması durumunda, denetim istenecek süreye bir sınırlama getirmiştir. Bu sınırlama; son iki yıl içinde şirketin kuruluşuna veya idare işlerine ilişkin bir suiistimalin gerçekleştirildiği yahut kanun veya ana sözleşme hükümlerine önemli bir surette aykırı hareket edildiği iddiasını veya bilançonun gerçekliğini tahkik talebini içermesi gerekliliğidir. Ancak bu şekilde şirketin söz konusu süre içerisinde gerçekleşen işlemleri, kararları, finansal durumu veya yöneticilerin şirkete verdikleri kayıp ve zararlar, özel denetçi talebine konu olabilecektir. Azınlığın, özel denetçi tayini konusunu mahkemeye taşıyabilmesi için gerekli bir diğer şart da; gerekli masrafları peşin olarak ödemesi ve dava sonucuna kadar pay senetlerini bir bankaya teminat olarak tevdi etmesi gerekliliğidir. Ancak en

önemli şart azlığın mahkemeye müracaatında iddia edilen durum hakkında yeterli delil ve emare göstermesi gerekmesidir.

SMMM ve YMM'lerin, anonim şirketlerin belirli iş ve işlemlerini özellikle, bilanço, muhasebe kayıtları ve vergi mevzuatına ilişkin ihtilafları incelemek üzere görevlendirilmesi mümkündür. Bununla birlikte, ister genel kurul tarafından seçilmiş, ister ise mahkeme tarafından atanmış olsun, özel denetçi sadece, kendilerinin seçilme ve atanmalarına sebep olan hususları incelemekle yetinmesi gerekmektedir. Bunun haricinde bir hususu inceleme yetkileri bulunmamaktadır. Şayet inceleyip raporlarına yazmış iseler, fazladan incelenen bu hususlar dikkate alınmaz. (Doğrusöz, 2011)

Mahkeme şartların mevcut olup olmadığına bakarak bir karar verir, incelemenin dosya üzerinden yapılması gerekir. Mahkeme kararını vermeden önce dilekçe sahip ya da sahiplerini dinlemek zorunda olduğu gibi bütün maddi ve şekil şartlarını da aramakla yükümlüdür. Dilekçenin ikna edici olma özelliği burada değerlendirilir. Mahkeme mesleki bilgi ve deneyimine göre ikna edici olma unsurunun gerçekleşip gerçekleşmediğine karar verir. Mahkemenin talebi yerinde görmesi durumunda talep çerçevesinde özel denetimin konusunun belirlenmesi zorunludur. 6102 Sayılı TTK'da özel denetimin yararlı bir süre içerisinde yapılması, amaca yararlı olabilecek bir süre içinde bitirilmesi, aynı süre içinde raporunun verilmesidir. Çünkü raporun gecikmesi özel denetimden beklenen yararın ortadan kalkmasına sebep olabilir.

Özel denetimin şirketin faaliyetlerini aksatmaması diğer uyulması gereken koşullardandır. Özel denetçinin görevini yapabilmesi, bilgi almasından daha çok şirkette bizzat inceleme yapabilmesini gerektirmektedir. Özel denetim belli bir konu ile çerçvelendiği için inceleme ve bilgi alma hakkı da bu konu ile sınırlıdır. Özel denetçinin şirkette incelemesini yaparken ve bilgi alırken güçlüklerle karşılaşmasının görev çerçevesi ihtilafına dayandırılması mümkündür. Ancak bu halde özel denetçiye görevini yapabilmesi için mahkemeye başvurması hakkı da tanınmıştır. Yanlış anlamaları ve yönlendirilmeleri önlemek için raporun verilmesinden önce özel denetçi saptadığı sonuçları şirketle görüşür ve bu sonuçların doğru olup olmadıkları, yanlış anlamalara dayanıp dayanmadıkları, hatalı belirlemeler içerip içermedikleri karşılıklı tartışılır, şirket yönetim kurulunun görüşü alınır. (Töralp, 2011)

Özel denetçi kendisine verilen görev çerçevesinde her şeyi inceler fakat her bilgiyi ve tespiti raporuna koyamaz, şirket sırlarını ve şirketin korunacak menfaatlerini gözetmek durumundadır. Müşteri ve tedarikçi firmaları listesi, maliyetler, fiyat oluşumları, patentler ve diğer fikri mülkiyet hakları ile ilgili bilgiler şirket sırlarının başında yer almaktadır. Şirket sırları, özel denetimin amacı ve konusu yönünden eğer zorunlu ise sadece zorunlu oldukları ölçüde açıklanabilir.

Nelerin açıklanıp nelerin açıklanmayacağı hüküm ile özel denetçiye değil şirketin talebi üzerine mahkemeye bırakılmıştır. Mahkeme şirket sırları ve korunmaya değer menfaatler için raporda bir ayıklama işlemi yaptırır. Mahkemece gerçekleştirilen bu ayıklama usulü menfaatler dengesini sağlayan bir diğer unsurdur. Çünkü özel denetim sistemi özel denetçinin raporu yazıp vermesine, şirketin ve dilekçe sahiplerinin bir sürprizle karşılaşmalarına izin veren bir sistem değildir. Mahkeme, şirket ve dilekçe sahiplerine, ayıklanmış rapor hakkında değerlendirmeleri beyan etmek ve ek soru sormak olanaklarını tanıyarak amaca hizmet eder ve şirkete zarar verebilecek bir rapor verilmesine engel olmuş olur.

Genel kurul özel denetim talebini kabul etmemiş dahi olsa yönetim kurulu raporu ve mahkeme aşamasında verilmiş olan değerlendirmeleri ilk genel kurula sunar. Rapor, yönetim kurulunun veya azlık talep etmedikçe bir genel kurur kararına konu olamaz. Çünkü rapor bir yönlendirme, başvuru ve bilgi alma kaynağıdır, bağlayıcı değildir.

Bu durumun görüşüldüğü toplantıda özel denetçinin de genel kurulda bulunması gerekmektedir. (Onat, Mart,2011) .Yargılama giderleri avans olarak şirket tarafından ya da özel şartların haklı göstermesi halinde giderler kısmen ya da tamamen dilekçe sahiplerine yüklenilebilecektir<sup>179</sup> (Arıkan, Kasım-Aralık 2008).

6102 Sayılı TTK 635.Maddeye göre anonim şirketin özel denetime ilişkin hükümleri limited şirkete de uygulanır. Özel denetçiye ilişkin hükümler topluluk şirketlerinde de kıyas yoluyla uygulanır.

### **7.2.3. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda Bağımsız Denetimin Adli Muhasebe Açısından İncelenmesi**

6102 Sayılı TTK, mali denetimin dış denetçiler tarafından gerçekleştirilmesi,

finansal tabloların Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na göre hazırlanması ve bunun şirketin ölçeğine göre bağımsız denetim kuruluşu veya SMMM'ler ve YMM'ler tarafından yapılması, önemli gelişmeleri beraberinde getirmektedir. İşletme içerisinde gerçekleşen işlemlerin daha rasyonel ve gerçekçi şekilde topluma ve çıkar gruplarına sunulacağı düşünülmektedir. Bu şekilde yatırımcıların ve karar vericilerin yanlış bilgiler ile yanıltılması engellenmektedir.

6102 Sayılı TTK'nın 398.Maddesine göre denetim; şirketin ve topluluğun finansal tabloları ile topluluğun konsolide finansal tablolarının, yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu içinde yer alan finansal bilgilerin denetlenen finansal tablolar ile tutarlı olup olmadığı ve gerçeği yansıtip yansıtmadığı, envanterin, muhasebenin ve Türkiye Muhasebe Standartlarının öngördüğü ölçüde iç denetimin, yıllık raporların, tüm muhasebenin uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarına göre denetçinin denetleme sırasında elde ettiği bilgilerle uyum içinde olup olmadığını belirtip açıklayacak şekilde yapılır. Denetçi, yapılan denetimin türü, kapsamı, niteliği ve sonuçları hakkında, gereken açıklıkta, anlaşılır, basit bir dille yazılmış ve geçmiş yıllarla karşılaştırmalı olarak hazırlanmış, finansal tabloları konu alan bir rapor düzenler. Bundan başka ayrı bir rapor hâlinde, yönetim kurulunun, şirketin veya topluluğun durumu hakkındaki yıllık faaliyet raporunda yer alan irdelemeleri, denetçi tarafından, finansal tablolar ile tutarlılığı ve gerçeğe uygunluğu açısından değerlendirilir. Denetçi, değerlendirme yaparken şirketin, denetliyorsa ana şirket ile topluluğun finansal tablolarını esas alır.

6102 Sayılı TTK'nın 402.Maddesine göre; raporda öncelikle, şirketin ve topluluğun finansal durumuna dair yönetim kurulunun değerlendirmesi hakkında görüş açıklanır. Bu görüşte, özellikle şirketin ve ana şirketin finansal tablolarının denetimi bağlamında, şirketin ve topluluğun varlığını sürdürebilmesine ve gelecekteki gelişmesine ilişkin analiz yanında, şirket yönetim kurulunun raporu ile topluluk yıllık faaliyet raporu bu belgelerin verdiği olanak ölçüsünde şirketin finansal durumu irdelenir. Denetim raporunun esas bölümünde; defter tutma düzeninin, finansal tabloların ve topluluk finansal tablolarının, kanun ile esas sözleşmenin finansal raporlamaya ilişkin hükümlerine uygun olup olmadığı, yönetim kurulunun denetçi tarafından denetim kapsamında istenen açıklamaları yapıp yapmadığı ve belgeleri verip vermediği, açıkça ifade edilir. Ayrıca, finansal tablolar ile bunların dayanağı olan defterlerin; öngörülen hesap planına uygun tutulup tutulmadığı, Türkiye Muhasebe Standartları çerçevesinde, şirketin malvarlığı,

finansal ve kârlılık durumunun resmini gerçeğe uygun olarak ve dürüst bir şekilde yansıtıp yansıtmadığı, belirtilir. Denetim çerçevesinde, 398.Maddenin 4.fıkrası uyarınca bir değerlendirme yapılmışsa, bunun sonucu ayrı bir raporda gösterilir. Denetçi, raporunu imzalar ve yönetim kuruluna sunar.

6102 Sayılı TTK Madde 403'e göre denetçi; denetimin sonucunu görüş yazısında açıklar. Bu yazı, geçici 3.maddede öngörülen kurumun belirlediği esaslar çerçevesinde, denetimin konusu, türü, niteliği ve kapsamı yanında denetçinin değerlendirmelerini de içerir. Denetçi, olumlu görüş verdiği takdirde yazısında, öncelikle 398.madde ve Türkiye Denetim Standartları uyarınca yapılan denetimde, Türkiye Muhasebe Standartları ve diğer gereklilikler bakımından herhangi bir aykırılığaraştlanmadığını; denetim sırasında elde edilen bilgilerine göre, şirketin veya topluluğun finansal tablolarının doğru olduğunu, malvarlığı ile finansal duruma ve kârlılığa ilişkin resmin gerçeğe uygun bulunduğunu ve tabloların bunu dürüst bir şekilde yansıttığını belirtir.

Görüş yazısında, yönetim kurulunun finansal tablolara ilişkin konular bakımından sorumluluğunu gerektirecek bir sebebin mevcut olmadığına, varsa buna işaret edilir. Görüş geçici 3.maddede öngörülen kurumun belirlediği şekilde ve herkesin anlayabileceği bir dille yazılır. Çekinceleri varsa denetçi, olumlu görüş yazısını sınırlandırabilir veya olumsuz görüş verebilir. Sınırlandırılmış olumlu görüş, finansal tabloların şirketin yetkili kurullarınca düzeltilebilecek aykırılıklar içerdiği ve bu aykırılıkların tablolarda açıklanmış sonuca etkilerinin kapsamlı ve büyük olmadığı durumlarda verilir. Sınırlamanın konusu, kapsamı ve düzeltmenin nasıl yapılabileceği sınırlandırılmış olumlu görüş yazısında açıkça gösterilir. Şirket defterlerinde, denetlemenin bu bölüm hükümlerine uygun bir şekilde yapılmasına ve sonuçlara varılmasına olanak vermeyen ölçüde belirsizliklerin bulunması veya şirket tarafından denetlenecek hususlarda önemli kısıtlamaların yapılması hâlinde denetçi, bunları ispatlayabilecek delillere sahip olmasa bile, gerekçelerini açıklayarak görüş vermekten kaçınabilir. Kaçınma olumsuz görüşün sonuçlarını doğurur. Geçici 3.maddede öngörülen kurum, kaçınmanın sebep ve usulü ile buna dair gerekçenin esaslarını bir tebliğ ile düzenler. Olumsuz görüş yazılan veya görüş verilmesinden kaçınılan durumlarda genel kurul, söz konusu finansal tablolara dayanarak, özellikle açıklanan kâr veya zarar ile doğrudan veya dolaylı bir şekilde ilgili olan bir karar alamaz. Bu hâllerde yönetim kurulu, görüş yazısının kendisine teslimi tarihinden

itibaren dört iş günü içinde, genel kurulu toplantıya çağırır ve görevinden toplantı gününde geçerli olacak şekilde istifa eder. Genel kurul yeni bir yönetim kurulu seçer.

Yeni yönetim kurulu altı ay içinde, kanuna, esas sözleşmeye ve standartlara uygun finansal tablolar hazırlar ve bunları denetleme raporu ile birlikte genel kurula sunar. Sınırlı olumlu görüş verilen hâllerde genel kurul, gerekli önlemleri ve düzeltmeleri de karara bağlar.

Denetim, Türkiye Muhasebe Standartlarına, kanuna ve esas sözleşmenin finansal tablolara ilişkin hükümlerine uyulup uyulmadığının incelenmesini de kapsar. Denetçinin denetiminden geçmemiş finansal tablolar ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu düzenlenmemiş sayılır. Kamu tüzel kişiliğini haiz Türkiye Denetim Standartları Kurulu kuruluncaya kadar, Türkiye Denetim Standartları; TÜRMOB ile ilişkili bir Kurul tarafından uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu olarak belirlenir.

Kurulun, hangi kurum ve kuruluşların temsilcilerinden oluşacağı ile çalışma usul ve esasları, TÜRMOB tarafından hazırlanacak ve Adalet Bakanlığı'nın uygun görüşü üzerine yayımlanacak bir yönetmelikle düzenlenir. Kamu adına denetleyici tüzel kişiliği haiz bir Denetleme Üst Kurumu'nun kurulup faaliyete geçmesine kadar denetçiler, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı tarafından denetlenir. Denetleme bu bahsedilen kurul ve kurumun belirlendiği esaslar bağlamında, denetçilik mesleğinin gerekleriyle etiğine uygun bir şekilde ve özenle gerçekleştirilir.

Denetçi, şirket genel kurulunca; topluluk denetçisi, ana şirketin genel kurulunca seçilir. Denetçinin, her faaliyet dönemi ve her hâlde görevini yerine getireceği faaliyet dönemi bitmeden seçilmesi şarttır. Seçimden sonra, yönetim kurulu, gecikmeksizin denetleme görevini hangi denetçiye verdiğini ticaret siciline tescil ettirir ve Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi ile internetsitesinde ilan eder. Bir bağımsız denetleme kuruluşunun, bir şirketin denetlenmesi için görevlendirdiği denetçi yedi yıl arka arkaya o şirket için denetleme raporu vermişse, o denetçi en az iki yıl için değiştirilir. Denetçi, denetleme yaptığı şirkete, vergi danışmanlığı ve vergi denetimi dışında, danışmanlık veya hizmet veremez, bunu bir yavru şirketi aracılığıyla yapamaz.

Şirketin yönetim kurulu, finansal tabloları ve yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunu düzenlettirip onaylayarak, gecikmeksizin, denetçiye verir. Yönetim kurulu, şirketin defterlerinin, yazışmalarının, belgelerinin, varlıklarının, borçlarının, kasasının, kıymetli evrakının, envanterinin incelenerek denetlenebilmesi için

denetçiye gerekli imkânları sağlar. Denetçi yönetim kurulundan, kanuna uygun ve özenli bir denetim için gerekli olan bütün bilgileri kendisine vermesini ve dayanak oluşturabilecek belgeleri sunmasını ister. Yılsonu denetiminin hazırlıkları için gerektiği takdirde, denetçi birinci fıkranın ikinci ve bu fıkranın birinci cümlesinde öngörülen yetkileri finansal tabloların çıkarılmasından önce de haizdir. Özenli bir denetim için gerekli olduğu takdirde denetçi bu fıkranın birinci ve ikinci cümlelerinde yer alan yetkileri yavru ve ana şirketler için de kullanabilir.

Denetim, şirketlerin varlığını ve geleceğini tehdit eden yakın tehlikeleri teşhis sistemlerinin şirkette bulunup bulunmadıklarını ve gerekli önlemlerin alınıp alınmadığını da kapsar. Denetçinin bağımsızlığı konusunda çok titiz olan kanun, denetçi ile denetlenecek olan şirket arasında her türlü ilişkiyi denetçiliğe ve etiğe aykırı görmektedir. Denetim, mesleğin gereklerine ve etiğine uygun olarak ve gelecekteki risklerin tespitini de kapsayacak şekilde yapılmalıdır (Deloitte, Uluslararası Denetim Standartları,, 2011).

Anonim şirketin ve şirketler topluluğunun finansal tabloları denetçi tarafından, uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarına göre denetlenir hükmü ile bu noktada Uluslararası Denetim Standartlarına yönelmek ve adli muhasebe ile ilgi kurulabilecek standartları irdelemek gerekmektedir.

6102 Sayılı TTK'da da belirtildiği gibi kamu tüzel kişiliğini haiz Türkiye

Denetim Standartları Kurulu kuruluncaya kadar, Türkiye Denetim Standartları;

TÜRMOB ile ilişkili bir Kurul tarafından uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu olarak belirlenir.

IFAC tarafından yayınlanan Uluslararası Denetim Standartları (International Standards on Auditing - ISA) ve ABD'de Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları (United States Generally Accepted Auditing Standards - US GAAS) dünyada en yaygın kullanılan denetim standartlarıdır. Denetçinin görüşüne güvenen bilgi kullanıcıları, mali tablolardaki bilgilerin doğruluğuna ve güvenilirliğine dayanarak kararlarına yön vereceklerinden denetçinin yapacağı denetim faaliyetinin belirli bir kalitede yürütülmesi gerekir. Mesleki faaliyetlerin yürütülmesi aynı zamanda, mesleğin daha kaliteli olarak, mesleki bilinci içerisinde, kusursuz bir şekilde yapılması gerekliliğini de ortaya çıkarmıştır. Bu gereklilikler sonucu, meslekler ve mesleki faaliyetler ile ilgili yasal düzenlemeler yapılmıştır. Yasa ile oluşturulan

meslek örgütleri de meslek mensupları ile ilgili olarak mesleki faaliyetlerin, belirlenen kurallara ve standartlara uygun yürütülmesi açısından denetim mekanizmaları geliştirmişlerdir. Bu standartlar da denetim ve güvence hizmetlerinin kalitesini belirleyen standartlardır. Türkiye'de ise halka açık şirketlerin bağımsız denetiminde uyulmak üzere Sermaye Piyasası Kurulu tarafından Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkındaki Tebliğ (SeriX, No:22) yayınlanmıştır. Şu anda geçerli olan bu tebliğ büyük oranda Uluslararası Denetim Standartları ile uyumludur. (TÜRMOB, 2008)

6102 Sayılı TTK'da bağımsız denetim sisteminin adli muhasebe ile ilgisini anlatmak amacıyla söz konusu uluslararası denetim standartlarındaki iki standart özellikle incelenmelidir. Bunlar; 240 Numaralı, Finansal Tablo Denetimlerinde Yolsuzluk ve Hileye İlişkin Denetçi Sorumluluğu Standardı ile 620 Numaralı Bir Uzman Çalışmasından Yararlanılması Standardıdır.

#### **7.2.4. 240 Numaralı Finansal Tablo Denetimlerinde Yolsuzluk ve Hileye İlişkin Denetçi Sorumluluğu Standardının Adli Muhasebe Açısından İncelenmesi**

Bu standarda göre finansal tablolardaki şüphe uyandıran rakamlar, yolsuzluk, hile ya da hatadan kaynaklanabilir. Finansal tablodaki şüpheli durum kasıtlı ise hatadan söz etmek mümkün değildir. Bu durumda karşı karşıya kalınan durum hile ya da usulsüzlüktür. Yolsuzluk ve hile, yönetim kurulunca görevlendirilmiş yönetim kademesindeki bir ya da birden fazla çalışanın veya çalışanların kasıtlı olarak örtbas ettiği ya da haksız kazanç elde etmesidir. Bu standardın amacı denetçinin finansal tablolardaki yanlışlıklara neden olan yolsuzluk ve hile üzerine yaptığı çalışmalarını ifade etmektir (TÜRMOB, 2008).

Bu standart ile bağımsız denetçiden istenen, profesyonel bir yaklaşımla yolsuzluk ve hileden kaynaklanan olası yanlış beyan riskini fark etmesi, yolsuzluk ve hileden kaynaklanan yanlış beyan riskini ortaya çıkarmaya yönelik prosedürleri uygulaması, yolsuzluk ve hilenin şüpheli olduğu ya da yolsuzluk ve hileden kaynaklı usulsüzlük durumunda çözüme ilişkin yol göstermesi, denetim riskini kabul edilebilir düşük seviyelere çekebilmek amacıyla planlama ve yürütme faaliyetlerini yürütürken

yolsuzluk ve hileden kaynaklanan yanlış beyan riskini sürekli göz önünde bulundurması istenir. Denetçi yolsuzluk ve hileden kaynaklanan yanlış beyan riskini analiz ederken bu riski, finansal tablo düzeyinde ve riskin kabul düzeyinde tanımlamalıdır.

240 Numaralı Standarda göre; denetçi, yolsuzluk ve hileden kaynaklanan riski tanımlamalı, işletme içi kontrol mekanizmalarının oluşturulması, ilgili Kontrollerin yapılması ve bu kontrollerin devreye girip girmeyeceğinin kararını vermelidir.

Yolsuzluk ve hileden kaynaklanan yanlış beyan riskine karşı alınacak tavır belirlemelidir. Asılsız olduğu ortaya çıkarılan belgelerin yolsuzluk ve hileden kaynaklı olup olmadığı üzerine araştırma yapmalıdır. Yolsuzluk ve hile ile ilgili yönetsel beyanları elde etmelidir.

Standardın çıkış noktası olan yolsuzluk ve hilenin önlenmesi ve tespitinde birincil ve esas sorumluluk yönetim kurulu ve yöneticilere aittir.

Yolsuzluk ve hile ile sonuçlanan yanlış beyanın denetçi tarafından tespit edilememesi riski hatadan kaynaklanırlardan fazladır çünkü yolsuzluk ve hile, kasıt, kayıtları değiştirme, denetçiyi yanıltma, sahte belge düzenleme gibi unsurları olan bir suçtur.

Denetçinin yolsuzluk ya da hileyi tespit etmesi denetçinin yeteneklerine, manipülasyonların sıklıklarına ve ölçğine, olaya karışan kişilerin sayı ve pozisyonlarına bağlıdır. Denetçi yolsuzluk ve hileye zemin hazırlayan fırsatları ortaya çıkarsa dahi bunların hatadan mı hileden mi kaynaklandığı konusunda emin olamaz.

Diğer taraftan denetçinin, yönetim tarafından yapılan yolsuzluk ve hileleri tespit edememesi riski, çalışanlar tarafından yapılanları tespit edememesi riskinden büyüktür.

Çünkü yönetim konumu itibarıyla yaptığı yolsuzluk ve hileleri gizlemekte ve kayıtları değiştirmekte avantaj sahibidirler. (Standartları, 2008) Uluslararası denetim standartlarına uygun bir denetim yürüten denetçi durum hata, hile ya da yolsuzluk ile sonuçlansa da yanlış beyandan arınmış bir finansal tablo elde edebilir. Denetçi finansal tablolar üzerinde yanlış beyanları ortaya çıkarma garantisi veremez. Bu da alınan kararların etkisinden, iç kontrolün getirdiği doğal sınırlamalardan ve daha çok denetçinin tam anlamıyla objektif olamamasından kaynaklanmaktadır.

240 numaralı standarda göre; denetçi mesleki ilkeler gereği temkinli olmak adına konuya mesleki şüphe ile yaklaşır. Mesleki şüphe sorgulayıcı bir düşünce tarzı ve denetimde elde edilen kritik kanıtların değerlendirilmesini içerir. Denetçi, mesleki şüphe ile yürütülen soruşturma sırasında elde edilen kanıtların yolsuzluğun varlığına işaret edip etmediği konusunun açıklığa kavuşmasını amaçlar. Diğer taraftan denetimi yürütürken, yolsuzluk ve hileye neden olan yanlış beyanların tespiti adına etkin olmadığına ve yetkili mercilerin görevi kötüye kullanmış olması olasılığına yer verir. Denetçi, denetim süresince mesleki şüpheyi taşımalı, işletme ve yönetim hakkında geçmişe dayanan tecrübe ve izlenimleri ne olursa olsun yolsuzluk ve hileye neden olan yanlış beyanın var olması olasılığını daima gözetmelidir.

Bir denetim nadiren belgelerin doğruluğunun ispatını içerir çünkü denetçi bu belgelerin değerlendirilmesi konusunda bir uzman kadar eğitilmemiştir dolayısıyla yetkin olması beklenemez. Denetçi belgelerin içeriğinde yapılan değişiklikleri de fark etmeyebilir. Sadece denetim süresince denetim kanıtı niteliği taşıyan bilgilerin doğruluğunu inceler. Denetçi geçerli nedenleri olmadıkça genellikle kayıt ve belgelerin yasallığını kabul eder. Ancak denetçi belge içeriklerine ve kayıtlara müdahale gibi denetimi sırasında şüphelerini haklı çıkaran belirtiler ile karşılaştığında denetimi ileri safhaya taşıyarak hile konusunda eğitim almış yetkin bir uzman ile denetim çalışmalarını sürdürebilir. Bu ifadeden adli muhasebecinin, bağımsız denetçi ile birliktebağımsız denetimi gerçekleştirmesi anlaşılmaktadır.<sup>184</sup>

#### **7.2.5. 620 Numaralı Bir Uzman Çalışmasından Yararlanılması Standardının Adli Muhasebe Açısından İncelenmesi**

620 Numaralı Uluslararası Denetim Standardına göre; bu standart ile uzman çalışmalarının bir denetim kanıtı olarak kullanılmasına rehberlik etmek ve kullanım standartları oluşturmak amaçlanmıştır. Bu standart da kendisinden uzman olarak bahsedilen ve bağımsız denetçinin çalışmalarında uzmanlığına başvurduğu kişiyi adli muhasebeci olarak kabul edebiliriz. Çalışmanın ilk bölümlerinde bahsedildiği üzere biradli muhasebecinin sahip olması gereken nitelikler, özellikler, devreye girdiği durumlar ile bu standartta bahsedilen uzman kişi birbiri ile örtüşmekteydi. (TÜRMOB, 2008).

Bir uzman tarafından hazırlanan çalışma kullanılırken bağımsız denetçi söz

konusu çalışmanın denetim için uygun olup olmadığını gösteren uygun ve yeterli kanıtları toplamalıdır.

Uzman kişi muhasebe ve denetim dışı belirli bir alan hakkında gerekli yetenek, bilgi ve tecrübeye sahip olan kişi ve kurum anlamındadır. Bağımsız denetçinin tecrübesi ve eğitimi, denetçinin genel işletme konuları hakkında bilgi elde etmesini sağlar. Fakat denetçiden muhasebe ve denetim dışında başka bir alanda, o eğitimi almış birisinden beklenen uzmanlık beklenemez.

Söz konusu uzman, işletme tarafından sözleşme yapılmış, denetçi ile yapılan sözleşme ile denetim çalışmalarına katılmış, işletme tarafından istihdam edilmiş ya da denetim firması tarafından istihdam edilen bir personel olabilir. İşletmenin tanınmasında ve faaliyetlerinin anlaşılması aşamasında belirlenmiş risklere yönelik ileri prosedürlerin gerçekleştirilmesi için denetçi işletme ile beraber ya da bağımsız olarak bir uzmanın rapor, görüş, değerlendirme veya beyanat şeklindeki çalışmalarını denetim kanıtı elde etmek durumunda kalabilir. Bir uzman çalışmasından faydalanılması durumunda denetçi söz konusu uzmanın mesleki yeterliliğini değerlendirmelidir.

Uzmanın uygun bir mesleki kuruluştan almış olduğu ruhsatı, lisansı ya da kuruluş üyeliği ile alanında tecrübesi, ünü, şöhreti denetçi tarafından göz önünde tutulmalı ve bunlara göre değerlendirilmelidir.

Uzman denetlenen işletmenin bir personeli ise ya da herhangi bir şekilde denetlenen işletme ile ilgili ise tarafsızlık bozulur. Denetçinin, uzmanın sahip olduğu tarafsızlığı da değerlendirmesi gerekmektedir. Denetçinin uzman ile alakalı yeterlilik tarafsızlık konusunda herhangi bir şüphesi varsa bu durumu işletme yönetimi ile görüşmeli ve uzmanın çalışmalarından yeterli denetim kanıtı elde edip etmeyeceğini değerlendirmelidir.

Bağımsız denetçi uzmanın çalışmasının kapsamının denetim amaçları açısından yeterli olduğunu belirleyecek uygun kanıtları elde etmelidir. Bunu da genellikle uzman ile yapılan sözleşme maddelerini inceleyerek elde etmektedir.

Uzmanla yapılan bu sözleşmede; uzman çalışmasının amaç ve kapsamı, denetçinin uzmanın raporunda belirtmesini beklediği özel hususların ana hatları, denetçinin uzmanın kimliği ile katılım derecesinin üçüncü taraflarla paylaşılması da dahil uzman raporunu kullanma amacı, uzmanın gerekli kayıt ve dosyalara ulaşma derecesi, eğer var ise uzmanın denetlenen işletme ile olan ilişkisinin açıklaması, işletme bilgilerinin gizliliği, uzman tarafından kullanılacak olan yöntem ve

varsayımlarla bunların daha önceki dönemlerde kullanılanlarla tutarlılığına ilişkin bilgiyi içermektedir. Bu hususlar sözleşmede net olarak belirtilmemiş ise denetçi uzmanla doğrudan temasa geçebilmektedir.

Söz konusu standarda göre; bağımsız denetçi uzmanın çalışmalarının denetim kanıtı olarak uygunluğunu değerlendirmekte, uzman raporunda yer alan hususların finansal tablolara uygun bir şekilde yansıtıldığı veya yönetimin beyanlarını desteklediğini araştırmaktadır. Denetçi bu araştırmayı yaparken elbette uzmanın sahip olduğu derecede uzmanlık sahibi olmadığı için kullanılan varsayım ve yöntemlerin uygunluğu uzmanın sorumluluğundadır. Denetçinin değerlendirmesi gereken uzmanın işletme hakkındaki bilgi düzeyini ve diğer denetim teknikleri ve yöntem ışığında kullanılan varsayım ve yöntemleri anlamalı, uygun ve makul olup olmadığını değerlendirmelidir. Bu değerlendirme sonucunda eğer uzmanın ulaştığı sonuçlar denetçiye yürüttüğü denetim çalışması için yeterli ve uygun denetim kanıtı sağlamıyor ise ya uzmanın sonuçları diğer kanıtlar ile tutarlı değilse denetçi konuyu çözmelidir. Bunu da ya işletme ya uzmanla görüşerek, başka uzmanları görevlendirerek, ek denetim yöntem ve teknikleri uygulayarak veya denetim raporunu değiştirerek yapabilir.

Son olarak bağımsız denetçi çalışmasında bir uzmandan faydalanmış ve değişikliğe uğratmış görüş düzenlemeye karar vermiş ise bu değişikliğin içeriği açıklanırken uzmanın da çalışmasına uzmanın kendisinden izin alınarak referans vermeli ya da söz konusu uzman çalışmasını açıklamalıdır. Bu referans ya da açıklama uzmanın kimliğini ve çalışmaya katılma derecesini de içermelidir. Uzmanın bu çalışmasının açıklanmasına ya da referans verilmesine karşı çıktığı ama denetçinin de açıklama fikrinde olduğu durumlarda denetçi yasal görüş almayı düşünebilir (Kaya, 2005 MART).

### **7.3. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu İle Adli Muhasebenin Türkiye’de**

#### **Uygulanabilirliği**

Türkiye’de muhasebeciler sadece defter tutma ve beyanname düzenleme işlemleri ile ilgilenmektedir ancak bu, muhasebenin sadece tek bir fonksiyonudur. Bunun yanında muhasebenin bilgi verme, yönetime yardımcı olma, analiz ve

yorumlama fonksiyonları da olduğu halde, bu fonksiyonlar geri planda kalmış durumdadır. Tüm bu gerçeklerden dolayı, Türkiye’de muhasebecilerin artık defter ve belgelerin sadece rakamları ile uğraşmak yerine rakamların arkasında kalan dünya ile uğraşmaları önemli bir ihtiyaçtır. Bu ihtiyacı karşılamak amacıyla ortaya çıkan adli muhasebenin, Türkiye’de de uygulanmasıyla muhasebeciler daha yetenekli hale gelecek ve artık işletme kararlarında, denetimde ve davalara destek verme konusunda daha etkin rol oynayacaklardır. (Akyel H. K., 2004)

6102 Sayılı TTK ile Türkiye’nin gireceği yeni döneme ne kadar hazır olduğu irdelenmelidir. Bilgi ve deneyimlerin bu konudaki yetkinliklerin gözden geçirilmesi, mevcut durum ve bu yeni sürece uyum sağlanabilmesi için alınacak önlemler, uygulamalar tartışılmalıdır. Türkiye’deki mevcut uygulamalardan biri olan bilirkişilik müessesinin revizyona olan ihtiyacı ile 6102 Sayılı TTK’da düzenlenen özel denetim, işlem denetimi ve bağımsız denetim açısından adli muhasebenin uygulanabilirliği incelenmelidir.

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu’nda denetimin; işlem denetimi, özel denetim ve bağımsız denetimden oluştuğu belirtilmişti. Bahsedilen her bir denetim türünde de adli muhasebenin uygulanabilirliğine tamamen olmamakla birlikte kısmen rastlanmaktadır.

6102 Sayılı TTK maddelerinde işlem denetimi ve özel denetimle ilgili direkt olarak adli muhasebe kavramı telaffuz edilmese de bu denetimlerin içeriği incelendiğinde, yapılacak uygulamalar açısından işlem denetçisi, denetimin hukuki alanı ile ilgilendiğinden, özel denetim de ihtilaflı durumların açıklığa kavuşturulması için uygulandığından adli muhasebe niteliklerini taşımaktadırlar.

Bağımsız denetim de ise durum, denetçinin anonim şirketin ve şirketler topluluğunun finansal tablolarının uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarına göre denetlenir hükmü sebebi ile daha farklıdır. Bunun da sebebi söz konusu standartlardaki denetçinin finansal tablo denetimlerinde yolsuzluk ve hileye ilişkin sorumluluğu ile denetçinin denetim çalışmalarında bir uzman çalışmasından faydalanması konularıdır. Her iki standartta da denetçinin işletmede hile ya da yolsuzluk ile karşılaşması ve şüphelerinden ötürü denetimini bir uzman yardımı ile gerçekleştirmek istemesinden bahsedilmektedir. Zira denetçi bu istekte kendi mesleki bilgi, tecrübe ve yetkinliği hile ve yolsuzluk konusunda yeterli olmadığı için bulunmaktadır. Bu durumda bir uzmanda faydalanılmaktadır ve bu uzmanın da bir adli muhasebeci olması mümkündür. Bu sebeplerle birlikte 6102

Sayıli TTK ile adli muhasebenin Kanun'un öngördüğü üçlü denetim yapısında uygulanabilirliği söz konusudur.

#### **7.4. Türkiye'de Adli Muhasebe'nin Mevcut Durumu**

Adli muhasebe, gerek ÷lke düzeyinde hukuk sisteminin sorunlarının çözümüne ve gerekse işletme düzeyinde gör÷len bir takım hile ve yolsuzlukların tespiti ve önlenmesine katkı sağlaması açısından tüm ÷lkelerde ihtiyaç haline gelmiş bir uzmanlık alanıdır.

Kuzey Amerika ve İngiltere'de uzman adli birimler 90'lı yıllardan itibaren gelişmeye başlamıştır. ABD'de, adli muhasebe ile ilgili düzenlemeler yapan, ACFE 1988'de kurulmuş ve günümüzde 55.000 üyesi olan mesleki bir birlik haline gelmiştir. ACFE, adli muhasebecilik, hile denetçiliği ve hile araştırmacılığı konularında yaygın hizmetler veren, eğitimler ve seminerler düzenleyen, yayınlar yapan, meslekte uyulması gereken kuralları yayınlayan, gerekli ruhsatlandırma işlemlerini gerçekleştiren, dünyada bu alanda faaliyet gösteren kurumlar arasında en önemlisi olarak kabul edilmektedir.

Teksaş merkezli bir organizasyon olan Ulusal Hile Denetçileri Birliği (NACFE) ise üyelik için deneyim ve çalışmanın gerekli olduğu, yolsuzlukları ortaya çıkarmayı amaçlayan, avukat, muhasebeci, sanayi çalışanları ve bankerler gibi geniş yelpazede meslek gruplarını kapsayan kar amaçlı özel bir kuruldur. Kanada'da ise meslek üzerinde söz sahibi olan, üyelik, kural ve stratejilerin güçlü bir sponsoru ve koruyucusu olan CICA (The Canadian Institute of Chartered Accountants), adli muhasebe ile ilgili çalışmalarını sürdürmektedir. Kanada'da adli muhasebe alanında üyelik herhangi bir yasal temele dayanmamakla birlikte adli muhasebecilerin görevlendirilmesindeki temel faktör; adli muhasebe uzmanının sahip olduğu mahkeme tecrübesi ve kişisel özellikleridir.

Avustralya da adli muhasebe alanında ilk düzenlemelere sahip olan ÷lkelerdendir. Avustralya'da ICCA (The Institute of Chartered Accountants in Australia) adli muhasebe ile ilgili standartlar yayınlamıştır (USIUD, 2011).

Dünyada 1980'li yıllardan itibaren yoğun olarak uygulanmaya başlayan ve hile denetimi, davalara verilen teknik destekler, işletme değerlemeleri gibi hizmetleri gibi hizmetlerin ortaya çıkmasında önemli rol oynayan adli muhasebe, 2000'li

yıllarda da önemini artan bir ivmeyle korumaktadır. Adli muhasebe ile ilgili gelişmiş ülkelerde ciddi çalışmalar yapılırken Türkiye’de konuyla alakalı çalışmalar yavaş yavaş artmaktadır. Konu hakkında makaleler, yüksek lisans ve doktora tezleri yazılmaktadır.

Ayrıca Türkiye’de merkezi Teksas olan ACFE’nin temsilcisi olarak 2007 yılında resmi statüsüne kavuşan Uluslararası Suiistimal İnceleme Uzmanları Derneği (USİUD) Türk mevzuatına göre kurulmuş ve tescil edilmiş bir dernektir.

Türkiye’de CFE unvanına sahip 140 kişi bulunmaktadır. USİUD, suiistimal inceleme faaliyetlerinin yürütülmesinde, bu alanda çalışacak meslek mensubunun yetişmesinde, suiistimal inceleme faaliyetleri ile ilgili etik ve hukuk düzeninin oluşturulmasında ve geliştirilmesi süreçlerinde ülke içinde referans kurum kimliğini sağlamaktadır.

Suiistimal inceleme uzmanlığının bir meslek olarak kabul edilmesi için lobi ve tanıtım girişimlerinde bulunmakta bu amaçla gerekli hukuk düzeni, mesleki standartlar ve etik kurallarının oluşturulması ile birlikte mesleği icra etmek isteyen veya hali hazırda faaliyetlerde bulunan profesyonellere eğitim faaliyetleri vasıtasıyla destek vermektedir (Bahar Öztop, 2011).

İhtilafli, hukuki işler muhasebesi ya da hukuken ihtilafa neden olmuş muhasebe işlemleri ile ilgilenen adli muhasebecilik mesleği ortaklar arasındaki, personel-işveren arasındaki işlemlerde, alıcı ve satıcılarla olan işlemlerde, üçüncü kişilerle, kamu kuruluşları ve özel sektördeki kuruluşlarla olan işlemlerde ortaya çıkan ihtilafların giderilmesi amacıyla muhasebe işlemlerinin ve faaliyetlerinin incelenerek, ihtilafli meselenin araştırılması ve giderilmesi ile uğraşmaktadır.

Adli muhasebenin mesleki faaliyetleri hile denetçiliği ve hile araştırmacılığı, dava desteği ve uzman tanıklık olmak üzere üçe ayrılmakta olup bu mesleki faaliyetlerden uzman tanıklık ve dava desteği işin yargıya intikal eden kısmı ile hile denetçiliği ise işletme yönetimi ile ilgili kısmı ile ilgilenmektedir. Türkiye’de henüz yeni yeni duyulan adli muhasebe iş hayatında da son zamanlarda yerini almaya başlamıştır. Adli muhasebe kavramı özellikle ilgili bilim dallarındaki akademik çevrelerde bilinirliğe sahip olmakla birlikte uygulamada az sayıdaki sertifikalı hile denetçileri tarafından, uluslararası denetim şirketlerinin adli muhasebe servisleri tarafından, kurumsal şirketlerin adli muhasebe alanındaki yöneticileri tarafından, adli bilişim alanında görev yapanlar tarafından uygulanmaktadır. (VSDERGI, 2009)

Uluslararası denetim firmalarının Türkiye temsilciliklerinde adli muhasebe servisleri tarafından hizmet talebinde bulunan müşterilere adli muhasebe destek hizmeti sağlamaktadır. Adli muhasebe kapsamında bir şirket ya da bireyin mali raporları ile ilgili incelemeler yapılmakta ve mahkemede kullanılmaya uygun bir muhasebe analizi hazırlanmaktadır. Bu tür incelemeler ve ticari ihtilaflara odaklı olarak çalışan bir ekip ile Türkiye’de çoğunlukla suistimal davalarında ve yasal denetim organları ile ilgili incelemelerde çalışılmaktadır (Bakırcı, 2011).

Dava desteği faaliyetinin ülkemizde uygulanmasında mevzuat açısından bir engel görülmemektedir. Avukatlar, muhasebe uzmanları ile işbirliği yaparak, onların uzmanlık bilgilerinden faydalanıp iddialarını ya da savunmalarını güçlendirmekte, dayanak sağlamaktadırlar. Mevcut genel hukuk kuralları buna imkan sağlamaktadır. Herhangi bir ihtilaflı konuda muhasebe faaliyetlerine dayanak teşkil eden bir dava açılmak istenildiğinde avukat tarafından tespit davası açılır. Avukat, tespit davası için bir bilirkişi aracılığıyla davaya esas bilgilerin dava konusu firmanın muhasebe kayıtlarını inceleyerek o kayıtlar üzerinden rapor tahsis edilmesini, dolayısıyla bilirkişi tayinini ister. Mahkeme gözetimi altında çıkarılan bilirkişi raporu ile avukat, davasının çerçevesini çizer. Tespit davasını açan taraf muhasebe defterlerini ve ilgili belgeleri elinde bulunduruyorsa tespit aşamasında sorun çıkmayacaktır ancak tespiti istenen işletmenin defter kayıtlarının ihtilaflı olan tarafın elinde bulunması durumunda yargıç aracılığıyla ve baskın yoluyla defter ve kayıtlara el konulması gibi birtakım zorluklar yaşanabilmektedir. Açılan tespit davasına dayanarak bilirkişiye evraklar teslim edilir ve oluşturulan bilirkişi raporuna istinaden de dava tesis edilir.

Günümüzde gelişen ve hızla değişen ihtiyaçlar ve ilişkiler açısından yargı gücünün her konuda uzmanlığa sahip olması olası değildir. Bununla birlikte Türkiye’de hukuk sistemi içinde yeterli ve sürdürülebilir meslek içi eğitimin olmaması, atanma ve terfilerde başarı, ödül, motivasyon gibi uygulamaların değil de mesleki kıdemın esas alınması; aynı özellikteki davalara karşı karar vericilerin farklı ve birbiri ile çelişkili usul ve kararlar almasına neden olduğu görülmektedir. (ÖZKOL, 2005) Mahkemeler, taraflar arasındaki uyuşmazlıkları çözümleme aşamasında teknik bilgi gerektiren konularda, konunun uzmanı olan kişilerin görüşlerine başvururlar. Bu sebeple bilirkişilik müessesesi; hakimin hakkında yeterli bilgiye sahip olmadığı bir davada taraflar arasındaki anlaşmazlığa ilişkin gereklibilgiyi elde etmesi için ortaya çıkmıştır (Kumkale, 2009).

3568 sayılı Meslek Kanununun “Yasaklar” başlıklı 45. Maddesi bilirkişiliği, “*Meslekle bağdaşmayan işlerden sayılmaz*” olarak nitelemiştir. Bu açıdan 3568 sayılı Kanun çerçevesinde unvana sahip meslek mensuplarından olan “ Serbest Muhasebeci” ,“Serbest Muhasebeci Mali Müşavir” ve “Yeminli Mali Müşavir” ler meslekleri ile ilgili olarak bilirkişilik yapabilmektedirler. Meslek Mensubu, 1086 Sayılı Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu’nun (HUMK) 275. Maddesinde bulunan “ *Mahkeme çözümü özel ve teknik bir bilgiyi gerektiren hallerde bilirkişinin oy ve görüşünün alınmasına karar verir*” hükmü uyarınca bilirkişi olarak atanmaktadır.

Bir meslek mensubu,

- Muhasebe Hukuku’na
- Muhasebenin Temel Kavramları’na
- Mali Tabloların İlkeleri’ne göre incelemesini yapmak ve tecrübelerini de

katarak raporunu hazırlamak durumundadır (Akyel N. , 2009).

Bir adli muhasebeciden kendi uzmanlık alanında bilirkişi olarak fikirlerini sunabilir, mahkemeye dava ile ilgili tarafsız bir rapor sunar. Mali müşavir sıfatı ile görevlendirilen bilirkişinin aynı zamanda hukukçu olması gerekmez. Ancak bilirkişi olarak görevlendirilecek kişinin görevlendirildiği alanda genel kültür düzeyinde de olsa hukuki bilgi sahibi olmasında yarar vardır. Mali yönü olmayan hemen hemen hiçbir suç yok gibidir. Mali yönü olmadığı düşünülen cinayetlerin bile bir çıkar çekişmesine dayandığı düşünülürse, mali müşavirlere bütün ceza hukuku alanında ihtiyaç duyulabileceği söylenebilir.

Mevcut 6762 Sayılı TTK’ya göre muhasebe uzmanlarının, bilirkişi olarak görevlendirilmeleri durumunda, kendilerinden aşağıdaki konularda yardım talep edilmektedir: (Gülten, 2010)

- Tarafların defter ve belgelerinin incelenmesi,
- Diğer belgelerin incelenmesi,
- Ayın olan sermayenin ve devir alınacak işletmenin değerinin tespiti,
- Ayın olarak konulacak demirbaşın değerinin tespiti,
- Borçların sermayeye ilavesinde yapılacak tespiti,
- Bilanço usulü defter tutan mükelleflerin işletmelerin şirketine dönüştürülmesi,
- Şirket birleşmelerinde yapılacak tespit,
- Şirketlerin nevi değiştirmesi halinde yapılacak tespit,

- Faaliyet tespiti,
- Tasfiye için tespit,
- Sermayenin azaltılması, gibi durumlarda, şirketin belli şartları taşıyıp taşımadığının tespiti gibi konularda bilirkişi raporu istenmektedir.

1 Temmuz 2012’de yürürlüğe girecek 6102 Sayılı Yeni TTK’da mevcut Kanun’da bilirkişilerin yaptığı bir takım görevler işlem denetçileri tarafından yapılacaktır.

Bilirkişilik, kendi mesleğinden ötürü sahip olduğu teknik bilgiye dayalı olarak mahkemeler tarafından maddi vakalara ilişkin sorular hakkında hukuki yorumdan arınmış bir şekilde cevap veren, sunduğu rapor hâkim açısından takdiri delil olan, gerçek kişi ve kanunla kurulmuş kurumlardır. Ülkemizde, vergisel uyumsuzlukların farklı ve karmaşık nitelikte olması, teknik ve mesleki bilgiyi gerektirmesi ve hâkimin uyumsuzluk konusu olayla ilgili, bazı hallerde, tam bilgi sahibi olamaması gibi nedenlerden dolayı faydalanılmakta olan Bilirkişilik Kurumu’na ilişkin temel düzenlemeler 1086 Sayılı HUMK’da yer almaktadır. 6100 Sayılı Yeni HMK (Hukuk Muhakemeleri Kanunu) ile 1086 Sayılı HUMK’un günün koşullarına uygun hale getirilmesi hedeflenmektedir.

Adli muhasebenin mesleki faaliyetlerinden bir diğeri olan uzman tanıklık uygulamasına Amerikan yargı sistemi izin vermektedir. Uzman tanıklık Türk Yargı sisteminde uygulaması pek olmayan bir sistemdir çünkü ülkemiz uygulamalarında “*tanık*” ifadesi sadece olayı kendi gözleriyle gören kişiler için kullanılmaktadır.

Uzman görüşüne ihtiyaç duyulduğunda mahkeme heyetinin ataması ile görevlendirilen bilirkişiler konu hakkında inceleme yaparak görüşlerini yazılı ve sözlü olarak sunabilmektedirler. Mevcut uygulamada, araştırılan konu hakkında uzman tarafından açıklanan teknik bilgilerin yer aldığı raporda ifadelerin muğlak olması, çok fazla teknik kavram ve terimlerin kullanılması, Türkçe dilbilgisi kurallarının tam olarak kullanılmaması gibi sebeplerle anlatılmak istenilen mesaj mahkemeler tarafından anlaşılmayıp, yorumlanmasında yanlışlıklar olabilmektedir.

Bu tip durumlarda hakim, bilirkişiden ek açıklama talep etmekte ancak gelen ek açıklamalarda da çoğu zaman benzer sıkıntılar devam etmektedir. Dolayısıyla yargı sistemimizde var olan bilirkişilik müessesesinin yaşadığı sorunlar da göz önüne alındığında bilirkişilik sisteminin revize edilerek, tüm davalar için olmasa dahi bazı ihtilafli davalarda bilirkişi raporu hazırlayan uzmanın “*tanık*” sıfatı ile mahkemede yer alması konusuna işlerlik kazandırılması ve dava sürecinde ortaya çıkabilecek

sorulara cevap vermesi yargının doğru karar verebilmesi ve sürecin hızlandırılması, bilirkişilik sisteminde yaşanan sorunların bir kısmının da çözümlenmesi açısından son derece yararlı olacaktır (Abanoz, 2009).

1086 Sayılı HUMK'da uygulamadan kaynaklanan aksaklıkları gidermek, davaların hızlı, basit, en az giderle ve etkin bir biçimde görülmesi ve bir kısım uyuşmazlıkların nizasız kaza, sulh ve uzlaşma gibi yöntemlerle çözümünü sağlamak üzere ve de karşılaştırmalı hukuktaki gelişmeleri hukuk yargılamasına yansıtma amacıyla 1927 yılından beri yürürlükte olan 1086 Sayılı HUMK yerine Hukuk Muhakemeleri Kanunu 12 Ocak 2011 tarihinde yasalaşmış olup 4 Şubat 2011 tarihli 27836 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır. 6100 Sayılı Yeni Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun (HMK) yürürlüğe giriş tarihi ise 1 Ekim 2011'dir. Kanun'un bilirkişilik kurumuna yönelik düzenlemeleri mevcut düzenlemelere paraleldir. 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu'nun (CMK) 67. maddesinde yer alan düzenlemeye paralel olarak, 6100 Sayılı yeni HMK ile Anglo-Sakson bir kurum olan "taraf bilirkişisi" veya "uzman tanık" kurumu olarak da tanımlanabilen Uzman Görüşü Kurumu "Uzman Görüşü" başlıklı 293. Maddesinde şu şekilde yer almaktadır:

*"(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. (m.293)"*

Kanun maddesi gerekçesine göre, uzman görüşüne başvurulması bilirkişilikten farklıdır. Gerekli hallerde bilirkişiye başvurulmasına mahkeme kendiliğinden veya talep üzerine karar verebilir. Ancak, tarafların bilirkişi dışında uzmanından bilimsel nitelikli görüş almaları da mümkündür. Böylelikle, özel ve teknik konularda da tarafların uzman görüşünden yararlanmaları ve iddia veya savunmalarını bu görüşlerle desteklemeleri mümkün olacaktır. Bu gerekçelerle maddenin birinci fıkrada, ihtiyaç duyulduğunda uzman görüşüne başvurulmasına imkân tanınmıştır. Fakat taraflara sırf bu sebeple yeni bir süre verilemez ve yargılama ertelenemez. Hâkim dosyaya sunulan uzman görüşünü serbestçe takdir

edecektir. Uzman görüşüne başvuracak tarafın bu konudaki gerekli masrafları kendisinin karşılayacağı doğaldır. Mahkemeden veya karşı taraftan bu giderlere ilişkin herhangi bir talepte bulunulamaz ve bu giderler yargılama giderleri içerisinde sayılamaz. Uzman Görüşüne ilişkin maddenin ikinci fıkrayla duruşmalarda uzman kişinin dinlenmesi imkânı getirilmiştir. Böylece, bir yandan uzmanlık gerektiren konuların daha iyi aydınlatılabilmesi, diğer yandan da çelişkili ya da eksik veya yanlış bilgilerle yargılamanın olumsuz etkilenmesinin önüne geçilmesi amaçlanmıştır. Uzman Görüşüne ilişkin maddenin üçüncü fıkrasında uzman kişinin çağrıldığı duruşmaya geçerli bir özrü olmaksızın gelmemesi halinde, yargılamanın gecikmesini önlemek amacıyla hâkimin hazırlanan raporu değerlendirmeyeceği hususuna vurgu yapılmıştır.

Ayrıca, hazırlanan raporla ilgili şüpheler ancak ilgili uzman dinlenerek giderilebileceğinden ve kendisi de gelmediğinde bu rapora dayanmak doğru olmayacağından böyle bir yaptırım düzenlenmiştir

6102 Sayılı TTK’da Türkiye Denetim Standartları Kurulu ve Denetleme Üst Kurumu’nun kurulmasından bahsedilmektedir. Sermaye şirketlerinde, kurumsal denetim kalitesinin yükseltilerek sonuçlarının açık, anlaşılabilir ve kamunun doğru bilgilendirilmesi ilkeleri uyarınca düzenlenecek finansal raporların tespit edilecek denetim standartları uyarınca düzenlenmesinin sağlanması ile bağımsız denetim sisteminin gözetimi ve denetimine ilişkin esasların tespit edilmesi amacıyla Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanarak T.C. Başbakanlık Kanunlar ve Kararlar Genel Müdürlüğü tarafından 3 Temmuz 2008 tarihinde Türkiye Büyük Millet Meclisi’ne sunulan 25 Haziran 2008 tarihli “Türkiye Denetim Standartları ve Kamu Gözetimi Kurumu Kanunu Tasarısı”, yasal mali denetim ve kamu gözetimi mekanizmalarının tesisinin önem ve gereğini ortaya koymaktadır. (Mezuat, 2011)

## **7.5. Türkiye’deki Mevcut Yasal Düzenlemelerin Sağladığı İmkânlar**

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

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

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

Meslek kanunu ile yukarıda belirtilen alanlarda SMMM ve YMM için danışmanlık, bilirkişilik ve tahkim gibi alanlarda yasal yetki zeminini oluşturmaktadır. Ancak, adli muhasebeciler için henüz ülkemizde yasal herhangi bir zemin oluşturulmamıştır.

İhtiyaç her geçen gün arttıkça ileri dönemler içerisinde yasal düzenleme yapılacaktır. (BALCI, 2014)

## 8. SAHA ÇALIŞMASI

### 8.1. Genel Açıklama

Dünyada son yüzyılda yaşanan muhasebe ve denetim skandalları, işletme yöneticileri ve finansal tablo kullanıcılarının, finansal raporlara bakışını ve finansal raporların güvenilirliğini olumsuz yönde etkilemiştir. Bununla birlikte dünya üzerindeki ticaret anlayışı değişmiş teknolojik gelişmelerin ışığında küresel bir boyut kazanmıştır.

Küreselleşme ile işletmenin çevresi genişlemiş, bilginin önemi artmış ve bunun sonucunda yönetim kararlarına ve muhasebe bilgileriyle ilgili taraflara faydalı olunabilmesi için finansal tablolarda yer alan bilgilerin doğru ve güvenilir olması gerekliliği ortaya çıkmıştır. Artan yolsuzluk, usulsüzlük ve hileli işlemler işletmeleri zor durumda bırakmıştır. Bu gelişmeler sonucu adli muhasebe olarak adlandırılan yeni bir meslek doğmuştur.

Adli muhasebeciler, adli konularda muhasebeci, denetçi ve araştırmacı yeteneklerini birleştirerek hizmet vermek suretiyle adli kararların alınmasına yardımcı olurlar. Bununla birlikte; ihtilafı, hukuki işler muhasebesi ya da hukuken ihtilafa neden olmuş muhasebe işlemleri, şeklinde tanımlanabilecek olan adli muhasebecilik mesleği, ortaklar arasındaki kar paylaşımı ve benzeri sorunlarda, çalışan-işveren işlemlerinde, alıcılarla ya da satıcılarla olan borç-alacak işlemlerinde, üçüncü kişilerle, kamu kuruluşları ve özel kuruluşlarla olan işlemlerde ortaya çıkan ihtilafların giderilmesi amacıyla muhasebe faaliyetlerinin incelenerek, ihtilafı konunun araştırılmasını ve ihtilafın giderilerek sonuca ulaşılmasını amaçlamaktadır.

“Adli Muhasebecilik” olarak ifade edilen bu meslek, denetleme ve inceleme becerilerinin kullanılarak, herhangi bir konudaki soruşturmanın yürütülmesine ve sonuçlandırılmasına yardımcı olmaktadır. Bu yardım, dava konusu olmayan bir olayda hile denetçiliği şeklinde, usulsüzlüklerin ortaya çıkarılması olabileceği gibi, dava konusu olan olaylarda da avukatlara yardımcı olacak analizler yapmak veya mahkemelerde uzman şahit olarak görüş bildirmek şeklinde de olabilmektedir.

Geleneksel muhasebecilik anlayışından farklı bir uygulama alanı olan adli muhasebecilik mesleğine olan ihtiyaç, ülkemizde son yıllarda yaşanan hile, usulsüzlük ve bu alanda özellikle davalarda ihtiyaç haline gelen bilirkişi gerekliliği nedeniyle artış göstermektedir. Bu konuda, özellikle Maliye Bakanlığı, Hazine

Müsteşarlığı, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu ile Sermaye Piyasası Kurulu bünyesinde adli muhasebecilik mesleği faaliyet alanlarından olan hile denetçiliği kapsamında sayılabilecek uygulamalar bulunmaktadır. Bunun yanı sıra dava destek danışmanlığı kapsamında da mali konularda avukatlara destekte bulunmak ve mahkemelerde bilirkişi olarak görev alınabilmektedir.

Adli muhasebe mesleği uygulandığı ülkelerde kabul gören bir meslektir. Günümüzde Türkiye’de özellikle ABD örneğinde olduğu şekliyle adli muhasebe mesleği uygulanmamaktadır.

Diğer taraftan Türkiye’de 6102 Sayılı TTK, finansal raporlama standartları, vadenetim standartları ile denetim mesleği hedeflenen konumuna ulaşmış olacaktır. 6102 Sayılı TTK ile adli muhasebe, kanunda yer alan işlem denetimi, özel denetim ve bağımsız denetimde tamamen olmasa da kısmen uygulama alanı bulacaktır. 6102 Sayılı TTK’da adli muhasebe değişik maddelere dağılmış şekilde kısmen yer almaktadır.

Türkiye’de henüz çok yeni olan adli muhasebecilik mesleği, özellikle yapılan tüm uluslararası düzenlemelere rağmen hile ve yolsuzlukların önüne geçilememesi nedeniyle gerek muhasebe uygulamacılarının gerekse akademisyenlerin ilgi odağı haline gelmiştir.

Ancak ülkemizde başta adli muhasebe eğitimi olmak üzere mesleğin uygulanması için gerekli alt yapının yetersiz olması ve meslekle ilgili herhangi bir düzenlemenin henüz yapılmamış olması nedeniyle meslek tam olarak uygulanmaya başlanamamıştır. Bu açıdan ülkemizde adli muhasebecilik mesleğinin mevcut durumu ve adli muhasebecilik mesleğine duyulan ihtiyaç göz önünde bulundurularak hazırlanan bu çalışmada denetim mesleğinin ülkemizdeki uygulayıcıları olan SPBDYK’nın ve YMM şirketlerinin görüşleriyle adli muhasebecilik mesleğinin ülkemizdeki gelişimine yönelik öneriler getirilmiştir.

Muhasebe meslek mensuplarının çok az bilinen bir alan olan adli muhasebe uygulamalarını bilmelerinde sayısız faydalar bulunmaktadır. Adli muhasebe geleneksel muhasebe yaklaşımlarına farklı bakış açıları getirdiği için muhasebe mesleğinde yeni çalışma alanları da ortaya çıkarmaktadır.

Ülkemizde muhasebe meslek mensupları 3568 sayılı yasa çerçevesinde adli muhasebe hizmetlerini verebilirler. Burada bir staj veya sınav uygulaması da henüz yoktur.

## 8.2. Çalışmanın Yapılmasının Amacı ve Kapsamı;

Bu çalışmayı yapmamızın amacı bu tez sonucunda ortaya çıkacak olan veriler ile henüz Türkiye’de tam olarak ne olduğu bilinmeyen , yararı anlaşılamayan ve farkındalığı oluşmayan Adli Muhasebe’nin ne kadar tamamlayıcı ve gerekli bir alan olduğunu göstermektir. Çalışmayı yapmış olduğumuz sektörlerde bunlar ; finans,hukuk, denetim, Mali Müşavarelik ve benzeri alanlarda olan ihtiyacın ortaya çıkarılmasıdır. Çalışma Adli Muhasebe konusunun Türkiye’de henüz yerleşmemesinin nedeninin eğitim hayatımızda olan eksiklikler mi yoksa yasalarımızda gereken önemi almamasının sonucu olarak farkındalığı oluşamayan bir konu olduğunu araştırmak ve ortaya çıkarmaktır.

Çalışmanın sonuçlarına göre hangi alanlarda eksiklik olduğu ve ne gibi çözümler ile adli muhasebenin Türkiye’de geliştirilebileceği ortaya çıkacaktır. Araştırma sonucunda Adli Muhasebe ile ilgili az sayıda olan çalışmalara bir yenisini eklemek, Türkiye’de Adli Muhasebeye ne kadar ihtiyaç olduğunu ve Adli Muhasebecilerin Türkiye ekonomik sistemi adına tamamlayıcı bir unsur olabileceğini göstermek ve bununla ilgili çözüm ve öneriler sunmaktır.İlerleyen yıllarda çıkacak olan yasalar ve yapılacak olan çalışmalara kaynak oluşturması adına Adli Muhasebe ile ilgili yapılan her çalışmanın önemi vardır. Biz de bu çalışma ile birlikte Adli Muhasebe alanına katkıda bulunmaya çalışacağız.

Araştırmada veri toplama aracı olarak anket yöntemi kullanılmış olup literatürde tam olarak çalışmanın amacına uygun bir araştırma bulunmaması nedeniyle yeni bir anket formu hazırlanmıştır. Ankette, katılımcılara ilişkin genel bilgilere yönelik kapalı uçlu soruların yanı sıra adli muhasebecilik mesleğinin ülkemizdeki mevcut durumunu ve meslek mensuplarının bu mesleği farkındalık düzeylerini ölçmeye yönelik sorular yer almaktadır.

Yapmış olduğumuz çalışma ile birlikte öngörülen Türkiye’de Adli Muhasebe konusunda bir bilgi birikimin olduğu fakat Adli Muhasebenin ne gibi farklılıklar yarattığını normal muhasebe sistemlerinden farkının ne olduğunun bilinmemesidir. Bunun nedeni ise eğitim hayatındaki yetersizlik ve kişilerin bulunduğu sektörde Adli Muhasebe kavramı sıkça yer almasına rağmen bilgilendirilmemelerinden oluşmaktadır. Pek çok kesimin Adli Muhasebe konusunu merak ettiği ve ilerde böyle

bir alanda ilerlemek isteyeceği hatta uzmanlık alanı olduğu zaman belgesini almayı talep edeceğini ön görmekteyiz.

### **8.3. Anket Çalışması Sonucunda Ortaya Çıkan Verilerin Yorumlanması**

#### **8.3.1. Frekans Değerleri ve Betimleyici İstatistikler**

Çalışmanın yapılmasının amacı ve kapsamı bölümünde belirtmiş olduğumuz gibi, uygulamış olduğumuz anketi toplamda 120 kişi cevaplamıştır (Ekler: Tablo 3 Verilerin Frekans Sonuçları). Anketi cevaplayanların %53'ü 21-28 yaş aralığında, %29'u 29-36 yaş aralığında , geriye kalan %28 de 37 yaşın üzerinde olduğu ortaya çıkmıştır(A1). İş Tecrübesi oranlarına baktığımız zaman ise %48 ile 0-5 yıl aralığını , %32 ile 5-10 yıl aralığını görmekteyiz, geriye kalan %20'lik dilim 10 yıl ve üzeri tecrübeyi temsil etmektedir (A2) . Anketi cevaplayanların %58'i 4 yıllık Üniversite mezunu %37'si de Yüksek Lisans ve üzeri eğitim almışlardır(A3).

Adli Muhasebe ve Adli Muhasebecilik Mesleği kavramını duyanların sayısı %66(B1). Adli Bilimler konusunda bilgisi olanların yüzdesi de %43(B3) olarak görülmektedir. Katılımcıların %5'i(B2) eğitim hayatlarında Adli Muhasebe dersi almışlardır. Bunun yanı sıra Adli Muhasebecilik Kavramıyla en fazla %48(B4) ile İş Hayatlarında karşılaşmışlardır. Adli Muhasebe alanı ile ilgili yeterli düzeyde bilgisi olduğunu düşünenlerin sayısı %13 olarak gözükmektedir(B5).

Adli Muhasebe vakası ile karşılaşm oranlarına baktığımız zaman katılımcıların %21'inin bu durumla karşı karşıya geldiği görmekteyiz(D1). Adli Muhasebe vakası ile karşılaşan katılımcılara konunun çözümü için Adli Muhasebecilik mesleği yapan birinden destek veya danışmanlık oranı %52 olarak gözükmektedir(D2).İleride Adli Muhasebe Uzmanı sertifikası almak isteyenlerin oranı %58 olarak görülmektedir(F1).

Demografik ve bilgi düzeyinin açıklandığı yukardaki değişkenler haricindeki anket sorularına verilen cevapların betimleyici istatistiklerine Ekler: Tablo 4'e bakarak ulaşabilirsiniz.

### **8.3.2. Verilerin Analizi**

Anket sonuçlarının değerlendirilmesi IBM SPSS Statistic Programı kullanılmıştır. Analize başlarken ilk adım olarak değişkenlerin güvenilirliği ölçülmüştür. Tutarlılık testi sonucunda Cronbach's Alpha değeri 0,867 olarak ölçülmüştür (Ekler:Tablo 5 Güvenilirlik Testi). Bu değer istenilen 0,6 değerinin üzerindedir.

#### **8.3.2.1. Faktör Analizi;**

Değişkenlerin güvenilirliği sağlandıktan sonra iki adet test uygulanmıştır. Bunlardan birincisi faktör analizi olmuştur. Faktör analizi, bir biri ile ilişkili çok sayıda değişkeni bir araya getirerek az sayıda kavramsal olarak anlamlı yeni faktörler bulmayı ve keşfetmeyi amaçlayan çok değişkenli bir istatistik metodudur. Bugüne kadar Adli Muhasebe ile ilgili yapılan farkındalık çalışmalarında değişkenler arasındaki ilişkileri ve faktör olarak isimlendirilecek daha az sayıda gözlenemeyen gizli değişkenleri araştırılmamıştır. Bu sebeple olası faktörlerin ortaya çıkarılabilmesi adına Faktör Analizi uygulanmıştır.

Faktör Analizin'in sonucunda örneklemin yeterliliğini ortay koyan KMO değeri istenilenin üzerinde 0,817 olarak ölçülmüştür. Ancak analiz sonucunda farklı faktörlere rastlanmamıştır Test sonuçlarının detaylarına Ekler: Tablo 6 Faktör Analizi'nden ulaşabilirsiniz.

#### **8.3.2.2. T-Testi**

Adli Muhasebe bilimi hakkında bilgisi olan ile bilgisi olmayanların ve daha önce daha önce Adli Muhasebe vakasına maruz kalanlar ile kalmayanların Adli Muhasebe hakkındaki farkındalıklarının ve konunun yaygınlaştırılması ile ilgili olan düşüncelerini ortaya koymak adına bağımsız örnekleme T-Testi uygulanmıştır. Bu şekilde iki değişkenin ortalamalarının arasındaki baskın farklılıkların ortaya çıkarılması istenmiştir.

İlk T-Testi uygulaması Adli Muhasebe konusundaki bilgi düzeyine göre yapılmıştır. Anketteki (B3) sorusuna (Adli bilimler konusunda bir bilginiz var mı?) verilen iki yanıt arasında ortaya çıkan farklılıkların belirlenmesi hedeflenmiştir.

Bunu belirlemek için anketteki B6 -A'dan C1-E'ye kadar yer alan değişkenler seçilmiştir, bu değişkenler temel olarak Adli Muhaebecilik Biliminin ve Mesleğinin piyasadaki Adli Muhasebeyi kullanacak olan kişilerin konu hakkında bugüne kadar almış oldukları eğitim ve bilgilendirmenin yanı sıra kullanılabilirliğini ne şekilde artırabileceklerini ölçmeye yöneliktir.

Değişkenler arasındaki farklılıktan bahsedebilmek için anlamlılık değerinin(Sig.(2-Tailed)) 0,05'ten küçük olması gerekmektedir.

B3 sorusuna göre Bağımsız Değişkenli T testi sonuçları;

Tablo 1 B3 sorusuna göre Bağımsız Değişkenli T testi sonuçları

	B.3	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
B6.A*	Evet	51	3,96	,916	,128
	Hayır	69	3,55	,963	,116
B6.B*	Evet	51	4,22	,945	,132
	Hayır	69	3,51	1,080	,130
B6.C*	Evet	51	4,14	,895	,125
	Hayır	69	3,72	1,056	,127
B6.D*	Evet	51	4,10	1,118	,157
	Hayır	69	3,57	,992	,119
B6.E	Evet	51	4,12	1,070	,150
	Hayır	69	3,87	,969	,117
C1.A*	Evet	51	2,80	1,167	,163
	Hayır	69	1,93	,944	,114
C1.B*	Evet	51	3,37	,958	,134
	Hayır	69	2,71	,909	,109
C1.C*	Evet	51	3,78	,923	,129
	Hayır	69	3,25	,976	,118
C1.D*	Evet	51	4,22	,901	,126
	Hayır	69	3,61	,973	,117
C1.E*	Evet	51	4,29	,923	,129
	Hayır	69	3,72	1,083	,130

\* Anlamlılık değeri < 0,05 bkz. Tablo X

Yapılan test sonuçlarına göre B6.E değişkeni haricindeki tüm değişkenlerde anlamlı farklılık olduğu ortaya çıkmıştır. Bkz. Ekler Tablo 7

B3 sorusuna göre Bağımsız Değişkenli T testi sonuçları;

Tablo 2 D.1 sorusuna göre Bağımsız Değişkenli T testi sonuçları

	D.1	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
D.3-A	Evet	25	1,60	,957	,191
	Hayır	95	1,46	,909	,093
D.3-B*	Evet	25	4,36	1,075	,215

	Hayır	95	3,69	1,001	,103
D.3-C	Evet	25	4,16	1,028	,206
	Hayır	95	3,98	,989	,101
D.3-D	Evet	25	3,24	,970	,194
	Hayır	95	3,04	1,020	,105
D.3-E	Evet	25	2,24	1,300	,260
	Hayır	95	2,31	1,092	,112
D.3-F*	Evet	25	4,36	1,114	,223
	Hayır	95	3,59	1,116	,114
D.3-G	Evet	25	4,08	1,222	,244
	Hayır	95	3,73	,939	,096
E.1-A	Evet	25	3,60	1,291	,258
	Hayır	95	3,40	1,056	,108
E.1-B*	Evet	25	4,44	,961	,192
	Hayır	95	3,81	1,034	,106
E.1-C	Evet	25	3,72	1,370	,274
	Hayır	95	3,65	1,137	,117
E.1-D	Evet	25	4,08	1,256	,251
	Hayır	95	3,83	1,048	,108
E.1-E	Evet	25	3,24	1,562	,312
	Hayır	95	3,28	1,326	,136
E.1-F	Evet	25	2,84	1,748	,350
	Hayır	95	3,35	1,327	,136
E.1-G	Evet	25	3,16	1,573	,315
	Hayır	95	3,40	1,371	,141
E.1-H	Evet	25	2,80	1,607	,321
	Hayır	95	3,33	1,250	,128
E.1-J*	Evet	25	4,36	,995	,199
	Hayır	95	3,83	1,007	,103

\* Anlamlılık değeri < 0,05 bkz. Tablo X

D1 sorusuna göre yapılan bağımsız değişkenli t-testi sonuçlarına göre anlamlı farklılık gösteren değişkenler D3-B, D3-F, E1-B ve E1-J olmuştur. Bkz. Ekler:Tablo 8

### 8.3.3. Verilerin Yorumlaması

İlgili anket çalışmasının sonuçlarını değerlendirmek gerekirse ;(A1) Anketimizin katılımcılarının %53,3 lük kısmının 21-28 Yaş aralığında bulunan kişiler olduğunu görmekteyiz, bu demek oluyor ki anketi tamamlayanların büyük bir bölümü genç kesimden oluşmaktadır. 29-36 yaş aralığında ise %29,2'lik bir oran görmekteyiz. Oranların bu şekilde ortaya çıkmış olması Adli Muhasebe'nin yeni bir

alan olduğunu, eğitim hayatına ve iş hayatına terimsel olarak yeni dahil olmaya başlaması, Üniversite eğitimini yeni tamamlamış olan ve sürekli yeniliğe ve gelişime açık olan genç kesimin dikkatini çekmektedir. 21-28 Yaş aralığında olan genç nüfus hem Adli Muhasebe konusu hakkında pek çok yerden bilgi edinme olanağı olduğu gibi teknolojik imkanları da etkin kullandıklarından dolayı Adli Muhasebe konusu içeren ankete daha fazla ilgi göstermiştir.

(A2) Anketi tamamlayanların %47,5' i ise 0-5 yıl arası iş tecrübesin sahip olan kişilerden oluşmakta. Bu sonuçlardan anlayabileceğimiz anketi dolduranların önemli bir kısmı henüz iş hayatına yeni başlamış kişilerden oluşmakta genel olarak Adli Muhasebe konusuna ilgi iş hayatına yeni başlayan insanlarda daha fazla gözükmektedir. %31,7 oranı ile 5-10 yıl iş tecrübesi olanlarda ikinci en yüksek yüzdeye sahip kesim olarak görülüyor. İş hayatında 0-5 yıl tecrübesi olanların daha fazla olmasının bağlantı noktası anketi tamamlayan yaş grubunun 21-28 yaş aralığında olan yani iş tecrübesi az olan kesim olduğundandır. Ayrıca denetim sektöründeki firmalarda yeni bir bölüm olarak yer alan Adli Muhasebe(Forensic) departmanı olduğundan dolayı bu bölümlerde çalışan insanların iş hayatında yeni olmaları ankette ortaya çıkan sonucun esas nedenleri arasında gözükmektedir.

(A3) İlgili çalışmayı tamamlayanların eğitim düzeyinin ne olduğuna bakacak olursak %90 lık bir oranın en az 4 yıllık Üniversite okuduğunu bu %90'nın içerisinde ise %57,5'i sadece 4 yıllık Üniversite eğitimi almışken %32,5'i de Yüksek Lisans eğitimi aldığını görüyoruz. Adli Muhasebe'nin günümüzde artık bazı Yüksek Lisans bölümlerinde ders olarak okutulduğunu da göz önünde bulundurursak %32,5 lik kısımda Adli Muhasebe konusunda bilgisi olup konuya ilgi gösterme nedenleri olarak da söyleyebiliriz. Genel olarak Adli Muhasebe konusunun Lisans düzeyinde olmasa bile Yüksek Lisan eğitime konu olan alanlar ile bağlantıları olması gerek Denetim, Muhasebe ve Hukuk gibi yüksek konuların içerisinde yer alması cevaplayanların ve ilgi gösterenlerin konu hakkında bu nedenden dolayı bilgisi olduğunu gösterir niteliktedir.

(B1)Adli Muhasebe Mesleğini ve Adli Muhasebecilik kavramını duyanların oranı ise %65,8 olarak gözükmekte. Anketi tamamlayan kesmin büyük bir oranı Adli Muhasebe hakkında bilgisi var . Anketi dolduranlar Adli Muhasebe konusunu daha önce gerek iş hayatı gerek okulda bir şekilde duymuş olan kişiler olduğu için konuya ilgi gösterip anketi doldurmuşlardır. Konu hakkında bilgisi veya her hangi bir şekilde karşılaşmış olmaları, anketi doldurma konusunda teşvik etmiş olduğundan dolayı

anketi doldurlanların büyük bir oranı Adli Muhasebecilik kavramını duymuş gözükmektedir.

(B2) Katılımcılara Müfredatınızda ayrı bir adli muhasebe dersi var mı diye sorduğumuzda %95 gibi çok önemli bir oranda Hayır cevabı gözükmektedir. Adli Muhasebe Dünya’da ve Türkiye’de çok yaygınlaşmış bir durumda olmadığından özellikle Türkiye’de eğitim hayatında tam olarak daha yer almayan bir konu olduğu için okul müfredatlarında yer alma oranı düşük çıkmıştır. Gelişen ekonomi ve ilerleyen süreçte Adli Muhasebe’nin farkındalığı arttığı zaman eğitim düzeyinde de Adli Muhasebe yer aldığı zaman bu oran değişecektir. Güncel durumda sadece bazı okullarda Denetim Yüksek Lisans bölümü içerisinde Adli Muhasebe dersleri yer almaya başlamıştır. Bu konuda İSMMMO’nun eğitimleri de önemli bir adımdır.

(B3) Adli konular hakkında bilginiz var mı sorusuna dengeli bir dağılım olduğunu görmekteyiz %42,5 oranla Evet olarak gözükse de ankette Adli Muhasebe kavramını daha önce duydunuz mu sorusuna verilen %65 e rağmen bilginiz var mı noktasında oran daha düşük çıkmıştır. Bunun nedeni ise iş hayatında günümüzde yaşanan Adli vakalar ve gelişen yolsuzluklarla pek çok kez gündeme gelen ve konuşulan adli muhasebe iş hayatındaki kişilere sadece Adli Muhasebe kavramını duymayı sağlarken konu ile ilgili herhangi bir bilgilendirme yapılmadığı için de konu hakkında bilginiz var mı sorusunun Evet cevap oranının da düşük olmasına neden olmuştur. Anketi yanıtlayanlar sadece duymuş olması, bilgi sahibi olup olmadığına emin olmadığı içinde %57,5 oranında Hayır cevabı vermişlerdir.

(B4) Anket’te yer Alan Adli Muhasebe ve Adli Muhasebecilik Kavramını ilk olarak nerde öğrendiniz sorusuna büyük bir kısmı %47,5 oranı ile İş Hayatı olarak belirtmiştir. Artık iş hayatına yavaş yavaş girmeye başlayan Adli Muhasebe büyük şirketlerde İç Kontrol ile birlikte sistematik bir şekilde kullanılan bir alan olduğundan şirketlerde ortaya çıkacak kontrol boşluklarını bulup sorunların giderilmesini sağladığından dolayı pek çok şirket çalışanı kendi şirketlerinde uygulanan bu yöntemi iş hayatında öğrenmişlerdir. Ayrıca denetim firmaların Adli Muhasebe hizmeti vermeye başlaması çok büyük bir sektör olan denetim sektöründeki çalışanlarında kendi şirketlerindeki departmanı iş hayatında öğrenmesine neden olmuştur. Eğitim hayatına yeni girmesinden dolayı ise Eğitim hayatı seçeneği %10 gözükmektedir. Sadece belirli Yüksek Lisans bölümlerinde ders olarak okutulmaya başlanması bu oranın düşük kalmasını sağlayan ana neden olarak gözükmektedir.

(B5)Adli Muhasebe konusunda yeterli düzeyde bilgi sahibiyim sorusuna Evet cevabı verenlerin sayısı %13,3 olarak gözükmekte bunun nedeni Adli Muhasebe konusunda Türkiye’de farkındalık olmasına rağmen Adli Muhasebecilik Mesleğinin tam olarak ne iş yaptığını işin kapsamını ve ne şekilde ilerlendiğini çoğu insanın bilmemesinden dolayı ortaya çıkmaktadır. Konuyu daha önce duyanların sayısı yüksekken, konu hakkına bilgisi olanlar duyanlara oranla daha düşük olduğunu geçmiş sorularda görmüştük .Fakat bu soru ile de yeterli bilgi oranının ne kadar düşük olduğunu görmekteyiz görünen o ki Adli Muhasebe’nin ne olduğu bilinmekte terim olarak bir farkındalık oluşturmuşken , detaylı bilgi henüze Adli Muhasebe ve Adli Muhasebeciliği duyan insanlara ulaşmamış olarak gözüküyor.

(D1)Bugüne kadar Adli Muhasebe Vakası ile karşılaştınız mı sorusuna verilen cevaplarda %79,2 oranında Hayır ile birlikte %20,8 lik bir Evet oranı gözükmektedir. Fakat Adli Muhasebe’nin ne olduğu hakkında bilgisi olanların sayısının düşük olduğunu göz önüne alırsak %79,2’lik Hayır cevabını veren kişilerin belirli bir kısmının Adli Muhasebe vakası ile karşılaşmış olabileceğini ama bunun bir Adli Muhasebe vakası olduğunu bilmediğinden dolayı da karşılaşmamış olduğunu da düşünebiliriz. %20,8 lik Evet oranı ise konu hakkında bilgisi olanların veya çalıştıkları iş yerinde yaşanan olayda birlikte oldukları kişinin Adli Muhasebe hakkında bilgisi olduğundan dolayı bunun bir Adli Muhasebe vakası olduğunu da bildiğini düşünebiliriz. Yüksek oranda olan Hayır’ın bilgi eksikliğinden olduğunu da dikkate alarak bu cevapları değerlendirebiliriz.

(D2)Adli Muhasebe vakası ile karşılaşmış da bu konuda destek veya danışmanlık alanların sayısı %52 olarak görülüyor yani sadece Adli vaka ile karşılaşanların yarısı destek almış durumda. Burda ortaya çıkan Adli vakalarla karşılaşılmasına rağmen konu hakkında danışmanlık alabileceklerini bilmemeleri veya konunun önemsenmediğinden dolayı destek alınmadığı söz konusu olabilir bunların yaşanmasının ortak sebebi Adli Muhasebe hakkında bu vakaları yaşayan kişilerin geniş bilgi sahibi olmamaları sayılabilir. Adli vaka’nın ciddiyetini ve konu hakkında bilgisi olsa danışmanlık alacaklarını göz önünde bulundurabiliriz. Yaşanan vakalar önemli olmadığından dolayı da destek veya danışmanlık alınmamış da olabilir fakat konu hakkında bilgi sahibi olunursa konunun Adli Vaka’nın önemi anlaşıldığında daha fazla danışmanlık alınabileceğini de düşünebiliriz.

(F1) İlerde “Adli Muhasebe Uzmanı” sertifikası almayı istiyorum sorusunun cevaplarını incelemek gerekirse %57,5 olarak gözükmekte bu oran Adli Muhasebe

konunda yeterli bilgi düzeyine sahip olanların sayısından daha fazla gözükmekte bunun sonucunda anladığımız kişilerin Adli Muhasebe konusunda detaylı bilgilere sahip olmamasına rağmen bildikleri ve konunun uyandırmış olduğu merak sonucunda iş hayatında değerli bir alan olma potansiyeline sahip olduğu için belgeyi almak istiyorlar. Adli Muhasebe hakkında bilgisi olupta belgeyi almak istemeyenlerde bu oranın içerisinde mevcuttur bunun nedeni sadece yapmış olduğu işten dolayı Adli Muhasebe hakkında bilgisi vardır. Fakat kendi iş hayatında kullanmayacağı ya da çizmiş olduğu kariyer yolunda kullanma imkanı olmadığından Hayır cevabını vermiş durumdadır. Sonuç olarak yine de Adli Muhasebe Uzmanı olmak isteyen %57 Adli Muhasebe konusunda uzmanlaşmak isteyen kişilerin olduğunu gelişme potansiyelinin ve kullanılabilirliğinin anlaşıldığını da göstermektedir.

Yapmış olduğumuz anket sonuçlarına uygulamış olduğumuz bazı testler ve bu testlerle ortaya çıkan belirli sonuçlar vardır. Ortaya çıktı bu sonuçların test bazlı yorumlamasına bakacak olursak; Cronbach's Alpha değeri 0,867 olurken bununla birlikte yapılan anketteki verilerin normalde Cronbach's Alpha'da istenilen 0,6 nın üzerinde olduğundan dolayı güvenilir olarak gözükmektedir bunun nedeni ise anketi cevapların cevaplamadaki hassasiyeti ve sorular arası cevaplarda yaptıkları tutarlılık bu anketin güvenilirliğini ortaya çıkarmıştır. Adli Muhasebe konusu gibi yeni olup konu hakkında bilgi sahibi az olan bir konu adına yapılan bir ankete gösterilen ciddiyet ve anketin belirli mantık çerçevesinde düşünülerek doldurulması buna neden olduğunu söyleyebiliriz.

Betimleyici istatistiklerde anlamlılık düzeyinde her soru adına normal standartlarda gözükmesi hiçbir dengesizliğin gözükmemesi de aynı Cronbach's Alpha değerinin sağladığı güvenilirlik sonucunda cevapların anlamlılığını da etkilemiştir. Kısaca anket soruları ve cevapları arasında mantıksız bir dağılım yokken anlamlılık durumu iyi seviyede gözükmektedir.

(Faktör Analizi)Anket verilerinin güvenilirliği ve doğruluğu kanıtlandıktan sonra Faktör analizi uygulanmıştır . Faktör analizi uygulanmasındaki amaç kavramsal olarak yeni faktörler bulmaktır, bu testi uygularken Adli Muhasebe hakkında yapmış olduğumuz farkındalık çalışmasında anlamlı yeni faktörler bulmaya çalıştık. KMO değeri istenilenin üzerinde 0,817 çıkmasına rağmen farklı bir faktöre rastlanmamıştır. Faktör analizinde böyle bir sonuçla karşılaşmamızın nedeni henüz Adli Muhasebe konusunda farklılık yaratacak faktörlerin oluşmaması veya bunun

oluşması için cevaplayan kişilerin Adli Muhasebe konusunda farklı faktörleri keşfetmemizi ortaya çıkaracak farklı yorum yapabilme ve değerlendirme yapabilecek bilgi düzeyinde olmamasından dolayıdır. Türkiye’de henüz çok gelişme ve yayılma fırsatı bulamayan Adli Muhasebe bilimi ile Adli Muhasebecilik Mesleği yapmış olduğumuz ankette de farklı faktörler bulmamamıza neden olmuştur.

(T-Testi) İki değişkenin ortalamalarının arasındaki baskın farkları ortaya çıkarıp yorumlamak adına T-testi uygulanmıştır ilk olarak uyguladığımız T-Testimizde (B3) sorusuna(Adli bilimler konusunda bir bilginiz var mı) göre olan Tablo T-Testi-1 deki verileri ışığında ortaya çıkan sonuçları yorumlayacak olursak. Farklılıktan bahsedebileceğimiz sorular (B6-E) (Adli Muhasebecilik gerek yasalar ve bu konu hakkında eğitimler desteklenmedilir) sorusu hariç hepsinde farklılıktan bahsedebileceğimiz gözükmemektedir. Bunu yorumlayacak olursak Adli Muhasebe konusu hakkında bilgisi olsun olmasın herkesin ortak olarak düşündüğü noktanın Adli Muhasebe konusunda hem yasalar hem de eğitim ile birlikte desteklenmesi gerektiğidir. Buda demek oluyor ki Adli Muhasebe konusunda bilgisi olanlar konunun ne kadar değerli bir konu olduğunu sektördeki bazı boşlukları doldurabileceğine inandığı için, eğitim ve yasalar ile desteklenmelidir konu hakkında herkesin bilinçli olması ancak bu şekilde olacaktır. Yasalarda Adli Muhasebe’nin yer alması yaptırımları ve kendine ait yönetmelik ya da maddeleri’nin olması Adli Muhasebe konusunun gelişimine neden olacaktır. Ayrıca eğitim alanında da anketimizde sorulan diğer sorularda da olduğu gibi Adli Muhasebe konusu hakkında hem Lisans Düzeyi hem de Yüksek Lisans düzeyinde bölümler ve konular olmasını destekleyen katılımcılar bu soru ile de eğitim yönünün geliştirilmesini desteklemiştir.Konu hakkında bilgisi olmayanların bile yasalar ve eğitimle desteklenmesinin istemesindeki bir diğer neden konuya olan ilginin ve gelişime açık olduğunun kanıtıdır konu hakkında bilgisi olmayan kişilerde konu ile ilgili yeni yasalar ve eğitim imkanları ile birlikte bilgi sahibi olacaklarını düşünmektedirler.

D1(Bugüne kadar Adli Muhasebe vakası ile karşılaştınız mı?) sorusuna göre yapılan bağımsız değişkenli t-testi sonuçlarına göre anlamlı farklılık gösteren değişkenler D3-B, D3-F, E1-B ve E1-J olmuştur. Değişkenleri tek tek yorumlamamız gerekirse D3-B(Adli Muhasebe eğitiminin ayrı bir eğitim konusu olmasını düşünüyorum) değişkeni açısından baktığımız zaman D1 (Bugüne kadar Adli Muhasebe vakası ile karşılaştınız mı?) sorusuna Evet ile Hayır diyenlerinde ortak görüşü kuvvetli şekilde buna katılmaları oldu bunun nedeni ilk uygulamış

olduğumuz T-Testi ile benzer nitelikleri taşımakta anketi uyguladığımız kişilerden vaka ile karşılaşan da karşılaşmayan da Adli Muhasebe'nin eğitim noktasında büyük eksiklikleri olduğunu bildiğinden dolayı bu eksikliğin giderilmesi için böyle bir yorumda bulunmuşlardır. Anketi yanıtlayan kişilerin çoğunluğunun 4 yıllık üniversite mezunu olduğunu düşündüğümüz de onların da aldıkları eğitimde bu yöndeki eksikliği bilip gördüklerinden dolayı bu cevabı vermiş olabileceklerini düşünebiliriz. İş hayatına girdikten sonra karşılaştıkları ve ilk karşılaştıklarında Adli Muhasebe konusunda bilgilerinin olmaması onları bu düşünceye yönlendirmiş olabilir. Adli Muhasebenin ne olduğunu bilen insanlar, böyle önemli bir konunun nasıl olurda eğitim hayatında hiçbir şekilde yer almadığını düşünüp bu doğrultuda cevap vermişlerdir.

D3-F (Türk Ticaret Kanununda Adli Muhasebenin kullanımını ve şartlarını net olarak belirten maddeler yer almalıdır) değişkenine verilen cevaplar D1(Bugüne kadar Adli Muhasebe vakası ile karşılaştınız mı?) sorusuna verilen Evet ve Hayır diyenler aynı şekilde katıldıkları nokta TTK'da Adli Muhasebe ile ilgili gerek kullanımını ve şartları ile ilgili maddelerin olmasının gerektiğidir. Adli Muhasebe konusunda eksikliğin anketimizdeki diğer sorularda eğitim tarafında eksikliği görüldüğü gibi yasalar yönünde de eksiliği bu soru ile desteklenmiştir. Katılımcıların ortak görüşü Adli Muhasebe ile ilgili TTK dahilinde maddelerin olması gerektiğidir. Bunun nedeni Adli Muhasebe gibi önemli bir konunun bir şirketin mali denetiminin olabilecek boşlukları engellemeye yönelik bir işlevin hiç şekilde yasalarda yer almamasının yanlış olduğunu ve TTK ile desteklenmesi gerektiğidir. Adli Muhasebe ile finansal boşluklar ki bunlar Vergi kaçırmak gibi olayları da engelleyebilme ihtimali olduğundan dolayı bu konuda mutlaka yaptırımlar ve yönetmelikleri olması gerekmektedir. TTK'na konulacak olan kullanım ve şartları net olan maddeler ile birlikte daha sağlıklı bir şekilde kullanılacak olan Adli Muhasebe yasalara ve maddelere dayandırılarak daha güçlü konuma gelecektir.

E1-B(Adli muhasebecilik mesleğine yönelik lisansüstü programları oluşturulmalıdır.) değişkeni ile karşılaştırıp baktığımız zaman D1 (Bugüne kadar Adli Muhasebe vakası ile karşılaştınız mı?) sorusuna Evet ile Hayır olarak cevaplayanların E-1B'ye katılma oranı D3-B(Adli Muhasebe eğitiminin ayrı bir eğitim konusu olmasını düşünüyorum) değişkeni ile aynı değerlere sahiptir temel noktası eğitim olduğu için bu sorunun cevabı ile birlikte Adli Muhasebe konusuna olan eğitim ihtiyacı açık bir şekilde ortaya çıkmaktadır. Lisansüstü proglamlarda

olmasının desteklenmesinin yüksek oranda olmasının bir nedeni ise iş hayatında yer alan kişilerin kendi kişisel gelişimleri ve Adli Muhasebeye olan ilgilerinden dolayı Yüksek Lisans düzeyinde programların oluşturulmasını istemektedir bu şekilde bu imkandan kendileri de yararlananabileceklerdir.

E1-J(Ülkemizde adli muhasebecilik mesleğine önemli ölçüde ihtiyaç vardır.) değişkeni ile olan karşılaştırmaya baktığımız zaman D1 (Bugüne kadar Adli Muhasebe vakası ile karşılaştınız mı?) gruplandırma değişkenine verilen Evet ve Hayır cevaplarını veren kişiler Adli Muhasebecilik mesleğine ihtiyaç olduğu konusunda ortak bir cevap vererek ihtiyaç olduğunu destekledikleri görülmektedir. Bunun nedeni anketi uygulamış olduğumuz sektörde çalışan insanların Adli Muhasebe konusunda bir vakayla karşılaşanlar tarafından baktığımızda onların olayın çözümlenmesi noktasında yaşadıkları sıkıntılardan dolayı bu cevabı vermiş oldukları düşünülebileceği gibi ayrıca aldıkları destekten memnun kalıp ne kadar ihtiyaç olduğunu görmelerine de neden olmuş olabilir. Herhangi bir vaka ile karşılaşmayıp da bu konuyu destekleyen kısım ise buldukları firmalarda yaşanabilme ihtimali ve bunun neden olacağı sorunların ne denli telafisi zor olan durumlar olduğunu bilmesinden dolayı Adli Muhasebecilik mesleğine olan ihtiyacın farkında olduklarını göstermektedirler. Sonuç olarak baktığımızda Adli Muhasebeciliğe olan ihtiyaç herkes tarafından anlaşılmakta vaka ile karşılaşsa da karşılaşmasa da bu ihtiyacı görmekte ve yönde yapılacak olan adımları da desteklemektedir.

## 9. Sonuç

Son zamanlarda gelişen ekonomiler ve bunlarla bağlantılı olarak bilgi ve teknoloji alanında yaşanan hızlı gelişme ve değişimi işletme faaliyetlerini de etkilemiştir. İşletmeler bu yaşanan gelişmeler sonucunda sorunlarını daha hızlı çözebilmek, müşteri odaklı olabilmek, sürekli büyümek ve hepsi ile birlikte bunların getirisi olarak karlılık sağlamak ile ilgili alanlarda kendilerini kontrol etme ve gözden geçirme ihtiyacı duymuşlardır. Bahsettiğimiz tüm bu maddeler ve konular için doğru ve yerinde karar vermek gerekmektedir. İlgili konuların yönetimi ile ilgili yanlışlıklar yapmamak, düzeni koruyabilmek adına işletme yöneticilerine ve muhasebe sistemine büyük görevler ve almaları gereken önemli sorumluluklar vardır. Gelişen sistemler ve firma yapılarının hassasiyeti yöneticilerin hızlı ve isabetli karar vermelerinde yararlanacakları finansal bilgiler zamanında ve doğru olarak ortaya konulması büyük önem arz etmektedir. Tüm bunlar sonucunda kontrol edilemeyen bir hızla gelişen, değişen ve aynı paralelde genişleyen dünya ekonomisi, bireyden topluma doğru genişleyen ve insanla ilgili bütün alanları kapsayan bir işlev üstlenmeye başlamıştır.

Ticari yaşam işletmeler ve ilgili oldukları sektörler sadece mal ve hizmet üretimi değil belirlenemeyen hızla ilerleyen ve günden güne gelişen iletişim teknolojilerini de kendi sistemlerine kurgulayarak daha geniş bir boyuta ulaşmışlardır. Tüm bunlar ürün ve hizmet farklılıkları ile birlikte rekabetçi bir yapının oluşmasına neden olmuştur.

Rekabetçi yapının sadece iş gelişimi, iş çeşitliliği ve teknolojiye uyumluluk gibi olumlu yanları yoktur. Bu oluşturulan yapı veya sistem beraberinde bazı sorunlara da neden olmuştur. Oluşturulan sistem ve bunun getirisi sonucunda ekonomi dünyasında ve iş hayatında personelin neden oldukları olayların ve bunların ortaya çıkardığı suç oranları giderek artmaktadır. Çalışanlar ile işletmeler arasındaki ekonomik ve ticari çatışmalar ve anlaşmazlıklar çalışanların çalıştığı işletmelere verdikleri zararların çok büyük boyutlara gelmesine, işletme üst yöneticilerinin diğer işletme taraflarını önemli oranlarda yanıltmaları böyle bir mesleğin doğmasını kaçınılmaz bir hale getirmiştir. İlgili sorunları önceden farkedenden Amerika Birleşik Devletleri, Kanada, İngiltere ve Avustralya gibi ticari hayatın güçlü aktörleri, hileli işlemlerli farketmişler, “forensic accounting” olarak adlandırılan meslek dalının bu mücadelede daha etkin olarak görev almasını sağlamışlardır. Ayrıca önceden

farkettikleri gibi uygulama konusunda da adımlar atmışlardır. Yasalarda ve mevzuatlarında değişikliklere giderek gerekli yapı oluşturulmuştur.

Türkiye’de ise literatürümüze “Adli Muhasebe” ve “Adli Muhasebecilik” olarak giriş yapan bu meslek dalı yeni yeni farkındalığı oluşup tartışılmaya başlamış, ilgili çevrelerce ve kullanılan sektörlerdeki tarafından gündeme getirilmeye başlanmıştır. Bundan dolayı malî denetimin hukuksal boyutuyla ilgili bu meslek dalının yeni tartışılmaya başlanmış olması, bu alandaki yapılacak ve sürekli sayısı artacak olan akademik çalışmalar ile birlikte önemini arttırdığını düşünmekteyiz.

Bu çalışmaya rağmen halen yetersiz olan ve Türkiye’de kısıtlı olmak koşulu ile bir adli müşavirlik faaliyetlerinden söz edilse bile “adli muhasebeci”, “adli müşavirlik” ve/veya “hile denetçiliği” gibi resmi bir ünvanın kanuni alt yapısının mevcut olmadığı gerçeği görülmektedir.

Adli Muhasebecilik mesleğinin tam anlamıyla bir meslek dalı olabilmesi için yapılması gereken ayrıca meslek etikleri, ilkeleri ve standartlarının da düzenlenmesi gerekmektedir.

Yaptığımız çalışmada tezimizin ikinci bölümünde, Adli Muhasebe tanımlarından anlamından yola çıkarak, disiplin olarak Adli Muhasebe’nin oluşumu , ortaya çıkış sebepleri Dünyada ve Türkiye’de Tarihçesi ve ortaya çıkış sebepleri ile birlikte anlatılarak , Adli Muhasebe ile ilgili olarak yapılan çalışmaları ve Türkiye’deki gelişimini 2000’li yıllardan önce nelerin yapıldığı ve 2000’li yıllardan sonra Adli Muhasebeciliğin büyümeye başlaması ile birlikte olan gelişmeleri anlatılmıştır. Türkiye’de kimlerin Adli Muhasebe ile ilgili araştırma ve konuyu geliştirmeye yönelik girişimleri olduğunu da gösterdik. Ayrıca etki ettiği alanları ve nasıl kullanıldığını göstermeye çalıştık bu şekilde ortaya çıkabilecek kavram karmaşasının önüne geçmek hedeflenmiştir.

Çalışmamızın üçüncü bölümünde ise Adli Muhasebecilik Mesleğinin nerelerde nasıl kullanıldığı Adli Muhasebe teriminin hangi alanların içerisinde yer aldığı bununla birlikte sadece tek bir sektör ya da alan düşünülmeden Adli Muhasebe’nin ne kadar geniş bir alanda kullanılabileceğine kanıt olarak gösterilmiştir. Ayrıca bu bölümde bir Adli Muhasebecinin karşılaşacağı adli vakaya nasıl yaklaştığını neler kullandıklarını da anlatmaktayız. Adli Muhasebe’nin geniş olarak kapsamının da anlatıldığı bu bölümde işlem sürecinin nasıl ilerlediği hakkında da bilgi verilmektedir. Üçüncü bölüm Adli Muhasebe Mesleği’nin tam olarak anlatılıp

dördüncü bölümdeki Adli Muhasebeci'nin bulunması gereken özelliklerinin daha iyi anlaşılması için mesleğin her yönünü anlatmaya çalışan bir bölüm olmuştur.

Dördüncü bölüm genel olarak Adli Muhasebe Mesleği'nin tüm şartlarını görev kapsamını ve Adli Muhasebecilerin hangi nitelikte hizmetler verdiğini gösteren bir bölüm olmuştur. Bunlar bazıları ve en önemlileri Dava Destek Danışmanlığı, Uzman Şahitlik , Hile Denetçiliği gibi bölümler söz konusudur her verdiği hizmetin destekleyici unsurları süreçlerinin nasıl işlediği ve neleri gerektirdiği belirtilmektedir. Ayrıca Adli Muhasebecinin bilgi sahibi olması gereken alanlar nerelerde uzmanlık gerektirdiği de belirtilmektedir. Davalar ile ilgili olan bölümler ve bunlarda yapacakları tespitler Adli Muhasebeci'nin uzmanlığının olması gereken alanlar olarak gözükmektedir. İşletmelerin davaları ile birlikte kişi bazlı şahsi yaralanma ve boşanma davalarındaki rolü de belirtilmiştir.

Beşinci bölümde Adli Muhasebe'nin diğer bilimler ve alanlar ile olan ilişkileri farklılıkları veya benzerlikleri değerlendirilmiştir. Denetim ile ilişkisi , denetim sistemindeki rolü ve bunun destekleyici noktaları ile birlikte denetim ile olan temel farklılıkları sunulmuştur. İlgili olduğu önemli olan alanlardan Hukuk ile olan ilişkisi, tarihçesi bununla birlikte ilişki ve kesişme noktaları da belirtilmiştir diğer alanlar ise ; Kriminoloji , Sosyal Bilimler , İç Denetim ve İç Kontrol İlişkisi ve Süreçlerdeki Rolü incelenmiştir.Bu bölümde ilgili olduğu bölümlerde süreçlere nasıl dahil olduğu neleri etkilediği hangi noktalardan ilişki kurup hangi alanlarda birlikte çalıştıklarına kadar herşeyi anlatılmıştır.İlişki halinde olduğu bilimler ile hangi süreçlerde nerde ortak roller olduğu ve nerelerde ayrıldıkları da belirtilmiştir. Her bilim dalının Adli Muhasebe'nin de yer aldığı süreçte neyi yönettiği ve nerden bağlandıkları açıkça bildirilmiştir.

Altıncı bölüm ise genel olarak beşinci bölümde bulunan alanlar ve diğer meslekler ile olan farklılıkları açıklamaktadır. Farklılığı olan mesleklerde örneğin Denetim ile aynı olayı incelerken her birinin incelediği ve sorumluluk çizgilerinin nereleri olduğu ve farkların nerelerden kaynaklanmış olduğu belirtilmiştir .Bununla birlikte İç ve Dış denetçiden farklılıkları nelere dikkat ettikleri ve nelerle ilgilendikleri gösterilmiştir. Ayrıca en önemlisi Geleneksel Muhasebeci ile Adli Muhasebecinin farkı ki bu fark gelişen ekonomik süreçlerde artık gelişimini tamamlamış belirli bir noktaya gelmiş olan Geleneksel Muhasebecilerin göremedikleri noktaları ilgilenmediği noktaları gördüğünün ve o alanlardaki boşluğu nasıl tamamladığının açıklamasını yapmaktadır. Birlikçiler ile hangi noktalarda

farklılaştıkları onların sürecin hangi tarafında olduğunu ve bunu farkı gösterircesine açıklaması da bu bölümde vardır. Genel Muhasebeci ile Adli Muhasebe'nin müşteri tarafından fark incelemesi de ayrıca bu bölümde yer almaktadır.

Yedinci bölüm 6102 numaralı kanuna göre Adli Muhasebeciliğin incelenmesini anlatıyor bu bölümde ilk önce Türk Ticaret Kanununda neler olduğu genel olarak belirtilirken kanunda meydana gelen değişiklikler ve denetçi seçebilme atayabilme kriterleri de vardır. Ayrıca yeni TTK'nın uyum sürecinde neler yaşandığı ayrıntılı bir şekilde belirtilmiştir. 6102'de yer aldığı kadar Adli Muhasebenin anlatılması yer almaktadır. Yasalarda herhangi bir yaptırım olmayan adli muhasebenin hangi yasaları kullanarak işlemlerinin dayandırıldığı da belirtilmiştir..

Yedinci bölümün bir diğer önemli tarafı ise şu anda 6102 numaralı kanunun Türkiyede uygulanabilirliği ve mevcut durumu ile ilgili bilgilendirme son atılan adımlar yasalarda yapılan değişiklikler ve düzenlemelerin belirtildiği bölümdür. Ayrıca bu bölümde adli muhasebenin şu an Türkiye'deki durumu anlatılırken bununla birlikte Mevcut yasaların konu ile ilgili sağladığı imkanlarda vardır.

Tez çalışmasının ana bölümleri yukarıda belirtilen altı ana başlık altında yer almaktadır bu başlıklar sonucunda yapılan çalışmalar ve uygulanan anketten çıkan sonuçlar sonrasında Adli Muhasebecilik Mesleğinin ve Adli Muhasebe'nin Türkiyede Denetim sektöründe gelişmesine yönelik olan önerilerimizi bu maddeler ışığında olacaktır.

## **9.1. Çözüm ve Öneriler**

Yapmış olduğumuz tez çalışmasının genel olarak sonuçlarının değerlendirmesini yapacak olursak, tez ile ilgili olarak düzenlediğimiz anket sonuçlarına uygulanan testler ve bunların sonucunda ortaya çıkan verilerle birlikte Adli Muhasebe ve Adli Muhasebecilik Mesleği ile ilgili pek çok noktanın çözümüne sağlayabilecek önerilerimiz ve fikirlerimiz ortaya çıkmıştır. İlk önce açıklamak gerekirse;Türkiye'de adli muhasebeciliğe duyulan ihtiyaca karşın mesleğin mevcut gelişim durumunun çok yetersiz kalması ülkemizde mesleğin geliştirilmesinin gerekliliğine işaret etmektedir bunun kanıtı olarak anket sonuçlarımızda ankete katılan kişilerin de desteklediği gibi Adli Muhasebecilik Mesleğinin gelişimi için eğitim ve yasal alanlarda gelişmeler ve somut hamleler atılmak zorundadır. Tüm

bunlar göz önüne alındığında ortaya çıkan gerçek Adli muhasebeci olabilmek için ekonomi, muhasebe, finans bilgisi ile birlikte iyi bir hukuk bilgisinde olması gerektiğidir. Bunların hepsini dikkate alırsak, adli muhasebecilik muhasebe ile hukukun kesiştiği noktadır. Sadece muhasebe eğitimi almış kişilerle mesleğin yürütülemeyeceği görülmektedir. Hali hazırda adli muhasebecilik konusunda eğitim, sadece seminer veya sertifika programları ile verildiği, lisans veya yüksek lisans programlarının bulunmadığı görülmüştür. Bu amaçla, üniversitelerde adli muhasebe lisans ve yüksek lisans programlarının açılması mesleğin gelişimine katkı sağlayacaktır. Eğitim kalitesinin yükseltilmesiyle birlikte ekonomik suçlarla daha iyi mücadele edilecek ve ülke ile şirket bazında finansal zararların önüne geçilebilecektir.

Bu eksikliğe çözüm olarak Örneğin Adli Muhasebecilik konusunun lisans bölümlerinde okutulan Denetim dersi içerisinde İç Kontrol gibi önemli bir yere sahip olması gerekmektedir Adli Muhasebe'nin artık müfredatta yer alması gerektiği açıkça ortadadır. Adli Muhasebecilik tek başına bir ders konusu olabilecek niteliktedir. Konu ile ilgili henüz Türkiye'de çok veri olmaması nedeni ile konu olgunlaşana kadar Denetim dersinin içerisinde bir konu olarak yer alması daha sağlıklı olacaktır. Eğitim yönü ile devam edecek olursak Yüksek Lisans bölümlerinde özellikle işletme, muhasebe, denetim ve finans gibi bölümlerde ayrı bir yüksek lisans dersi olabilir. İlerde uzmanlaşma ve Adli Muhasebecilik ile ilgili belge alma hakkı doğduğu zaman hem orda yapılacak sınavlara katkısı olacaktır hem de Adli Muhasebe konusunun Türkiye'de belirli bir gelişimi tamamladıktan sonra tek başına Yüksek Lisans uzmanlık alanı olabilecektir. Ancak, toplum genelinde de geçerliliği sağlayabilmek için kanun ve düzenlemelerin de desteğinin alınması gerekmektedir. Bu kapsamda, Türk Ceza Yasası, Türk Ticaret Yasası ve Hukuk Muhakemeleri Yasası gibi ilgili yasalarda düzenlenmeler yapılması gerekmektedir. Anket değerlendirmemizde de görüldüğü gibi ankete katılan çoğunluk TTK'da Adli Muhasebe ile ilgili olarak bir bölümün bulunmasını desteklemiş ve mantıklı bulmuştur. Bunları destekleyici olarak söylemek istediğimiz eğer Adli Muhasebecilik Mesleği oluşacak ise bu mesleği yapacak olan kişilerin yararlanabileceği bir yasal dayanak olması gerekmektedir. Bu konu belirli standartlar yaratılması gerekmektedir. Sürekli olarak gelişmekte olduğu öne sürülen Türkiye Ekonomisinde kaçak hareket ve karaborsa yüksek seviyededir ve bunlar ile ilgili güncellenmiş ağır yaptırımları olan bir yasa yoktur Adli Muhasebe bu noktada olan eksikliği çok kolay

giderebilecek düzeye destekleyici yasalar ile gelebilir eğer yeni uyarlanan yasada ya da TTK'da Adli Muhasebe ile ilgili maddeler konulursa bu mesleği icra eden kişilerin bu maddelere dayandırarak pek çok sorunu giderme üzerine çalışmalar yapacaktır. Bu hem sürekli olaylarla karşılaşarak Adli Muhasebe alanını geliştirmeye hem de yeni olaylar görerek eskikliklerin giderilmesine neden olurken bununla birlikte Türkiye Ekonomisindeki olan büyük boşluğu iç kontrol sorununda kaynaklanan Finansal verilerin sağlıklı aktarımını engelleyecektir.

Bu konuyu sadece Adli Muhasebe ve şirketler açısından değil ülke ekonomisi tarafından da düşünmemek gerekmektedir bu tip bir yasa veya düzenleme ile çalışacak olan Adli Muhasebeciler Vergi Kaçırımları da tespit edebilecek hale gelecektir bu da devletin daha düzenli bir şekilde vergi toplamasına neden olacaktır. Adli muhasebecilik mesleğinin suç gelirinin aklanmasında etkin olarak kullanılması hem ekonomik açıdan, hem de ülke imajı açısından çok büyük önem arz etmektedir. Ülkenin ulusal ve uluslararası ekonomik sisteminin sağlam zeminlere kurulması o ülkeye, işletme kuruluşlarına ve borsasına olan güven yüksek olacaktır. Bir ekonominin her zaman için en büyük kalemini oluşturan vergiler bu şekilde artarak ülke ekonomisine de katkı sağlayacaktır. Belirtmiş olduğumuz yasal düzenlemeler ise örnek olarak benzer bir yapı oluşturmak için, 2 Kasım 2011 tarihli ve 28103 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile birlikte Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu oluşturulmuş olmakla birlikte muhasebe ve denetime ilişkin standartlar da düzenlenmiştir. İlgili düzenlemeye benzer bir yapı ve düzen oluşturulmadığı sürece adli muhasebecilere olan ihtiyaç her geçen gün gözle görülür şekilde artıyor olsa da gelişim gösteremeyecektir. Yasalar haricinde Adli Muhasebe'nin gelişmesi düzenlemelerle birlikte ayrıca meslek grubu için meslek odası da oluşturulmalıdır.

Bu düzenlemeleri sadece Adli Muhasebe açısından düşünmemek gerekmektedir. Adli muhasebecilik konusunda yapılacak olan yasal düzenlemeler, gerekli eğitim programların oluşturulması sonucunda Türk yargı sistemi ile işletme denetimlerinde yoğun olarak kullanılması sonucunda toplumda oluşmuş ve hali hazırdaki muhasebecilik mesleğine bakış açısını da değiştirecektir. Şuanki durumda üzülerek söyleyebiliriz ki adli muhasebecilik toplumumuzda ve işletmelerde pek bilinmemekte ve gereken önem verilmemektedir. Gereken önemin verilmemesinin nedeni farkındalığının olmamasıdır. Konu hakkında bilgisi olan insan sayısı az olmasına rağmen bu insanların çok azı tam bilgiye sahiptir, a konu hakkında belirli

bilgilere sahiptirler. O yüzden anket sorularımızda da çok destek alan şirketlerin kendi çalışanlarına Adli Muhasebe konusunda eğitim vermesi desteklenmiştir. Türkiye'deki büyük ölçekli işletmelerin pek çoğunun meslek konusunda bilgi sahibi olmadığı ve işletme yöneticilerinin işin farkında olmadığı görüldüğünden işletmeler hile ve yolsuzluk yöntemleriyle ciddi kayıplar yaşayacaklardır.

Şirketler anlaşmalı kurumlarla birlikte Adli Muhasebe konusunda bilgilendirme eğitimleri düzenleyebilirler. Denetim sektöründeki çalışanların bir şekilde bilgi sahibi olması da gerekmektedir. Adli Muhasebe vakası ile karşılaşım onu yorumlayamamak veya bildirememesi gibi bir durum olursa ilerde daha önemli sorunlara yol açacaktır.

Eğitim noktasını sadece bu yönüyle düşünmemekte de fayda vardır. Teknoloji ve iletişim araçlarının artan hızla ve sürekli olarak gelişmesi ile birlikte hukuka aykırı işlemlerin ve suçluların takibini kolaylaştırmasına rağmen bu duruma doğru orantılı biçimde hukuka aykırı işlemlerin tespitini ve bu işlemlerin sonuçlandırılmasını daha da güçleştirmiştir. Bu sonuçtan yola çıkarak, bu mücadeleyi yapacak olan adli muhasebecilerin eskiye oranla, bilişim teknolojilerinden çok iyi anlayan, daha teknik ve özel bilgiye sahip olmasını zorunlu hale getirmiştir işletmelerin vereceği eğitimlerde bu noktalarda daha değerli hale gelecektir . Sadece Adli Muhasebe ile ilgili değil Adli Muhasebenin önemli noktası olan bilişim teknolojisi hakkında da bilgi sahibi olacak olan çalışanlar pek çok konuda daha kolay çalışım sorunları daha kolay tespit edecektir.

Finans,denetim,muhasebe gibi alanlarda çalışan elemanların sürekli olarak eğitimlere girmesi sürekli olarak kendilerini geliştirmesi gerekmektedir. Hergün yeni trendler ve yeniliklerin ortaya çıkmasından dolayı süreçleri ve yenilikleri takip etmek gerekir Adli Muhasebeciler de alacakları eğitimler şirketlerinin sağlayacakları olanlar ile bu durumu dengede tutacaktır.

Genel olarak uyguladığımız anket verileri üzerinden gidecek olursak Türkiye'de adli muhasebeciliğın gelişmesi için belirli şartlar gerçekleşmelidir bunlar; Anket sonucunda görüldüğü gibi Eğitim yönü bunun gerekliliklerini ve nelere yardımcı olacağını belirtmiştik Türkiye açısından ise konunun hiç bir eğitim kurumunda yer almaması büyük bir sorun oluşturmaktadır. Müfredatlarda Adli Muhasebe ile ilgili derslerin olması lisans ve yüksek lisans seviyelerinde bulunması gerekmektedir. Bu konuda piyasada talep olduğu da gözlenmektedir. TESMER veya herhangi bir kurumun vereceği eğitimler ile desteklenmeli. Böyle bir konunun özel

kuruluşlarca değil TESMER gibi kurumların düzenlemesi gerekmektedir. Çalışanlara eğitim olanağı sağlayamayan şirketlerin bültenlerle çalışanlarını bilgilendirmesi ve güncellemesi gerekmektedir.

Adli Muhasebe konusunda kişilerin bilgisi olmamasından dolayı Adli Muhasebe vakası ile karşılaşp karşılaşmadıklarını da bilmemektedirler. Adli Muhasebe öngöröldüğü gibi gelişim sağlarsa her şirket örneğın denetime gönderdiği ekibe Adli Muhasebe Uzmanı da atamalıdır bu orada yaşanacak bir Adli Muhasebe vakası'nın gözden kaçmamasını sağlayacaktır. Böyle bir durumda Adli Muhasebe alanında büyük istihdam açığı ortaya çıkacaktır bu noktada da yetişmiş eleman ihtiyacı olacaktır . Bu durum gösteriyor ki Adli Muhasebe alanında Türkiye'de gerçekten ihtiyaç vardır. Ama konu hakkında farkındalık oluşmadığı için bu yönde hiç bir somut adım atılmıyor. İlerleyen dönemde Adli Muhasebe'nin yayılıp anlaşılması ile verilecek eğitimler ve yetiştirilecek kişiler ile yeni bir iş alanı açılacağı ortadadır.

Adli Muhasebe hakkında oluşan vakalarda danışmanlık alınmaması da yine Adli Muhasebe hakkında yeterli bilginin olmaması ve yeterli nitelikte istekleri karşılayacak Adli Muhasebeci olmamasından dolayıdır. Her hangi bir yasa, yönetmelik veya devlet tarafından bu konu ile ilgili bir teşvik gelmediği sürece Adli Muhasebe yerinde sayacaktır. Karşılaştığı vakalarda danışmanlık almadan konuyu önemsedemeden ilerleyen firmalar bunun sıkıntısını ilerde çekebilirler orda ortaya çıkacak olan kontrol boşlukları ilerde nerden meydana geldiği belli olmayan kayıplara yol açacaktır bunun çözümü firmaların böyle bir alanda bilgi ve danışmanlık alabileceği kurumların olduğunu, bu konu hakkında onları bilgilendirmek ve uyarmaktır. Bu konuda Adli Muhasebe Danışmanlığı veren firmaların bir şekilde tanıtılmasına imkan vermektten geçer.

Anket çalışmamızda ortaya çıkan diğer bir nokta ise Adli Muhasebe Uzmanı sertifikasını almak isteyen çok sayıda insan olduğudur. Bu sertifikanın verilebilmesi için ilk önce Adli Muhasebe'nin Türkiye'de meslek statüsüne kavuşması gerekmektedir. Daha sonra devlet denetimi ile birlikte oluşturulacak kurumların düzenleyeceği sınavlar ve belirli kriterler ile Sertifika verilebilir. Bu sertifika ile Adli Muhasebe alanında belgeli uzmanlar oluşacaktır. Bu sertifikaya sahip olan kişiler Adli Muhasebe Mesleği'nin gelişiminin temellerini atmış olacaktadırlar uzmanlıkları ile yeni elemanlar yetiştirip Adli Muhasebe'yi Türkiye'de olması gerektiği seviyeye getirmekte yardımcı olacaktadırlar.

Anket sonuçları ve tüm tezimizin geneline baktığımız zaman Adli Muhasebe Türkiye’de çok gerekli bir alandır bu alandaki ihtiyaç çok net bir şekilde ortaya çıkmaktadır. Adli Muhasebe’nin destek olacağı alanlardaki herkesin bu konuda talebi Anketimizin sonucunda da ortaya çıkmıştır.

Sonuç olarak, günümüzdeki muhasebecilik mesleğinden oldukça farklı olan, daha fazla uzmanlık ve deneyim gerektiren bir iş alanı olarak doğan “adli muhasebecilik”e Türkiye’de olan ihtiyaç gün geçtikçe artmaktadır. Ülkemizde gerekli yasal zeminin oluşturulması ve bir plan dahilinde iyi bir örgütlenmeyle adli muhasebecilik hem gelişecek hem de gereken saygınlığa kavuşacaktır. Bunun oluşabilmesi için de bizim de yapmış olduğumuz gibi akademik çalışmalar ile desteklenmelidir ki başkaları tarafından da öğrenilsin ve farkındalığı oluşsun.

Tez çalışmasının neticesinde ortaya çıkan Adli Muhasebecilik konusunda piyasadaki çalışanlar bilgilendirilmeden ve yasal zemin oluşturulmadıktan sonra Adli Muhasebecilik mesleğine gereken ve hakettiği önemin verilmeyeceğini , eğitim alanında üniversitelerde gerek lisans gerek yüksek lisans seviyesinde gerekli olan eğitim programlarının oluşturulamayacağını , mesleğin toplumda ve iş hayatında gerekli olan saygınlığa ulaşmadan hep bir tarafta kullanılmayı bekleyen potansiyeli farkında olunmayan bir alan olarak kalacağını , Yargı sistemine hiç bir şekilde dahil olamayacağını , TTK’da yer bulmayacağını , Adli Muhasebe ile ilgili meslek odası oluşturulamayacağını , Adli Muhasebe mesleği adı altın mesleği gerçekleştirebilmek için belirlenecek standartlar ve etik kuralların belirlenemeyeceğini bununla birlikte Adli Muhasebecilik meslek dalını gerçekleştirecek meslek mensuplarının denetimini sağlayacak bağımsız bir kurum oluşturulamayacağını çıkarıyoruz.

Bu çalışmadan sonra umuyoruz ki Adli Muhasebe alanına bir katkımız olur ve Adli Muhasebe’nin Geleneksel Muhasebe ve diğerlerinden farklı bir sistem olduğunu sayılar rakamlar üzerinden değil bunların fazlası ileri olan öteki boyutları ve başkalarının göremeyeceği noktalarla çalıştığını gösterebiliriz.

## Kaynaklar

- Türkiye İç Denetim Enstitüsü. (2011). *İç Denetimin Tanımı*.
- Forensicaccounting*. (2005, 11 23). [www.forensicaccounting.com](http://www.forensicaccounting.com). adresinden alınmıştır
- ADLİ MUHASEBE*. (2010, 10 1). KAPİTAL YMM: [http://www.kapitalymm.com/tr/adli\\_muhasebe\\_danismanlik\\_hizmetleri.asp](http://www.kapitalymm.com/tr/adli_muhasebe_danismanlik_hizmetleri.asp). adresinden alınmıştır
- What does a Forensic Accountant do?* (2010, 10 25). <http://www.forensicaccounting.com/three.htm>: <http://www.forensicaccounting.com/three.htm> adresinden alınmıştır
- About Forensic Accounting*. (2011, 01 13). Forensic Accounting Information: <http://www.forensic-accounting-information.com/forensic-accountingcareers>. adresinden alınmıştır
- Mezuat*. (2011). Yaklaşım: [http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read\\_frame.asp?file\\_name=20091015453.htm](http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20091015453.htm) adresinden alınmıştır
- The Importance of Stronge Controls*,. (2011). THEIIA : <http://www.theia.org/intAuditor/fraud-findings/2008/theimportance-> adresinden alınmıştır
- (2013). ADLİ MUHASEBE: [www.adlimuhasebe.com](http://www.adlimuhasebe.com) adresinden alınmıştır
- Abanoz, M. (2009). *Yasal Mali Denetim ve Kurumsal Gözetim Mekanizmasının Tesisi Süreci:Türkiye’de Denetim Standartları ve Kamu Gözetimi Kurumu Kanunu Tasarısı Özelinde Değerlendirme-1*”. Yaklaşım Dergisi.
- Adal, E. (1998). *Hukukun Temel İlkeleri*. İstanbul: Beta Basın Yayın Dağıtım.
- Ağca. (2003). *Adli Muhasebe*.
- Aktaş- Hüseyin-Kuloğlu, G. (8, Mayıs). “Adli Muhasebe ve Adli Muhasebecilik Mesleği Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi. 101-120.
- Aktaş, H., & Kuloğlu, G. (2008, Mayıs). Adli Muhasebe ve Adli Muhasebecilik Mesleği. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 101-120.

- Akyel, H. K. (2004). Muhasebe ve Finansman Dergisi Sayı 23. *Enron Sonrası Bağımsız Denetimde Yaşananlar* , 31-32.
- Akyel, N. (2009). *Adli muhasebecilik ve Türkiye’de uygulanabilmesi için altyapı bileşenlerinin mevcut durumu , değerlendirilmesi ve öneriler*(Yayımlanmamış Doktora Tezi) . Sakarya: Sakarya Üniversitesi.
- Altuğ, O. (1999). *Muhasebe ve Hukuk İlişkileri*. İstanbul: Türkmen Kitabevi,.
- Arıkan, Y. (Kasım-Aralık 2008). Mali Çözüm Dergisi Sayı.90,. *Yeni Dönem’de Denetim Mesleğine Hazır mıyız?*, sf.7-11.
- Arslan, E. ( Mart-Nisan 2011). Mali Çözüm Dergisi. *Yeni Türk Ticaret Kanunu’na Göre ‘Denetçinin’ Niteliği*, s.87-88.
- Arzova, B. (2003 KASIM). Muhasebe ve Finansman Dergisi,. *İşletmelerde Çalışanlar Tarafından Yapılan Hilelerin Kırmızı BayraklarYoluyla İzlenmesi*, 120-124.
- Auditors, T. I. (2011). *What is Internal Auditing?*”. The Institute of Internal Auditors: <http://www.theiia.org/theiia/aboutthe-profession/internal-audit-faqs/?i=1077> adresinden alınmıştır
- Bahar Öztop. (2011). *Yeni Tür Dedektif Adli Muhasebeci*. Turkishtime,: [http://www.dijimecmua.com/turkishtime/1019/index/956443\\_hukuk-adli-muhasebeci-haber-bahar-oztop/](http://www.dijimecmua.com/turkishtime/1019/index/956443_hukuk-adli-muhasebeci-haber-bahar-oztop/) adresinden alınmıştır
- Bakırcı, E. (2011). Türk Adli Sisteminde Bilirkişilik Uygulamaları, Sorunları ile Yakın ve Uzak Dönem için Çözüm Önerileri. *Türk Adli Sisteminde Bilirkişilik Uygulamaları, Sorunları ile Yakın ve Uzak Dönem için Çözüm Önerileri*.
- BALCI, M. (2014). *ADLİ MUHASEBE, UYGULAMALARI VE GÜNÜMÜZDEKİ DURUMU*.
- Bilgili Bağımsız Denetim, v. (2011). *Yeni TTK Şirketler Hukukuna Yönelik Olarak Getirdiği*. <http://www.huseyinust.com/Thread-YENI-TTK-SIRKETLER-HUKUKUNA-YONELIKOLARAK-GETIRDIGI-TEMEL-YENILIKLER:> <http://www.huseyinust.com/Thread-YENI-TTK-SIRKETLER-HUKUKUNA-YONELIKOLARAK-GETIRDIGI-TEMEL-YENILIKLER> adresinden alınmıştır
- Bonita K. Peterson ve Barbara P. Reider. (2001). An Examination of Forensic Accounting Courses. *Content and Learning Activities, Journal of Forensic Accounting*, 2001.

- Bozkurt. (2009). *Muhasebe ve Denetim Mesleğinde Yeni Bir Alan Adli Muhasebecilik*.
- Bozkurt, N. (2000 a). *Muhasebe ve Denetim Mesleğinde Yeni Bir Alan: Adli Muhasebecilik*, 55-61.
- Bozkurt, N. (2009, Nisan). “İşletmelerin Kara Deliği Hile-Çalışan Hileleri. Alfa Yayınları.
- Buchoff, W. J.-T. (2005). *Exper Witnessing in Forensic Accounting*. USA: Edwards.
- COSO. (2011). *İç Kontrol*.
- Cömert, N. (2008). *Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Kapsamında İç Denetim ve İçKontrol*. İstanbul: Makale; İç Denetim Dergisi Kış.
- Crumbley, L. D. ((Temmuz-Eylül 2002)). Forensic Accounting: a New Growth Area in Accounting. (U. Kaya, Dü.) *Ohio CPA-Vol.61, No.3,*, s.16.
- Curtis. (2008). *Accounting and Law Relations*.
- Çankaya, F. v. (Nisan 2009). “Hile Denetçiliği Mesleği ve Sertifikalı Hile Denetçiliği Mesleki. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 93-108.
- Çeker, M. (01.06.2011). *Yeni Türk Ticaret Kanunu ve İş Dünyamıza Etkileri*. Çukurova Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi.
- D.Larry, C. (1995). Forensic Accountants Appearing in the Literature. *New Accountant, Glen Head, Apr* (B. M. Muhasebecilik, Çev., s. s.23.). içinde
- David D. Jarnigan – Lisa M. Shafer – Ronald M. Mano. (1995, October). Forensics. *The Hotbed in the Accounting Profession New Accountant, Glen Head*, s.25.
- Deloitte. ((13,05.2011)). *Yeni TTK Zaman Çizelgesi*,. [http://www.deloitte.com/view/tr\\_TR/tr/fikirlervecozumler/ttkgerisayimbasladi/yenittkyahazirmisiniz/yenittkzamancizelgesi/index.htm](http://www.deloitte.com/view/tr_TR/tr/fikirlervecozumler/ttkgerisayimbasladi/yenittkyahazirmisiniz/yenittkzamancizelgesi/index.htm) adresinden alınmıştır
- Deloitte. ((30.05.2011).). *Yeni Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Kabul Edildi*,. [http://www.denetimnet.net/Pages/yeni\\_turk\\_ticaret\\_kanunu\\_tasarisi\\_kabul\\_edildi.aspx](http://www.denetimnet.net/Pages/yeni_turk_ticaret_kanunu_tasarisi_kabul_edildi.aspx), adresinden alınmıştır
- Deloitte. (13.05.2011). *Karakteristik Çizgileriyle Türk Ticaret Kanunu Tasarısı*. [http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Turkey/Local%20Assets/Documents/turkeytr\\_audit\\_TTKtasarisi\\_261207.pdf](http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Turkey/Local%20Assets/Documents/turkeytr_audit_TTKtasarisi_261207.pdf) adresinden alınmıştır
- Deloitte. (2011, 6 27). *Uluslararası Denetim Standartları*,. [http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read\\_frame.asp?file\\_name=200410](http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=200410)

4886.htm:

[http://www.denetimnet.net/Pages/uluslararası\\_denetim\\_standartları.aspx](http://www.denetimnet.net/Pages/uluslararası_denetim_standartları.aspx)  
adresinden alınmıştır

Doğrusöz. (2011). İSMMM Yayın. *Türk Ticaret Kanununun Ticari İşletme Ticaret Şirketleri, Kıymetli Evrak Hükümleri*, 629-631.

Doğrusöz, B. (2011, 06). *Yeni Türk Ticaret Kanunu'na Göre İşlem Denetçiliği-1*.  
Yaklasim.com:

[http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read\\_frame.asp?file\\_name=20110218612.htm](http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20110218612.htm) adresinden alınmıştır

Doğrusöz, O. v. (2011). 773.

Dr Carmichael, W. O. (2007). *Accountants' Handbook, Special Industries and Special Topics, Accountants*. (John Wiley & Sons, Dü., & s. Toraman, Çev.)  
2 Ser. Revised Edition: John Wiley & Sons,.

Durgut, Y. D. (Kasım-Aralık 2009). Mali Çözüm Dergisi,. *Türk Ticaret Kanunu Tasarısı ile Anonim Şirketlerinin Denetimine Getirilen Yenilikler: Hukuksal Bir Bakış*, .57.

Erdoğan, T. (2009). *Türk Ticaret Kanunu'nda İşlem Denetçisi ve Uygulaması*(Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). TRAKYA: Trakya Üniversitesi SBE.

Frank J. Grippo, J. W. (2010, October 29). “Introduction to Forensic Accounting”,.

Gerekan, F., & Çankaya. (2009, Nisan). Hile Denetçiliği Mesleği ve Sertifikalı Hile Denetçiliği Mesleki Standartları ve Ahlak Kurulları. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 93-108.

GOLDEN, T. W. (2006). Looking Forward: The Future of Forensic Accounting Investigation. *A Guide to Forensic Accounting Investigation, John Willey & Sons, Inc*, , 535- 546.

Golden, T. W., & Pilkington, P. T. (2006). Looking Forward: The Future of Forensic Accounting Investigation. *A Guide to Forensic Accounting Investigation, John Willey & Sons, Inc.*, 535- 546.

Güçlü, A. Ç. (30.05.2011). *Türk Ticaret Kanunu Tasarısı ve TMSK*.

Gülaçtı, M. ((2004)). “Adli Muhasebe Mesleği ve Uygulama Önerisi” Yüksek Lisans Tezi. (M. Ü. Enstitüsü, Dü.) “*Adli Muhasebe Mesleği ve Uygulama Önerisi*”  
*Yüksek Lisans Tezi*, s.59.

- Gülten, S. (2010). *Adli Muhasebe Kavramı ve Adli Müşavirlik Mesleği*. Ankara Barosu Dergisi,.
- HOFFMAN. (2004). Sarbanes-Oxley Sparks Forensics Applications Interest. *Computerworld – COWO*, 38.
- Hopwood, W. (2008). *Forensic Accounting*. New York:.
- İbiş, C. (Ekim 2002,). XVII. Türkiye Muhasebe Kongresi, İstanbul. (s.-1. Pazarçeviren, Dü.) *Bilgi Çağında Muhasebecilik Mesleğinin Geleceği ve Yeni Muhasebeci Kimliği*, s. 37.
- International, B. B. (2011). *Yeni Türk Ticaret Kanunu ile TMS-TFRS Uygulaması Zorunlu Hale Geldi, Peki Sorunsuz Geçiş Nasıl Olur?*
- ISMMMO. (2011). *İSMMMO Akademi Açıldı*. TURMOB.ORG: <http://www.turmob.org.tr/Arsiv/turmobwebdb/dosyalar/haber278.pdf> adresinden alınmıştır
- J.Grippo, F. (2003, June). National Public Accountant. *Introduction to Forensic Accounting*, s.4.
- J.Grippo, F. (June 2003). National Public Accountant. *Introduction to Forensic Accounting*, s.4.
- Jae Shim, J. S. (2008). *Corporate Controller's Handbook of Financial Management*. Chicago: CCH Incorporated,.
- James A. DiGabriele. (2005). *Forensic Accounting in Matrimonial Divorce*. USA: Edwards.
- James W. Williams. (Ağustos 2002). Playing TheCorporate Shell Game. *The Forensic Accounting and Investigation Industry, Lawand The Management of Organizational Appearances*, s.377.
- John, D. F. (1994). The New Breed: The Forensic Fraud Examiner. D. F. John içinde, *The New Breed: The Forensic Fraud Examiner* (N. Bozkurt, Çev., s. 26). The Michigan CPA,, Southfield, Summer: Yaklaşım Dergisi.
- Johnson, G. G. (2001). An Investigation into Fraud Prevention and Detection of Small Businesses in the United States: . (A. Forum, Dü.) *Responsibilities of Auditors, Managers and Business Owners*, 56-78.
- Kandemir, C. (2010). *Muhasebe Hilelerinin Ortaya Çıkarılmasında ve Önlenmesinde Bağımsız Denetimin Rolü ve Bağımsız denetçinin Sorumluluğu*. ADANA: Adana, Çukurova Üniversitesi.

- KARAUSTA, T. (2013, ŞUBAT). *ISMMMO MALİ ÇÖZÜM*. ŞUBAT 2013 tarihinde ISMMMO:  
[http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/115malicozum/5\\_tamerkaraust\\_a.pdf](http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/115malicozum/5_tamerkaraust_a.pdf). adresinden alındı
- Kaya, U. (2005 MART). MÖDAV Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi Cilt 7, Sayı 1., *Muhasebe Mesleğinde Adli Muhasebe Uzmanlığı ve Türkiye Açısından Gerekliliği*, 49-64.
- Kuloglu, G. (2007). Celal Bayar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Doktora Tezi. *Adli Muhasebe Kapsamında Kredi Kartı Dolandırıcılıkları ve Türkiye Örneği*.
- Kumkale, R. (2009). *Bilirkişilik ve Mali Müşavirlik Mesleği*. Ankara: [www.alomaliye.com](http://www.alomaliye.com).
- Lander, R. Z.-G. (1996). Integrating Forensic Accounting into the Accounting Curriculum. *Accounting Education (JAI)* (Bozkurt, Çev., Muhasebe ve Denetim Mesleğinde Yeni Bir Alan Adli Muhasebecilik b., s. .147). içinde
- Laryy, C. (2000 -2001/55). The Growing Field of Forensic Accounting, *New Accountant.*, (s. 18). Abuja.
- Lindquist, G. B. (1995.). *Fraud Auditing and Forensic Accounting. New Tools and Techniques, Second Edition*.
- Manning, J. (1998). *Kriminoloji*.
- Martin-James, C. H.-P.-L. (2007). *The Handbook of Fraud Deterrence*. (Toraman, Çev.) New Jersey,: john Wiley & Sons.
- McMillan. (2004). Trust and the virtues : a solution to the accounting scandals. *Critical Perspectives on Accounting*, 943-953.
- McMillan, E. J. (2006). Policies&Procedures to Prevent Fraud and Embezzlement:. *Guidance,Internal Controls and Investigation*, 111.
- Mostek, Z. T.-M. (2003). Exper Witnessing in Forensic Accounting. (Bozkurt, Dü.) *A Hand Book for Lawyers and Accountants*, 2.
- Nejat Bozkurt. (Ağustos,2000). İşletme Çalışanları Tarafından Yapılan Hileleri Doğuran Nedenler. *Yaklaşım Dergisi*, 68.
- Oberholzer, C. (2002 KASIM). Quality Management in Forensic Accounting. *Q. M. Accounting*. içinde Pretoria.

- Oberholzer, C. (2002 KASIM). Quality Management in Forensic Accounting. *Quality Management in Forensic Accounting* (s. 1). içinde Pretoria: Gordon Institute of Business Science University of Pretoria.
- ommie Singleton, A. S. (2006). *Fraud Auditing and fForensic Accounting*,. (Toraman, Abdioğlu veİşgün ve ye, tasmerderö, Çev.) 3.Edition, USA: John Wiley&Sons.
- Onat, Ö. (Mart,2011). SMMMO Yayın No:141,. *Türk Ticaret Kanununun Ticari İşletme Ticaret Şirketleri, Kıymetli Evrak Hükümler*, 271-273.
- Owojori, A. A.-A. (2009). European Journal of Scientific Research. *The Role of Forensic Accounting in Solving the Vexed*, Vol. 29, 183-187.
- Özkok, A. E. (2005, Eylül ). Muhasebe Öğretim Üyeleri Bilim ve Dayanışma Vakfı Dergisi,. *Bilirkişilik ve Adli Muhasebe*, Cilt 7, S.3, s.74.
- Özkok, A. E. (Eylül 2005). Muhasebe Öğretim Üyeleri Bilim ve Dayanışma Vakfı Dergisi,. *“Bilirkişilik ve Adli Muhasebe”*, Cilt 7, S.3, s.74.
- ÖZKOL, A. E. (2005). Bilirkişilik ve Adli Muhasebe. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*,, 69-80.
- Özkul, F. U., & Pektekin, P. (2009, Aralık). Muhasebe Yolsuzlarının Tespitinde Adli Muhasebecinin Rolü ve Veri Madenciliği Tekniklerinin Kullanılması. *MÖDAV Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 62.
- Pazarçeviren, S. Y. (2005,). *Adli Muhasebecilik Mesleği*. Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi.
- Pehlivan, A. (2010). Adli Muhasebe Eğitimi Ve Türkiye’de Adli Muhasebe Eğitiminin Geliştirilmesine Yönelik Bir Araştırma. *Atatürk Üniversitesi SBE*.
- R.Lundelius, C. (2003). Financial Reporting Fraud. *A Practical Guide to Detection and Internal Control*, 454.
- Ramamoorti, S. (2008). The Psychology and Sociology of Fraud. *Integrating the Behavioral Sciences Component Into Fraud and Forensic Accounting Curricula*, 521-530.
- Ramaswamy, V. (September, 2007). New Frontiers: Training Forensic Accountants Withinthe Accounting Program. *Journal of College Teaching&Learning* (s. 31-38). içinde
- Ranallo, L. F. (2006). Forensic Investigations and Financial Audits Compare and Contrast. *A Guide to Forensic Accounting Investigation*, 109–117.

- Robert R. Salman. (Nov 1999). The practical Litigator. *How to be an Effective Expert Witness*,, 7-10.
- Sadiq, K. A. (2009). The Relevance of Forensic Accounting to Financial Crimes in Private and Public Sectors of Third World Economies. (D. Crumbley, Dü.) *A Study From Nigeria, The 1st International Conference on Governance Fraud Ethics and Social Responsibility*, s.37.
- Seal, W. (1997). Accounting and Trust in the Enabling of Long-Term Relations. *Accounting, Auditing &*, s. 406-431.
- Singleton, T., Singleton, A., Bologna, J., & Lindquist, R. (2006). *Fraud Auditing and Forensic Accounting*,. (Toraman, Abdioğlu ve İşgün ve ye, tasmerderö, Çev.) 3.Edition, USA: John Wiley&Sons.
- Soner Altaş. (2011, 06 09). *Şirketler YMM ve SMMM'leri Özel Denetçi Olarak Atayabilirler mi?* <http://www.huseyinust.com/Thread-ANONIM-SIRKETLER-YMM-VE-SMMM-LERI-OZELDENETCI-OLARAK-ATAYABILIRLER-MI>: <http://www.huseyinust.com/Thread-ANONIM-SIRKETLER-YMM-VE-SMMM-LERI-OZELDENETCI-OLARAK-ATAYABILIRLER-MI> adresinden alınmıştır
- Standartları, U. D. (2008). *IFAC ve TÜRMOB*. Ankara.
- Şengür, E. D. (2011). *İşletmelerde Hile, Hilelerin Önlenmesi, Hileli Finansal Raporlama İle İlgili Düzenlemeler ve Bir Araştırma*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi.
- Telpner, Z. –M. (2003). Expert Witnessing in Forensic Accounting. *A Handbook for Lawyers and Accountants*.
- Thornhill, W. (1995). Forensic Accounting. *How to Investigate Financial Fraud*,Richard D. Irwin Inc.
- Thornhill, W. T. (1995). “Forensic Accounting: How To Investigate Financial Fraud”. G. Küloğlu (Dü.) içinde, *USA: Business One Irviwng USA Professional Publishing Accounting Library* (s. 5). USA: Yayınlanmamış Doktora Tezi Celal Bayar Üniversitesi SBE 2007.
- Thrane, M. v. (2006). *Management Accounting Change: Approaches and Perspectives*.
- Toraman, B. (2009). İSMMM Akademi Ders Notları. *SMMM-Adli Muhasebe Uzman*. içinde

- Töralp, F. T. (2011). *Türk Ticaret Kanununun Ticari İşletme Töralp*, “*Türk Ticaret Kanununun Ticari İşletme*”, 459-460.
- TTK. (2013). *6102 Sayılı TTK 437.Madde*.
- Tutar, E. (2002). *KRİMİNOLOJİ NEDİR*.
- Türedi, H. (2007). *Muhasebe Denetimi*. İstanbul.
- TÜRMOB, I. v. (2008). *Uluslararası Denetim Standartları*.
- USİUD. (2011, 6 30). *USID.ORG*.  
<http://www.usiud.org/index.php?ktg=nav&syf=main>:  
<http://www.usiud.org/index.php?ktg=nav&syf=main> adresinden alınmıştır
- Usluel, A. E. (Haziran 2011). Banka ve Ticaret Hukuku Dergisi. *Yeni Türk Ticaret Kanunu Çerçevesinde Ticaret Oratklıklarının Birleşme*., 125-126.
- Uyar, A. V.-S. (Nisan 2009). *Yeni TTK Tasarısı Faaliyet Denetimini mi Getiriyor*.
- Uzun, A. K. (2011, Nisan 25). “*İşletmelerde İç Kontrol Sistemi*”,. DENETİMNET:  
[http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/Makaleler/Ali%20Kamil%20Uzun/%C4%B0%C5%9ELETMELERDE%20%C4%B0%C3%87%20KONTROL%20S%C4%B0STEM%C4%B0\\_AKU.pdf](http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/Makaleler/Ali%20Kamil%20Uzun/%C4%B0%C5%9ELETMELERDE%20%C4%B0%C3%87%20KONTROL%20S%C4%B0STEM%C4%B0_AKU.pdf) adresinden alınmıştır
- VSDERGİ. (2009). *Bu İşte Gelecek Var*. VS DERGİ:  
<http://www.vsdergi.com/200805/04/04.asp> adresinden alınmıştır
- W. Steve Albrecht, G. W. (1995). “*Muhasebe ve Denetim Mesleğinde Yeni. Fraud Bringing Light to the Dark Side of Business*, 13-14.
- Weil, R. L. (2007). *Litigation Services Handbook The Role of Financial Expert*. New Jersey:.
- Yaşar, K. (1988). *Muhasebe Hukuku*. Ankara.
- Z.Rezaee, L. D. (2005). “*Forensic Accounting Education: A Survey of Acedemicians and Practitioners*”. L. D. Z.Rezaee içinde, *Advances in Accounting Education Teaching and Curriculum* (A. v. Toraman, Çev., s. 218). Toraman, Abdioğlu ve İşgüden.

## Ekler

### 1. Anket Soruları

A1. Yaş	1.21-28	2.29-36	3.37-44	4. 45-52
A2. Sektördeki iş tecrübeniz	1.0-5	2.5-10	3.10-15	4.15-20
A3. Eğitim Düzeyiniz				
1.Lise Mezunu	2.Üniversite 2 yıllık	3.Üniversite 4 yıllık	4.Yüksek Lisans	5. Doktora

B1.Adli Muhasebe ve Adli Muhasebecilik Mesleği kavramını daha önce hiç duydunuz mu?	Evet	Hayır
B2.A Müfredatınızda ayrı bir adli muhasebe dersi var mıdır?	Evet	Hayır
B3. - Adli bilimler konusunda bir bilginiz var mı?	Evet	Hayır
B4.Adli Muhasebe ve Adli Muhasebecilik kavramını ilk olarak nerede öğrendiniz? 1.Eğitim Hayatınızda 2. İş Hayatı 3. Diğer		
B5. Adli muhasebe alanıyla ilgili yeterli düzeyde bilgi sahibiyim.	Evet	Hayır

<b>B6.</b> Aşağıda sunulan ifadelerin size uygunluğuna göre herhangi bir rakamı seçiniz. Burada;					
<b>1</b> <b>Kesinlikle</b> <b>Katılmıyorum</b>	<b>2</b> <b>Katılmıyorum</b>	<b>3</b> <b>Ne Katılıyorum</b> <b>Ne de</b> <b>Katılmıyorum</b>	<b>4</b> <b>Katılıyorum</b>	<b>5</b> <b>Kesinlikle</b> <b>Katılıyorum</b>	
a. Adli Muhasebe'nin denetim sektöründe kilit bir role sahiptir				1	2
b.Adli muhasebe bilinci hile oranının azalmasına neden olacaktır.				1	2
c. Adli Muhasebecilik mesleğinin gelişimi denetim sektörünü önemli yönde etkileyecektir.				1	2
d. Adli Muhasebe iç kontrolün durumu ile doğru orantılıdır.				1	2
e.Adli Muhasebecilik gerek yasalar ve bu konuda eğitimle desteklenmeli.				1	2

<b>C1. Aşağıda sunulan ifadelerin size uygunluğuna göre herhangi bir rakamı seçiniz. Burada;</b>										
<b>1</b> <b>Kesinlikle</b> <b>Katılmıyorum</b>		<b>2</b> <b>Katılmıyorum</b>		<b>3</b> <b>Ne Katılıyorum Ne</b> <b>de Katılmıyorum</b>		<b>4</b> <b>Katılıyorum</b>		<b>5</b> <b>Kesinlikle</b> <b>Katılıyorum</b>		
a.Adli Muhasebe ve Adli Muhasebecilik mesleği hakkında geniş bilgi sahibiyim.						1	2	3	4	5
b. Adli Muhasebe uygulamada yardımcı olabilecek ve kullanılacak düzeydedir.						1	2	3	4	5
c. Adli Muhasebecilik muhasebe ve denetimde iş kolaylaştırıcı ve hatalar ile hileleri ortaya çıkarabilecek düzeydedir.						1	2	3	4	5
d. Adli Muhasebenin, muhasebe ve denetim sektöründe kullanımının yaygınlaştırılması ve öneminin yaygınlaştırılması .						1	2	3	4	5
e. Adli Muhasebecilik mesleğinin gelişme açık ve üzerinde durulması gereken bir alan olduğunu düşünüyorum.						1	2	3	4	5

<b>D1. Bugüne kadar Adli Muhasebe vakası ile karşılaştınız mı ?</b>								Evet		Hayır	
---	--	--	--	--	--	--	--	------	--	-------	--

**D2.**Konunun çözümü için Adli Muhasebecilik Mesleği yapan birinden destek veya danışmanlık aldınız mı? Evet Hayır

**D3. Aşağıda sunulan ifadeleri size uygunluğuna göre herhangi bir rakamı seçiniz. Burada ;**

<b>1</b> <b>Kesinlikle</b> <b>Katılmıyorum</b>		<b>2</b> <b>Katılmıyorum</b>		<b>3</b> <b>Ne Katılıyorum Ne</b> <b>de Katılmıyorum</b>		<b>4</b> <b>Katılıyorum</b>		<b>5</b> <b>Kesinlikle</b> <b>Katılıyorum</b>		
a.Üniversite eğitimimde Adli Muhasebe ile ilgili yeterli eğitim aldım.						1	2	3	4	5
b.Adli Muhasebe eğitiminin ayrı bir eğitim konusu olması gerektiğini düşünüyorum.						1	2	3	4	5
c.Muhasebe ve denetim sektöründeki firmaların çalışanlarına Adli Muhasebe konusunda eğitim vermelidir.						1	2	3	4	5

d.Dünyada Adli Muhasebe konusunda destekleyici yasalar vardır.	1	2	3	4	5
e.Türkiye’de Adli Muhasebe konusunda yasalarda destekleyici unsurlar vardır.	1	2	3	4	5
f.Türk Ticaret Kanununda Adli Muhasebenin kullanımını ve şartlarını net olarak belirken maddeler yer almalıdır.	1	2	3	4	5
g.Adli Muhasebe konusunda yer alan gelişmeler ve sektördeki önemini de göz önünde bulundurularak eğitim alanında önemli yer alması gerekmektedir.	1	2	3	4	5

<b>E1. Aşağıda sunulan ifadeleri size uygunluğuna göre herhangi bir rakamı seçiniz. Burada ;</b>					
<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>4</b>	<b>5</b>	
<b><i>Kesinlikle Katılmıyorum</i></b>	<b><i>Katılmıyorum</i></b>	<b><i>Ne Katılıyorum Ne de Katılmıyorum</i></b>	<b><i>Katılıyorum</i></b>	<b><i>Kesinlikle Katılıyorum</i></b>	
a)Adli muhasebecilik mesleğine yönelik lisans düzeyinde bölümler oluşturulmalıdır.	1	2	3	4	5
b)Adli muhasebecilik mesleğine yönelik lisansüstü programları oluşturulmalıdır.	1	2	3	4	5
c)Adli muhasebe eğitimi yetkili özel kuruluşlarca verilmelidir.	1	2	3	4	5
d)Adli muhasebe uzmanlığı için TESMER tarafından bir eğitim programı oluşturulmalıdır.	1	2	3	4	5
e)Adli muhasebecilik mesleğinin 3568 no’lu meslek yasası ile düzenlenmesi gerekmektedir	1	2	3	4	5
f)"Adli muhasebe uzmanı" unvanı sadece TÜRMOB tarafından verilen belge ile kazanılmalıdır.	1	2	3	4	5

g)"Adli muhasebe uzmanı" unvanına sahip olunması için bir bağımsız denetim firmasında en az iki yıl staj zorunluluğu getirilmelidir.	1	2	3	4	5
h)Adli muhasebe uzmanı" unvanına sahip olunması için Maliye Bakanlığının gözetiminde bir sınav yapılmalıdır.	1	2	3	4	5

j)Ülkemizde adli muhasebecilik mesleğine önemli ölçüde ihtiyaç vardır.	1	2	3	4	5
--	---	---	---	---	---

<b>F1.</b> İleride “Adli Muhasebe Uzmanı” Sertifikası almayı istiyorum	Evet	Hayır
--	------	-------

## 2. Frekans Tabloları

Tablo 3 Verilerin Frekans Sonuçları

### A1.Yaş

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid 21-28	64	53,3	53,3	53,3
29-36	35	29,2	29,2	82,5
37-44	12	10,0	10,0	92,5
45-52	9	7,5	7,5	100,0
Total	120	100,0	100,0	

### A.2 Sektördeki İş Tecrübeniz

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid 0-5	57	47,5	47,5	47,5
5-10	38	31,7	31,7	79,2
10-15	11	9,2	9,2	88,3
15-20	14	11,7	11,7	100,0
Total	120	100,0	100,0	

### A.3 Eğitim Düzeyiniz Nedir ?

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid Lise	2	1,7	1,7	1,7
Üniversite 2 yıllık	5	4,2	4,2	5,8
Üniversite 4 yıllık	69	57,5	57,5	63,3
Yüksek Lisans	39	32,5	32,5	95,8
Doktora	5	4,2	4,2	100,0
Total	120	100,0	100,0	

### B1.Adli Muhasebe ve Adli Muhasebecilik Mesleği kavramını daha önce hiç duydunuz mu?

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid Evet	79	65,8	65,8	65,8
Hayır	41	34,2	34,2	100,0
Total	120	100,0	100,0	

### B2.Müfredatınızda ayrı bir adli muhasebe dersi var mıdır?

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid Evet	6	5,0	5,0	5,0

Hayır	114	95,0	95,0	100,0
Total	120	100,0	100,0	

**B3.Adli bilimler konusunda bir bilginiz var mı?**

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Evet	51	42,5	42,5	42,5
Valid Hayır	69	57,5	57,5	100,0
Total	120	100,0	100,0	

**B4.Adli Muhasebe ve Adli Muhasebecilik kavramını ilk olarak nerede öğrendiniz?**

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Eğitim Hayatınızda	12	10,0	10,0	10,0
Valid İş Hayatı	57	47,5	47,5	57,5
Diğer	51	42,5	42,5	100,0
Total	120	100,0	100,0	

**B5. Adli muhasebe alanıyla ilgili yeterli düzeyde bilgi sahibiyim.**

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Evet	16	13,3	13,3	13,3
Valid Hayır	104	86,7	86,7	100,0
Total	120	100,0	100,0	

**D1.Bugüne kadar Adli Muhasebe vakası ile karşılaştınız mı ?**

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Evet	25	20,8	20,8	20,8
Valid Hayır	95	79,2	79,2	100,0
Total	120	100,0	100,0	

**D.2 Konunun çözümü için Adli Muhasebecilik Mesleği yapan birinden destek veya danışmanlık aldınız mı?**

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Evet	13	52,0	52,0	52,0
Valid Hayır	12	48,0	48,0	100,0
Total	25	100,0	100,0	

**F1.İleride “Adli Muhasebe Uzmanı” Sertifikası almayı istiyorum**

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Evet	69	57,5	57,5	57,5
Valid Hayır	51	42,5	42,5	100,0
Total	120	100,0	100,0	

### 3. Betimleyici İstatistikler

Tablo 4 Betimleyici İstatistikler

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation	Variance
A1.Yaş	120	1	4	1,72	,927	,860
A.2 Sektördeki İş Tecürbeniz	120	1	4	1,85	1,010	1,019
A.3 Eğitim Düzeyiniz Nedir ?	120	1	5	3,33	,702	,493
B1.Adli Muhasebe ve Adli Muhasebecilik Mesleği kavramını daha önce hiç duydunuz mu?	120	0	1	,34	,476	,227
B2.Müfredatınızda ayrı bir adli muhasebe dersi var mıdır?	120	0	1	,95	,219	,048
B3.Adli bilimler konusunda bir bilginiz var mı?	120	0	1	,58	,496	,246
B4.Adli Muhasebe ve Adli Muhasebecilik kavramını ilk olarak nerede öğrendiniz?	120	1	3	2,32	,650	,423
B5. Adli muhasebe alanıyla ilgili yeterli düzeyde bilgi sahibiyim.	120	0	1	,87	,341	,117
B.6- A	120	1	5	3,73	,961	,924
B.6-B	120	1	5	3,81	1,079	1,165
B.6-C	120	1	5	3,90	1,008	1,015
B.6-D	120	1	5	3,79	1,076	1,158
B.6.-E	120	1	5	3,97	1,016	1,033
C.1-A	120	1	5	2,30	1,127	1,271
C.1-B	120	1	5	2,99	,983	,966
C.1-C	120	1	5	3,48	,987	,974
C.1-D	120	1	5	3,87	,987	,974
C.1-E	120	1	5	3,97	1,053	1,108
D.1- Bugüne kadar Adli Muhasebe vakası ile karşılaştınız mı?	120	0	1	,79	,408	,166

D.2- Konunun çözümü için Adli Muhasebecilik Mesleği yapan birinden destek veya danışmanlık aldınız mı?	120	0	1	,89	,312	,097
D.3-A	120	1	5	1,49	,917	,840
D.3-B	120	1	5	3,83	1,048	1,098
D.3-C	120	1	5	4,02	,996	,991
D.3-D	120	1	5	3,08	1,009	1,018
D.3-E	120	1	5	2,29	1,133	1,284
D.3-F	120	1	5	3,75	1,154	1,332
D.3-G	120	1	5	3,80	1,009	1,018
E.1-A	120	1	5	3,44	1,106	1,223
E.1-B	120	1	5	3,94	1,048	1,097
E.1-C	120	1	5	3,67	1,183	1,401
E.1-D	120	1	5	3,88	1,094	1,196
E.1-E	120	1	5	3,27	1,372	1,882
E.1-F	120	1	5	3,24	1,432	2,050
E.1-G	120	1	5	3,35	1,412	1,994
E.1-H	120	1	5	3,22	1,342	1,801
E.1-J	120	1	5	3,94	1,023	1,047
F1-İleride "Adli Muhasebe Uzmanı" Sertifikası almayı istiyorum	120	0	1	,43	,496	,246
Valid N (listwise)	120					

#### 4. Güvenilirlik Analizi

Tablo 5 Güvenilirlik Testi

Cronbach's Alpha	N of Items
,867	37

#### 5. Factor Analizi

Tablo 6 Faktör Analizi

	Initial	Extraction
A1.Yaş	1,000	,943
A.2 Sektördeki İş Tecrübeniz	1,000	,932
A.3 Eğitim Düzeyiniz Nedir ?	1,000	,923

B1.Adli Muhasebe ve Adli Muhasebecilik Mesleği kavramını daha önce hiç duydunuz mu?	1,000	,893
B2.Müfredatınızda ayrı bir adli muhasebe dersi var mıdır?	1,000	,903
B3.Adli bilimler konusunda bir bilginiz var mı?	1,000	,857
B4.Adli Muhasebe ve Adli Muhasebecilik kavramını ilk olarak nerede öğrendiniz?	1,000	,811
B5. Adli muhasebe alanıyla ilgili yeterli düzeyde bilgi sahibiyim.	1,000	,848
B.6-A	1,000	,850
B.6-B	1,000	,844
B.6-C	1,000	,801
B.6-D	1,000	,855
B6.-E	1,000	,786
C.1-A	1,000	,874
C.1-B	1,000	,904
C.1-C	1,000	,874
C.1-D	1,000	,779
C.1-E	1,000	,804
D.1- Bugüne kadar Adli Muhasebe vakası ile karşılaştınız mı?	1,000	,876
D.2- Konunun çözümü için Adli Muhasebecilik Mesleği yapan birinden destek veya danışmanlık aldınız mı?	1,000	,875
D.3-A	1,000	,814
D.3-B	1,000	,817
D.3-C	1,000	,815
D.3-D	1,000	,902
D.3-E	1,000	,809
D.3-F	1,000	,843
D.3-G	1,000	,841
E.1-A	1,000	,848
E.1-B	1,000	,821
E.1-C	1,000	,939
E.1-D	1,000	,895

E.1-E	1,000	,921
E.1-F	1,000	,922
E.1-G	1,000	,858
E.1-H	1,000	,837
E.1-J	1,000	,798
F1-İleride "Adli Muhasebe Uzmanı" Sertifikası almayı istiyorum	1,000	,862

#### KMO and Bartlett's Test

Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.		,817
Approx. Chi-Square		2407,712
Bartlett's Test of Sphericity	df	666
	Sig.	,000

## 6. Bağımsız Değişkenli T-Testi

Tablo 7 B3 sorusuna verilen cevaba göre Bağımsız Değişkenli t-testi (anlamlılık düzeyleri)

		Levene's Test for Equality of Variances		t-test for Equality of Means						
		F	Sig.	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Std. Error Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
									Lower	Upper
B6.A	Equal variances assumed	1,956	,165	2,354	118	,020*	,410	,174	,065	,755
	Equal variances not assumed			2,372	110,751	,019*	,410	,173	,068	,753
B6.B	Equal variances assumed	2,676	,105	3,744	118	,000*	,708	,189	,334	1,083

	Equal variances not assumed			3,820	114,597	,000*	,708	,185	,341	1,076
B6.C	Equal variances assumed	2,236	,138	2,255	118	,026*	,413	,183	,050	,775
	Equal variances not assumed			2,312	115,727	,023*	,413	,178	,059	,766
B6.D	Equal variances assumed	,109	,742	2,755	118	,007*	,533	,193	,150	,916
	Equal variances not assumed			2,706	100,192	,008*	,533	,197	,142	,924
B6.E	Equal variances assumed	,241	,624	1,326	118	,187	,248	,187	-,122	,619
	Equal variances not assumed			1,306	101,512	,194	,248	,190	-,129	,625
C1.A	Equal variances assumed	5,312	,023	4,545	118	,000*	,876	,193	,495	1,258
	Equal variances not assumed			4,404	93,958	,000*	,876	,199	,481	1,272
C1.B	Equal variances assumed	1,249	,266	3,856	118	,000*	,662	,172	,322	1,003
	Equal variances not assumed			3,825	104,607	,000*	,662	,173	,319	1,006
C1.C	Equal variances assumed	,072	,789	3,053	118	,003*	,538	,176	,189	,887

	Equal variances not assumed			3,079	111,029	,003*	,538	,175	,192	,884
C1.D	Equal variances assumed	,650	,422	3,484	118	,001*	,607	,174	,262	,952
	Equal variances not assumed			3,524	112,102	,001*	,607	,172	,266	,948
C1.E	Equal variances assumed	1,873	,174	3,028	118	,003*	,569	,188	,197	,942
	Equal variances not assumed			3,102	115,559	,002*	,569	,184	,206	,933

\*Anlamlılık değeri <0,05

**Tablo 8 D1 sorusuna verilen cevaba göre Bağımsız Değişkenli t-testi (anlamlılık düzeyleri)**

		Levene's Test for Equality of Variances		t-test for Equality of Means						
		F	Sig.	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Std. Error Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
									Lower	Upper
D.3-A	Equal variances assumed	,693	,407	,663	118	,509	,137	,207	-,272	,546
	Equal variances not assumed			,643	36,208	,525	,137	,213	-,295	,569
D.3-B	Equal variances assumed	,001	,977	2,912	118	,004*	,665	,228	,213	1,118
	Equal variances not assumed			2,791	35,711	,008*	,665	,238	,182	1,149

D.3-C	Equal variances assumed	,002	,964	,808	118	,421	,181	,224	-,263	,625
	Equal variances not assumed			,790	36,565	,435	,181	,229	-,284	,646
D.3-D	Equal variances assumed	,006	,937	,872	118	,385	,198	,227	-,252	,648
	Equal variances not assumed			,898	39,174	,375	,198	,220	-,248	,644
D.3-E	Equal variances assumed	1,983	,162	-,255	118	,799	-,065	,256	-,572	,441
	Equal variances not assumed			-,231	33,451	,819	-,065	,283	-,641	,510
D.3-F	Equal variances assumed	,128	,721	3,074	118	,003*	,771	,251	,274	1,267
	Equal variances not assumed			3,077	37,681	,004*	,771	,250	,263	1,278
D.3-G	Equal variances assumed	,461	,499	1,569	118	,119	,354	,225	-,093	,800
	Equal variances not assumed			1,346	31,842	,188	,354	,263	-,182	,889
E.1-A	Equal variances assumed	2,657	,106	,803	118	,423	,200	,249	-,293	,693
	Equal variances not assumed			,714	32,933	,480	,200	,280	-,370	,770

E.1-B	Equal variances assumed	,490	,485	2,746	118	,007*	,629	,229	,175	1,083
	Equal variances not assumed			2,867	39,924	,007*	,629	,220	,186	1,073
E.1-C	Equal variances assumed	1,519	,220	,252	118	,801	,067	,267	-,462	,596
	Equal variances not assumed			,226	33,213	,822	,067	,298	-,538	,673
E.1-D	Equal variances assumed	,244	,622	1,011	118	,314	,248	,246	-,238	,735
	Equal variances not assumed			,909	33,326	,370	,248	,273	-,307	,804
E.1-E	Equal variances assumed	1,373	,244	-,143	118	,887	-,044	,310	-,657	,569
	Equal variances not assumed			-,130	33,659	,898	-,044	,341	-,737	,649
E.1-F	Equal variances assumed	10,099	,002	- 1,586	118	,115	-,507	,320	-1,141	,126
	Equal variances not assumed			- 1,352	31,643	,186	-,507	,375	-1,272	,257
E.1-G	Equal variances assumed	1,760	,187	-,755	118	,452	-,240	,318	-,870	,390
	Equal variances not assumed			-,697	34,217	,491	-,240	,345	-,940	,460

E.1-H	Equal variances assumed	5,463	,021	- 1,760	118	,081	-,526	,299	-1,119	,066
	Equal variances not assumed			- 1,521	32,041	,138	-,526	,346	-1,231	,179
E.1-J	Equal variances assumed	,078	,780	2,340	118	,021*	,528	,226	,081	,976
	Equal variances not assumed			2,357	37,975	,024*	,528	,224	,075	,982

\*Anlamlılık değeri <0,05

## **Özgeçmiş**

Candaş Akal 19.04.1989 yılında Kıbrıs Gazimağusada doğdu. Ortaokul ve Lise öğrenimini Kıbrıs'da Gazimağusa Türk Maarif Kolejinde okudu. 2006- 2010 Yılları arasında İstanbul Üniversitesinde İktisat Fakültesi Çalışma Ekonomisi ve Endüstri İlişkileri bölümü okudu.2010 Eylül ayında İstanbul Üniversitesi İşletme fakültesinde Yüksek Lisans'a başladı 2012 Yılında Haliç Üniversitesine geçiş yaptı Muhasebe ve Denetim Yüksek Lisan bölümü için. 2012 yılında KPMG'de işe girdi daha sonra 2014 yılının Şubat ayında KPMG'den ayrılarak PWC firmasına geçti ve halen orda çalışıyor.