



**T. C.
ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE - FİNANS BİLİM DALI**

**ADLİ MUHASEBECİLİK MESLEĞİ VE
TÜRKİYE'DEKİ GELİŞME POTANSİYELİNE
YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA**

DOKTORA TEZİ

Elif YÜCEL

BURSA - 2011

**U.Ü. S.B.E.
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE – FİNANS
BİLİM DALI**

**ADLİ MUHASEBECİLİK MESLEĞİ VE
TÜRKİYE'DEKİ GELİŞME
POTANSİYELİNE YÖNELİK BİR
ARAŞTIRMA**

**Elif
YÜCEL**

**BURSA
2011**



**T. C.
ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE - FİNANS BİLİM DALI**

**ADLİ MUHASEBECİLİK MESLEĞİ VE
TÜRKİYE'DEKİ GELİŞME POTANSİYELİNE
YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA**

DOKTORA TEZİ

Elif YÜCEL

Danışman:

Prof.Dr. Adem ÇABUK

BURSA - 2011

T. C.
ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

.....İŞLETME..... Anabilim/Anasanat Dalı,
.....MUHASEBE-FİNANS..... Bilim Dalı'nda710714001..... numaralı
..... ELİF YÜCEL..... 'nın hazırladığı
“ADLİ MUHASEBECİLİK MESLEĞİ VE TÜRKİYE’DEKİ GELİŞME POTANSİYELİNE
YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA” konuluDOKTORA..... (Yüksek Lisans/Doktora/
Sanatta Yeterlik Tezi/Çalışması) ile ilgili tez savunma sınavı, 30.11./ 2011 günü 14:00-15:30 saatleri
arasında yapılmış, sorulan sorulara alınan cevaplar sonunda adayın tezinin/çalışmasının
.....BAŞARILI..... (başarılı/başarısız) olduğunaOYBİRLİĞİ..... (oybirliği/oy
çokluğu) ile karar verilmiştir.

Üye (Tez Danışmanı ve Sınav Komisyonu
Başkanı)
Akademik Unvanı, Adı Soyadı
Üniversitesi

PROF. DR. ADEM ÇABUK

Üye
Akademik Unvanı, Adı Soyadı
Üniversitesi

PROF.DR. METİN ERDEM

Üye
Akademik Unvanı, Adı Soyadı
Üniversitesi

DOÇ.DR. ARIKAN TARIK SAYGILI

Üye
Akademik Unvanı, Adı Soyadı
Üniversitesi

PROF.DR. İBRAHİM LAZOL

Üye
Akademik Unvanı, Adı Soyadı
Üniversitesi

PROF.DR. HALİS ERTÜRK

30/ 11/ 2011

ÖZET

Yazar Adı ve Soyadı : Elif YÜCEL
Üniversite : Uludağ Üniversitesi
Enstitü : Sosyal Bilimler Enstitüsü
Anabilim Dalı : İşletme
Bilim Dalı : Muhasebe – Finans
Tezin Niteliği : Doktora Tezi
Sayfa Sayısı : XVI + 185
Mezuniyet Tarihi : 01 / 12 / 2011
Tez Danışmanı : Prof. Dr. Adem ÇABUK

ADLİ MUHASEBECİLİK MESLEĞİ VE TÜRKİYE’DEKİ GELİŞME POTANSİYELİNE YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA

Küreselleşme ile birlikte tüm dünya pazarlarının yoğun bir rekabet ortamı içinde olması özellikle sermaye piyasalarındaki şirketleri paniğe sürüklemektedir. Şirketler en iyi olma yarışı içerisindeyken pek çok zaman çeşitli hile, yolsuzluk veya manipülasyonlara başvurabilmektedirler. Gelişen teknoloji de bu konuda şirketlerin en önemli yardımcısıdır. Gün geçtikçe giderek karmaşık hale gelen hile ve yolsuzluklar karşısında denetim mesleği de kurumsallaşma ve uzmanlaşma sürecine girmiştir ve bu süreçte meydana gelen en önemli gelişmelerden biri adli muhasebe mesleğinin ortaya çıkışıdır.

Özellikle 21. yüzyılda yaşanan ve tüm denetim uygulamalarına yeniden yön veren küresel etkili şirket ve denetim skandalları adli muhasebe kavramının da ortaya çıkmasında etkili olmuştur. Adli muhasebe, hukuk ve muhasebe bilimleri arasında bir köprü görevi üstlenerek daha çok işletmelerde yaşanan hile ve yolsuzlukların tespit edilmesi, önlenmesi ve caydırılması ile hile ve yolsuzluklara ilişkin başlatılan hukuksal süreçte etkin bir rol üstlenmektedir. Adli muhasebe, başta muhasebe, denetim ve hukuk olmak üzere istatistik, matematik, bilgi teknolojileri, psikoloji gibi pek çok bilim dalında bilgi ve yetenek sahibi olmayı gerektirdiğinden hile ve yolsuzluklarla mücadelede önemli bir araçtır.

Adli muhasebenin bu önemi doğrultusunda bu çalışmada öncelikle adli muhasebe kavramına yönelik açıklamalar yapılarak adli muhasebe mesleğinin kapsamı ve gelişimi incelenmiştir. Daha sonra Yeminli Mali Müşavirlik Şirketleri ve Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetimle Yetkili Kuruluşların bakış açılarıyla Türkiye’de adli muhasebecilik mesleğinin mevcut durumu ve mesleğin gelişimine yönelik önerileri SPSS 17.0 ve 18.0 paket programları aracılığı ile analiz edilerek değerlendirilmiştir. Analiz sonucunda ülkemizde mevcut denetim sisteminin, adli muhasebe için gerekli alt yapının ve eğitim sisteminin yetersiz olduğu tespit edilmiş ve mesleğin gelişimi için yapılması gereken faaliyetler değerlendirilmiştir.

Anahtar Sözcükler:

Adli Muhasebe	Hile ve Yolsuzluklar	Adli Muhasebecilik Mesleği	Türkiye’de Denetim Sistemi
---------------	----------------------	-------------------------------	-------------------------------

ABSTRACT

Name and Surname : Elif YÜCEL
University : Uludağ University
Institution : Social Science Institution
Field : Business Administration
Branch : Accounting - Finance
Degree Awarded : PhD
Page Number : XVI + 185
Degree Date : 01 / 12 / 2011
Supervisor : Prof. Dr. Adem ÇABUK

FORENSIC ACCOUNTING PROFESSION AND A SURVEY ABOUT IT'S DEVELOPMENT POTENTIAL IN TURKEY

With the globalization, the companies in the capital market drift into panic because of an intense competitive environment of all world markets. While companies attempt to be the best, they can apply fraud, corruption or manipulations. The advanced technology is most important assistance of companies. The audit profession becomes the process of institutionalization and specialization against fraud and corruption which gradually becomes complicated and new professions start to occur. One of them is forensic accounting.

Global effective corporate and auditing scandals experienced in especially 21. Century and has re-emphasized all auditing practices causes the concept of forensic accounting. Forensic accounting functions as a bridge between law and accounting sciences, and it plays an active role in determination, prevention and deterrence of fraud and corruption mostly experienced in corporate and in the legal process initiated against fraud and corruption. Forensic accounting requires to have knowledge and skills in many fields particularly accounting, auditing and law, and many other branches of science such as statistics, mathematics, information technology, and psychology; so it is important tool in the fight against fraud and corruption.

In line with importance of forensic accounting, we have made descriptions for forensic accounting at first, and have studied scope and development of forensic accounting. Then we have analyzed and assessed the present situation of forensic accounting in Turkey, and suggestions for development of profession with SPSS 17.0 and 18.0 pack programs with point of view of Sworn-in Certified Public Accountancy companies and organizations having authority in independent audit in capital market. At the end of analysis, we have determined that present audit system, infrastructure required for forensic accounting and education system is insufficient and we have assessed activities required to do for development of profession.

Keywords:

Forensic Accounting Fraud and Corruption Forensic Accounting Auditing System in
Profession Turkey

ÖNSÖZ

İnsanlık tarihi boyunca pek çok farklı nedenler ve şekillerde ortaya çıkan hile ve yolsuzluklar, dünya ekonomisindeki gelişmelere paralel olarak sürekli artış göstermekte ve küreselleşmenin etkisiyle uluslararası boyutlarda zararlara neden olmaktadır. Teknolojik gelişimlerin desteğini de alarak her geçen gün daha da karmaşıklaşan hile ve yolsuzlukların zamanında tespit edilebilmesi, önlenmesi ve yol açtıkları zararların en düşük seviyelere indirilebilmesi için denetim mesleği de bir değişim süreci içerisine girmiştir. Bu değişim sürecinde geline son nokta ise muhasebe, denetim, hukuk, psikoloji ve bilgi teknolojileri gibi pek çok farklı çalışma alanını kapsayan adli muhasebe mesleğidir.

Adli muhasebe mesleğinin küresel çaptaki önemi doğrultusunda hazırlanan bu çalışmam sırasında bana yol gösterip, beni her zaman olumlu yönde teşvik eden çok değerli hocam ve tez danışmanım sayın Prof. Dr. Adem ÇABUK' a ve görüşleriyle çalışmama katkıda bulunan çok değerli hocam sayın Prof. Dr. İbrahim LAZOL' a teşekkürü bir borç bilirim.

Ayrıca tüm çalışmam süresince sağladığı maddi destek için TÜBİTAK'a, meslek hayatımın en başından beri yanımda olan, bana yol gösteren ve anlayışı ile desteğini benden esirgemeyen çok değerli meslektaşım ve arkadaşım Yasemin ERTAN'a ve varlığını ve desteğini her zaman kalbimde hissettiğim annem Mübeccel MUĞAL'a teşekkür ederim.

Bursa, 2011 ELİF YÜCEL

İÇİNDEKİLER

	Sayfa No.
TEZ ONAY SAYFASI	ii
ÖZET	iii
ABSTRACT	iv
ÖNSÖZ	v
İÇİNDEKİLER	vi
KISALTMALAR	xi
TABLolar	xiv
ŞEKİLLER	xvi
GİRİŞ	1

BÖLÜM 1

ADLİ MUHASEBENİN KAVRAMSAL ÇERÇEVESİ VE ADLİ MUHASEBE MESLEĞİNİN GELİŞİMİ

1. Muhasebe Denetiminde Uzmanlaşma ve Kurumsallaşma Süreci	4
2. Adli Muhasebenin Tanımı ve Tarihsel Gelişimi	8
2.1. Adli Muhasebe ile İlgili Temel Kavramlar	14
2.1.1. Adli Muhasebeci ve Adli Muhasebecilik Mesleği	15
2.1.1.1. Adli Muhasebecilerin Sahip Olmaları Gereken Özellikler ve Yetkinlikler	19
2.1.1.1.1. Kişilik Özellikleri	19
2.1.1.1.2. Genel Yetkinlikler ve Bilgi Düzeyi	21
2.1.1.2. Adli Muhasebecilerin Sahip Olmaları Gereken Meslek İlkeleri	25
2.1.1.2.1. Bağımsızlık	26
2.1.1.2.2. Dürüstlük ve Tarafsızlık	28
2.1.1.2.3. Mesleki Şüphecilik	30
2.1.1.2.4. Meslek Etiği	31

2.1.2. Hata Hile ve Yolsuzluk Kavramları.....	35
2.1.2.1. Hile ve Yolsuzluklara Başvurmanın Temel Nedenleri.....	40
2.1.2.2. Hile ve Yolsuzluk Türleri	44
2.1.2.2.1. Varlıkların Kötüye Kullanılması	44
2.1.2.2.2. Hileli Finansal Raporlama	47
2.1.3. Yaratıcı Muhasebe Uygulamaları.....	50
2.2. Adli Muhasebe Mesleğine İhtiyaç Duyulma Nedenleri	53
2.2.1. Adli Muhasebe ve Bağımsız Denetim Faaliyeti Arasındaki Farklılıklar	54
2.2.2. Uluslararası Denetim Skandallarının Küresel Etkileri.....	57
2.2.2.1. Tarihsel Süreçte Hile ve Yolsuzluklar ve Uluslararası Denetim Skandallarının Ortaya Çıkışı.....	57
2.2.2.2. Uluslararası Denetim Skandalları Sonrası Yapılan Düzenlemeler	61

BÖLÜM 2

ADLİ MUHASEBE MESLEĞİNİN KAPSAMI VE TÜRKİYE’DE ADLİ MUHASEBE MESLEĞİNE GENEL BAKIŞ

1. Adli Muhasebecilik Mesleğinin Kapsamı	64
1.1. Dava Desteği.....	64
1.2. Hile Denetçiliği	67
1.3. Uzman Tanıklık.....	70
2. Adli Muhasebe İşlemi Aşamaları.....	74
2.1. Davanın Başlaması Süreci	74
2.2. Davanın Değerlendirilmesi Süreci	75
2.3. Amaçların Belirlenmesi Ve Planlama Süreci	77
2.4. Araştırma Süreci.....	79
3. Adli Muhasebe Uygulamaları.....	80
3.1. Adli Belge İncelemesi	80
3.2. Hile ve Yolsuzluk Riskinin Değerlendirilmesi	84
3.3. Hile ve Yolsuzlukların Tespit Edilmesi.....	87
3.3.1. Hile ve Yolsuzlukların Göstergeleri	89
3.3.1.1. Hileli Finansal Raporlamaya İlişkin Kırmızı Bayraklar.....	91

3.3.1.2. Varlıkların Kötüye Kullanımına İlişkin Kırmızı Bayraklar	91
3.3.2. Hile ve Yolsuzluk Tespit Yöntemleri	92
3.4. Hile ve Yolsuzlukları Önleme ve Caydırma.....	97
3.4.1. Hile ve Yolsuzluklarını Önleme Yöntemleri	98
3.4.2. Hile ve Yolsuzluklarından Caydırma	100
3.4.2.1. Kurumsal Yönetim Anlayışının Benimsenmesi.....	101
3.4.2.2. İç kontrol Sisteminin Etkinleştirilmesi	102
3.4.2.3. Geriye Dönük İncelemelerin Yapılması	104
3.4.2.4. Sorunların Araştırılması ve İyileştirilmesi.....	105
3.5. Adli Muhasebe ve Teknoloji İlişkisi	105
3.6. Adli Muhasebede Görüşme ve Sorgulama	109
4. Türkiye’de Adli Muhasebecilik Mesleği.....	113
4.1. Türkiye’de Denetim Mesleğinin Gelişimi ve Adli Muhasebecilik Mesleğinin Ortaya Çıkışı	113
4.2. Adli Muhasebe Eğitiminin Türkiye’deki Gelişimi.....	118
4.3. Ülkemizde Bilirkişilik Müessesesi ve Adli Muhasebecilik Mesleği ile Karşılaştırılması	122

BÖLÜM 3

YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER VE BAĞIMSIZ DENETÇİLERİN BAKIŞ AÇILARIYLA TÜRKİYE’DE ADLİ MUHASEBECİLİK MESLEĞİNE İLİŞKİN BİR DEĞERLENDİRME

1. Araştırmanın Amacı.....	127
2. Araştırmaya Yönelik Literatür İncelemesi	130
3. Araştırmanın Kapsamı Ve Yöntemi.....	130
4. Araştırmada Elde Edilen Bulgular	133
4.1. Katılımcılara İlişkin Genel Bilgiler.....	133
4.2. Adli Muhasebe Mesleğine Yönelik Farkındalık Düzeyine İlişkin Bilgiler	136
4.3. Adli Muhasebe Hizmetlerine Duyulan İhtiyaca Yönelik Bilgiler.....	139
4.4. Adli Muhasebe Mesleğinin Türkiye’deki Mevcut Durumunun Analizi	141
4.5. Adli Muhasebe Mesleğinin Türkiye’deki Gelişimine Yönelik Beklentilerin Analizi	145
4.6. Adli Muhasebe Mesleğinin Gerektirdiği Bilgi ve Yetenekler ile Mevcut Muhasebe Meslek Mensuplarının Bilgi ve Yeteneklerinin Karşılaştırılması.....	149

5. Araştırmada Elde Edilen Bulguların Değerlendirilmesi	152
SONUÇ VE ÖNERİLER	156
KAYNAKÇA	161
EKLER	181
ÖZGEÇMİŞ	184

KISALTMALAR

a.g.e.	:	Adı Geçen Eser
a.g.k.	:	Adı Geçen Kanun
a.g.m.	:	Adı Geçen Makale
a.g.tb.	:	Adı Geçen Tebliğ
a.g.w.	:	Adı Geçen Web Adresi
AAFS	:	American Academy of Forensic Sciences - Amerikan Adli Bilimler Akademisi
AB	:	Avrupa Birliği
ABD	:	Amerika Birleşik Devletleri
ABFDE	:	American Board of Forensic Document Examiners - Amerikan Belge İnceleme Uzmanları Odası
ACFE	:	Association of Certified Fraud Examiners – Sertifikalı Hile Denetçileri Birliği
ACFEI	:	American College of Forensic Examiners International – Uluslararası Adli Denetçiler Amerikan Koleji
ACFS	:	Association of Certified Fraud Specialists – Sertifikalı Hile Uzmanları Birliği
AICPA	:	American Institute of Certified Public Accountants – Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü
ASMMMO	:	Ankara Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası
BDDK	:	Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu
CBA	:	Certified Business Appraiser – Sertifikalı İşletme Eksperi
CFE	:	Certified Fraud Examiner – Sertifikalı Hile Araştırmacısı
CFFA	:	Certified Forensic Financial Analyst – Sertifikalı Adli Finansal Analist
CFS	:	Certified Fraud Specialist – Sertifikalı Hile Uzmanı
CMK	:	Ceza Muhakemesi Kanunu
COSO	:	Committee of Sponsoring Organizations of The Treadway

		Commision - Treadway Komisyonunu Destekleyici Kurumlar Komitesi
Cr.FA	:	Certified Forensic Accountant – Sertifikalı Adli Muhasebeci
CVA	:	Certified Valuation Analyst – Sertifikalı Değerleme Analisti
EAFS	:	European Academy of Forensic Science - Avrupa Adli Bilimler Akademisi
ENFSI	:	European Network of Forensic Science Institutes - Adli Bilimler Enstitüsü İşbirliği Ağı
ESDA	:	Electrostatic Detection Apparatus - Elektrostatik Tespit Araçlar
EWGC	:	Expert Working Group Committee - Uzman Çalışma Grup Komitesi
FACTA	:	Fair Accurate Credit Transactions Act - Adil ve Doğru Kredi İşlemleri Kanunu
FASB	:	Financial Accounting Standards Board – Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu
FASNA	:	Forensic Accountants Society of North America - Kuzey Amerika Adli Muhasebe Topluluğu
FATF	:	Financial Action Task Force - Mali Eylem Görev Gücü
FBI	:	Federal Bureau of Investigation - Federal Araştırma Bürosu
FRC	:	Fraud Research Corporation - Hile Araştırmaları A.Ş.
FTC	:	Federal Trade Commission - Federal Ticaret Komisyonu
GAAP	:	Generally Accepted Accounting Principles - Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
GKGDS	:	Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları
GKGMİ	:	Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
HMK	:	Hukuk Muhakemeleri Kanunu
IAS	:	International Auditing Standards - Uluslararası Denetim Standartları
IASB	:	International Accounting Standards Board - Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu
IESBA	:	International Ethics Standards Board for Accountants - Uluslararası Muhasebeciler İçin Etik Standartları Kurulu
IFAC	:	International Federation of Accountants - Uluslararası Muhasebeciler Birliği

IFRS	:	International Financial Reporting Standards - Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
IMED	:	Indentation Materializer - Girinti Somutlaştırıcı Elektrostatik Cihazlar
IRS	:	Internal Revenue Service – Amerikan İç Gelirler Hizmetleri
ISA	:	International Standards on Auditing - Uluslararası Denetim Standartları
İSMMM	:	İstanbul Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası
KOBİ	:	Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler
M.Ö.	:	Milattan Önce
Md.	:	Madde
NACVA	:	National Association of Certified Valuation Analysts – Ulusal Sertifikalı Değerleme Analistleri Birliği
NASA	:	National Aeronautics and Space Administration - Ulusal Havacılık ve Uzay Dairesi
NIFA	:	Network of independent Forensic Accountants - Bağımsız Adli Muhasebeciler Ağı
NLSSA	:	National Litigation Support Services Association - Ulusal Dava Desteği Hizmeti Birliği
OECD	:	Organisation for Economic Co-operation and Development – Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü
p.	:	page
pp.	:	between the pages
QCC	:	Quality and Competence Committee - Kalite ve Kıyas Komitesi
s.	:	Sayfa
SAS	:	Statements on Auditing Standards - Denetim Standartları Üzerine Raporlar
SEC	:	Securities and Exchange Commission - Amerika Birleşik Devletleri Sermaye Piyasası Kurulu
SMMM	:	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
SOX	:	Sarbanes-Oxley Act – Sarbanes Oxley Yasası
SPBDYK	:	Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetimle Yetkili Kuruluşlar

SPK	:	Sermaye Piyasası Kurulu
ss.	:	sayfaları arası
TCK	:	Türk Ceza Kanunu
TESMER	:	Temel Eğitim ve Staj Merkezi
TFRS	:	Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TMS	:	Türkiye Muhasebe Standartları
TMSK	:	Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TMUDESK	:	Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu'na
TÜDESK	:	Türkiye Denetim Standartları Kurulu
TÜRMOB	:	Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
vb.	:	ve benzeri
VUK	:	Vergi Usul Kanunu
YMM	:	Yeminli Mali Müşavir

TABLÖLAR LİSTESİ

	Sayfa No.
Tablo 1.1: Denetime Yönelik Olarak AB’ ce Getirilen Düzenlemeler	7
Tablo 1.2.: Denetimin Tarihsel Süreci	7
Tablo 1.3.: Adli Muhasebenin Gelişimine Katkı Sağlayan Uluslararası Kuruluşlar ve Bu Kuruluşların Adli Muhasebe Mesleğine Yönelik Olarak Verdikleri Sertifikalar	14
Tablo 1.4.: Adli Muhasebecilerin Sahip Olması Gereken Özellikler	20
Tablo 1.5. Adli Muhasebecilerin Sahip Olmaları Gereken Temel Yetkinlikler	24
Tablo 1.6: Adli Muhasebecilerin Sahip Olmaları Gereken Özel Yetkinlikler	25
Tablo 3.1.: SPBDYK ve YMM Şirketlerinin Adli muhasebe Mesleğine Yönelik Farkındalık Düzeyi	137
Tablo 3.2.: Adli Muhasebe Mesleğine Duyulan İhtiyaç ile Mevcut Denetim Sisteminin Yetersizliği Arasındaki İlişki	138
Tablo 3.3.: Adli Muhasebe Mesleğine İhtiyaç Duyulan Konular (AICPA-2009).....	139
Tablo 3.4.: Adli Muhasebe Mesleğine İhtiyaç Duyulan Konular (SPBDYK-YMM) ...	139
Tablo 3.5.: Faktör Analizi İstatistikleri (Faktör Analizine Uygunluğun Belirlenmesi).142	
Tablo 3.6.: Faktör Analizi İstatistikleri (Faktör Sayısının Belirlenmesi).....	142
Tablo 3.7.: Faktör Analizi İstatistikleri (Faktör İsimlerinin Belirlenmesi)	143
Tablo 3.8: Tek Örneklem Wilcoxon Signed Ranks Testi	144
Tablo 3.9: Mevcut Durumu Açıklayan Faktörlerin Ortalamaları.....	145
Tablo 3.10: Adli Muhasebe Mesleğinin Türkiye’deki Gelişimine Yönelik Beklentiler	145
Tablo 3.11: Adli Muhasebeci Olmak için Gerekli Bilgi ve Yetenekler (AICPA-2009)	149
Tablo 3.12.: Adli Muhasebe Mesleğinin Gerektirdiği Bilgi Ve Yetenekler İle Mevcut	

Muhasebe Meslek Mensuplarının Bilgi Ve Yeteneklerinin Karşılaştırılması.....	150
Tablo 3.13: Mevcut Denetim Sisteminin Hile ve Yolsuzlukların Tespitinde Yetersiz Olması ile Hile Tespit Yöntemleri Bilgisinin Gerekliliği Arasındaki İlişki (Ki-Kare Testi)	151

ŞEKİLLER LİSTESİ

Sayfa No.

Şekil 1.1.: Hilenin Yapmanın Nedenleri (Hile Üçgeni)	41
Şekil 2.1.: Hileden Caydırma Döngüsü	101
Grafik 1.1.: Adli Muhasebeciye İhtiyaç Duyulan Alanlar	17
Grafik 2.1. : Hile Tespit Yöntemleri (ACFE: 2002 – 2010).....	93
Grafik 2.2.: Hile Mağduru İşletmelerin Hile ile Mücadele Yöntemleri	94
Grafik 3.1.: Ankete Katılanların Cinsiyet Dağılımı	134
Grafik 3.2.: Ankete Katılanların Eğitim Düzeyi Dağılımı.....	135
Grafik 3.3.: Ankete Katılanların Mesleki Deneyim Dağılımı.....	135
Grafik 3.4.: Ankete Katılanların Şirketlerindeki Çalışan Sayısı	136
Grafik 3.5.: Ankete Katılanların Şirketlerindeki Pozisyonları.....	136

GİRİŞ

Sermayenin hızlı bir şekilde el değiştirdiği küresel dünyada işletmeler yoğun bir rekabet baskısı altında kalmakta ve bireysel hırslarını toplum menfaatlerinin önün geçirerek, her geçen gün daha da artan ve çeşitlenen hile ve yolsuzluklara başvurabilmektedirler. İşletmelerin bu tutumu denetim mesleğini de köklü bir değişim sürecine girmeye mecbur bırakmış ve günümüzde artık görünenin ötesiyle ilgilenmesi gereken denetim mesleğine yönelik yeni meslek alanları oluşturulmaya başlanmıştır. Hızla değişen dünyada pek çok faaliyeti içinde barındırması gereken muhasebe ve denetim mesleklerinin yaşadığı değişim sürecinde meydana gelen gelişmelerden biri de “adli muhasebe” mesleğidir. 21. yüzyılda yaşanan ve tüm denetim uygulamalarına yeniden yön veren küresel etkili şirket ve denetim skandalları, adli muhasebe kavramının da ortaya çıkmasında önemli etkiye sahiptir.

Her ne kadar son yıllarda daha fazla gündemde olsa da adli muhasebe, yeni bir uzmanlık alanı olmayıp M.Ö. 3000’li yıllarda bazı uygulamalarına rastlanmıştır. Ancak bugünkü anlamıyla meslek esasen 1980’lerden sonra hızla gelişmeye başlamıştır. Yargı kurumlarının kararlarına yardımcı olmak üzere muhasebe ve finans konularında meydana gelen anlaşmazlıkların giderilmesi için özellikle ticari davalarda muhasebe ve hukuk arasında bir köprü görevi üstlenen adli muhasebecilik mesleğinden daha çok işletmelerde yaşanan hile ve yolsuzlukların tespit edilmesi, önlenmesi ve hile ve yolsuzluklara ilişkin başlatılan hukuk sürecinde faydalanılmaktadır. Bu meslek aracılığı ile muhasebe bilgi ve yeteneklerinin hukuksal sorunların çözümünde kullanımı giderek artmış ve muhasebe mesleği günümüzün karmaşık ekonomik yapısında karşılaşılan pek çok soruna çözüm olmaya başlamıştır.

Adli muhasebeciler, geleneksel muhasebecilerden farklı olarak görünenden çok görünmeyen ve gizlenen gerçeklerle ilgilenmekte ve bir dedektif gibi araştırmalar yaparak her türlü ayrıntıyı analiz etmektedirler. Ancak adli muhasebe mesleği sadece hile ve yolsuzlukların ortaya çıkarılmasıyla da sınırlı değildir. Özellikle yargıya intikal etmiş finansal suçların tespitinde ihtiyaç duyulan bu meslek, tüm mahkeme sürecinde genellikle muhasebe ve finansla ilgili konularda yeterli bilgiye sahip olmayan avukat ve hakimlere

dava desteği sağlamaktadırlar. Dava sürecinin son aşaması ise adli muhasebecinin uzman tanık olarak mahkemeye katılması ve görüşlerini açıklamasıdır. Uzman tanıklar dava konusuyla ilgili bilimsel gerçeklere dayanarak fikirlerini bildirdiklerinden sadece düşüncelerini aktarabilen ortalama bir kişinin tanıklığından daha fazla güvenilir olmaktadır. Bu açıdan adli muhasebecilerin en önemli özelliği de dava konusuyla ilgili yapmış oldukları çalışmaları uzman tanıklık yaparak mahkemede savunabilmeleridir.

Kapsamı gereği diğer bütün muhasebe ve denetim mesleklerinden ayrılan ve son yıllarda ülkemizin muhasebe gündeminde yer alan adli muhasebe mesleği, bu çalışmanın genel konusunu oluşturmaktadır. Çalışmanın ilk bölümünde öncelikle adli muhasebe kavramı açıklanarak, adli muhasebenin tarihsel gelişimi ele alınmıştır. Daha sonra adli muhasebe mesleğine açıklık getirilmesi amacıyla mesleğe yönelik kavramlar açıklanmıştır. Bu kavramlardan en önemlisi adli muhasebe mesleğinin de ortaya çıkış sebebi sayılan hile ve yolsuzluklardır. Bu önemi doğrultusunda çok ayrıntılı olarak incelenen hile ve yolsuzluk kavramlarının yanı sıra yaratıcı muhasebe uygulamaları da açıklanmıştır. Ancak bilindiği gibi adli muhasebeye daha çok bir dava sürecinin başlaması veya işletme yönetiminin hile ve yolsuzluk şüphelerinin ortaya çıkması sonrasında ihtiyaç duyulmaktadır. Ancak yaratıcı muhasebe uygulamalarında kanuna aykırı bir durum olmaması nedeniyle bir dava sürecinin başlaması da mümkün değildir. Ayrıca bu uygulamalar daha çok işletme yönetimi tarafından ve genellikle pay sahiplerinin talepleri üzerine oluştuğu için adli muhasebeci talebinde bulunacak taraflar çok sınırlıdır. Bu nedenle adli muhasebecilerin çalışma alanı kapsamında daha az yere sahip olan yaratıcı muhasebe uygulamalarına, çalışmanın devamında hile ve yolsuzluklara göre daha az yer verilmiştir. Adli muhasebe mesleğine açıklık getirildikten sonra bu mesleğe ihtiyaç duyulma nedenleri araştırılmış ve mesleğin ortaya çıkışında tetikleyici güç sayılan uluslararası denetim skandalları ve bu skandalların küresel etkileri incelenmiştir.

Çalışmanın ikinci bölümde ise adli muhasebe mesleğinin kapsamı açıklanarak mesleğin diğer mesleklerden farklılıkları ve üstünlükleri ortaya konmaya çalışılmıştır. Hile ve yolsuzluklarının araştırılması, işletme kararlarındaki ve hissedarlar arasındaki uyuşmazlıkların çözülmesi, finansal kayıpların tespit edilmesi, varlıkların değerlemesi, kriminal incelemelerin yapılması ve mahkeme sürecine destek verilmesi gibi pek çok faaliyeti içeren ve geniş kapsamlı bir meslek olan adli muhasebe mesleğinin uygulama kapsamı; dava desteği, hile denetçiliği ve uzman tanıklık olmak üzere üç ana bölümde

incelenmiştir. Mesleğin kapsamı belirlendikten sonra bir davanın ortaya çıkmasıyla birlikte başlayan ve mahkemeye sunulacak olan uzman raporunun yazılmasına kadar devam eden standart bir adli muhasebe sürecinde yer alan işlem aşamaları açıklanmıştır. Bu süreçte adli muhasebecilerin finansal suçları tespit etmek için kullandıkları uygulama ve teknikler de bu bölümde incelenmiştir. Toplanan kanıtların güvenilirliği açısından adli belge incelemesi yapılması, hile riski alanlarını belirleyerek bu alanlar üzerinde yoğunlaşılması, olayla ilgili tüm kırmızı bayraklara dikkat ederek çeşitli hile tespit yöntemlerinin uygulanması, hile ve yolsuzluklara köklü çözümler getirilmesi için hile ve yolsuzlukların önlenmesi veya caydırılması, dava ile ilgili tüm kişilerle etkin bir şekilde görüşülmesi ve tüm bu süreçte teknolojinin etkin olarak kullanılması, başarılı bir adli muhasebe hizmeti için gerekli görülen uygulamalar olarak belirlenmiştir. Adli muhasebe mesleğinin uygulanışına yönelik ayrıntılı bilgiler verildikten sonra mesleğin ülkemizdeki mevcut durumu ve gelişim olanakları incelenmiştir.

Ülkemizde yeni yeni gündeme gelmeye başlayan adli muhasebe mesleğinin yetersizlikleri ve gelişme olanakları göz önünde bulundurularak hazırlanan ve adli muhasebe mesleğinin muhasebe meslek mensupları açısından değerlendirilmesi ve ülkemizde uygulanabilirliğinin ölçülmesine yönelik bir çalışmanın henüz yapılmamış olması nedeniyle literatüre katkı sağlayacağını umduğumuz bu çalışmanın araştırma ve son bölümünde ise, adli muhasebe mesleğinin Türkiye'deki mevcut durumu ve gelişimi, denetim mesleğinin ülkemizdeki uygulayıcılarının değerlendirmeleriyle tespit edilmeye ve mesleğin ülkemizdeki geleceğine yönelik beklentileri ölçülmeye çalışılmıştır. Bu amaca uygun olarak hazırlanan anket formu Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetimle Yetkili Kuruluşlara ve YMM Şirketlerine gönderilerek elde edilen sonuçlar SPSS 17.0 ve 18.0 paket programları aracılığıyla analiz edilmiştir. Bu analiz sonuçlarından yararlanılarak uygulamacıların bakış açılarıyla adli muhasebe mesleğinin ülkemizdeki mevcut durumu ve gelişmesine yönelik öneriler değerlendirilmiştir.

BÖLÜM 1

ADLI MUHASEBENİN KAVRAMSAL ÇERÇEVESİ VE ADLI MUHASEBE MESLEĞİNİN GELİŞİMİ

1. MUHASEBE DENETİMİNDE UZMANLAŞMA VE KURUMSALLAŞMA SÜRECİ

Sürekli değişen bir çevre içerisinde varlıklarını sürdürmeye çalışan işletmelerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için sahip olmaları gereken bilgilere her geçen gün bir yenisi daha eklenmektedir. Bu süreçte işletmelerin de tıpkı çevreleri gibi sürekli bir değişim içerisinde olmaları gerekmektedir. İşletmeleri değişime zorlayan faktörlerin en başında küreselleşme yer almaktadır. Bununla birlikte; teknolojik gelişmeler, değişen müşteri istek ve ihtiyaçları, endüstri yapısı, artan ekonomik krizler, yasal değişiklikler, özelleştirmelerin artması, aşırı rekabet ve değişen pazar koşulları işletmelerin değişime ihtiyaç duymasına neden olmaktadır.¹

İşletmelerdeki bu hızlı değişim sürecine paralel olarak denetim mesleği de zaman içerisinde önemli gelişmeler göstermiştir. Denetim mesleğini değişime zorlayan küreselleşme kaynaklı etkenler özetle aşağıdaki gibi sıralanabilmektedir:²

- Çokuluslu şirketlerdeki artış,
- Şirketlerin faaliyet alanlarının genişlemesi,
- Muhasebe işlemlerinin artması ve karmaşıklaşması,
- Uluslararası stratejik yatırım kararlarının artması ve uluslararası yatırımlardan pay alma,
- Ekonomik birlik oluşturma çabaları,
- Sermaye piyasalarının gelişmesi ve bu gelişme hızına muhasebe ve denetim düzenlemelerinin ayak uyduramaması,

¹ Mahmut Tekin - Muammer Zerenler - Mehmet Yıldız, “İşletmelerde Bilişim Teknolojileri Kullanımının Örgütsel Yapıdaki Değişime Etkileri”, **Kocaeli Üniversitesi, İ.İ.B.F., II. Ulusal Bilgi, Ekonomi Ve Yönetim Kongresi**, Bildiriler Kitabı, 17 – 18 Mayıs 2003, Derbent-İzmir, s.: 638 – 640

² Zafer Sayar, ” Sermaye Piyasası Kurulunun Muhasebe Ve Bağımsız Denetime İlişkin Mevzuatı Kapsamında Bağımsız Denetçilerden Beklentiler”, SPK, 2005, www.tmud.org.tr/Articles.asp?action=Read&aid=17-58k, (16.10.2010), s.2-3

- Şirket sahipliği ve yöneticiliğinin birbirinden ayrılması ile ilgili tarafların sayısının ve bilgi ihtiyacının artması dolayısıyla ilgili tarafların menfaatlerinin çatışması,
- Bağımsız denetçiler, finansal analistler ve şirket yöneticilerinin karşılıklı etik olmayan ilişkileri ve yatırımcılara açıklanan yanıltıcı mali tablolar,
- Yaşanan skandallar ile bağımsız denetim kuruluşlarına olan güvenin zedelenmesi sonucunda kamuyu aydınlatmanın ve kamuya açıklanan temel bilgilerin öneminin artması,
- Muhasebe mesleğinin ve bağımsız denetimin öneminin artması,
- Uluslararası finansal raporlama standartlarının ve uluslararası denetim standartlarının oluşturulması ve yaygınlaştırılmasına ilişkin çalışmaların artması,
- Muhasebe ve denetim mesleklerinin kapsamının genişlemesi.

Denetim mesleğindeki değişim sürecinde öncelikle ilgili taraflar değişmiştir. Geçmişte denetim faaliyetleriyle ilgili tek taraf işletme sahipleri iken günümüzde kredi verenler, ortaklar, devlet ve yatırımcılar gibi pek çok grup da denetim faaliyetleriyle ilgilenmektedirler.³ Denetim faaliyetleriyle ilgili taraflardaki bu artışa paralel denetim faaliyetlerinin kapsamı da genişlemiştir. Çünkü yapılan muhasebe hileleri ve yolsuzluklar artık sadece şirket sahiplerini değil ilgili tüm tarafların zarar görmesine neden olmaktadır. Hatta bu zararlar bazen küresel etkili şirket skandallarında olduğu gibi ülke sınırlarını bile aşabilmektedir. Bu duruma sebep olan en temel etkense küreselleşmedir.

Ödemeler bilançosunun cari işlemler kısmının serbestleşmesi ile başlayan ve sermaye hareketlerini de içine alarak gelişmeye devam eden küreselleşme; ülke ekonomilerinin üretim yapılarını, tüketim yapılarını, diğer ekonomilerle olan bağlantılarını, finansal yapılarını ve dış ekonomik ilişkilerini derinden etkilemektedir. Sermaye piyasalarının genişlemesi, sınır ötesi yatırımların artması, uluslararası ticaretin büyümesi anlamında küreselleşme, hemen hemen bütün endüstrileri etkilemiş, bireylere tek bir dünyada yaşadığımızı ve çalıştığımızı hatırlatmış ve ülkelerin ekonomik, sosyal ve politik sınırlarını açmasına yol açmıştır.⁴ Bu nedenle denetim mesleğinde de giderek karmaşık

³ Ersin Güredin, Denetim ve Güvence Hizmetleri: SMMM ve YMM'lere Yönelik İlkeler ve Teknikler, 11. Baskı, Arıkan Yay., İstanbul, 2007, s.16

⁴ Şaban Uzay, "21. Yüzyılın Başında Muhasebe Mesleğini Etkileyen Gelişmeler Ve Geleceğe Yönelik Değerlendirmeler" **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 67, Haziran 2004, (ss.229-248), s.230

hale gelen işlemleri denetlemesi, farklı ülkelerin hukuk kurallarının öğrenilmesi, küresel piyasalarda risk yönetimi, teknolojinin etkin kullanımı ve yeni finansal ölçümlerin sunulması gibi pek çok alanda gelişim ihtiyacı ortaya çıkmıştır.⁵

Kamu otoritesinin gereken özeni göstermemesi, derecelendirme kuruluşlarının ciddi araştırmalar yapmamaları, denetçilerin denetim görevinden sonra şirket yönetimlerinde yer alması ve denetim mesleğinin bir basamak olarak kullanılması, denetim komitelerinin finansal raporlamaya ilişkin gözetim görevini olması gereken şekilde yerine getirmemeleri gibi denetim ve gözetim eksikliğine ilişkin unsurlar, yaşanan skandalların ortaya çıkmasına ve yasal düzenlemelerin yapılmasına neden olmuştur.⁶

Özellikle küresel etkili şirket skandalları sonrasında önce Amerika Birleşik Devletleri'nde (ABD) arkasından diğer ülkelerde oluşan tepkiler nedeniyle denetim mesleğinin kapsamını yeniden gözden geçirme ihtiyacı duyulmuştur. Bu açıdan bakıldığında finansal skandalların, denetim mesleğinde uygulamada yaşanan eksikliklerin ortaya çıkmasını da sağladığı söylenebilmektedir.⁷

Bilindiği gibi denetim mesleği ile ilgili söz konusu yasal düzenlemelerden en etkili olanı 2002 yılında kabul edilen Sarbanes-Oxley (SOX) yasasıdır. Bu yasanın en temel amacı denetim mesleğine duyulan güveni arttırmaktır. Gerek muhasebe ve gerekse denetim düzenlemeleri anlamında tüm dünyada neredeyse bir “dönüm noktası” haline gelen bu yasanın tamamına bakıldığında yer alan hükümlerin önemli bir bölümünün kamunun aydınlatılması ve sorumlulukların artırılması konusunu düzenlediği görülmektedir. SOX kapsamında getirilen diğer kısıtlayıcı ve disipline edici düzenlemelerle birlikte bağımsız dış denetçinin sorumlulukları da önemli ölçüde artırılmıştır.⁸

Bu yasanın yanı sıra uzun yıllardır Avrupa Birliği'nce (AB) yapılan düzenlemeler denetim mesleğinin her geçen gün daha da ilerlemesini sağlamıştır. Denetime yönelik olarak AB'nce getirilen temel düzenlemelerin tarihsel gelişimi aşağıdaki Tablo 3.1' de açıkça görülmektedir.

⁵ Aki Fujinama, “Globalization and The Role of The Accounting Profession in The 21st Century”, **The 16th World Congress of Accountants**, Hong Kong, November 18 – 21, 2002

⁶ Tamer Aksoy, “Küresel Etkili Muhasebe ve Denetim Skandallarının Nedenleri Işığında Sarbanes – Oxley Yasası ile SPK Düzenlemesinin Karşılaştırılması” a.g.m., s: 54 – 55

⁷ Gerald Vinten, “The Corporate Governance Lessons of Enron”, **Corporate Governance**, Vol.2, No.4 2002, (pp.4-9), p.9

⁸ Tamer Aksoy, “Kurumsal Yönetim Bağlamında Sarbanes-Oxley Yasası'nın Bağımsız Denetim Firmalarına Yönelik Getirdiği Temel Düzenlemeler” a.g.m., s:8

Tablo 1.1: Denetime Yönelik Olarak AB’ ce Getirilen Düzenlemeler

1984	Denetime İlişkin Sekizinci Yönerge
1994	Uluslararası Denetim Standartları (Tam Set)
1996	Yeşil Kitap: Yasal Denetçilerin AB İçerisinde Rolü, Durumu ve Yükümlülükler
1998	Tebliğ: AB’ de Yasal Denetim İleriye Götürecek Yol
2000	Nitelik Güvence Tebliği
2001	Yasal Denetimde Kalite Güvencesinin Sağlanmasına Dair Tavsiye Kararı
2002	Bağımsızlık Tebliği
2003	Tebliğ: AB’ de Yasal Denetimin Güçlendirilmesi
2004	Avrupa Komisyonunca Önerilen Yeni sekizinci Direktif Tasarısının Sunulması

Kaynak: Tamer Aksoy, “Uluslararası Denetim Standartlarına Geçiş Sürecinde AB Denetim Müktesebatı Ve Yeni AB sekizinci Denetim Direktif Tasarısına Karşılaştırmalı Bir Bakış”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt: 7, Sayı: 3, Eylül 2005, S. 31 – 67

Denetim mesleğinin gelişim aşamalarını tarihsel olarak Tablo 1.2.’de görüldüğü gibi sıralamak mümkündür.

Tablo 1.2.: Denetimin Tarihsel Süreci

<i>Dönem</i>	<i>Denetim Aşamaları</i>
Sanayi Devrimi Öncesi	Belge Denetimi
1900 – 1930	Finansal Tablo Denetimi
1930 – 1960	Sisteme Dayalı Denetim
1960 – 1990	Yönetim Denetimi
1990 ve Sonrası	Risk Odaklı Denetim

Kaynak: Ersin Güredin, Denetim ve Güvence Hizmetleri: SMMM ve YMM’lere Yönelik İlkeler ve Teknikler, 11. Baskı, Arıkan Yay., İstanbul, 2007, s.14

Tablo 1.2.’den de görüldüğü üzere Sanayi Devrimi öncesinde tüm belge ve işlemlerin tek tek ve eksiksiz incelendiği “belge denetim” anlayışı hakimken 1900’lü yıllardan sonra gelişen ekonomilerle birlikte işlem hacimlerinin artması nedeniyle finansal tablo denetimi ön plana çıkmıştır. 1930’lu yıllardan sonra ise işletmelerin organizasyon yapılarının güçlenmesine paralel iç kontrol sistemlerinin önemi artmış ve iç kontrol

sistemlerinin denetimi, denetim faaliyetinin kapsamına girmiştir. 1960'lı yıllardan sonra denetimde teknoloji kullanımının başlamasıyla birlikte dış kaynakları önemi artmıştır. 1990'lı yıllarda bilgi işlem sistemlerinin gelişmesi ve işletmelerin küresel faaliyetlerinin artmasına paralel denetçilerin işletmelere yönetim alanında da katkı sağlamaya başlaması ile “yönetim denetimi” olarak adlandırılan yeni bir denetim anlayışı ortaya çıkmıştır. Ancak yaşanan skandallar tüm bu değişimin tam olarak yeterli olmadığını kanıtlamış ve “Risk Esaslı Denetim Yaklaşımı” ön plana çıkmıştır.⁹ Öncelikle risklerin belirlenerek en riskli alanlarda denetim yapılmasına dayanan bu yaklaşım, denetçilerin geleneksel “var olanı ve gördüğünü incele” görüşünü yetersiz hale getirmektedir. Bu amaçla denetçilerin artık var olanın ve görünenin ötesiyle ilgilenmeleri ve rakamların arkasındakilere bakabilmeyi öğrenmeleri gerekmektedir. Bu gelişim sürecinde pek çok faaliyeti içinde barındırması gereken muhasebe ve denetim mesleklerinin günümüzdeki son aşamalarından biri de “adli muhasebe” mesleğidir.

2. ADLİ MUHASEBENİN TANIMI VE TARİHSEL GELİŞİMİ

21. yüzyılda yaşanan ve tüm denetim uygulamalarına yeniden yön veren küresel etkili şirket ve denetim skandalları adli muhasebe kavramının da ortaya çıkmasında önemli etkiye sahiptir. Yeni bir kavram olarak muhasebe ve denetim literatüründe yer alan adli muhasebeye ilişkin genel kabul görmüş resmi bir tanım olmamakla birlikte literatürde yer alan bazı tanımlar aşağıdaki gibidir:

Adli muhasebe, muhasebe bilgisi ve araştırma becerilerinin yasal sorunların tespiti ve çözümünde kullanılmasını sağlayan uygulamalar bütünü olup çeşitli yöntem ve tekniklerle muhasebeyi nakit akışı ve hilelerle ilgili delillerin belirlenmesi ve geliştirilmesinde bir araç olarak kullanan bir bilim dalıdır.¹⁰

Mahkeme sürecinde savunma, kıymet takdiri yapılması, adli soruşturma ve kriminal araştırmalara katkı sağlamak amacıyla muhasebe, denetim ve diğer araştırma becerilerini birleştiren bir bilim dalıdır.^{11 12}

⁹ Nejat Bozkurt, **Muhasebe Denetimi**, Alfa Yayınevi, İstanbul, 1998, s.17-18

¹⁰ Max M. Houck – Mary-Jo Kranacher – Bonnie Morris – Richard A. Riley – Jr. James Robeison – Joseph T. Wells, “Forensic Accounting as an Investigative Tool: Developing a Model Curriculum for Fraud and Forensic Accounting”, **The CPA Journal**, Vol.76, No.8, August, 2006, (pp.68-70), p.68

¹¹ Ayn Embar Seddon - Allan D. Pass, **Forensic Sciences - Vol: 2**, Salem Press, Inc., California, 2009, p. 489

Finansal uzmanlık veya dolandırıcılık bilgisi ile ticari realite ve hukuk sisteminin işleyişine dair güçlü bir bilgi ve anlayışı kapsayan bir disiplindir.¹³

Mevcut deliller kapsamında finansal konulardaki araştırma ve analiz yeteneklerinin çözülemeyen sorunlara uygulanmasıdır.^{14 15}

Soruşturmacı teknikler ve muhasebe ve ticaret gibi alanlardaki yetenekler kullanılarak mahkemede uzman tanıklardan yararlanılması için fikir ve düşünceler geliştirme, karmaşık finansal bilmeceleri çözme, yolsuzluk soruşturması, zararlar hakkında karar verme, firma değerinin belirlenmesi ve diğer finansal tartışmaların çözümünde kullanılan sezgisel bir yaklaşımdır.¹⁶

Adli muhasebe, yargı sürecinde veya diğer çeşitli uyuşmazlıkların çözümünde kullanılmak üzere delil niteliğindeki tüm unsurları toplamak, analiz etmek ve değerlendirmek ve sonuçları anlaşılır hale getirerek kamuoyu ile paylaşmak amacıyla muhasebe, denetim, finans, kantitatif yöntemler ve hukuk alanlarında özel araştırma ve incelemeye yönelik becerilerin uygulanmasını içermektedir.¹⁷

Yukarıda yer alan tanımlardan da anlaşılacağı üzere muhasebe ve hukukun kesişme noktasında yer alan adli muhasebe; belge sahtekarlıkları, bilgisayar hileleri, kredi kartı hileleri, yazılım korsanlıkları, vergi hileleri, zimmet, finansal bilgi manipülasyonları vb. hile ve yolsuzluklar için yapılan analizlerin yanı sıra iflas, davalık birleşme bölünme ve devir işlemleri vb. nedenlerle hissedarlar arasında anlaşmazlıkların söz konusu olduğu durumlarda şirketin değerlendirilmesi ve gerçek kazanç kaybının saptanması gibi pek çok alanda kullanılabilmektedir.¹⁸

¹² Zabihollah Rezaee - Gerald H. Lander, "Integrating Forensic Accounting into the Accounting Curriculum", **Accounting Education (JAI)**, Vol.1, S.2, 1996, (pp.147-163), p.147

¹³ William T. Thornhill, **Forensic Accounting – How to Investigate Financial Fraud**, Richard D. Irwin Inc., New York,, 1995, p.10

¹⁴ D. Larry Crumbley - Nicholas G. Apostolou, "Forensic Accounting: A New Growth Area in Accounting", **The Ohio CPA Journal**, Vol.61, No.3, 2002, (pp.16-20), p.16

¹⁵ Uğur Kaya, "Muhasebe Mesleğinde Adli Muhasebe Uzmanlığı ve Türkiye Açısından Gerekliği", **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt. 7, Sayı.1, 2005, (ss.49-64), s. 53

¹⁶ Catherine Soanes - Angus Stevenson, **The Concise Oxford Dictionary**, 11th Edition, Oxford Univ. Press., 2004, p.460

¹⁷ Michael Watters – K. Michael Casey – Joseph Humphrey –Gary Linn, "Cpa Firms Offering Of Forensic Services Surprisingly Consistent Over Time: Are Cpa's Missing Out On A Forensic Accounting Gold Rush", **Academy of Accounting and Financial Studies Journal**, Vol. 11, No 2, 2007, (pp.89-95), p.89

¹⁸ Susan Bell, **Encyclopedia of Forensic Science**, Revised Edition, Facts On File Inc., USA, 2008, p.6

Her ne kadar son yıllarda daha fazla gündemde olsa da adli muhasebe, yeni bir uzmanlık alanı değildir. M.Ö. 3000’li yıllarda Mısır’daki muhasebe mesleğinin öncüleri diye nitelendirebileceğimiz kişilerin uzmanlıklarını stoklardaki hileleri denetlemekte kullandıkları bilinen bir gerçektir.¹⁹ Ayrıca on altıncı yüzyıl Avrupa’sında ve özellikle İngiltere’de uzman tanıkların varlığına dair belgeler bulunmaktadır. Bu belgelerden en önemlisi, İngiltere’nin South Sea Şirketinde meydana gelen muhasebe hileleri nedeniyle 1720 yılında kurulan mahkemeye aittir.²⁰ Belgelenen ilk adli muhasebe davası ise 1817 yılında Kanada’da Meyer ve Sefton davasında müflisin mallarının değerlendirilmesi konusunda bir uzman muhasebeci müflisin hesaplarını inceleme konusunda görevlendirilmiş ve tanık olarak mahkemeye çağırılmıştır.²¹ Bugünkü anlamda adli muhasebe uygulamasına ise ilk olarak 1824’de James McClelland isimli İskoçyalı bir muhasebecinin tanıtım reklamında rastlanmıştır. Bu tanıtımda yer alan “finansal tabloların hazırlanması, ihtilaflı hesapların raporlanması ve mahkemede savunma yapılması” ifadeleri muhasebe mesleğinin sadece muamelelerin kayıtlanmasından ibaret olmadığını yazılı olarak da vurgulayan ilk metindir.²²

Esasen 1800’lü yıllarda da muhasebecilerin hukuk alanında da hizmet vermesi nedeniyle günümüz adli muhasebecilik mesleğinin de kapsamına giren dava desteği ve uzman tanıklık görevlerinin muhasebeciler tarafından uygulandığı bilinmektedir. Bunun en önemli kanıtı, Edinburg Muhasebeciler Topluluğu’nun 1854 yılında muhasebe ve hukuk arasındaki ilişkiye dikkat çekmek için Kraliçe Victoria’dan kraliyet fermanı talep etmesidir. Bu ferman “muhasebenin sadece finansal işlemlerle sınırlı olmadığı hukuksal işleri de büyük ölçüde kapsadığını” beyan etmektedir. Ancak zamanla hukuk alanında yaşanan gelişmeler ve sanayileşmeyle birlikte işlem hacimlerinin artması ile iş yükü artan muhasebe meslek mensupları hukuksal işlerden uzaklaşarak daha çok hesap ve kayıt

¹⁹ Jacqueline D’Ath, “Forensic Accounting Is Here To Stay”, **Chartered Accountants Journal**, Vol.87, No.3, April 2008, (pp.12-14), p.12

²⁰ Jeff Buckstein, “Forensic Accounting, Part 1: Far From a Recent Phenomenon”, http://www.cga-pdnet.org/Non_VerifiableProducts/ArticlePublication/ForensicAccounting/ForensicAccounting_p1.pdf (10.08.2011), p.1-2

²¹ Larry Crumbley, “Forensic Accounting: Older Than You Think”, **Journal of Forensic Accounting**, Vol.2, No.2, 2001, (pp.181-202), p.181

²² APCPS, “The Evolution of the CFF Credential”, **The Practicing CPA- The Newsletter of the AICPA Private Companies Practice Section**, July/August 2009, (pp.1-8), p.1

işlerine yoğunlaşmışlardır. Buradan da anlaşılabileceği gibi adli muhasebecilik mesleği, yeni bir uzmanlıktan çok, muhasebeciliğin köklerine geri dönüşünü temsil etmektedir.²³

ABD’de gelir vergisinin ilk olarak 1913 yılında kanunlarda yer alması ile ABD önemli bir gelir kaynağı elde etmiş²⁴ ancak dünyada yaşanan savaşlar ve özellikle 1929 yılında o tarihe kadar oluşan en büyük ekonomik kriz olarak varsayılan Büyük Buhran nedeniyle bireyler net gelirlerini arttırmak amacıyla vergi kaçakçılığına yönelmeye başlamışlardır. Bu amaçla 1862 yılında İç Savaş sırasında kurulan İç Gelir Hizmetleri (Internal Revenue Service - IRS) vergi suçlarına karşı pek çok adli muhasebe tekniği geliştirmiş ve adli muhasebecilik mesleğinin gelişimine önemli katkılar sağlamıştır. Özellikle 1931 yılında Al Capone tarafından yapılan vergi kaçırma hilelerinin IRS tarafından görevlendirilen Adli Muhasebe ekibi tarafından gerçekleştirilen adli muhasebe uygulamaları ile tespit edilmesi, adli muhasebe mesleğinin hile ve yolsuzluk suçlarının çözümünde var olan boşluğu doldurabileceği konusunda yargıların oluşmasını sağlamış ve meslek hızla gelişmeye başlamıştır.²⁵ Örneğin İkinci dünya savaşı sırasında Federal Araştırma Bürosu (Federal Bureau of Investigation - FBI) finansal suçların izlenmesi ve tespit edilmesinde 500’den fazla adli muhasebecinin görevlendirildiği bilinmektedir.²⁶

Ancak uzun yıllar terim olarak “adli muhasebe” ifadesi hiç kullanılmamıştır. Pogson – Peloubet & Co.” adli muhasebe firmasının ortağı olan Maurice E. Peloubet’in 1946 yılında yayınlanan “Adli muhasebe: Günümüz Ekonomisindeki yerini alıyor” isimli makalesi adli muhasebe terimi kullanılması açısından bir ilk sayılmaktadır.²⁷

Adli muhasebe mesleği özellikle 1980’li yılların başlarında başta ABD olmak üzere pek çok gelişmiş ülkede önemli gelişmeler göstermiş ve adli muhasebe alanında uzmanlaşan muhasebe meslek mensuplarının sayısı artmaya başlamıştır.²⁸ Bu yıllarda tam anlamıyla bir muhasebe uzmanlık alanı haline gelen adli muhasebe mesleği gelişen pazar ekonomisine ve yasal düzenlemelere uyumu sağlamıştır. Değişen ekonomik çevreyle

²³ Corne Oberholzer, **Quality Management in Forensic Accounting**, Gordon Intitute of business Science, University of Pretoria, 2002, p. 2

²⁴ Internal Revenue Service, “Brief History of IRS”, <http://www.irs.gov/irs/article/0,,id=149200,00.html>, (01.07.2011)

²⁵ Robert K. Minniti, **Introduction to Forensic Accounting**, <http://www.imavalleyofthesun.org/Imports/Introduction%20to%20Forensic%20Accounting%20-%20Book.pdf>, (08.01.2011), p.9

²⁶ Les Nunn - Brian L. McGuire - Carrie Whitcomb - Eric Jost, “Forensic Accountants: Financial Investigators,” **Journal of Business & Economics Research**, Vol:4, No:2 February 2006, (pp.1-6) p.1

²⁷ Emma I. Okoye - Cletus O. Akenbor, “Forensic Accounting In Developing Economies -Problems And Prospects”, **The University: Advanced Research Journal**, Vol.1, No: 1, ,July-Sept, 2009, (pp.1-13), p.1

²⁸ D’ath, a.g.m., p. 12

birlikte muhasebe mesleğinin ihtiyaçlarının da farklılaşması ve mevcut uzmanlıkların kısıtlı kalmasının itici gücüyle adli muhasebecilik mesleği çok hızlı gelişim göstermiştir.²⁹ Adli muhasebe ile ilgili yayınlanan ilk kitap da 1980 sonrası yaşanan bu hızlı gelişim sürecinde yazılmıştır. 1982 yılında Price Waterhouse'un eski ortaklarından Francis Dykeman tarafından kaleme alınan "Adli Muhasebe: Uzman Tanık Olarak Muhasebeci" adlı eserdir. Bu kitabın hemen arkasından Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü (American Institute of Certified Public Accountants - AICPA)'nın başkanı Tom Rimerman Kaliforniya Mali Müşavirler Odası bünyesinde "Dava Desteği Hizmetleri Komitesini" oluşturmuştur. Yine aynı zamanlarda Joe Wells tarafından hile tespit uygulamalarına yönelik çalışmalar yürüten ve uzman hile denetçileri yetiştiren "Sertifikalı Hile Denetçileri Birliği" (Association of Certified Fraud Examiners - ACFE) kurulmuştur. Günümüzde bu birlik adli muhasebecilerin uyması gereken meslek kurallarını yayınlamakta ve adli muhasebecilik için gerekli ruhsatlandırma işlemlerini gerçekleştirmektedir.³⁰

Dava sürecinde avukatların çok sık olarak muhasebecilerden finansal konularda destek aldıkları bilinen bir gerçektir. Ancak geçmişte bu destek, hile ve yolsuzlukların tespitinden çok tespit edilen zararların rakamlara dökülmesi yönünde talep edilmiştir. Günümüzde ise muhasebe ile ilgili tüm belge, işlem ve kayıtların anlaşılmasında, hile ve yolsuzlukların tespit edilmesinde, kurumsal finansal planlamada ve yönetim uygulamalarında avukatlar adli muhasebecilerin desteğine ihtiyaç duymaktadırlar.³¹ Bununla birlikte AICPA 1986 yılında yayınladığı "Uygulama Yardımı: 7"de adli muhasebe; araştırmacı muhasebe ve dava desteği olmak üzere iki temel alana ayrılmış ve dava desteği kapsamında adli muhasebecilerden yararlanılacak olan konular altı başlık altında incelenmiştir. Bu konular aşağıdaki gibi sıralanabilmektedir.³²

- Zararlar: Kaybolan nakit, karlar, gelirler, değerler ve ekstra maliyetler
- Antitröst Analizleri: Fiyat ve Pazar anlaşmaları, rekabete aykırı faaliyetler, tekel oluşturma, maliyet altı fiyatlandırma ve dumping gibi fiyatlandırma stratejileri
- Muhasebe İşlemleri: İflas, sözleşme maliyetleri ve hakları, sanayi düzenleri, hileler, tarihsel analizler ve aile hukuku

²⁹ Xianghua Hao , "Analysis of the Necessity to Develop the Forensic Accounting in China", **International Journal of Business and Management** Vol. 5, No. 5; May 2010, (pp. 185-187), p.185

³⁰ APCPS, a.g.m., s.2

³¹ Buckstein, a.g.w., p.1-2

³² Nunn - McGuire - Whitcomb - Jost, a.g.e. p.2

- Değerleme: İşletme ve meslekle ilgili uygulamalar, mülkiyet, maddi olmayan duran varlıklar, emeklilik
- Genel danışmanlık: Aktüeryal analizler, istatistiksel analizler, projeler, sanayi mühendisliği, pazar analizleri ve bilgisayar desteği
- Genel Analizler: Vergi matrahının hesaplanması, maliyet giderleri dağıtımı, özel işlemler için vergi uygulamaları

1990'lara gelindiğinde ise AICPA daha sonra Price Waterhouse ortaklarından Peter Frank yönetiminde "Adli Ve Dava Hizmetleri Alt Komitesi"ni kurarak uygulama alanında önemli bir gelişme sağladı. 1992 yılında Uluslararası Adli Denetçiler Amerikan Koleji (American College of Forensic Examiners International - ACFEI) kuruldu ve 1997 Amerikan adli muhasebeciler kurulu faaliyetlerine başladı. 2000 yılında "Adli Muhasebe, Denetim, Hile ve Vergi" isimli dergi yayınlanmaya başladı ve böylece akademik çevrede adli muhasebe daha çok ilgi duyulan bir konu haline dönüştü.³³

Adli muhasebenin mesleki anlamda gelişimindeki en önemli dönüm noktası ise yaşanan küresel ölçekli şirket skandalları sonrası 2002 yılında SOX yasasının kabul edilmesidir. SEC bu yasa ile denetim çalışmalarında adli muhasebecilik uygulamalarından yararlanılması gerektiğini vurgulamıştır. SEC daha sonra yayınladığı kural ve düzenlemelerde ise açıkça "adli muhasebeci" ifadesini kullanarak adli muhasebecinin mesleğinin muhasebe mesleği içerisindeki yerini sabitlemiştir.³⁴ 2003 yılında ise AICPA'nın Dava ve Uyuşmazlık Çözümleri Servisi Alt Komitesi tarafından yayınlanan "Adli Prosedürlerin Denetim Ekseninde Birleştirilmesi" isimli rapor ile adli muhasebe tekniklerinin başta kanıt toplamak olmak üzere tüm denetim sürecindeki etkisi vurgulanmıştır.³⁵ Yapılan tüm bu düzenlemeler ile denetim şirketlerinin vermiş oldukları bazı hizmetlerin, adli hizmetler kapsamında olduğu dolayısıyla bir adli muhasebeci tarafından verilmesinin gerekliliği ortaya konmuş böylece adli muhasebeye verilen önem büyük ölçüde artmış ve pek çok denetim firması hizmetlerini adli muhasebe uygulamalarını kapsayacak şekilde genişletmiştir.

³³ Okoye- Akenbor, a.g.m., s.1

³⁴ SEC, **Rule and Regulations**, "Strengthening the Commission's Requirements Regarding Auditor Independence, No: 33-8183A, 26.03.2003" and "Improper Influence on Conduct of Audits, No: 34-47890, 27.06. 2003"

³⁵ Minniti, a.g.e., p.10

Yapılan yasal düzenlemelerin yanı sıra adli muhasebe uygulamalarına ve eğitimine yönelik olarak kurulan kuruluşlar, gerek verdikleri sertifikalarla gerek adli muhasebecilik mesleğinin gelişimi açısından gerekse mesleğin uygulamalarda da tam anlamıyla kullanılması açısından büyük öneme sahiptirler. Bu kuruluşlar, “adli muhasebecilik” ifadesinin uygulama alanına da yerleşmesini ve adli muhasebecilerin geleneksel denetim yapan kişilerden farkının anlaşılmasını sağlamıştır. Adli muhasebecilik mesleğini geliştirmeye yönelik olarak kurulan bu kuruluşlar Tablo 1.3.’de gösterilmektedir:

Tablo 1.3.: Adli Muhasebenin Gelişimine Katkı Sağlayan Uluslararası Kuruluşlar ve Bu Kuruluşların Adli Muhasebe Mesleğine Yönelik Olarak Verdikleri Sertifikalar

<i>Kuruluş</i>	<i>Sertifika</i>
Uluslararası Adli Denetçiler Amerikan Koleji (ACFEI)	Adli Muhasebeci Sertifikası (Cr.FA)
Sertifikalı Hile Denetçileri Birliği (ACFE)	Hile Denetçisi Sertifikası (CFE)
Sertifikalı Hile Uzmanları Birliği (ACFS)	Hile Uzmanı Sertifikası (CFS)
Kuzey Amerika Adli Muhasebe Topluluğu (FASNA)	Sertifika Yok
Ulusal Sertifikalı Değerleme Analistleri Birliği (NACVA)	Değerleme Analisti Sertifikası (CVA) Adli Finansal Analist Sertifikası (CFFA)
Ulusal Dava Desteği Hizmeti Birliği (NLSSA)	Sertifika Yok
Bağımsız Adli Muhasebeciler Ağı (NIFA)	Sertifika Yok
Ekspertler Enstitüsü	İşletme Eksperti Sertifikası (CBA)

Kaynak: Nejat Bozkurt, “Adli Muhasebenin İçeriği Gelişimi ve Türkiye Uygulamaları”, İSMMMO Seminer Notları, 2010, (ss.1-51), s..36-38

2.1. ADLİ MUHASEBE İLE İLGİLİ TEMEL KAVRAMLAR

Muhasebenin hukuk sürecinde kullanılması temeline dayanan adli muhasebe, günümüzde giderek önem kazanan adli bilim dallarından birisidir. Genel olarak adli niteliği bulunan olaylarla ilgili verileri toplamak, değerlendirmek ve sonuçları hukukun kullanabileceği deliller olarak hukukun hizmetine sunmak amacını taşıyan tüm adli bilimler³⁶ esasen tabiat kanunlarının, hukuk ve adalet adına kullanılmasına yardımcı olmaktadır.³⁷ Bu açıdan adli muhasebe de tıpkı diğer adli bilimler gibi yasal sorunların çözülmesi amacıyla muhasebe, finans ve denetim gibi bilimsel uygulamaların yargılama

³⁶ Mahmut Aşırdizer - Yavuz Sunay - Yıldray Zeyfeoglu, “Adli Tıp Stajı Ders Notları”, **Celal Bayar Üniversitesi Adli Tıp Stajı Ders Notları**, Manisa, 2005, s.3

³⁷ Crumbley - Apostolou, a.g.m., p.16

süresi boyunca kullanılması şeklinde gerçekleşmektedir.³⁸ Özellikle medeni ve ceza hukuku alanlarında ortaya çıkan yasal sorunları çözüme ulaştırmayı sağlayan adli muhasebe,³⁹ işletmelerde sürekli artış gösteren hile ve yolsuzluklar nedeniyle giderek önem kazanan bir bilim haline gelmiştir. Adli muhasebe, bilim ve hukukun bir arada ve paralel olarak hareket etmesini sağlayarak gerçeklerin ortaya çıkarılmasını ve olası suçların azaltılmasını daha kolay hale getirmektedir. Bu amaçla pek çok farklı bilim dalını kapsayan geniş bir uzmanlık alanı olan adli muhasebe ile ilgili literatürde sıkça karşılaşılan temel kavramlar aşağıda yer almaktadır.

2.1.1. Adli Muhasebeci ve Adli Muhasebecilik Mesleği

En genel tanımıyla adli muhasebeci, ihtilaflı muhasebe olaylarının çözülmesi sürecinde inceleme, soruşturma, analiz, denetleme ve değerlendirme gibi işlemleri gerçekleştiren sertifikalı bir muhasebe ve denetim uzmanıdır. Adli muhasebeci kavramı daha çok, adli muhasebecilik mesleğini yerine getirebilecek düzeyde bilgi ve yeteneklere sahip uzman kişileri kapsamaktadır. Adli muhasebe uzmanı olarak da adlandırılan adli muhasebeciler; şahıs, şirket ve kurumlar arasındaki ihtilaflarda itiraz, alacak, hakemlik, kayyumluk, temsilcilik, tasfiyenin kapanışı, istirdat, birleşme, tazminat, taraflar arasındaki sözleşmelerin yorumlanması, her türlü muhasebe finans analiz sistemleri, öz varlık tespit raporlarının GKGMİ doğrultusunda objektifçe hazırlanması ve sunulması gibi pek çok farklı konuda görev yapmaktadırlar.⁴⁰ Genellikle bağımsız olarak faaliyetlerini sürdüren adli muhasebeciler bazen adli soruşturmalara ilişkin olarak kamu kurumlarında veya emniyet birimlerinde çalışırken, bazen de bankalar, sigorta şirketleri gibi özel kuruluşlarda da çalışmaktadırlar⁴¹

Adli muhasebecilik mesleği ise; muhasebe, denetim ve hukuk ilke, teori, standart ve tekniklerinin harmonizasyonunu sağlayarak hukuksal sorunlara çözüm sağlayan⁴² ve pek

³⁸ John C. Brenner, **Forensic Science An Illustrated Dictionary**, CRC Pres, USA, 2004, s.113

³⁹ Thornhill, **a.g.e.**, p.5

⁴⁰ Fatma Ulucan Özkul – Pınar Pektekin, “Muhasebe Yolsuzluklarını Tespitinde Adli Muhasebecinin Rolü Ve Veri Madenciliği Tekniklerinin Kullanılması”, **Muhasebe ve Bilim Dünyası Dersi**, Cilt:11, Sayı:4, 2009, (ss.57-87), s.62

⁴¹ Hilmi Kırlioğlu - Nermin Akyel, "Enron Sonrası Bağımsız Denetimde Yaşananlar", **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı: 23, 2004, (ss.28-34), s.31

⁴² Zabihollah Rezaee - Gerald H. Lander - Alan Reinstein, “Forensic Accounting: Challenges and Opportunities.” **The Ohio CPA Journal**, August, 1992, (pp.20–25), p.20

çok uzmanlık alanını bünyesinde bulunduran geniş kapsamlı bir meslek olup, sürekli olarak büyüyen ve karmaşık hale gelen işletmelerde yaşanan hile ve yolsuzlukların küresel boyutlarda etkilerini göstermesiyle birlikte her geçen gün daha çok yaygınlaşan ve önemi giderek artan bir muhasebe uzmanlık alanıdır. Yargı kurumlarının kararlarına yardımcı olmak üzere muhasebe ve finans konularında ortaya çıkan anlaşmazlıkların giderilmesi için özellikle ticari davalarda muhasebe ve hukuk arasında bir köprü görevi üstlenen adli muhasebecilik mesleğinden daha çok işletmelerde yaşanan hile ve yolsuzlukların tespit edilmesi, önlenmesi ve hile ve yolsuzluklara ilişkin başlatılan hukuk sürecinde faydalanılmaktadır.⁴³

Günümüzde dolandırıcılık denetimi veya soruşturma muhasebeciliği olarak da adlandırılabilen adli muhasebecilik mesleği, yalnızca ticari suçlarla sınırlı değildir. Cinayet gibi ağır ceza davalarında bile adli muhasebecilerden faydalanılabilmektedir. Cinayet için muhtemel bir mali nedenin bulunup bulunmadığını saptamak amacıyla gerekli finansal analizlerin yapılması, bir mali ilişki saptandığında tarafların kimler olduğunun belirlenmesi ve olağandışı ödemelerin cinayete bağlantısı olup olmadığının araştırılması gibi hususlarda adli muhasebeciler soruşturmaya önemli katkılar sağlayabilmektedir.⁴⁴

Adli muhasebe mesleği diğer pek çok mesleğe destek hizmeti sağlamaktadır. Özellikle emniyet güçleri ve avukatlar, ekonomik suçlarla ilgili bir soruşturma veya dava sırasında, muhasebe, iç kontrol sistemi, finansal yönetim, muhasebe bilgi teknolojileri, vergi mevzuatı, bütçeleme, planlama ve genel yönetim uygulamalarına yönelik uzman bilgisine ihtiyaç duymaktadırlar. Bu açıdan adli muhasebeciler gerek dava öncesi süreçte gerekli kanıt ve bilgilerin elde edilmesinde gerekse dava aşamasında kanıtların mahkemeye sunulmasında önemli katkılar sağlamaktadırlar. AICPA da adli muhasebecilerin özellikle dava sürecinde sunduğu desteği, “hiçbir avukatın diğerine sağlayamayacağı profesyonel destek” olarak açıklamaktadır. Bir adli muhasebeciye en fazla ihtiyaç duyabilecek taraflar aşağıdaki gibi sıralanabilmektedir:⁴⁵

⁴³ Bonita K. Peterson - Barbara. P. Reider, “An Examination Of Forensic Accounting Courses: Content And Learning Activities”. Journal of Forensic Accounting, Vol.2, No.1, 2001, (pp.25– 42), p.29

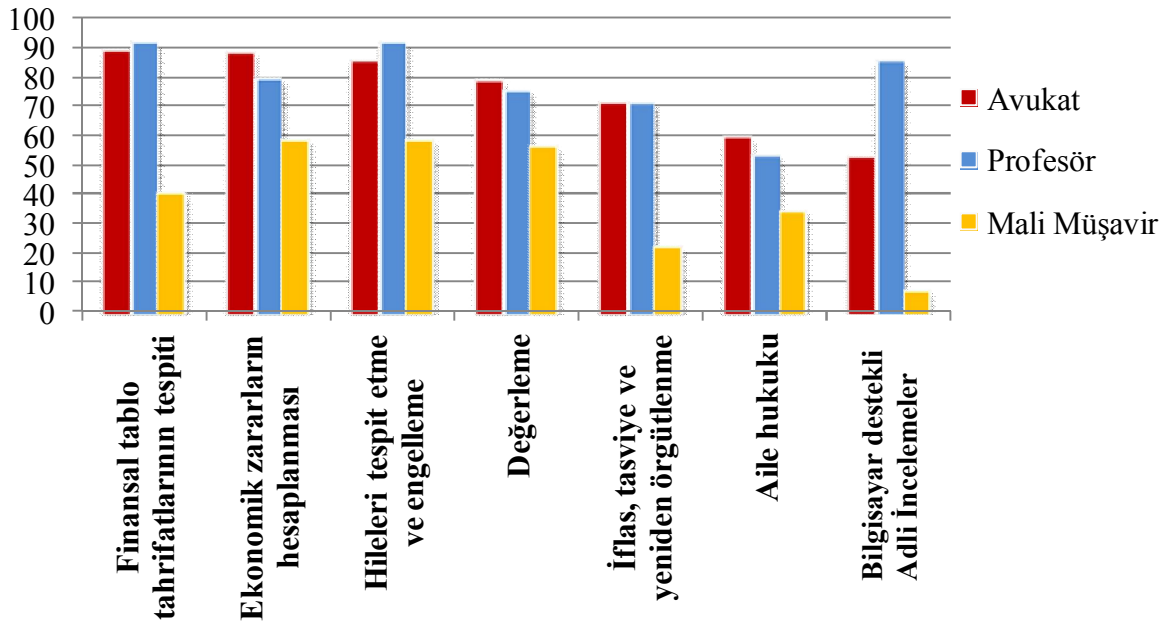
⁴⁴ Hüseyin Aktaş - Gökhan Kuloğlu, “Adli Muhasebe ve Adli Muhasebecilik Mesleği”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Yıl:8, Sayı:25, 2008, (ss.101-120), s.112

⁴⁵ Selim Yüksel Pazarçeviren, “Adli Muhasebecilik Mesleği”, **Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt 1, Sayı:2, 2005, (ss.1-19), s.2.

- Avukatlar
- Emniyet güçleri
- Sigorta şirketleri
- Bankalar
- Mahkemeler
- İşletmeler
- Kamu kurumları ve hükümet temsilcileri

AICPA tarafından 2009 yılında 50 akademisyen, 126 avukat ve 603 mali müşavirin katılımıyla gerçekleştirilen araştırma sonuçlarına göre adli muhasebeciye en çok ihtiyaç duyulan konular ise Grafik 1.1.'de yer almaktadır.⁴⁶

Grafik 1.1.: Adli Muhasebeciye İhtiyaç Duyulan Alanlar



Kaynak: Charles Davis - Ramona Farell - Suzanne Ogilby, *Characteristics and Skills of the Forensic Accountant*, AICPA, 2009, p.8

Grafik 1.1.'den de görüldüğü üzere Avukatlara (%89,7) göre adli muhasebecilerin en önemli görevi finansal tablo tahrifatlarının tespit edilmesidir. Mali müşavirler (%58,9) ise adli muhasebecilerin en temel görevinin hilelerin tespit edilmesi ve engellenmesi

⁴⁶ Charles Davis - Ramona Farell - Suzanne Ogilby, *Characteristics and Skills of the Forensic Accountant*, AICPA, 2009, p.8

olduğu düşüncesindedir. Akademisyenler (%92) ise her iki görevi de birbiriyle iç içe olmaları nedeniyle adli muhasebecinin en önemli çalışma alanı olarak belirlemişlerdir. Her üç gruba göre de (Avukatlar: %88,9 – Akademisyenler: %80 – Mali Müşavirler: %58,8) adli muhasebecilere ihtiyaç duyulan bir diğer çalışma alanı ise ekonomik zararların hesaplanmasıdır.

Hile ve yolsuzlukların yaşandığı işletmelerde hile ve yolsuzlukların sayısı veya çeşitlerinden çok verdikleri zararların boyutları önem taşımaktadır. Bu açıdan adli muhasebeci hile ve yolsuzlukları tespit ettikten sonra ortaya çıkan zararın büyüklüğünü de hesaplamalıdır. Belirtilen konuların dışında adli muhasebecilerden; değerlendirme yapılırken, iflas, tasfiye ve yeniden örgütlenme aşamalarında çıkan sorunların giderilmesinde, aile hukuku açısından özellikle ortaklar arası anlaşmazlıkların çözümünde ve bilgisayar destekli suçların analiz edilmesinde faydalanılmaktadır.

İlgili taraflara özellikle hile ve yolsuzluklarla ilgili sorunlarının çözümünde destek hizmeti veren adli muhasebe mesleğine giderek daha fazla ihtiyaç duyulmasının temel nedenleri ise aşağıdaki gibi sıralanabilmektedir.⁴⁷

- Kürselleşmeye paralel ticari işlemlerin giderek karmaşıklaşması
- Birey ve kurumların mahkemeye başvurma oranlarının artması
- Bireyler, kurumlar ve devlet arasındaki ilişkilerde sorunların artması
- Gelişen teknolojiyle birlikte hile ve yolsuzlukları önlemenin zorlaşması
- Artan sayıda ve büyük tutarlarda işletme başarısızlıklarının yaşanması

Yukarıdaki nedenlerin etkisiyle zorunlu olarak ortaya çıkan bu meslek, muhasebe uygulamalarının yapısını değiştirmekte ve genellikle kayıtlarda yer alan sayılarla uğraşan muhasebecileri, sayıların arkasında kalan dünyayı sorgulamaya yönlendirmektedir. Bu meslek aracılığı ile muhasebe bilgi ve yeteneklerinin hukuksal sorunların çözümünde kullanımı giderek artmış⁴⁸ ve muhasebe mesleği günümüzün karmaşık ekonomik yapısında karşılaşılan pek çok soruna çözüm olmaya başlamıştır.

⁴⁷ Nejat Bozkurt, “Muhasebe Ve Denetim Mesleğinde Yeni Bir Alan: Adli Muhasebecilik”, **Yaklaşım Dergisi**, Yıl:8, Sayı:94, Ekim, 2000, (ss.56-61), s.56

⁴⁸ Bozkurt, “Muhasebe Ve Denetim Mesleğinde Yeni Bir Alan: Adli Muhasebecilik”, ag.m., s.57

2.1.1.1. Adli Muhasebecilerin Sahip Olmaları Gereken Özellikler ve Yetkinlikler

Adli muhasebecilerin, geleneksel muhasebecilerden farklı olarak görünenden çok görünmeyen ve gizlenen gerçeklerle ilgilenmeleri ve bir dedektif gibi araştırmalar yaparak her türlü ayrıntıyı analiz etmeleri nedeniyle bazı özelliklerinin bulunması ve adli muhasebeyi dolaylı veya dolaysız olarak ilgilendiren pek çok konuyla ilgili bilgi sahibi olmaları gerekmektedir. Aşağıda adli muhasebecinin sahip olması gereken kişilik özellikleri ve genel yetkinlikleri hakkında ayrıntılı bilgi verilmektedir.

2.1.1.1.1. Kişilik Özellikleri

Muhasebede her geçen gün artan hile ve yolsuzluklara paralel olarak adli muhasebe mesleğinin kapsamının da giderek genişlemesi, adli muhasebecilerde de aranan özellikleri her geçen gün arttırmaktadır. Adli muhasebe sürecinde araştırma, inceleme, analiz ve değerlendirme yapmak, rapor hazırlamak ve gerektiğinde raporu mahkemede sunmak gibi pek çok faaliyet yer almaktadır. Her biri ayrı ayrı titizlikle üzerinde çalışılmayı gerektiren bu faaliyetler esnasında oluşabilecek herhangi bir sorundan ise adli muhasebeci sorumlu olmaktadır. Bu açıdan adli muhasebecilerin yürüttüğü her çalışmanın bir sonraki işini etkilediği söylenebilmektedir.⁴⁹ Adli muhasebecilerin dikkat etmeleri gereken en önemli konu meslekte kötü bir şöhret edinmemektir. Henüz yüksek maliyetleri ve yasal zorunlulukların bulunmaması nedeniyle adli muhasebeci ile çalışmak çok yaygın olmayıp adli muhasebeci ile çalışmayı tercih eden işletmeler de tanınmış ve güvenilir olarak isim yapmış adli muhasebe firmaları ile çalışmayı tercih etmektedir. Bu nedenle adli muhasebecilerin, sektörde başarı elde etmek için mesleklerini en doğru şekilde yapmalarını sağlayacak belirli özelliklere sahip olmaları gerekmektedir.

AICPA tarafından 2009 yılında 50 akademisyen, 126 avukat ve 603 mali müşavirin katılımıyla gerçekleştirilen araştırma sonuçlarına göre adli muhasebecilerin taşımaları gereken özellikler Tablo 1.4.'de yer almaktadır.⁵⁰

⁴⁹ Frank J. Grippo – J.W. Ted İbex, “Introduction To Forensic Accounting”, **National Public Accountant**, June 2003, (pp.4-5)., p.5

⁵⁰ Davis - Farrell – Ogilby, a.g.e., p11

Tablo 1.4.: Adli Muhasebecilerin Sahip Olması Gereken Özellikler

	<i>Avukatlar</i>		<i>Profesörler</i>		<i>Mali Müşavirler</i>	
	Yüzde	Önem Sırası	Yüzde	Önem Sırası	Yüzde	Önem Sırası
Çözümleyici	78%	1	90%	1	86%	1
Detaycı	64%	2	35%		49%	3
Etik İlkelere Bağlı	60%	3	65%	2	49%	3
Hevesli	41%	4	2%		10%	
Kavrama Gücü yüksek	39%	5	29%		24%	
Meraklı	22%		48%	4	52%	2
Sezgileri Güçlü	26%		40%		38%	5
Israrcı	19%		46%	5	30%	
Şüpheli	12%		54%	3	43%	4
Değerlendirme yeteneği olan	30%		15%		16%	
Baskıya Dayanıklı	28%		23%		35%	
Yeni fikir ve senaryolar oluşturabilen	27%		10%		16%	
Kendine Güvenen	24%		10%		20%	
İnsanları Rahatlatan	13%		17%		9%	
Takım Oyuncusu	10%		4%		5%	
Uyumlu	8%		13%		20%	

Kaynak: Charles Davis - Ramona Farell - Suzanne Ogilby, **Characteristics and Skills of the Forensic Accountant**, AICPA, 2009, p.11

Tablo 1.4.'den de görüldüğü üzere her üç meslek grubu da çözümleyici olmak yani analitik düşünebilmek özelliğinin adli muhasebecilik mesleği için gereken en önemli özellik olduğu görüşündedir. Çünkü elde edilen tüm kanıtlar adli muhasebecinin analiz yeteneği ile anlam kazanmaktadır. Yüzde toplamalarına bakıldığında adli muhasebecilerde aranan ikinci önemli özellik ise etik ilkelere bağlılıktır. Meslek ahlakına sahip olmayan bir adli muhasebeci zamanla meslekteki itibarını kaybetmekte ve kötü bir şöhrete sahip olmaktadır. Oysa adli muhasebecilik mesleğinin temelinde güvenilirlik bulunmaktadır. Adli muhasebecilerin sahip olması gereken üçüncü önemli özellik ise detaycılıktır. Özellikle mahkeme sırasında adli muhasebecilerle çalışan avukatlar detaycılığın davanın çözüme ulaştırılmasındaki önemini vurgulamaktadırlar.

Yapılan ankete göre her üç grubunda toplam yüzdelerine bakıldığında adli muhasebecilerde bulunması gereken diğer özellikler sırasıyla; meraklı olmak, şüphencilik, güçlü sezgilere sahip olmak, ısrarcılık, kavrama gücünün yüksekliği, baskıya dayanıklılık,

değerlendirme yeteneğine sahip olmak, yeni fikirler üretebilmek, özgüven sahibi olmak, heveslilik, uyumlu olmak, insanları rahatlatabilmek ve takım çalışmasına yatkınlık olarak sayılabilmektedir.⁵¹

Adli muhasebecilerin inceledikleri her olaya büyük bir merak ve şüphecilikle yaklaşımları gerekmektedir. Çünkü ilgi, merak ve şüphe olmadığında, sadece olayın görünen yüzü ile yetinmek durumunda kalınmaktadır. Merak ve şüphenin yanı sıra adli muhasebecilerin işletmelerdeki hile ve yolsuzlukları tespit ederken en önemli silahı sezgileridir. Güçlü sezgilere sahip olan bir adli muhasebeci gerektiğinde kendi hile ve yolsuzluk yapan kişilerin yerine koyarak onlar gibi düşünebilmekte ve suçun kaynağına daha kolay ulaşabilmektedir. Adli muhasebeciler uyması gereken genel ilke ve standartlar yanında mümkün olduğunca yaratıcı olmalı ve yeni fikirler üretebilmelidirler.⁵² Çünkü ancak bu şekilde geleneksel yöntemlerle tespit edilemeyen hile ve yolsuzlukları tespit edebilmektedir. Ayrıca adli muhasebecilerin en önemli kısıtlarından biri zamandır. Özellikle mahkemeye intikal etmiş suçların tespitinde olaylar arasında hızlı bağlantılar kurabilmesi açısından kavrama gücünün yüksek olması gerekmektedir. Adli muhasebeciler çoğu zaman gerek birlikte çalıştıkları davalı veya davacı tarafın gerekse karşı tarafın baskı ve tehditleri ile karşı karşıya kalmaktadırlar. Bu aşamada ısrarcı ve baskılara karşı dayanıklı olunması gerekmektedir. Kendilerine her koşulda güvenmesi gereken adli muhasebeciler hiçbir baskıya aldırmadan sadece gerçekleri ortaya çıkarabilmekte ve mesleklerinde güven kazanmaktadırlar. Adli muhasebe uygulamaları hiçbir zaman tek bir kişinin masa başında yürüttüğü çalışmalardan oluşmamaktadır. Bu nedenle adli muhasebecilerin hevesli, uyumlu ve ekip çalışmasına uygun özellikteki kişiler olmaları gerekmektedir. Özellikle adli muhasebeci ile avukatlar arasındaki uyum çok önemlidir. Çünkü dava süreci kişisel çatışmalara yer vermeyecek kadar ciddi durumlarla sonuçlanmaktadır.

2.1.1.1.2. Genel Yetkinlikler ve Bilgi Düzeyi

Adli muhasebecilerin kapsamı oldukça geniş olan çalışmalarını başarıyla sürdürebilmeleri için belirli kişilik özelliklerini taşımaları tek başına yeterli değildir. Kişisel özellikleri ile beraber başta muhasebe olmak üzere denetim, istatistik, bilgisayar

⁵¹ Davis - Farell – Ogilby, a.g.e., p12

⁵² Bozkurt, “Muhasebe Ve Denetim Mesleğinde Yeni Bir Alan: Adli Muhasebecilik”, a.g.m., s.60

uygulamaları, hukuk, psikoloji araştırma teknikleri, suç bilimi, işletme yönetimi⁵³, maliye, bütçeleme, stratejik planlama, insan kaynakları yönetimi, müşteri ilişkileri yönetimi, satın alma, risk yönetimi ve güvenlik gibi pek çok farklı alanda geniş kapsamlı bilgilere sahip olmaları gerekmektedir. ⁵⁴Bu amaçla ABD de belgeli bir adli muhasebeci olabilmek için lisans eğitimi yanında en az iki yıl adli muhasebe uygulamalarına yönelik staj yapılması ve ACFE sınavlarında başarılı olunması gerekmektedir. ⁵⁵

Adli muhasebeciler meslekleri için gerekli olan yetenek ve bilgileri daha çok deneyimle elde edebilmektedirler. Karşılaştıkları her yeni olay adli muhasebecilere yeni bir bilgi kazandırmaktadır ve özellikle işletmelerde gerçekleşen hile ve yolsuzlukların teknolojinin de desteğiyle giderek farklılaşması ve tespit edilmelerinin zorlaşması nedeniyle adli muhasebeciler de kendilerini sürekli geliştirmek ve sahip oldukları bilgi ve yetkinliklerini arttırmak durumundadırlar. Adli muhasebe mesleğinin gerektirdiği en temel yetkinlikler aşağıdaki gibidir: ⁵⁶

- Adli muhasebeciler öncelikle finansal tablolarla ilgili derin bilgilere ve en ince ayrıntısına kadar analiz yapabilme yeteneğine sahip olmalıdırlar. Böylece finansal bilgilerdeki olağandışı durumları daha çabuk fark edilebilir ve söz konusu olağandışı durumların kaynağına daha kolay ulaşabilmektedirler.

- Adli muhasebecilerin tüm hile türleri hakkında bilgi ve deneyim sahibi olması gerekmektedir. Gerekğinde hile senaryoları oluşturabilmelidir.

- İşletmelerin iç kontrol sistemlerini kolayca kavrayabilme yeteneğine sahip olması gereken adli muhasebeciler, riskleri en iyi şekilde değerlendirebilen, yönetimin hedeflerini karşılayabilen, çalışanları kontrol sorumlulukları hakkında bilgilendiren ve kendi kendini denetleyebilen bir iç kontrol sistemi oluşturabilmelidirler.

- Gerekli tüm bilişim teknolojilerinde uzman olmaları gerekmektedir. Böylece özellikle bankacılık sektöründe sıklıkla karşılaşılan internet ve bilgisayar destekli suçları daha kolay tespit edebilmektedirler.

⁵³ Bozkurt, “Muhasebe Ve Denetim Mesleğinde Yeni Bir Alan: Adli Muhasebecilik”, a.g.m., s.59

⁵⁴ Thornhill, a.g.e., p.33

⁵⁵ Bozkurt, “Muhasebe Ve Denetim Mesleğinde Yeni Bir Alan: Adli Muhasebecilik”, a.g.m., s.60-61

⁵⁶ Vinita Ramaswamy, “Corporate Governance and the Forensic Accountant”, **The CPA Journal**, Vol.70, No.,3 March 2005, (pp.68-70;), p.70

- Psikoloji bilgilerinin yeterli düzeyde olması gerekmektedir. Suçların arkasında yatan nedenleri iyi analiz edebilmek suçları önleyebilmenin en iyi yoludur. Psikoloji bilgisi sorgulama sırasında da önemlidir. Adli muhasebecilerin mutlaka psikolojik görüşme ve sorgu tekniklerini bilmeleri gerekmektedir.

- Adli muhasebecilerin iletişim yeteneklerinin güçlü olması, gerek soruşturma aşamasında gerekse işletmenin etik ilkelerinin çalışanlara yayılması aşamasında büyük önem arz etmektedir.

- İşletmenin yönetim politikaları ve bu politikaları düzenleyen kanunlarla ilgili bilgi sahibi olmaları gerekmektedir.

- Başta Ceza Kanunu olmak üzere Medeni Kanun, Türk Ticaret Kanunu, Vergi Usul Kanunu (VUK), Borçlar Kanunu gibi pek çok kanuna hakim olmaları gerekmektedir. Ayrıca yasal sistem ile mahkeme prosedürleri hakkında bilgi sahibi olmalıdırlar.

AICPA tarafından yapılan araştırmaya göre ise avukatlar, akademisyenler ve mali müşavirler bir adli muhasebecinin ilk olarak stratejik düşünmesi gerektiği görüşündedirler. Stratejik düşünebilen adli muhasebeciler tıpkı birer dedektif gibi özellikle stratejik alanlarda yaptıkları araştırmalar sonucu elde ettikleri kanıtları analiz ederek görünenin ötesindeki gerçekleri daha kısa zamanda ortaya çıkarabilmektedir.⁵⁷ Yine araştırmaya katılanlara göre adli muhasebecilerden sahip olması beklenen araştırmacılık, denetim, kilit sorunları tespit edebilme, bulgu ve analizleri sentezleyebilme, büyük resmi görebilme, plansız durumların organize edebilme, ani oluşan sorunları çözebilme, davanın amaçlarını kolay kavrayabilme ve inceleme yetenekleri aslında adli muhasebecilerin stratejik düşünebilme yeteneği ile bağlantılıdır.

Adli muhasebecilerin sahip olması gereken bir diğer önemli yetkinlik ise sözlü iletişim becerisine sahip olmasıdır. Yeterli düzeyde iletişim yeteneğine sahip olmamak bir adli muhasebeci için kabul edilemez bir durumdur. Adli muhasebeciler araştırmalarını yürütürken yaptıkları görüşmeler sırasında elde ettiği ilişkiler ve işbirlikleri ile daha kolay çözüme ulaşabilmektedirler.⁵⁸ Ayrıca mahkeme sırasında adli muhasebecinin iletişim yönünün güçlü olması hakim, savcı ve diğer tarafın avukatını etkileyebilmek açısından önem taşımaktadır. Adli muhasebeciler gerektiğinde bilgileri basitleştirerek mahkemede

⁵⁷ Davis - Farell – Ogilby, a.g.e., p.13

⁵⁸ Thornhill, a.g.e., p.24-25

bulunan herkesin anlayabileceği bir dilde tüm hikayeyi özetleyebilmelidir. Sözlü iletişimin yanı sıra dava sürecinde etkinliğe sahip olan adli muhasebecilerin hazırlayacakları ve sunacakları raporlar açısından yazılı iletişimde de başarılı olmaları gerekmektedir. AICPA tarafından yapılan araştırma sonuçlarına göre adli muhasebecilerin sahip olması gereken temel yetkinlikler özet bir şekilde Tablo 1.5.'de görüldüğü gibidir:

Tablo 1.5.: Adli Muhasebecilerin Sahip Olmaları Gereken Temel Yetkinlikler

	<i>Avukatlar</i>	<i>Akademisyenler</i>	<i>Mali Müşavirler</i>
Stratejik Düşünmek	49%	62%	50%
Sözlü İletişimde Etkinlik	61%	28%	43%
Araştırmacılık Yeteneği	37%	45%	41%
Denetim Becerisi	37%	53%	31%
Bulgu Ve Analizleri Sentezleyebilmek	37%	43%	36%
Kilit Sorunları Tespit Edebilmek	38%	30%	32%
Güçlü Araştırmacılık Sezgileri	24%	36%	39%
Yazılı İletişimde Etkinlik	57%	11%	30%
Bilgileri Basitleştirmek	21%	34%	43%
Plansız Durumları Organize Edebilmek	28%	32%	34%
Büyük Resmi Görebilmek	30%	21%	30%
Ani Oluşan Sorunları Çözebilmek	7%	30%	31%
Davanın Amaçlarını Kolay Kavrayabilmek	33%	9%	19%
Suçlu Gibi Düşünebilmek	4%	38%	14%
Hikayeyi Anlatabilmek	30%	9%	16%
İnceleme Becerisi	6%	21%	10%

Kaynak: Charles Davis - Ramona Farell - Suzanne Ogilby, **Characteristics and Skills of the Forensic Accountant**, AICPA, 2009, p.13

Söz konusu araştırmaya göre adli muhasebecilerin sahip olması gereken özel yetkinlikler ise Tablo 1.6.'da yer almaktadır. Katılımcılara göre adli muhasebecinin sahip olması gereken en önemli yetkinlik hile tespiti yeteneğidir. Adli muhasebecilik çalışmalarının önemli bir bölümünü kapsayan hile tespiti konusunda başarılı olmak için adli muhasebecilerin görüşme ve sorgulama, denetim kanıtlarını elde etme, iç kontrol ve yetenekleri ile mesleki standartlar, hukuki prosedürler, kanunlar ve mevzuat hakkında da bilgi sahibi olmaları gerekmektedir.⁵⁹ Bu yeteneklerin yanı sıra teknoloji kullanımı yetkinliği adli muhasebecilik mesleği açısından ayrı bir öneme sahiptir. Günümüzde tüm

⁵⁹ Davis - Farell – Ogilby, a.g.e., p14

işlemlerin elektronik ortamlarda yapılması nedeniyle ortaya çıkan hile ve yolsuzlukların büyük bir bölümü de elektronik ortam üzerinden gerçekleştirilmektedir. Bu açıdan adli muhasebecilerin üst düzeyde bilgisayar ve teknolojik bilgisinin olması gerekmektedir.⁶⁰

Tablo 1.6.: Adli Muhasebecilerin Sahip Olmaları Gereken Özel Yetkinlikler

	<i>Avukatlar</i>	<i>Akademisyenler</i>	<i>Mali Müşavirler</i>
Hile Tespiti	53%	79%	56%
Tanıklık Yeteneği	74%	30%	49%
Görüşme / Sorgulama Yeteneği	13%	70%	63%
Mesleki Standartlara Hakimiyet	70%	36%	38%
Tanıklık ve Hukuki Prosedürler	28%	43%	49%
Denetim Kanıtlarını Elde Etme	53%	34%	26%
Varlıkları Değerlendirme	35%	28%	36%
Özel Teknik Beceriler	30%	23%	42%
İç Kontrol Analizi	26%	32%	25%
Elektronik Suçların Ortaya Çıkarılması	19%	43%	18%
Anlaşmazlıkları Çözme ve Uzlaştırma	9%	9%	17%
Kanun ve Mevzuat bilgisi	1%	11%	3%

Kaynak: Charles Davis - Ramona Farell - Suzanne Ogilby, **Characteristics and Skills of the Forensic Accountant**, AICPA, 2009, p.14

2.1.1.2. Adli Muhasebecilerin Sahip Olmaları Gereken Meslek İlkeleri

Bir adli muhasebecinin mesleğini icra ederken mutlaka üç temel ilkeye bağlı kalması gerekmektedir. Bu ilkeler; bağımsızlık, mesleki şüphecilik ve objektiflik olarak sıralanabilmektedir. Adli muhasebe sürecinin etkinliğinin sağlanması için her aşamada bu ilkeler doğrultusunda çalışmaların yürütülmesi gerekmektedir. Her biri ayrı ayrı adli muhasebecinin güvenilirliği açısından büyük önem taşıyan bu üç ilke aslında birbirleriyle tamamen bağlantılıdır. Adli muhasebeci bir olayı incelerken bağımsızlığını kaybettiği zaman, etkisi ya da baskısı altında kaldığı kişilerin lehine bir sonuca ulaşması gerektiği için tarafsızlığını kaybetmektedir. Ayrıca ulaşılmak istenen sonuç en baştan belli olduğu için mesleki şüphecilik ile kanıtların değerlendirilmesine de gerek kalmamaktadır. Böylece yapılan adli muhasebe çalışmaları tüm değerini ve önemini kaybetmektedir. Çünkü adli muhasebeci bağımsızlığını, tarafsızlığını ve şüpheciliğini kaybettiği zaman söz konusu

⁶⁰ Howard D. Silverstone – Michael Sheetz, **Forensic Accounting and Fraud Investigation**, Hoboken, New Jersey, John Wiley and Sons Inc., 2007, p.78

olayla ilgili tarafların adli muhasebeciye ve onun sunduğu bilgilerin gerçekliğine olan güvenleri yok olmaktadır.⁶¹

Aşağıda adli muhasebecilik mesleğinin temel taşları sayılan bağımsızlık, tarafsızlık, mesleki şüphecilik ve mesleki etik ilkeleri ayrıntılı olarak açıklanmaktadır.

2.1.1.2.1. Bağımsızlık

Uluslararası Denetim Standartları'na (International Standards on Auditing – ISA) göre bağımsızlık, “mesleki faaliyetin dürüst ve tarafsız yürütülmesini sağlayacak bir davranış ve anlayışlar bütünü” olarak tanımlanmaktadır.⁶² Daha geniş bir ifadeyle bağımsızlık, içinde bulunulan şartlara bakılmaksızın, icra edilen mesleğin yüklediği sorumlulukların bilincinde, vicdani değerleri ve kamuya karşı sorumlulukları her zaman için şahsi menfaatlerin önünde tutarak çalışmak anlamına gelmektedir. Bağımsızlık her türlü ekonomik, finansal ve diğer ilişkilerden uzak kalınmasını öngören mutlak bir standart değildir.⁶³ Önemli olan karşılıklı ilişkiler sürdürülürken bağımsız kalabilmektir.

Özellikle tüm dünya piyasalarında etkisini gösteren finansal raporlama skandallarının yatırımcıların sermaye piyasalarına olan güvenini sarsması, denetim faaliyetinin verimliliğinde büyük bir paya sahip olan bağımsızlık kavramının⁶⁴ önemini daha da artırmıştır. Çünkü yaşanan skandallar incelendiğinde, denetim şirketi ve denetçi rotasyonun uygulanmaması ve dış denetim şirketlerinin gelirlerinin önemli bir bölümünün denetim ve danışmanlık hizmeti verilen şirketten sağlanması gibi nedenlerle denetim firmalarının bağımsızlıklarını kaybederek asli görevleri olan yatırımcıların haklarını korumaktan uzaklaşıp, ilgili şirket menfaatlerinin korunmasına odaklandıkları görülmüştür.⁶⁵ Bu amaçla skandalların ardından çıkarılan SOX yasasında da bağımsızlığı ortadan kaldıran durumlar net bir şekilde belirlenmiş ve bağımsızlık kavramı daha spesifik bir hale getirilmiştir.

⁶¹ Steven L. Skalak - Thomas W. Golden, “Independence, Objectivity, Skepticism”, **A Guide To Forensic Accounting Investigation**, Ed. Thomas Golden- Steven S. Skalak-Mona Clayton, John Wiley & Sons, INC, USA, 2006, (pp.87-107), p.87-88

⁶² SPK, SPK, **Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ**, Seri: X, No: 22, 12.06.2006 tarih ve 26196 sayılı Resmi Gazete, Kısım 2, Bölüm 3, Md.11

⁶³ Şaban Uzay, “Türkiye’de Denetçi Bağımsızlığı”, **The 1st Annual International Accounting Conference**, 3-5 November, İstanbul, 2004, (ss. 435-485.), s.438

⁶⁴ Celal Kepekçi, **Bağımsız Denetim**, Lazer Ofset Matbaa Ltd Şti., Ankara, 1996, s.14

⁶⁵ Joshua Ronen “Policy Reforms in the Aftermath of Accounting Scandals”, **Journal of Accounting and Public Policy**, Vol.21, No. 4-5, Winter, 2002, (pp.281-286), p.281

Bağımsızlık kavramına açıklık getiren bu durumlar aşağıdaki gibidir:⁶⁶

- Şirket mali tablolarına ve muhasebe kayıtlarına ilişkin defter ve kayıt tutma ve benzeri hizmetlerin verilmesi,
- Finansal bilgi sistemlerinin oluşturulması ve uygulanması,
- Değerleme ve ekspertiz hizmetleri verilmesi,
- Hayat sigortası matematiğine ilişkin aktüeryal hizmetlerin verilmesi,
- Dışarıdan iç denetim hizmeti sağlanması,
- Yönetim ve insan kaynakları hizmetleri sağlanması,
- Broker veya dealer olarak görev alması
- Yatırım danışmanlığı ve yatırım bankacılığı hizmetleri verilmesi,
- Hukuki danışmanlık veya denetim hizmetleri ile ilgili olmayan diğer uzmanlık hizmetleri verilmesi,

Bağımsızlığın adli muhasebe mesleğinin temel taşı olduğu bilinen bir gerçektir. Adli muhasebecinin tam olarak eylemlerinde bağımsız davranabilmesi için öncelikle düşüncelerinde bağımsız olması gerekmektedir. Adli muhasebecinin zihnindeki en ufak korku, tedirginlik, öfke vb. algılar, önyargı ve taraflılığı da beraberinde getirmektedir.⁶⁷ Bunun sağlaması için de adli muhasebecilerin dürüst olmaları ve müşterilerine, yöneticilerine veya ortaklarına karşı herhangi bir bağlılıklarının veya yükümlülüklerinin bulunmaması gerekmektedir.⁶⁸

Adli muhasebe çalışmaları yürütülürken ortaya çıkabilecek tüm çıkar çatışmalarından ve çözümlenemeyen etik çatışmalardan uzak durularak bağımsızlığı etkileyecek hiçbir müdahaleye imkan verilmemesi ve kimsenin çıkarı düşünülmezsizin görüş bildirilmesi gerekmektedir. Çalışma sırasında her hangi bir baskı ile karşılaşmamak adına adli muhasebecilerin, çalışmaya başlamadan önce denetlenen işletmedeki bağımsızlığı da içeren etik gerekliliklere uyumu ölçüp değerlendirmesi ve bağımsız

⁶⁶ SPK, “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ”, a.g.tb., Md. 2

⁶⁷ Larelle Chapple - Peter Crofts - Colin Ferguson - Jane Hronsky, “Professional Independence and Attachment Bias: An Exploratory Study”, **AFAANZ Conference**, New Zealand, 2010, (pp.1-33), p.3

⁶⁸ AICPA, **Statements on Auditing Standards**—SAS No1, Independence, Sec. 220, 1972, par. 3., p.61

davranabilmesi için denetlenen işletmeyle çalışma şartları hususunda mutabakata varması gerekmektedir. Adli muhasebe çalışmasının başlangıcında gerçekleştirilen bu faaliyetlerin amacı, adli muhasebecinin, denetim riskini makul bir seviyeye düşürebilmektir.⁶⁹

Adli muhasebecilik çalışmasının bir ekip çalışması halinde yürütüldüğü durumlarda bağımsızlık kavramı daha da önem kazanmaktadır. Çünkü ekipteki her bir bireyin tek tek bağımsızlıklarını koruduklarından emin olunmalıdır. Bu amaçla adli muhasebe sürecinin başında araştırmada yer alacak herkesin görevi tam olarak belirlenmeli ve ekip içerisinde koordinasyon sağlanmalıdır. Etkin bir koordinasyon ile ekibin içerisinde doğal bir iç kontrol sistemi oluşturulmaktadır. Böylece yerine getirilen görev ve sorumluluklarda karmaşa oluşmadan her çalışan bir diğerini kontrol ederek sürecin güvenilirliği sağlanmaktadır.⁷⁰

Özellikle mahkeme sürecindeki suçların tespit edilmesi için görevlendirilen adli muhasebecilerin, mahkemede sırasında çapraz sorgu ve analizlerle bulgu ve düşüncelerinin test edilebileceğini göz önünde bulundurmaları gerekmektedir. Adli muhasebecilerin özellikle uzman tanıklık sırasında unutmamaları gereken tek gerçek yargı gücünün her zaman bireylerden üstün olduğudur.⁷¹

2.1.1.2.2. Dürüstlük ve Tarafsızlık

Dürüstlük ve doğruluk bir insanın sahip olması gereken en temel erdemlerdir. Özellikle de adaletin sağlanması amacıyla çalışmalarını yürüten adli muhasebecilerde bu erdemlerin bulunması görevlerini gerçek anlamıyla yerine getirebilmeleri açısından büyük önem taşımaktadır. Dürüstlük kavramı kanunlarımızla da güvence altına alınmaktadır. Örneğin Türk Medeni Kanunu'nda da "...herkes haklarını kullanırken ve borçlarını yerine getirirken dürüstlük kuralına uymak zorundadır" denilmektedir. Özellikle mahkeme sürecine uzman tanık olarak dahil olan adli muhasebecilerin görevleri gereği doğruluktan ayrılmayan, bilgilerini etki altında kalmadan olduğu gibi aktaran ve taraflardan hiçbir menfaat sağlamayan bir ahlaki olgunluk ve tutarlılıkta olmaları gerekmektedir.⁷²

⁶⁹ SPK, Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ, a.g.tb., Kısım 9 , Bölüm 1, Md. 3

⁷⁰ Thomas W. Golden - Michael T. Dyer - Sonya Andreassen, "Working With Attorneys", **A Guide To Forensic Accounting Investigation**, Ed. Thomas Golden- Steven S. Skalak-Mona Clayton, John Wiley & Sons, INC, USA, 2006, (pp.475-492), p.479

⁷¹ Neill Poole, "The Role of the Forensic Accountant", **Perspective**, Summer 2002, (pp.15-17), p.16

⁷² Başar Soydan, **Türk Vergi Yasasında Bilirkişilik**, İstanbul Ticaret Odası Yayınları, Mevzuat Etütleri, No:2010-41, İstanbul, 2010, s.82

Tarafsızlık da temeli dürüstlüğe dayanan bir ilke olup, önyargılar, baskılar ve menfaatler gibi dış etkenlerin neden olduğu algısal bozukluklara izin vermeden sadece gerçeklerin değerlendirilmesi yeteneğidir.⁷³ Bağımsızlık ilkesinin varlığına kökten bağlı olan bu ilkenin tam anlamıyla uygulanması insanın doğası gereği oldukça zordur. Sürekli dış etkenlere maruz kalan bireyler bazen bilinçli bazense bilinçsiz olarak tarafsızlıklarını kaybedebilmektedirler. Etik ilkelere bağlı olan bireylerin baskı veya menfaatler nedeniyle tarafsızlıklarından ödün vermesi beklenmemektedir. Ancak meslek ahlakına sahip olsalar dahi, bireylerin olumlu veya olumsuz önyargılarından arınması çok kolay olmamaktadır. Bu açıdan özellikle ekonomik sonuçları nedeniyle pek çok kesimi etkileyebilecek olan muhasebe mesleğinde tüm meslek mensuplarının, inceledikleri olayla ilgili taraflarla mümkün olduğunca yakın iletişime geçmemesi gerekmektedir.

Adli muhasebecilik mesleğinde tarafsızlık, muhasebe bilgilerinin ilgili tarafları belirli bir yöne doğru yönlendirmeden, olduğu gibi iletilmesini kapsamaktadır. Bilgiler, sistematik olarak ilgili taraflardan biri lehine sonuçlanacak şekilde üretildiklerinde tarafsızlık ortadan kalkmakta⁷⁴ ve adli muhasebecinin araştırmaları sonucunda elde ettiği bulgular anlamsız hale gelmektedir.

Adli muhasebecinin en temel görevi sadece bilimsel verilere dayanarak görüşünü bildirmektir. Muhasebenin sosyal sorumluluk kavramı gereği adli muhasebeci tüm toplumun yararını gözetmelidir. Gerçeklerden uzaklaşarak belirli bir kişi veya zümrenin çıkarları doğrultusunda hareket eden adli muhasebeciler güvenilirliklerini kaybetmekte ve mesleklerinde kötü bir şöhrete sahip olarak gelecekteki işlerini de tehlikeye atmaktadırlar.

Tarafsızlık denildiğinde akla ilk olarak adli muhasebecinin denetlenen işletme lehine hareket edebileceği gelmektedir. Oysa tarafsızlık çok daha geniş kapsamlı bir kavram olup özellikle uzman tanık olarak mahkeme sürecinde yer alan adli muhasebecilerin sadece tarafların değil hakim veya savcılarının da etkisi altında kalmadan hareket etmelerini içermektedir.⁷⁵ Bu nedenle adli muhasebecilerin, adli muhasebe sürecinin etkinliğini sağlamak amacıyla konuyla ilgili tüm taraflara eşit mesafede durarak,

⁷³ Harry Cendrowski –James Martin - Louis W. Petro, **The Handbook Of Fraud Deterrence**, John Wiley & Sons, Inc, USA, 2007, p.264

⁷⁴ Özgül Cemalcılar – Saim Önce, **Muhasebenin Kuramsal Yapısı**, Anadolu Üniversitesi Yayınları, No:1093, Eskişehir, 1999, s.32

⁷⁵ Soydan, a.g.e., s.81

dürüstlük ve tarafsızlıklarından ödün vermeden araştırmalarını sürdürmesi ve sadece gerçekleri ortaya çıkarmaya çalışması gerekmektedir.

2.1.1.2.3. Mesleki Şüphencilik

En genel tanımıyla mesleki şüphencilik, sorgulayıcı bir yaklaşımla, kanıtların geçerliliğini incelemesi ve kanıtların, işletme yönetiminin açıklamaları ve diğer bilgi ve belgeler ile çelişki içinde olup olmadığını değerlendirmesidir. ⁷⁶ Mesleki şüphencilik, denetlenen işletmenin dürüst olmadığının varsayıldığı anlamına gelmemektedir. Burada kastedilen, toplanan ve değerlendirilen bilgi üzerinde tarafsız bir yargıya sahip olunması gerektiğidir. Mesleki şüphencilik sürekli soru soran bir zihinle kanıtların eleştirel bir şekilde değerlendirilmesi sürecidir. ⁷⁷ Mesleki şüphencilik; toplanan kanıtların yeterliliği ve doğruluğu noktasında karar alınmasına yön vermektedir.

Mesleki şüphencilik kavramına, muhasebe mesleğindeki önemi gereği ISA'da da yer verilmiştir. Bu standarda göre denetim çalışmaları planlanırken ve gerçekleştirirken, finansal tabloların, karar alıcıların kararlarını etkileyebilecek düzeyde önemli yanlışlıkları içerebileceği varsayımı doğrultusunda mesleki şüphencilik anlayışıyla hareket edilmesi gerekmektedir. Mesleki şüphencilik; denetim yapan kişilerin sorgulayıcı bir yaklaşımla, kanıtların geçerliliğini incelemesi ve kanıtların, işletme yönetiminin açıklamaları ve diğer bilgi ve belgeler ile çelişki içinde olup olmadığını değerlendirmesidir. Mesleki şüphencilik anlayışıyla hareket etmek; denetim sürecinde şüpheli olayların gerekli özen gösterilmeden değerlendirilmesi, kanıtlarından sonuca ulaşırken gereğinden fazla genelleme yapılması, denetim yöntem ve tekniklerinin seçimi ve sonuçlarının değerlendirilmesinde yanlış varsayımların kullanılması gibi denetim risklerini azaltmaktadır. Denetim çalışmasını planlarken ve gerçekleştirirken işletme yönetiminin ne dürüst olmadığı ne de kesinlikle dürüst olduğu varsayımıyla hareket edilmelidir. Bu açıdan işletme yönetiminin açıklamaları yeterli ve uygun denetim kanıtı olarak kabul edilmemektedir. ⁷⁸

Muhtemel kazançlara sebep olan bütün şüpheli işlemlerin analiz edilmesine yol gösteren ⁷⁹ mesleki şüphencilik, açık fikirli, bilinçli ve tarafsız olmayı, kanıtların eleştirel bir şekilde değerlendirilmesini ve her bir kanıtın doğrulanmasını gerektirmektedir.

⁷⁶ SPK, Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ, a.g.tb. , Md.5

⁷⁷ AICPA, "Consideration of Fraud in a Financial Statement Audit", **Statements on Auditing Standards** , SAS No. 99, AU Section 316, par.06, 2002.,part:13, p.174

⁷⁸ SPK, Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ, a.g.tb. , Md.5

⁷⁹ Silvertone – Sheetz, a.g.e., p.52

Tarafsızlığını kaybeden adli muhasebecilerin ulaşmak istedikleri sonuç araştırmanın başında belli olduğu için mesleki şüphecilik ile inceleme yapmalarına da gerek yoktur.⁸⁰ Oysa açık fikirli, bilinçli ve tarafsız bir adli muhasebeci elde ettiği tüm kanıtların görünmeyen yüzlerini araştırarak rakamların arkasındaki gerçeklere ulaşmaya çalışmaktadır. Adli muhasebe sürecinde tüm olayların, belgelerin, ifade ve beyanların ardında farklı gerçeklerinde olabileceği varsayılarak doğrulanmayan hiçbir bilgiye kesin olarak güvenilmemesi ve şüphe ile yaklaşılması gerekmektedir. Toplanan kanıtların ve elde edilen bilgi ve belgelerin kaynağı neresi olursa olsun başka kaynaklardan da doğrulatılması önemlidir. Çünkü kaynağı doğrulatılmayan bir bilgi sadece ipucu olarak kalmaktadır.⁸¹ Adli muhasebe uygulamalarında doğrulamalar üç aşamada gerçekleştirilmektedir. Bu aşamalar aşağıdaki gibi sıralanmaktadır.⁸²

Eksiksizlik: İşletmedeki bütün işlem, olay ve durumlar birbirleriyle bağlantılı olarak belirli bir düzen içerisinde gerçekleştiğinden yapılan kayıtların da bu düzene uyması gerekmektedir. Adli muhasebeci bir işlemi incelerken söz konusu işlemle bağlantılı diğer işlemleri de inceleyerek doğrulama sağlayabilmektedir

Doğruluk: Bir belgenin, bir kaydın veya bir finansal tablonun doğruluğu ve uygunluğu ilgili yazışmalarla kanıtlanabilmektedir. Bu amaçla adli muhasebeci öncelikle belgeleri düzenleyen diğer taraflarla görüşerek belgeleri doğruladıktan sonra şüpheli kayıt veya finansal tablolarla söz konusu belgeleri karşılaştırmalıdır.

Geçerlilik: Şüpheli işlemlerin gerçeğe uygunluğu ve olabilirliği değerlendirilerek işlemlerin olması gereken makul sonuçları ile gerçekleşen sonuçları karşılaştırılarak işlemler doğrulanmaktadır. Adli muhasebecinin bu aşamada piyasa bilgisinin güçlü olması ve işletmenin içinde bulunduğu koşulları iyi değerlendirmesi gerekmektedir.

2.1.1.2.4. Meslek Etiği

En genel tanımıyla etik, ahlakla ilgili olan ve tarafların uyması veya kaçınması gerektiği davranışlar bütünüdür.⁸³ Kişilerin nasıl davranmaları gerektiğini gösteren etik; görev ve sorumlulukları esas alan davranış kuralları bütünü olup bir kişinin neyi yapıp neyi

⁸⁰ Will Kenyon – Patricia D. Tilton, “Potential Red Flags And Fraud Detection Techniques”, **A Guide To Forensic Accounting Investigation**, Ed. Thomas Golden- Steven S. Skalak-Mona Clayton, John Wiley & Sons, INC, USA, 2006, (pp.119-160), p.129

⁸¹ Selçuk Gülsen - İlyas Kocaer, **Adli Muhasebe Uygulamaları**, Ankara Ofset, Ankara, 2011, s.60-61

⁸² Skalak –Golden, a.g.e., p.100

⁸³ Türk Dil Kurumu (TDK), Büyük Türkçe Sözlük, <http://www.tdkterim.gov.tr/bts/>, (30.05.2011)

yapmaması gerektiğini tanımlayan kuralları konu edinmektedir. Bu açıdan ahlak kavramını da içine alan etik, ahlak üzerinde sistemli düşünme, soruşturma ve ahlaki hayata ait bir araştırma ve tartışma sağlayan geniş bir felsefedir.⁸⁴

Meslek etiği ise mesleki davranışla ilgili neyin doğru neyin yanlış, neyin haklı neyin haksız olduğu hakkında inançlara dayalı ilkeler ve kurallar topluluğudur.⁸⁵ Etik ilkelere uymanın temel hedefi aslında kurumsal unvanı koruyabilmektir. Toplumun gereksinim duyduğu pek çok tutum, davranış ve hizmetlerle kuruma duyulan bağlılığı arttıran mesleki etik ilkeleri, profesyonelliğin temel prensiplerini oluşturan kurallar bütünüdür.⁸⁶

Yakın bir geçmişe kadar sadece davranış bilimleri üzerindeki etkilerinden bahsedilen etik kavramı aslında insanın doğası gereği ekonomiyle daha çok ilgilidir. Çünkü insanlar, yaşama koşullarının ağırlığı nedeniyle parayı hayatlarının merkezine yerleştirmişler ve para kazanma konusunda hassaslaşmışlardır. Yaşanan tüm krizlerin ve skandalların arkasında da bu daha fazla kazanma hırsı yatmaktadır. Dolayısıyla etik kavramı, esas olarak ekonomik veriler üzerindeki etkileri açısından tartışılması gereken bir konudur.

Son dönemlerde yaşanan krizler gerek gelişmiş batı ülkelerinde gerekse sermaye piyasalarının yeni geliştiği piyasalarda denetim faaliyetlerinin tek başına yeterli olmadığını kanıtlamış ve muhasebe mesleğinde etik kavramını gündeme getirmiştir.⁸⁷ Muhasebede etik, kanunlara uygun işlemlerin yanısıra, toplumun güncel değer yargılarına da önem vererek güvenilir bilgilerin topluma sunulmasıdır.⁸⁸

Hile ve yolsuzluklarla mücadelede muhasebe meslek mensubunun sahip olması gereken etik değerler son derece önem taşımaktadır. Bu nedenle temeli yazılı olmayan kurallara dayanan ve toplumdaki kültürün değişimiyle şekillenen etik ile ilgili; özellikle

⁸⁴ Ahmet Cevizci, **Etiğe Giriş**, 2. baskı, Paradigma Yayınları, İstanbul, 2008, s.3-5

⁸⁵ Seval Selimoğlu, "Ethics in Turkish Accounting Practices", **Mali Çözüm Dergisi**, 17. Dünya Muhasebeciler Kongresi Özel Sayısı, Sayı 76, 2006, (ss.437 – 456), s. 437

⁸⁶ David Flint, "Philosophy And Principles Of Auditing", Macmillan Education Press, London, 1988, ed. Prem Sikka, **The British Accounting Review**, Vol. 21, No. 2, June 1989, (pp 220-222), p.220

⁸⁷ Murad Kayacan, "Anonim Şirketlerin Sosyal Sorumlulukları ve Etik Değerler," **VII. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu – I. Uluslararası Muhasebe Denetimi Sempozyumu**, 20-24 Nisan, Antalya, 2005, s.11

⁸⁸ Yusuf Aymanıkuy - Mehmet Sarıoğlu "Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslek Etiğine Yaklaşımları Ve Balıkesir İl Merkezinde Bir Uygulama", **Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, C.8, S.14, Aralık, 2005, (ss.23-45), s.29

sanayi toplumuna geçişle ekonomide, sosyal yaşamda ve işletmelerde ilişkilerin karmaşıklaşması nedeniyle daha açık kural ve ilkelerin bulunması ve uygulanması kaçınılmaz hale gelmiştir.⁸⁹ Bu gereklilik nedeniyle ISA'da da üzerinde hassasiyetle durularak bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçilerin uyacakları etik ilkeler ayrı bir başlık olarak ele alınmış ve mesleki şüphecilik ve bağımsızlık kavramları bireysel düzeydeki ahlaki gelişim doğrultusunda detaylandırılmıştır. Temel nitelikteki etik ilkeler aşağıda gibi sıralanmaktadır.⁹⁰

- a) Dürüstlük,
- b) Tarafsızlık,
- c) Mesleki yeterlik, mesleki özen ve titizlik,
- ç) Güvenilirlik
- d) Mesleki davranış.

Ayrıca Uluslararası Muhasebeciler İçin Etik Standartları Kurulu (International Ethics Standards Board for Accountants - IESBA) profesyonel muhasebeciler için etik kuralları ile profesyonel muhasebeciler için etik gereklilikleri ortaya koymaktadır. Bu kurallarda ISA ile aynı başlıklar altında etik ilkeleri gruplandırmıştır. Bu etik kurallarının temel amacı, temel etik ilkelere uyulmasına karşı olan tehditleri belirlemek, belirlenen tehditlerin önemini değerlendirmek ve bu tehditleri ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir seviyeye düşürmek için gerekli önlemleri almaktır. Muhasebe mesleği dünyada değişik kültür ve kuralların uygulandığı bir çevrede faaliyet göstermektedir. Ancak her ülke Uluslararası Etik İlkelerin temel felsefesini esas aldığı anda küresel çapta muhasebe güvenilirliği sağlanmaktadır.⁹¹

Muhasebenin sosyal sorumluluk ilkesi gereğince tüm kamuya karşı sorumlu olduğu bilinen bir gerçektir. Müşteriler, kredi kuruluşları, devlet, işveren, çalışan, yatırımcı ve finans dünyası kısaca ekonomik ve ticari düzenin sağlanmasında meslek mensuplarının objektif ve dürüst davrandıkları konusunda güvence oluşturulmuş olmalıdır. Bu güvence

⁸⁹ Tamer Aksoy, "Bağımsız Denetim Şirketleri İçin Ulusal Ve Uluslararası Düzenlemelerle Uyumlu Çok Yönlü Bir İç Kontrol Anket Formu Önerisi", **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı 73, 2005, (ss.168 – 202) s. 181

⁹⁰ SPK, Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ, a.g.tb., Kısım 4, Bölüm 1, Md.6

⁹¹ International Federation of Accountants, **Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants**, IFAC, New York, 2010, (sec.100), p.9

mesleğe kamu yararına olma sorumluluğu yükler. Kamu yararı, meslek mensubunun hizmet verdiği kişiler ve kurumların toplumsal refaha ulaşmasındaki katkısı olarak tanımlanır. Tüm meslek mensuplarına uygulanacak genel kuralların başında denetçilerin mesleki yeterliliğe sahip, gerçekçi, doğru ve tarafsız olması gelmektedir. Bu sayede denetçiler karşılaştıkları çıkar çatışmalarını engelleyebilirler. Çıkar çatışmalarının en büyüğü müşteri ve muhasebe meslek mensubu arasında gerçekleşir. Bir müşterinin en çok önemseydiği konu ödeyeceği vergidir ve genelde müşteriler muhasebecilerini daha çok vergiyi ayarlayan kişiler olarak görürler. Ancak muhasebe meslek mensubu etik ilkeler doğrultusunda bunu önleyebilmelidir. Bir diğer çıkar çatışması da meslek mensupları arasında gerçekleşir. Meslek mensupları kendilerini tanıtırken; sundukları hizmetler, yeterlilikler ve deneyimleri konusunda abartılı iddialarda bulunmamalı, diğer meslektaşlarına iftira atmamalıdır. Bunun dışında sınır ötesi faaliyetlerde bulunan meslek mensupları iki ülke arasında farklı etik ilkelerle karşı karşıya kaldığında IFAC ilkelerini temel alarak hareket etmelidir. Ayrıca meslek mensubu müşterisinin veya işverenin işleri ile ilgili elde ettiği bilgilerin gizliliğine saygı göstermelidir.⁹²

Serbest çalışan meslek mensuplarına uygulanacak kurallar, genel kuralların daha ayrıntılandırılmış şeklidir. Bağımsızlık, mesleki yeterlilik, meslekle bağdaşmayan uygulamaları kapsamakla birlikte alınan ücretler, müşterinin şahsi paralarının meslek mensubunda bulunmasının getirdiği yükümlülükler, reklam ve teşvikler konularından da bahsedilmiştir. Yeni iş kurma veya iş değişikliği esnasında diğer meslek mensuplarıyla kurulacak iletişimin yasal ve ahlaki düzenlemeler çerçevesinde yapılması gerektiği üzerinde de durulmuştur.⁹³

Etik kavramı muhasebe mesleği açısından ayrı bir önem taşımaktadır. Çünkü muhasebe mesleğinin konuları, çok net bir konuda bile, iki değişik muhasebecinin iki farklı sonuca ulaşmasına neden olacak şekildedir.⁹⁴ Buna önlem olarak muhasebe mesleğinin etik kuralları oluşturulmuştur. Etik kuralların varlığı ahlak dışı davranışlara bir sınır getirerek, olası belirsiz durumlara yol göstermeye çalışır. Ancak bu etik kurallar da ahlaki ikilemleri çözmede yetersiz kalabilmektedir. Bunun nedeniyse her kural gibi etik kurallarında ihlal

⁹² International Federation of Accountants, a.g.e., (sec.100), p.10

⁹³ a.g.e., (sec.200), p.21-22

⁹⁴ Peter Moizer, "An Ethical Approach to the Choices Faced by Auditors", **Critical Perspectives on Accounting**, Vol. 6, No. 5, October, 1995, (pp.415-431), p. 415

edilebilmesidir.⁹⁵ Kişilerin hile ve etik dışı davranışları karşılığında elde edecekleri menfaat yüksekse, bu kurallar çok da anlam ifade etmemektedir.

2.1.2. Hata Hile Ve Yolsuzluk Kavramları

Hile, Arapça kökenli bir kelime olup, birini aldatmak, yanıltmak için yapılan düzen, dolap, oyun veya entrika anlamını taşımaktadır.⁹⁶ Adil olmayan yasa dışı avantajlar elde etmek veya kasıtlı olarak zarara sebebiyet vermek amacıyla gerçekleştirilen hileler ile bir kişi veya bir işletme sahip olduğu varlıklardan mahrum bırakılmaktadır⁹⁷. Hile, hileli eylemi gerçekleştirenin kendi menfaati adına aldatma yoluyla bir kıymeti elde etmesi veya bir yükümlülüğünden kaçınmasıdır.⁹⁸ Yani bilfiil yanlış beyanlarda bulunarak karşı tarafı aldatmak, hile olduğu kadar açıklama yapılması gereken hususlarda sessiz kalmak da hile sayılmaktadır.⁹⁹ Genel olarak bir eylemin hile sayılması için aşağıdaki unsurları içermesi gerekmektedir: ¹⁰⁰

- Hileyi yapan kişi tarafından gizlice sürdürülmesi,
- Hile yapan kişinin kendisine yarar sağlaması,
- Kesinlikle kasıt unsuru bulunması,
- Başka bir tarafın aldatılmış olması,
- Başka bir tarafın zarar görmesi.

Muhasebe açısından bakıldığında hile; işletme kayıt, belge ve hesaplarının belli bir çıkar sağlamak ve başkalarını yanıltmak amacıyla gerçek durumu yansıtmayacak şekilde düzenlenmesi, tahrif edilmesi ve gizlenmesi olarak ifade edilmektedir.¹⁰¹ Bir olayın oluşumundan işletme ile ilgili karar alıcılara rapor edilmesi aşamasına kadar devam eden

⁹⁵ Don W. Finn – Paul Munter – Thomas E. McCaslin, “Ethical Perceptions of CPAs”, **Managerial Auditing Journal**, Vol. 9 No.1., 1994, (pp.23-28), p. 28

⁹⁶ TDK, a.g.w., (01.02.2011)

⁹⁷ Arens Loebbecke, **Auditing: An Integrated Approach**, Eight Ed.Prentice Hall International Inc., 2000, p.146

⁹⁸ Grace Duffield – Peter Grabosky, “The Psychology of Fraud”, **Trends and Issues in Crime and Criminal Justice**, Australian Institute Of Criminology, No. 199, March, 2001, (pp.1-6), p.2

⁹⁹ Oğuzhan Ardıç – Emel Ersol, **Borçlar Hukuku**, 5.Basım, Agon Bilgi Akademisi, Ankara, 2007,s.71

¹⁰⁰ Nejat Bozkurt, **İşletmelerin Kara Deliği: Hile, Çalışan Hileleri**, Alfa Yayınları, İstanbul, 2009, s.60.

¹⁰¹ Ramazan Irmak - Bülent Çağlayan - Gül Arslan Kurnaz - Behçet Bal., **Muhasebenin Genel Esasları Muhasebe Hata ve Hileleri İle Bunların Tespit Yöntemleri ve Hesapların Denetimi**,1. Baskı, Şafak Matbaacılık, Ankara, 2002, s.39

muhasabe sürecinde, karar alıcıların bilgisi dışında kasıtlı olarak ve art niyetle maddi zarara uğrayacakları şekilde basılı veya dijital ortamda, ulusal veya uluslararası mevzuata aykırı davranmak, davranmaya teşvik etmek veya suça iştirak etmek muhasabe hilesidir.¹⁰² İşletme yönetimi ile yönetimden sorumlu kişiler, işletme çalışanları veya üçüncü şahıslar kasıtlı olarak adil veya yasal olmayan bir menfaat sağlamak amacıyla aldatma içeren davranışlarda bulunarak hileye sebebiyet vermektedirler.¹⁰³

Hile toplumsal alanda gerçekleşen bir eylemdir ve ekonomi, işletmeler ve bireyler üzerinde ağır sonuçları bulunmaktadır. Hırsla aldatma olasılığı bir araya geldiğinde daha da yaygınlaşan hile,¹⁰⁴ günümüz işletmelerinin önemli bir sorunu haline dönüşmüştür. İşletmeler varlıklarının hatırı sayılır bir kısmını çalışanlar veya yöneticiler tarafından yapılan hileler nedeniyle kaybetmektedirler.¹⁰⁵

Sözlük anlamı ile kötüye kullanma olarak tanımlanan¹⁰⁶ yolsuzluk kavramı ise, maddi menfaat ya da parasal olmayan özel amaçlara yönelik olarak yetkinin yasadışı kullanımını içeren davranış ve eylemleri kapsamaktadır.¹⁰⁷ Her ne kadar hile ve yolsuzluk kavramları birlikte ve hatta aynı anlamda kullanılsa da aslında farklı durumları ifade etmektedirler. Hilenin en temel şekli, karar alıcıların kararlarını etkileyebilecek düzeydeki gerçeğe aykırı beyanlardır. Yolsuzluk ise genellikle, kanuna aykırı ve şahsi menfaatlere yönelik olarak gerçekleştirilen veya ihmal edilen görevleri kapsamaktadır. Her iki kavram da meslek etiğine aykırı davranışlar olup gerçek dışı sonuçlar meydana getirdiklerinden bir arada kullanılmalarında bir sakınca olmamakla birlikte hile kavramının içerisinde yolsuzluk suçunun ihmal edildiği görülmektedir.¹⁰⁸

Bütün dünyada yolsuzluk öncelikle kamu yönetiminin bir hastalığı, kötü yönetişimin en önemli göstergelerinden biri olarak görülmekte¹⁰⁹ ve daha çok kamu

¹⁰² Kıymet Çalıyurt, “Muhasebede Hile Eğitiminde Uluslararası Gelişmeler Ve Türkiye Açısından Degerlendirme”, **XXVI. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu**, Antalya, 2007, s.202

¹⁰³ SPK, **Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ**, a.g.tb, 6. Kısım, 1. Bölüm, Md. 4/4.

¹⁰⁴ Silverstone –Sheetz, **a.g.e.**, p.3

¹⁰⁵ Nejat Bozkurt, “Mali Tablolarda İşletme Yönetimleri Tarafından Yapılan Muhasebe Hileleri”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Yıl.9, Sayı:12, Nisan 2000, (ss.15-22), s.16

¹⁰⁶ TDK, a.g.w., (01.02.2011)

¹⁰⁷ Mali Suçları Araştırma Kurulu (MASAK), “Yolsuzluk”, http://www.masak.gov.tr/Yolsuzluk/genel_bilgi.htm, (09.10.2010)

¹⁰⁸ H. Labuschagne – G. Els, “Corruption And Fraud: Any Lessons For The Auditor?”, **Meditari Accountancy Research**, Vol. 14 No. 1 2006, (pp.29-47), p.30

¹⁰⁹ Mehmet Aközer, “Kamuoyu Gözüyle Kamuda Yolsuzluk”, **Görüş**, Sayı. 57, Aralık, 2003, (ss.14 – 22), s.14

gücünün özel çıkarlar amacıyla kötüye kullanılması olarak ifade edilmektedir.¹¹⁰ Burada özel çıkar sadece bir bireyin değil bir grubun, bir siyasi otoritenin veya bir ailenin çıkarı da olabilmektedir.¹¹¹ Kamu görevi yapan kişiler, kendilerine emanet edilen kamusal yetkiyi kötüye kullanarak kendilerini ya da yakınlarını yasadışı bir biçimde zenginleştirmekte ve¹¹² devlet hazinesini zarara uğratmaktadır. Ancak yolsuzluk kavramı sadece bir kamu yetkisinin kural dışı ve amaç dışı kullanımı ile sınırlı değildir. İhale ve işe alma süreçleri başta olmak üzere yolsuzluk özel sektörde de gözlemlenen bir olgudur. Daha kapsamlı olarak ele alındığında, herhangi bir görevin özel çıkarlar için kötüye kullanılmasını içeren¹¹³ yolsuzluk, bir çalışanın işletmesinde, işverenin veya bir başkasının haklarını göz ardı ederek, var olan gücünü kendisine veya bir başkasına yarar sağlayacak biçimde kullanmasıdır. Belirli bir ayrıcalık ya da çıkar elde etmenin maliyeti olan yolsuzluk olgusuna¹¹⁴ çalışanların rüşvet, menfaat çatışması ve ekonomik zorbalık gibi olumsuz olayların içinde rol alması örnek olarak gösterilebilir.¹¹⁵

Kaynakların kullanılmasında tek elci yetkiye sahip olan, görevleriyle ilgili konularda tek başlarına karar alma yetkilerini kötüye kullanan ve hesap verme mekanizmaları bulunmayan çalışanların bu süreçte kendi çıkarlarını gözetmeleri yolsuzluğa neden olmaktadır. Böylece, yolsuzluğu aşağıdaki formülle açıklayabiliriz:¹¹⁶

Yolsuzluk = Tekelci Yapılar + Tek Başına Karar Alma Yetkisi + Hesap Vermeme

Her ne kadar yolsuzluk, hem kamu sektörünü hem de özel sektörü kapsayabilecek bir şekilde toplumun her alanında görülebilse de genel kanı, yolsuzluğun, kamu kesimini ilgilendiren bir olgu olduğu yönündedir. Bunun en önemli nedeni, kamu sektöründeki yolsuzlukların, özel sektördeki yolsuzluklardan daha geniş bir kesime yönelik sorunlara

¹¹⁰ World Bank, **Helping Countries Combat Corruption: The Role of the World Bank**, Poverty Reduction and Economic Management The World Bank, September, 1997, p.8

¹¹¹ Vito Tanzi, "Corruption Around the World: Causes, Consequences, Scope, and Cures", **IMF Working Paper**, WP/98/63, 1998, p.2.

¹¹² Aközer, a.g.m., s.15

¹¹³ TEPAV, "Bir Olgu Olarak Yolsuzluk: Nedenler, Etkiler Ve Çözüm Önerileri", TEPAV Yolsuzlukla Mücadele Kitapları-1, 2. basım, Ankara, 2006, s.23

¹¹⁴ Alejandro Chafuen - Eugenio Guzman, "Economic Freedom and Corruption", **In 2000 Index of Economic Freedom**, Ed. Gerald O'Driscoll Jr. - Kim Holmes - Melanie Kirkpatrick, Heritage Foundation Press, USA, 2000, (pp.51-63), p.53

¹¹⁵ Özgür Çatıkkaş - Yıldırım Ercan Çalış, "İşletmelerde Muhasebe Hilelerinin Önlenebilmesi İçin Hile Belirtileri" **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**. Cilt 9, Sayı.2, 2007,s.192

¹¹⁶ TEPAV, a.g.e., s.23

yol açabilmesidir. Ayrıca kamu sektöründeki yolsuzluklar engellendiği zaman, özel sektör yolsuzlukları da daha kolay kontrol altına alınabilmektedir.¹¹⁷

Yolsuzlukla elde edilenlerin mutlaka parasal olması ya da maddi değer taşıması gerekmemektedir. Sağlanan çıkar, maddi boyutta olduğunda ceza kanunlarında da tanımlanan rüşvet ve benzeri suçlar işlenmiş olmaktadır. Ancak yolsuzluğun tek biçimi bu değildir; siyasal veya toplumsal itibar kazanmak ve psikolojik doyum sağlamak için yetkilerin amaç dışı kullanımı da yolsuzluk kapsamında değerlendirilmelidir.¹¹⁸

Bir yolsuzluk eylemi dört temel unsurdan oluşmaktadır. Bunlar; ortak yetkiyle donatılmış kişi ya da kişiler, kişi ya da grubun karar alma gücünü veya ortak yetkilerini düzenleyen mevcut kurallar, kuralların kişi ya da grup tarafından ihlal edilmesi ve kuralların ihlal edilmesi sonucunda kişi ya da gruba çıkar sağlanırken ortak değerlere zarar verilmesi olarak sıralanabilmektedir.¹¹⁹

Hata terimi ise istenmeden yapılan yanlış beyanları ifade etmektedir.¹²⁰ Hatalarda kasıt unsuru yoktur. Hatalar, bilgi eksikliği, dikkatsizlik veya ihmal gibi nedenlerden kaynaklanmaktadır.¹²¹ Borçlar kanununa göre de hata, iradesini beyan eden tarafın kendi alanında dışarıdan etki yapılmaksızın yanlışlanması ile oluşmaktadır.¹²² Muhasebe hataları daha çok; finansal tabloların hazırlanırken verilerin toplanıp işlenmesi ve muhasebe ilkelerinin uygulanması sırasında ortaya çıkmaktadır. Bununla birlikte olayları görememekten veya yanlış yorumlamaktan dolayı yapılan yanlış muhasebe tahminleri de hata kapsamına girmektedir. Bu açıdan hatalar, yapılaş şekillerine göre; matematiksel hatalar, kayıt ve nakil hataları, unutma ve tekrar kaydetme, muhasebe hataları ve değerlendirme hataları olarak sınıflandırılabilirler.¹²³

¹¹⁷ Jens Chr Andving, Et al., **Research on Corruption: A Policy Oriented Survey**, Commissioned by NORAD, Final Report, Chr. Michelsen Institute (CMI) & Norwegian Institute of International Affairs (NUPI), 2000, p.11

¹¹⁸ TOBB, **Avrupa Birliğine Tam Üyelik Sürecinde Türkiye’de Yönetimin Yeniden Yapılanması**, TOBB Yayını, Ankara, 2000, s.114-115

¹¹⁹ Mark E. Warren, “Corrupting Democracy,” **Annual meeting of the American Political Science Association**, Boston, 2002, p. 11-12

¹²⁰ TDK, a.g.w., (01.02.2011)

¹²¹ Hasan Kaval, **Muhasebe Denetimi: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları**, 2. Baskı, Gazi Kitabevi, 2005, s.64

¹²² Şener Akyol, **Borçlar Kanunu**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1996, s. 292

¹²³ Kaval, a.g.e., s.64

Muhasebede hata ve hilelerin ayrımında en temel kıstas, kasıt unsurudur.¹²⁴ Ancak bu ayrımın yapılması, kasıt unsurunun ortaya çıkarılmasına bağlı bulunduğundan, oldukça güç bir iştir. Subjektif nitelik taşıyan¹²⁵ ve bu nedenle de değerlemesi oldukça zor olan kasıt, sözlük anlamı olarak, amaç, istek, maksat anlamını taşımaktadır.¹²⁶ Dolayısıyla bir eylemin kasıtlı yapılması, isteyerek veya maksatlı olarak yapılması demektir. Bir başka deyişle, haksızlığın sonucunun, fail tarafından istenmiş olması durumunda kasıt vardır. Kasıt bir irade bilincini içermektedir.¹²⁷

Muhasebe hata ve hilelerinin ayrımında en temel kıstas kasıt olmakla birlikte bazı durumlarda kasıt unsuru olmaksızın tespit edilen düzensizlikler de muhasebe hilesi olarak sayılabilmektedir. Bu durumlar aşağıdaki gibi sıralanabilmektedir.¹²⁸

- Aynı yönde ve sıklıkla devam eden düzensizliklerin varlığı,
- Düzensizliğin kolayca anlaşılması olanağı varken yanlışlığı gidermek için yeni bir yanlışlığın yapılması,
- Yapılan yanlışlıkların işletme düzeyinde değer olarak yüksek olması,
- Düzensizliğin işletme sahipleri, yöneticiler ve çalışanların yararına olup diğer karar alıcıların dolaylı veya dolaysız zararına olması.

Uygulamada, muhasebe hatalarının kayıtlar üzerinde, hile ve yolsuzlukların ise daha çok belgeler üzerinde yapıldığı görülmektedir. Hatalar her ne kadar finansal tabloları çarpıtsalar da kasıtsız olarak yapıldıkları için anlaşıldıklarında çalışanlar tarafında düzeltilebilirler.¹²⁹ Ancak kasıtlı ve planlı bir şekilde yapıldıklarından dolayı muhasebe hile ve yolsuzluklarının tespiti oldukça zor olup, muhasebe sistemi içinde kendiliğinden ortaya çıkmaları da beklenmemektedir. Çünkü insan zekâsı sürekli olarak bu konuda yeni yöntem ve usuller bulmaktadır. Hilelerin ortaya çıkarılmasında, denetçinin formasyon,

¹²⁴ William F Messier, “**Auditing: A Systematic Approach**” The McGraw- Hill Companies Inc., New York, 1997, s.14

¹²⁵ Mustafa Fadıl Yıldırım, **Borçlar Hukukuna Göre Sözleşmenin Kuruluşunda Hile**, Nobel Yayınları, Ankara 2002, s.126

¹²⁶ TDK, a.g.w., (31.10.2010)

¹²⁷ Mehmet Özbirecikli, “Bağımsız Denetçinin Müşteri Firmanın Yolsuzluk Eylemi Karşısındaki Tutumu: Şirket Yolsuzluk Vakaları ve Yasal Düzenlemeler Çerçevesinde Bir İnceleme”, **Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi**, Yıl: 5, Sayı: 18, Nisan, 2006, (ss.1-17), s.5

¹²⁸ Hasan Gürbüz, **Muhasebe Denetimi**, Bilim Teknik Yayınları, İstanbul, 1995, s.62

¹²⁹ Güredin, **a.g.e.**, s.133

tecrübe ve becerisi çok önemlidir. Bu nedenle inceleme sırasında denetçilerin çok dikkatli ve araştırmacı olması gereklidir.¹³⁰

Bir işletmenin muhasebe kayıtlarında ve dolayısıyla mali tablolarında yapılan olağan olmayan düzenlemeler, maskelemeler, yolsuzluklar, hileler küçük bir kesime yarar sağlarken önemli bir kesim üzerinde zararlara neden olmaktadır. Yapılanlardan mikro düzeyde yatırımcılar, borç verenler, çalışanlar, satıcılar zarar görürken, makro düzeyde devlet ve kamuoyu etkilenmektedir.¹³¹

2.1.2.1. Hile Ve Yolsuzluklara Başvurulmasının Temel Nedenleri

Geçmiş çok eskilere dayanan hile ve yolsuzluklara ilişkin en basit tespit 11. yüzyılda Çin’li reformist Wang An Shih tarafından yapılmıştır. Wang An Shih’e göre yolsuzluğun iki temel nedeni vardır.¹³² Bunlardan ilki kötü kanundur. Kötü kanun, gerek devletin gerekse işletmelerin yönetmelik, usul ve politikalarındaki yetersizlikleri ifade etmektedir. İkinci neden ise kötü insandır. Kötü insan ise etik ve ahlak ilkelerine aykırı, bencil davranışlara sahip kişileri içermektedir. Her ne kadar bu iki neden ayrı ayrı sıralansa da kötü kanunların da insanlar tarafından hazırlanıp uygulandığı unutulmamalıdır. İşletmeler ne kadar kurumsallığa ve güçlü bir iç kontrol sistemine sahip olursa olsun dürüst olmayan insanların her yerde var olabileceği bir gerçektir ve bu nedenle hile riski her zaman mevcuttur.¹³³

Hile suçunu işleyen insanlar, bu suçu işlemeyen insanlardan görünüşte pek farklı değildirler. Hatta birçok suçlu iş ortamında en çok sevilen ve hatta en az şüphelenilen insanlardır. Hile yapan kişiler dış görünüşlerinden anlaşılamamaktadır.¹³⁴ Günlük hayatlarında “iyi veya ahlaklı” olarak nitelendirebileceğimiz bu insanların nasıl ve neden mesleki ahlaka aykırı davranışlarda bulunduklarını açıklayan en bilinen ve en temel teori¹³⁵

¹³⁰ MHUD, **Denetim İlke Ve Esasları**, 3. Baskı, Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, Ankara, 2004, s.128

¹³¹ Bozkurt, “Mali Tablolarda İşletme Yönetimleri Tarafından Yapılan Muhasebe Hileleri”, a.g.m. , s.16

¹³² United Nations Development Program, <http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/eropa/unpan002665.pdf>, (31.10.2010), p.6

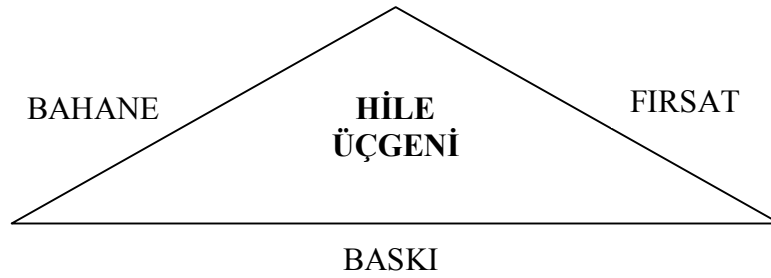
¹³³ H.Neil Fishman, “Signs of Fraud:A Case by Case Review”, **CPA Journal**, Vol:71, No:3, March 2001, (pp.58-59), p.59

¹³⁴ R.Howard Davia et al., **Management Accountant’s Guide to Fraud Discovery and Control**. John Wiley & Sons Inc., 1992, p.50

¹³⁵ Jane E. Baird - Robert C. Zelin, “An Examination of the Impact of Obedience Pressure on Perceptions of Fraudulent Acts and the Likelihood of Committing Occupational Fraud”, **Journal of Forensic Studies in Accounting and Business**, Winter, 2009, (pp.1-15), p.1

ilk olarak sosyolog ve kriminolog Donald R. Cressey'nin 1953 yılında yayınlanan "Başka İnsanların Paraları: Zimmetin Sosyal Psikolojisi Üzerine Bir Çalışma" adlı kitabında ortaya koyduğu¹³⁶ ve daha çok beyaz yakalı suçlarını açıklamaya yönelik olarak geliştirilen "hile üçgenidir"¹³⁷. 1980'li yılların başlarında Steve Albrecht tarafından kriminolojiden muhasebeye uyarlanan hile üçgeni¹³⁸ üç temel unsurdan oluşmaktadır. Bireyleri hile yapmaya teşvik eden bu unsurlar: Fırsat, Baskı, Bahane olarak sıralanabilmektedir.¹³⁹ Hile üçgenini oluşturan baskı, fırsat ve kendini haklı gösterme çabaları her türlü hile davranışının altında yatan ortak unsurlardır.¹⁴⁰

Şekil 1.1.: Hilenin Yapmanın Nedenleri (Hile Üçgeni)



Kaynak: Sridhar Ramamoorti, The Psychology and Sociology of Fraud: Integrating the Behavioral Sciences Component Into Fraud and Forensic Accounting Curricula, Issues In Accounting Education Vol. 23, No. 4 November 2008, pp. 521–533, s.525

Hile üçgeninin en kritik unsuru fırsat unsurudur. Bir hilenin yapılabilmesi veya bir çalışanın sadece hile yapmayı düşünebilmesi bile fırsat unsurunu gerektirmektedir.¹⁴¹ Koşullar ve içinde bulunulan ortam, yönetim veya çalışanların hile ve yolsuzluk yapmasına fırsat oluşturmaktadır.¹⁴² Özellikle etkin bir iç kontrol ve denetim mekanizmasının

¹³⁶ Yung-I Lou, - Ming-Long Wang, "Fraud Risk Factor Of The Fraud Triangle Assessing The Likelihood Of Fraudulent Financial Reporting" **Journal of Business & Economics Research**, Vol: 7, No: 2, February, 2009, (pp.61-78), p.62

¹³⁷ George E. Curtis, "Legal and Regulatory Environments and Ethics: Essential Components of a Fraud and Forensic Accounting Curriculum", **Issues In Accounting Education**, Vol. 23, No. 4, November 2008, (pp.535–543), p. 536

¹³⁸ Freddie Chooa –Kim Tan, "An 'American Dream' Theory Of Corporate Executive Fraud", **Accounting Forum**, Vol: 31, No: 2, 2007, (pp.203–215), p.206

¹³⁹ Sridhar Ramamoorti, "The Psychology and Sociology of Fraud: Integrating the Behavioral Sciences Component Into Fraud and Forensic Accounting Curricula", **Issues In Accounting Education** Vol. 23, No. 4 November 2008, (pp.521–533), s.525

¹⁴⁰ Hasan Abdioğlu, "Mortgage Sözleşmelerinde Üçüncü Taraflarca Yapılan Hileler ve Bu Hileleri Ortaya Çıkarmaya Yönelik Kırmızı Bayraklar", **Muhasebe Finansman Dergisi**, Sayı: 35, 2007, (ss.160-172) ,s.163

¹⁴¹ Mell Duvall, **Dirty Deeds**, Priority-A Pitney Bowes Publication, <http://www.prioritymagazine.com/jan03/dirtydeeds0103.html>, (08.05.2010), p.3

¹⁴² Thomas Buckhoff, "Employee Fraud: Perpetrators and Their Motivations", **The CPA Journal**. No.71, 2001, (pp.72-73), p.72

olmadığı işletmelerde çalışanlar, daha kolay hile yapabilmeleri, hile yaptıkları zaman sonuca ulaşip kazanç sağlamaları ve yakalanma olasılıklarının düşük olması nedenleriyle hileye başvurdıkları görülmektedir.¹⁴³ İşletmelerde hileyi önlemeye yönelik oluşturulan sistemlerdeki başarısızlık hilenin gerçekleştirilmesini sağlayan fırsatları da arttırmaktadır.¹⁴⁴ Bununla birlikte hile ve yolsuzluklara neden olan en büyük fırsat işletmelerde görevlerin ayırımı ilkesine uyulmamasıdır.¹⁴⁵ Pek çok işletmede hala varlıkların ediniminden kayıtlanmasına ve hatta satışına kadar geçen süreçten tek bir kişi sorumludur. Bu durum da kişilere istedikleri davranışı gerçekleştirmede büyük özgürlükler tanınmaktadır.

Fırsatlar, hile ve yolsuzlukların gerçekleştirilmesi için çok önemli bir unsur olmakla birlikte çoğu zaman tek başına yeterli değildir. Fırsatların farkına varan her çalışan hile yapma cesaretini gösterememektedir. Ancak baskı unsuru ile karşılaşıldığında suç işleme kararı daha kolay alınmakta ve baskı fırsatla birleştiğinde hile ve yolsuzluk riski büyük ölçüde artmaktadır. Baskı, suç işlemede çok önemli ve etkili bir motivasyon kaynağıdır.¹⁴⁶ Daha çok kişilerin özel hayatlarında meydana gelen aşırı borçlanma, kötü alışkanlıklar gibi sorunlar çalma dürtüsünü arttırırken;¹⁴⁷ endüstride yaşanan krizler, kısa vadedeki bütçe hedefleri veya ekonomik performansa dayalı ücretlendirme sistemleri gibi organizasyonel baskılar da kişileri suça yönltebilmektedir.¹⁴⁸ Özellikle sermaye piyasalarında hisseleri işlem gören işletmeler sürekli olarak finansal bir baskı ile karşılaştıklarından daha büyük bir hile ve yolsuzluk riskine sahiptirler.¹⁴⁹ Çünkü bu işletmelerle ilgili tahminlerdeki en ufak sapma piyasada paniğe yol açarak şirket hisse senetlerinin satılmasına ve fiyatların bu durumdan önemli ölçüde etkilenmesine neden olabilmektedir.¹⁵⁰

¹⁴³ Howard M. Schilit, “Can We Eliminate Fraud and Other Financial Shenanigans?”, **USA Today Magazine**, Vol:123, Issue:2592, September 1994, (pp.83-84), p.83

¹⁴⁴ The Lebanese Association of Certified Public Accountants (LACPA)- Illuminations, “The Fraud Triangle and What You Can Do About It”, **The Certified Accountant Magazine**, Issue 37, 1st Quarter 2009, (pp.68-69), p. 69

¹⁴⁵ Güredin, a.g.e., s.137

¹⁴⁶ Jeffrey Wilks - F.Mark Zimbelman, “Decomposition of Fraud-Risk Assessments and Auditors' Sensitivity to Fraud Cues”, **Contemporary Accounting Research**.Vol:21, No:3, 2004, (pp.719-745), p. 730-731

¹⁴⁷ Tommie W. Singleton - Aaron J. Singleton, **Fraud Auditing and Forensic Accounting**, Fourth Edition, John Wiley & Sons, Inc, 2010, p.44

¹⁴⁸ Ergün Küçük – Şaban Uzay, “Hileli Finansal Raporlamanın Oluşumu Ve Doğurduğu Sorunlar”, **Erciyes Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi**, Sayı: 32, 2009, (ss.239-258), s.245

¹⁴⁹ Kenyon – Tilton, a.g.e., p.133

¹⁵⁰ Ian Griffiths, **New Creative Accounting**, Palgrave Macmillan Press., London, 1995, p.2-3

Hile yapanın, psikolojik olarak yaptığı hileyi haklı çıkarma çabası ise hile üçgeninin üçüncü unsuru olan bahane olarak karşımıza çıkmaktadır. Hileli davranışta bulunanlar, kişisel ahlâk anlayışlarına uygun olarak hileli davranışlarını meşrulaştırmaya veya inkar etmeye çalışmaktadırlar.¹⁵¹ Hileli davranış çeşitli bahanelerle mazur gösterildikten sonra, baskı ve fırsat arasında bir köprü oluşturmakta ve hile üçgeni tamamlanmaktadır. Kişiler yaptıkları eylemin ahlaki nitelik taşımadığını bilseler de buldukları bahaneler ile aslında kendi vicdanlarını rahatlatmaya çalışmaktadırlar. Bu nedenle normal yaşantısında çok dürüst ve ahlaklı bir insanın yaptığı yolsuzluğu meşrulaştırması dürüst kişiliğe sahip olmayanlara göre çok daha zordur.¹⁵²

İşletmelerin çalışma politikaları da çalışanların hileye yönelik bahanelerini doğrudan etkilemektedir. Eğer bir işletmede çalışanlar arasındaki gerek ekonomik gerekse sosyal yönden eşitsizlik fazla ise, düşük statülü bireylerin suç işleme kararları da o kadar fazla olmaktadır.¹⁵³ Bununla birlikte ahlaki davranışlara önem verilmeyen şirket kültüründe hile ve yolsuzluklar kaçınılmazdır. Örneğin müşterilerini aldatarak satışlarını arttırmayı devamlılık haline getiren bir işletmede, çalışanların da mesailerini fazla göstermeyi veya giderlerini şişirmeyi kendilerine hak görmeleri beklenen bir durumdur.¹⁵⁴ Daha çok beyaz yakalı suçu olarak ele alınan hile ve yolsuzluklar için en bilinen bahaneler aşağıdaki gibi örneklendirilebilmektedir:¹⁵⁵

- Herkes zengin oluyor, ben neden olmayayım
- Parayı alarak geçici olarak borçlanmış sayılıyım, kazanınca geri iade edeceğim
- Ben zaten bu ek gelirleri, işyerindeki performansım ile hak ediyorum
- Burada mağdur olan kimse yok, ben kimseyi incitmedim, aksine herkes kazandı.
- Bu çok da büyütülecek bir mesele değil

¹⁵¹ K.Bonita Peterson – Paul E. Zikmund “10 Truths You Need to Know About Fraud”, **Strategic Finance**, May, 2004, (pp.28-34), p.30-31

¹⁵² LACPA, a.g.m, p.69

¹⁵³ Necmiye Cömertler – Muhsin Kar, “Türkiye’de Suç Oranının Sosyo-Ekonomik Belirleyicileri: Yatay Kesit Analizi”, **Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi**, Cilt. 62, Sayı.2, Nisan-Haziran, 2007, (ss.1-17), s.2-3

¹⁵⁴ Güredin, a.g.e., s.137

¹⁵⁵ Ramamoorti, a.g.m., p.526

2.1.2.2. Hile Ve Yolsuzluklarının Türleri

Bireysel menfaatler sağlamak amacıyla işletme çalışanlarınca veya tepe yönetimince yapılan muhasebe hileleri pek çok farklı alanda ve türde işletmelerin karşısına çıkmaktadır. Gelişen ekonomilerle birlikte gerek ölçek gerekse çeşitlilik açısından artış gösteren hile ve yolsuzluklar genel olarak iki başlık altında incelenmektedir. Bunlardan ilki daha çok çalışanlar tarafından varlıkların kötüye kullanılması şeklinde gerçekleştirilen hilelerdir. Diğerisi ise işletme yönetimi tarafından gerçekleştirilen hileli finansal raporlardır.

2.1.2.2.1. Varlıkların Kötüye Kullanılması

İşletme varlıklarının, çalışanlar tarafından kişisel amaçları doğrultusunda çalınması, zimmete geçirilmesi veya yok edilmesi şeklinde gerçekleşen hile türüdür. Genellikle alt kademe çalışanlar tarafından gerçekleştirilen bu tür yolsuzluklar finansal tablo yolsuzluklarına oranla daha küçük ve önemsizdir.¹⁵⁶ Çalışanlar genellikle sadece kendi çıkarları için hileye başvurmaktadırlar. Bu nedenle sadece kendi ihtiyaçlarını karşılamaya yetecek kadar işletmenin varlıklarını tüketmekte, devlet veya toplumdan çok çalıştıkları işletmeye zarar vermektedirler.

Çalışanlar tarafından yapılan hileler çoğu zaman işletmeler tarafından fark edilmeyecek kadar önemsiz boyutlardadır. Ancak bütün hileler genellikle küçük çaplı başlamakta ve zamanla büyümektedirler.¹⁵⁷ Genellikle bireyler tarafından başlatılan hile ve yolsuzlukların tespit edilmedikleri takdirde, işletme içinden veya dışından kişilerin ve hatta yönetimin işbirliği ile önemli boyutlara ulaştığı görülmektedir.¹⁵⁸ Pek çok işletmenin çalışanları üzerindeki en önemli hedefi çalışanlara işletmeyi ve işletme kültürünü benimsetmektir. Bu nedenle çalışanların her zaman o işletmenin bir parçası olduğu ve işletmenin çıkarlarını koruyacağı farz edilmektedir. Bu güven atmosferi içerisinde, işletmelerin varlıkları, ticari sırları ve diğer hayati bilgileri genelde çalışanların kolayca ulaşabildikleri yerlerde bulunmaktadır.

Hile yapan çalışanlar genellikle en az şüphelenilenlerdir. Yaptıkları hileleri gizlemek amacıyla sürekli mesaiye kalıp yıllık izinlerini kullanmamaktadırlar. Özellikle, sahte veya yanıltıcı belge kullanımı, uygulamasının kolay olması ve daha az dikkat çekmesi nedeniyle işletme çalışanlarınca sıklıkla başvurulmuş bir yöntemdir. Bunları

¹⁵⁶ Güredin, a.g.e., s.134

¹⁵⁷ Gary D. Zeune, "Fraud and Theft Start Small", **NJ CPA Society Journal**, May-June, 2003, (pp.8-9), p.8

¹⁵⁸ Silverstone - Sheetz, a.g.e., s.8

yaparken de en büyük kozları işyerinde oluşturdıkları güven olmaktadır. Özellikle bir iş yerinde uzun süredir çalışan kişiler ve işverenler arasında oluşan yüksek güven bağı, hile ve yolsuzluklar için daha çok fırsat yaratmaktadır.¹⁵⁹

Çalışanlar yaptıklarının haklı bir davranış olduğuna kendilerini inandırarak¹⁶⁰ işletmelerinin varlıklarını rahatlıkla kötüye kullanmaktadırlar. Uygulamada en çok görülen çalışan hile ve yolsuzlukları aşağıdaki gibidir.

- **Çalma:** Çalışanların doğrudan işletme varlıklarına el koyması şeklinde gerçekleşen hile türüdür. Ofis malzemesi, sabit varlık, stok ve hurda hırsızlığı işletmelerde en çok işlenen çalışan suçlarıdır. İşletme açısından bu tip hırsızlıklar önemsiz boyutta oldukları için çoğu zaman fark edilmezler ve hatta bazen görmezden gelinirler. Ancak işletmeler bu küçük görünen hırsızlıklar nedeniyle toplamda büyük kayıplara uğramaktadır.

- **Zimmet:** Tek taraflı olma özelliği nedeniyle diğer yolsuzluk türlerinden ayrılan zimmet kavramı,¹⁶¹ çalışanların işletmelerine ait varlıkları yasalara aykırı şekilde kendisi ya da üçüncü kişiler için harcaması, kullanması ya da mülk edinmesidir. Zimmet suçuyla ilgili düzenlemeler Türk Ceza Kanunu (TCK) 247’de yapılmıştır.

Çeşitli biçimlerde yapılan para tahsilatları, kayıt altına alınmadan zimmete geçirilebildiği gibi varlıkların zimmete geçirilmesi fiilinde, işletme kontrollerini atlatmak amacıyla bazı yanlış veya yanıltıcı kayıt ve dokümanların düzenlenmesi de söz konusu olabilmektedir.¹⁶² Zimmet suçu özellikle ticari alacakların tahsili sırasında ve stokların alımı sırasında faturalar üzerinde değişiklikler yapmak şeklinde ortaya çıkmaktadır. Bunun dışında aşağıdaki hile ve yolsuzluk faaliyetleri de zimmet kapsamında ele alınmaktadır:

- ⊙ İşletmeye ait çeklerin üzerinde bir takım değişiklikler yapılarak çalınması veya çalışanların bu çekleri kendi çıkarları için kullanması,
- ⊙ Banka kayıtları ile oynanarak parasal kazanç sağlanması,

¹⁵⁹ Duvall, a.g.m., p.2

¹⁶⁰ Niall F. Coburn, “Corporate Investigations”, *Journal of Financial Crime*, Vol.13, No.3, 2006, (pp.348-368), p. 351

¹⁶¹ TEPAV, a.g.e. s. 10

¹⁶² AICPA, a.g.std, par.06, p.172

- ⊙ Yapılmaması gereken ödemelerin yapılması veya yapılan ödemelerin tekrarlanması,
- ⊙ İşletmeye gerçekte olmayan borçlar oluşturularak lehte ödemenin sağlanması,
- ⊙ Gerçekte olmayan kimselerden mal veya hizmet alınmış gibi belge düzenlenerek lehte ödeme sağlanması,
- ⊙ Arttırılmış kişisel sağlık, seyahat vb. harcamalar ile menfaat sağlanması,
- ⊙ İşletmenin ortaklara borçlu gibi gösterilerek ortaklara para aktarılması

• **Rüşvet ve İrtikap:** Rüşvet, çalışanların, görevlerinin gereklerine aykırı olarak bir işi yapması veya yapmaması için üçüncü şahıslarla vardığı anlaşma çerçevesinde bir yarar sağlamasıdır.¹⁶³ Yolsuzluk türleri içerisinde oldukça yaygın olarak görülen rüşvet¹⁶⁴ suçunda kişiler, ellerindeki yetkileri kötüye kullanarak menfaat sağlamaktadır. Rüşvetin, hediye ve bahşiş ile karıştırılmaması gerekmektedir. Hediye veya bahşişler sembolik nitelikte olup çalışanın menfaati söz konusu değildir.¹⁶⁵

Rüşvet suçu sırasında belgeli bir işlem söz konusu olmadığı için rüşvetin denetim teknikleriyle fark edilmesi oldukça zordur. Bu nedenle işletmeler açısından tehlikeli bir yolsuzluk türüdür.¹⁶⁶ Rüşvet suçu daha çok stokların veya maddi duran varlıkların alışı veya satışı sırasında ortaya çıkmaktadır.

Çalışanın, görevinin sağladığı nüfuzu kötüye kullanmak suretiyle kendisine veya başkasına yarar sağlanması veya bu yolda vaatte bulunulması¹⁶⁷ anlamına gelen irtikap suçunun rüşvetten farkı; bu süreçte, hizmet alan tarafın, ikna ya da manevi cebir yöntemleriyle memura bir bedel ödemeye zorlanmasıdır. Bu açıdan irtikap suçu, zorla yiyicilik, haraç veya aktif yiyicilik gibi adlarla da ifade edilmektedir.¹⁶⁸

¹⁶³ Türk Ceza Kanunu, No: 5237, 12/10/2004 Tarihli Resmi Gazete, Sayı :25611, Md.. 252

¹⁶⁴ Amanda L. Morgan, **Corruption: Causes, Consequences and Implications- A Literature Review**, The Asia Foundation Working Paper Series, No: 9, October, 1998, p.26

¹⁶⁵ TEPAV, a.g.e., s.19

¹⁶⁶ Singleton - Singleton, a.g.e., p. 56

¹⁶⁷ Türk Ceza Kanunu, a.g.k, Md. 251

¹⁶⁸ Coşkun Can Aktan, **Yolsuzlukla Mücadele Stratejileri**, Hak-İş Yayınları, Ankara, 2001,s. 56

- **Kayırmacılık:** Kayırmacılık, kamu işlemlerini yerine getiren görevlinin, yakınlarını haksız yere ve yasalara aykırı olarak kayırması, arka çıkmasıdır.¹⁶⁹ Daha çok personel alımında veya siyasal alanda kullanılan bu kavram işletme hile ve yolsuzlukları açısından ele alındığında çalışanların yetkilerini kötüye kullanarak eş dost ve tanıdıklarına düşük fiyattan satışlar yapması, karşı tarafın ihtiyaçları doğrultusunda faturalar üzerinde oynamalar yapması gibi uygulamalarla kayırmacılık suçunu işledikleri görülmektedir.

2.1.2.2.2. Hileli Finansal Raporlama

Hileli finansal raporlama, finansal tablolarda yer alması gereken tutarların veya açıklamaların kasıtlı olarak gösterilmemesi veya yanlış beyan edilmesi sonucu finansal tablo kullanıcılarının yanıltılması şeklinde gerçekleşen hile türüdür.¹⁷⁰ Genellikle üst yönetim veya işletme ortakları tarafından gerçekleştirilen bu tür hilelere, ahlaki ilkeleri olmayan, politika ve prosedürlerini tam olarak belirleyemeyen işletmelerde daha sık rastlanmaktadır.¹⁷¹

İşletmelerin bünyelerinde meydana gelen hilelere veya yolsuzluklara bakıldığında tepe yöneticilerinin ve işletme sahiplerinin yaptıkları finansal tablo hilelerinin, işletme çalışanlarının yaptıkları hilelerden anlamlı bir biçimde daha fazla olduğu ortaya çıkmaktadır. Üst yönetim, finansal raporlarda hile ve usulsüzlük yapma olasılığı en yüksek olan gruptur.¹⁷² Hatta finansal tablo hilelerinin hırsızlık, zimmet gibi hileleri gizlemek için de kullanılmaları nedeniyle, varlıkların kötüye kullanımı şeklinde oluşan çalışan hilelerini de kapsadığı söylenebilmektedir. Daha çok vergi kaçırmak ve şirket hisselerinin pazar değerini yükseltmek amacıyla yapılan bu hilelerin, genellikle bireylerin değil işletmenin menfaatine yönelik olarak gerçekleştirilmesinden dolayı zararları da daha büyük olmaktadır.

Finansal tablo hileleri öncelikle belge ve kayıtlarda başlamaktadır. Muhasebede gerçekleştirilen her işlemin kural olarak bir belgeye dayandırılması gerekmektedir. Ancak bazen işletmeler kasıtlı olarak belgesiz işlemler yaparak, belgeleri kanuni defter kayıtlarına yansıtmayarak, sahte belge düzenleyerek veya işlem ve olayları oluş tarihinden önce ya da sonra kayıtlara geçirerek finansal tablolara yansıtılacak olan bilgileri çıkarları

¹⁶⁹ TEPAV, a.g.e. s.30

¹⁷⁰ Güredin, a.g.e., s. 137

¹⁷¹ Zabihollah Rezaee, **Financial Statement Fraud – Prevention and Detection**, John Wiley & Sons, Inc. New York, 2002, p.186

¹⁷² Davia et al., a.g.e., p.25.

doğrultusunda etkilemektedirler. Bu tür hilelerin en önemli amacı daha az vergi ödemektir.¹⁷³ Günümüzde defterlerin yerini bilgisayarların almasıyla birlikte hile faaliyetleri daha da kolaylaşmıştır. Özellikle muhasebecilerin bilgisayar ortamında geriye dönük olarak işlem yapabilmeleri ve işlemler üzerinde daha kolay oynayabilmeleri muhasebe hileleri için kaçınılmaz bir fırsattır.

Belgeler üzerinde bireysel çıkarlar doğrultusunda düzenlemeler yapmak geniş yetkilere sahip yöneticiler için çok daha kolay ve az risklidir. Belge ve defterlerde yapılan değişikliklerle, gelir ve varlıkların olduğundan fazla gösterilmesi veya harcama ve yükümlülüklerin olduğundan az gösterilmesi sağlanmaktadır.¹⁷⁴ Böylece finansal tablolar, karar alıcıların kararlarını değiştirecek şekilde tahrif edilmektedir. Uygulamada en çok karşılaşılan finansal tablo hileleri aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- **İşletmenin Gelir ve Giderlerinde Yapılan Hileler:** Gelir tablosunu doğrudan etkileyen hilelerdedir. Genellikle zararı mahsup etme süresi dolmak üzere olan bir işletmeden, yüksek fiyatla mal alınarak alıcı işletmenin giderlerinin şişirilmesi, istisna hakkı olmasına rağmen ilgili yılda kazanç yetersizliği nedeniyle istisnadan yararlanamayan işletmelere kar aktarılması¹⁷⁵, satış gelirlerinin avans ya da teminat gibi kaydedilerek bazı sabit kıymet satışlarının kiralama ya da bedelsiz kullanım gibi muhasebeleştirerek gelirin gizlenmesi, gelir ve giderlerin tahakkuk tarihinden önceki veya sonraki dönemlere kaydedilmesi, yıllara yaygın inşaat ve onarım gider dağıtımının yanlış yapılması suretiyle cari yıla fazladan gider yazılması, taksitli satışlar ya da geç ödemeler dolayısıyla müşterilerden alınan vade farklarının kaydedilmemesi,¹⁷⁶ alım ve satımlarda komisyoncu olmadığı halde komisyoncu varmış gibi komisyon gideri tahakkuk ettirilmesi, olağanüstü gelirlerin gizlenerek elde edilen karlara muhasebe kayıtlarında yer verilmemesi, Vergiden muaf vakıf ve dernek gibi kuruluşlara harcama yapılmış gibi gösterilerek giderlerin şişirilmesi¹⁷⁷, olağanüstü faaliyet karları arasında gösterilmesi veya faaliyet giderlerinin diğer giderler arasında gösterilmesi,¹⁷⁸ mükerrer kayıtların bilinçli olarak yapılması veya

¹⁷³ Alexandrina Fodor, “Criminal Liability For Certain Economic Activities-Tax Evasioan”, **The Annals of the University of Oradea Economic Sciences Series**, 2nd Issue, December 2010, (pp.400-404) p.401

¹⁷⁴ Charalambos Spathis – Michael Doumpos - Constantin Zopounidis, “Detecting Falsified Financial Statements Using Multicriteria Analysis: The Case of Greece”, **Foundations of Computing and Decision Sciences**, Vol. 25, No. 3, (pp.193-208), 2000, p. 195-196

¹⁷⁵ MHUD, a.g.e., s.56-57

¹⁷⁶ Fazıl Tekin – Ali Çelikkaya, **Vergi Denetimi**, 1. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2005, s.230

¹⁷⁷ İrmak ve Diğ., a.g.e., s.44

¹⁷⁸ Griffiths, a.g.e., p. 3

bazı tahsilat kayıtlarının atlanması, hisse senedi ve tahvilden sağlanan gelirlerin kayıt dışı bırakılması, işletme çalışanlarının kayıt dışı kalması ve sigorta yaptırılmaması¹⁷⁹ gelir ve karların yıllar itibarıyla istikrar yaratacak biçimde ayarlanması ile ilgililerin yanıltılması¹⁸⁰ şeklinde gerçekleşmektedir.

• **İşletmenin Varlıklarında Yapılan Hileler:** işletmenin dönen ve duran varlıkları üzerinde yapılan hilelerdir. Döviz mevcudu ya da döviz üzerinden bir alacaktan doğan kur farklarının hesaplanmaması ya da eksik hesaplanması, alacak senetlerinin reeskont işlemleri sırasında yanlış hesaplama suretiyle fazladan gider indirimine sebebiyet verilmesi, yasal şartları oluşmadığı halde bazı alacakların şüpheli ya da değersiz alacak gibi dikkate alınması,¹⁸¹ gerçekte olmayan kişiler adına alacak hesapları açılıp daha sonra bu alacakların şüpheli hale geldiğini göstererek karşılık ayrılması¹⁸² havale, eft gibi banka işlemlerinde bilinçli olarak yapılan kayıt atlamaları, gerçekte olmayan isimlere hesap açılması, ortaklara ya da yakınlarla hayali avans kaydı yapılması, vadeli mal alımı olduğu halde peşin ödenmiş gibi kasadan çıkış yapılması, gerçekte daha az miktarda mal ve hizmet satın alındığı halde, alınandan daha fazla miktarda mal ve hizmet alındığını gösteren fatura vb. belge alınmış olması, amortisman ayırırken, ayrılması gereken tutardan daha fazla ayrılması,¹⁸³ depo ve stok mevcudunun olduğundan az ya da çok gösterilmesi, stok iade ve iskontolarının eksik yada fazla bildirilmesi, stok değer düşüklüklerinin hatalı bildirilmesi, gerçekte var olmayan duran varlıkların kaydedilmesi, kullanımdan kaldırılan, hiçbir ekonomik yarar beklenilmeyen maddi duran varlıkların aktiften çıkarılmaması, maddi duran varlığın hurda değerinin olduğundan fazla gösterilmesi şüpheli ticari alacaklar için uygun karşılıkların ayrılmaması, ithal edilen ürün belgelerindeki döviz cinsinin değiştirilmesi, gerçeğe uygun değer hesaplamalarının bilerek hatalı yapılması¹⁸⁴ varlıklar üzerinde en çok rastlanan finansal tablo hileleridir.

• **İşletmenin Kaynaklarında Yapılan Hileler:** İşletmenin mali yapısını düzenlemeye yönelik olarak yapılan hilelerdir. Günümüzde mali borçların daha yaygın

¹⁷⁹ Faruk Güçlü, **Muhasebe Denetimi**, Detay Yayıncılık, Ankara, 2005, s.75

¹⁸⁰ Cemal Küçüksozen - Güray Küçükkocaoğlu, “Finansal Bilgi Manipülasyonu: İMKB Şirketleri Üzerine Ampirik Bir Çalışma”, **1st Annual International Accounting Conference**, Istanbul, Turkey, November 2004, s.5

¹⁸¹ Tekin - Çelikkaya, a.g.e., s.230

¹⁸² İrmak ve Diğ., a.g.e., s.44

¹⁸³ Güçlü, a.g.e, s. 75-76

¹⁸⁴ W. Steve Albrecht – Conan C. Albrecht – Chad Albrecht – Mark F. Zimbelman, **Fraud Examination**, Third Edition, Cengage Learning, Inc, USA, 2011, p.459-461

olarak kullanılması ve banka vb. resmi kurumların belgeleri üzerinde tahrifatın riskli olması nedeniyle kaynaklar üzerinde yapılan hileler daha kısıtlıdır. İşletmeye ait kaynakların ortaklar tarafından bedelsiz olarak kullanılması,¹⁸⁵ işletmenin temel oranlarının olumlu olduğu izlemine yaratmak amacıyla kısa vadeli ve uzun vadeli kaynakların yerlerinin değiştirilmesi veya yabancı kaynakların gizlenmesi, personele olan borçlar ve ödenecek sosyal güvenlik kesintileri gibi ödemelerin muhasebeleştirilmemesi, ticari borçlar hesabının var olmayan satıcılar veya borç senetleri üzerinden yapılan sahte işlemlerle şişirilmesi, geçmiş yıl karlarının veya dönem karının olduğundan düşük veya yüksek gösterilmesi¹⁸⁶ kaynak hileleri arasında sayılabilmektedir.

Yukarıda sayılan tüm bu finansal tablo hilelerinin yanı sıra muhasebenin temel ilkeleri arasında yer alan tam açıklama ilkesine uyulmaması da sıkça başvurulmuş bir finansal tablo hilesi yöntemidir. Muhasebe uygulamalarında yapılan değişikliklerin veya gerçekleşmesi muhtemel finansal olayların bilanço dipnotlarında açıklanmaması işletmelerin kendi çıkarları doğrultusunda hareket etmesini sağlamakta ve karar alıcıların kararları yanlış yönde etkileyebilmektedir.

2.1.3. Yaratıcı Muhasebe Uygulamaları

Yaratıcı muhasebe uygulamaları, bir şirketin finansal performansı ile ilgili izlenimi değiştirmek amacıyla, şirketin gerçek finansal durum ve sonuçlarını değiştirmeye yönelik geliştirilen yöntemlerdir.¹⁸⁷ Bu uygulamaları finansal tablolara yapılan makyaj olarak da tanımlamak mümkündür.¹⁸⁸ Yaratıcı muhasebe, muhasebe standartları ve diğer ilgili yasal düzenlemelerdeki esnekliklerden faydalanarak doğru ve güvenilir mali tablo anlayışına ters düşen çeşitli oyunlarla finansal tabloların işletmelerin durumunu olduğundan daha iyi yada farklı göstermesi amacına hizmet etmektedir. Yaratıcı muhasebe etkin olmayan bir mali kontrol ve denetim sisteminin de yol vermesiyle vergi kaçırmanın bir aracı olarak ortaya çıkmaktadır. Fakat burada durum mevzuattan kaynaklanan boşluklardan istifade ederek işletme adına yarar sağlama biçiminde ele alındığı için “vergiden kaçınmak” formunda

¹⁸⁵ Tekin - Çelikkaya, a.g.e., s.230

¹⁸⁶ Albrecht et al., a.g.e., s. 461-462

¹⁸⁷ Charles W. Mulford - Eugene Comiskey, **The Financial Numbers Game: Detecting Creative Accounting Practices**, John Wiley&Sons Inc., USA, 2002, p.3

¹⁸⁸ Müge Saltoğlu, “Yaratıcı Muhasebede Özel Amaçlı Şirketlerin Rolü ve Enron Örneği” **Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi**, Yıl:3, Sayı:10, Eylül 2003, (ss.107-116), s.108

ortaya konulmaktadır.¹⁸⁹ Yaratıcı muhasebe uygulamaları vergiden kaçınmanın yanı sıra işletmelere aşağıdaki faydaları sağlamaktadır.^{190 191}

- Hisse senetlerinin borsadaki değerinin artması
- Firma değerinin artması
- Hisse senedi opsiyonlarının değerinin artması
- Hisse senedi ihracının kolaylaşması sebebiyle daha düşük maliyetle kaynak sağlanması
- Daha iyi koşullarda, daha düşük maliyetle, daha yüksek tutarlarda borçlanma imkanı sağlanması
- Yüksek tutarda kar, yüksek prim ve ikramiye olanakları ile daha çok kar dağıtımını imkanı sağlaması.
- Büyük işletmelerde daha fazla düzenlemelerden ya da daha yüksek vergilerden kaçınarak politik maliyetlerin azaltılması¹⁹²

Yaratıcı muhasebe kavramı zaman zaman hile ve manipülasyon kavramıyla eş anlamlı kullanılsa da yaratıcı muhasebe uygulamaları; kar yönetimi, karın istikrarlı hale getirilmesi, agresif muhasebe uygulamaları ve aldatıcı finansal raporlama gibi finansal bilgi manipülasyonu yöntemlerinin tamamını kapsamak üzere kullanılmaktadır. Bununla birlikte, yaratıcı muhasebe uygulamalarının bilanço, gelir tablosu ve nakit akım tablosu gibi finansal tablo kalemlerinin sınıflandırılması üzerinde yoğunlaştığı söylenebilmektedir.¹⁹³ SEC'in 2002 yılında gerçekleştirdiği şirket denetimleri sonucu ortaya çıkartılan yaratıcı muhasebe uygulamalarından % 70'inin gelirin erken kayıtlara alınması ya da fiktif gelir kaydedilmesi şeklinde oluştuğu tespit edilmiştir.¹⁹⁴

¹⁸⁹ Abdulkerim Daştan, "Kurumsal Yönetim İlkeleri ve Kurumsal Muhasebe Etkileşimi", **Bankacılar Dergisi**, Sayı 72, Mart 2011, (ss.3-18), s.11

¹⁹⁰ Mulford - Comiskey, a.g.e., s.4

¹⁹¹ Micheal Kirschenheiter - Nahum D. Melumad, "Can Big Bath and Earnings Smoothing Co-Exist As Equilibrium Financial Reporting Strategies?", **Journal of Accounting Research**, Vol. 40, No 3, June, 2002, (pp.763-796), p.763

¹⁹² Mark Wilson – Greg Shailer, "Accounting Manipulations and Political Costs: Tooth&Co Ltd., 1910-1965", **Accounting and Business Research**, Vol. 17, No.4, 2007, (pp.247-266), p. 256

¹⁹³ Küçüksözen, a.g.e., s.24-26

¹⁹⁴ Raymond A.K. Cox – Thomas R. Weirich, "The Stock Market Reaction To Fraudulent Financial Reporting", **Managerial Auditing Journal**, Vol. 17, No:7 , 2002, (pp.374-382), p.375

Yaratıcı muhasebe, alternatif muhasebe politikaları arasında yapılan seçimlerle raporlanan dönem karını isteğe göre artırabilme ya da azaltabilme kabiliyeti olarak tanımlanabilmektedir.¹⁹⁵ Burada söz konusu olan hile değildir, sadece muhasebe ilkeleri ve standartlarının sağladıkları esnekliklerden faydalanılarak finansal bilgi kullanıcılarının işletme performansı ve işletmenin finansal yapısı hakkındaki algılarının etkilenmeye çalışılmasıdır.¹⁹⁶ Ancak her ne kadar GKGMİ'ne aykırı davranılmamış olsa da sosyal sorumluluk ve tam açıklama kavramlarına aykırı davranılarak kasıtlı olarak yapılan bu yanlış bildirimler sonucu finansal tablo kullanıcıların kararları olumsuz etkilenmektedir.

Gerek akademik literatürde ve gerekse uygulamada yaratıcı muhasebe uygulamalarına örnek olarak gösterilen bazı işlem ve uygulamalar aşağıdaki gibi sıralanabilmektedir.¹⁹⁷

- Fiktif gelir yaratılması ya da gelirin tahakkuk etmeden muhasebeleştirilmesi,
- Faiz giderlerinin agresif bir şekilde aktifleştirilmesi veya amortisman periyodunun uzatılması,
- Varlık ve yükümlülüklerin gerçeğe aykırı olarak açıklanması,
- Stokların düşük değerle değerlendirilmesi
- Olağanüstü gelirlerin faaliyet gelirleri olarak, faaliyet giderlerinin ise olağan üstü giderler olarak gösterilmesi gibi işlemlerle gelir tablosu kalemlerinin sınıflandırılmasının değiştirilmesi.
- Şirketin nakit üretme gücünün yüksek olduğu izlenimi yaratmak üzere nakit akım tablosunda yatırımlardan ya da diğer faaliyetlerden sağlanan nakdin, faaliyetlerden sağlanan nakit gibi gösterilmesi.

Yaratıcı muhasebe uygulamalarının daha çok üst yönetim tarafından ve pay sahiplerinin talepleri doğrultusunda gerçekleştirilmesi ve muhasebe standartlarına aykırı bir durumun da söz konusu olmaması nedeniyle bir denetim faaliyeti sırasında tespit

¹⁹⁵ Ronald M. Copeland, "Income Smoothing", **Journal of Accounting Research**, Vol.6, Empirical Research in Accounting: Selected Studies, 1968, (pp.101-116), p.101

¹⁹⁶ Andrew Holt – Timothy Eccles, "Accounting Practice in the Post Enron Era: The Implications for Financial Statements in the Property Industry", **Briefings in Real Estate Finance**, Vol.2, No.4., November, 2003, (pp.326-340), p. 332

¹⁹⁷ Küçüksozen - Küçükkoçoğlu, "Finansal Bilgi Manipülasyonu: İMKB Şirketleri Üzerine Ampirik Bir Çalışma", a.g.m., s.5

edilmeleri oldukça zordur. Ancak finansal kriz sürecinde iflas eden büyük şirketlerin muhasebe politikaları incelendiğinde; gerçeğe uygun değer yöntemini kendi çıkarlarına göre kullanarak varlıklarını gerçeği yansıtmayan değerleriyle ortaya koydukları, muhasebe değerlendirme seçenekleri ve yöntemlerine ilişkin farklı amaçlı tercihler yaptıkları, gözlemlenmektedir.¹⁹⁸ Ayrıca pek çok küresel şirket skandalının temelinde de yaratıcı muhasebe uygulamaları bulunmaktadır. Bu nedenle yaratıcı muhasebe uygulamaları da hile ve yolsuzluklar kadar dikkat edilmesi ve araştırılması gereken uygulamalardır.

2.2. ADLİ MUHASEBEYE İHTİYAÇ DUYULMA NEDENLERİ

Küreselleşme ile birlikte tüm dünya pazarlarının yoğun bir rekabet ortamı içinde olması özellikle sermaye piyasalarındaki şirketleri paniğe sürüklemektedir. Şirketler en iyi olma yarışı içerisindeyken pek çok zaman çeşitli hile ve yolsuzluklara da başvurabilmektedirler. Gelişen teknoloji de bu konuda şirketlerin en etkin yardımcısıdır.

Şiddetli ekonomik baskılar nedeniyle işletmelerin pek çoğunun iflasla karşı karşıya kalması buna paralel olarak çalışanların da iş güvencelerinin olmaması hile ve yolsuzluk riskini her geçen gün katlanarak arttırmaktadır.¹⁹⁹ Teknolojinin muhasebede kullanımının yaygınlaşması ile elektronik ortamda da kendini gösteren yolsuzlukların kontrol altına alınmasının güçlüğü de bu etkiyi giderek büyütmektedir.²⁰⁰ Söz konusu muhasebe hileleri yalnızca şirket sahiplerini ve yatırımcıları değil, çalışanlar, kredi kurumları, devlet ve denetim firmaları gibi pek çok kesimin de zarar görmesine neden olmaktadır.²⁰¹

PricewaterhouseCoopers 2009 yılında yapmış olduğu Küresel Ekonomik Suçlar araştırmasında özellikle ekonomik kriz döneminde hileli iş riskinin arttığı sonucuna ulaşılmıştır. 54 ülkeden 3000'den fazla üst düzey yöneticinin katılımıyla gerçekleştirilen bu araştırmada, işletmelerin %30'unda son bir yılda en az bir hile vakası yaşandığı sonucuna ulaşılmıştır. Rapor edilen hilelerin yüzde 68'i varlık zimmeti, yüzde 38'i muhasebe, yüzde 27'si de suistimal ve rüşvet yoluyla gerçekleşmiştir. Krizden daha çok

¹⁹⁸ Ahmet Vecdi Can, "Krizin Muhasebesi Ve Muhasebenin Krizi", **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 97, 2010, (ss.21-48), s.27

¹⁹⁹ Anthony Adekunle Owojori – T. O. Asaolu, "The Role of Forensic Accounting in Solving the Vexed Problem of Corporate World", **European Journal of Scientific Research**, Vol.29 No.2, 2009, (pp.183-187), p.183

²⁰⁰ Özkul –Pektekin, a.g.m., s.59

²⁰¹ Pazarçeviren, a.g.m., s.2.

etkilenen organizasyonlarda özellikle muhasebe alanındaki hilelerin, 2003 yılından bu yana üç kattan fazla arttığı da raporun bir diğer önemli sonucudur. Araştırmadan ülkeler bazında örnek verilecek olursa hile işlemlerin en yoğun görüldüğü ülke %71 oran ile Rusya iken Türkiye’de de araştırmaya katılan 105 şirketin üçte birinden fazlasının ekonomik suçla karşılaştıkları belirlenmiştir. Türkiye’de ekonomik suçlardan kaynaklanan mali kayıp, vaka başına ortalama 3,9 milyon dolar olup 2,4 milyon dolar olan dünya ortalamasından yüzde 63 daha yüksektir.²⁰²

Bu verilerden de anlaşılacağı üzere dünyada yaşanan tüm bu yolsuzluklar ve küresel etkili şirket çöküşleri bağımsız denetim, iç denetim, risk yönetimi ve iç kontrol sistemi ile ilgili uluslararası standartlarda yasal düzenlemelerin yapılmasını ve meslekte uzmanlaşmayı bir zorunluluk haline getirmiştir. Bu noktada muhasebe ve hukuk arasında bağlantı sağlayan adli muhasebe oldukça öne çıkmaktadır. Kesler International tarafından yapılan araştırmada da bu görüş desteklenerek işletmelerin %39’unun adli muhasebeciye ihtiyaç duyduğu sonucuna ulaşılmıştır.²⁰³

2.2.1. Adli Muhasebe ve Bağımsız Denetim Faaliyeti Arasındaki Farklılıklar

İşletmelerin GKGMİ’ne uygun ve güvenilir finansal verileri karar alıcılara sunmalarını sağlayarak, bağımsız ve tarafsız bir biçimde kamuyu aydınlatmayı amaçlayan adli muhasebe ve bağımsız denetim bilimleri temel amaçları aynı olmakla beraber uygulamaları ve kapsamaları açısından farklılık göstermektedirler.²⁰⁴

Adli muhasebe geniş kapsamlı bir bilim dalı olup denetim faaliyetini de kapsayacak şekilde pek çok özel araştırmayı içermektedir. Bir adli muhasebecinin muhasebe, hukuk, kantitatif yöntemler, finans ve denetim gibi konularında uzman olması ve araştırma yeteneğinin bulunması gerekmektedir. Adli muhasebe, asıl amacının beyaz yaka suçlarının tespiti olması nedeniyle kriminal bilimler ve emniyet güçleriyle de ilişki içerisinde.²⁰⁵

²⁰² Bahar Öztop, “Yeni Tür Dedektif: Adli Muhasebeci” **Turkishtime**, Sayı. 96, Nisan, 2010, (ss.86-89), s.87

²⁰³ Owojori, - Asaolu, a.g.m. s.183

²⁰⁴ James S. Gerson - John P. Brolly - Steven L. Skalak., “The Roles Of The Auditor And The Forensic Accounting Investigator”, **A Guide To Forensic Accounting Investigation**, Ed. Thomas Golden- Steven S. Skalak-Mona Clayton, John Wiley & Sons, INC, USA, 2006, (pp.21-46), p.22

²⁰⁵ Dahli Gray, “Forensic Accounting And Auditing: Compared And Contrasted To Traditional Accounting And Auditing”, **American Journal of Business Education**, Vol:1, No: 2, Fourth Quarter 2008, (pp.115-126), p.115

Denetim ise en genel anlamıyla, iktisadi faaliyet ve olayların, bu faaliyet ve olaylara ilişkin önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgi duyanlara raporlamak amacıyla tarafsızca kanıt toplayan, değerleyen²⁰⁶ ve teorideki kanıtların, pratik uygulamalara geçirilmesini sağlayan sistematik bir süreçtir.²⁰⁷ Temeli yatırımcı ve yöneticilerin birbiriyle çatışan imtiyazlarının azaltılmasına dayanmakta olan denetim faaliyeti²⁰⁸ daha çok bir kalite kontrol çalışması olup önceden belirlenmiş çeşitli kriterlere göre, olması gerekenle gerçekleşen faaliyetlerin objektif olarak karşılaştırılmasını sağlamaktadır.²⁰⁹ Denetim sürecini planlayıp uygulayarak finansal tablolardaki maddi hata ve hilelerin, kaynakları ve nedenleri üzerinde durulmaksızın tespit edilmesi ve düzeltilmesinin sağlanması üzerine yoğunlaşan bağımsız denetçilerin hileleri farklı teknikler ve araçlar kullanarak veya araştırmalar yaparak ortaya çıkarma sorumluluğu yoktur.²¹⁰ Denetçilerin sorumluluğu finansal tablolara ilişkin makul güvence sağlamakla sınırlıdır. Oysa adli muhasebe görünenin dışındakileri de ortaya çıkarmaya çalışmaktadır. Böylece adli muhasebe hile ve yolsuzlukların gerçekleşmeden tespit edilmesinde geleneksel denetim faaliyetine göre daha başarılı olmaktadır.²¹¹

İşletmeler arası anlaşmalardaki yolsuzluklar, maddi hasarlar, zimmet vb. diğer yasa dışı uygulamalarla azalan karlar, vergi kaçakçılığı, kara para aklama gibi çeşitli durumlarda mahkeme desteği sağlaması adli muhasebenin bağımsız denetimden en önemli farkını oluşturmaktadır.²¹² Adli muhasebe, geleneksel denetim anlayışından farklı olarak mahkeme sürecinde delil olarak kabul edilen iddiaların araştırılmasını da kapsamaktadır. Ayrıca adli muhasebecilerin sadece hazırladıkları raporla sınırlı kalmadan belge ve bilimsel delillerle birlikte mahkemede tanıklık yapması mahkeme sürecini önemli ölçüde etkilemekte ve tüm ilgililerin konu hakkında daha açık şekilde bilgilendirilmesini sağlamaktadır.

²⁰⁶ Güredin, a.g.e., s.11

²⁰⁷ Robert.K. Mautz,, “Discussion of Audit Recommendations and Management Auditing: A Case Study, and Some Remarks”, **Journal of Accounting Research**, Vol. 4, Empirical Research in Accounting: Selected Studies ,1966, (pp.152-156), p. 152

²⁰⁸ David, E. Wallin, “Legal Recourse And The Demand For Auditing”, **The Accounting Rewiev**, Vol 67, No:1, January 1992, (pp.121-147), p.121

²⁰⁹ Mautz, a.g.m., p. 152

²¹⁰ Gerson - Brolly - Skalak, a.g.e., p.21

²¹¹ Inez G.F. Verwey, **The Differences Between Auditors And Forensic Accountants With Respect To Their Ability To Identify Effective Additional Procedures To Mitigate Identified Fraud Risks**, Nyenrode Research Papers Series, No.09-23, Netherlands, 2009, p.6

²¹² Gray, a.g.m., p.115-116

Bağımsız denetçiler daha çok genel kabul görmüş denetim standartlarına (GKGDS) göre defter belge ve finansal tabloların uygunluğunu denetlemektedirler. Her işlemi tek tek ve ayrıntılı olarak incelemek denetimin görevi değildir. Bu açıdan denetim sürecinde genellikle daha basit testler uygulanmaktadır. Ancak adli muhasebe sürecinde gerektiğinde tüm işlemler tek tek incelenmekte ve istatistiksel modeller yardımıyla hesaplar arası karşılaştırmalar yapılarak şüpheli tüm durumlar her yönüyle araştırılmaktadır.²¹³

Adli muhasebe ve denetim arasındaki diğer önemli farklar aşağıdaki gibi sıralanmaktadır.

- Denetçi; Sermaye Piyasası Kurulu (SPK), Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu (BDDK) gibi üst kuruluşlara karşı sorumluyken adli muhasebeciler sözleşme yaptığı kişilere ve mahkemeye karşı sorumludur.
- Bağımsız denetimde denetim ekibi uzman denetçilerden oluşurken, adli muhasebeci çoğunlukla ekibin de grafoloji, patoloji veya balistik gibi farklı uzmanlık alanlarına sahip kişilere yer vermektedir.
- Bağımsız denetim faaliyeti önceden belirlenmiş denetim plan ve programlarına büyük ölçüde bağlı olarak yürütülürken adli muhasebe sürecinde şüpheli olaylara bağlı olarak soru ve araştırma süreci çok değişkendir. Bu nedenle adli muhasebe araştırmaları süreklilik arz etmeyen ve düzenli olarak yapılamayan faaliyetlerdir ve bir adli muhasebecinin gün gün uyabileceği bir çalışma takvimi yoktur.²¹⁴
- Bağımsız denetim çalışmaları, daha çok işletmenin mali tabloları ile ilgili genel bir durumu yansıtırken, adli muhasebe şüphelenilen özel bir durumu aydınlatmaya çalışmaktadır.
- Bağımsız denetimin süreci, GKGDS'na bağlı kalarak işlerken, adli muhasebe sürecini, adli muhasebecinin bireysel yetenek ve tecrübeleri belirlemektedir.
- Bağımsız denetiminde tüm belge ve bilgiler aksini iddia eden bir durum söz konusu olmadığı sürece güvenilir kabul edilirken adli muhasebe tüm bilgi ve belgelere şüpheyle yaklaşmaktadır.

²¹³ Hecht- Redmond, a.g.m., s.2

²¹⁴ Gülten - Kocaer, a.g.e., s.32-33

- Bağımsız denetiminde, bulguların sözlü olarak sunulması nadiren görülürken, adli muhasebede elde edilen bulgular taraflara sözlü olarak sunulabilmektedir.
- Adli muhasebe özellikle birleşme-bölünme ve devir işlemleri sırasında şirket değerinin tespit edilmesinde önemli rol oynarken, bağımsız denetim daha çok yasal prosedürlere uygunluğu denetlemektedir.²¹⁵
- Bağımsız denetim faaliyeti sonucunda tek bir sonuç elde edilirken adli muhasebe alternatif sonuçlar üzerinden değerlendirme yapmaktadır.²¹⁶
- Raporlamada kullanılan dil açısından adli muhasebeciler denetçilere nazaran daha nitelikli ve kararlı bir dil kullanmaktadırlar.²¹⁷

2.2.2. Uluslararası Denetim Skandallarının Küresel Etkileri

Hile ve yolsuzlukların ortaya çıkışı, insanların sosyal hayata geçişiyle paralellik göstermektedir. Tarih, mal çalmak veya dolandırıcılık yaparak çıkar sağlamak için akıl almaz yöntemler kullanan insanların sayısız örnekleri ile doludur ve bu örnekler ekonomik hayatta yaşanan gelişmelere paralel sürekli artar büyüklükte zararlara yol açmaktadırlar. İlk çağlardaki yolsuzluklarla günümüzde yaşanan uluslararası skandalların sonuçları incelendiğinde bu artış çok daha net görülmektedir.

2.2.2.1. Tarihsel Süreçte Hile ve Yolsuzluklar ile Uluslararası Denetim Skandallarının Ortaya Çıkışı

Tarihte belirgin olarak ilk yolsuzluklar Sümerlerde görülmektedir. Milattan önce (M.Ö.) 4000 yıllarına ait bir Sümer tableti, rüşvetin ilk belgesi niteliğindedir: "Sümer Okul Günleri" adını taşıyan bu tablette okulunda başarısız bir öğrencinin ailesinin, öğretmeni

²¹⁵ James A. Digabriele, "An Empirical Investigation of the Relevant Skills of Forensic Accountants", **Journal of Education for Business**, Vol.83, No.6, July/August 2008, (pp331-338), s.331

²¹⁶ Lawrence F. Ranallo, "Forensic Investigations And Financial Audits: Compare And Contrast", **A Guide To Forensic Accounting Investigation**, Ed. Thomas Golden- Steven S. Skalak-Mona Clayton, John Wiley & Sons, INC, USA, 2006, (pp.109-118), p.109-110

²¹⁷ Cengiz Toraman - Hasan Abdioğlu- Burcu İşgüden, "Aklama Suçunun Önlenmesine Yönelik Çabalar: Adli Muhasebecilik Mesleği Ve Uygulamaları", **Afyon Kocatepe Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi**, Cilt..XI, Sayı. I, 2009, (ss.17-55), s.32

evlerine çağırması, çeşitli ikramlarda bulunması ve hediyeler vermesi üzerine başarısız öğrencinin birden sınıfın en başarılısı hatta sınıf başkanı olmasından bahsedilmektedir.²¹⁸

Hile ve yolsuzluklara yönelik olarak yapılan ilk önemli düzenleme ise M.Ö. 1800’lü yıllarda yazılan ve ilk çağın en değerli hukuk eserlerinden biri olan Hamurabi Kanunlarıdır. Bu kanunlarda hile ve yolsuzluk suçlarına ve bu suçların cezalarına ilişkin pek çok hüküm yer almaktadır.²¹⁹ Yine M.Ö. 350 yıllarında Aristo, “Politika” adlı eserinde yolsuzluktan bahsetmiştir. Aristo bu eserinde, devletlerin hazinelerini çalma ve yozlaşmadan koruyabilmek için bütün parasal işlemlerin halkın gözü önünde gerçekleşmesi gerektiğini vurgulamıştır.²²⁰

Türk tarihinde ise en ciddi yolsuzluk ve rüşvet olayının kayda geçişi Sultan Bayazıt dönemine rastlamaktadır. Aşık Paşaoğlu Tarihi’nde anlatılanlara göre, Çandarlı Halil Paşa ve Rüstem Paşa göreve geldikten sonra pek çok hile ve yolsuzluk faaliyetinde bulunmuşlardır. Özellikle Halil Paşa’nın oğlu Ali Paşa vezir olunca “hileli” fetvalar çıkarılmaya başlanmıştır. Özellikle Kanuni döneminden itibaren yolsuzluk ve rüşvet artmaya başlamış, askeri yapıdan idari yapıya, adli yapıdan siyasi yapıya tüm sisteme nüfuz etmiştir. Osmanlı dönemindeki yolsuzlukla ilgili belleklerde kalan bir diğer kayıt da ünlü şair Fuzuli’nin meşhur “selam verdim rüşvet değildir deyu almadılar” sözüdür.²²¹

Cumhuriyet döneminde de hile ve yolsuzluklar daha da çeşitlenerek devam etmiş ve “hayali ihracat” ve “mobilya yolsuzlukları” başta olmak üzere, yeni yolsuzluk türleri Türkiye’nin gündemini sarsmıştır.²²² 1980’li yıllardan itibaren ise kamuoyunun bilgi alanı içine giren hile ve yolsuzluk olaylarında olağanüstü bir yoğunlaşma gözlemlenmiştir ve 1980’li yıllar, yolsuzluk davranışlarının yoğunlaştığı tarihsel bir dönem olarak tanımlamaya başlanmıştır.²²³

²¹⁸ TEPAV a.g.e., s.33

²¹⁹ Steven L. Skalak - Manny A. Alas - Gus Sellitto, “Fraud: An Introduction”, **A Guide To Forensic Accounting Investigation**, Ed. Thomas Golden- Steven S. Skalak-Mona Clayton, John Wiley & Sons, INC, USA, 2006, (pp.1-20), p.4

²²⁰ Anwar Shah, **Corruption and Decentralized Public Governance**, World Bank Policy Research Working Paper, No. 3824, January, 2006, p.2

²²¹ Hamza Al, “Türk Kamu Yönetiminde Yolsuzlukla Mücadele: Geleneksel Bürokratik Yapı ve Yeni Etik Değerler”, **II. Siyasette ve Yönetimde Etik Sempozyumu**, 18-19 Kasım, Sakarya, 2005, s.242

²²² TEPAV, a.g.e., s. 38

²²³ Gencay Şaylan, “Değişim ve Yolsuzluk,” **Amme İdaresi Dergisi**, Cilt: 28, Sayı. 3, Eylül, 1995, (ss.3-18), s. 15

Küresel ekonominin 11 Eylül'ü olarak tanımlayabileceğimiz Enron şirketinin iflası ve Consec şirketinin konkordato ilan etmesiyle devam eden süreçte 1980 yılından günümüze 25 adet büyük iflas gerçekleşmiştir.²²⁴ Dünyanın en başarılı şirketleri arasında yer alan Enron şirketinin sürekli artan hisse fiyatları 2000 yılında tüm zamanların en yüksek fiyatına ulaşarak 90,56 dolara çıkmıştır. Aynı yıl şirketin cirosu 101 milyar dolar civarındadır. Ancak şirketin; çok hızlı bir büyüme sürecine girmesi, risk taşıyan farklı alanlara yönelmesi ve borçlarıyla ilgili sorunlarının artması üzerine şirket, Amerika Menkul Kıymetler ve Takas komisyonu tarafından incelemeye alınmış ve bunun sonucunda Enron şirketi, 2001 yılında net karını 544 milyon dolar azaltmak durumunda kalmıştır.²²⁵ Ayrıca 1997 yılı net Karı 105 milyon dolardan 28 milyon dolara, 1998 yılı net karı 703 milyon dolardan 133 milyon dolara, 1999 yılı net karı 893 milyon dolardan 248 milyon dolara düşürülerek şirketin mali tabloları üzerinde düzeltmeler yapılmıştır.²²⁶ Enron olayında, Finansmandan Sorumlu Yönetici ile diğer bir üst düzey yönetici karmaşık bir yapı oluşturarak, fonlanan veya kontrol edilen bazı şirketlerin Enron'dan bağımsız olduğu izlenimini yaratmaya çalışmış ve böylece bu şirketlerle olan işlemlerin Enron'un finansal tablolarının dışına taşınmasını hedeflemiştir. ABD Sermaye Piyasası Kurulu (Securities and Exchange Commission - SEC) bu işlemlerin Enron'un finansal durumunu iyileştirmek ve kamuya duyurulmayan pek çok ücret veya karın elde edilmesi için gerçekleştirildiği sonucuna varmıştır.²²⁷

Daha Enron olayının etkisi geçmeden benzer şekilde Tyco şirketinin hisse senetleri de iki günde yüzde 20 gerilemiştir.²²⁸ 2002 yılının üçüncü çeyreğinde ise 1,7 milyar dolarlık net zarar açıklayan Consec şirketinin bir zamanlar Wall Street'in göz bebeği olan hisseleri, 1 doların altına düşmüştür. Oysa 1988 yılından 1998 yılına kadar her yıl ortalama yüzde 47 kazanç getiren Consec şirketinin hisseleri 58 dolara kadar ulaşmıştır.²²⁹

²²⁴ Emre Şehsuvaroğlu, "Bağımsızlık, Bağımsız Denetim ve İç Denetim", **Deloitte & Touch İç Denetim Bülteni**, Sayı 1, Ocak / Şubat 2003, (ss.1 – 3), s.2

²²⁵ Tamer Aksoy, "Küresel Etkili Muhasebe ve Denetim Skandallarının Nedenleri Işığında Sarbanes – Oxley Yasası ile SPK düzenlemesinin Karşılaştırılması", **MÖDAV, Muhasebe ve Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt:7, Sayı:4, Aralık, 2005, (ss.45 – 79), s.51

²²⁶ George J. Benston – Al L. Hartgraves, "Enron: What Happened and What We Can Learn From It?", **Journal of Accounting and Public Policy**, Vol.21, No.2, 2002, (pp.105-127), p.108-110

²²⁷ SEC, Report Pursuant to Section 704 of The Sarbanes-Oxley Act, <http://www.sec.gov/news/studies/sox/704report.pdf>, (03.11.2010), p. 29, 30

²²⁸ Vinten, a..g.m., p.8

²²⁹ Şehsuvaroğlu, a.g.m., s.2

Önemli şirket skandallarından biri olan Parmalat'ta tespit edilen finansal tablo hilelerinden birini de daha önce şirketin ödediği şeklinde kamuya duyurulan 2,9 milyar Euro tutarındaki tahvil borcunun gerçekte ödenmediğinin anlaşılması oluşturmaktadır.²³⁰

Enron'u takiben; WordCom, Qwest, Global Crossing, Tyco International, Adelphia Communications, AOL ve Avrupa'daki Ahold Parmalat gibi birçok şirkette yaşanan muhasebe ve denetim skandallarının yarattığı etki sadece sektörel veya ülke çapında kalmayarak küresel boyutlara ulaşmış ve dünya kamuoyunda tüm dikkatlerin muhasebe ve denetim sorunları üzerinde yoğunlaşmasına neden olmuştur.²³¹ Çünkü yaşanan tüm bu skandalların arkasında; muhasebe hilelerinin, finansal bilgi gizlemelerinin, finansal bilgi açıklamaları konusunda bilerek ya da bilmeyerek yapılan eksik bildirimlerin ve bu muhasebe hileleri ile çıkar sağlayan dürüst olmayan birçok şirket yöneticisinin bulunduğu bir gerçektir. Diğer taraftan bu şirketlerin kendilerini olduklarından daha karlı gösterebilmek için denetim şirketleri ile işbirliği içine girmeleri, denetim şirketleri tarafından söz konusu şirketlerin bazı dokümanlarının imha edilmesi, denetim şirketlerinin finansal raporların denetimi ile ilgili sorumluluklarını tam olarak yerine getirmeyebileceklerini ve bunun sonucunda ülkelerin ekonomilerinde büyük sarsıntılar meydana gelebileceğini göstermiştir. Yaşanan skandallar ve küresel etkileri tüm dünyada geniş yankılar yaratmıştır.²³²

Muhasebenin kavram, varsayım, politika, ilke, kural gibi temel hareket noktalarında ortaya çıkan farklılıklar öncelikle ülkelerin kendi ekonomik birimleri için standardizasyona gitme ihtiyacını doğurmuştur. Ülkeler arasında artan menfaat birlikteliği de uluslararası düzeyde benzer raporlama kurallarının yaratılmasını zorunlu kılmıştır. Böylece ülkelerdeki muhasebe ve denetime ilişkin düzenleme, uygulama ve gözetim hususları revize edilerek yeni disiplin arayışlarına yönelik bir süreç başlamıştır.²³³

²³⁰ Cemal Küçüksözen, **Finansal Bilgi Manipülasyonu: Nedenleri, Yöntemleri, Amaçları, Teknikleri, Sonuçları ve İMKB Şirketleri Üzerine Ampirik Bir Çalışma**, Sermaye Piyasası Kurulu Yayınları, No:183, 2005, s. 209-213

²³¹ Donald K. Jr. McConnell - George Y. Banks, "How Sarbanes-Oxley Will Change the Audit Process?" **Journal of Accountancy**, Vol:196, No:3, 2003, (pp.48-55), p. 49-50

²³² Gülsün İşseveroğlu – Elif Muğal – Yasemin Meşeli, "The Effects Of Sarbanes Oxley Act On Turkish Capital Markets", **Accounting and Management Information Systems**, No.18, 2006, (pp.21 – 31), p.23

²³³ Cengiz Toraman, "Muhasebe Denetiminde Etik ve Enron Örneği", **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı 59, 2002, (ss.79-89), s. 86

2.2.2.2. Uluslararası Denetim Skandalları Sonrası Yapılan Düzenlemeler

2001 yılı sonunda, önce ABD arkasından İngiltere’de söz konusu finansal skandallara ilişkin tepkiler şekillenmeye başlamış ve özellikle eğitim, kurumsal yönetim, bağımsız dış denetim, muhasebe ve finansal raporlama, kamu çıkarına hizmet etme gibi konularda öneriler getirilmiştir. Bu açıdan bakıldığında finansal skandalların, muhasebe ve denetim mesleğinde uygulamada yaşanan eksikliklerin ortaya çıkmasını da sağladığı söylenebilmektedir.²³⁴

Yeniden düzenleme sürecinin ilk ve en radikal yansıması ABD’de olmuştur. Enron şirketinin iflasına kadar ABD Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerini (United States Generally Accepted Accounting Principles – US-GAAP) kullanan ve kendi kendine yeten bir yapıda olduğu düşünülen ABD, Enron olayıyla birlikte bu standartların Uluslararası Muhasebe Standartları (International Auditing Standards - IAS) ile uyumlaştırılması ihtiyacını duymuş ve IAS’a yönelmiştir.²³⁵

Enron başta olmak üzere birçok şirkete ait açıklanmış bilançolarda genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine (GKGMİ) aykırı uygulamalar ve bu uygulamaların olumsuz sonuçları ile bu uygunsuzlukları onaylayan denetim şirketlerini de dikkate alarak kaybedilen güvenin geri kazanılması ve denetim kalitesinin artırılması amacıyla oluşabilecek yeni skandallara önlem olarak 30.07.2002 tarihinde SOX çıkarılmış²³⁶ ve bu yasa ile ilgili ayrıntılı düzenlemeler yapma görevi SEC’e verilmiştir.²³⁷

Kurumsal yönetim süreci ile muhasebe ve denetim uygulamaları üzerinde köklü değişiklikler getiren bu yasanın çıkarılması ile yatırımcıların, piyasalara, işletme yönetimlerine, finansal raporlara ve bağımsız denetime olan güvenleri tekrar kazanılmaya çalışılmıştır. Bu yasa, 1934 yılından bu yana ABD’de halka açık şirketler için getirilen ve gerek muhasebe ve gerekse denetim düzenlemeleri anlamında tüm dünyada neredeyse bir “dönüm noktası” haline gelen en önemli düzenlemelerden birisidir. Yasanın tamamına bakıldığında yer alan hükümlerin önemli bir bölümünün kamunun aydınlatılması ve sorumlulukların artırılması konusunu düzenlediği görülmektedir. SOX kapsamında

²³⁴ Vinten, a.g.m., p.9

²³⁵ Ayça Zeynep Süer, “Profesyonel Muhasebe Mesleğinde Enron Skandalı ve Sonrası Gelişmeler”, **VI. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu**, 16 – 20 Nisan 2003, s.2

²³⁶ George R. Aldhizer - James D. Cashell - Jimmy D. Saylor, “Ten Months Later: Internal Audit Directors Assess The Impact Of The Sarbanes-Oxley Act”, **Internal Auditing**, Vol. 18, Issue 3, May/Jun, 2003, (pp.3-9), p.3

²³⁷ SEC, “Sarbanes Oxley Act”, One hundred Seventh Congress of The USA, 2002, Sec.2 / a-7

getirilen diğer kısıtlayıcı ve disipline edici düzenlemelerle birlikte bağımsız dış denetçinin sorumlulukları da önemli ölçüde artırılmıştır.²³⁸

Sistematik açıdan 11 ana başlıktan oluşan SOX; kamuya açıklanan finansal tabloların kapsamının genişletilmesi, yönetim, denetim ve gözetim sorumluluklarının artırılması, şirket denetim kurullarının bağımsızlığı ve işlevlerinin daha etkin hale getirilmesi, SEC yetkilerinin genişletilmesi ve Muhasebe Gözetim Kurulunun kurulması ile daha sıkı yaptırımların sağlanması gibi çok çeşitli konuları yeniden düzenleyerek disipline etmektedir.²³⁹

SOX ile bağımsızlık kavramı daha spesifik bir hale getirilmiş ve bağımsız denetim kuruluşunun hizmet verdiği müşterisine aynı dönem için danışmanlık hizmeti veremeyeceği hüküm altına alınarak²⁴⁰ denetim şirketlerinin asli görevleri olan yatırımcıların haklarını korumaktan uzaklaşıp, ilgili şirket menfaatlerinin korunması engellenmeye çalışılmıştır.²⁴¹ Bu düzenleme baş denetçi veya koordinatör ortak ile denetim sürecindeki incelemeden sorumlu ortak denetçinin 5 yıllık görev süresinden sonra değişimini öngörmektedir.²⁴² Ayrıca şirketlerde yürütme – denetim ilişkisinde kuvvetler ayrılığı ilkesinin hayata geçirilmesi doğrultusunda, denetimden sorumlu komite kurulması²⁴³ ve denetçilerin müşterilerinin iç kontrol sisteminin etkinliğini değerlendirmesi zorunlu hale getirilmiştir.²⁴⁴ Uygulamada etkisini hemen gösteren bu düzenlemeler sonrasında ABD şirketleri kurumsal yönetim ilkelerini uygulamak açısından önemli mesafe kat ederek, uluslararası karşılaştırmalarda ilk defa İngiltere ve Kanada şirketlerinin önüne geçmişlerdir.²⁴⁵

²³⁸ Tamer Aksoy, “Kurumsal Yönetim Bağlamında Sarbanes-Oxley Yasası’nın Bağımsız Denetim Firmalarına Yönelik Getirdiği Temel Düzenlemeler” **ASMMMO, Bülten**, Y: 6, S:165, Mart – Misan 2005, (ss.6 -10), s.8

²³⁹ Cristophe Quievreux, “The Requirements Of The Sarbanes- Oxley Act Are Making Internal Audit A Critical Function For Dealing With Corporate Governance Issues”, **The 2003- ECHIA European Conference Of Internal Auditing**, Hotel President Wtc, Brussels, 16&17 October 2003, p.1-2

²⁴⁰ Süer, a.g.m., p.3

²⁴¹ Ronen, a.g.m., p.281

²⁴² SPK, “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ”, Seri: X, No: 19, 02.11.2002, 24927 Sayılı Resmi Gazete, Md.2

²⁴³ SPK, “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ”, a.g.tb., Md.3

²⁴⁴ a.g.tb., Md.3

²⁴⁵ Cemal Küçüksozen – Güray Küçükkocaoğlu, “Kurumsal Şirket Yönetiminde Finansal Tabloların Rolü”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Sayı 16, Eylül 2005, (ss.1-25), s.3

Yaşanan skandallar AB'yi de bir değişim sürecine yönlendirmiştir. Skandallar sonrasında ilk olarak A.B.D.'de uygulanmakta olan US GAAP ile AB'de uygulanan IAS arasındaki farkların asgariye indirilmesi maksadıyla 18.09.2002 de Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Board – IASB) ve Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (Financial Accounting Standards Board – FASB) arasında Norwalk anlaşması yapılmıştır.²⁴⁶ Bu anlaşma ile hem FASB ve hem de IASB'ın; mevcut finansal raporlama standartlarını mümkün olduğu ölçüde tamamen birbirleriyle uyumlu hale getirebilmesi ve geleceğe ilişkin çalışma programlarını koordine edebilmesi sağlanmıştır.²⁴⁷ Daha Sonra AB'de, SOX yasasına uyum sağlanması amacıyla Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants - IFAC) tarafından ISA 2004 yılında revize edilerek yayınlanmıştır.²⁴⁸

SOX yasası, adli muhasebecilik mesleğinin de gelişiminde bir dönüm noktası niteliğindedir. SEC'in bu yasa ile denetim çalışmalarında adli muhasebecilik uygulamalarından yararlanılması gerektiğini vurgulaması ile adli muhasebe mesleği başta ABD olmak üzere tüm Dünya'da hızla yayılmaya başlamıştır.

²⁴⁶ İAS Plus, “The IASB And The U.S. Financial Accounting Standards Board”, <http://www.iasplus.com/restruct/restfasb.htm>, (10.01.2010)

²⁴⁷ İAS Plus, “The IASB And The U.S. Financial Accounting Standards Board”, <http://www.iasplus.com/restruct/restfasb.htm>, (10.01.2010)

²⁴⁸ Robert S. Roussey, “The Development of International Standards on Auditing”, **The CPA Journal**, Vol.69, 1999, (pp.14-20) p. 15

BÖLÜM 2

ADLİ MUHASEBE MESLEĞİNİN KAPSAMI VE TÜRKİYE’DE ADLİ MUHASEBE MESLEĞİNİN GELİŞİMİ

1. ADLİ MUHASEBECİLİK MESLEĞİNİN KAPSAMI

Rakamların ötesini irdelleyerek suçları öngörmek temeline dayanan adli muhasebecilik mesleği her türlü şüpheli faaliyetin en ince detaylarına kadar araştırılarak kurnazca asıl suçlulara ulaşılmasını sağlayan geniş kapsamlı bir süreçtir.¹ Çalışanlar ve yöneticiler tarafından gerçekleştirilen hile ve yolsuzluklarının araştırılması, işletmede alınan kararlardaki anlaşmazlık ve uyuşmazlıkların belirlenmesi, işletmedeki finansal kayıpların büyüklüğünün hesaplanması, mesleki kurallara aykırı davranışların incelenmesi, hissedarlar arası anlaşmazlıkların çözülmesi, teknoloji kaynaklı zararların tespit edilmesi², şirket birleşme ve devir işlemleri sırasında varlıkların değerlendirilmesi, anlaşmazlıklara karşı arabuluculuk ve hakemlik yapılması, sigorta suçlarının araştırılması, kanıtların sistematik olarak sunulması için kriminal araştırmaların yürütülmesi³, gerekli hukuki ve teknik düzenlemelerin önerilmesi ve mahkeme sürecine destek verilmesi⁴ gibi pek çok faaliyeti içeren adli muhasebecilik mesleğinin uygulama kapsamını; dava desteği, hile denetçiliği ve uzman tanıklık olmak üzere üç ana bölümde incelemek mümkündür.

1.1. DAVA DESTEĞİ

Dava desteği, mahkemeye intikal etmiş bir suçun oluşumundan itibaren tüm dava süresince ilgili taraflara karşı adli muhasebeci tarafından sağlanan desteği ifade etmektedir. Dava desteği ile adli muhasebeci yasal mahkeme sürecinin bir parçası haline gelmektedir. Özellikle muhasebe ve finansla ilgili konularda çok fazla bilgiye sahip olmayan avukat ve

¹ Kenneth Nolan, “Forensic accounting”, **Long Island Business News**, Vol. 55, No. 61, December 2008, p.34A

² Minal Paranjape - Rupali Sheth, “A study of creative accounting and forensic accounting as interlinked trends in accounting”, **International Journal For Business, Strategy and Management**, No.270, (p.1-8), p.6

³ Abubakar Sadiq Kasum, “The Relevance Of Forensic Accounting To Financial Crimes In Private And Public Sectors Of Third World Economies: A Study From Nigeria” **The 1st International Conference on Governance Fraud Ethics and Social Responsibility**, Edirne, April, 2009, (pp.1-12), p.3

⁴ Rezaee - Lander, a.g.m., p.148

hakimlere karşı sağlanan dava desteği kapsamında adli muhasebeciler aşağıdaki faaliyetlerle mahkeme sürecine yardımcı olmaktadır:⁵

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

Bir soruşturma kapsamında davaya konu olan suç unsurunun muhasebe ve finansla ilgili bir yönünün incelenmesi gerektiğinde adli muhasebeciler bilgi ve tecrübeleriyle dava sürecinin kolaylaştırılması ve söz konusu suçun aydınlatılması amacıyla mahkemeye yardımcı olmaktadır. Bu yardım dava açan kişi ile çalışıldığında daha çok iddiaları doğrulamak ve güçlendirmek amacıyla kanıt toplamak şeklinde yapılırken davalı adına çalışıldığında ise yapılan tüm çalışmalar iddiaları çürütmek amacıyla gerçekleştirilmektedir.⁶ Adli muhasebeciler dava desteği sürecinde çalışmalarını yürütürken inceledikleri her belgenin mahkeme için kanıt niteliği taşıdığını ve özenle korunması gerektiğini unutmamalıdır. Kanıtlar saklanırken her bir kanıtın numarası, tanımı, edinim tarihi, elde edildiği kişinin ismi, elde edildiği yer gibi bilgilerin de mutlaka bulunması gerekmektedir. Adli muhasebeciler mahkemeye sunulacak olan kanıtları analiz ederken aşağıdaki hususlara dikkat etmek zorundadırlar: ⁷

⁵ Alan Zysman, "Forensic Accounting Demystified", [http://www.forensicaccounting.com/three\(5\).htm#](http://www.forensicaccounting.com/three(5).htm#) start, (08.07.2011)

⁶ Thornhill, a.g.e., p.11-12

⁷ D. Larry Crumley – Lester E. Heitger - G. Stevenson Smirth, **Forensic and Investigative Accounting**, Third ed., CCH Incorporated, USA, 2007, p. 9151

- Mahkemeye sunulacak belgelerin hangi amaçla olursa olsun kesinlikle işaretlenmesi, zımbalanması veya delinmesi şeklinde tahrif edilmemesi gerekmektedir.
- Belgelerin nasıl ve kimler aracılığı ile elde edildiği mutlaka kayıt altına alınmalıdır.
- Delillerdeki parmak izlerinin yok olmaması için titizlikle saklanması
- Belgelerin yangın, çalınma vb. zararlara karşı güvenilir bir yerde muhafaza edilmesi.
- Bilgisayardaki verilerin şifrelerle korunması ve yedeklenmesi
- İhtiyaç olduğunda kolayca ulaşılabilmesi adına belgelerin sistematik bir biçimde kayıtlanması ve saklanması

Adli muhasebeciler kişisel zararlar, kazançların kaybı, evlilik uyuşmazlıkları, istihdam yolsuzlukları, ortaklar arası çatışmalar, görevi ihmal ve sigorta suçları⁸ gibi pek çok farklı konuda dava desteği sağlayabilmektedirler. Adli muhasebecilerin mahkemelere yardımcı olabilecekleri konular aşağıdaki gibi sıralanabilmektedir:⁹

- Değerleme, adli muhasebe mesleğine en çok ihtiyaç duyulan konulardan biridir. Ortaklar arası anlaşmazlıklardan boşanma davalarına kadar pek çok alanda varlıkların gerçek değerinin saptanmasına ihtiyaç duyulmaktadır. Özellikle işletmelerin tasfiye, iflas, birleşme, devir ve bölünme işlemleri sırasında varlık ve borçların olduklarından farklı değerlerle gösterilmesi çok sıklıkla karşılaşılan bir durumdur. Aynı şekilde bir boşanma davasında da taraflar mal varlıklarına gizlemek için türlü türlü yollara başvurumaktadırlar. Bu gibi durumlarda adli muhasebecilerin yapacakları finansal analiz ve incelemeler gerçeklerin ortaya çıkarılmasında önemli faydalar sağlamaktadır.

- Adli muhasebecilerin mahkemelere en büyük desteği finansal denetim konusundadır. Özellikle hile ve yolsuzluklara ilişkin olarak yürütülen soruşturmalarda adli muhasebecilerin muhasebe standartları, finansal raporlama, denetim ve mali analiz gibi konulardaki bilgi düzeyi meydana gelen zararların boyutlarının tespit edilmesini ve davanın sonuçlanmasını kolaylaştırmaktadır. Hile ve yolsuzlukların farklı alanlarda ve

⁸ MK Brazil, “Forensic Accounting and Litigation Support”, **Service Brochures**, <http://www.mkbrazil.com/publications/Service%20Brochures/Forensic%20Accounting.pdf>, (07.07.2011), p.2,

⁹ Singleton – Singleton, a.g.e., p.13

şekillerde ortaya çıkmaları nedeniyle adli muhasebe mesleği de pek çok hukuk dalıyla ilişki içerisinde. Uygulamada daha çok, vergisel suçlar nedeniyle vergi hukukuna giren davalarda, dolandırıcılık ve kara para aklama gibi suçlar nedeniyle ceza davalarında, iş kanununa aykırı yolsuzluklar nedeniyle iş hukuku ile ilgili davalarda ve borçluların mal kaçırmak amacıyla yaptığı finansal hileler nedeniyle icra iflas davalarında adli muhasebe mesleğinden destek alındığı görülmektedir.

Adli muhasebecinin mahkeme sürecine dahil edilmesi davalı veya davacı tarafın avukatıyla yapılan görüşme ile başlar. Bu görüşmeler sırasında adli muhasebeciye ödenecek olan ücret ve davanın gerektirdiği koşullar belirlenir. Görüşme sonrasında her iki taraf arasında bir sözleşme yapılır. Böylece adli muhasebecinin dava kapsamındaki görev ve sorumlulukları yazılı hale getirilmiş olur. Ancak sözleşmenin yapılması tek başına yeterli değildir. Davanın avukatı ve adli muhasebeci arasında mutlaka bir uyum sağlanması gerekmektedir. Aksi takdirde davanın süreci olumsuz etkilenebilmektedir. Her iki tarafın da çalışmalarını uyumlu bir biçimde yürütebilmeleri için gerekli olan koşullar ise aşağıdaki gibi sıralanabilmektedir:¹⁰

- Avukat ve adli muhasebeci arasında ast üst ilişkisinin olmaması ve eşitliğin sağlanması,
- Her iki tarafın da kendi uzmanlık alanlarında çalışmalarını yürüterek birbirlerinin çalışma alanlarına müdahale etmemeleri,
- Her iki tarafın da ulaştıkları sonuçları bir araya getirmeleri ve birlikte yeniden gözden geçirmeleri,
- Her iki tarafın da elde ettikleri bilgileri gizli tutmaları sadece kendi aralarında bilgi paylaşımı sağlamaları.

1.2. HİLE DENETÇİLİĞİ

Adli muhasebecilik mesleğinin en temel çalışma konusu hile ve yolsuzlukların tespit edilmesidir. Bu açıdan gerek yürütülen bir soruşturma kapsamında gerekse işletmelerin önlem almalarını sağlamak amacıyla yapılan hile ve yolsuzluk araştırmaları adli muhasebe çalışmalarının büyük bir bölümünü kapsamaktadır.

¹⁰ Gülten – Kocaer, a.g.e., s.17

Genellikle cezai müeyyideleri gerektiren hile ve yolsuzluk suçlarına karşı adli muhasebecilerin, araştırmacı muhasebecilik yoluyla mahkemeye yardımcı olabilecekleri konular aşağıdaki gibi sıralanabilmektedir.¹¹

- Şüphe duyulan hileli işlemleri kanıtlarıyla birlikte ortaya çıkarmak,
- Mevcut durumun analizi ve yapılacaklara ilişkin önerilerin düzenlenmesi,
- Aktiflerin geri alınması, korunması ve iyileştirilmesinde destek sağlanması,
- Konu ile ilgili diğer alanlardaki uzmanlarla koordineli çalışma,
- Adli kovuşturma açma veya dava açma yoluyla varlıkların geri alınmasına yardımcı olmak.

Adli muhasebeci bu süreçte öncelikle hile ve yolsuzluğun gerçekleştiği işletmedeki tüm belge ve kayıtları inceleyerek ve soruşturmayla doğrudan veya dolaylı olarak ilişkisi bulunan kişilerle görüşerek tarafsız bilgiler toplamalıdır.¹² Daha sonra elde edilen kanıtlar bir araya getirilerek hile ve yolsuzluklarla ilgili tüm iddialar veya olasılıklar araştırılmalıdır. Son olarak toplanan tüm bilgi ve kanıtlar analiz edilerek bir sonuca varılmalıdır.¹³ Bu sürecin kapsamı adli muhasebecinin görevlendirilme amacına göre değişmektedir. Eğer adli muhasebeci bir işletme yönetimi tarafından işletmede hile ve yolsuzluğun var olabileceği şüphesiyle görevlendirilmişse, inceleme alanının çok geniş olması ve işletmede gerçekleşen tüm işlemlerin ayrıntılı olarak değerlendirilmesi nedeniyle adli muhasebe çalışması çok geniş kapsamlı, çok maliyetli ve çok zaman alıcı olabilmektedir. Ancak genellikle bir suç unsuru ortaya çıktıktan ve yasal süreç başladıktan sonra görevlendirilen adli muhasebecilerin araştırma yapacakları alanın sadece suçun işlendiği bölüm ve bu bölüme bağlı diğer bölümlerle kısıtlı olması, kanıt toplama aşamasının daha az zamanda ve sistematik bir biçimde gerçekleştirilmesini sağlamaktadır. Böylece adli muhasebeci çalışmalarını daha az maliyetle ve daha kısa sürede tamamlayabilmektedir.

¹¹ Pazarçeviren, a.g.m, s.9

¹² Thornhill, a.g.e., p.18

¹³ Albrecht et al., a.g.e., p.

Adli muhasebeciler, muhasebe bilgisinin yanı sıra istatistik, hukuk, bilgisayar teknolojileri vb. pek çok farklı alanda bilgi sahibi olmaları ve sahip oldukları bu bilgileri araştırma ve analiz yetenekleriyle birleştirebilmeleri sayesinde hem bir denetçi hem de bir dedektif gibi çalışarak hile ve yolsuzlukları daha kolay tespit etmektedirler. Bu nedenle düzenleyici kuruluşlar, emniyet güçleri ve avukatlar her zaman rüşvet, kara para aklama, zimmet, sigorta suçları gibi hile ve yolsuzlukların araştırılmasında; şirket kayıtlarını, ipotek ve yargı kararlarını, banka hesaplarını, sigorta sözleşmelerini ve diğer pek çok ticari ilişkileri değerlendirebilecek yetkinlikte olan adli muhasebecilere ihtiyaç duymaktadırlar.¹⁴

Adli muhasebe çalışmalarının temelini oluşturan ve büyük bir bölümünü kapsayan hile denetimi bir işletmenin tüm faaliyetlerinde oluşabilecek hile ve yolsuzlukların tespit edilmesini ve engellenmesini sağlayacak bir çevre oluşturmaktadır. Bu amaçla hile denetimi yapan adli muhasebeciler aşağıdaki varsayımlara dayanarak çalışmalarını sürdürmektedirler.¹⁵

- Zayıf bir kontrol sisteminin bulunduğu işletmelerde hile ve yolsuzlukların oluşması kaçınılmazdır.
- Hileli işlemlerin görünen kısımları zararın küçük bir kısmını oluştururken görünmeyen kısmı çok daha büyük maddi kayıplara neden olabilmektedir.
- Yeterince uzun ve derin araştırmalar yapılırsa hile ve yolsuzluklara ait kırmızı bayraklar görülebilmektedir.
- Hangi kademedede olursa olsun herkes hile ve yolsuzluklara başvurabilmektedir.

Yukarıdaki varsayımlara dayanılarak yapılan hile denetiminin en temel amacı aslında hilelerin tamamen yok edilmesidir ancak bu gerçekte çok ulaşılabilir bir hedef değildir. Çünkü bir hile yok edildikçe bir başkası ortaya çıkmaktadır. Bu nedenle önemli olan hile ve yolsuzlukları zamanında ve çok büyük kayıplara neden olmadan tespit edilebilmesi ve mümkün olabilecek en düşük seviyeye indirebilmesidir.

¹⁴ Grippo – Ibex, a.g.m., p.5

¹⁵ Singleton – Singleton, a.g.e., p.14

1.3. UZMAN TANIKLIK

Uzman tanık en kısa ifadeyle belirli bir konuda eğitim ve deneyim sahibi olan uzman mahkeme tanığıdır.¹⁶ Uzman tanıklık, bir uzmanın kendi uzmanlık alanı dahilinde dava konusuyla ilgili olarak önceden yapmış olduğu bilimsel araştırmalar sonucunda elde ettiği bulguları belge ve görsel araçlar yardımıyla mahkeme sırasında sunarak tanıklık yapmasıdır. Uzman tanıklar dava konusuyla ilgili bilimsel gerçeklere dayanarak fikirlerini bildirdiklerinden sadece düşüncelerini aktarabilen ortalama bir kişinin tanıklığından daha fazla güvenilir olmaktadır.¹⁷ Bu açıdan bir dava sürecinde ne kadar çok uzmandan yararlanılırsa verilecek kararlar da o derece isabetli olmaktadır. Uzman tanığın mahkemedeki asıl görevi görüşlerini gerekçeleriyle beraber sunarak uzmanlık alanıyla ilgili teknik bilgilere tüm tarafların anlayacağı bir dille açıklık getirmektir.¹⁸

Uzmanların dava konusuyla ilgili olarak hazırladıkları teknik raporlar tek başlarına yeterli değildir. Çünkü bu tip raporlar konunun uzmanı olmayan hakimler, savcılar veya avukatlar tarafından tam olarak anlaşılamamakta ve yanlış yorumlanabilmektedir. Oysa uzman kişilerin mahkeme sırasında kendi hazırladıkları raporları çeşitli görsel araçlardan da faydalanarak sunmaları hem daha etkileyici olmakta hem de daha açıklayıcı ve anlaşılır olmaktadır.

Adli muhasebecilerin en önemli özelliği de dava konusuyla ilgili yapmış oldukları çalışmaları uzman tanıklık yaparak mahkemede savunabilmeleridir. Adli muhasebecilerin uzman tanıklığındaki en temel amaç, iddiaların bir uzman tanığın ifadesiyle desteklenerek daha güvenilir bir şekilde açıklığa kavuşturulmasıdır.¹⁹ Adli muhasebeciler dava desteği kapsamında elde ettikleri ve bilimsel gerçeklere dayanan bilgileri mahkemede savunma fırsatı bularak mahkeme kararına büyük ölçüde yön verebilmektedirler. Bir adli muhasebeci mahkemede konusunun uzmanı olarak, objektif ve sakin bir şekilde, avukatların veya hakimlerin çözemeyeceği ve uzmanlık bilgisi gerektiren karmaşık muhasebe sorunlarına ilişkin görüşlerini açık ve anlaşılır bir dille sunmaktadır.²⁰ Uzman tanıklık, bir adli muhasebecinin mahkeme sürecindeki son aşamasıdır.

¹⁶ Albrech et. al., a.g.e., p.632

¹⁷ Franklin Clark – Ken Diliberto, **Investigating Computer Crime**, CRC Press, 1996, USA, p.150

¹⁸ Brenner, a.g.e., p.108

¹⁹ Aktaş - Kuloğlu, a.g.m., s.112

²⁰ Pazarçeviren, a.g.m., s.9

Toplumlarda özellikle ekonomik kökenli davaların ve davalı sayısının giderek artması ve konuların giderek karmaşıklaşması mahkemelerde uzman tanık olarak adli muhasebecilere duyulan ihtiyacı arttırmıştır. Günümüzde ticari işlemlerin sonuçları, iflaslar, kazançların düşmesi, varlıkların değerlendirilmesi, finansal tablo hileleri, ticari marka ihlalleri ve sözleşmelere aykırı davranışlar gibi pek çok konunun çözümünde adli muhasebecilerden faydalanılmaktadır.²¹

Adli muhasebeciler ister davalı ister davacı taraf için çalışsın mahkeme için bilirkişi durumunda olup mahkeme sürecinde önemli bir etkiye sahiptirler. Bu nedenle adli muhasebecinin belirlenmesi oldukça dikkat edilmesi gereken bir husustur. Mahkemede tanıklık yapacak olan adli muhasebecilerin sahip olması gereken nitelikler aşağıdaki gibi sıralanabilmektedir.²²

- Mesleğinin uzmanı olduğunu gösterecek yetkili bir kuruluş tarafından verilen bir belge veya sertifikasının bulunması,
- Uzmanlık yaptığı alanda en az lisans diplomasına sahip olması,
- Uygulama alanında başarı sağlayabilmesi için mutlaka ilgili bir kuruluştaki staj yapmış olması,
- Alanıyla ilgili yazı veya yayınlarının bulunması,
- İlgili alanda öğretmenlik veya danışmanlık tecrübesinin bulunması,
- Meslek odalarına kayıtlı olması,
- Benzer davalara ilişkin tecrübesinin olması.

Adli muhasebecilerin yukarıda sayılan özel bilgileri, deneyimleri ve eğitimlerinin yanı sıra kişilik özellikleri de dava sürecinde önemli bir rol oynamaktadır. Bu açıdan adli muhasebecilerin başarılı bir uzman tanık olması için sahip olması gereken özellikler aşağıdaki gibidir.²³

- Ekip çalışmasına yatkınlık,
- Dürüstlük ve güvenilirlik,

²¹ Zeph Telpner – Michael Mostek, **Expert Witnessing in Forensic Accounting: A Handbook for Lawyers and Accountants**, CRC Press, USA, 2003, p.8-10

²² Singleton – Singleton, a.g.e., p.249-250

²³ a.g.e., p.255 - 259

- Meslek ahlakına sahip olmak,
- Mesleki itibar ve tanınmışlık,
- Geçmiş görevlerin kalitesi ve zamanlılık,
- Teknik terimleri açıklama yeteneği,
- ²⁴Alçakgönüllülük,
- Soğukkanlılık
- Güçlü bir hafızaya sahip olmak
- Yüksek iletişim becerilerine sahip olmak.

Bir adli muhasebecinin uzman tanık olarak mahkemede verimli olabilmesi için, adli muhasebeci ile yapılacak olan anlaşmanın mümkün olduğunca erken yapılması gerekmektedir. Dava başlamadan adli muhasebeciyle yapılan bir anlaşma, taraflara hem zaman hem para kazancı sağlamaktadır. Ayrıca adli muhasebecinin başarılı olup olmayacağının tespit edilmesi ve gerektiğinde yeni bir adli muhasebeciyle anlaşılması için yeterli de süreye sahip olunmaktadır.²⁵

Adli muhasebecinin belirlenmesi ve sözleşmenin imzalanmasıyla birlikte, adli muhasebeci son derece ciddi yaptırımları olan bu görevi üzerine alarak çok büyük bir sorumluluk yüklenmektedir. Çünkü araştırma ve incelemelerine dayanarak yapacağı tanıklık sonucunda yargı süreci etkilenmekte ve davalı tarafa uygulanacak cezai müeyyideler söz konusu olmaktadır. Bu nedenle adli muhasebecilerin mahkeme sürecinde uymaları gereken bazı kurallar bulunmaktadır. Bu kurallar aşağıdaki gibi sıralanabilmektedir:²⁶

- Tarafsız Bir Şekilde Uzman Görüşü Bildirmek: Adli muhasebeci davalı veya davacı adına çalışmakla beraber bilimsel gerekçelere dayanarak ifadesini vermek durumundadır. Yapılan analizler sonucu elde edilen sonuçlar, adli muhasebecinin anlaşma yaptığı tarafın aleyhine dahi olsa adli muhasebeci mahkemede gerçekleri gizlememekle yükümlüdür.

²⁴ Gil Sapir, “Forensic Science, Ethics And The Expert Witness”, **The Science of DNA Profiling Bioinformatics 6th Annual Conference**, Ohi, 2008, p.8-9

²⁵ Telpner – Mostek, a.g.e., p.3

²⁶ Gülten – Kocaer, ag.e., s.129-131

- Gerçekleri Olduğu Gibi Göstermek: Adli muhasebeci gerçekleri, değiştirmeden ve kendi kişisel yorumlarını eklemekten açıklamakla yükümlüdür. Adli muhasebeci, mahkeme sırasında olayla ilgili görüşleri sorulduğunda görüşlerini bildirebilmektedir. Ancak bu görüşlerin kesinlikle abartmadan veya küçümsemekten bilimsel verilere dayanarak sunulması gerekmektedir.

- Kesin İfadeler Kullanmak ve Varsayımlar Yapmamak: Adli muhasebecinin ifadelerinde belirsizliklerin bulunması gerek ifadesinin gerekse yapmış olduğu araştırmaların güvenilirliğini azaltmaktadır. Bu nedenle adli muhasebeci her ayrıntıyı hesaplayarak konuyla ilgili eksik bir nokta bırakmamalı ve varsayım yapmadan elindeki bilimsel verilere dayanak görüşlerini açıklamalıdır

- Açıklayarak Anlatmak: Adli muhasebeci, muhasebe ve finans konularında yeterli uzmanlık bilgisine sahip olmayan hakimler ve avukatlar için açıklayıcı ve öğretici tarzda ifade vermelidir. Bazı muhasebe terimlerinin veya işlemlerin kolayca anlaşılabilir bir şekilde kısaca açıklanması gerekmektedir. Adli muhasebeci açıklamalarını yaparken de mutlaka grafik, tablo veya şekil gibi görsel araçlardan yararlanmalıdır. Bu tip görsel araçların kişilerin anlatılanları çabuk kavramalarını sağladığı ve öğrenmelerini kolaylaştırdığı bilinen bir gerçektir.

- Belirli Bir Anlatım Düzenine Uymak: Adli muhasebecinin konuyla ilgili görüşlerini bildirirken belirli bir düzen içerisinde konuşmasını sürdürmesi önemlidir. Konudan konuya atlamak veya asıl anlatılması gerekenleri atlayarak daha az önem taşıyan durumlardan daha çok bahsetmek hem hakim ve avukatların kafalarını karıştırabilmekte hem de adli muhasebecinin dava üzerindeki etkisini azaltmaktadır. Bu amaçla adli muhasebecinin mahkemeden önce mutlaka ön hazırlık yaparak söyleyeceklerini önceden belirlemesi gerekmektedir. Hatta birlikte çalıştığı avukatla mahkeme öncesi prova yapması mahkeme sırasında adli muhasebecinin daha akıcı konuşmasını sağlayacaktır.

- Açıklamalar Arasında Tutarlılık Sağlamak: Adli muhasebecinin açıklamaları arasındaki en ufak tutarsızlık, adli muhasebeciye ve yaptığı çalışmalara duyulan güveni yok etmeye yetmektedir. Çünkü eğer tek bir gerçek varsa yapılan tüm analiz ve incelemelerin aynı gerçeği göstermesi gerekmektedir. Bu nedenle adli muhasebecinin hakim veya avukatlar tarafından sorulan soruları çok iyi dinlemesi ve

dikkatle cevap vermesi gerekmektedir. Davayı aydınlatmak adına bazen bilinçli olarak sorulan tuzak sorulara verilen cevaplar arasında hiçbir çelişki olmaması gerekmektedir.

2. ADLİ MUHASEBE İŞLEMİ AŞAMALARI

Her adli muhasebe işlemi davanın konusuna, karmaşıklığına ve kanıtların yeterliliğine göre değişiklik göstermektedir. Bu değişkenliğe bağlı olarak her adli muhasebeci kendi özel sürecini oluşturmaktadır.²⁷ Bu nedenle, gerek yasal düzenlemelerde gerekse literatürde kesin olarak kabul edilen bir adli muhasebe süreci bulunmamaktadır. Ancak diğer bütün denetim ve araştırma faaliyetleri gibi adli muhasebe işlemleri de genel olarak aşağıdaki süreci izlemektedir:

2.1. DAVANIN BAŞLAMASI SÜRECİ

Finansal suçların araştırılması suç işlenmesinden sonra başlatılabildiği gibi, önlem almak amacıyla her hangi bir ekonomik kayba uğramadan da yapılabilmektedir.²⁸ Her iki durumda da öncelikle araştırmayı sürdürecektir olan adli muhasebeci belirlenmekte ve ilk görüşme yapılmaktadır.

Adli Muhasebecinin Belirlenmesi: İşletmelerde adli muhasebe işlemini gerekli kılan bir sorunla karşılaşıldığında öncelikle yapılması gereken adli muhasebecinin seçimidir. Bu aşamada her adli muhasebecinin aynı bilgi ve yetenek düzeyine sahip olmadığının bilinmesi gerekmektedir. Bu nedenle ihtiyaç duyulan konunun uzmanıyla çalışmak önem taşımaktadır.

Adli muhasebeci seçilirken ilk olarak dikkat edilmesi gereken adli muhasebecinin deneyimidir. Ancak bu noktada adli muhasebecinin geçmişte kaç olayın çözümünde görev aldığından çok benzer konularda çalışmış olması önem taşımaktadır. Böylece asıl sorunun çözülmesi için gerekli donanıma sahip olduğu anlaşılmaktadır. Bunun dışında bir adli muhasebecinin güvenilirliğinin yüksek olması gerekmektedir. Bu amaçla geçmiş davaları, üyesi olduğu mesleki örgütler ve bilimsel yayınları araştırılabilmektedir. Gerekli durumlarda mahkemede uzman tanık olarak yer alabilen adli muhasebecilerin

²⁷ Mehadi Masud Mazumder, "Forensic Accounting-An Investigative Approach of Accounting", Social Science Research Network, June, 2011, (pp.1-9), <http://ssrn.com/abstract=1864346>, (10.06.2011), p.6

²⁸ Silverstone- Sheetz, a.g.e., p.112

mahkemedeki duruşları da önem arz etmektedir. Benzer davaların mahkemelerinde elindeki bilgi ve belgeleri nasıl savunduğu ve mahkeme sürecine etkisi değerlendirilmelidir. Son olarak adli muhasebecinin maliyeti incelenmelidir. Adli muhasebecilerin ücretleri değişebilmektedir. Adli muhasebecinin başarısı aldığı ücretin yüksekliği ile doğru orantılı olmadığı gibi piyasanın çok altında ücret talep eden adli muhasebecilere de güvenilmemelidir. Sonuçta hile ve yolsuzlukların tespiti için yapılması gereken araştırmaların çoğu yüksek maliyetlidir. Bu nedenle belirlenen ücret en azından bu maliyetleri karşılayabilecek ve kar edebilecek bir seviye de olmalıdır.²⁹

Müşteri ile Görüşme: Adli muhasebecinin seçilmesinden sonra dava ile ilgili çalışmalara başlamadan önce müşteri ile görüşme yapması, müşterinin beklentilerinin ve taleplerinin anlaşılması açısından büyük önem taşımaktadır.³⁰ Bu işlem ile mevcut durum ve sorunu oluşturan tüm unsurlar net bir şekilde belirlenebilmektedir.

Adli muhasebecilerin dava sürecinin olumsuz etkilenmesini önlemek amacıyla müşteri ile görüşmeleri sırasında edindiği bilgileri dava ile ilgisi olmayan kişilerle paylaşmaması ve dava için gerekli olmadığı sürece kişisel konularda müşteri ile görüşmemesi gerekmektedir.³¹ Aksi durumda adli muhasebecinin bağımsızlığı ve güvenilirliği zarar görmektedir.

2.2. DAVANIN DEĞERLENDİRİLMESİ SÜRECİ

Davanın başlamasıyla birlikte adli muhasebecinin öncelikle davaya konu olan sorunları değerlendirmesi gerekmektedir. Bu amaçla aşağıdaki adımlar izlenmektedir.

Anlaşmazlıkların Tespiti: Davayla gerçekte veya görünüşte ilgili tüm taraflar ortaya çıkar çıkmaz, ilk olarak aralarındaki anlaşmazlıkların tespiti yapılmalıdır. Bir davada öncelikle müşteri ve dava vekili ile karşı taraf ve dava vekili olmak üzere iki taraf söz konusudur. Bunların dışında davayla dolaylı veya doğrudan ilişkili üçüncü şahıslar da

²⁹ Mark Jenner & Co – Forensic Accounting Services, “How to Choose a Forensic Accountant”, <http://www.mark-jenner.com/choose-forensic-accountant/>, (10.02.2011)

³⁰ Paranjape - Sheth, a.g.m., p. 5

³¹ Frederic R. Miller - David L. Marston, “Building A Case: Gathering And Documenting Evidence”, **A Guide To Forensic Accounting Investigation**, Ed. Thomas Golden- Steven S. Skalak-Mona Clayton, John Wiley & Sons, INC, USA, 2006, (pp.423-438), p.424

mevcut olabilmektedir.³² Söz konusu taraflar arasındaki anlaşmazlıkların değerlendirme aşamasının başında tespit edilmemesi özellikle büyük ölçekli işletmelerin karmaşık talepleri karşısında daha büyük maliyetlere neden olmaktadır. Davanın sağlıklı bir şekilde yürütülmesi açısından bu aşama oldukça önemlidir.³³

Standart bir adli muhasebe anlaşmazlık tespit formunda aşağıdaki bilgiler yer almaktadır.³⁴

- Müşterinin adı, internet adresi ve iletişim bilgileri
- İşletmenin türü (Limited şirket, anonim şirket vb.)
- Görevin tanımlanması
- Davanın konusu ve başlığı
- Mahkeme ve Dava numarası
- Müşterinin davalı mı yoksa davacı mı olduğu
- Dava vekilinin iletişim bilgileri
- Dava ile ilgili diğer tarafların bilgileri
- Karşı tarafın dava vekilinin iletişim bilgileri
- Davanın karşı tarafı ile ilgili bilgiler

Ön Araştırma: Detaylı bir eylem planı hazırlamadan önce, davanın kapsamı ve yapılması gereken işlerle ilgili bir ön araştırma yapmak sürecin etkin işleyebilmesi açısından önem taşımaktadır. Yapılan bu araştırma ile suç teşkil eden unsurlar daha net anlaşılmakta ve daha sonra oluşturulacak planların hazırlanması kolaylaşmaktadır.³⁵

Bu aşamada adli muhasebeci elde ettiği belge ve kayıtları, derinlemesine girmeden ve herhangi bir analiz yapmadan hızlıca gözden geçirmektedir. Böylece dava ile ilgili ekonomik, mesleki ve diğer tüm etkenler değerlendirilmekte ve araştırmanın kapsamı ve

³² AICPA, **Serving as an Expert Witness or Consultant**, FVS Practice Aid 10-1, American Institute of Certified Public Accountants, Inc. New York, 2010, p.57

³³ David Nolte, "How to Succeed with Expert Witnesses", **Los Angeles Lawyer Magazine**, vol.28, No.7, 2005, (pp.38-43), p.38

³⁴ Forensic & Valuation CPA, "Forensic Accounting Assignment And Conflict Check", http://forensicvaluationcpas.com/Documents/Forensic_Assignment_Conflict_Form.pdf, (10.06.2011)

³⁵ Nishant K Patel, "Forensic Accounting", **ICAI - The Chartered Accountant Student**, Vol.13, No. 4, September, 2009, (pp.18-21), p.19

sınırları en başta belirlenebilmektedir. Ayrıca bu süreçte mutlaka dava konusu işletme, dava vekilinin iş yeri ve işletmenin birlikte çalıştığı muhasebe firmasına ziyarette bulunulması ve ileride görüşme yapmak üzere işletmedeki kilit çalışanların da belirlenmesi gerekmektedir.³⁶

2.3. AMAÇLARIN BELİRLENMESİ VE PLANLAMA SÜRECİ

Müşterinin ihtiyaç ve beklentileri belirlendikten ve taraflar arasındaki uyumsuzluklar tespit edildikten sonra davanın asıl amacı ortaya konulmakta ve bu amaç doğrultusunda bir eylem planı hazırlanmaktadır.

Bir Eylem Planı Hazırlanması: Eylem planı, araştırma süreci boyunca adli muhasebecinin gerçekleştireceği tüm faaliyetlerinin kağıt üzerine dökülmüş halidir.³⁷ Bu plan müşteri ile görüşerek ve öncül araştırmayı yaparak elde edilen verilerin, hedeflerin ve hedeflere ulaşmak için yararlanılacak metodolojinin en iyi şekilde kullanımını sağlamaktadır.³⁸

Hazırlanan bu plan, adli muhasebe çalışması sırasında gerçekleştirilecek olan tüm işlemleri ayrıntılı bir şekilde içermekle birlikte gerektiğinde adli muhasebeciye esneklik sağlayabilmelidir. Standart bir adli muhasebeci eylem planında aşağıdaki hususlar yer almaktadır.³⁹

- Sözleşmeye konu olan hususlar
- Sözleşmeye yön veren özel durumlara ilişkin ayrıntılı açıklamalar
- Mahkeme, Kanunlar, Düzenlemeler ve anlaşmalar gibi davanın kapsamına giren bütün unsurlara ilişkin ayrıntılı açıklamalar
- Davanın sınırları ve hakkında bilgi ve kanıt elde edilemeyen hususlar
- Adli muhasebe çalışmanın yürütülmesi için gerekli kaynaklar
- Geliştirilen hipotezler ve uygulanacak teknikler

³⁶ Robert Dooly, “Forensic Accounting Examinations: Insurance Company And Accountant’s Perspective”, **ICA Annual Meeting-Individual Health Workshop Reports**, October, 2002, (pp.54-60), p.60

³⁷ Paranjape- Sheth, a.g.m., p.5

³⁸ Kasum, a.g.m., p.4

³⁹ IFA, **Standard Practices For Investigative And Forensic Accounting Engagements**, The Canadian Institute of Chartered Accountants, Canada, 2006, p.7

- Adli muhasebe sürecinde yer alacak adli muhasebe takımı ve görev dağılımları
- Zaman Planlaması

Doğru Kanıtların Elde Edilmesi: Adli muhasebeci bu aşamada davanın çözümüne yönelik olarak hangi tür kanıtlara ihtiyaç duyduğunu belirlemektedir. Davanın kapsamına bağlı kalarak gerekli dokümanların tespiti, sayısal verilerin toplanması, davanın tarafları veya ilgililerle görüşülmesi ve gözlem yapılması bu aşamada gerçekleşmektedir.⁴⁰ Adli muhasebecinin topladığı kanıtlar geleneksel denetimde kullanılan kanıt türleri ile hemen hemen aynı olmakla birlikte daha derin ve daha teknolojik araştırmalar sonucu elde edilmektedir. Bu süreçte kullanılan standart kanıtlar aşağıdaki gibidir⁴¹.

- Araştırmalar ve raporlar
- Muhasebe ve banka kayıtları
- Dilekçe vb. yasal kanıtlar
- Anlaşma Mektubu ve diğer yazışmalar
- Çizelgeler ve Hesaplamalar
- Görüşme, Tartışma ve Toplantılara ilişkin yazılı belge veya notlar
- İşletme prosedür ve uygulamalarına ilişkin kayıt ve belgeler

Adli muhasebecinin en temel görevlerinden biri mahkemeye yeterli düzeyde ve geçerli deliller sunarak savunma yapmaktır. Bu açıdan elde edilen kanıtların genellikle orjinal belgelere dayanması ve yasal yollardan edinilmiş olması gerekmektedir. Örneğin suçlu kişilerin davayla bağlantılı olsa dahi özel hayatlarına ilişkin gizli kamera ile elde edilen görüntüleri mahkemece kabul edilmemekte ve adli muhasebecinin güvenilirliğini olumsuz etkilemektedir.⁴² Bu nedenle doğru kanıtların, doğru yerde doğru zamanda ve doğru yöntemlerle toplanması alınacak kararları doğrudan etkilemesi açısından büyük önem taşımaktadır.

Kanıtların elde edilmesi ile birlikte korunması ve saklanması da üzerinde durulması gereken bir konudur. Dava ile ilgili tüm kanıtlar sistematik bir biçimde kayıtlanarak

⁴⁰ Paranjape - Sheth, a.g.m., p.6

⁴¹ IFA, a.g.e., p.10

⁴² Darrell D. Dorrell, "Forensic Aspects of Business Valuation", **Portland Chapter of the ASA Educational Event**, May, 2009, p.227

titizlikle saklanmalı ve yedeklenmelidir. Özellikle dokümanlar ve bilgisayarda yer alan veriler pek çok farklı yere kopyalanmalıdır.⁴³

2.4. ARAŞTIRMA SÜRECİ

Adli muhasebe işlemini gerektiren sorunların çözümüne yönelik belgelerin toplanmasıyla birlikte daha önceden hazırlanan ayrıntılı eylem planına uygun olarak adli muhasebe araştırmalarına başlanmaktadır. Daha önceden de belirtildiği üzere özel bir araştırma yeteneğine sahip olması gereken adli muhasebeci bu aşamada pek çok farklı teknikten yararlanarak sorunları analiz etmekte ve dava ile ilgili tarafların en gerçekçi sonuçlara ulaşmasını sağlamaktadır.

Analiz: Gerçeklerin ortaya çıkarılması sürecidir. Adli muhasebeci topladığı tüm kanıtları muhakeme ve analiz ederek şüpheli olayların arkasında yatan gerçekleri belirlemektedir. Bu süreçte gerçekler sistematik bir biçimde ortaya çıkarıldıktan sonra bu gerçeklerin işletmede yarattığı ekonomik zararların boyutları tespit edilmektedir.⁴⁴ Analiz davanın niteliğine göre, aşağıdaki maddeleri de içerebilir:⁴⁵

- Ekonomik kayıpların hesaplanması
- Sayıları fazla olan işlemlerin özetlenmesi
- Varlıkların takip edilmesi
- İskonto oranlarından faydalanılarak bugünkü değerlerin hesaplanması
- Regresyon veya hassasiyet ölçümlerinin yapılması
- Analiz süresince bilgisayar uygulamalarından yararlanılması
- Analiz sonuçları açıklanırken grafik ve tablolardan yararlanılması

Raporun Hazırlanması: Araştırma ve analiz aşamasının sonrasında dava ile ilgili adli muhasebecinin görüşünün oluşmasıyla beraber bulgu ve değerlendirmelere ilişkin rapor hazırlanmaktadır. Rapor; görevin niteliğine, araştırmanın kapsamına, uygulanacak yaklaşıma; kapsamın, bulguların veya fikirlerin limitlerine (sınırlarına) göre çeşitli

⁴³ IFA, a.g.e., s.9

⁴⁴ Paranjape- Sheth, a.g.m., s.6

⁴⁵ Patel, a.g.m., s.19

bölmelere ayrılarak hazırlanmaktadır. Raporun mahkeme sürecinde daha etkili olması açısından, raporda yer alan bulguların ve değerlendirmelerin çeşitli çizelge ve grafiklerle zenginleştirilmesi ve bilgisayar destekli olarak hazırlanması gerekmektedir.⁴⁶

Standart bir adli muhasebe raporu aşağıdaki bölümlerden oluşmaktadır.⁴⁷

- Raporun Başlığı
- Müşterinin adı ve iletişim bilgileri
- Yönetici Özeti
- Sözleşmenin koşulları ve dayanakları
- Yapılan Ödemeler ve Nakit olarak Yatırılan Para
- Dava Konusu Olay
- Yapılan analiz ve testler
- Bulgular ve değerlendirme
- Ekler

3. ADLİ MUHASEBE UYGULAMALARI

Adli muhasebeciler hile ve yolsuzlukları tespit etmek amacıyla çok kapsamlı inceleme ve analizler yapmaktadırlar. Çalışmalarını yürütürken en çok başvurdukları uygulamalar aşağıdaki gibidir.

3.1. ADLİ BELGE İNCELEMESİ

Belgeler, açık veya üstü kapalı biçimde alıcıya bildirim sağlayan yazılı araçlar olup adli muhasebe sürecinin en etkili kaynaklarını oluşturmaktadır. Ancak belgeler her zaman doğrudan güvenilebilecek kaynaklar değildir. Öncelikle gerçekliklerinin ve doğruluklarının tespit edilmesi gerekmektedir. Bu amaçla yapılan adli belge incelemesi de; anlaşmazlıklara konu olan ve kanıt niteliği taşıyan belgeler ve söz konusu belgelerin

⁴⁶ Patel, a.g.m., s.19

⁴⁷ Forensic Accounting Report, March 3, 2009, www.argusleader.com/assets/pdf/DF12971234.PDF, (09.02.2011)

üzerinde yer alan yazı, imza, iz, işaret gibi unsurların incelenmesi, karşılaştırılması ve analiz edilmesi sürecidir. Her türlü yazı, kimlik kartı, ruhsat, pasaport, banknot, fotokopi – faks – yazıcı çıktıları, intihar – tehdit – şantaj mektupları, çek – senet – bono gibi kıymetli evraklar dahil pek çok farklı türde rastlanan belgelerin adli incelemeye konu olması için üzerlerinde ekleme, çıkarma ve değiştirme gibi tahrifatların yapılması veya tamamen ortadan kaldırılmaları gibi belgenin gerçekliğinin sorgulanmasına neden olan durumların söz konusu olması gerekmektedir. Bu gibi durumların varlığına ilişkin şüphe oluşturan belirtiler ise aşağıdaki gibidir:⁴⁸

- Belgenin bulunduğu yerin çok gizli veya olağandışı olması
- Belgelerin tarihsel sıralamasının belirli bir düzende olmaması
- Belgelerin tarih girişlerinde tekrarlanan hatalar
- Çok sayfalı belgelerin sayfa kaliteleri veya düzenleri arasındaki farklılıklar
- Normalde kullanılan yazı türünden veya büyüklüğünden farklılıklar olması
- Çok sayfalı belgelerin farklı şekilde zımbalanması
- Belgede silme veya düzeltme yapıldığına dair izlere rastlanması
- Yumuşak uçlu kalem kullanılması özellikle birkaç günde kaybolacak özel mürekkeplerin kullanılması
- Aynı belge de farklı kalem kullanılması
- Aynı belge de el yazısı karakterlerinin değişmesi
- Küçük yazıların artması
- Belgelerin dosyalanmak amacıyla hiç delinmemiş olması
- Sayfaların yüzeylerinin pürüzlü ve donuk olması
- Belgede fotokopi izleri gibi dikine veya enine hafif çizgilere rastlanması
- Kimliği belirsiz notların varlığı

El yazı suçları ise başlı başına bir inceleme konusudur. Kişiye özel yazılar, imzalar, semboller veya noktalama işaretleri yine el ile taklit edilebileceği gibi özel makineler

⁴⁸ Cendrowski– Martin–Petro, a.g.e., p.216-219

aracılığı ile de hazırlanabilmektedirler. Ancak uzmanlar temel kontrol alanları olan nokta, çengel, eğri ve düz çizgileri analiz edilerek sahte belgeleri ayırt edebilmektedirler. Çünkü iki farklı kişinin söz konusu dört ögenin hepsini birden aynı şekilde yazması mümkün değildir. Bunun dışında eğiklik, harflerin büyüklüğü, sözcüklerin aralığı, harflerin uzunluğu ve uyumu, satır aralığı, kişiye özel yazı figürleri ve yaratıcılıkları da adli belge inceleme uzmanının üzerinde durması gereken hususlardır. El yazısı incelemelerinde daha çok kalem hareketlerinin yavaşlığı, eldeki titreme, yazının yönünün tutarlılığı, imzanın yazı karakterinden farklılığı ve gerçek mürekkep kullanılıp kullanılmadığı analiz edilmektedir.⁴⁹

Belgelerin değiştirilmesi, sahtelerinin yapılması, kopyalanması, çoğaltılması, çalınması gibi adli belge suçları genellikle kalem, yazı silme sıvısı, karbon kağıdı, makas, renkli fotokopi makinesi, tarayıcı ve yazıcı gibi aslında günlük hayatlarımızda çok sık kullandığımız basit gereçlerle gerçekleştirilmekte ancak ustalıkla gizlenmektedir.⁵⁰ Geçmişte hattat, öğretmen, polis, fizikçi, doktor gibi çeşitli meslek mensupları mahkemelerin belge inceleme konusundaki bilirkişi gereksinimlerini karşılarken teknolojinin hızla ilerlemesi nedeniyle zamanla yetersiz kalmışlar ve gelişmiş laboratuvar cihazlarını kullanabilen ve belge inceleme konusunda uzmanlaşmış kişilere ve kuruluşlara ihtiyaç duyulmaya başlanmıştır. Günümüzde ise adli belge incelemesi Adli Tıp Kurumuna bağlı Fiziki İhtisas Dairesi bünyesinde Adli Belge İnceleme Şubesi tarafından gerçekleştirilmektedir. Adli Tıp Kurumu'nun yanında Emniyet Genel Müdürlüğü ve Jandarma Genel Komutanlığı bünyesinde faaliyetlerini sürdüren kriminal laboratuvarlarda da aynı görevi üstlenmektedir.⁵¹

Bir adli belge uzmanı genellikle analizlerinde; dava konusu belgelerin el yazısı ile yazılmış veya ıslak imzaya sahip orijinal belge mi yoksa bilgisayar çıktısı veya fotokopi gibi teknoloji destekli bir kopya mı olduğunu araştırmaktadır. Bunu yaparken de özel büyüteç, mikroskop gibi pek çok araçtan faydalanmaktadırlar. Bir adli belge inceleme uzmanının en önemli yardımcısı ultraviyole ışınlarıdır. Bu ışınları sağlayan lambalar ile belgeler arasındaki farklılıklar ve belgenin sayfaları arasındaki tutarsızlıklar daha kolay tespit edilebilmektedir. Mürekkep incelemeleri içinse kızıl ötesi analizlerden

⁴⁹ Cendrowski– Martin–Petro, a.g.e., p.219-221

⁵⁰ a.g.e., p.216

⁵¹ İsmail Birincioğlu, “Adli Belge İncelemesinin Tarihçesi, Yazının Anatomisi - Nöro-Fizyolojisi” **Adli Belge İncelemesi**, Ed. Faruk Aşıcioğlu, Beta Yay., İstanbul, 2005, s.1-16

yararlanılmaktadır. Farklı türdeki yazıların girinti ve çıkıntılarının veya yazıcı vb. cihazların vuruşlarının incelenmesi ise belgelerin gerçekliğini tespitiye yönelik önemli bir adımdır. Bu incelemeler daha çok Elektrostatik Tespit Araçlar (Electrostatic Detection Apparatus - ESDA) veya Girinti Somutlaştırıcı Elektrostatik Cihazlar (Indentation Materializer - IMED) gibi ileri teknolojileri gerektirmektedir. Daha da ayrıntılı analizlerin gerektiği durumlarda ise en sık başvurulmuş mürekkep analizleridir. Mürekkep tarihini belirlemek için yazıdan küçük örnekler alınarak kimyasal testlerle analizler yapılmaktadır. Bu analizlerin en gelişmiş ve en maliyetlisi ise Ulusal Havacılık ve Uzay Dairesi (National Aeronautics and Space Administration - NASA) tarafından geliştirilen yüksek etkenli atomik oksijen testleridir. Atomik oksijen ışınları yazının üzerinde yapılan tüm değişiklikleri yok ederek asıl yazıya ulaşılmasını sağlamaktadır. Ancak bu analizlerin hepsi yapılırken dikkat edilmesi gereken en önemli husus belgeye zarar verilmemesini sağlamaktır. Aksi takdirde tüm bulgular geçersiz sayılmaktadır.⁵²

Yukarıdaki süreçlerden de anlaşılacağı üzere gerçeklerin ortaya çıkarılması ve adaletin sağlanması açısından hukuk sisteminin ayrılmaz bir parçası olan adli belge inceleme süreci üst düzeyde teknik deneyim ve bilgi birikimi gerektirmektedir. Ancak gerek dünyada ve ülkemizde adli belge inceleme uzmanı olabilmek için belirlenmiş lisans düzeyinde herhangi bir eğitim mevcut değildir. Sadece bu konu ile ilgili pek çok üniversitede çalışma programları ve özel eğitimler mevcuttur. Bunun yanı sıra pek çok gelişmiş ülkede adli belge incelemesi ile ilgili kimya, matematik veya tıp gibi bir uzmanlık alanında, üniversite diplomasını aldıktan sonra stajyer olarak kıdemli bir belge inceleme uzmanının yönetimi altında veya personel olarak güvenilir bir laboratuvarında çalışarak mesleğe giriş yapılabilmektedir. Ülkemizde ise bu eğitim polis örgütünün adli doküman incelemeleri laboratuvarında gerçekleştirilmektedir. Staj süresi genellikle 2 veya 3 yıl arasında değişmektedir.⁵³

Bu eğitimlere ek olarak adli belge inceleme mesleğinin en doğru şekliyle icra edilmesi için Amerikan Belge İnceleme Uzmanları Odası (American Board of Forensic Document Examiners - ABFDE) adli belge inceleme alanında sertifika vermektedir. Odanın amacı adli belge incelemecilerin taşınması gereken standartları belirlemek ve bu

⁵² Cendrowski– Martin–Petro, a.g.e., s.216

⁵³ ABİDER, http://www.abider.org/index.php?option=com_content&task=view&id=9&Itemid=4, (02.06.2011)

standartları sağlayan kişilere sertifika vermektir. Bu sayede gerçekten gerekli niteliklere sahip kişilerin bu konuda çalışabilmesine imkan sağlanmaktadır. Bu kuruluşun belge inceleme uzmanı sertifikası vermek için aradığı koşullar şunlardır.⁵⁴

- Konu ile ilgili ve odanın kabul ettiği bir üniversitede en az lisans seviyesinde teorik eğitim almış olmak.
- Teorik eğitimden sonra, en az iki yıl, ABFDE'nin kabul ettiği bir adli laboratuarda, tam gün uygulamalı eğitim görmüş olmak
- Sertifika başvuru tarihinde adli belge inceleme alanında çalışıyor olmak
- Daha önceden el yazısı inceleme, imza gerçekliği tespiti, belge tahrifatı inceleme gibi adli belge inceleme çalışmalarına ilişkin raporları sunmak
- Odanın yaptığı adli belge inceleme sınavından başarılı olmak

Ülkemizde ise henüz böyle bir sertifika uygulamasının bulunmaması gerek adli belge inceleme biliminin gerekse adli muhasebe biliminin gelişimi açısından önemli bir eksiklik olarak değerlendirilebilmektedir. Çünkü birbirine çok sıkı bir şekilde bağlı olan her iki uzmanlık alanı da hataları kaldıramamaktadır. Adli belgenin incelenmesi sırasında oluşacak en küçük yanlışlık alınacak kararları dolayısıyla da bütün bir davanın seyrini değiştirebilmektedir. Bu nedenle özellikle sürekli olarak adli belgeler üzerinden çalışmalarına ve kararlarına yön veren adli muhasebecilerin adli belge inceleme konusunda uzman ve sertifikalı olmaları veya ekiplerinde mutlaka sertifikalı bir adli belge inceleme uzmanını bulundurmaları gerekmektedir.

3.2. HİLE RİSKİNİN DEğERLENDİRİLMESİ

Adli muhasebe uygulamalarının en temel amacı hile ve yolsuzlukları ortaya çıkmadan tespit edilebilmek ve nleyebilmektir. Bu nedenle denetim çalışmalarına başlamadan önce hile riskinin ölçülmesi ve değerlendirilmesi gerekmektedir. Hile riski en genel tanımıyla; varlıkların kötüye kullanılması ve finansal tablolar üzerinde yapılan yanlış beyanlardan kaynaklanan hilelerin karar alıcıların kararlarını olumsuz yönde

⁵⁴ ABFDE, <http://www.abfde.org/Certification.html>, (02.06.2011)

etkileyebilecek derecede finansal tablolarda değişiklik meydana getirmesi riskidir.⁵⁵ Denetim sürecinde tüm prosedürlere ve standartlara uyulması her zaman hilelerin tespit edilmesiyle doğru orantılı değildir.⁵⁶ Bu nedenle öncelikle hile riski faktörlerinin belirlenmesi gerekmektedir. Hile riski faktörlerin belirlenmesi ve hilelerin erken tespit edilmesi gerekliliği de adli muhasebeye duyulan ihtiyacı artırmaktadır. Denetim Standartları Üzerine Raporlar (Statements on Auditing Standards - SAS) madde 99 da bu görüşü destekleyecek şekilde bağımsız denetçilerin hile ve yolsuzluklara ilişkin risk değerlemesi yaparken adli muhasebe hizmetlerini talep edebileceklerini vurgulamıştır.⁵⁷

Daha çok adli muhasebe çalışmasının planlanması aşamasında önem arz eden hile risk değerlendirmesi aslında çalışmalarının başlangıcından değerlendirilmesine kadar devam eden birikimli bir süreci kapsamalıdır.⁵⁸ Hile riskinin değerlendirmesi ile adli muhasebeci, kaynakların en etkin şekilde kullanılmasını, olası risklere karşı erken uyarı sisteminin oluşturulmasını ve önlemlerin hile ve yolsuzluklar gerçekleşmeden uygulamaya konulmasını sağlayabilmektedir.⁵⁹ Bu aşamada hile riski değerlendirilirken adli muhasebecinin hile riski faktörlerinin gerçekleşme olasılıklarını ve gerçekleştiklerinde oluşacak zararların büyüklüğünün göz önünde bulundurulması gerekmektedir.⁶⁰ Böylece adli muhasebeci çalışmalarını en riskli alanlarda yoğunlaştırabilmekte ve daha az maliyetle işletmelere daha yüksek faydalar sağlayabilmektedir.⁶¹

Hile riski faktörleri değerlendirilirken dikkate alınması gereken bir diğer husus hile riski faktörünün bir hile kanıtı olmadığıdır. Hile risk faktörleri, sadece hilenin oluşabileceği durumlara dikkat çekmektedir. Ayrıca hile riski faktörlerinin sayısının çok olması hile riskinin de yüksek olması anlamına gelmemektedir.⁶²

Hile riski değerlendirmesi son derece subjektif yargılara dayandığından adli muhasebecinin özellikle hile riski faktörlerini belirlerken dikkatli olması gerekmektedir. Belirlenmesi oldukça zor olan bu faktörler, gerek işletmenin gerekse çalışanların etik

⁵⁵ Güredin, a.g.e., s.141

⁵⁶ Ranallo, a.g.e., p.111

⁵⁷ Watters et al., a.g.m., p.90

⁵⁸ Janet L. Colbert – Brian S.Turner, “Strategies for Dealing with Fraud”, **The Journal of Corporate Accounting**, Vol 11, No:4, May/June 2000, (pp.43-49), p.45

⁵⁹ Çetin Özbek, “İç Denetimde Yeni Uygulamalar”, **7. Türkiye İç Denetim Sempozyumu**, 29-30 Mayıs İstanbul, 2003, s.3

⁶⁰ Singleton – Singleton, a.g.e., s.115

⁶¹ Alan Reinstein – Jeffrey J.McMillan, “The Enron Debacle: More Than A Perfect Storm”, **Critical Perspectives on Accounting**, Vol: 15, No:6-7, 2004, (pp.955-970), p.958

⁶² AICPA, “Consideration of Fraud in a Financial Statement Audit”, a.g.std., par.31, p.178

algıları ve işletmedeki yönetim boşluklarına göre değişkenlik gösterdikleri için her işletmenin ihtiyacına göre farklı şekillerde sınıflandırılmaktadırlar.⁶³ Bu nedenle adli muhasebecinin hile riski faktörlerinin en etkin şekilde belirlenebilmesi için olabildiğince çok farklı kaynaklardan işletmeyle ilgili bilgi toplaması ve elde ettiği tüm verilerin analitik incelemelerini yapması gerekmektedir.⁶⁴ Adli muhasebeciler bu süreçte tüm işletmeler için kabul edilebilen ve en sık rastlanan genel hile riski faktörlerinden de yararlanabilmektedirler. Bu amaçla SAS No: 99'da da işletmelerde en sık rastlanan hile riski faktörlerine yer verilmiş ve genel olarak bu faktörler hile üçgeni içerisinde açıklanmıştır. Standarda göre adli muhasebecilerin en çok yararlanabileceği hile riski faktörleri aşağıdaki gibidir⁶⁵

- Baskı: İşletmenin finansal istikrarının ve karlılığının çeşitli dış faktörler nedeniyle tehdit altında bulunması özellikle yöneticilerin hile ve yolsuzluklara başvurmasına neden olmaktadır. Söz konusu dış faktörler; yüksek rekabet, sürekli değişen çevresel koşullar, müşteri talepleri, nakit akımlarının eksi değerler vermesi, aşırı büyüme, düzensiz karlılıklar ve sürekli değişen yasal düzenlemeler olarak sıralanabilmektedir. İşletmeyle ilgili üçüncü şahıslarında beklentileri yöneticiler üzerinde baskı oluşturmaktadır. Özellikle yatırımcıların ve kredi verenlerin yüksek karlılık beklentileri hile ve yolsuzluklara neden olabilmektedir. Bunun dışında yönetimden beklenen yüksek performans değerleri ve finansal hedefler de hile ve yolsuzluklar için risk faktörü oluşturmaktadır.

- Fırsat: İşletmelerdeki en önemli risk faktörü etkin bir iç kontrol sisteminin olmamasıdır. Çalışanların gözetim altında bulundurulmaması her zaman hile ve yolsuzluklar için risk oluşturmaktadır. Ayrıca endüstri veya ülkenin içinde bulunduğu koşullar gereği farklı dönemlerde, miktarlarda ve tutarlarda alım yapma imkanı bulan işletmelerde hile riski daha fazladır. Karmaşık ve değişken organizasyon yapıları da hileye her zaman açıktır.

⁶³ Kenyon - Tilton, a.g.e., p.127

⁶⁴ Michael Ramos, "Auditors' Responsibility for Fraud Detection", **Journal of Accountancy**, Vol: 95, No:1, January 2003, (pp.28-36), p.28

⁶⁵ T. Jeffrey Wilks - Mark F. Zimbelman, "The Effects of a Fraud-Triangle Decomposition of Fraud Risk Assessments on Auditors' Sensitivity to Incentive and Opportunity Cues", **Proceedings of the 15th University of Illinois Symposium on Auditing Research**, Urbana-Champaign, USA, 2002, p.2

- Bahane: Bahaneler en ufak bir baskı veya fırsat ortaya çıktığında oluşabilen risk faktörleridir. Etkin iletişimin sağlanamadığı, etik değerlerin çalışanlara aktarılamadığı, hile ve yolsuzluklarla ilgili cezai müeyyidelerin yetersiz olduğu, etkin bir kontrol sisteminin olmadığı, ücret ve ödüllerin yetersiz olduğu, sosyal ihtiyaçların karşılanmadığı, performans geri bildirim mekanizmalarının uygulanmadığı ve gergin bir çalışma ortamının yaratıldığı bütün işletmeler türlü bahanelerle hile ve yolsuzlukların oluşması ile karşı karşıyadırlar.

3.3. HİLE VE YOLSUZLUKLARIN TESPİT EDİLMESİ

İşletmeler, adli muhasebe hizmetini genellikle hile ve yolsuzluklar meydana geldikten sonraki dava sürecinde veya hile ve yolsuzlukların olabileceğine dair önemli, şüphelerin olduğu durumlarda talep etmektedirler. Bu açıdan hile ve yolsuzlukların tespit edilmesi adli muhasebe mesleği açısından ayrı bir öneme sahiptir. Günümüzde piyasaların gelişmesiyle birlikte işlemlerin giderek karmaşık hale gelmesi, hile ve yolsuzlukların genellikle meşru işlerin içine gömülmüş olması, teknolojik gelişmelerden yararlanılarak bilgi ve belgelerin daha kolay ve titizlikle gizlenmesi veya tahrif edilmesi⁶⁶ gibi nedenlerle hile ve yolsuzlukların tespit edilmesi giderek zor bir hale gelmiştir. Bu aşamada geleneksel denetim anlayışının yetersiz kaldığı da bilinen bir gerçektir. Oysa pek çok farklı bilimi kapsayan adli muhasebe hile ve yolsuzlukların tespitinde daha etkin bir araçtır. Özellikle WorldCom ve Enron gibi skandallar sonrasında⁶⁷ muhasebe dünyasında daha çok gündeme getirilen bu bilim dalı, klasik muhasebe anlayışından farklı olarak tıpkı bir dedektif gibi olayları her açıdan tüm detayları ve tüm alternatifleri ile değerlendirerek hile ve yolsuzlukların öngörülmesini sağlamaktadır.

Yüksek düzeyde eğitim, deneyim ve meslek ahlakına sahip olan adli muhasebeciler, muhasebe ve denetim bilgisine ek olarak, hukuk, matematik, psikolojisi gibi pek çok alanda bilgi sahibi olup araştırma ve analiz yetenekleriyle hile ve yolsuzlukların tespit edilmesinde bir uzman görevi görmektedirler. Bu nedenle Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü (Organisation for Economic Co-operation and Development - OECD) Mali Eylem Görev Gücü (Financial Action Task Force - FATF) de üye ülkelere, hile ve yolsuzluklara

⁶⁶ Kenyon - Tilton, ag.e., p.120

⁶⁷ Houck et al., a.g.m., p. 68

karşı adli muhasebecilerle birlikte çalışmayı tavsiye etmektedir⁶⁸. Aynı şekilde AICPA da finansal tablo hilelerinin tespit edilmesinde adli muhasebe sürecinin uygulanması görüşündedir.⁶⁹

Adli muhasebenin en temel amaçlarından biri olan hileleri tespit etmenin ilk adımı kontrole nereden başlanacağını belirlenmesidir. Hileye neden olan etkenleri anlamak ve buna bağlı olarak en riskli hesapları tahmin ederek ayrıntılı inceleme yapılacak öncelikli alanları belirleyebilmek hilelerin en etkin şekilde tespitini sağlamaktadır.⁷⁰ Bu aşamada adli muhasebecinin sezgileri ve şüpheli yaklaşımı oldukça önem arz etmektedir. Ayrıca adli muhasebecinin hileleri tespit ederken tüm süreçleri mesleki şüphelilikle değerlendirmesi gerekmektedir. Tüm defter ve finansal tablolarda aldatmaya yönelik uygulamaların olabileceği ve tüm belgelerin de sahte olabileceği mutlaka göz önünde bulundurulmalıdır. Burada söz edilen durum güvensizlik değil sadece soruşturma gereğidir.⁷¹

Hilelerin kontrol altına alınabilmesi, aynı zamanda çalışanların bireysel davranışlarının iyi anlaşılmasıyla da mümkündür. Bu açıdan etkin iletişim becerilerine sahip adli muhasebeciler soruşturma ve doğrulama gibi denetim tekniklerinde daha başarılı olmaktadır.⁷² Ayrıca bir uzman raporunun nasıl hazırlanacağı, önemlilik arz eden teknik boyutların nasıl ortaya koyulabileceği ve bu suretle olay ile ilgili olarak sağlıklı sonuçlara nasıl ulaşılabilceği konusunda da bilgi sahibidirler. Kişisel yargılar yerine kanıtlayıcı bilgi ve belgelerle mahkemede tanıklık yapan adli muhasebeciler suçla mücadelede başarıyı arttırmaktadırlar.⁷³ Bu açıdan gerek hile ve yolsuzlukların ortaya çıkarılması gerekse mahkeme sürecine destek sağlaması açısından adli muhasebe geleneksel denetimden çok daha farklı bir konuma sahiptir.

Adli muhasebeciler hile ve yolsuzlukları tespit ederken bazı göstergeleri takip etmekte ve farklı yöntemlere başvurmaktadır. Söz konusu hile ve yolsuzluk gösterge ve tespit yöntemleri aşağıda ayrıntılı olarak açıklanmaktadır.

⁶⁸ Toraman ve diğ., a.g.m., s.37

⁶⁹ Digabriele, a.g.m., s.331

⁷⁰ Kenyon – Tilton, a.g.e., p.122

⁷¹ a.g.e., p.122

⁷² Fikret Çankaya – Bilal Gerekan, “Hile Denetçiliği Mesleği ve Sertifikalı Hile Denetçiliği Mesleki Standartları ve Ahlâk Kuralları”. **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Sayı.28, 2009, (ss.93–108), s. 100

⁷³ Toraman ve diğ., a.g.m., s.39

3.3.1. Hile ve Yolsuzlukların Göstergeleri

Ekonomik küreselleşme ile birlikte ardarda gelen şirket skandalları, denetim otoritelerinin dikkatini, hile ve yolsuzlukların büyük zararlar meydana gelmeden önce tespit edilmesi üzerinde yoğunlaştırmıştır. Geçmişte yaşanan hile ve yolsuzluklar incelendiğinde pek çoğunun benzer belirtiler ortaya çıktıktan sonra gerçekleştikleri görülmektedir. Özellikle yönetim yapısı zayıf olan işletmelerde bu belirtilere daha sıkça rastlanmaktadır.

Kesin olarak hile yapıldığının ispatı sayılmasalar bile finansal tablolarda hile yapıldığını gösteren bu belirtiler “kırmızı bayrak” olarak ifade edilmektedir.⁷⁴ Hile içeren durumlar genellikle önemli bir sapma görüntüsü taşımaktadırlar⁷⁵ ve kırmızı bayraklar da doğal olmayan veya normal faaliyetlerden farklı olan durumları ifade etmektedirler.⁷⁶ Bir hileyi bulmada en önemli aşama onun belirtilerini görerek üzerine gidebilmektir⁷⁷ ve kırmızı bayraklar olası hile faaliyetleri için denetçilere işaret niteliği taşımaktadırlar.⁷⁸ Bu açıdan uluslararası muhasebe kuruluşları da düzenlemelerinde kırmızı bayraklara yer vermişlerdir. Özellikle SAS No: 99 ve ISA Madde 240 bu düzenlemelerin en önemlileridir.⁷⁹ Muhasebe literatüründe de, denetim uygulamalarında kullanabilecek pek çok kırmızı bayrak sınıflandırılması yapılmıştır. (Albrecht- Romney: 1986; Loebbecke – Willingham: 1989; Pincus: 1989; Hackenbrack: 1993; Apostolou et al.: 2001; Moyes – Baker: 2003; Albrecht – Albrecht: 2006). Bu sınıflandırmaların en fazla kabul göreni Federal Ticaret Komisyonu (Federal Trade Commission - FTC) tarafından 2003 yılında hazırlanan Adil ve Doğru Kredi İşlemleri Kanunu’nda (Fair Accurate Credit Transactions Act - FACTA) yapılmıştır. FACTA kırmızı bayrakları aşağıdaki gibi sınıflandırmıştır.⁸⁰

⁷⁴ Andrew Dzamba, “36 Red Flags to Look for When Reviewing Financial Reporting Controls”, **Financial Analysis, Planning & Reporting**, Vol.4, No.8, August 2004, (pp.1-12), p.12.

⁷⁵ Erkan Çalgan ve diğ., **Muhasebe Denetimi**, İSMMMO Yayın No.113, İstanbul, 2008, s.107,110

⁷⁶ Thomas P. DiNapoli, **Red Flags for Fraud**, New York: State of New York Office of the State Comptroller, 2010, http://www.osc.state.ny.us/localgov/pubs/red_flags_fraud.pdf (12.01.2011), p.3

⁷⁷ Bozkurt, “Mali Tablolarda İşletme Yönetimleri Tarafından Yapılan Muhasebe Hileleri”, a.g.m., s.18–21

⁷⁸ James L. Bierstaker –Richard G. Brody –Carl Pacini, “Accountants’ Perceptions Regarding Fraud Detection And Prevention Methods”, **Managerial Auditing Journal**, Vol. 21 No. 5, 2006, (pp.520-535), p.521

⁷⁹ Ron Lundstrom, “Fraud: Red Flags or ‘Red Herrings’? Telling the Difference”, **Journal of Forensic Studies in Accounting and Business**, Fall, 2009, (pp.1-38), p.1

⁸⁰ Pavneet Singh – Tiffany George, “An Overview of the Final Rulemaking on Identity Theft Red Flags and Address Discrepancies”, Federal Trade Commission, <http://www.ftc.gov/ArtDocMisc/redflag.pdf> (12.01.2011), p.3

- Müşteri rapor ajanslarının uyarı ve bildirileri,
- Şüpheli belgeler,
- Şüpheli personel kimlik bilgileri,
- Hesapların olağandışı kullanımı,
- Müşterilerin, yakalanan suçluların ve icra makamlarının ihbarları.

Yaratıcı muhasebe uygulamaları ile yapılan hile ve yolsuzlukları belirlemek ise daha zordur. Bu uygulamalar genellikle uzmanlar tarafından ve muhasebe ilkeleri ihlal edilmeden gerçekleştirildiğinden daha dikkatli incelenmeleri gerektirmektedir ve bir durum ufak ihtimallerle dahi şüpheli görünüyorsa, bu göstergenin yolsuzluk tehlikesi oluşturup oluşturmadığı kontrol edilmelidir.⁸¹

Yaratıcı muhasebe uygulamalarla ilgili kırmızı bayraklar aşağıdaki gibidir:⁸²

- Finansal verilerin aşırı iyi görünmesi
- Alacak tahsil oranının normalden düşük olması
- Tedarikçilerin sürekli iskonto yapıyor olması
- Yönetim kadrosunun, önceden iflas eden işletmelerden gelmesi
- Zayıf nakit akış durumu
- İşletmedeki aşırı borçlanma
- Kazanç hedeflerinin tutarlı olarak yakalanması,
- İşletmenin hedeflerine ulaşabilmek için sorgulanabilir gelir tanınmaları,
- Gelir politikalarında yapılan önemli değişiklikler,

Literatürde yer alan kırmızı bayrakların en önemlileri, hile ve yolsuzluk türleri açısından aşağıdaki başlıklar altında sıralanabilmektedir.

⁸¹ TEPAV, a.g.e., s.35.

⁸² Cengiz Toraman, “Yeni Çağın Finansal Analizin İstihbari (Mali İstihbarat) Boyutunda Meydana Getirdiği Değişiklikler”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Yıl:2, Sayı :6, Subat 2002, (ss.57-66), s.64.

3.3.1.1. Hileli Finansal Raporlamaya İlişkin Kırmızı Bayraklar

Muhasebe ve Belge Anormallikleri: Rapor edilen gelir ve satış hesaplarının bakiyelerinin çok yüksek olması, satış iskontoları ve satış iadeleri hesaplarının çok düşük olması, karşılık hesaplarının olmaması ya da düşük olması, ticari alacaklar hesabındaki aşırı artışlar, rapor edilen gelirin çoğunun tahsil edilmemiş olması, orijinal belgelerin mevcut olmaması, önemli banka hesaplarının açıklanmaması, gelirler ile satış ve tahsilat makbuzları veya diğer destekleyici deliller arasında tutarsızlıkların olması⁸³, bilanço dipnotlarındaki yetersiz açıklamalar, dönemsel farklılıklar, fiktif gelirlerin yaratılmış olması ve uygun olmayan varlık değerlemesi,⁸⁴ mali tablo bakiyelerinde açıklanamayan değişimlerin olması, banka hesaplarının düzenli olarak değişmesi, aşırı karşılıksız çeklerin bulunması, kasa hesabındaki sapmaların fazla olması⁸⁵, dönem sonlarına yakın tarihlerde büyük tutarlı ve yüksek karlı işlemlerin yapılması, yetersiz öz kaynak yapısına sahip olunması, aşırı miktarda ve yüksek faizlerle borçlanılması, vadesi geçmiş alacaklarda artış olması.⁸⁶

Yönetmel Anormallikler: Hızlı büyüme, alışılmamış karlar, saldırgan yönetim tarzı, şirketin hisse senedi fiyatlarının saplantı haline getirilmesi, üst yönetimin alt birimlerin yapması gereken işleri kendisinin yapmaya yönelmesi anlamına gelen mikro yönetim tarzının belirlenmesi,⁸⁷ işletme hakkında açılmış önemli davaların veya incelemelerin bulunması, yüksek tutarlı kişisel borçlu ve finansal zorluklar içindeki yöneticiler, dürüst olmayan ve ahlaki nitelikleri taşımayan yönetim kadrosunun bulunması, yöneticilerin üçüncü şahıslarla gizli anlaşmalar yapması, personel devir hızının yüksek olduğu bir yönetim politikası benimsenmesi⁸⁸, aşırı karmaşık işletme yapısına sahip olunması, sektörün yüksek risk taşıması, üst yönetimin sık değişmesi⁸⁹

3.3.1.2. Varlıkların Kötüye Kullanımına İlişkin Kırmızı Bayraklar

Çalışanlardaki Anormallikler: Bireylerin davranışlardaki değişimler, insanların gözlerine bakarken zorlanma, asabi davranışlardaki artışlar, düzensiz çalışma programı, yaşam tarzındaki ani değişimler, olağan olmayan alınganlıklar ve şüpheler, sürekli

⁸³ Albrecht et al., a.g.e., s.363

⁸⁴ Singleton – Singleton, a.g.e., s.99-100

⁸⁵ DiNapoli, a.g.m., s.5-6

⁸⁶ Bozkurt, “Mali Tablolarda İşletme Yönetimleri Tarafından Yapılan Muhasebe Hileleri”, a.g.m., s.18–21

⁸⁷ Singleton – Singleton, a.g.e., s.99-100

⁸⁸ Dinapoli, a.g.m., s.6-8

⁸⁹ Bokurt, a.g.m., s.20

düşünceli olma, aşırı sıkılgan davranışlar sergileme, müsrifleşme ve savurganlaşma, başkalarını suçlama eğilimi⁹⁰, çalışanların bilgi vermeden veya izin almadan yan işlerle uğraşması, iş ciddiyetinin azalması, üçüncü şahısların çalışanlara sunduğu indirimler, anlaşılamayan prosedürlere aykırı kararlar ve yapılan sık iş seyahatleri.⁹¹

İşletme Sürecindeki Anormallikler: Kilit çalışanlar ve tedarikçi veya müşteriler arasındaki olağandışı ilişkiler, üçüncü şahıslarla olan ilişkilerdeki gizlilik ve yönetime bilgi akışındaki yetersizlik, alım satım işlemlerinin kaydedilmesindeki anormallikler, satışların onaylanmasındaki anormallikler, çalışanlar arası çıkar çatışmaları,⁹² yönetim veya çalışanların gelir veya analitik prosedürler hakkındaki tutarsızlıkları, bağımsız denetim sürecinin engellenmeye çalışılması, iç kontrol sisteminin etkinsizliği,⁹³ yapılan hileler hakkında ihbar ve şikayetlerde artış olması, stoklarda eksilme veya artışların olması, Kasada eksik veya fazla tutarda paraların bulunması,⁹⁴ Müşteri veya tedarikçilere göze çarpan kolaylıklar sağlanması, rekabetsiz ve işletme için uygun olmayan fiyatlara rağmen uzun süreleri sözleşme yapılması.⁹⁵

3.3.2. Hile ve Yolsuzluk Tespit Yöntemleri

Bilindiği gibi hileler bilinçli olarak yapıldıkları ve dolayısıyla çok iyi gizlendikleri için tespit edilmeleri oldukça güçtür. Ayrıca denetim yapan kişiler üzerindeki zaman baskısı ve denetim ücretini ödeyen müşteri işletmeye karşı sorumluluklar da hile ve yolsuzlukların tespit edilmesini daha da zorlaştırmakta ve temelde belge ve finansal tabloların analiz edilmesine dayanan geleneksel denetim yöntemleri yetersiz kalmaktadır.⁹⁶ Bu nedenle uygulamada hileleri tespit etmek için pek çok yöneme başvurulmaktadır. ACFE tarafından düzenli olarak yayınlanan raporlarda yer alan istatistiklere göre uygulamada en sık kullanılan hile tespit yöntemleri Grafik 2.1.'de yer almaktadır.

⁹⁰ Singleton – Singleton, a.g.e., s.100- 101

⁹¹ TEPAV, a.g.e., s.36

⁹² Singleton – Singleton, a.g.e., s.101- 102

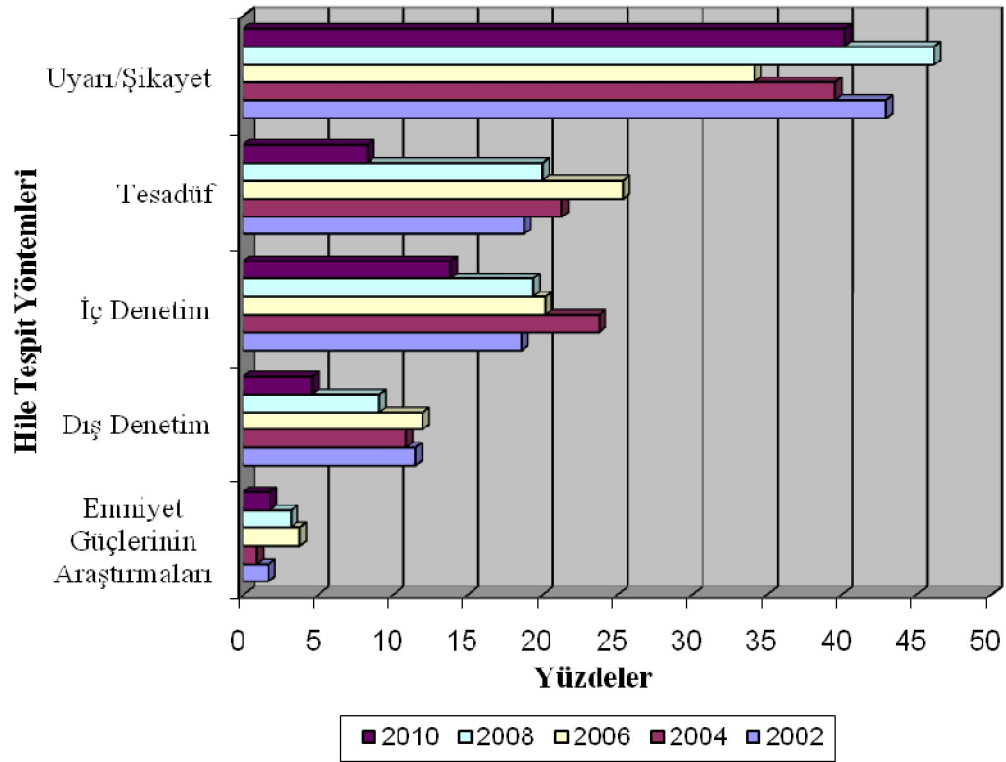
⁹³ Albrecht et al., a.g.e., s.363-364.

⁹⁴ Bozkurt, “Mali Tablolarda İşletme Yönetimleri Tarafından Yapılan Muhasebe Hileleri”, a.g.m., s.21

⁹⁵ TEPAV, a.g.e., s.37

⁹⁶ Maria Krambia Kapardis, “A Fraud Detection Model: A Must For Auditors”, **Journal of Financial Regulation and Compliance**, Vol. 10 No. 3, 2002, (pp.266-278), p.267

Grafik 2.1. : Hile Tespit Yöntemleri (ACFE: 2002 – 2010)



Kaynak: ACFE Report to the Nations 2002- 2010 yılları arası verileri ile hazırlanmıştır.

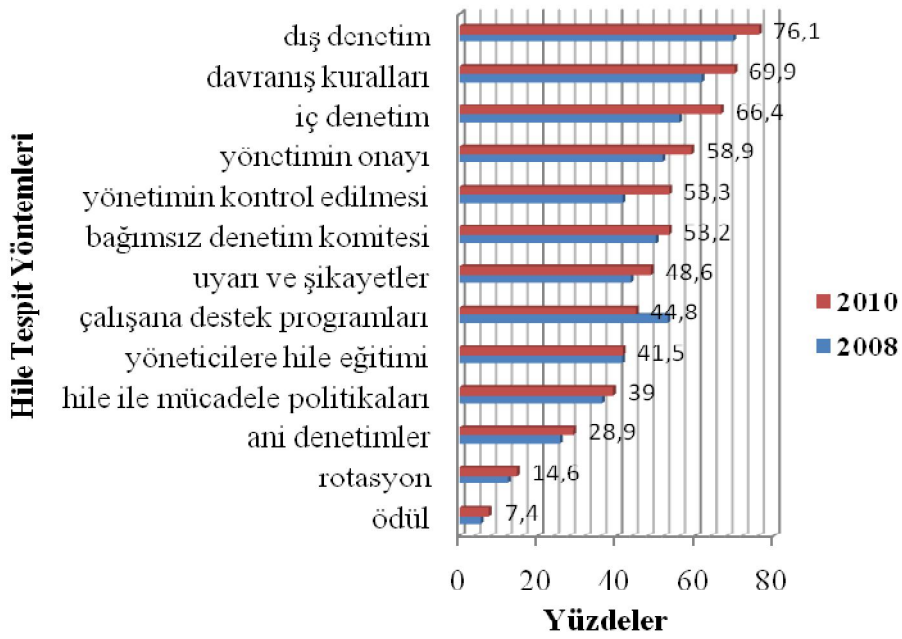
Yukarıdaki verilerden de görüleceği üzere bütün yıllar için en fazla kullanılan tespit yöntemi uyarı ve şikayetler olarak belirlenmiştir. Söz konusu uyarı ve şikayetlerin en önemli kaynağı ise çalışanlardır. 2002 – 2010 yılı verileri incelendiğinde hilelerle ilgili edinilen bilgilerin ortalama %58’inin çalışanlardan sağlandığı tespit edilmiştir. İşletmenin faaliyetlerini yakından gözlemleyebilen çalışanlar hile ve yolsuzlukları daha erken tespit edebilmektedirler. Bu açıdan işletmeyi benimseyen çalışanlar başarılı bir iç kontrol sisteminin de doğrudan oluşmasını sağlamaktadırlar. Ancak aldıkları tehditler ve yaşadıkları korku nedeniyle çoğu zaman gözlemledikleri hileleri gizli bir biçimde üst yönetime bildirmektedirler. Bu açıdan kimliği belirsiz uyarılar ile tespit edilen hilelerin sayısı da ortalama % 13 ile önemli bir paya sahiptir. Hilelerin tespiti açısından bir diğer önemli bilgi kaynağı da ortalama %18’lik payı ile müşterilerdir. Müşteriler de tıpkı çalışanlar gibi işletmelerin faaliyetlerini yakından takip edebilmekte ve hatta faaliyetlere taraf olmaktadır.⁹⁷ Tüm bunları göz önünde bulunduran bir adli muhasebecinin hileleri

⁹⁷ ACFE, “Report To The Nations: On Occupational Fraud And Abuse”, 2002 – 2010 Global fraud Study, <http://www.acfe.com/resources/publications.asp?copy=rttn>, (23.06.2011)

tespit etmek amacıyla yapacağı ilk işinin sorgulama olması gerekmektedir. Özellikle daha çok bir sohbet şeklinde gerçekleştirilen bir sorgulama ile çalışan veya yöneticilerden gerekli bilgiler daha kolay elde edilebilmektedir. Bu aşamada adli muhasebecinin psikolojik sorgu teknikleri konusunda bilgi ve yetenek sahibi olması gerekmektedir. Çünkü sorgulanan kişide oluşacak en ufak bir olumsuz intiba sorgunun gidişatını tamamen değiştirebilmektedir.⁹⁸

Yine ACFE'nin 2008 ve 2010 yıllarında arasında yaptığı araştırmaları daha da derinleştirerek hile ve yolsuzluklardan dolayı geçmişte mağdur olan işletmelerin hangi hile tespit yöntemlerini kullandıklarını sorgulamıştır. Bu araştırmanın sonuçları Grafik 2.2.'de görüldüğü gibidir.

Grafik 2.2.: Hile Mağduru İşletmelerin Hile ile Mücadele Yöntemleri



Kaynak: ACFE Report to the Nations 2008- 2010 yılları arası verileri ile hazırlanmıştır.

Grafik 2.2.'deki sonuçlardan da anlaşılacağı üzere hile mağduru işletmeler en çok bağımsız kişiler tarafından yapılan denetimlere güvenmektedirler. Bununla birlikte işletmede etik kuralların yerleştirilmesi, iç denetim faaliyetlerinin etkinliğinin sağlanması, yönetimin denetlenmesi gibi pek çok faaliyetin hilelerin tespit edilmesini kolaylaştırmaktadır. Bu nedenle adli muhasebecinin denetim faaliyetlerini gerçekleştirirken

⁹⁸ Nathan J. Gordon – William L. Fleisher, **Effective Interviewing and Interrogation Techniques**, Second Ed., Academic Press, USA, 2006, p.21

geleneksel bağımsız denetim anlayışından farklı olarak öncelikle işletmenin iç sistemlerine odaklanması ve işletmenin gerek yönetsel gerekse iç kontrol sistemindeki eksikliklerini tespit ettikten sonra defter, belge ve tabloların denetimine başlaması gerekmektedir.

Adli muhasebeciler, hile ve yolsuzlukları tespit ederken pek çok farklı teknikten de yararlanmaktadırlar. Finansal tablo hileleri ve varlıkların kötüye kullanılmasına yönelik olarak yapılan hileler olmak üzere iki kısımda inceleyebileceğimiz bu tekniklerden uygulamada en sık kullanılanlar aşağıdaki gibi sıralanabilmektedir:

Hileli Finansal Raporların Tespiti:⁹⁹

- Finansal tabloların yatay ve dikey yüzde yöntemleri ile analiz edilmeleri
- Birimler arası karşılaştırmanın sağlanması amacıyla oran analizlerinin yapılması
- Ani denetimlerin gerçekleştirilmesi ve habersiz kasa veya stok sayımlarının yapılması (özellikle mesai saatlerinin bitiminden hemen sonra)
- Dikkat edilmesi ve ayrıntılı olarak incelenmesi gereken alanlarla ilgili veri madenciliği yapılması
- Daha önceden ödenen vergilerle ödenecek vergiyi karşılaştırarak ve hesaplanan verginin ilgili mevzuata uygunluğunun incelenmesi
- Kazanç oranlarına göre ücretin mantıklı belirlenip belirlenmediğinin tespit edilmesi

Yöneticilerin geçmişlerinin araştırılması

Varlıkların Kötüye Kullanımının Tespiti:¹⁰⁰

- Görevlerin rotasyonun sağlanması veya kilit çalışanların bir süre izne ayrılmalarının sağlanması
- Tüm işlemlerin sınıflandırılarak önem derecelerine göre ayrılması
- Stokların ve alacakların karşılaştırılarak doğrulanması

⁹⁹ Singleton – Singleton, a.g.e., s.148-149

¹⁰⁰ Singleton – Singleton, a.g.e., s.149-155

- Nakit çekilen ve verilen peşinatlar ile kayıtları arasındaki farklılıkların incelenmesi
- Unutulan ya da düzeltilmiş satışlara ilişkin kayıtların incelenmesi
- Günlük kasa hareketlerinin kontrol edilmesi ve gözlenmesi
- Banka hesaplarının çift taraflı kontrol edilmesi
- Banka hesabı üzerinden gerçekleşen nakit ve çek hareketlerinin incelenmesi
- Kasa ve bankadan yürütülen işlemlerin zamanlılığının kontrol edilmesi
- Müşteriler tarafından yapılan ödemelerin tutarları ve fatura numaralarına göre sınıflandırılması
- Bütçeye göre giderlerdeki fazlalıkların incelenmesi ve özellikle aynı tür (çift) işlemlere dikkat edilmesi
- Müşterilere verilen hizmetlerin faturalanarak doğrulanması
- Müşteri adreslerinin doğrulanması ve çalışan adresleri ile karşılaştırılması
- Müşterilerin alfabetik sıra ile listelenmesi ve karşılaştırılması
- Müşterilerin banka hesap numaralarının karşılaştırılması
- Piyasa fiyatları ile işletmenin fiyatlarının karşılaştırılması ve arada önemli farklar varsa nedenlerinin araştırılması
- Müşterilerin işlemlerini sıralayarak olağanüstü alımların tespit edilmesi
- Performans değerlendirmesi sonucunda en büyük sapmaların olduğu alanların değerlendirilmesi
- Ücret ödenen çalışanlar listelenerek insan kaynakları departmanında yer alan çalışan listesi ile karşılaştırılması ve maaş çeklerinin kontrol edilmesi
- İptal edilen çeklerin incelenmesi
- Çalışanların veya müşterilerin kayıtlı adresleri yerine kullanılan nakliye, kargo veya posta şirketinden kontrol yapılması

- Çalışanların banka hesap numaralarının, sosyal güvenlik numaralarının, adreslerinin ve telefon numaralarının karşılaştırılması
- Hiç izin kullanmayan, çok fazla mesaiye kalan ve maaşından hiç kesinti olmayan çalışanların araştırılması
- Bir çalışana yapılan yüksek oranlı prim veya ödemelerin incelenmesi
- Her çalışanın yaptığı satış ve karşılığında aldığı prim veya ücretlerin karşılaştırılması ve satış yüzdelerinde ani artış gözlemlenen çalışanların takibe alınması
- Çalışan tarafından tahsil edilmemiş satışların incelenmesi
- Satış anında çalışanların gözetimi ve makbuz kesmeyen çalışanların takibe alınması
- Çalışanlara ve vardiyalara göre elde edilen gelirin ölçülmesi
- Müşteri hizmetleri aramalarını dinlenerek müşteri şikayetlerinin belirlenmesi
- Ortaklar, yöneticiler veya çalışanlarla bağlantısı olan tüm bayilerin veya tedarikçilerin incelenmesi
- Bayi veya tedarikçilerin piyasadaki güvenilirliklerinin araştırılması

3.4. MUHASEBE HİLE VE YOLSUZLUKLARINI ÖNLEME VE CAYDIRMA

Finansal tablo skandallarındaki artış ve şirketlerin milyon dolarlık kayıpları, hile ve yolsuzlukların gerçekleşikten sonra tespit edilmesinin çok geç olduğunu ve yaşanan zararların asgari düzeye indirilmesinin ancak hile ve yolsuzluklar gerçekleşmeden tespit edilmesi, önlenmesi veya caydırılması ile mümkün olabileceğini göstermiştir.¹⁰¹ Adli muhasebenin hileleri önlemek ve caydırmak açısından en büyük faydası ise hile ve yolsuzlukları gerçekleşmeden ortadan kaldırmasıdır. Bu sayede adli muhasebe, işletmelere zaman, para ve güç kazandırmaktadır. Ancak adli muhasebecilerin hile ve yolsuzlukları önlemek için gerekli kanıtları elde etmesi yoğun bir araştırma ve analiz sürecini gerektirmektedir. Bu süreci kısıtlayan en temel unsur ise maliyet unsurudur. Araştırma

¹⁰¹ Skalak – Alas – Sellitto, a..g.e., s.13

derinleştikçe, araştırmanın işletmeye olan maliyeti de artmaktadır. Bu açıdan müşteri işletmelerin öncelikle fayda – maliyet analizi yapmaları önem taşımaktadır.¹⁰² Bununla birlikte her zaman risk altında bulunan büyük ölçekli işletmelerde hile ve yolsuzlukların verebileceği zararlar genellikle adli muhasebe sürecinin gerektirdiği maliyetten çok daha yüksek olmaktadır. Ayrıca hile ve yolsuzlukların önlenmesi veya caydırılması sorunlara köklü çözümler sağladığı için işletme uzun vadede önemli kazançlar sağlamaktadır.

Adli muhasebecilerin hile ve yolsuzlukları önlemek ve caydırmak amacıyla kullandıkları yöntemler aşağıda ayrıntılı olarak incelenmiştir.

3.4.1. Hile ve Yolsuzlukları Önleme Yöntemleri

Günümüzde hile ve yolsuzlukların her işletme için önemli bir risk oluşturduğu bilinmektedir. Bu nedenle işletme yöneticileri, gerçekleşen hile ve yolsuzlukların sonuçlarının kontrol altına alınmasından çok hile ve yolsuzluklar gerçekleşmeden önlem alınmasına yönelik yöntemlere ihtiyaç duymaktadırlar. Bu ihtiyaca karşılık SAS No: 99'da da hile ve yolsuzlukların önlenmesi için düzenlemeler yer almaktadır. Bu düzenleme ile birlikte denetçinin sorumlulukları daha da arttırılmış¹⁰³ ve işletmelere daha fazla şüpheyle yaklaşan denetçiler hile ve yolsuzluklar için önemli bir engel haline gelmiştir. Ancak yine aynı düzenlemede belirtildiği gibi hile ve yolsuzlukları önlemek, ortaya çıkarmak ve caydırmak işletme yönetiminin sorumluluğunda olup işletmenin alması gereken önlemler aşağıdaki gibi sıralanmaktadır.¹⁰⁴

- Etik Değerlere Önem Veren İşletme Kültürü: Öncelikle üst yönetim tarafından benimsenen ve tüm şirkete gerek sözlü gerek yazılı olarak bildirilen etik ilkeler zamanla çalışanları da olumlu yönde motive etmekte ve özellikle çalışan hileleri büyük ölçüde azalmaktadır.

- Hileyi Engelleyen Süreç ve Kontroller: Gerek hileli finansal raporlama ve gerekse varlıkların kötüye kullanılması için işletme içinde çeşitli yönetsel boşlukların

¹⁰² Grippo – İbex, a.g.m., p.4

¹⁰³ Donald C. Marczewski - Michael D. Akers, "CPAs' Perceptions of The Impact of SAS 99", **The CPA Journal**, Vol.75, No.6, June 2005, (pp.38-40), p. 40

¹⁰⁴ Arleen R. Thomas - Kim M. Gibson, "Management is Responsible, Too; Practical Advice To Help Corporations Prevent, Detect And Deter Fraud" **Journal of Accountancy**, Vol.195, Iss.4, April 2003.(pp.53-55), p.55

olması gerekmektedir. Bu nedenle hile riskini hafifletecek iç kontrol sistemleri düzenlenmelidir.

- Uygun Gözden Geçirme Süreci: İşletmedeki tüm süreçleri kontrol edip gözden geçirmek üst yönetimin sorumluluğundadır. Ancak bazen üst yöneticiler de hile ve yolsuzluklara başvurabilmektedirler. Bu nedenle, bir denetim komitesi üst yönetimin faaliyetlerini gözden geçirmelidir. Şirketin finansal raporlama ve iç kontrol sistemi ile bağımsız denetiminin işleyişi ve etkinliğinin gözetimini yapan denetim komiteleri, yönetim ile bağımsız denetçiler arasında bir aracı görevi görmektedir.¹⁰⁵

SAS No: 99'da belirtilen bu önlemlerin dışında hile ve yolsuzlukların önlenmesini etkileyen diğer yöntemler aşağıdaki gibi sıralanmaktadır.¹⁰⁶

- İletişim Yönetimi Felsefesi: İşletme içerisinde etkin bir iletişim sistemi kurulması ile gerek yönetimin çalışanlara hile ve usulsüzlüklerin tespiti ile ilgili süreci iletmesi gerekse çalışanların yaşadıkları sorunları yönetime iletebilmesi sağlanarak hile ve yolsuzluklar önlenmektedir.

- İşletme Politika ve Prosedürlerinin Belgelendirilmesi: Çalışanların elinde bulunan yazılı kurallar ve bu kurallara uyulmadığında karşılaşılabilecek yaptırımlar çalışanları hile ve yolsuzluk yapmaktan büyük ölçüde vazgeçirmektedir.

- Çalışanların Referanslarının İncelenmesi: Önceki çalışma hayatlarındaki performanslarıyla birlikte işe alınacak kişilerin adli geçmişleri, kredi kartı kullanımı geçmişleri, eğitim seviyelerinin durumu gibi kriterler de göz önüne alınmalıdır.

- Gerçekleşmiş Faaliyetlerin Tasdik Edilmesi: İşletmeler dönem dönem, gerçekleşen tüm işlemleri, faaliyetleri ve çalışan davranışlarını gözden geçirerek yapılan kayıtları tasdik etmelidir.

- Gerçekçi Hedeflerin Belirlenmesi: gerek işletme yönetimi gerekse çalışanlar açısından hedefler gerçekçi belirlendiğinde hisse senetlerinin piyasa değerlerine veya satışlara yönelik yapılan hile ve yolsuzluklar önlenmektedir.¹⁰⁷

¹⁰⁵ Güredin, a.g.e, s.12

¹⁰⁶ Stephen Pedneault, **Fraud 101 Techniques and Strategies for Understanding Fraud**, Third Edition, John Wiley & Sons, Inc., USA, 2009, p.221-222

¹⁰⁷ Singleton- Singleton, a.g.e., s.133

3.4.2. Hile ve Yolsuzluklardan Caydırma

Hile ve yolsuzlukları önlemek, diğer proaktif uygulamalara göre daha övgüye değer ama bir o kadar da ulaşılması zor bir hedeftir. Hiçbir otorite oluşturduğu engellerle hileleri tamamen önleyemez ama bu engeller hileleri caydırabilmektedir.¹⁰⁸

Hileden caydırma, hilenin rastgele gerçekleşen bir olay olmadığı ve uygun koşulların varlığı durumunda gerçekleştiği önermesine dayanmaktadır. Bu nedenle hile tespitinden farklı olarak hileden caydırma, hile ve yolsuzluklara neden olan koşullara ve süreçlere odaklanmaktadır. Bu amaçla öncelikle hile üçgeni üzerinde durulmalıdır. Hileden caydırmak için işletmenin zayıf yönleri değerlendirilerek fırsatlar tespit edilmeli, çalışanlara ve yöneticilere baskı oluşturabilecek unsurlar değerlendirilmeli ve hile suçunu mazur gösterebilecek tüm koşullara dikkat edilmelidir.¹⁰⁹

Hileden caydırmak için uygulanan yöntemlerin başında cezalar gelmektedir. Ceza alma ihtimali ve cezai müeyyidelerin ağırlığı ile hile ve yolsuzluklara başvurma arasında ters yönlü bir ilişki vardır. Bireyin ceza alma ihtimali yüksek veya hapis süresi uzunsa suç işleme olasılığı daha düşüktür.¹¹⁰ Güçlü bir biçimde uygulandığı takdirde yasal yaptırımlar etkili birer caydırıcıdır. Ayrıca bir yolsuzluk olayının ortaya çıkarılması o işletmede çalışan herkes için “caydırıcı” nitelikte taşımaktadır. Bireyler yakalanma olasılıklarının yüksek olduğunu düşündüklerinde hile ve yolsuzluklardan kaçınacaklardır.¹¹¹ Bu açıdan İşletmelerin hile olayları karşısında taviz vermeyen kararlı tutum benimsemeleri ve suçluları vakit geçirmeden yetkili mercilere bildirmeleri büyük önem taşımaktadır. Bu aşamadaki en küçük ihmal hile yapanları cesaretlendirecektir.

Arttırılan tüm cezalar bireyleri hile ve yolsuzluk yapmama yönünde teşvik edebilir, ancak yolsuzlukla içi içe girmiş toplumlarda ve şirket kültürlerinde ağır yaptırımlar önemli bir caydırıcı unsur olarak görülmemektedir.¹¹² Bu açıdan cezaların tek başına hile ve yolsuzlukları caydırmada yeterli olmadığını ve daha köklü çözümlere ihtiyaç duyulduğunu

¹⁰⁸ Skalak – Alas – Sellitto, a.g.e., s.13

¹⁰⁹ Cendrowski – Martin – Petro, a.g.e., p.13-14

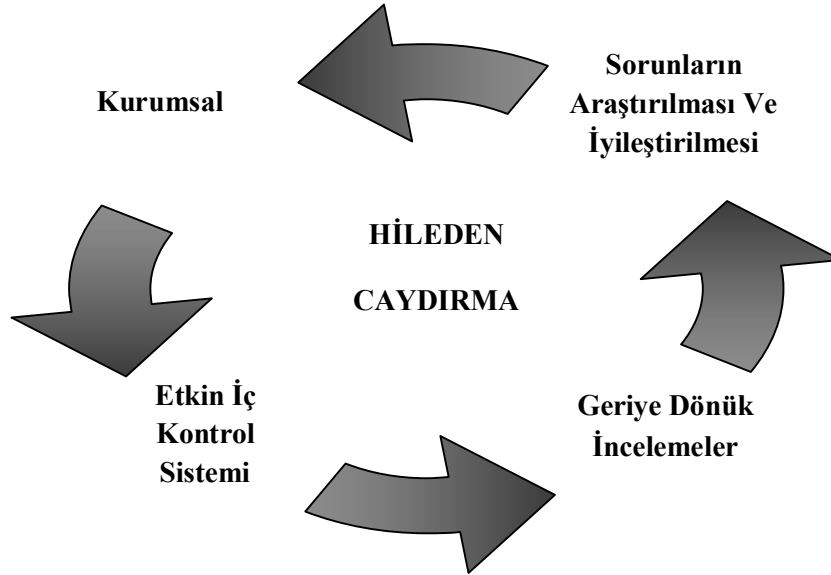
¹¹⁰ Rajeev K. Goel – Daniel P. Rich, “On the Economic Incentives for Taking Bribes,” **Public Choice**, Vol.61, No.3, 1989, (pp. 269-275), p.270

¹¹¹ A. Ümit Berkman, **Az gelişmiş Ülkelerde Kamu Yönetiminde Yolsuzluk ve Rüşvet**, TODAİE Yayınları, Ankara, 1983, s.45

¹¹² Ivan Krastev, “How to Control Corruption in Southeastern Europe: The Case of Bulgaria”, **Journal of Southeast European & Black Sea Studies**, Vol.2, No.1, 2002, (pp.119-125), p.122

söylemek mümkündür. Hile ve yolsuzluklardan caydırmak için yapılması gerekenler Şekil 2.2.'de yer almaktadır.

Şekil 2.1.: Hileden Caydırma Döngüsü



Kaynak: Steven L. Skalak - Manny A. Alas - Gus Sellitto, "Fraud: An Introduction", **A Guide To Forensic Accounting Investigation**, Ed. Thomas Golden- Steven S. Skalak-Mona Clayton, John Wiley & Sons, INC, USA, 2006, (1-20), p.14

3.4.2.1. Kurumsal Yönetim Anlayışının Benimsenmesi

Kurumsal yönetim, küresel etkili skandallar sonrasında ilk kez ABD'de ortaya çıkan bir kavram olup, şirket faaliyetlerinde şeffaflık, adil olma, hesap verebilirlik ve sorumluluk ilkelerinin hakim olmasını öngörmektedir.¹¹³ Kurumsal yönetim ile birlikte şirketlerin keyfilikten uzak, hukuka ve kurallara bağlı olarak şeffaf yönetilmesi; hile ve yolsuzlukları büyük ölçüde engellemektedir.¹¹⁴ Son yıllarda kamu ve özel sektördeki yetersiz yönetim politikaları nedeniyle yaşanan uluslararası finansal krizlerin ve şirket skandallarının etkisiyle özellikle gelişmiş ülkelerde uluslararası finansal kuruluşlar ve ilişkili organizasyonlar; şirketlere yatırım yapmadan veya kredi tahsis etmeden önce kurumsal yönetim uygulamalarına en az finansal performans kadar dikkat etmeye başlamışlardır.¹¹⁵ Kurumsal yönetim anlayışında; yönetim kurulu, denetim komitesi, iç

¹¹³ Quievreux, a.g.tb., p.8

¹¹⁴ Andrei Shleifer – Robert W. Vishny: "A Survey of Corporate Governance", **Journal of Finance**, Vol.52, No.2, June, 1997, (pp.735 – 780), p. 736

¹¹⁵ SPK, **Kurumsal Yönetim İlkeleri**, Düzeltilmiş İkinci Yayınlanma, 2005, <http://www.spk.gov.tr/displayfile.aspx?action=displayfile&pageid=66&fn=66.pdf&submenuheader=null>, (12.03.2010), s.1

denetçiler, bağımsız denetçiler ve düzenleyici gruplar sürekli etkileşim içindedir.¹¹⁶ Bu durum, hile riskinin azaltılmasında etkin rol oynamaktadır.

Kişilerin hile ve yolsuzluklar karşılığında elde edecekleri menfaat yüksekse, kurallar çok da anlam ifade etmemektedir. Burada alınabilecek en etkili önlem işletmede kurumsal yönetim anlayışının hakim olmasıdır. İşletmeler kurumsallaştıkça bireylerin mesleki ahlak anlayışı geri planda kalmakta ve kurum menfaatleri ön plana çıkmaktadır. Bu da hile ve yolsuzlukların tespitini kolaylaştırmakta ve suça meyilli kişileri caydırmaktadır.

Kurumsal yönetim anlayışını benimseyen işletmeler sadece müşterilerinin veya pay sahiplerinin değil, tüm paydaşlarının menfaatlerini gözettiğinden sadece kar amacıyla değil sosyal sorumluluk bilinciyle de hareket etmek¹¹⁷ ve faaliyetlerini, yönetim kurulu tarafından hazırlanan, genel kurulun bilgisine sunulan ve uygulamaları kamuya açıklanan etik kuralları çerçevesinde yürütölmek zorundadır. Ahlakî değêrlerin önemsendiğı bir şirket kültüründe çalışanların hile ve yolsuzluklara başvurması da çok kolay olmamaktadır.¹¹⁸ Kurumsal yönetim anlayışı beraberinde güçlü bir kontrol ve gözetim sistemini getirmektedir Çünkü şeffaflık ve kontrol edilebilirlik, ekonominin her kesimini ilgilendirdiğinden kurumsal yönetim anlayışının en temel noktalarını oluşturmaktadır.¹¹⁹

3.4.2.2. İç Kontrol Sisteminin Etkinleştirilmesi

Finansal raporlamanın güvenilirliğı, işletme faaliyetlerinin etkililiğı ve verimliliğı, yasalara ve diğêr düzenlemelere uygunluk, iç kontrol sisteminin amaçlarını oluşturmaktadır. Bu amaçlara ulaşılmasına yönelik olarak yeterli güvence sağlamak üzere oluşturulan ve işletmenin yönetim kurulu, yönetici ve personeli tarafından etkilenen bir süreç olarak tanımlanan¹²⁰ İç kontrol sistemi, bir işletmede uygulanan tüm yöntem ve politikaları içine alan bir kavramdır.

¹¹⁶ Mahmut Demirbaş – Süleyman Uyar, **Kurumsal Yönetim İlkeleri Ve Denetim Komitesi**, Güncel Yay., İstanbul, 2006 s.24

¹¹⁷ Commission Of The European Communities, “Statutory Auditor’s Independence In The EU: A Set Of Fundamental Principles”, **Official Journal of The European Communities**, L. 191, July 2002, (pp.22 – 57), p. 56

¹¹⁸ SPK, a.g.w., s.36, 38, 44

¹¹⁹ IOSCO, “Causes, Effects And Regulatory Implications of Financial and Economic Turbulance in Emerging Markets - Interim Report”, 1998, <http://www.sc.com.my/clients/sccommmy/Links/ioscosept98.pdf> (10.10.2010), p.72.

¹²⁰ Kepekçi, **a.g.e.**, s.56.

İç kontrol sisteminin olmadığı veya etkinliğinin sağlanamadığı işletmelerde, yönetimin hatalı kararlar alması, finansal tablo hilelerinin yapılması, varlıkların ve müşterilerin kaybı gibi çeşitli zararlar çok daha fazla görülmektedir. İç kontrol, bir işletmedeki yasa ve yönetmeliklere aykırı faaliyetlerin önlenbilmesinde en önemli aşamalardan birini oluşturmaktadır. Etkin bir iç kontrol sistemi ile her türlü düzensizlik tespit edilip bunlarla ilgili yeni düzenlemeler getirilebilmektedir.¹²¹ İç kontrol, işletme içerisindeki tüm koşulların gözetimi ve kontrolünü geliştirerek kuruma değer katmaktadır.¹²²

Destekleyici Kurumlar Komitesinin (Committee of Sponsoring Organizations of The Treadway Commision - COSO) modelinde tanımlanan iç kontrol uygulamaları, özellikle varlıkların kötüye kullanılmasında önemli bir caydırıcı niteliği taşımaktadır. Bu uygulamalar aşağıdaki gibidir.¹²³

- Yetki ve sorumlulukların Tahsisi
- Yönetimin Yetkilendirme sisteminin geliştirilmesi
- Muhasebe Kayıtlarının uygunluğunun sağlanması
- Bağımsız Kontrollerin sağlanması
- Varlıklara ulaşımın sınırlandırılması
- Birbiriyle bağdaşmayan görevlerin ayrımının sağlanması

Esasen tüm bu sorunların temelinde kontrolsüzlük bulunmaktadır. En zayıf kontrol her zaman kontrolsüzlükten daha faydalıdır. Ancak işletmeler çoğu zaman maliyet kaygısı ile sistemli bir iç kontrol sistemi oluşturmamaktadırlar. Bağımsız denetçiler tarafından gerçekleştirilen geleneksel denetim faaliyetleri ise tek başına yetersiz kalmaktadır.¹²⁴ Bu amaçla bir adli muhasebeci işletmelerdeki muhasebe süreç ve politikaların zayıf yönlerini tespit ederek iç kontrol sisteminin etkinliğini arttırmakta ve hilelere karşı köklü çözümler sağlayabilmektedir.

¹²¹ Münevver Yılcı, “Denetim Komitesinin İç Denetim Etkinliğini Sağlamadaki Ve Hileleri Önlemedeki Rolü”, **Muhasebe Ve Denetim Bakış Dergisi**, Sayı 8, 2003,(ss.23-33), s. 26–27

¹²² Paul Coram - Colin Ferguson - Robyn Moroney, “The Value Of Internal Audit In Fraud Detection”, **Accounting and Finance Association of Australia and New Zealand Conference**, Australia, 2006, (pp.1-32), p.3

¹²³ Cendrowski– Martin–Petro, a.g.e., p.268

¹²⁴ Singleton – Singleton, a.g.e., s.146

İç kontroller, hile ve usulsüzlüklerin hem tespit edilmesi ve hem de caydırılması için bir tedbir niteliğinde olup hile ile yapılan savaşta önemli bir yere sahiptir. Birçok çalışanın fırsat bulduğunda hile yapması, her işletmenin doğrudan önleyemediği bir doğal risktir. Bu riski azaltmanın en etkili yolu da iç kontrol sisteminin oluşturulmasıdır.¹²⁵ İç denetçiler; işletmenin değişik faaliyet alanlarında, risklerin ve olası olayların büyüklüğü doğrultusunda, iç kontrol sisteminin yeterliliğini ve etkinliğini inceleyerek, hileli ve usulsüz eylemlerin caydırılmasına katkı yapabilmektedir. Ancak hile ve yolsuzluk girişimlerinden caydırmak için işletmelerdeki iç kontrol sisteminin etkinliğinin artırılmasının yanı sıra bu sistemde yer alan hile tespit sürecinin ve yaptırımlarının ilgili herkese duyurulması oldukça büyük önem taşımaktadır.¹²⁶

3.4.2.3. Geriye Dönük İncelemelerin Yapılması

Hileden caydırmak amacıyla atılması gereken bir diğer adım, işlem süreçlerinin ve yönetim faaliyetlerinin denetim uygulamaları ile geriye dönük incelemelerin yapılmasıdır. Böylece hile ve yolsuzluklar ortaya çıkmadan veya etkileri büyümeden engellenebilmektedir. İlk etapta masum görünen ve klasik incelemelerle tespit edilemeyen kişisel çıkarlara yönelik faaliyetlerin etkisi zamanla kümülatif olarak önemli tehditler oluşturabilmektedir.¹²⁷ Bu aşamadan sonra hile ve yolsuzlukların tespiti ise pek çok tarafın kaybını karşılamamaktadır.

Özellikle işletme yönetimi tarafından yapılan muhasebe tahminleri, kişisel yargı ve varsayımlara dayandığından çok fazla suistimal edilebilmektedir. Bu nedenle, SAS No: 99 da bağımsız denetçilerden, işletme yönetiminin yaptığı muhasebe tahminlerinin, suistimal içerip içermediğini tespit etmek amacıyla geriye dönük olarak incelemelerini istemektedir. Bu incelemenin; mevcut koşullar ve incelemenin cari dönem denetlemesi üzerindeki sonuçları bakımından ele alınması gereklidir.¹²⁸

¹²⁵ Bozkurt, **İşletmelerin Kara Deliği: Hile, Çalışan Hileleri**, a.g.e., s.417

¹²⁶ Jean Pierre Garitte, “Yolsuzluğu Önlemek İçin Denetim”, **VIII. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu - II. Uluslararası Muhasebe Denetimi Sempozyumu**, 25-29 Nisan, Antalya, 2007, s.69

¹²⁷ Skalak – Alas – Sellitto, a.g.e., s.16

¹²⁸ AICPA, “Consideration of Fraud in a Financial Statement Audit”, **a.g.std., part 64, p.191**

3.4.2.4. Sorunların Araştırılması Ve İyileştirilmesi

Hile caydırma döngüsünün son aşaması işletmelerde hile ve yolsuzluklara neden olan şüpheli durumların ve iddia edilen sorunların araştırılması ve bu yönde iyileştirilmelerin yapılması gerekmektedir. Yapılan araştırmaların sonuçları, işletme içindeki ve dışındaki hileli faaliyetlerin sonlandırılmasına ve kontrol prosedürlerinin iyileştirilmesine temel oluşturmaktadır.¹²⁹

İşletmelerin finansal raporlama sistemlerinin iyileştirilmesi ve hileli finansal raporlama yapılmasının önlenmesi veya bunlar meydana geldiğinde derhal ortaya çıkarılabilmesi hile ve yolsuzlukların oluşumunu caydırabilmektedir.¹³⁰

3.5. ADLİ MUHASEBE VE TEKNOLOJİ İLİŞKİSİ

Günümüzde gelişen teknoloji ile birlikte hile ve yolsuzluk suçlarının da doğrusal yönde artış gösterdiği bilinen bir gerçektir. SAS No: 99'da da, teknolojinin hile ve usulsüzlük riskleri üzerindeki etkisi kabul edilmektedir.¹³¹ Özellikle bilgi teknolojilerinin kullanımının yaygınlaşması ile işletmelerdeki finansal nitelikteki işlemlerin bilgisayar ortamında yapılmaya başlanması sonucunda işlem güvenliği sorunuyla karşı karşıya kalınmıştır. Yaşanan skandallar da denetçilerin bilgi teknolojileri, istatistik, muhasebe yazılım ve programları gibi alanlarda yeterli olmadıklarını göstermiştir. Bu nedenle adli muhasebecilerin sahip olması gereken niteliklerinin arasında yer alan bilgisayar ve istatistik uygulamaları bilgisi, günümüz bilişim çağında finansal raporlardaki hile ve yolsuzlukların tespit edilmesi sürecinde son derece büyük bir öneme sahiptir.¹³²

Bilgisayarın muhasebe işlemlerinde kullanılmaya başlamasıyla birlikte muhasebe süreci de esneklik kazanmıştır. Bilgisayarın sahip olduğu özellikler sayesinde kayıtların istendiği anda düzeltilebilmesi ve yasal sınırlara uyulmaksızın keyfi bir kayıt düzeninin işletilmesi sayesinde defter ve belgeler üzerinde yapılan hile ve yolsuzluklar daha da kolaylaşmıştır.¹³³ Ayrıca bilgisayar teknolojilerinin sürekli yenilenmesi ve çağımızın en önemli iletişim araçlarından biri olan internet sayesinde verilerin aktarılması, çalınması,

¹²⁹ Skalak – Alas – Sellitto, a.g.e., s.17

¹³⁰ National Commission on Fraudulent Financial Reporting, **Report of National Commission on Fraudulent Reporting**, <http://www.coso.org/publications/ncffr.pdf>, (30.05.2011), p.2

¹³¹ AICPA, "Consideration of Fraud in a Financial Statement Audit", a.g.std., par.17, 50, p.175,183

¹³² Özkul – Pektekin, a.g.m., s. 57

¹³³ Osman Altuğ, **Muhasebe-Hukuk İlişkileri**, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 1999, s.164

silinmesi veya değiştirilmesi çok hızlı bir şekilde gerçekleştirilebilmektedir.¹³⁴ Bu açıdan yeni ve gelişen teknolojilerin getirdiği imkânların pek çok finansal suça fırsat tanınması nedeniyle adli muhasebecilerin çalışmalarını yürütürken özellikle bilgisayar destekli programlar ve bilişim teknolojileri aracılığı ile gerçekleştirilen hesaba para yatırma, hesaptan para çekme ve elektronik transfer gibi işlemlere daha fazla dikkat göstermeleri ve gerekli tedbirleri almaları gerekmektedir. Bu aşamada adli muhasebecilerin gerekli tüm bilgisayar yazılımları ve bilgi teknolojileri konusunda uzman olmasalar bile bilgi sahibi olmaları gerekmektedir.

Bilgisayarların donanım, yazılım veya işletim boşluklarından faydalanılarak geliştirilen ve çok farklı şekillerde işletmenin karşısına çıkan bilgisayar suçlarından en çok karşılaşılanları aşağıdaki gibi sıralanabilmektedir:¹³⁵

- Bir program içine, önceden belirlenmiş zaman veya koşullarda programı bozmak veya ele geçirmek için çeşitli komutlar yerleştirmek
- Özellikle yapılan ödemeler veya faiz hesaplamalarında küsuratlı rakamların yuvarlanarak oluşan farkları ayrı bir hesaba aktarmak
- Bilgisayarın normal sistem kontrollerini aşmak, şifre vb. erişimleri kopyalamak ve izinsiz olarak sistemleri kullanmak
- Sistem çökmelerinde, verileri ve kayıtları kurtarmak amacıyla yönelik olarak geliştirilen yazılımları veri çalma amacıyla kullanmak
- Verilerin sisteme girilmeden önce, sonra veya girilirken silinmesi, değiştirilmesi, ilavelerin yapılması veya izinsiz olarak kopyalanması
- E-Posta Atakları ile virüslü dosyalar gönderilerek hem işletmenin bilgisayarlarına zarar vermek hem de e-posta servisini çöktürmek amaçlanmaktadır.¹³⁶
- Özellikle işletmenin finansal hesaplarına ait şifre vb. bilgilerin ve kredi, kartı bilgilerinin çalınması

¹³⁴ Albrecht et al, a.g.e., s.5

¹³⁵ Selman Aziz Erden, “Bilgisayarlı Muhasebe Ortamında Bağımsız Denetim”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, Cilt:1, Sayı:1, 1996, (ss.7-33), s.24-25

¹³⁶ Singleton – Singleton, a.g.e., p.188

- Genellikle internet kumarhanesi ve bahis şirketleri gibi işletmelere çeşitli nedenlerle internet üzerinden şantaj yapılması

- Servis Dışı Bırakma Atakları: İnternet siteleri üzerinde aşırı yüklenme yaratarak sitenin hizmet vermesini engelleyen bu atakların amacı internet sitesine duyulan güvenin ve kullanım alışkanlığının azaltılmasıdır. Özellikle bilişim sektöründe hizmet veren işletmelerde sıkça rastlanmaktadır.

İşletmenin hesaplarının ele geçirilmesi, hisse senedi fiyatlarının manipüle edilmesi, var olmayan yatırımların yapılması, ticari faaliyetlere yönelik bilgilerin saklanması veya kötüye kullanılması¹³⁷ gibi amaçlarla yapılan ve her geçen gün bir yenisi daha eklenen teknoloji suçlarına karşı yine teknoloji destekli program ve teknikler kullanılarak alınan önlemler de zamanla hile yapan kişiler tarafından öğrenilmekte ve atlatılmaktadırlar. Bu nedenle hileleri engellemek için kullanılan her model veya teknik bir kere kullanıldıktan sonra asla ilk etkisine sahip olamamaktadır. Daha çok hile ve yolsuzlukları tespit etmek ve caydırmak amacıyla kullanılan bu tekniklerin hızla gelişen bilişim dünyası karşısında sürekli olarak güncellenmesi ve yeni özelliklerle geliştirilmesi gerekmektedir.¹³⁸ Bu açıdan adli muhasebecilerin sürekli olarak teknoloji firmalarıyla daha yeni ve kapsamlı yazılımlar geliştirmek üzere işbirliği içinde bulunmaları gerekmektedir.

Bilgisayar destekli suçların tespit edilebilmesi için genellikle aşağıdaki uygulamalara başvurulmaktadır:

- **Sistemdeki Zayıf Noktaların Tespit Edilmesi:** Bir işletmenin bilgi teknolojilerinin karmaşık olması o şirketin hile ve yolsuzluklara karşı daha elverişli olduğunu göstermektedir. Çünkü sistem karmaşılaştıkça boşlukları da artmaktadır. Bu nedenle adli muhasebecilerin öncelikle sistemdeki zayıf noktaları tespit etmesi ve incelemelerine bu noktalardan başlamaları gerekmektedir. Ulaşılmak istenen bilgi ve kayıtlar incelenerek ipuçları toplanmalıdır.¹³⁹

¹³⁷ Arumugam Seetharaman - Manivannan Senthilvelmurugan - Rajan Periyannayagam “Anatomy of Computer Accounting Frauds”, **Managerial Auditing Journal**, Vol. 19 No. 8, 2004, (pp. 1055-1072), p.1061

¹³⁸ Richard J. Bolton - David J. Hand, “Statistical Fraud Detection: A Review”, **Statistical Science**, Vol. 17, No. 3, 2002, (pp.235–255), p.235

¹³⁹ Mitchael S. Markman - James E Bucrek - Aron Levko - Stephen P. Lechner – Mark W. Haller - Robert W. Dennis - Mona M. Clayton - J. Cristopher Dineen - Gregory Schaffer, “Other Dimensions of Forensic Accounting”, **A Guide To Forensic Accounting Investigation**, Ed. Thomas Golden- Steven S. Skalak- Mona Clayton, John Wiley & Sons, INC, USA, 2006, (pp.525-533), p.533

- **Geçmişte İşlenen Benzer Suçların İncelenmesi:** İşlenen suçun daha iyi anlaşılabilmesi için en geçerli kanıtlardan biri de geçmişte işlenen suçlardır. Geçmişte işlenen benzer suçlar incelenerek suçun nedeni ve kaynağına ulaşılabilir, kullanılan teknik ve teknolojiler incelenilerek mevcut suç için kullanılan araçlar tespit edilebilir, zamanlama karşılaştırması yapılarak suçun işlenme zamanı ve süresi için öngörü oluşturulabilir. Zaten bu üç konu doğru olarak belirlendiği takdirde adli muhasebeci doğrudan sonuca ulaşabilmektedir.¹⁴⁰

- **Kullanılan Teknolojilerin İncelenmesi:** İşletmenin en çok kullandığı teknolojik araçların özellikleri ve eksik tarafları incelenerek suçun kaynağına ulaşılabilir veya maddi kayıp söz konusuysa bu kaybın nereye ve nasıl aktarıldığı tespit edilebilir. Ayrıca hangi teknolojilerin kullanıldığının bilinmesi elektronik verilerin ne ölçüde gerçek ve güvenilir olduğunun belirlenmesini de sağlayabilmektedir.¹⁴¹

- **Bilgi ve Delillerin Bir Araya Getirilmesi:** Adli muhasebeci çeşitli bilgisayar teknikleri yardımıyla silinmiş belgeleri kurtarmak, gereksiz veri ve dosyaları elemek, işlemlerin bilgisayardaki geçmişlerini incelemek, gizlenmiş veya maskelenmiş dosyaların yerlerini belirlemek gibi uygulamalarla verileri daha sağlıklı ve kullanılabilir hale getirebilmektedirler. Daha sonra asıl soruna odaklanarak bu çerçevede deliller birleştirilmekte ve çözüm aranmaktadır.¹⁴²

- **Karşılaştırma Yaparak Kaynağın Belirlenmesi:** Araştırma sürecinde elde edilen tüm delillerin karşılaştırılarak incelenmesi, adli muhasebecileri delillerin kaynağına daha kolay ulaştırmaktadır. Bu karşılaştırma delillerin üretim yeri, tahrif edilme biçimleri ve bulunduğu yerler üzerinden yapılarak birbiriyle aralarında anlamlı ölçüde önemli farklar bulunmayan parçalar birleştirildiğinde suçun kaynağına ulaşmak daha kolay olmaktadır.¹⁴³

Bu aşamada bilgisayar destekli denetim teknikleri, veri madenciliği, yapay zeka testleri, bulanık mantık yöntemi, dijital analiz yöntemleri ve çeşitli istatistiksel yöntemler

¹⁴⁰ Eoghan Casey - Keith Seglem, "Introduction", **Handbook Of Computer Crime Investigation: Forensic Tools And Technology**, Ed. Eoghan Casey, Second Ed., Academic Press, USA, 2003, (pp.1-18), p.8-9

¹⁴¹ Chris Malinowski, "The Digital Investigative Unit: Staffing, Training, and Issues", **Forensic Computer Crime Investigation**, Ed. Thomas A. Johnson, CRC Press, USA, 2005, (pp.21-54), p.29

¹⁴² Eoghan Casey - Curtis W. Rose, "Forensic Analysis", **Handbook of Digital Forensics and Investigation**, Ed. Eoghan Casey, Academic Press, USA, 2010, (pp.21-62), p.24

¹⁴³ Casey - Seglem, a.g.e., p.9-11

kullanılarak yapılan analitik incelemeler adli muhasebecilerin en çok başvurdukları araçlardır.¹⁴⁴

Denetim çalışmalarında teknoloji kullanımı hile ve yolsuzlukların tespiti sırasında kullanılmakla birlikte zaman planlaması açısından da önem arz etmektedir. Yapılan çalışmalar sonucunda ortalama süreler göz önüne alındığında bir denetim çalışmasının %40'ından fazlasının; dokümantasyon, değerlendirme ve raporlama süreçlerine harcandığı görülmüştür. Gelişen teknolojinin ise bu süreci kısaltmak için kullanılan yöntemlere katkısı büyüktür. Özellikle tanımlı özel veritabanları ve gelişmiş kopyalama özelliklerine sahip bilgisayar programlarının kullanımına hakim olan adli muhasebe ekibi zaman kaybetmeden ve herhangi bir sınırlama olmadan gerekli dosyalara erişebilmektedir. Böylece denetim sürecinin etkinliği ve verimliliği artırmakta; risk değerlendirmesi, planlama ve organizasyon, uygulama, inceleme, analiz ve raporlama konularında daha ayrıntılı çalışmalar yapılabilmektedir.¹⁴⁵

2.6. ADLİ MUHASEBEDE GÖRÜŞME VE SORGULAMA

Hile ve yolsuzlukların tespit edilmesinde en çok yararlanılan kanıt toplama yöntemlerinden biri görüşme ve sorgulamadır. Bu iki kavram her ne kadar bir arada kullanılsa da aslında aralarında çok temel bir fark vardır. Görüşmenin amacı bir gerçeğin ortaya çıkarılması ya da bir bilginin elde edilmesi için araştırma yapmaktır. Sorgulama ise daha sonuç odaklı olup itiraf ettirmeyi amaçlamaktadır. Adli muhasebe uygulamalarında ise kullanılan daha çok görüşme yöntemi olup zaman zaman yapılan görüşmeler sorgulamalara dönüştürülebilmektedirler.¹⁴⁶

Şüpheli görülen ya da konuyla ilgili bilgi sahibi olabileceği düşünülen herkesle araştırma süresince görüşülmesi, elde edilen diğer kanıtların doğrulanmasını veya yeni kanıtlar için gerekli ipuçlarının elde edilmesini sağlamaktadır. Görüşme sırasında kişinin bazen bilinçli bazen de bilinçsiz olarak yaptığı itiraflar araştırmaya önemli ölçüde yön vermektedirler.¹⁴⁷ Adli muhasebecilerin yaptığı görüşme ve sorgulamalar daha çok soru

¹⁴⁴ Özkul – Pektekin, a.g.m., s. 70

¹⁴⁵ PricewaterhouseCoopers, <http://www.pwc.com/extweb/service.nsf/docid/8e96bf458c7046cd80257124003de4c6>, (31.05.2010)

¹⁴⁶ Cendrowski – Martin - Petro, a.g.e., p.190

¹⁴⁷ Carol Callaway Dee – Cindy Durtschi, "Return of the Tallahassee BeanCounters: A Case in Forensic Accounting", **Issues In Accounting Education**, Vol. 25, No. 2, 2010, (pp.279-321), p.282

sorma şeklinde olup emniyet güçleri ya da savcılığın yürüttüğü sorgulamalardan farklıdır. Çünkü adli muhasebeci sadece araştırdığı hile ve yolsuzluk davasıyla ilgili kanıt toplamaya çalışmaktadır ve herhangi bir yaptırım gücü yoktur. Sadece suçlu gördüğü kişileri emniyet güçlerine bildirmekle ve dava sürecinde hukuka yardımcı olmakla yükümlüdür.

Adli muhasebeci görüşme ve sorgulama sırasında çok dikkatli davranmak zorundadır. Özellikle sorgulama sırasında oluşabilecek herhangi bir sorun tüm davanın seyrini etkileyebilmektedir. Adli muhasebeci sorgulama sırasında asla işkence, tehdit ve aldatma gibi kanunlara aykırı yöntemlere başvurmamalıdır. Aksi takdirde kendisi suç işlemiş olduğundan bu suçun cezasına katlanmak durumunda kalacaktır.¹⁴⁸

Görüşme ve sorgulama amaçları açısından farklılık göstermekle birlikte kullanılan teknikler yönünden birbirlerine çok benzemektedirler. Genellikle ortalama 30 dakika kadar sürmesi gereken görüşme ve sorgulamalarda adli muhasebecinin dikkat etmesi gereken noktalar aşağıdaki gibidir:

- Adli muhasebeci görüşme ve sorgulama sırasında konuyla ilgili ne kadar çok bilgiye sahipse o kadar etkileyici ve inandırıcı olmaktadır. Elde edilen diğer kanıtlara dayanılarak aslında sorunu çözmeye çok yaklaşıldığı izlenimi verildiğinde özellikle sorgulanan kişi adli muhasebecinin zaten her şeyi bildiğini düşünerek bildiklerini saklayıp suçunu arttırmak veya suça ortak sayılmaktansa itiraf etmeyi tercih etmektedir.

- Adli muhasebecinin yapacağı görüşme ve sorgulamayı tüm ayrıntılarıyla planlaması gerekmektedir. Görüşme ve sorgulamadan önce mutlaka sorulacak temel sorular hazırlanmalı ve konuşmalar esas konudan sapılmasına izin verilmeyecek şekilde yönlendirilmelidir.

- Adli muhasebeci görüşme ve sorgulama sırasındaki davranış biçimini de önceden belirlemeli ve bu davranış biçimine görüşme boyunca bağlı kalmalıdır. Görüşülen veya sorgulanan kişinin kişilik özelliklerine, psikolojik durumuna ve şüpheli veya tanık durumunda olmasına göre uygulanacak davranış biçimleri değişmektedir. Bu amaçla eğer yeterli zaman varsa görüşülen veya sorgulanan kişiyle ilgili önceden araştırma yapılması ve bilgi toplanması gerekmektedir. Böylece gerektiğinde anlayışlı ve yumuşak bir tavır sergilenirken gerektiğinde daha gergin bir hava oluşturulabilmektedir. Bu noktada ne

¹⁴⁸ Gülten – Kocaer, a.g.e., s.44

zaman hangi davranış modelinin uygulanması gerektiğinin belirlenmesi adli muhasebecinin yetenekleriyle de ilgilidir.¹⁴⁹

- Görüşülecek veya sorgulanacak kişilerin doğru seçilmesi zaman ve maliyet yönetimi açısından önem taşımaktadır. Davayla ilgili bilgisi olmayan kişilerle yapılan görüşmelerin neden olduğu zaman ve para kaybı genellikle asıl görüşülmesi veya sorgulanması gereken kişilere yeterince özen gösterilememesine neden olmaktadır.

- Adli muhasebecinin görüşme ve sorgulama sırasındaki görüntüsü de çok önemlidir. Genellikler aşırı resmi veya aşırı spor bir giysi tercih edilmemelidir. Sade olmalı ve kesinlikle aksesuar kullanılmamalıdır. Giyim tarzı görüşülen veya sorgulanan kişiye göre de değişiklik göstermelidir. Örneğin bir işçi ile görüşülüyorsa çok pahalı bir takım elbise giyilmesi istenen yakınlığın sağlanmasına engel olmaktadır.¹⁵⁰

- Görüşme ve sorgulamanın başlangıcında adli muhasebecinin yarattığı ilk izlenim, süreç için çok önemlidir. Bu nedenle adli muhasebeci yumuşak bir ses tonuyla anlaşılır bir şekilde konuşmalarına başlamalı, nazik ve ciddi görünmelidir. Ayrıca görüşme veya sorgu başlamadan konuşulacak kişi mutlaka rahatlatılmalıdır. Bu amaçla kişiye çay, kahve vb. bir içecek önerilebilmektedir.

- Görüşme ve sorgulamayı yapan adli muhasebecinin öncelikle iyi bir dinleyici olması gerekmektedir. Görüşülen veya sorgulanan kişinin konuşmasına izin verilmeli ve sözü kesilmemelidir. Ayrıca sabit bir şekilde dinlemek yerine mutlaka çeşitli mimik, hareket veya seslerle konuşulan kişinin söylediklerine tepki verilmelidir.

- Görüşme ve sorgulama yapılan yerin seçimi ve fiziksel koşulları da adli muhasebecinin dikkat etmesi gereken konulardan birisidir. Özel bir sorgu odası yerine adli muhasebeci kendi bürosunu tercih etmelidir. Ancak konuşmanın bölünmesine neden olabilecek telefon, ziyaretçi veya açık bir pencere gibi dış faktörlere karşı önceden önlem alınmalıdır. Görüşme ve sorgulama yapılan yerde görüşülen veya sorgulanan kişinin dikkatini dağıtacak veya onu huzursuz edecek hiçbir unsurun bulunmaması gerekmektedir. Bu amaçla adli muhasebecinin bürosu mümkün olduğunca sade döşenmiş olmalı ve duvarlar açık mavi veya açık yeşil gibi daha sakinleştirici renklerle boyanmış olmalıdır. Görüşme ve sorgulama sırasında oturma şekli de önemlidir. En uygun oturma planı adli

¹⁴⁹ Dee – Durtschi, a.g.m., p.282

¹⁵⁰ Cendrowski – Martin - Petro, a.g.e., p.191

muhasebeci ve sorgulanan kişinin masanın önündeki karşılıklı iki koltukta oturması şeklindedir. Ayrıca sorgu yapılan yerde görüşülen veya sorgulanan kişinin bilgisi dahilinde mutlaka bir ses veya görüntü kayıt cihazının da bulunması gerekmektedir.¹⁵¹

- Görüşme ve sorgulama sırasında adli muhasebeci sorgulanan kişinin sadece söyledikleriyle ilgilenmemelidir. Görüşülen veya sorgulanan kişinin yüz ifadesi, mimikler, beden ve göz hareketleri, kullandığı kelimeler, ses tonlamalarındaki değişim ve genel olarak duruşu da dikkatle izlenmesi gereken hususlardır. Çünkü genellikle insanlar yalan söylerken mutlaka etrafa hareketleriyle ipuçları vermektedirler.

- Özellikle sorgulanan kişiyle münakaşa etmek veya söylediklerine itiraz etmek sadece sorgulama sürecine zarar vermektedir. Böyle bir teknikle sorgulanan kişiden hiçbir bilgi alınamamaktadır. Bunun yerine genellikle hırs, açgözlülük, kıskançlık ya da kızgınlık gibi duygularıyla hile ve yolsuzluklara başvuran şüphelilerin yine duygularına yönelik bir sorgulama geliştirilmesi gerekmektedir. Bu amaçla “Neden bunu yaptın?” gibi yargılayıcı sorular yerine “Nasıl hissediyorsun?, Sana nasıl yardımcı olabilirim?, Konuşmak seni rahatlatıyor mu? veya Senin için kimi arayabilirim?” gibi asıl konudan uzak ve sorgulanan kişinin duygularına yönelerek ipuçları elde edilmeye çalışılmalıdır.¹⁵²

- Sorgulanan kişinin yalan söyleyip söylemediğine de mutlaka dikkat edilmelidir. Yalanlar genellikle; inkar etmek, ihmal etmek, küçültmek, abartmak veya uydurmak şeklinde ortaya çıkmaktadır. İnkâr eden kişi genellikle sürekli olarak ne sorulursa sorulsun “Ben yapmadım.” Cevabını vermektedir. Gerçekleri söylemeyi ihmal eden kişilerse genellikle cümlelerinde “yaklaşık olarak, sonraları, belki, temel olarak” gibi yuvarlak ifadeler kullanmaktadırlar. Gerçekleri azaltarak söyleyen kişilerse “henüz, az önce, yeni, biraz” gibi ifadelerle suçlarını hafifletme çabası içerisindeyler. Abartma eylemi ise kişinin kendisini tanıtırken ortaya çıkmaktadır. Örneğin zimmet vb. suçundan sorgulanan bir kişi kendisinin dürüstlüğünü ve zenginliğini abartmaktadır. Yalanların tespit edilmesi en zor olanı ise uydurmadır. Çünkü ortada yeni baştan yazılmış bir hikaye vardır. Adli muhasebeci bu noktada her ufak ayrıntıyı bile not almalı ve tuzak sorularla hikayenin değiştirilmesini beklemelidir.¹⁵³

¹⁵¹ Charles A. Sennewald - John K. Tsukayama, **The Process of Investigation: Concepts and Strategies for Investigators in the Private Sector**, Butterworth-Heinemann Press, USA, 2006, p.96-110

¹⁵² Singleton – Singleton, a.g.e., 221-222

¹⁵³ Cendrowski – Martin - Petro, a.g.e., p.197-198

4. ADLİ MUHASEBECİLİK MESLEĞİNİN TÜRKİYE’DEKİ GELİŞİMİ

Ülkemizde 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. Bağımsız denetim mesleğinin bir ileri boyutu olarak nitelendirebileceğimiz adli muhasebe mesleğinin ülkemizde ortaya çıkışına değinmeden önce Türkiye’de bağımsız denetimin gelişimini ve mevcut düzenlemeleri incelemek faydalı olacaktır.

4.1. TÜRKİYE’DE DENETİM MESLEĞİNİN GELİŞİMİ VE ADLİ MUHASEBECİLİK MESLEĞİNİN ORTAYA ÇIKIŞI

Gelişmekte olan diğer bütün ülkelerde olduğu gibi Türkiye’de de denetimin tarihi çok eskilere dayanmamaktadır. Daha çok mahkemelerde bilirkişilik faaliyetleri ile kendini gösteren denetim mesleği, 1930’lu yıllarda seçkin muhasebe mensuplarına vergi denetimi yapma yetkisinin verilmesiyle ilk olarak vergi alanında gelişmeye başlamıştır.¹⁵⁴ Ülkemizde bağımsız denetimin gelişimi ise mali piyasalarda faaliyet gösteren banka ve diğer mali kuruluşların talepleri üzerine olmuştur. 1960’lı yılların ortalarından itibaren mali piyasalarda faaliyet gösteren bankalar ile yurtdışından fon sağlayan kuruluşların talebi üzerine mali tablolarının bağımsız denetimini yaptırmaya başlamışlardır. Başlangıçta yurtdışında yerleşik bağımsız denetim şirketleri tarafından yürütülen bu çalışmalar 1970’lerden itibaren uluslararası bağımsız denetim şirketlerinin Türkiye’de yerleşik üye şirketleri tarafından gerçekleştirilmeye başlanmıştır.¹⁵⁵

Ülkemizde bağımsız denetim uygulamaları, 1987 yılında bankacılık sektörü için bağımsız denetimin zorunlu hale getirilmesi ile adeta parça parça oluşan bir hukuksal yapı içinde ortaya çıkmaya başlamıştır.¹⁵⁶ * Bu tarihten önce yatırımcı ve kuruluşların özel istekleri doğrultusunda isteğe bağlı olarak denetim faaliyetlerinin yapıldığı görülmektedir. Daha sonraki yıllarda bağımsız denetim faaliyetlerinin yürütülmesini düzenleyen tebliğ ve

¹⁵⁴ Masum Türker, “Türkiye’de Muhasebe Denetim Faaliyetlerinin Gelişimi”, **Dayanışma Dergisi**, İzmir Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Dergisi, Sayı:89, Şubat, 2006, (ss.5-7), s.5

¹⁵⁵ www.tbb.org.tr/turkce/duyurular/iktisat_kongresi/Ek%2013%20Bagimsiz%20denetim%20sektoru.pdf (20.3.2000)

¹⁵⁶ Devlet Bakanlığı, “Devlet Bakanı ve Başbakan Yardımcılığının Bağımsız Denetim Kuruluşlarına İlişkin Tebliğ”, 16.1.1987, 19343 Sayılı Resmi Gazete

* Devlet Bakanlığının 9.3.1991 tarih ve 20809 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan “Bağımsız Denetim Kuruluşlarına İlişkin 2 No.lu Tebliğ”i tarafından yürürlükten kaldırıldı

yönetmelikler yürürlüğe sokularak denetimin kapsamı genişletilmiş ve 1989 yılında halka açık şirketler için bağımsız denetim uygulaması zorunlu hale getirilmiştir.¹⁵⁷

Denetim faaliyetlerinin bir meslek haline gelmesi ise 3568 sayılı “Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu” ile mümkün olmuştur. Ancak ilgili kanunda denetim mesleğinin yürütülmesi, denetime ilişkin standart ve ilkelere ilişkin herhangi bir düzenleme yapılmamıştır¹⁵⁸. Muhasebe ve denetim standartlarının oluşturulması görevi Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) tarafından 9 Şubat 1994 tarihinde kurulan Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu’na (TMUDESK) verilmiştir. TMUDESK’ in amacı; ulusal muhasebe ve denetim standartlarını uluslararası standartlarla uyumlu olarak saptamak ve yayınlamaktır. Kurul 1996 yılında 11 adet muhasebe standardını kabul ederek 1997 yılından itibaren uygulamaya geçmesini öngörmüştür¹⁵⁹.

Sermaye piyasasında bağımsız denetime ilişkin ilke ve kurallara ise en geniş şekilde 4.3.1996 tarihli ve 22570 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan Seri X, No:16 sayılı Tebliğde yer verilmiştir.¹⁶⁰ Ancak küresel şirket skandalları sonrasında Türkiye’de, SOX’ da yapılan düzenlemeler ve alınan önlemlerin paralelinde SPK tarafından, Seri: X, No:19 sayılı “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ yayınlanarak, yürürlükte olan Seri X No 16 “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ’e bazı eklemeler yapılmıştır. Böylece devlet kanadında bağlayıcı düzenlemelerle etkin kontrollere imkan verecek bir yapı oluşturulmuş ve SOX’ a uyum sağlanmıştır.

AB’ye uyum sürecinde olan Türkiye’nin de tüm dünyayı etkileyen düzenlemeleri göz ardı etmesi mümkün olmamıştır. Küreselleşmenin Türk Muhasebe Sistemine en önemli yansımalarından biri IAS’a uyulması gereğinin ortaya çıkmasıdır. A.B.D.’ de uygulanmakta olan US GAAP ile IAS arasındaki farkların asgariye indirilmesi maksadıyla

¹⁵⁷ SPK, “Sermaye Piyasasındaki Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik”, 13.12.1987, 19663 Sayılı Resmi Gazete.

¹⁵⁸ Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, No:3568, 13.6.1989, 20194 Sayılı Resmi Gazete, Md.1

¹⁵⁹ Yüksel Koç Yalkın, “Türkiye Muhasebe ve Denetim Kurulu’nun (TMUDESK) Çalışmaları ve Türkiye Muhasebe Standartları”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Yıl: 2, Sayı: 5, Ekim 2001,(ss.1-14), s.1 – 2

¹⁶⁰ Cemal Küçüksözen – Zafer Sayar, “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Raporlama Standartları”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Yıl:2, Sayı:6, Şubat 2002, (ss.49-56), s.50.

18.09.2002 de IASB ve FASB arasında Norwalk anlaşması yapılmıştır.¹⁶¹ Türkiye de bu yönde niyet belirtmiş, hatta IMF 4. gözden geçirme niyet mektubunda 2004 yılında IAS' a uyumlu en az 20 adet ulusal muhasebe standardı yayınlama taahhüdünde bulunulmuş ve ülkemizde tekdüzeliği sağlamak maksadıyla Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) kurulmuştur. TMSK kurulduğu günden bu yana 1 adet Kavramsal Çerçeve ile 38 adet Muhasebe Standardı (Türkiye Muhasebe Standartları - TMS / Türkiye Finansal Raporlama Standartları - TFRS) ve 27 adet Yorumdan oluşan tam seti çevirerek yayınlamıştır. Ayrıca ülkemizde Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin (KOBİ) ağırlıklı olması ve TFRS'lerin KOBİ'lerin ihtiyaçlarına göre çok daha geniş kapsamlı olması nedeniyle 2010 yılında KOBİ TFRS yayınlanmıştır. Ancak 26 Eylül 2011 tarihli Bakanlar Kurulu kararıyla çıkarılan Kanun Hükmünde Kararname ile de TMS'leri oluşturmak ve yayımlamak, bağımsız denetimde uygulama birliğini, gerekli güveni ve kaliteyi sağlamak, denetim standartlarını belirlemek, bağımsız denetçi ve bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirmek ve bunların faaliyetlerini denetlemek ve bağımsız denetim alanında kamu gözetimi yapmak yetkisi, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'na verilmiştir.¹⁶² Böylece TMSK'nın tüm yetkileri bu kuruma devredilmiştir.

Daha sonra SPK tarafından mevcut denetim standartlarının uluslararası standartlara uyumlaştırılması amacıyla 12.06.2006 tarihinde yayınlanan Seri X No:22 "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ"i ile ISA'ya paralellik sağlanmıştır.¹⁶³ 33 kısımdan oluşan ve her bir kısmın bir ISA'ya karşılık geldiği bu tebliğ, ülkemizde denetim kalitesinin uluslararası standartlara ulaşması açısından büyük önem taşımaktadır.

Ülkemizde denetim alanında yaşanan bir diğer önemli gelişme ise Türkiye Denetim Standartları Kurulu' nun (TÜDESK) 2003 yılında kurulmasıdır. TÜDESK' in amacı; 3568 sayılı kanunun 2. maddesinde belirtilen, denetim faaliyetleri ve başka kanunlarla verilen denetim işlerinin düzgün ve disiplinli bir şekilde yürütülebilmesi için ulusal denetim standartlarını saptamak ve yayınlamaktır. Bu bağlamda TÜDESK Türkiye'de ulusal denetim standartlarının belirlenmesi amacıyla ISA' ları Türkçe'ye çevirerek

¹⁶¹ İAS Plus, "The IASB And The U.S. Financial Accounting Standards Board", <http://www.iasplus.com/restruct/restfasb.htm>, (10.01.2010)

¹⁶² KHK 660, Kamu Gözetimi, Muhasebe Ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat Ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname, 02.11.2011 Tarihli 28103 Sayılı Resmi Gazete, Md.1

¹⁶³ SPK, "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ", a.g.tb., Ek 1, s.143-144.

yayınlanmıştır¹⁶⁴. Ancak yasal zorunluluğun bulunmaması, ilgili standartların uygulamasını geciktirmiştir.

BDDK’ nın bankacılık sektöründe bağımsız denetime ilişkin standartları belirlemek amacıyla oluşturduğu “Bağımsız Denetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik” ve “Bağımsız Denetim Yapacak Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Yetkilerinin Geçici veya Sürekli Olarak Kaldırılması Hakkında Yönetmelik” 31.01.2002 tarih ve 24657 sayılı resmi gazetede yayınlanmıştır¹⁶⁵. 19.10.2005 tarihli 5411 sayılı Bankacılık Kanununda da bağımsız denetime ilişkin düzenlemeler yer almaktadır. Bu kanuna göre Bankaların bağımsız denetim, değerlendirme, derecelendirme ve destek hizmeti faaliyetlerini gerçekleştirecek olan kuruluşların yetkilendirilmesine, yetkilerinin geçici veya sürekli olarak kaldırılmasına BDDK karar vermektedir.¹⁶⁶ Bu bağımsız denetim kuruluşlarının çalışmalarına ilişkin esaslar TÜRMOB, TMSK, Merkez Bankası (MB) ve kuruluş birliklerinin görüşü alınarak yine kurulca düzenlenmiştir¹⁶⁷. Bununla birlikte 1 Kasım 2006 tarih ve 26333 sayılı resmi gazetede yayınlanan “Bankalarda Bağımsız Denetim Gerçekleştirecek Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Faaliyetleri Hakkında Yönetmelik” ile bu bağımsız denetim kuruluşlarının yetkilendirilmesi ve faaliyetleri gibi düzenlenmiştir. Ayrıca bu yönetmeliğin 11. kısmının 47–52. maddelerinde denetim raporu ve görüşleri açıklanmıştır.¹⁶⁸

Ayrıca SPK tarafından Seri XI, No: 25 sayılı tebliğ ile Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına (International Financial Reporting Standards - IFRS) uygun finansal tablo hazırlanmamsın zorunlu hale getirilmesi doğrudan olmasa bile dolaylı olarak denetim mesleğinin gelişimine katkı sağlamıştır.¹⁶⁹ IFRS’ nin ülke çapında uygulamaya konması ise, mali tablolardaki tutarsızlıkları azaltacak, mali tabloların dikkatli olarak

¹⁶⁴ Aslan Coşkun, “Uluslararası Denetim - Güvence Standartları Ve TTK’da Denetim”, **IX. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu – III. Uluslararası Muhasebe Denetimi Sempozyumu**, 12-13 Ekim, İstanbul, 2009, (ss.1-30), s.2

¹⁶⁵ BDDK, “Bağımsız Denetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik”, ve “Bağımsız Denetim Yapacak Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Yetkilerinin Geçici veya Sürekli Olarak Kaldırılması Hakkında Yönetmelik” 31.01.2002, 24657 Sayılı Resmi Gazete.

¹⁶⁶ BDDK, “Bankacılık Kanunu”, Kanun No: 5411, 01.11 2005, 25983 Sayılı Resmi Gazete, Kısım 3, Bölüm 3, Md. 15

¹⁶⁷ BDDK, a.g.tb., Kısım 3, Bölüm 3, Madde. 33

¹⁶⁸ BDDK, “Bankalarda Bağımsız Denetim Gerçekleştirecek Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Faaliyetleri Hakkında Yönetmelik”, 01.11.2006, 26333 Sayılı Resmi Gazete.

¹⁶⁹ Adnan Dönmez – Başak Berberoğlu – Ayten Ersoy, “Ülkemiz Bağımsız Dış Denetim Standartlarının ABD Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları-AB Sekizinci Yönergesi Ve Uluslararası Denetim Standartlarıyla Karşılaştırılması”, **Akdeniz İ.İ.B.F. Dergisi**, Sayı:9, 2005, (ss.52 – 78), s.63.

hazırlanmasına, şeffaf bir yapıya kavuşmasına ve bağımsız denetimin basit ve uygun bir şekilde yapılmasına olanak sağlayacak ayrıca mali tabloların hazırlanması boyutunda ülke çapında bir bütünlüğün sağlanması yapılan denetimin güvenilirliğini ve karşılaştırılabilirliğini kolaylaştıracaktır. Bunlara ilave olarak, uluslararası yapılanmayı sağlamış finansal raporların ülkemiz işletmelerini uluslararası boyuta da taşıyacağı açıktır.

Ancak tüm dünyada olduğu gibi getirilen tüm standartlar ve alınan pek çok önleme rağmen hile ve yolsuzluklar her geçen gün şekil değiştirerek ortaya çıkmakta ve büyük zararlara neden olmaktadır. Geçtiğimiz yıl ABD’de hile ve yolsuzluklar nedeniyle yaklaşık 18 milyon dolarlık bir kayıp söz konusudur. Bu kaybın %11,3’ü yolsuzluk, %20,8’i varlıkların kötüye kullanımı ve 68,9’u ise finansal tablo hilelerinden oluşmaktadır.¹⁷⁰ Türkiye’de ise kayıtdışılık nedeniyle kesin rakamlar belirlenememekle birlikte her yıl şirketler özvarlıklarının ortalama yüzde 7’sini hile ve yolsuzluklar nedeniyle kaybedildiği bilinmektedir. Ayrıca ülkemizdeki şirketlerin genellikle etik ilkelere de uymadıkları görülmektedir. SPK tarafından yapılan anket sonuçlarına göre de Türk şirketlerinin %56’sı etik ilkelerini oluşturmuş ancak sadece %11’i kamuya açıklanmıştır.¹⁷¹ Bu durumda işletmelerin finansal bilgilerinin güvenilirliği de azalmaktadır. Bu nedenle ülkemizde de adli muhasebecilik mesleğine yoğun bir ilgi başlamıştır. Henüz herhangi bir düzenleme de yer almamakla birlikte hile denetimi ve adli muhasebecilik üzerine pek çok bağımsız firma kurulmuştur. Bunlardan ilki Fraud Research Corporation (FRC) Uluslararası Hile Denetimi ve Danışmanlık Hizmetleri AŞ olup hile ve yolsuzlukların önlenmesine kurumsal bir çözüm sunmak amacıyla 2011 yılında kurulmuştur. İstanbul Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası (İSMMMO) tarafından ilk defa 2009 yılında düzenlenmeye başlayan “Bağımsız Adli Muhasebe Uzmanı Programı” sonrasında sertifika alan 35 Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) tarafından oluşturulan bu kuruluş, bu alanda çalışan pek çok adli muhasebe şirketinin ve bağımsız adli muhasebecilerin önünü açması ve ülkemizde adli muhasebecilik mesleğine duyulan ilginin artırılması açısından önem taşımaktadır.

Bunun yanı sıra 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu (HMK) ile “Bilirkişilik” ve “Uzman Görüşü” kavramları birbirinden ayrılmıştır. Kanunun 293. Maddesine göre taraflar, dava konusu olayla ilgili olarak, uzman kişilerden bilimsel konularda fikir

¹⁷⁰ ACFE, “Report To The Nations: On Occupational Fraud And Abuse”, a.g.e.. p.13

¹⁷¹ SPK, **Kurumsal Yönetim Uygulama Anketi Sonuçları**, SPK Yayınları, Ankara, 2004, s:4

alabilmektedirler. Hakim ayrıca ek süre talep etmeden kendisinden rapor alınan uzman kişinin davet edilerek dinlenilmesine karar verebilmektedir ve uzman kişi de her hangi bir geçerli özrü bulunmadığı sürece mahkemeye gelmek zorundadır.¹⁷² Bu düzenleme ile adli muhasebe uygulamalarının dava desteği ve uzman tanıklık görevlerinin ülkemizde de önü açılmıştır.

4.2. ADLİ MUHASEBE EĞİTİMİNİN TÜRKİYE’DEKİ GELİŞİMİ

Türkiye’de mevcut muhasebe eğitimi; yükseköğretim kurumları, orta öğretim kurumları ve mesleki eğitim kuruluşları tarafından verilmekle birlikte özel kurslar, meslek odaları gibi örgün eğitim kurumları dışındaki kuruluşlarla da desteklenmektedir.¹⁷³ Orta öğretim düzeyindeki muhasebe eğitimi, Milli Eğitim Bakanlığı’na bağlı Ticaret Meslek Lisesi, Anadolu Meslek Lisesi ve Çok Programlı Liselerde verilmekte olup bu eğitim daha çok yüksek eğitime temel oluşturmaktadır. Ülkemizde özellikle son yıllarda çok yaygınlaşan Meslek Yüksek Okulları’nın Muhasebe Programları da ara eleman yetiştirmeleri nedeniyle muhasebecilik mesleği açısından önem taşımaktadır. Lisans seviyesinde ise muhasebe eğitimi, üniversitelerin İktisadi ve İdari Bilimler Fakülteleri ve İşletme Fakülteleri ve Siyasal Bilgiler Fakültelerinde verilmektedir. Türkiye’de 2011 itibarıyla faaliyet halinde bulunan 100 adet devlet üniversitesinin 93’ünde ve 56 adet vakıf üniversitesinin 46’sında söz konusu fakültelerin mevcut olduğu düşünülürse ülkemizde muhasebe mesleğine yönelik eğitimin yaygın olduğu söylenebilmektedir.

Ancak Türkiye’deki tüm muhasebe eğitimi veren kurumların mevcut yapısı incelendiğinde, küreselleşen dünyada hızla değişen muhasebe mesleği karşısında muhasebe eğitiminin yetersiz kaldığı görülmektedir. Günümüzde meslek mensupları; teknoloji kullanımını gerektiren denetim, e – ticaret, web tabanlı muhasebe, sistem analistliği, vergi danışmanlığı, finansal analistlik, stratejik danışmanlık, hile denetçiliği ve adli muhasebecilik gibi alanlarda istihdam edilmeye başlamışken¹⁷⁴ eğitim kurumlarımızdaki muhasebe eğitimi, geleneksel eğitimden öteye gidememektedir. Bunun en temel nedenlerinden biri muhasebe eğitiminde kaliteyi artırmak için gerekli uygulamaya

¹⁷² Hukuk Muhakemeleri Kanunu, a.g.k, Md.293

¹⁷³ Ercan Beyazıtlı, “Türkiye’de Muhasebe Eğitimi”, **Gelecek Yüzyılda Muhasebe Eğitimi**, Ed. Recep Pekdemir, TÜRMOB Yayınları, No. 139, Ankara, 2000, s. 44 – 45

¹⁷⁴ Adnan Sevim, “Dijital Uygulamaların Muhasebe Eğitimi Üzerine Etkileri”, **XXIV. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu**, Muğla, 2005, (ss.89-105), s.100

dönük modern eğitim yöntemlerinin ülkemizdeki sınıf kapasitelerinin çok fazla olması nedeniyle uygulanamamasıdır. Diğer bir önemli neden ise teknoloji kullanımının yetersizliğidir.¹⁷⁵Bununla birlikte üniversiteler arasında muhasebe ders içerikleri ve zorunlu alınması gereken muhasebe grubu derslerine yönelik olarak bir mutabakat söz konusu değildir. Bazı Üniversitelerin ilgili programlarında muhasebe grubu derslerinin sayısı 20’yi aşarken, bazı üniversitelerde bu sayısının yarısı kadar bile muhasebe dersi bulunmamaktadır. Bu nedenle pek çok meslek mensubunun temel bilgi düzeyleri farklılık gösterebilmektedir.

Türkiye’deki muhasebe eğitiminin daha çok kayıt, mali tabloların hazırlanması, vergi uygulamaları ve yasal prosedürlerin yerine getirilmesi gibi uygulamalara ağırlık veren SMMM’lerin beklentilerini tam anlamıyla karşılayamadığı¹⁷⁶ düşünülürse hile ve yolsuzluk dedektifi olarak nitelendirebileceğimiz “adli muhasebecilik” mesleği için mevcut eğitim sistemimizin yeterli olmayacağı çok açıktır. Halen ülkemizde doğrudan “adli muhasebe” adını içeren lisans düzeyinde bir dersin hiçbir ilgili fakültenin ders planında yer almaması da mesleğin temel eğitim düzeyinde ne kadar eksik olduğunun bir kanıtıdır. Ülkemizde yer alan ilgili fakültelerdeki lisansüstü programları incelendiğinde ise sadece tek bir üniversitenin işletme doktora programında “adli muhasebe” ismini içeren bir ders olduğu tespit edilmiştir. Oysa ülkemizde çok yeni bir oluşum sayılan adli muhasebecilik mesleğinin uygulamada başarı sağlayabilmesi için güçlü bir eğitim temeline dayanması gerekmektedir. Bu açıdan gerek lisans gerekse lisansüstü seviyede mesleğe yönelik olarak yeni ders ve programların oluşturulması teşvik edilmelidir.

Adli muhasebecilik mesleği kapsamı gereği çok geniş kapsamlı bir eğitim programını gerektirmektedir. Muhasebe, denetim, hukuk, istatistik, bilgi teknolojileri ve psikoloji gibi pek çok farklı alanda bilgiye sahip olması gereken adli muhasebeciler için edindikleri deneyim kadar aldıkları temel eğitim de büyük önem arz etmektedir. Bu açıdan

¹⁷⁵ Fevzi Sürmeli, “Muhasebe Eğitiminde e-Değişimi Yakalamak”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı: 33, Ocak, 2007, (ss.28-30), s. 28

¹⁷⁶ Adem Çabuk – Elif Yücel –Mehlika Saraç, “Accounting Education in Turkey and Expectations of Professional Accountants from that Education”, **The 2nd Balkans And Middle East Countries Conference, İstanbul**, 2010, (pp.1-13), p.10

lisans düzeyindeki bir adli muhasebe eğitimi kapsamında ele alınması gereken konular aşağıdaki gibi sıralanabilmektedir:¹⁷⁷

- Hile ve Adli Muhasebeye Giriş: Hile, analitik düşünce, finansal analiz, etik ilkeler, rapor yazma, kanıt toplama ve değerlendirme ilgili konular ayrıntılı olarak ele alınmalıdır.

- Dijital Çevrede Hile ve Adli Muhasebe: Bilgi teknolojileri, istatistik, karmaşık bilgisayar işlemleri, muhasebe yazılımları bilgisi, bilgisayar suçlarını tespit teknikleri ve dijital denetim gibi konular, adli muhasebe ve teknoloji birbirinden ayrı düşünülmemeyeceği için mutlaka incelenmelidir.

- Gelişmiş Adli Muhasebe Uygulamaları: Karmaşık finansal suçlar, hile türleri, hile riski faktörleri, hile riskinin değerlendirilmesi, hile türlerine göre tespit yöntemleri, hileleri önleme, hukuk, dava desteği ve uzman tanıklık hizmetleri gibi konular açıklanmalıdır.

Adli muhasebecilik mesleğinin bir diğer önemli aşaması “mesleki staj”dır. ACFE’ye göre adli muhasebeci olabilmek için edinilen mesleki deneyimin aşağıdaki konuları doğrudan kapsamaması gerekmektedir.¹⁷⁸

- Muhasebe ve denetim
- Kriminoloji ve sosyoloji
- Hile araştırması
- Kayıpların Engellenmesi
- Kanunlar

Türkiye’de adli muhasebecilik mesleğinin yeni olması nedeniyle staj imkanı da tam anlamıyla henüz sağlanamamaktadır. Ülkemizde muhasebe mesleğine yönelik olarak staj ve eğitim imkanları 1993 yılında TÜRMOB bünyesinde kurulan Temel Eğitim ve Staj Merkezi (TESMER) tarafından yürütülmektedir. TESMER, genel eğitim sisteminde yaşanan yetersizlik ve sorunları ortaya koyarak SMMM ve Yeminli Mali Müşavirlik (YMM) mesleklerine başlamak isteyen ve meslek için gerekli eğitim kurumlarından mezun

¹⁷⁷ A. Scott Fleming – Timothy A. Pearson – Richard A. Riley, Jr., “West Virginia University:Forensic Accounting and Fraud Investigation (FAFI)”, **Issues In Accounting Education**, Vol. 23, No. 4, November 2008, (pp. 573–580), p.574-576

¹⁷⁸ ACFE, “Become a CFE: Qualifications”, <http://www.acfe.com/membership/qualifications.asp>, (23.05.2010)

olmuş meslek adaylarının ve meslek mensuplarının sahip oldukları bilgileri sürekli olarak güncel tutmalarına ve mesleki gelişimlerine yardımcı olan bir kuruluştur.¹⁷⁹ Bu açıdan adli muhasebe mesleğinin gelişimi için de gereken staj ve eğitim desteğinin TESMER tarafından sağlanabileceği söylenebilmektedir.

Adli Muhasebeci olabilmek için gereken son koşul ise sertifikadır. Genellikle belirli bir kredi saati eğitim sonrası yapılan sınavla birlikte verilen “adli muhasebecilik” sertifikası, meslekte güven sağlanması açısından önem taşımaktadır. Ülkemizde ise söz konusu bu son koşul ilk olarak ortaya çıkmıştır. Adli muhasebecilik mesleğinin ülkemizde özellikle uygulamacılar arasında adını duyurması, İSMMMO Akademi bünyesinde çok değerli akademisyen ve uygulamacılardan oluşan bir eğitim kadrosunun daha çok hile denetimi üzerine verdiği derslerden oluşan ve yaklaşık 7 ay süren (360 saatlik) “bağımsız adli muhasebe uzmanlığı programı” ve bu eğitim sonrasında verilen sertifika ile sağlamıştır. Bu sertifika sonrasında kurulan adli muhasebe şirketleri ve pek çok SMMM’nin unvanının başına “bağımsız adli muhasebeci”, “bağımsız adli muhasebe uzmanı” yada “bağımsız adli müşavir” unvanlarını eklemesi tüm muhasebe meslek mensuplarının adli muhasebe mesleğine ilgi duymasını sağlamıştır. Aşağıda bağımsız adli muhasebe uzmanlığı programı kapsamında verilen dersler yer almaktadır.

- İşletme etiği ve işletme kültürü
- Temel davranış bilimleri
- Adli bilişim uygulamaları
- Mali tablo hileleri
- İşletmelerde iç kontrol uygulamaları
- Temel denetim teorisi
- Hile teorisi
- Kurumsal yönetim uygulamaları
- Dijital ortamda veri analizi ve hile incelemesi
- Çalışan hileleri

¹⁷⁹ TESMER, http://www.tesmer.org.tr/index.php?option=com_content&view=article&id=119:tesmer-tantm&catid=34:doc, (11.08.2010)

- Kriminoloji ve adli bilimler açısından ceza-ceza usul hukuku ve diğer hukuk alanları

- Adli bilimler ve adli bilimlerin hukuktaki yeri

- Adli belge incelemesi ve sahtecilik suçları

- Adli bilimlerde delil ve bilirkişilik

- Adli muhasebe araştırma teknikleri: Dolandırıcılık suçları ve araştırma teknikleri, gözetleme ve iz sürme teknikleri, sorgulama ve görüşme teknikleri, kriminal uygulamalar, sahtecilik ve araştırma teknikleri, adli bilişim (sanal alem ve bilgisayar suçlarını araştırma teknikleri)

- Adli muhasebe uygulamaları

Yukarıdaki konulardan da görüldüğü üzere bu program kapsamı açısından adli muhasebecilik mesleğine yönelik olmakla birlikte 7 aylık bir eğitim tek başına adli muhasebecilik mesleğinin tam anlamıyla uygulanabilmesi açısından yeterli değildir. Adli muhasebecilik mesleğinin ortaya çıktığı ABD ve Kanada gibi ülkelerde adli muhasebecilik konularını önemli ölçüde kapsayan 4 yıllık lisans eğitimine ek olarak 2 yıl mesleki staj zorunluluğunun bulunduğu düşünüldüğünde Türkiye’de öncelikle yapılması gereken ilgili fakültelerin lisans ve lisansüstü eğitim planlarında adli muhasebe ile ilgili derslere yer vermeye başlamaları gerekmektedir.

4.3. ÜLKEMİZDE BİLİRKİŞİLİK MÜESSESESİ VE ADLİ MUHASEBECİLİK MESLEĞİ İLE KARŞILAŞTIRILMASI

Bir davada çözümü hakim tarafından bilinemeyen özel ve teknik bilgiyi gerektiren durumlarda görüşüne başvurulacak üçüncü kişilere bilirkişi adı verilmektedir.¹⁸⁰ Mahkeme, çözümü hukuk dışında, özel veya teknik bilgiyi gerektiren hâllerde, taraflardan birinin talebi üzerine yahut kendiliğinden, bilirkişinin oy ve görüşünün alınmasına karar vermektedir.¹⁸¹ Bilirkişiler mevcut kanıtları değerlendirmek ve söz konusu kanıtlardan bir

¹⁸⁰ Soydan, a.g.e., s.18

¹⁸¹ HMK, a.g.k., Md.266

anlam çıkarmak amacıyla görevlendirilmektedirler.¹⁸² Bilirkişilerin sahip olması gereken temel nitelikler aşağıdaki gibi sıralanabilmektedir:¹⁸³

- Oy ve görüşüne başvurulmuş konuda uzman olması,
- Bağımsız olması,
- Tarafsız olması,
- Dürüst olması,
- Güvenilir olması,

Bilirkişilik ise; bilirkişilerin yaptığı işlerdir. Bilirkişilik görevi, mahkemece yapılan davete uyup tayin edilen gün ve saatte mahkemede hazır bulunmayı, yemin etmeyi ve bilgisine başvurulmuş konuda süresinde oy ve görüşünü mahkemeye bildirmeyi kapsamaktadır.¹⁸⁴

Bilirkişi, tanık değildir. Tanıklar yorum yapmadan sadece duydukları ve gördüklerini aktarmakta ve görüşleri alınmamaktadır. Oysa bilirkişiler dava konusu olayın gerçekleştiğine şahit olmamalarına rağmen uzmanlık alanlarıyla yaptıkları incelemelere dayanarak görüş bildirmektedirler.¹⁸⁵ Ayrıca mahkeme tarafından atanan ve ilgili taraflarla bağı bulunmayan bilirkişiler sadece gerçekleri ortaya koymaya yönelik olarak bağımsız bir gözlemci sıfatıyla olaylara bakmakta dava konusu olaya ilişkin olarak her ayrıntıyı görmektedirler.

Bilirkişiler, yargı çevresinde yer aldığı bölge adliye mahkemesi adli yargı adalet komisyonları tarafından, her yıl düzenlenecek olan listelerde yer alan kişiler arasından hakimin isteğine göre tek bir kişi olarak yada birden fazla kişiden oluşan tek sayılı bir kurul olarak görevlendirilebilmektedirler. Görevlendirilen bilirkişiler, öncelikle il adli yargı adalet komisyonu huzurunda, yemin vermektedirler. Daha sonra mahkemenin sevk ve idaresinde görevlerine başlayan bilirkişiler, mahkemelerin kendilerine verdikleri görevi bizzat yerine getirmekle yükümlüdürler. Bu görev yerine getirilirken de dikkat edilmesi gereken en önemli husus “sır saklamak” tır. Bilirkişi, öğrendiği sırları, kendisi veya

¹⁸² Nurullah Kunter – Feridun Yenisey – Ayşe Nuhoglu, **Muhakeme Hukuku Dalı Olarak Ceza Muhakemesi Kanunu**, 16. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul, 2008, s.640

¹⁸³ Yahya Deryal, **Türk Hukukunda Bilirkişilik ve Bilirkişi Raporu Örnekleri**, Beta Yay., İstanbul, 2001, s.33

¹⁸⁴ HMK, a.g.k., Md.269

¹⁸⁵ Soydan, a.g.e., s.31

başkalarının çıkarlarına hizmet etmek amacıyla kullanmamalıdır. Bununla birlikte inceleme sırasında bilirkişiler pek çok sorunla karşılaşabilmektedirler. Bu aşamada eğer tereddütleri varsa her zaman mahkemeden tereddüdün giderilmesini talep edebilmektedirler. Bununla birlikte bilirkişiler, incelemelerini gerçekleştirebilmek için, bazı hususların önceden soruşturulması ve tespiti ile bazı kayıt ve belgelerin getirtilmesine ihtiyaç duyuyorsa, bunun sağlanması için, bir hafta içinde kendisini görevlendiren mahkemeye bilgi vererek talepte bulunabilmektedir. Bilirkişi, incelemesini gerçekleştirirken tarafların da bilgisine başvurabilmektedir. Yapılan incelemeler sonrasında mahkeme, bilirkişinin görüşünü yazılı veya sözlü olarak bildirmesine karar vermektedir. Mahkeme, bilirkişinin görüşünü sözlü olarak açıklamasına karar verirse, bilirkişinin açıklamaları kendi imzasının da yer aldığı tutanağa geçirilmektedir. Hakim, bilirkişinin görüşünü diğer delillerle birlikte serbestçe değerlendirmektedir. Bilirkişi raporları, sav ve savunmaların gerçekleşmesine yardımcı olan takdiri delil statüsündedir. Eğer bilirkişinin raporu, kasten veya ağır ihmaller nedeniyle gerçeğe aykırı ise, mahkemece hükme esas alınması sebebiyle zarar görmüş olanlar, bu zararın tazmini için Devlete karşı tazminat davası açabilmektedirler. Devlet de ödediği tazminat için sorumlu bilirkişiye rücu etmektedir. Bilirkişinin ücreti mahkeme masrafları içerisinde yer almaktadır ve bilirkişiye ödenecek ücret tutarı hakimnin takdirine bırakılmıştır. Buna göre bilirkişiye, Adalet Bakanlığınca çıkarılan tarife esas alınarak sarf etmiş olduğu emek ve mesaiyle orantılı bir ücret ile inceleme, ulaşım, konaklama ve diğer giderleri ödenmektedir.¹⁸⁶

Ülkemizde HMK ve Ceza Muhakemeleri Kanunu (CMK) kapsamında ayrıntılı olarak düzenlenen bilirkişilik müessesesi, yargılama sistemi içerisindeki önemine rağmen ne yazık ki uygulamada sıkça amacından farklı olarak uygulanmakta ve sürekli olarak sorunlara yol açmaktadır. Yaşanan sorunların temeli ise mevzuat eksikliğinden çok insan unsuruna dayanmaktadır.¹⁸⁷ Bilirkişilik uygulamalarında ortaya çıkan söz konusu başarısızlıkların temel nedenleri aşağıdaki gibi sıralanabilmektedir:¹⁸⁸

- Her konuda bilirkişiye başvurmak suretiyle adete; bilirkişilik müessesesi, hüküm veren yargıçların yerine geçmiştir.

¹⁸⁶ HMK, a.g.k., Md.271-285

¹⁸⁷ Süha Tanrıver, “Hukuk Yargısı Bağlamında Bilirkişilikle İlgili Temel Problemler ve Çözüm Arayışları”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:11, Özel Sayı, 2009, (ss.575-594), s.577

¹⁸⁸ Nurdan Güler, “Güncel Problemler Işığında Yargı Sistemimizde Bilirkişilik Müessesesi” Eskişehir, 2011, (ss.3-13), www.hukuksalbakis.com/MAKYARSON/AvukatNurdanGuler.doc, (08.08.2011), s.3-4

- Mevcut yargılama sisteminde ilkesiz ve yeterli donanımına sahip olmayan bilirkişiler görevlendirilmekte ve çoğu zaman konunun asıl uzmanları mevcutken konuyla dolaylı olarak ilgili kişiler bilirkişi olarak atanmaktadır.

- Daha üzerinde uyuşulan ve uyuşulmayan konular saptanmadan, deliller toplanmadan, tarafların delil gösterme ve kanıtlama hak ve yetkileri kullandırılmadan bilirkişiye başvurulması bilirkişilerin çalışmasını zorlaştırmakta, hatalı ve eksik rapor oluşturmalarına neden olmaktadır.

- Bilirkişilerin daha çok sadece rapor hazırlayarak mahkemeye sunması nedeniyle raporların yorumlanmasında hatalar olabilmekte ya da net açıklamalar olmadığı için raporun yenilenmesi talep edildiğinden mahkeme süreleri uzamaktadır.

- Bilirkişiler kanunda belirtilen süre içerisinde raporlarını mahkemeye teslim etme konusunda beklenen titizliği göstermemektedirler. Bu konuda olması gerek denetim mekanizması da tam olarak işlememektedir.¹⁸⁹

Uzman görüşüne başvurulması ise bilirkişilikten farklıdır. Gerekli hâllerde bilirkişiye başvurulmasına mahkeme kendiliğinden veya talep üzerine karar verebilmektedir. 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 sağlanmaktadır. Hâkim dosyaya sunulan uzman görüşünü serbestçe takdir edebilmektedir. Uzman görüşüne başvuracak taraf, bu konudaki gerekli masrafları kendisi karşılamakta ve mahkemeden veya karşı taraftan bu giderlerle ilgili herhangi bir talepte bulunamamaktadır. Çünkü bu giderler yargılama giderleri içerisinde sayılmamaktadırlar. Ayrıca tarafların iddia veya savunmasını desteklemek için görüşüne başvurduğu uzman kişi, talep üzerine veya re'sen mahkemeye çağrılarak dinlenebilmektedir. Uzman kişinin dinlendiği duruşmada hâkim veya taraflar gerekli gördükleri soruları da sorabilmektedirler. Uzman kişinin dinlenmesi imkânının getirilmesiyle bir yandan uzmanlık gerektiren konuların daha iyi aydınlatılabilmesi, diğer yandan da çelişkili ya da eksik veya yanlış bilgilerle yargılamanın olumsuz etkilenmesinin önüne geçilmesi amaçlanmaktadır.¹⁹⁰ Ancak bilindiği gibi uzman tanıklar, belirli bir konuda eğitim görmüş ve özel bilgi, beceri ve

¹⁸⁹ Tanrıyer, a.g.m., s.588

¹⁹⁰ Soydan, .a.g.e., s.32

deneyimleri bulunan ve ücreti kendisini duruşmaya çağıran tarafça karşılanan tanıklardır. Bu açıdan dava süreci boyunca ilgili taraf ile aralarında yakın ilişkiler doğması muhtemel olduğundan daha çok karşı tarafın avukatları, savcı ve hakim tarafından yapılan çapraz sorgular davanın süreci açısından oldukça önem taşımaktadır. ¹⁹¹

Adli muhasebecilik mesleğinin kapsamında yer alan uzman tanıklık görevi ise bilirkişilikten çok HMK’da düzenlenen “Uzman Görüşü” ile benzerlik göstermektedir. Adli Muhasebecilik mesleği ile ülkemizdeki bilirkişilik müessesini karşılaştırdığımızda arada çok temel farklılıkların olduğu görülmektedir. Bu farklardan en önemlisi adli muhasebecinin hile denetçiliği görevi kapsamında kanıtların toplanması ve analizi aşamasından itibaren sürece dahil olması, dava desteği görevi ile davanın tüm gelişim aşamalarını yakından takip etmesi nedeniyle gerek konuya hakimiyeti gerekse olayı daha net algılaması ve açıklayabilmesi açısından bilirkişilikten üstündür. Ayrıca adli muhasebeciler muhasebe, denetim, hukuk, bilgi teknolojileri ve istatistik gibi pek çok alanda uzman kişilerken, bilirkişiler çoğu zaman sadece muhasebe bilgisine sahip hatta tam olarak işinin uzmanı olmayan kişiler arasından bile seçilebilmektedir. Bunun en temel nedeni de bilirkişileri muhasebe mesleğinin uzmanı olmayan mahkemelerin belirlemesi, adli muhasebecileri ise davanın çabucak bitmesini isteyen tarafların belirlemesidir. Bununla birlikte bilirkişilik ücretleri ne yazık ki çok yüksek tutarlarda değildir. Bu nedenle de zamanla pek çok bilirkişinin görevini ihmal ettiği görülmektedir. Oysa özellikle tanınmış adli muhasebeciler aldıkları ücretlerin oldukça fazla olduğu bilinmektedir. Son olarak her ne kadar kanunda bilirkişilerin de görüşlerini mahkemede sunabilecekleri yazılı olsa da bunun uygulama da görülmemesi ve bilirkişilerin sadece raporlarını iletmeleri, bilirkişilerin ya mahkemede ki etkilerini azaltmakta ya da hakimler hiç değerlendirme yapmadan hatalı dahi olsa bilirkişinin raporunu kabul etmektedirler. Oysa adli muhasebeciler, uzman tanık olarak tüm gerekçeleri herkesin anlayabileceği bir dilde yaptıkları açıklamalarla mahkemede sunmaktadırlar. Ayrıca mahkeme sırasında çapraz sorgularla raporun güvenilirliği de test edilmektedir. Böylece adli muhasebecilerin uzman tanık olarak mahkeme de yer alması ile mahkemede verilecek kararları büyük ölçüde ve genellikle doğru yönde etkilenmesi sağlanmaktadır.

¹⁹¹ Mehmet Yaşın “Vergi Yargısında Bilirkişilik ve Yeni Bir Kurum: Uzman Görüşü-II”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 197, Mayıs, 2009, (ss.248-251), s.249-250

BÖLÜM 3

YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER VE BAĞIMSIZ DENETÇİLERİN BAKIŞ AÇILARIYLA TÜRKİYE’DE ADLİ MUHASEBECİLİK MESLEĞİNE İLİŞKİN BİR DEĞERLENDİRME

1. ARAŞTIRMANIN AMACI

Giderek yaygınlaşan küresel suçlar karşısında artık işletmelerin finansal tablo verilerinin yanı sıra finansal tabloların denetiminin kalitesi de önem kazanmıştır. Bu amaçla son yıllarda özellikle ABD, Kanada ve AB ülkelerinde hızlı bir gelişme gösteren adli muhasebe mesleği ülkemizde yeni duyulmaya başlamış ve henüz tam anlamıyla uygulanmaya başlanamıştır. Daha çok akademik literatürde tartışılan adli muhasebenin uygulamaya geçirilmesi ülkemiz için de önemli bir ihtiyaçtır. Ancak önemli olan bu mesleği ülkemizde icra edecek ve geliştirecek olan uygulayıcıların adli muhasebe mesleğine yönelik algılamalarıdır.

Bu doğrultuda yapılan çalışmanın temel amacı da Adli Muhasebe Mesleğinin Türkiye’deki mevcut durumu ve gelişiminin, denetim mesleğinin ülkemizdeki uygulayıcılarının değerlendirmeleriyle tespit edilmesi ve mesleğin ülkemizdeki geleceğine yönelik beklentilerin ölçülmesini sağlamaktır.

Genel olarak literatür değerlendirildiğinde de adli muhasebe mesleğinin muhasebe meslek mensupları açısından değerlendirilmesi ve ülkemizde uygulanabilirliğinin ölçülmesine yönelik bir çalışmanın henüz yapılmadığı görülmüştür. Aşağıda, adli muhasebe mesleğinin uygulanmasına yönelik olarak yapılan literatür araştırması ayrıntılı bir şekilde yer almaktadır.

2. ARAŞTIRMAYA YÖNELİK LİTERATÜR İNCELEMESİ

Adli muhasebe ilgili literatür incelendiğinde Adli muhasebe mesleğinin uygulanmasına yönelik olarak yapılan çalışmaların sınırlı olduğu ve genellikle mesleğin uygulanmaya başlamasından sonra etkinliğinin ölçülmesi ve gelişiminin sağlanması üzerine yoğunlaştıkları görülmüştür. Rezaee, Lander ve Reinstein (1992) çalışmalarında

adli muhasebe hizmetinin önemini ve gerekliliğini vurgulayarak mevcut kanun ve düzenlemelere uygun olacak şekilde adli muhasebe uygulamalarının yaygınlaştırılması için belirlenmesi gereken stratejileri değerlendirmişlerdir. Mohd ve Mazni (2007) çalışmalarında uygulamacıların adli muhasebe ve Malezya'daki gelişimi hakkındaki görüşlerini alarak ülkelerinde adli muhasebe mesleğinin mevcut durumunu incelemişlerdir. Kasum (2009), çalışmasında hile ve yolsuzlukların gelişmekte olan ülkelerin ekonomilerini olumsuz yönde etkilediğini ve bu olumsuzlukların giderilmesi için gerek özel sektörde gerekse kamu sektöründe adli muhasebe uygulamalarının gerekliliğini araştırmış ve Nijerya'da kamu ve özel sektör çalışanları üzerinde yapılan araştırmada hile ve yolsuzlukların önlenmesinde adli muhasebe uygulamalarına ihtiyaç duyulduğu sonucuna varılmıştır. Okunbur ve Obarettin (2010), Adli Muhasebe Uygulamalarının Nijerya'daki etkinliğini analiz etmişlerdir. Pek çok farklı sektörde yapılan araştırmada hile ve yolsuzlukların tespit edilmesinde adli muhasebe hizmetinin etkin olarak kullanılmadığı sonucuna ulaşılmıştır. Bu nedenle çalışmada işletmelere mesleğin uygulanmasına yönelik önerilerde bulunulmuştur. Gunasegaran, Quaddus ve Evans (2010), çalışmalarında Malezya'daki Büyük ölçekli işletmelerin hile ve yolsuzlukların tespit edilmesinde ve önlenmesinde adli muhasebe hizmetinden yararlanma isteklerini ölçerek söz konusu hizmetlerde yararlanma düzeyinin arttırılmasına yönelik model oluşturmuşlardır. Xianghua (2010) ise çalışmasında Çin'deki mevcut denetim eksikliklerini değerlendirerek adli muhasebe mesleğine duyulan ihtiyacı vurgulamıştır.

Literatürde adli muhasebe uygulamalarıyla ilgili yapılan çalışmaların bir bölümü de adli muhasebe uygulamalarının denetim faaliyetlerinde kullanılmasıyla ilgilidir. Digabriele (2009), akademisyenler denetçiler ve adli muhasebecilerin ortak görüşlerini alarak yaptığı araştırmasında adli muhasebenin denetim sürecinde yer alması gerektiği ve denetçilerin adli muhasebe için gerekli olan belirli özelliklere sahip oldukları takdirde mesleklerinde fark yaratabilecekleri sonucuna ulaşmıştır. Okoye ve Okaro (2011), çalışmalarında fayda maliyet analizini de göz önünde bulundurarak adli muhasebe tekniklerinin bağımsız denetim faaliyetlerinde kullanılması ile bağımsız denetçilerin hile ve yolsuzlukların tespitindeki başarılarına olan etkisini akademisyenlerin bakış açısıyla araştırmışlardır. Araştırmada adli muhasebe uygulamalarının başarıyı arttıracığı sonucuna ulaşılmış ve gerek eğitim programları gerekse bağımsız denetim çalışmalarına adli muhasebe uygulamalarının entegre edilmesi konusunda önerilerde bulunulmuştur. Gray (2008) ise

alışmasında adli muhasebe ile geleneksel muhasebe ve denetim arasındaki farklılıkları değerlendirerek adli muhasebe mesleğinin denetim mesleğinden bağımsız ayrı bir meslek olduğunu vurgulamıştır.

Adli muhasebe uygulamalarının gelişimi açısından literatüre önemli katkılar sağlayan çalışmaların bazıları adli muhasebecilerin hangi teknik donanımlara ve özelliklere sahip olmaları gerektiğiyle ilgilidir. Bu çalışmaların çoğu adli muhasebecide bulunması gereken yetenek ve özellikler konusunda benzerlik göstermekle birlikte, her birinde farklı bir özellik vurgulanmış ya da farklı bir bakış açısıyla değerlendirme yapılmıştır. Grippio ve Ibex (2003) alışmalarında, daha çok adli muhasebecinin ilgili alanlarda mesleki deneyiminin önemi üzerine yoğunlaşmışlardır. (Harris ve Brown, 2000; Messmer, 2004) alışmalarında adli muhasebecinin sahip olması gereken analitik düşünme ve iletişim becerisi gibi daha çok kişisel yetenekleri değerlendirmişlerdir. Ramaswamy (2005) alışmasında hile ve yolsuzlukların tepsinde en fazla önem arz eden muhasebe ve finans bilgisinin ve finansal analiz yeteneğinin gerekliliğini vurgulamıştır. Boys (2008), ise adli muhasebecilerin sahip olmaları gereken teknik ve genel yeteneklerini tespit etmekle birlikte bu gereklilikler ile mevcut muhasebe eğitiminin sağladığı yetkinlikler arasındaki farkları araştırarak adli muhasebe eğitimindeki eksiklikleri sorgulamıştır. Digabriale (2008), akademisyenlerin, uygulamacıların ve adli muhasebe hizmetlerinden yararlanmış olanların bakış açılarıyla bir adli muhasebe uzmanının hangi özelliklere sahip olması gerektiğini araştırmıştır. Benzer bir araştırma 2009 yılında AICPA tarafından yapılmıştır. AICPA (2009) araştırmasında, adli muhasebe mesleğinin gelişimine yönelik bir adli muhasebe uzmanının sahip olması gereken bilgi, yetenek ve kişilik özelliklerini mali müşavirlerin, avukatların ve akademisyenlerin görüşlerine dayanarak analiz etmiştir

Türkiye’de Adli Muhasebe Mesleğiyle ilgili literatür ise oldukça sınırlıdır. Çalışmaların önemli bir bölümü adli muhasebecilik mesleğinin kapsamı ve özelliklerini açıklayarak mesleğin ülkemizde tanınmasına önemli katkılar sağlayan literatür taramasına dayalı çalışmalardır. (Bozkurt, 2000; Pazarçeviren, 2005; Kaya, 2005; Aktaş ve Kuloğlu, 2008)

Bu çalışmaların yanı sıra hile ve yolsuzlukların önlenmesine yönelik olarak Adli muhasebe uygulamalarını değerlendiren çalışmalarda bulunmaktadır. Kuloğlu (2007), çalışmasında ülkemizdeki kredi kartı dolandırıcılığı soruşturma süreci ile adli muhasebe

uygulamalarını karşılaştırarak, tüm dolandırıcılık suçlarının soruşturulması aşamasında yararlanılabilecek bir soruşturma modeli ortaya koymaya çalışmıştır. Toraman, Abdioğlu ve İşgüden (2009), çalışmalarında finansal suçların önlenmesinde adli muhasebe mesleğinin gerekliliğini literatür taramasına dayanarak değerlendirmişlerdir. Özkul ve Pektekin (2009), bilgi teknolojilerinin, muhasebe denetiminde artan önemini vurgulayarak, teknoloji kaynaklı hile ve yolsuzlukları tespit etmede ve önlemede Adli Muhasebecinin yararlanabileceği Veri Madenciliği tekniklerini incelemişlerdir.

Ülkemizle ilgili olarak yapılan diğer çalışmalar ise adli muhasebe eğitimi ile ilgilidir. Akyel (2009), çalışmasında adli muhasebe ile ilgili literatür incelemesi yaparak ülkemizde adli muhasebe mesleğine duyulan ihtiyacı sorgulamış ve örnek bir adli muhasebe eğitim programı önerisi getirmiştir. Pehlivan (2010), adli muhasebe eğitiminin dünyadaki yerini inceleyerek ve Türkiye’de adli muhasebe eğitiminin geliştirilmesine yönelik akademisyenler üzerinde bir araştırma yapmıştır. Bu araştırmada adli muhasebe ile ilgili Türkiye’de yeterli bir eğitim altyapısının bulunmadığı ve akademisyenlerin adli muhasebe konularını önemli gördükleri ancak müfredatlarına eklenmesi açısından isteksiz oldukları sonucuna ulaşılmıştır. Elitaş, Karakoç ve Görgülü (2011)’nın adli muhasebe mesleğinin ülkemiz muhasebe akademisyenleri arasında farkındalık düzeyine yönelik yaptıkları araştırmada ise akademisyenlerin Türkiye’de adli muhasebe mesleğinin uygulanması için gerekli alt yapının bulunduğu ve muhasebe eğitiminin yeterli düzeyde olduğu ancak çeşitli seminer ve eğitimlerle mesleğin yönlendirilmesi gerektiği görüşünde oldukları sonucuna ulaşılmışlardır.

3. ARAŞTIRMANIN KAPSAMI VE YÖNTEMİ

Literatürde yer alan boşluğu gidermek umuduyla yapılan ve adli muhasebe mesleğinin Türkiye’deki mevcut durumunu ve mesleğin ülkemizdeki gelişimini saptamaya yönelik tanımlayıcı nitelik taşıyan bu araştırmada yukarıda belirtilen amaçlara ulaşabilmek için veri toplama aracı olarak anket yöntemi kullanılmış olup literatürde tam olarak çalışmanın amacına uygun bir araştırma bulunmaması nedeniyle yeni bir anket formu hazırlanmıştır (EK-1). Anket formunda yer alan soruların bir bölümü karşılaştırma yapılmasını sağlamak amacıyla AICPA’nın 2009 yılında akademisyenler, mali müşavirler ve avukatlar üzerinde yapmış olduğu araştırmadan alınmıştır. Anket sorularının

geçerliliğinin sağlanması amacıyla da Bursa’da faaliyet gösteren 3 YMM’nin görüşüne başvurulmuştur.

Araştırma için hazırlanan anket, 60 sorudan ve 6 ana bölümden oluşmaktadır. Bu bölümlere ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir:

- Katılımcılara ilişkin genel bilgiler: Katılımcıların genel özelliklerini belirlemeye yönelik 5 adet kapalı uçlu sorudan oluşmaktadır.
- Adli muhasebe mesleğinin farkındalığına yönelik bilgiler: Katılımcıların adli muhasebe mesleğine yönelik bilgi düzeyini ölçmek için belirlenen ve evet / hayır şeklinde cevaplanan 9 adet sorudan oluşmaktadır.
- Adli muhasebe mesleğine duyulan ihtiyaca yönelik bilgiler: “1. Hiç ihtiyacım yoktur – 5. Çok İhtiyacım vardır” şeklinde 5’li likert ölçeğine göre hazırlanan 7 adet sorudan oluşmaktadır.
- Adli muhasebe mesleğinin ülkemizdeki mevcut durumuna tespiti yönelik bilgiler: “1. Kesinlikle katılmıyorum – 5. Kesinlikle katılıyorum” şeklinde 5’li likert ölçeğine göre hazırlanan 10 adet sorudan oluşmaktadır.
- Adli muhasebe mesleğinin ülkemizdeki gelişme imkanlarına yönelik bilgiler: “1. Kesinlikle katılmıyorum – 5. Kesinlikle katılıyorum” şeklinde 5’li likert ölçeğine göre hazırlanan 10 adet sorudan oluşmaktadır.
- Adli muhasebe mesleğinin uygulamalarının gerçekleştirilmesi için gerekli bilgi ve yeteneklerin önemliliği ve ülkemizde denetimle yetkilendirilmiş kişilerin bu konulardaki yeterliliğine yönelik bilgiler: “1. Hiç yeterli değil – 5. Çok Yeterli” ve “1. Hiç önemli değil – 5. Çok önemli” şeklinde iki ayrı bölüme ayrılan ve 5’li likert ölçeğine göre hazırlanan 15 adet sorudan oluşmaktadır.

Araştırma için hazırlanan anket formu, öncelikle Bursa’da faaliyet gösteren ve Bursa Sanayi ve Ticaret Odası’na kayıtlı 34 adet YMM ve Bağımsız Denetim Şirketi üzerinde uygulanarak anketin güvenilirliği test edilmiştir. SPSS 17.0 paket programı aracılığı ile yapılan Cronbach α testinde, Cronbach α güvenilirlik katsayısı 0,898 olarak bulunduğundan hazırlanan anketin yüksek derecede güvenilirliğe sahip olduğu belirlenmiş ve anket sorularında değişikliğe gidilmemiştir.

Araştırmanın evrenini ise 92 adet Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetimle Yetkili Kuruluş (SPBDYK) ile aktif olarak faaliyet gösteren 683 adet YMM Şirketi oluşturmaktadır. İki kısımda incelenecek olan ve karşılaştırma yapmak amacıyla belirlenen araştırma evreninde ülkemizde halihazırda denetim faaliyetlerini yürütmekte olan bağımsız denetim şirketlerinin yanında yeminli mali müşavirlik şirketlerinin tercih edilmesinin sebebi daha kurumsal bir yapıya sahip olmalarıdır.

Araştırmanın örnekleme belirlenirken sayılarının az olması ve ulaşım imkanının bulunması nedeniyle SPBDYK'nın tamamına ulaşılmaya çalışılmış ve görüşme yoluyla 9 tanesine, SPK'nın resmi internet sitesinden elde edilen elektronik posta adresleri yoluyla da 83 tanesine ulaşılmıştır. Şirketlerden doğrudan görüşme yapılanlarının tamamından geri dönüş sağlanırken e-mail yolu ile 27 şirketten geri dönüş sağlanmış olup geri dönüş oranı % 39'dur. Betimsel araştırmalarda minimum %10 örneklem, küçük evrenlerde ise %20 örneklem yeterli görüldüğünden¹ anketlerin yeniden gönderilmesine ihtiyaç duyulmamıştır. YMM şirketlerinin ise tamamına ulaşmak mümkün olmadığından örnekleme yoluna gidilmiştir. Örnekleme, bir araştırmanın konusunu oluşturan evrenin bütün özelliklerini yansıtan bir parçasının seçilmesi işlemi anlamına gelmektedir.² Örneklem seçiminde ilk olarak analizin gerçeği yansıtması açısından örneklem büyüklüğünün belirlenmesi gerekmektedir. Örneklem büyüklüğü belirlenirken aşağıdaki formülden yararlanılabilmektedir.³

$$n = \frac{N t^2 p q}{d^2(N-1) + t^2 p q}$$

Formüllerde

N= Evrendeki birey sayısı

n= Örnekleme alınacak birey sayısı

p= İncelenecek olayın görülüş sıklığı (gerçekleşme olasılığı)

q= İncelenecek olayın görülmeyiş sıklığı (gerçekleşmeme olasılığı)

t= Belirli bir anlamlılık düzeyinde, t tablosuna göre bulunan teorik değer

d= Olayın görülüş sıklığına göre yapılmak istenen $\pm$ sapma olarak simgelenmiştir.

¹ Mine Arlı - Hamil Nazik, **Bilimsel Araştırmaya Giriş**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2001, s.77

² Birsen Gökçe, **Toplumsal Bilimlerde Araştırma**, Savaş Yayınları, Ankara, 1988, s.77

³ Adnan Erkuş, **Bilimsel Araştırma Sarmalı**, 1. Baskı., Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2005, s.123

Türkiye’de yer alan YMM şirketlerinin sayısı toplam 683 tanedir. %95 güven aralığında %10 hata payı ile araştırmanın görülüş sıklığı ortalama 1/2 olarak belirlendiğinde, örnekleme alınacak birey sayısı da 84 olarak hesaplanmıştır. Örnekleme dahil edilen şirketlerin anakütleyi temsil edebilirliğinin yüksek olması açısından tabakalı örnekleme ile örneklem seçilmesine karar verilmiştir. Tabakalı örnekleme; bir evrende alt grupların var olduğu durumlarda kullanılmaktadır. Burada önemli olan, evren içindeki alt grupların varlığından yola çıkarak evren üzerinde çalışma yapmaktır.⁴ YMM şirketleri için alt grupları ise Türkiye’de faaliyet gösteren 8 adet YMM odası oluşturmaktadır. Her bir oda, gerek kayıtlı şirket sayısı, gerekse bölgesel dağılımları açısından farklılık göstermektedirler. Bu amaçla örnekleme dahil olacak şirketler seçilirken her bir odaya kayıtlı şirket sayısının toplam içindeki ağırlıkları dikkate alınmıştır. Ülkemizdeki YMM odalarına kayıtlı şirketlerin ağırlıkları sırasıyla: İstanbul,%63,5; Ankara, %16,5; İzmir, %9,8; .Gaziantep, %3,5; Bursa, % 2,8, Adana, %1,8; Antalya, %1,6 ve Eskişehir, %0,4 olarak belirlenmiştir. Buna uygun olarak seçilen 84 YMM şirketinin, 53’ü İstanbul, 14’ü Ankara, 8’i İzmir, 3’er tanesi Gaziantep ve Bursa, 2’si Adana ve 1’i Antalya YMM odalarına kayıtlı olan şirketlerdir. Eskişehir YMM odasının toplam içerisindeki payı 1’in altında olduğu için örnekleme dahil edilmemiştir.

Araştırma; ankete yanıt veren 36 adet SPBDYK’a ve 84 adet YMM şirketine ilişkin verilerin toplanması, analizi ve çözümlenmesine dayanmaktadır. Anketi cevaplandıran firmalardan elde edilen verilerin SPSS 17.0 ve 18.0 paket programları yardımıyla analiz edilerek yorumlanmasıyla araştırma sonuçlarına ulaşılmıştır.

4. ARAŞTIRMADA ELDE EDİLEN BULGULAR

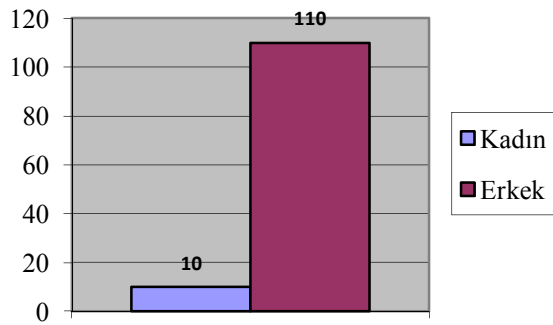
Araştırmada elde edilen bulguların analizi, anketi oluşturan her bir bölüm için ayrı başlıklarda değerlendirilmiştir. Bu bölümler için yapılan analiz ve değerlendirmeler aşağıda ayrıntılı olarak açıklanmaktadır.

⁴ Ali Yıldırım - Hasan Şimşek, **Sosyal Bilimlerde Nitel Araştırma Yöntemleri**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2005, s.105

4.1. KATILIMCILARA İLİŞKİN GENEL BİLGİLER

Araştırmada öncelikle katılımcıların özellikleri ile ilgili genel bir bilgi edinilmeye çalışılmıştır. Bu amaçla katılımcılara; cinsiyetleri, eğitim düzeyleri, deneyimleri, çalışan sayıları ve şirketteki pozisyonları ile ilgili kapalı uçlu sorular yöneltilmiştir. İlk olarak ankete katılanların cinsiyet dağılımları incelendiğinde katılımcıların büyük çoğunluğunu erkeklerin oluşturduğu görülmektedir. Katılımcıların cinsiyetlere göre dağılımı, Grafik 3.1.'de yer almaktadır.

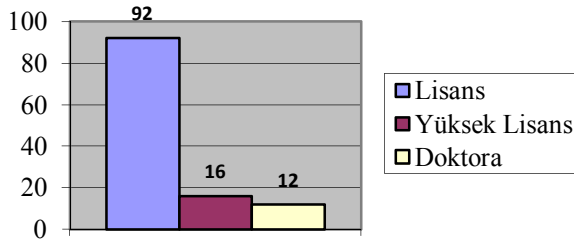
Grafik 3.1.: Ankete Katılanların Cinsiyet Dağılımı



Grafik 3.1.'den de görülebileceği gibi ankete katılanların %8,3'ü kadın, %91,3'ü erkektir. Ankete katılanların cinsiyetlere göre dağılımı her ne kadar orantısız gibi gözüксе de, TÜRMOB'dan edinilen bilgilere dayanılarak Türkiye'de aktif bir şekilde çalışan YMM'lerin sadece %7'sinin kadın olduğu düşünüldüğünde anketimizde belirlenen oranın çok büyük ölçüde gerçeği yansıttığı söylenebilmektedir. Bununla birlikte ankete katılanları YMM ve SPBDYK olarak ayrı ayrı incelediğimizde; YMM şirketlerinden ankete katılanların % 7,1'i kadın, %92,9'u erkek iken SPBDYK'da kadın katılımcı yüzdesi biraz daha artarak %11,1'e ulaşmış ve erkek katılımcı yüzdesi %88,9 olarak belirlenmiştir.

Katılımcıların eğitim düzeyleri ise yine TÜRMOB'dan elde edilen bilgilerle uyum göstermektedir. TÜRMOB'un istatistiklerine göre YMM'lerin %76'sı lisans mezunu, %15'i yüksek lisans mezunu ve %9'u doktora mezunudur. Ankete katılanların eğitim düzeyleri Grafik 3.2'de yer almaktadır.

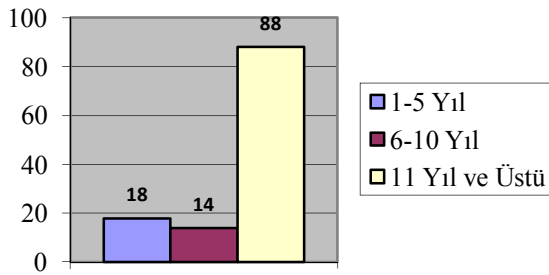
Grafik 3.2.: Ankete Katılanların Eğitim Düzeyi Dağılımı



Grafik 3.2.'den de görüleceği üzere katılımcıların %76,7'si lisans mezunu iken %13,3'ü yüksek lisans mezunu, %10'u doktora mezunudur. Ankete katılanlar, YMM ve SPBDYK olarak ayrı ayrı incelediğinde, YMM şirketlerinden ankete katılanların %71,4'ünün lisans, %19,1'inin yüksek lisans, %9,5'inin doktora mezunu oldukları; SPBDYK'dan ankete katılanların %88,9'unun lisans, %11,1'inin doktora mezunu olduğu belirlenmiştir.

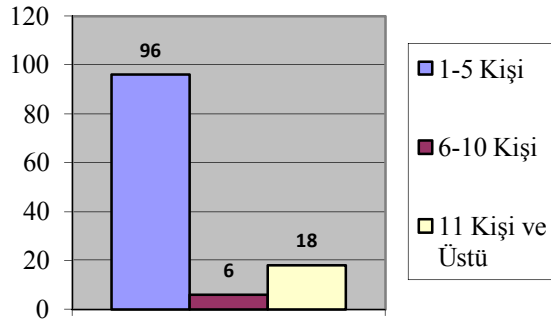
Katılımcıların mesleki deneyimlerinin dağılımı incelendiğinde deneyimli meslek mensuplarının ankete daha fazla ilgi gösterdiği belirlenmiştir. Ankete katılan YMM'lerin %14,3'ünün 1-5 yıllık, %7,1'inin 6-10 yıllık ve %78,6'sının 11 yıl ve daha fazla yıllık deneyime sahip oldukları; SPBDYK'ların ise 16,7'sinin 1-5, %22,2'sinin 6-10 yıllık ve %61,1'inin 11 yıl ve daha fazla yıllık deneyime sahip oldukları tespit edilmiştir. Buna göre katılımcıların mesleki deneyimlerinin toplam içindeki dağılımları Grafik 3.3.'deki gibidir.

Grafik 3.3.: Ankete Katılanların Mesleki Deneyim Dağılımı



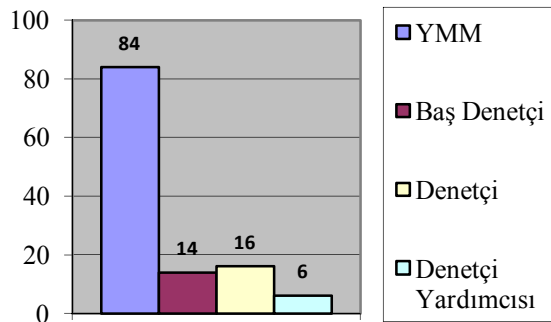
Katılımcıların şirketlerindeki çalışan sayıları incelendiğinde gerek YMM şirketlerinde (%85,8) gerekse SPBDYK'da (%66,7) çalışan sayısının 1-5 kişi arasında yoğunlaştığı görülmüştür. Bununla birlikte SPBDYK şirketlerinde %33,3 ile 11 ve üstü çalışan sayısı oranının YMM şirketlerine göre (%7,1) önemli ölçüde yüksek olduğu belirlenmiştir. Toplamda ise şirketlerin %80'i 1-5 kişi arası çalışana, %5'i, 6-10 kişi arası çalışana ve %15'i 11 veya daha fazla çalışana sahip olup katılımcıların şirketlerindeki çalışan sayılarının dağılımları Grafik 3.4.'de görüldüğü gibidir.

Grafik 3.4.: Ankete Katılanların Şirketlerindeki Çalışan Sayısı



Bu bölümde son olarak katılımcıların şirketteki pozisyonları incelenmiştir. YMM şirketlerinden ankete katılanlarının tamamının anketin hedefine uygun olarak YMM oldukları belirlenmiştir. SPBDYK'dan ankete katılanların ise %38,9'unun baş denetçi, %44,4'ünün denetçi ve %16,7'sinin yardımcı denetçi oldukları tespit edilmiştir. Buna göre katılımcıların şirketlerindeki pozisyonları Grafik 3.5.'de görüldüğü gibidir.

Grafik 3.5.: Ankete Katılanların Şirketlerindeki Pozisyonları



Katılımcılara yönelik genel bilgilerin ülkemizdeki mevcut durumla da uyum göstermesi anket sonuçlarının değerlendirilmesi açısından olumlu bir etkiye sahiptir.

4.2. ADLİ MUHASEBE MESLEĞİNE YÖNELİK FARKINDALIK DÜZEYİNE İLİŞKİN BİLGİLER

Anketin ikinci bölümü, adli muhasebe mesleğinin, Türkiye'deki denetim yapmakla yetkilendirilmiş kişiler tarafından farkındalığını tespit etmeye yönelik sorulardan oluşmaktadır. Bu sorulara verilen cevaplar SPBDYK ve YMM şirketleri açısından karşılaştırmalı olarak incelenmiştir. Her bir soru için ayrı ayrı hesaplanan yüzdeler Tablo 3.1.'de görüldüğü gibidir.

Tablo 3.1.: SPBDYK ve YMM Şirketlerinin Adli muhasebe Mesleğine Yönelik Farkındalık Düzeyi

	<i>SPBDYK</i>		<i>YMM Şirketleri</i>	
	Evet	Hayır	Evet	Hayır
Adli Muhasebe ifadesini duydum.	100	-	51,2	48,8
Adli muhasebe alanıyla ilgili yeterli düzeyde bilgi sahibiyim.	38,9	61,1	7,1	92,9
Adli Muhasebe konusuyla ilgili seminerlere katıldım.		100	14,3	85,7
“Adli Muhasebe Uzmanı” sertifikası sahibiyim.		100	7,1	92,9
İleride “Adli Muhasebe Uzmanı” Sertifikası almayı istiyorum.	50	50	35,7	64,3
Adli Muhasebe ve Bağımsız Denetim uygulamaları arasında önemli farklılıklar vardır.	72,2	27,8	71,4	28,6
Ülkemizde adli muhasebe mesleğine önemli ölçüde ihtiyaç vardır.	77,8	22,2	71,4	28,6

Tablo 3.1’den de görüldüğü üzere ankete katılan bağımsız denetçilerin tamamı adli muhasebe ifadesini duymuşken YMM’lerde bu oran yaklaşık yarı yarıya düşmektedir. Buna paralel adli muhasebe alanıyla ilgili yeterli düzeyde bilgi sahibi olduğunu düşünen bağımsız denetçiler ile YMM’ler arasında yaklaşık %30’luk fark olduğu görülmektedir. Ancak sonuçlarda göze çarpan ilginç bir sonuç da denetçilerin hiçbirinin adli muhasebeyle ilgili herhangi bir eğitim almamış olmasıdır. Oysa YMM’lerin çok yüksek olmasa da %14,3’lük bir bölümü adli muhasebe ile ilgili seminerlere katılmışken, %7,1’lik bir bölümü sertifika sahibi olmuştur. Sertifika sahibi olan YMM’ler ile adli muhasebe ile ilgili yeterli bilgiye sahip olduğunu düşünen YMM’lerin yüzdelerinin eşit olması bizi sadece sertifika programının yeterli bilgi sağlayabildiği seminerlerin ise çok etkin olmadıkları sonucuna ulaştırmaktadır.

Bağımsız denetçilerin %50’si günümüze kadar herhangi bir seminere ya da sertifika programına katılmamış olmalarına rağmen, ileride adli muhasebeci olmayı düşünmektedirler. Bağımsız denetçilerin adli muhasebe mesleğine olan bu ilgisi YMM’lerden biraz daha fazladır. Çünkü halihazırda sertifika sahibi olanlar hariç %35,7’lik bir kesim ileride bu mesleği yerine getirmeyi düşünmektedir. Bununla birlikte her iki grup da adli muhasebe ve bağımsız denetim meslekleri arasında önemli farklılıkların bulunduğu büyük çoğunlukla katılmaktadır. Bu düşünceye katılmayan yaklaşık %28,3’lük bir kesimse konuyla ilgili yeterli bilgiye sahip olmayan grup içerisinde yer almaktadır. Benzer bir oran adli muhasebe mesleğine ülkemizde duyulan ihtiyaç

konusunda da kendisini göstermektedir. Yine adli muhasebe ile ilgili yeterli bilgiye sahip olmayan %26,7’lik bir kesim ülkemizde bu mesleğe ihtiyaç duyulmadığı görüşündedir.

Burada dikkat edilmesi gereken bir nokta da adli muhasebe kavramını daha önce hiç duymamış olan %20,2’lik bir YMM grubunun böyle bir mesleğe ihtiyaç duyulduğunu düşünmesidir. Bunun en temel nedeni de, YMM’lerin mevcut denetim sisteminin yetersiz bulmalarından kaynaklanmaktadır. Adli muhasebe mesleğine duyulan ihtiyaç ile mevcut denetim sisteminin yetersiz olduğu düşüncesi arasındaki ilişkiyi istatistiksel olarak analiz ettiğimizde de bu iki görüş arasında yüksek bir korelasyon olduğu görülmüştür. Analiz için öncelikle verilerimizin normal dağılıma sahip olup olmadıkları ölçülmüştür. Bu amaçla gözlem sayısı 30’dan fazla olduğu için Kolmogorov-Smirnov testi kullanılmıştır. Test sonucundan elde edilen anlamlılık düzeyi 0,05’ten küçük olduğu için verilerin normal dağılım göstermediği sonucuna ulaşılmış ve bu nedenle parametrik olmayan hipotez testlerinden amacımıza en uygun olan Spearman’s Rank Order Korelasyon testi uygulanmıştır. Bu test iki değişken arasındaki ilişkinin derecesini ölçmektedir.⁵ Test Sonuçları Tablo 3.2.’de yer almaktadır.

Tablo 3.2.: Adli Muhasebe Mesleğine Duyulan İhtiyaç ile Mevcut Denetim Sisteminin Yetersizliği Arasındaki İlişki

		<i>Adli Muhasebe Mesleğine Duyulan İhtiyaç</i>	<i>Mevcut Denetim Sisteminin Yetersizliği</i>
Spearman Korelasyonu	<i>Adli Muhasebe Mesleğine Duyulan İhtiyaç</i>	Korelasyon	1,000
		Katsayısı	,606
		Sig. Değeri	,250
		Anket Sayısı	120
	<i>Mevcut Denetim Sisteminin Yetersizliği</i>	Korelasyon	,606
		Katsayısı	1,000
		Sig Değeri	,250
		Anket sayısı	120

Tablo 3.2.’den de görüleceği üzere anlamlılık düzeyi olan $0,250 > 0,05$ ’den büyük olduğu için adli muhasebe mesleğine duyulan ihtiyaç ile mevcut denetim sistemi arasında anlamlı bir ilişki olduğu ve aralarında 0,606’lık pozitif yönlü ve önemli büyüklükte bir

⁵ Hakan Demirgil, “Parametrik Olmayan Hipotez Testleri”, **SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri**, Ed. Şeref Kalaycı, Asil Yay., Ankara, 2008, s.110

korelasyon olduğu tespit edilmiştir. Buna göre istatistiksel olarak da bu iki görüş arasındaki ilişki doğrulanmaktadır.

4.3. ADLİ MUHASEBE HİZMETLERİNE DUYULAN İHTİYACA YÖNELİK BİLGİLER

Bu bölümdeki sorular karşılaştırmaya uygunluk açısından AICPA'nın 2009 yılında mali müşavirler, avukatlar ve akademisyenler üzerinde yapmış olduğu araştırmadan alınmıştır. Söz konusu araştırmanın sonuçları Grafik 1.1.'de yer almakta olup, katılımcıların adli muhasebe mesleğine ihtiyaç duydukları konular önem derecelerine göre Tablo 3.3.'deki gibi sıralanmıştır:

Tablo 3.3.: Adli Muhasebe Mesleğine İhtiyaç Duyulan Konular (AICPA-2009)

<i>Hilelerin Tespit Edilmesi ve Engellenmesi</i>	79,1
Ekonomik Zararların Hesaplanması	75,9
Finansal Tablo Tahrifatları	74,3
Varlıkların Değerlemesi	70,8
İflas Tasfiye ve Yeniden Örgütlenme Durumları	55,4
Aile Hukuku	49,7
Bilgisayar Destekli Adli İncelemeler	48,9

Bu çalışmada ise sorular ülkemize uyarlanarak YMM Şirketlerine ve SPBDYK'A yöneltilmiştir. Finansal tablo tahrifatları, hile kapsamında yer aldığı için bu soru çıkartılmıştır. Ayrıca hile ve yolsuzlukların tespit edilmesi ve engellenmesi farklı iki durumu yansıttığı için ayrı sorularda yer almıştır. Buna göre araştırmanın sonuçları Tablo 3.4.'de görüldüğü gibidir.

Tablo 3.4.: Adli Muhasebe Mesleğine İhtiyaç Duyulan Konular (SPBDYK-YMM)

	<i>SPBDYK</i>			<i>YMM Şirketleri</i>		
	Ortalama	Sıra	Yüzde	Ortalama	Sıra	Yüzde
Ekonomik Zararların Hesaplanması	3,6	4	50	3,0	3	36
Hile Ve Yolsuzlukların Tespit Edilmesi	4,2	2	77,8	3,4	1	54
Hile Ve Yolsuzlukların Engellenmesi	4,4	1	100	3,3	2	48
Varlıkların Değerlemesi	3,1	5	50	2,5	7	18
İflas Tasfiye ve Yeniden Örgütlenme Durumları	3,1	6	33,3	2,9	5	36
Aile Hukuku	2,9	7	38,9	2,7	6	30
Bilgisayar Destekli Adli İncelemeler	4,2	3	66,7	2,9	4	36

Tablo 3.4.'den de görüleceği üzere YMM şirketleri, adli muhasebe hizmetlerine bağımsız denetçilerden daha az ihtiyaç duymaktadır. Bunun en temel nedeni SPBDYK'ın sermaye piyasasında işlem gören büyük ölçekli işletmeleri UDS'lere göre denetlemekle yükümlü olmasıdır. YMM'lerin tasdik görevlerinin kapsamı ise daha kısıtlı kalmaktadır. Bununla birlikte her iki grup arasında ihtiyaçların sıralanmasında da farklılıklar bulunmaktadır. Bağımsız denetçilerin adli muhasebe hizmetlerine en çok ihtiyaç duydukları konu hile ve yolsuzlukların engellenmesidir. Bağımsız denetçilerin tamamı hile ve yolsuzlukları engellemek için bu hizmetlere ihtiyaç duyarken YMM'lerin sadece %48'i bu konuda adli muhasebenin desteğine ihtiyaç duymaktadır. Bağımsız denetçilerin ihtiyaç duyduğu ikinci konu da hile ve yolsuzlukların tespit edilmesidir (%77,8). YMM'ler ise hile ve yolsuzlukları engellemekten çok tespit etmek konusunda adli muhasebe hizmetlerine ihtiyaç duymaktadırlar (%54). Hile ve yolsuzlukların tespit edilmesi ve engellenmesi AICPA'nın araştırmasında da en üst sırada yer almaktadır. Bilgisayar destekli incelemeler bağımsız denetçiler için %66,7'lik bir oranla 3. sırada önem taşımaktadır. YMM'ler ise %36'lık bir oranla 4. sırada bilgisayar destekli adli incelemelere ihtiyaç duymaktadırlar. AICPA'nın araştırmasında bu konunun son sırada yer alması, Amerika'da bilgisayar kullanımının ülkemize göre çok daha yaygın ve gelişmiş olmasından kaynaklanmaktadır. AICPA'nın araştırmasında %75,9'luk bir oranla ikinci sırada yer alan ekonomik zararların hesaplanması konusunda gerek bağımsız denetçilerin (%50) gerekse YMM'lerin (%36) adli muhasebe hizmetlerine çok fazla ihtiyaç duymadıkları belirlenmiştir. Aynı durum; varlıkların değerlemesi, iflas tasfiye ve yeniden örgütlenme durumları ve aile hukuku konuları içinde geçerlidir. Burada üzerinde durulması gereken bir diğer konu YMM'ler için son sırada yer alan varlıkların değerlemesi konusudur. YMM'lerin %72'lik önemli bir bölümü varlıkların değerlemesi konusunda desteğe ihtiyaç duymamaktayken bu oran bağımsız denetçilerde %50'ye gerilemiştir. Bunun en önemli nedeni de SPBDYK'nın UFRS'ye göre düzenlenmiş finansal tabloları denetlemeleri nedeniyle gerçeğe uygun değer hesaplamalarına dikkat etmeleri zorunluluğudur. Bilindiği gibi gerçeğe uygun değer, karşılıklı pazarlık ortamında bilgili ve istekli bir alıcı ile satıcı arasında bir varlığın el değiştirmesi veya bir borcun ödenmesi durumunda oluşan tutar⁶ olarak açıklanmaktadır. Ancak sermaye piyasalarının etkin çalıştığı varsayımına dayanan bu kavram özellikle krizlerin ve piyasalarda likidite sorunun yaşandığı dönemlerde kullanılması oldukça zor

⁶ TMSK, **TFRS 1 - Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması**, 20.03.2011 tarih ve 27880 sayılı Resmi Gazetede, Ek- A, s.47

olan bir kavramdır.⁷ Değerleme hatalarına karşı adli muhasebe hizmetlerine, AICPA'nın yapmış olduğu araştırmada %70,8'lik bir oranla daha büyük bir ihtiyaç duyulduğu görülmektedir. Bu oranın ülkemizden yüksek olması da 2008 küresel krizi sonrası ABD şirketlerinin değerlendirme sorunları nedeniyle büyük kayıplara uğramasından kaynaklanmaktadır.⁸

4.4. ADLİ MUHASEBE MESLEĞİNE İLİŞKİN ÜLKEMİZDEKİ MEVCUT DURUMUN ANALİZİ

Adli muhasebe mesleğinin ülkemizde mevcut durumunun ortaya konması amacıyla katılımcılara yöneltilen sorular öncelikle faktör analizi yapılarak gruplandırılmıştır. Faktör analizi birbirleriyle ilişkili değişkenleri anlamlı ve birbirinden bağımsız faktörler haline getiren çok değişkenli istatistik tekniklerinden biridir. Ancak faktör analizi yaparak verileri gruplandırmak için öncelikle veri setinin faktör analizine uygun olup olmadığının test edilmesi gerekmektedir. Bu amaçla Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) Testi ve Bartlett Testi uygulanmıştır. KMO Testi gözlenen korelasyon katsayılarının büyüklüğü ile kısmi korelasyon katsayılarını karşılaştıran bir indekstir ve değişkenler arası korelasyonlar ne kadar yüksekse değişkenlerin ortak faktörler oluşturma olasılıkları da o kadar yüksek olmaktadır. Bu nedenle KMO oranının 0,5'den büyük olması gerekmektedir. Barlett testi ise değişkenlerin en azından bir bölümünün arasında yüksek korelasyon olması olasılığını test etmektedir. Bunun içinde testin anlamlılık düzeyinin 0,05'de küçük olması gerekmektedir.⁹

KMO ve Barlett testinin anketin 4. bölümünde yer alan ve adli muhasebe mesleğinin ülkemizdeki mevcut durumuna yönelik 10 soruya uyguladığımızda, soruların faktör analizine uygun olduğu sonucuna varılmıştır. Test sonuçları Tablo 3.4.'de görüldüğü gibidir.

⁷ Urooj Khan, "Does Fair Value Accounting Contribute to Systemic Risk in the Banking Industry?", 2009, SSRN Working Paper Series No 1327596, <http://ssrn.com/abstract=1327596>, p.38 (01.06.2010)

⁸ IFRE, "Fair's fair", **International Financing Review**, Issue: 1757, 25-31, October, 2008, p.1

⁹ Abdullah Eroğlu, "Faktör Analizi", **SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri**, Ed. Şeref Kalaycı, Asil Yay., Ankara, 2008, s.321-322

Tablo 3.5.: Faktör Analizi İstatistikleri (Faktör Analizine Uygunluğun Belirlenmesi)

Kaiser-Meyer-Olkin Örnekleme Yeterliliğinin Ölçümü		,657
Barlett Testi	Yaklaşık Ki-Kare	661,015
	Sig. Değeri	,000

Tablo 3.5.'den anlaşılacağı üzere KMO testinin sonucu, $0,657 > 0,5$ olduğundan soruların faktör analizi için uygun olduğu söylenebilmektedir. Ayrıca Barlett Testi'nin anlamlılık düzeyinin $< 0,05$ olması testin anlamlı olduğunu göstermektedir.

Soruların faktör analizine uygunluğu belirlendikten sonra faktörlerin sayısı tespit edilmiştir. Özdeğer istatistiği 1'den büyük olan faktörler anlamlı olarak kabul edilmektedir. Buna göre Tablo 3.6.'den de görüleceği üzere faktör analizi sonucunda adli muhasebe mesleğinin ülkemizdeki mevcut durumunun 3 faktörde gruplandığı belirlenmiştir.

Tablo 3.6.: Faktör Analizi İstatistikleri (Faktör Sayısının Belirlenmesi)

<i>Değişkenler</i>	<i>Özdeğer İstatistikleri</i>			<i>Rotasyona Tabi Faktörler</i>		
	Toplam	Varyans %	Kümülatif %	Toplam	Varyans %	Kümülatif %
1	4,009	40,095	40,095	2,675	26,755	26,755
2	2,108	21,080	61,175	2,649	26,485	53,240
3	1,113	11,132	72,307	1,907	19,067	72,307
4	,773	7,729	80,036			
5	,700	7,004	87,040			
6	,492	4,920	91,960			
7	,298	2,981	94,941			
8	,225	2,249	97,190			
9	,171	1,708	98,898			
10	,110	1,102	100,000			

Bu faktörlerin isimlendirilmesi ise döndürülmüş faktör matrisi ile mümkün olmaktadır. Bu matriste bir değişken hangi faktör grubu altında mutlak değer olarak büyük ağırlığa sahipse o değişken o gruba ait demektir.¹⁰ Buna göre çalışmada oluşturulan döndürülmüş faktör matrisi Tablo 3.7.'de yer almaktadır.

¹⁰ Eroğlu, a.g.e., s.330

Tablo 3.7.: Faktör Analizi İstatistikleri (Faktör İsimlerinin Belirlenmesi)

	<i>Döndürülmüş Faktör Matrisi</i>		
	1	2	3
Ülkemizde muhasebe meslek mensupları dava desteği hizmeti sağlamaktadır. (Soru 9)	,810	,038	-,070
Ülkemiz, mevcut yasal düzenlemeler açısından adli muhasebe mesleğinin uygulanmasına hazırdır. (Soru 5)	,757	-,065	,415
Ülkemizdeki işletmelerde hile ve yolsuzluklar önemli ölçüde kayıplara neden olmaktadır. (Soru 4)	-,753	,073	,047
Ülkemizde adli muhasebe mesleğini tam anlamıyla yerine getirebilecek nitelikte olan meslek mensuplarının sayısı yeterli düzeydedir. (Soru 8)	,729	,303	,308
Mevcut muhasebe meslek mensuplarının sadece bir sertifika programıyla tam anlamıyla bir adli muhasebe uzmanı olmaları mümkündür. (Soru 10)	,554	,439	,453
Hile ve yolsuzlukların tespitinde ülkemizdeki denetim faaliyetleri yeterli düzeydedir. (Soru 1)	,069	,892	,053
Ülkemizde bilirkişilik müessesesi etkin olarak işlemektedir. (Soru 2)	-,044	,847	-,006
Hile ve yolsuzluklarla mücadelede ülkemizdeki yasal düzenlemeler yeterli düzeydedir. (Soru 3)	,054	,700	,261
Ülkemizdeki eğitim sistemi adli muhasebe eğitimi için uygundur. (Soru 6)	,054	,052	,943
Ülkemizde adli muhasebecilerin staj yapmasına imkan sağlayacak kurum ve kuruluşlar yeterli düzeydedir. (Soru 7)	,170	,589	,683

Tablo 3.7’den de görüleceği üzere, 5., 8., 9., ve 10.sorular ilk grubu; 1., 2. ve 3. sorular ikinci grubu; 6. ve 7. sorular ise üçüncü grubu oluşturmuş ve 4. Soru herhangi bir gruba dahil edilememiştir. Bu sorulardan yararlanarak aşağıdaki faktörler oluşturulmuştur:

- Faktör 1: Ülkemizde adli muhasebe mesleğinin uygulanmaya başlamasına yönelik altyapının yeterliliği
- Faktör 2: Ülkemizde mevcut denetim sisteminin yeterliliği
- Faktör 3: Ülkemizdeki adli muhasebe eğitiminin yeterliliği

Faktörlerin oluşturulmasından sonra adli muhasebe mesleğinin ülkemizdeki mevcut durumuna ilişkin hipotezler oluşturulmuştur. Bu hipotezler aşağıdaki gibidir.

1. H_0 = Faktör 1’in ortalaması ile ölçeğin ortanca değeri olan “3” arasında anlamlı bir fark yoktur.

H_1 = Faktör 1’in ortalaması ile ölçeğin ortanca değeri olan “3” arasında anlamlı bir fark vardır.

2. H_0 = Faktör 2'nin ortalaması ile ölçeğin ortanca değeri olan "3" arasında anlamlı bir fark yoktur.

H_1 = Faktör 2'nin ortalaması ile ölçeğin ortanca değeri olan "3" arasında anlamlı bir fark vardır.

3. H_0 = Faktör 3'ün ortalaması ile ölçeğin ortanca değeri olan "3" arasında anlamlı bir fark yoktur.

H_1 = Faktör 3'ün ortalaması ile ölçeğin ortanca değeri olan "3" arasında anlamlı bir fark vardır.

Hipotezleri test etmek içinse öncelikle verilerimizin normal dağılıma sahip olup olmadıkları ölçülmüştür. Bu amaçla gözlem sayısı 30'dan fazla olduğu için Kolmogorov-Smirnov testi kullanılmıştır. Test sonucundan faktör 1 için anlamlılık düzeyi: 0,003; faktör 2 için anlamlılık düzeyi: 0,000; faktör 3 için anlamlılık düzeyi: 0,002 olarak tespit edilmiştir. Faktörlerin hepsinin anlamlılık düzeyleri 0,05'ten küçük olduğu için verilerin normal dağılım göstermediği sonucuna ulaşılmıştır. Bu nedenle hipotezler ancak parametrik olmayan hipotez testleri kullanılarak test edilebilmiştir. Bu hipotez testlerinden amacımıza en uygun olanı ise Tek Örneklem Wilcoxon Signed Ranks Testidir. Bu test parametrik testlerden Tek Örneklem T-Testinin karşılığı olup değişkenlerin sabit bir değerden farklılıklarının anlamlılığını ölçmektedir.¹¹ Bu analizde de oluşturulan hipotezler faktörlerin ortanca değer olan "3"den anlamlı ölçüde farklı olup olmadıklarını ölçmektedir. Bu amaçla kullanılan Tek Örneklem Wilcoxon Signed Ranks Testinin sonuçları Tablo 3.8'de yer almaktadır.

Tablo 3.8: Tek Örneklem Wilcoxon Signed Ranks Testi

	<i>Test</i>	<i>Sig. Değeri</i>	<i>Karar</i>
Faktör 1	Tek örneklem Wilcoxon Signed Ranks Testi	0,000	Ho Red
Faktör 2	Tek örneklem Wilcoxon Signed Ranks Testi	0,000	Ho Red
Faktör 3	Tek örneklem Wilcoxon Signed Ranks Testi	0,000	Ho Red

Tablo 3.8'den görüldüğü gibi test sonucunda ulaşılan anlamlılık düzeyleri < 0,05 olduğundan tüm faktörler için oluşturulan H_0 hipotezleri reddedilmektedir. Yani faktörlerin ortalama değerden olan farklarının istatistiksel olarak anlamlı olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

¹¹ David S. Moore, **The Basic Practice of Statistics**, 4th edition, W.H. Freeman and Company New York, 2007, p.209

Her bir faktörün ortalama değerden anlamlı bir ölçüde farklı olması mevcut durumun tespitine yönelik yapılacak olan yorumların güvenilirliğini sağlamaktadır. Buna göre araştırma sonucunda YMM şirketleri ve SPBDYK'nın mevcut duruma ilişkin görüşleri Tablo 3.9'da görüldüğü gibidir.

Tablo 3.9: Mevcut Durumu Açıklayan Faktörlerin Ortalamaları

<i>Faktörler</i>	<i>Faktör Ortalamaları</i>
Faktör 1	2,5
Faktör 2	2,07
Faktör 3	2,13

Tablo 3.9'dan da anlaşılabacağı üzere her üç faktöründe ortalaması 3'ün altındadır. Buna göre ülkemizde mevcut denetim sisteminin, adli muhasebe mesleğinin uygulanmaya başlamasına yönelik altyapının ve adli muhasebe eğitiminin YMM ve bağımsız denetçiler tarafından yetersiz bulunduğu söylenebilmektedir.

4.5. ADLİ MUHASEBE MESLEĞİNİN TÜRKİYE'DEKİ GELİŞİMİNE YÖNELİK BEKLENTİLERİN ANALİZİ

Araştırmanın beşinci bölümü, adli muhasebe mesleğinin gelişimine yönelik YMM ve bağımsız denetçilerin beklentilerine yönelik soruların değerlendirilmesinden oluşmaktadır. Katılımcıların görüşleri Tablo 3.10.'da yer almaktadır.

Tablo 3.10: Adli Muhasebe Mesleğinin Türkiye'deki Gelişimine Yönelik Beklentiler

	<i>YMM Şirketleri</i>		<i>SPBDYK</i>	
	Yüzde	Sıra	Yüzde	Sıra
Adli muhasebe mesleğine yönelik lisans düzeyinde bölümler oluşturulmalıdır.	57,2	4	77,8	4
Adli muhasebe mesleğine yönelik yüksek lisans programları oluşturulmalıdır.	42,9	7	100	1
Adli muhasebe eğitimi yetkili özel kuruluşlar tarafından verilmelidir.	21,4	9	88,8	3
Adli muhasebe uzmanlığı için TESMER tarafından bir eğitim programı oluşturulmalıdır.	67,2	1	66,7	6
Adli muhasebe mesleğinin 3568 no'lu meslek yasası ile düzenlenmesi gerekmektedir	67,2	1	72,2	5

"Adli muhasebe uzmanı" unvanı sadece TÜRMOB tarafından verilen belge ile kazanılmalıdır.	57,2	4	55,6	8
"Adli muhasebe uzmanı" unvanına sahip olunması için bir bağımsız denetim firmasında en az iki yıl staj zorunluluğu getirilmelidir.	42,9	7	88,9	2
"Adli muhasebe uzmanı" unvanına sahip olunması için Maliye Bakanlığının gözetiminde bir sınav yapılmalıdır.	57,1	5	50	9
"Adli muhasebe uzmanı" unvanına sahip olunması için bir hukuk bürosunda en az bir yıl staj zorunluluğu getirilmelidir.	64,3	3	50	9
"Adli muhasebe uzmanı" unvanına sahip olunması için Kriminal Polis Laboratuvarlarında en az bir yıl staj zorunluluğu getirilmelidir.	50	6	88,8	3
"Adli muhasebe uzmanı" unvanına sahip olunması için en az 10 yıl denetim konusunda mesleki deneyim zorunluluğu getirilmelidir.	21,7	8	61,1	7
Bağımsız Denetim şirketlerine en az bir adli muhasebeci ile çalışma şartı getirilmelidir.	57,1	5	72,2	5
"Uzman Tanıklık" ve "Dava Desteği" hizmetlerinin etkinliği için Hukuk Muhakemesi Kanununa yeni düzenlemeler getirilmelidir.	50	6	88,9	2
Adli Muhasebe mesleği ile ülkemizde muhasebe mesleği daha saygın yere sahip olacaktır.	57,2	4	100	1

Tablo 3.10.'dan da görüldüğü üzere YMM ve bağımsız denetçiler arasında görüş farklılıkları söz konusudur. Bağımsız denetçilerin mesleğin gelişimine yönelik önerilere büyük ölçüde katıldıkları, YMM'lerinse mesleğin gelişimine yönelik büyük beklentilere sahip olmadıkları ve ortalama cevaplar verdikleri görülmektedir.

Bağımsız denetçilerin mesleğin gelişime yönelik görüşlere katılma yüzdelерini sıraladığımızda ilk sırada Adli muhasebe mesleğinin mevcut muhasebe mesleğini daha saygın bir yere getireceği görüşü yer almaktadır. Bağımsız denetçilerin tamamı bu düşüncedeysen YMM'lerin sadece %57,2'lik bir bölümü bu görüşe sahiptir. Buradan bağımsız denetçilerin adli muhasebe mesleğine daha fazla ilgi duydukları görüşüne ulaşılabilmektedir.

Bağımsız denetçilerin %100 olarak katıldığı bir diğer görüş adli muhasebe mesleğine yönelik yüksek lisans programlarının oluşturulmasıdır. Adli muhasebe mesleğinin mevcut durumda olduğu gibi sadece seminer veya sertifika programları ile verilmesinin yetersiz olduğu düşüncesinden hareketle yüksek lisans programlarının oluşturulmasının gerekli olduğu söylenebilmektedir. Belirli bir lisans temelini almış kişilerin katılacağı bu programlar, mesleğin gelişimi için özellikle ilk etapta önemli bir yere sahiptirler. Bunun en önemli nedeni de mevcut eğitim sistemi içerisinde yeni baştan bir lisans programının oluşturulmasının bir yüksek lisans programının oluşturulmasına göre daha güç olmasıdır. Ancak bağımsız denetçilerin %77,8'lik önemli bir bölümü lisans programlarının da oluşturulması gerektiğini düşünmektedirler. Ayrıca adli muhasebe eğitimi

yetkili özel kuruluşlar tarafından da verilebilmektedir. Bağımsız denetçilerin %88,8'lik bir bölümü bu görüşü desteklemektedirler. Bu sonuçlardan yararlanılarak adli muhasebe mesleğinin gelişimi için öncelikle adli muhasebe eğitiminde köklü bir gelişimin sağlanması gerektiği söylenebilir. Sonuçta eğitim olmadan meslek gerçek anlamda oluşamayacaktır. Bununla birlikte adli muhasebe eğitiminin gelişimi YMM'ler açısından ilk sıralarda önem taşımamaktadır. YMM'lerin %57,2'si lisans seviyesinde, %42,9'u yüksek lisans seviyesinde adli muhasebe programlarının oluşturulması görüşüne katılırken özel yetkili kuruluşların vereceği eğitimin YMM'lerin %78,6'lık büyük bir bölümü tarafından desteklenmediği görülmüştür.

Adli muhasebe eğitiminin devamı niteliğinde sayılan mesleki stajın zorunlu olması ise bağımsız denetçilerin önem verdiği bir diğer konudur. Bağımsız denetçilerin %88,9'luk bir bölümü adli muhasebe uzmanı unvanına sahip olunması için bir bağımsız denetim firmasında en az iki yıl staj zorunluluğunun bulunması gerektiği görüşündedirler. Ancak mesleğin kapsamı bir bağımsız denetim faaliyetinden çok daha geniş olduğu için sadece bağımsız denetim firmasında staj zorunluluğu yeterli değildir. Adli muhasebe uzmanı unvanına sahip olunması için Kriminal Polis Laboratuvarlarında da en az bir yıl staj zorunluluğunun bulunması gerekmektedir. Bağımsız denetçilerin %88,8'lik büyük bir bölümü de bu görüşü desteklemektedir. Adli muhasebenin kapsamına giren en temel konulardan biri hukuktur. Dava desteği ve uzman tanıklık hizmetleri için adli muhasebecilerin geniş bir hukuk bilgisine sahip olmaları gerekmektedir. Bu açıdan adli muhasebe uzmanı unvanına sahip olunması için bir hukuk bürosunda en az bir yıl staj zorunluluğunun bulunması da bağımsız denetçilerin %50'sinin katıldığı bir görüştür. YMM'ler ise staj konusunda en büyük ihtiyacın hukuk alanında olduğu düşüncesiyle hukuk bürosunda staj zorunluluğunun bulunması görüşüne %64,3 gibi yüksek bir oranla katılmışlardır. YMM'ler için kriminal polis laboratuvarlarında ve bağımsız denetim kuruluşunda staj yapılması zorunluluğu da bağımsız denetçilere oranla çok daha az öneme sahiptir.

Bağımsız denetçilerin benimsediği bir diğer görüş, bağımsız denetim şirketlerine en az bir adli muhasebeci ile çalışma şartının getirilmesidir. Esasen bağımsız denetim faaliyetlerinde adli muhasebe hizmetlerine duyulan ihtiyaç düşünüldüğünde bağımsız denetçilerin %72,2'sinin bu görüşte olması beklenen bir sonuçtur. YMM'lerinde %57,2'lik bir çoğunluğu bu görüşe katılmaktadırlar. Bu düzenleme adli muhasebenin ülkemizde bir

meslek haline dönüşmesi açısından da önem taşımaktadır. Adli muhasebe mesleğinin ülkemizde geçerliliğe sahip olması açısından yapılması gereken ilk eylem ise adli muhasebe mesleğinin 3568 no'lu meslek yasası ile düzenlenmesi olmalıdır. Bağımsız denetçilerin %72,2'si bu görüşe sahipken YMM'lerin %67,2'lik bir oranla en fazla benimsedikleri görüş budur. Bunun nedeni adli muhasebe mesleğinin ancak bu ve benzeri bir düzenleme ile uygulamada kabul görecektir olmasıdır. YMM'lerin en fazla katıldıkları bir diğer görüş ise adli muhasebe mesleği için TESMER tarafından bir eğitim programının oluşturulmasıdır. Bağımsız denetçilerin de %66,7'sinin katıldığı bu görüş, mesleğin ülkemizde akademik literatürden uygulamaya geçişinde önemli bir paya sahip olacaktır. Mesleğin uygulamaya geçirilmesi açısından önem arz eden bir diğer görüş adli muhasebe mesleğinin uzman tanıklık ve dava desteği hizmetlerinin etkinliği için Hukuk Muhakemesi Kanununa yeni düzenlemeler getirilmesidir. Çünkü kanunlarda yer almadığı sürece adli muhasebe mesleğinin kapsadığı hiçbir faaliyet geçerli sayılmayacaktır. Ankete katılan bağımsız denetçilerin %88,9'u, YMM'lerinse %50'si bu görüşü desteklemektedir.

Adli muhasebe mesleğinin uygulamada resmiyete sahip olması açısından önemli bir diğer husus, "Adli muhasebe uzmanı" unvanının mevcut uygulamada olduğu gibi bir sertifika programı sonucu verilmesi yerine sadece TÜRMOB tarafından verilen resmi bir belge ile kazanılmasıdır. YMM'lerin %57,2'lik bir bölümünün de bu görüşe katıldığı tespit edilmiştir. Bağımsız denetçilerinse %55,6'lık bir oranla bu görüşü YMM'lere göre daha az desteklemelerinin muhtemel nedeni katılımcı firmaların SPBDYK olmalarıdır. Ancak resmi bir belge ile piyasada kabul görecektir olan adli muhasebe mesleği belirli kriterlere sahip olmayı gerektirdiği için meslek için yeterlilik belgesi de belirli koşulları sağladıktan sonra verilmelidir. Eğitim ve staj yapılması diğer muhasebe konularında olduğu gibi ilk koşuldur ancak alınan eğitimlerin yeterliliğinin de bir sınavla ölçülmesi gerekmektedir. Bu açıdan SMMM ve YMM sınavlarında olduğu gibi Adli muhasebe uzmanı unvanına sahip olunması için Maliye Bakanlığının gözetiminde bir sınav yapılması gerekmektedir. Ancak bu düşünce gerek YMM'ler gerekse bağımsız denetçilerden büyük ilgi görmemiştir. Genel olarak çoğu birey üzerinde sınav kelimesinin bile yarattığı stres düşünülünce bu sonuçlar olağandır. Adli muhasebe mesleği için gerekli bir diğer nitelik ise deneyim sahibi olmaktır. Çünkü hiçbir teorik bilgi uygulamanın önüne geçememektedir. Bu açıdan adli muhasebe mesleğini yapabilmek için 10 yıl denetim mesleğinde deneyim şartı getirilmelidir. Bu görüş bağımsız denetçilerin %61,1'i tarafından kabul görürken, YMM'lerin sadece

%21,7'si bu görüşü desteklemiştir. Bunun nedeni ise YMM olmak için en az 10 yıl mesleki deneyim koşulunu sağlayan YMM'lerin, bir 10 yıl daha adli muhasebeci olmak için beklmeleri gerekeceğini düşünmeleridir. Ancak adli muhasebe mesleğinin gelecek anlamda uygulanabilmesi için bu alanda deneyim sahibi olmak ayrı bir öneme sahiptir.

4.6. ADLİ MUHASEBE MESLEĞİNİN GEREKTİRDİĞİ BİLGİ VE YETENEKLER İLE MEVCUT MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ BİLGİ VE YETENEKLERİNİN KARŞILAŞTIRILMASI

Bu bölümde adli muhasebe mesleğinin uygulanması için gerekli literatürde kabul görmüş olan bilgi ve yeteneklere Türkiye'deki YMM ve bağımsız denetçilerin ne ölçüde önem verdikleri ve bir bakıma öz değerlendirme yapılması sağlanarak katılımcıların söz konusu bilgi ve yeteneklere ne ölçüde sahip oldukları değerlendirilmektedir. Bu kısımda incelenen bilgi ve yeteneklere yönelik karşılaştırma yapılabilmesi amacıyla AICPA (2009)'dan yararlanılmıştır. AICPA (2009)'un sonuçlarına ilişkin ayrıntılı bilgiler, Tablo 1.5. ve Tablo 1.6.'da yer almaktadır. Söz konusu araştırmada adli muhasebe mesleği için gereken bilgi ve yetenekler önem sırasına göre 3.11'de özet bir şekilde yer almaktadır. Tablo 3.11.'de yer alan yüzdeler AICPA'nın anketine katılan avukat, mali müşavir ve akademisyenlerin görüşlerinin ortalamaları alınarak oluşturulmuştur.

Tablo 3.11: Adli Muhasebeci Olmak için Gerekli Bilgi ve Yetenekler (AICPA-2009)

	<i>Ortalama Yüzde</i>
Hile Tespiti	63%
Stratejik Düşünmek	54%
Görüşme / Sorgulama Yeteneği	49%
Mesleki Standartlara Hakimiyet	48%
Sözlü İletişimde Etkinlik	44%
Araştırmacılık Yeteneği	41%
Tanıklık ve Hukuki Prosedürler	40%
Güçlü Araştırmacılık Sezgileri	33%
Özel Teknik Beceriler	32%
Anlaşmazlıkları Çözme ve Uzlaştırma	12%
Kanun ve Mevzuat bilgisi	5%

Bu çalışmada ise aynı sorular ülkemize uyarlanarak YMM şirketlerine SPBDYK'na yöneltilmiş ancak önem derecelerinin yanı sıra mevcut uygulamacıların yeterlilik dereceleri de sorgulanmıştır. Bu çalışmaya ait analiz sonuçları Tablo 3.12.'deki gibidir:

Tablo 3.12.: Adli Muhasebe Mesleğinin Gerekthirdiği Bilgi Ve Yetenekler İle Mevcut Muhasebe Meslek Mensuplarının Bilgi Ve Yeteneklerinin Karşılaştırılması

<i>Önemlilik Yüzdesi</i>		<i>Adli Muhasebecilerde Bulunması Gereken Bilgi Ve Yetenekler</i>	<i>Yeterlilik Yüzdesi</i>	
YMMŞ	SPBDYK		YMMŞ	SPBDYK
100	100	Hile Tespit Yöntemleri Bilgisi	7,1	0
100	100	Görüşme / Sorgulama Teknikleri Bilgisi	14,3	0
100	100	Denetim Standartlarına Hakimiyet	21,4	11,1
100	100	Kanun ve Mevzuat bilgisi	35,7	77,8
100	100	Araştırmacılık Becerisi	21,4	11,1
92,9	100	Stratejik Düşünebilme Becerisi	21,4	0
92,9	100	Güçlü Araştırmacılık Sezgileri	21,4	0
92,9	100	Bilgi Teknolojilerine Hakimiyet	21,4	0
100	88,9	Muhasebe Standartlarına Hakimiyet	42,9	16,7
100	88,9	Etkin İletişim Kurabilme Becerisi	21,4	22,2
85,7	100	Hukuki Prosedürlere Hakimiyet	21,4	22,2
100	77,8	Muhasebe Paket Programlarına Hakimiyet	57,1	33,3
100	72,2	Anlaşmazlıkları Çözme ve Uzlaştırma Becerisi	7,1	22,2
92,9	72,2	İstatistik Bilgisi	28,6	11,1
71,4	88,8	Yönetim Sistemleri Bilgisi	28,5	0

Tablo 3.12.'de adli muhasebecilerde bulunması gereken bilgi ve yetenekler, YMM ve bağımsız denetçilerin görüşlerine dayanarak tespit edilen önem sırası ile yer almaktadır. Araştırmada elde edilen bu sonuçlar incelendiğinde, AICPA'nın çalışmasındaki sonuçlara göre önemli ölçüde yüksek oldukları görülmektedir. Ancak her iki çalışmada da en önemli nitelik, hile tespit yöntemleri bilgisidir. AICPA'nın çalışmasında %63'lük bir bölüm bu görüşe sahipken ülkemizde yapılan çalışmada gerek YMM'lerin gerekse bağımsız denetçilerin tamamının bu görüşü savunduğu belirlenmiştir. Bu sonuca ulaşılmasında hile ve yolsuzlukların tespitinde mevcut denetim sisteminin yetersiz olmasının etkisi de bulunmaktadır. Ülkemizde mevcut denetim sisteminin, hile ve yolsuzlukların tespitinde yetersiz olması ile hile tespit yöntemleri bilgisinin gerekliliği arasında istatistiksel olarak da anlamlı bir ilişki bulunup bulunmadığını test etmek için öncelikle verilerin normalliğini

ölçen Kolmogorov- Simirnov Testi yapılmış ve değişkenlerin anlamlılık düzeyi $< 0,05$ olduğu için verilerin normal dağılıma sahip olmadığı dolayısıyla parametrik olmayan bir hipotez testinin uygulanması gerektiği sonucuna ulaşılmıştır. Bunun üzerine istenen amaca uygun olarak Ki-Kare Bağımsızlık Testi yapılmıştır. Bu test iki yada daha fazla değişkenin arasında anlamlı bir ilişki olup olmadığını ölçmektedir. Bu testin sonuçları Tablo 3.13’de yer almaktadır

Tablo 3.13: Mevcut Denetim Sisteminin Hile ve Yolsuzlukların Tespitinde Yetersiz Olması ile Hile Tespit Yöntemleri Bilgisinin Gerekliliği Arasındaki İlişki (Ki-Kare Testi)

Anlamlılık (sig.) Değeri	
Pearson Chi-Square	,041

Tablo 3.13’den anlaşılabacağı üzere anlamlılık düzeyi $< 0,05$ olduğu için mevcut denetim sisteminin hile ve yolsuzlukların tespitinde yetersiz olması ile hile tespit yöntemleri bilgisinin gerekliği arasında anlamlı bir ilişki olduğu söylenebilmektedir. Bununla birlikte ankete katılan bağımsız denetçilerin hiçbirisi ve YMM’lerinse sadece %7,1’i hile tespit yöntemleri konusunda mevcut meslek mensuplarının yeterli olduğunu düşünmektedirler. Bu nitelik aynı zamanda önem derecesi ile yeterlilik derecesi arasında en büyük farka sahip olan niteliktir.

Araştırmada hem YMM’lerin hem de bağımsız denetçilerin tamamının önemli gördüğü diğer nitelikler: görüşme ve sorgulama teknikleri bilgisi, denetim standartlarına hakimiyet, kanun ve mevzuat bilgisi ve araştırmacılık becerisi olarak sıralanabilmektedir. AICPA’nın araştırmasında ise bu niteliklerden sadece kanun ve mevzuat bilgisi %5’lik gibi düşük bir oranda önemli görülmüştür. Oysa ülkemizde bu nitelik önemli görülmekle birlikte mevcut meslek mensuplarının bağımsız denetçiler (%77,8) tarafından yeterli görüldüğü tek konudur. YMM’lerin %35,7’si de bu konuda mevcut meslek mensuplarını yeterli görmektedirler. Görüşme ve sorgulama teknikleri bilgisi, denetim standartlarına hakimiyet ve araştırmacılık becerileri ise adli muhasebe mesleği için taşıdıkları önemin yanı sıra ne yazık ki ülkemizde yeterli görülmemektedirler.

Stratejik Düşünebilme Becerisi AICPA’nın araştırmasında ikinci sırada yer almakla birlikte (%54) ülkemizde yapılan araştırmada bu yetenek ortalama %96,2 ile çok daha önemli görülmektedir. Güçlü araştırmacılık sezgilerinin varlığı ile bilgi teknolojilerine

hakimiyet de bu nitelikte aynı öneme sahiptirler. Ancak her üç yetenek de tüm katılımcılar tarafından yetersiz bulunmuştur. “Muhasebe standartlarına hakimiyet, etkin iletişim kurabilme becerisi, hukuki prosedürlere hakimiyet, muhasebe paket programlarına hakimiyet, anlaşmazlıkları çözme ve uzlaştırma becerisi, istatistik bilgisi ve yönetim sistemleri bilgisi” de sırasıyla YMM ve bağımsız denetçiler tarafından adli muhasebeci olmak için önemli görülen bilgi ve yeteneklerdir. Ancak bu yeteneklerden sadece %42,9’luk bir oranla muhasebe standartlarına hakimiyet ve %57,1’lik bir oranla muhasebe paket programlarına hakimiyet konularında mevcut meslek mensupları YMM’ler tarafından yeterli görülmektedir. Bağımsız denetçilerin çoğunluğu ise tüm bu konularda mevcut meslek mensuplarını yetersiz olarak değerlendirmektedir.

5. ARAŞTIRMADA ELDE EDİLEN BULGULARIN DEĞERLENDİRİLMESİ

YMM şirketleri ile SPBDYK üzerinde, adli muhasebe mesleğinin Türkiye’deki mevcut durumunu ve mesleğin ülkemizdeki gelişimini saptamaya yönelik olarak yapılan bu araştırmada öncelikle, mesleğin henüz daha yeni gündeme gelmeye başlaması nedeniyle denetim mesleğinin ülkemizdeki uygulamacıları olan SPBDYK ve YMM şirketlerinin ne ölçüde adli muhasebe mesleğinin farkında oldukları değerlendirilmiştir. Bu değerlendirmelere göre adli muhasebe konusunda %21,4’lük bir farkla YMM’lerin daha fazla seminer ve sertifika programları aracılığı ile eğitim almalarına karşın bağımsız denetçilerin YMM’lere göre adli muhasebe konusunda daha fazla bilgi sahibi oldukları tespit edilmiştir. Ayrıca adli muhasebe ile ilgili yeterli bilgiye sahip olduğunu düşünen YMM’lerin sadece sertifika alanlarla sınırlı olması konuyla ilgili düzenlenen seminerlerin adli muhasebe eğitimi konusunda yeterince etkin olmadıklarını göstermektedir. Bununla birlikte gerek YMM’lerin gerekse bağımsız denetçilerin ortalama %74,6’lık önemli bir bölümü ülkemizde adli muhasebe mesleğine ihtiyaç duyulduğunu düşünmektedirler. Bu ihtiyacın en temel sebebi ise mevcut denetim sisteminin yetersizliği olarak görülmektedir.

Adli muhasebeye ihtiyaç duyduğu belirlenen YMM şirketlerinin ve SPBDYK’nın daha çok hangi konularda bu mesleğe ihtiyaç duyduklarının belirlenmesi mesleğin ülkemizdeki gelişimi için önemli olacağından araştırmamız kapsamında analiz edilmiştir. Araştırmaya dahil edilen konular rastgele seçilmemiş olup, literatürde kabul görmüş ve

AICPA'nın 2009 yılında ABD'de yaptığı kapsamlı araştırmada değerlendirmeye aldığı konulardır. Analiz sonuçlarına göre ülkemizde genel olarak adli muhasebe mesleğine ihtiyaç olduğunu düşünmelerine rağmen YMM şirketlerinin kendi çalışmaları dahilinde, adli muhasebe hizmetlerine bağımsız denetçilerden daha az ihtiyaç duydukları tespit edilmiştir. Bunun en temel nedeni SPBDYK'ın sermaye piyasasında işlem gören büyük ölçekli işletmeleri UDS'lere göre denetlemekle yükümlü olması, YMM'lerin tasdik görevlerinin kapsamının ise daha kısıtlı kalmasıdır. Bununla birlikte her iki grubun da adli muhasebe hizmetlerine en çok ihtiyaç duydukları konular hile ve yolsuzlukların tespit edilmesi ve engellenmesidir. Daha önceden AICPA'nın yapmış olduğu araştırmada da aynı sonuca ulaşılmıştır.

Adli muhasebe mesleğine yönelik ihtiyaç belirlendikten sonra adli muhasebe mesleğinin ülkemizdeki mevcut durumu ortaya konulmaya çalışılmıştır. Bu amaçla mevcut duruma ilişkin sorular gruplandırılarak 3 temel grup belirlenmiştir. Bu gruplar aşağıdaki gibidir:

- Faktör 1: Ülkemizde adli muhasebe mesleğinin uygulanmaya başlamasına yönelik altyapının yeterliliği
- Faktör 2: Ülkemizde mevcut denetim sisteminin yeterliliği
- Faktör 3: Ülkemizdeki adli muhasebe eğitiminin yeterliliği

Yapılan analiz sonucunda ise ülkemizde mevcut denetim sisteminin, adli muhasebe mesleğinin uygulanmaya başlamasına yönelik altyapının ve adli muhasebe eğitiminin YMM ve bağımsız denetçiler tarafından yetersiz bulunduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Adli muhasebe mesleğine ülkemizde duyulan ihtiyacın yanında mesleki formasyonun yetersiz olması, mesleğin geliştirilmesinin gerekliliğini göstermektedir. Bu amaçla çalışmada adli muhasebenin gelişimine yönelik öneriler getirilmiş ve bu öneriler YMM şirketleri ile SPBDYK tarafından değerlendirilmiştir. Değerlendirme sonuçlarında, YMM ve bağımsız denetçiler arasında görüş farklılıkları olduğu tespit edilmiştir. Bağımsız denetçilerin adli muhasebe mesleğinin mevcut muhasebe mesleğini daha saygın bir yere getireceğini düşünmeleri nedeniyle mesleğin gelişimine yönelik önerilere büyük ölçüde katıldıkları, YMM'lerinse mesleğin gelişimine yönelik büyük beklentilere sahip olmadıkları ve ortalama cevaplar verdikleri görülmüştür. Bağımsız denetçilerin tamamı

mesleğin gelişimi için ilk adli muhasebe mesleğine yönelik yüksek lisans programlarının oluşturulmasının gerektiğini düşünmektedirler. Adli muhasebe mesleğinin mevcut durumdaki gibi sadece seminer veya sertifika programları ile verilmesinin yetersiz olduğu düşüncesinden hareketle yüksek lisans programlarının oluşturulmasının gerekli olduğu söylenebilir. Ayrıca lisans düzeyinde veya yetkili özel kuruluşlar tarafından verilebilecek olan eğitimler de bağımsız denetçiler tarafından yüksek düzeyde kabul gören önerilerdir. Bununla birlikte adli muhasebe eğitiminin gelişimi YMM'ler açısından ilk sıralarda yer almamaktadır.

Adli muhasebe eğitiminin devamı niteliğinde sayılan mesleki stajın zorunlu olması ise bağımsız denetçilerin önem verdiği bir diğer konudur. Bağımsız denetçilerin %88,9'luk büyük bir bölümü adli muhasebe uzmanı unvanına sahip olunması için bir bağımsız denetim firmasında en az iki yıl staj zorunluluğunun bulunması gerektiği görüşündedirler. Ancak mesleğin kapsamına dava sürecine ilişkin adli incelemeler de dahil olduğundan Kriminal Polis Laboratuvarlarında da en az bir yıl staj zorunluluğunun bulunması yine bağımsız denetçiler tarafından desteklenmektedir. YMM'ler ise dava desteği ve uzman tanıklık hizmetleri açısından geniş bir hukuk bilgisi gerektiren adli muhasebe mesleği için staj konusunda en büyük ihtiyacın hukuk alanında olduğu düşüncesiyle hukuk bürosunda staj zorunluluğunun bulunması görüşüne %64,3'lük önemli bir oranla katılmışlardır.

Adli muhasebe mesleğinin ülkemizde geçerliliğe sahip olması açısından yapılması gereken en temel eylem ise adli muhasebe mesleğinin 3568 no'lu meslek yasası ile düzenlenmesi olmalıdır. Gerek bağımsız denetçiler gerekse YMM'ler bu görüşü ortalama %70'lik bir oranda desteklemektedirler. Bunun nedeni adli muhasebe mesleğinin ancak bu ve benzeri bir düzenleme ile uygulamada kabul görecektir. Mesleğin uygulamaya geçirilmesi açısından önem arz eden bir diğer görüş adli muhasebe mesleğinin uzman tanıklık ve dava desteği hizmetlerinin etkinliği için Hukuk Muhakemesi Kanununa yeni düzenlemeler getirilmesidir. Çünkü kanunlarda yer almadığı sürece adli muhasebe mesleğinin kapsadığı hiçbir faaliyet geçerli sayılmayacaktır. Bağımsız denetçilerin %88,9'u da bu görüşe katılmaktadırlar.

Adli muhasebe mesleğinin uygulamada resmîyete sahip olması açısından önemli bir husus da, "Adli muhasebe uzmanı" unvanının mevcut uygulamada olduğu gibi bir sertifika

programı ile verilmesi yerine sadece TÜRMOB tarafından verilen resmi bir belge ile kazanılmasıdır.

Araştırmanın son bölümünde ise adli muhasebe mesleğinin uygulanması için gerekli olan bilgi ve yeteneklere Türkiye'deki YMM ve bağımsız denetçilerin ne ölçüde önem verdikleri ve bir bakıma öz değerlendirme yapılması sağlanarak katılımcıların söz konusu bilgi ve yeteneklere ne ölçüde sahip oldukları tesbit edilmeye çalışılmıştır. Araştırmada elde edilen sonuçlar incelendiğinde, YMM ve bağımsız denetçilerin tamamı tarafından en önemli görülen nitelik, hile tespit yöntemleri bilgisi olarak belirlenmiştir. Bu sonuca ulaşılmasında hile ve yolsuzlukların tespitinde mevcut denetim sisteminin yetersiz olmasının etkisi bulunmaktadır. Buna paralel olarak ankete katılan bağımsız denetçiler ve YMM'ler tarafından mevcut meslek mensuplarının en yetersiz olduğu konu yine hile tespit yöntemleri olarak belirlenmiştir.

Araştırmada hem YMM'lerin hem de bağımsız denetçilerin tamamının önemli gördüğü diğer nitelikler: görüşme ve sorgulama teknikleri bilgisi, denetim standartlarına hakimiyet, kanun ve mevzuat bilgisi ve araştırmacılık becerisi olarak sıralanabilmektedir. Ancak bu konulardan bağımsız denetçiler tarafından mevcut meslek mensuplarının yeterli görüldüğü tek konu, kanun ve mevzuat bilgisidir. Adli muhasebe mesleğinin gerektirdiği hemen hemen tüm niteliklerde mevcut meslek mensuplarının yetersiz olması araştırmanın üçüncü bölümünde tespit edilen mevcut denetim sisteminin yetersiz bulunduğu sonucunu da desteklemektedir.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Küreselleşmeyle birlikte denetim mesleğinde de giderek karmaşık hale gelen işlemlerin denetlemesi, farklı ülkelerin mevzuatlarının öğrenilmesi, küresel piyasalarda risk yönetimi, etkin teknoloji kullanımı ve yeni finansal ölçümlerin sunulması gibi pek çok alanda gelişim ihtiyacı ortaya çıkmıştır. Özellikle küresel etkili şirket skandalları sonrasında denetim mesleğinin kapsamı yeniden gözden geçirilmiş ve denetimde yeni uzmanlık alanları oluşmaya başlamıştır. Bu uzmanlık alanlarından son zamanlarda en çok dikkat çeken ve kapsam açısından denetim mesleğinden en farklı olanı ise şüphesiz adli muhasebe mesleğidir.

Adli muhasebe, özellikle yargı sürecindeki çeşitli uyuşmazlıklara ve finansal suçlara çözüm getirmek amacıyla başta muhasebe ve hukuk olmak üzere pek çok bilim dalındaki bilgi ve yeteneklerin bir araya getirilmesine dayanan bir bilim dalıdır. Adli muhasebe, bilim ve hukukun bir arada ve paralel olarak hareket etmesini sağlayarak gerçeklerin ortaya çıkarılmasını ve olası suçların azaltılmasını daha kolay hale getirmektedir. Adli muhasebecilik mesleği ise pek çok uzmanlık alanını bünyesinde bulunduran geniş kapsamlı bir meslek olup, sürekli olarak büyüyen ve karmaşık hale gelen işletmelerde yaşanan hile ve yolsuzlukların küresel boyutlarda etkilerini göstermesiyle birlikte her geçen gün daha çok yaygınlaşan ve önemi giderek artan bir muhasebe uzmanlık alanıdır. Rakamların ötesini irdeleyerek suçları öngörmek temeline dayanan adli muhasebecilik mesleği, kapsadığı hile denetimi, dava desteği ve uzman tanıklık hizmetleri ile sadece ticari suçlarla sınırlı kalmadan cinayet vb. ağır ceza davalarından, boşanma gibi asliye hukuk davalarına kadar geniş bir çalışma alanına sahiptir.

1980’li yıllardan itibaren başta ABD ve Kanada olmak üzere pek çok gelişmiş ülkede hızla yaygınlaşan adli muhasebecilik mesleği Türkiye’de aynı gelişimi henüz gösterememiştir. Meslekle ilgili herhangi bir düzenlemenin henüz bulunmadığı ülkemizde adli muhasebe konusuna uygulamacıların ilgisi son birkaç yılda kendini göstermeye başlamıştır. Bu ilginin en temel sebebi de İSMMMO tarafından ilk defa 2009 yılında başlatılan “Bağımsız Adli Muhasebe Uzmanı Programı”dır. Pek çok uygulamacının bu program sayesinde adli muhasebe konusunu duyduğu bilinen bir gerçektir. Ülkemizde adli

muhasabe mesleğinin gelişimine yönelik olarak yaşanan bir diğer önemli gelişme de 6100 sayılı HMK’da “Bilirkişilik” ve “Uzman Görüşü” kavramlarının birbirinden ayrılmasıdır. Adli muhasabe mesleğinin kapsamında yer alan uzman tanıklık faaliyetinin içeriği ile birebir aynı olan HMK’nın “uzman görüşü” maddesi, gerek ülkemizin yargı sürecine sağladığı katkı gerekse adli muhasabe mesleğin uygulamaya geçişini kolaylaştırması açısından atılan önemli bir adımdır. Ancak bu gelişmelerin hiçbiri mesleğin uygulanmaya başlanabilmesi açısından yeterli değildir.

Bu açıdan ülkemizde adli muhasabe mesleğinin mevcut durumu ve adli muhasabe mesleğine duyulan ihtiyaç göz önünde bulundurularak hazırlanan bu çalışmada denetim mesleğinin ülkemizdeki uygulayıcıları olan YMM şirketleri ile SPBDYK’nın görüşleriyle adli muhasabe mesleğinin farkındalık düzeyi, mesleğin ülkemizdeki mevcut durumu, mesleğe ihtiyaç duyulan alanlar değerlendirilerek mesleğin ülkemizdeki gelişimine yönelik öneriler getirilmiştir.

Bu değerlendirmelere göre öncelikle Adli muhasabe konusunu YMM’lerin yaklaşık yarısının daha önce hiç duymadıkları tespit edilmiştir. Bağımsız denetçilerinse tamamı adli muhasabe ifadesini duymakla birlikte sadece yaklaşık %40’ı yeterli düzeyde bilgi sahibi olduklarını belirtmişlerdir. Bu durum ülkemizde adli muhasabe mesleğinin henüz uygulamada yaygınlaşmadığının bir göstergesidir. Bununla birlikte mevcut meslek mensupları adli muhasabe mesleğine yeterli ilgiyi göstermemelerine rağmen yaklaşık %75’lik önemli bir oranda adli muhasabe mesleğine ülkemizde büyük bir ihtiyacın olduğunu düşünmektedirler. Bu görüş ülkemizde henüz meslekle ilgili doğru bir tanıtım politikasının oluşturulmadığını göstermektedir. Köklü bir mesleğin yerleşmesi ne yazık ki bireysel çabalarla mümkün olamamaktadır. Bu nedenle akademik çevre tarafından verilen seminerler ve İSMMM tarafından verilen sertifika programı mesleğin ülkemizdeki gelişimi açısından kesinlikle yeterli değildir.

Mesleğin ülkemizde geliştirilmesi ve yaygınlaştırılması açısından belirlenmesi gereken bir konu da adli muhasabe hizmetlerine daha çok hangi alanlarda ihtiyaç duyulduğudur. Bu alanların belirlenmesindeki en temel amaç mesleğin uygulama hayatına geçişinde meslek mensuplarının üzerinde yoğunlaşacağı çalışma konularının tespit edilmesidir. Özellikle bağımsız adli muhasebeciler, kendi tanıtımlarını yaparken söz konusu konulardaki uzmanlıklarına vurgu yaparak daha fazla iş olanakları

yaratabilmektedirler. Yapılan değerlendirmede YMM şirketlerinin, adli muhasebe hizmetlerine bağımsız denetçilerden daha az ihtiyaç duydukları tespit edilmiştir. Bunun en temel nedeni SPBDYK'ın sermaye piyasasında işlem gören büyük ölçekli işletmeleri UDS'lere göre denetlemekle yükümlü olması, YMM'lerin tasdik görevlerinin kapsamının ise daha kısıtlı kalmasıdır. Ayrıca YMM'lerin %50'sinin adli muhasebe kavramı ile ilgili bir fikre sahip olmadıkları da unutulmamalıdır. Sonuçlar incelendiğinde adli muhasebe hizmetine en çok hile ve yolsuzlukların tespit edilmesi ve engellenmesi konularında ihtiyaç duyulduğu tespit edilmiştir. İhtiyaç duyulan bir diğer alansa bilgisayar destekli adli incelemelerdir. Hile ve yolsuzlukların büyük bir bölümünün artık bilgisayar teknolojileri aracılığı ile gerçekleşmesi nedeniyle söz konusu hile ve yolsuzlukların tespit edilmesinde de yine bilgisayar teknolojilerine ihtiyaç duyulmaktadır. Oysa çoğu meslek mensubu sadece temel düzeyde bilgisayar kullanabilmektedir.

Adli muhasebe mesleğine yönelik ihtiyaç belirlendikten sonra adli muhasebe mesleğinin ülkemizdeki mevcut durumu ortaya konulmaya çalışılmıştır. Bu amaçla mevcut duruma ilişkin sorular; ülkemizde adli muhasebe mesleğinin uygulanmaya başlamasına yönelik altyapının yeterliliği, ülkemizde mevcut denetim sisteminin yeterliliği ve ülkemizdeki adli muhasebe eğitiminin yeterliliği olmak üzere üç grupta toplanmıştır. Yapılan analizler sonucunda ülkemizde mevcut denetim sisteminin, adli muhasebe mesleğinin uygulanmaya başlamasına yönelik altyapının ve adli muhasebe eğitiminin YMM ve bağımsız denetçiler tarafından yetersiz bulunduğu söylenebilmektedir.

Bu yetersizlik nedeniyle çalışmada mesleğin gelişimine yönelik yapılan literatür incelemelerine dayanak önerilerde bulunulmuş ve YMM ve bağımsız denetçilerin görüşleri alınmıştır. Yapılan değerlendirme sonucunda Bağımsız denetçilerin adli muhasebe mesleğinin mevcut denetim mesleğini daha saygın bir yere getireceğini düşünerek mesleğin gelişimine yönelik önerilere büyük ölçüde katıldıkları, YMM'lerinse mesleğin gelişimine yönelik büyük beklentilere sahip olmadıkları ve ortalama cevaplar verdikleri görülmüştür. Ayrıca YMM'lerin en çok ilgi gösterdikleri önerilerin daha çok uygulamaya geçişle ilgili oldukları tespit edilmiştir. Bunun nedeni YMM'lerin adli muhasebe konusuyla ilgili yeterli bilgiye sahip olmamaları ve buna paralel olarak altyapı hazırlanmadan da mesleğin birkaç düzenleme ile uygulanabileceğini düşünmeleridir. Ancak mevcut meslek mensupları adli muhasebe mesleğinin sahip olması gereken

niteliklere önemli ölçüde sahip değildir ve bu niteliklerin kazanılması birkaç aylık programlarla da sağlanamamaktadır.

Adli muhasebe mesleğinin ülkemizdeki gelişimine yönelik olarak getirilen öneriler aşağıdaki gibi sıralanabilmektedir:

- Adli muhasebe eğitimin sadece seminer veya sertifika programları ile verilmesinin yeterli olmaması nedeniyle adli muhasebe mesleğine yönelik lisans ve yüksek lisans programlarının oluşturulması mesleğin gelişimi için önemli bir yere sahiptir. Adli muhasebe eğitiminde köklü bir gelişim sağlanmadan meslek gerçek anlamda oluşamayacaktır.

- Adli muhasebe mesleğinin teorik eğitimin yanı sıra pratikte de sağlanması gerekmektedir. Bu nedenle mesleğin ön koşulu olarak adli muhasebe alanında staj zorunluluğu bulunması gerekmektedir. Ancak ülkemizde henüz adli muhasebe hizmetinin verilmediği düşünüldüğünde bir bağımsız denetim firmasında en az iki yıl staj zorunluluğunun yanı sıra kriminal polis laboratuvarlarında ve hukuk bürolarında da en az bir yıl staj zorunluluğunun bulunması gerekmektedir.

- Adli muhasebe mesleğinin ülkemizde geçerliliğe sahip olması açısından yapılması gereken ilk eylem ise adli muhasebe mesleğinin 3568 no'lu meslek yasası ile düzenlenmesi olmalıdır. Bu düzenleme adli muhasebenin ülkemizde bir meslek haline dönüşmesi ve uygulamada kabul görmesi açısından da önem taşımaktadır.

- Mesleğin uygulamaya geçirilmesi açısından önem arz eden bir diğer görüş adli muhasebe mesleğinin uzman tanıklık ve dava desteği hizmetlerinin etkinliği için Hukuk Muhakemesi Kanununa yeni düzenlemeler getirilmesidir. Çünkü kanunlarda yer almadığı sürece adli muhasebe mesleğinin kapsadığı hiçbir faaliyet geçerli sayılmayacaktır.

- Adli muhasebe mesleğinin uygulamada resmiyete sahip olması için adli muhasebe uzmanı unvanının mevcut uygulamada olduğu gibi bir sertifika programı sonucu verilmesi yerine sadece TÜRMOB tarafından verilen resmi bir belge ile kazanılması gerekmektedir. Ancak resmi bir belge ile piyasada kabul görececek olan adli muhasebe mesleği belirli kriterlere sahip olmayı gerektirdiği için mesleğe yönelik yeterlilik belgesi de belirli koşulları sağladıktan sonra verilmelidir. Eğitim ve staj yapılması diğer muhasebe mesleklerinde olduğu gibi ilk koşuldur ancak alınan eğitimlerin yeterliliğinin de bir sınavla ölçülmesi gerekmektedir. Bu açıdan SMMM ve YMM sınavlarında olduğu gibi adli

muhasebe uzmanı unvanına sahip olunması için Maliye Bakanlığının gözetiminde bir sınav yapılması gerekmektedir.

- Adli muhasebe mesleği için gerekli bir diğer nitelik ise deneyim sahibi olmaktır. Çünkü hiçbir teorik bilgi uygulamanın önüne geçememektedir. Bu açıdan adli muhasebe mesleğini yapabilmek için en az 10 yıl denetim mesleğinde deneyim şartı getirilmelidir.

Sonuç olarak adli muhasebe mesleğine yönelik tüm yetersizlikler göz önünde bulundurulduğunda mesleğin ülkemizde gerçek anlamda uygulanabilmesi için başta eğitim olanakları olmak üzere kapsamlı bir alt yapı hazırlığının tamamlanması gerektiği söylenebilmektedir. Bu koşullar tamamlanmadan mevcut meslek mensuplarının sadece birkaç aylık eğitimlerle adli muhasebe uzmanı belgesine sahip olmaları mesleğin sadece kağıt üzerinde bir isim olarak kalmasına ve amacından uzaklaşmasına neden olacaktır. Bu açıdan mesleğe yönelik lisans ve yüksek lisans seviyesinde programlar oluşturarak, staj imkanları yaratarak, meslek yasası ve ilgili kanunlarla mesleğin tüm ilkelerinin somutlaştırılmasını sağlayarak ülkemizde muhasebe mesleğini daha saygın bir yere getireceği düşünülen adli muhasebe mesleğinin etkin bir şekilde gelişimi sağlanacaktır.

KAYNAKLAR

Kitaplar

- AICPA, **Serving as an Expert Witness or Consultant**, FVS Practice Aid 10-1, American Institute of Certified Public Accountants, Inc. New York, 2010
- AKTAN Coşkun Can, **Yolsuzlukla Mücadele Stratejileri**, Hak-İş Yayınları, Ankara, 2001
- AKYOL Şener, **Borçlar Kanunu**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1996
- ALBRECHT W. Steve – Conan C. ALBRECHT – Chad ALBRECHT – Mark F. ZIMBELMAN, **Fraud Examination**, Third Edition, Cengage Learning, Inc, USA, 2011
- ALTUĞ Osman, **Muhasebe-Hukuk İlişkileri**, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 1999
- ARDIÇ Oğuzhan – Emel ERSOL, **Borçlar Hukuku**, 5.Basım, Agon Bilgi Akademisi, Ankara, 2007
- ARLI Mine – NAZİK Hamil, **Bilimsel Araştırmaya Giriş**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2001
- BEYAZITLI Ercan, “Türkiye’de Muhasebe Eğitimi”, **Gelecek Yüzyılda Muhasebe Eğitimi**, Ed. Recep Pekdemir, TÜRMOB Yayınları, No. 139, Ankara, 2000
- BELL Susan, **Encyclopedia of Forensic Science**, Revised Edition, Facts On File Inc., USA, 2008
- BERKMAN A. Ümit, **Az gelişmiş Ülkelerde Kamu Yönetiminde Yolsuzluk ve Rüşvet**, TODAİE Yayınları, Ankara, 1983
- BİRİNCİOĞLU İsmail, “Adli Belge İncelemesinin Tarihçesi, Yazının Anatomisi - Nöro-Fizyolojisi” **Adli Belge İncelemesi** Ed. Faruk Aşıcıoğlu, Beta Yay., İstanbul, 2005
- BOZKURT Nejat, **Muhasebe Denetimi**, Alfa Yayınevi, İstanbul, 1998
- BOZKURT Nejat, **İşletmelerin Kara Deliği: Hile, Çalışan Hileleri**, Alfa Basım Yayınları, İstanbul, 2009
- BRENNER John C., **Forensic Science An Illustrated Dictionary**, CRC Pres, USA, 2004
- CASEY Eoghan - Curtis W. ROSE, “Forensic Analysis”, **Handbook of Digital Forensics and Investigation**, Ed. Eoghan Casey, Academic Press, USA, 2010, (pp.21-62)

- CEMALCILAR Özgöl – Saime ÖNCE, **Muhasebenin Kuramsal Yapısı**, Anadolu Üniversitesi Yayınları, No:1093, Eskisehir, 1999
- CENDROWSKI, Harry – James MARTIN - Louis W. PETRO, **The Handbook Of Fraud Deterrence**, John Wiley & Sons, Inc, USA, 2007
- CEVİZCİ Ahmet, **Etiğe Giriş**, 2. Baskı, Paradigma Yayınları, İstanbul, 2008
- CHAFUEN Alejandro - Eugenio GUZMAN, “Economic Freedom and Corruption”, **In 2000 Index of Economic Freedom**, Ed. Gerald O’Driscoll Jr. - Kim Holmes - Melanie Kirkpatrick, Heritage Foundation Press, USA, 2000, (pp.51-63)
- CLARK Franklin– Ken DİLİBERTO, **Investigating Computer Crime**, CRC Press, 1996, USA
- CRUMBLEY D. Larry – Lester E. HEİTGER - G. Stevenson SMİRTH, **Forensic and Investigative Accounting**, Third ed.,CCH Incorporated, USA, 2007
- ÇALGAN Erkan - Erkan MENTEŞE - Fatma İŞİLOĞLU - M.Vefa TOROSLU - Mukaddes ÖZCAN - Nurgöl G. KANPAK - Şükrü SAVAŞ - Zehra J. ONUR - Zekiye AĞCA, **Muhasebe Denetimi**, İSMMMO Yayın No.113, İstanbul, 2008
- DAVİA R.Howard - Patrick C. COGGİNS - John C. WİDEMAN - Joseph t. KASTANTİN, **Management Accountant’s Guide to Fraud Discovery and Control**, John Wiley & Sons Inc., 1992
- DEMİRBAŞ Mahmut – Süleyman UYAR, **Kurumsal Yönetim İlkeleri Ve Denetim Komitesi**, Güncel Yay., İstanbul, 2006
- DEMİRGİL Hakan, “Parametrik Olmayan Hipotez Testleri”, **SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri**, Ed. Şeref Kalaycı, Asil Yay., Ankara, 2008
- DERYAL Yahya, **Türk Hukukunda Bilirkişilik ve Bilirkişi Raporu Örnekleri**, Beta Yay., İstanbul, 2001
- EOGHAN Casey - Keith SEGLEM, “Introduction”, **Handbook Of Computer Crime Investigation: Forensic Tools And Technology**, Ed. Eoghan Casey, Second Ed., Academic Press, USA, 2003, (pp.1-18)
- ERKUŞ Adnan, **Bilimsel Araştırma Sarmalı**, 1. Baskı., Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2005
- EROĞLU Abdullah, “Faktör Analizi”, **SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri**, Ed. Şeref Kalaycı, Asil Yay., Ankara, 2008
- GERSON James S.- John P. BROLLY - Steven L. SKALAK., “The Roles Of The Auditor And The Forensic Accounting Investigator”, **A Guide To Forensic Accounting Investigation**, Ed. Thomas Golden- Steven S. Skalak-Mona Clayton, John Wiley & Sons, INC, USA, 2006, (pp.21-46)

- GOLDEN Thomas W. - Michael T. DYER - Sonya ANDREASSEN, “Working With Attorneys”, **A Guide To Forensic Accounting Investigation**, Ed. Thomas Golden- Steven S. Skalac-Mona Clayton, John Wiley & Sons, INC, USA, 2006, (pp.475-492)
- GORDON Nathan J. – William L. FLEİSHER, **Effective Interviewing and Interrogation Techniques**, Second Ed., Academic Press, USA, 2006
- GÖKÇE Birsen, **Toplumsal Bilimlerde Araştırma**, Savaş Yayınları, Ankara, 1988
- GRİFFİTHS Ian, **New Creative Accounting**, Palgrave Macmillan Press., London, 1995
- GÜÇLÜ Faruk, **Muhasebe Denetimi**, Detay Yayıncılık, Ankara, 2005
- GÜLTEN Selçuk - İlyas KOCAER, **Adli Muhasebe Uygulamaları**, Ankara Ofset, Ankara, 2011
- GÜRBÜZ Hasan, **Muhasebe Denetimi**, Bilim Teknik Yayınları, İstanbul, 1995
- GÜREDİN Ersin, **Denetim ve Güvence Hizmetleri: SMMM ve YMM’lere Yönelik İlkeler ve Teknikler**, 11. Baskı, Arıkan Yay., İstanbul, 2007
- INMAN Keith - Norah RUDİN, **Principles And Practice Of Criminalistics: The Profession Of Forensic Science**, CRC Pres, USA, 2001
- IFAC, **Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants**, International Federation of Accountants New York, 2010
- IRMAK Ramazan - Bülent ÇAĞLAYAN - Gül Arslan KURNAZ - Behçet BAL., **Muhasebenin Genel Esasları Muhasebe Hata ve Hileleri İle Bunların Tespit Yöntemleri ve Hesapların Denetimi**, 1. Baskı, Şafak Matbaacılık, Ankara, 2002
- KAVAL Hasan, **Muhasebe Denetimi: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları**, 2. Baskı, Gazi Kitabevi, 2005
- KENYON Will – Patricia D. TİLTON, “Potential Red Flags And Fraud Detection Techniques”, **A Guide To Forensic Accounting Investigation**, Ed. Thomas Golden- Steven S. Skalac-Mona Clayton, John Wiley & Sons, INC, USA, 2006, (pp.119-160)
- KEPEKÇİ Celal, **Bağımsız Denetim**, Lazer Ofset Matbaa Ltd Şti., Ankara, 1996
- KUNTER Nurullah – Feridun YENİSEY – Ayşe NUHOĞLU, **Muhakeme Hukuku Dalı Olarak Ceza Muhakemesi Kanunu**, 16. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul, 2008
- KÜÇÜKSÖZEN Cemal, **Finansal Bilgi Manipülasyonu, Nedenleri, Yöntemleri, Amaçları, Teknikleri, Sonuçları ve İMKB Şirketleri Üzerine Ampirik Bir Çalışma**, Sermaye Piyasası Kurulu Yayınları, No:183, 2005

- LOEBBECKE Arens, **Auditing: An Integrated Approach**, Eight Ed., Prentice Hall International Inc., 2000
- MALINOWSKI Chris, “The Digital Investigative Unit: Staffing, Training, and Issues”, **Forensic Computer Crime Investigation**, Ed. Thomas A. Johnson, CRC Press, USA, 2005, (pp.21-54)
- MARKMAN Mitchael S.- James E BUCREK - Aron LEVKO - Stephen P.LECHNER – Mark W. HALLER - Robert W. DENNIS - Mona M. CLAYTON - J.Cristopher DINEEN - Gregory SCHAFFER, “Other Dimensions of Forensic Accounting”, **A Guide To Forensic Accounting Investigation**, Ed. Thomas Golden- Steven S. Skalak-Mona Clayton, John Wiley & Sons, INC, USA, 2006, (pp.525-533)
- MESSIER William F., “**Auditing: A Systematic Approach**” The McGraw- Hill Companies Inc., New York, 1997
- MHUD, **Denetim İlke Ve Esasları**, 3. Baskı, Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, Ankara, 2004
- MILLER Frederic R. - David L. MARSTON, “Building A Case: Gathering And Documenting Evidence”, **A Guide To Forensic Accounting Investigation**, Ed. Thomas Golden- Steven S. Skalak-Mona Clayton, John Wiley & Sons, INC, USA, 2006, (pp.423-438)
- MOORE David S., **The Basic Practice of Statistics**, 4th edition, W.H. Freeman and Compony NewYork, 2007
- MULFORD Charles W.- Eugene COMISKEY, **The Financial Numbers Game: Detecting Creative Accounting Practices**, John Wiley&Sons Inc., USA, 2002
- OBERHOLZER Corne, **Quality Management in Forensic Accounting**, Gordon Intitute of Business Science, University of Pretoria, 2002
- ÖNDER Ayhan, **Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler**, 3.Baskı, Beta Yay., İstanbul, 1991
- PEDNEAULT Stephen, **Fraud 101 Techniques and Strategies for Understanding Fraud**, Third Edition, John Wiley & Sons, Inc., USA, 2009
- RANALLO Lawrence F., “Forensic Investigations And Financial Audits: Compare And Contrast”, **A Guide To Forensic Accounting Investigation**, Ed. Thomas Golden- Steven S. Skalak-Mona Clayton, John Wiley & Sons, INC, USA, 2006, (pp.109-118)
- REZAEE Zabihollah, **Financial Statement Fraud – Prevention and Detection**, John Wiley & Sons, Inc. New York, 2002
- SEDDON Ayn Embar- Allan D. PASS, **Forensic Sciences - Vol: 2**, Salem Press, Inc., California, 2009

- SENNEWALD Charles A. - John K. TSUKAYAMA, **The Process of Investigation: Concepts and Strategies for Investigators in the Private Sector**, Butterworth-Heinemann Press, USA, 2006
- SILVERSTONE Howard D. – Michael SHEETZ, **Forensic Accounting and Fraud Investigation**, Hoboken, New Jersey, John Wiley and Sons Inc., 2007
- SINGLETON Tommie W. - Aaron J. SINGLETON, **Fraud Auditing and Forensic Accounting**, Fourth Edition, John Wiley & Sons, Inc, 2010
- SKALAK Steven L. - Manny A. ALAS - Gus SELLITTO, “Fraud: An Introduction”, **A Guide To Forensic Accounting Investigation**, Ed. Thomas Golden- Steven S. Skalak-Mona Clayton, John Wiley & Sons, INC, USA, 2006, (pp.1-20), p.4
- SKALAK Steven L. - Thomas W. GOLDEN, “Independence, Objectivity, Skepticism”, **A Guide To Forensic Accounting Investigation**, Ed. Thomas Golden- Steven S. Skalak-Mona Clayton, John Wiley & Sons, INC, USA, 2006, (pp.87-107)
- SOANES Catherine - Angus STEVENSON, **The Concise Oxford Dictionary**, 11th Edition, Oxford Univ. Press., 2004
- SOYDAN Başar, **Türk Vergi Yasasında Bilirkişilik**, İstanbul Ticaret Odası Yayınları, Mevzuat Etütleri, No:2010-41, İstanbul, 2010
- TEKİN Fazıl – Ali ÇELİKKAYA, **Vergi Denetimi**, 1.Baskı, Seçkin Yay., Ankara, 2005
- TELPNER Zeph– Michael MOSTEK, **Expert Witnessing in Forensic Accounting: A Handbook for Lawyers and Accountants**, CRC Press, USA, 2003
- TEPAV, “Bir Olgu Olarak Yolsuzluk: Nedenler, Etkiler Ve Çözüm Önerileri”, **TEPAV Yolsuzlukla Mücadele Kitapları-1**, 2. Basım, Ankara, 2006
- THORNHILL William T., **Forensic Accounting – How to Investigate Financial Fraud**, Richard D. Irwin Inc., New York,, 1995
- TOBB, **Avrupa Birliğine Tam Üyelik Sürecinde Türkiye’de Yönetimin Yeniden Yapılanması**, TOBB Yayını, Ankara, 2000
- YILDIRIM Ali – ŞİMŞEK Hasan, **Sosyal Bilimlerde Nitel Araştırma Yöntemleri**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2005, s.105
- YILDIRIM Mustafa Fadıl, **Borçlar Hukukuna Göre Sözleşmenin Kuruluşunda Hile**, Nobel Yayınları, Ankara 2002

Sürekli Yayınlar

- ABDİOĞLU Hasan, “Mortgage Sözleşmelerinde Üçüncü Taraflarca Yapılan Hileler ve Bu Hileleri Ortaya Çıkarmaya Yönelik Kırmızı Bayraklar”, **Muhasebe Finansman Dergisi**, Sayı: 35, 2007, (ss.160-172)
- AKÖZER Mehmet, “Kamuoyu Gözüyle Kamuda Yolsuzluk”, **Görüş**, Sayı. 57, Aralık, 2003, (ss.14 – 22)
- AKSOY Tamer, “Kurumsal Yönetim Bağlamında Sarbanes-Oxley Yasası’nın Bağımsız Denetim Firmalarına Yönelik Getirdiği Temel Düzenlemeler” **ASMMMO, Bülten**, Y: 6, S:165, Mart – Misan 2005, (ss.6 -10)
- AKSOY Tamer, “Küresel Etkili Muhasebe ve Denetim Skandallarının Nedenleri Işığında Sarbanes – Oxley Yasası ile SPK düzenlemesinin Karşılaştırılması”, **Muhasebe ve Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt.7, Sayı.4, Aralık, 2005, (ss.45 – 79)
- AKSOY Tamer, “Bağımsız Denetim Şirketleri İçin Ulusal Ve Uluslararası Düzenlemelerle Uyumlu Çok Yönlü Bir İç Kontrol Anket Formu Önerisi”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı 73, 2005, (ss.168 – 202)
- AKTAŞ Hüseyin - Gökhan KULOĞLU, “Adli Muhasebe ve Adli Muhasebecilik Mesleği”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Yıl:8, Sayı:25, 2008, (ss.101-120)
- ALDHİZER George R.- James D. CASHELL - Jimmy D. SAYLOR, “Ten Months Later: Internal Audit Directors Assess The Impact Of The Sarbanes-Oxley Act”, **Internal Auditing**, Vol. 18, Issue 3, May/Jun, 2003, (pp.3-9)
- APCPS, “The Evolution of the CFF Credential”, **The Practicing CPA-The Newsletter of the AICPA Private Companies Practice Section**, July/August 2009, (pp.1-8)
- AYMANKUY Yusuf - Mehmet SARIOĞLAN “Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslek Etiğine Yaklaşımları Ve Balıkesir İl Merkezinde Bir Uygulama”, **Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt.8, Sayı.14, Aralık, 2005, (ss.23-45)
- BAIRD Jane E. - Robert C. ZELIN, “An Examination of the Impact of Obedience Pressure on Perceptions of Fraudulent Acts and the Likelihood of Committing Occupational Fraud”, **Journal of Forensic Studies in Accounting and Business**, Winter, 2009, (pp.1-15)
- BENSTON George J. – Al L. HARTGRAVES, “Enron: What Happened and What We Can Learn From It?”, **Journal of Accounting and Public Policy**, Vol.21, No.2, 2002, (pp.105-127)
- BİERSTAKER James L. –Richard G. BRODY –Carl PACİNİ, “Accountants’ Perceptions Regarding Fraud Detection And Prevention Methods”, **Managerial Auditing Journal**, Vol. 21 No. 5, 2006, (pp.520-535)

- BOLTON Richard J. - David J. HAND, “Statistical Fraud Detection: A Review”, **Statistical Science**, Vol. 17, No. 3, 2002, (pp.235–255)
- BOZKURT Nejat , “Muhasebe Ve Denetim Mesleğinde Yeni Bir Alan: Adli Muhasebecilik”, **Yaklaşım Dergisi**, Yıl:8, Sayı:94, Ekim, 2000, (ss.56-61)
- BOZKURT Nejat, “Mali Tablolarda İşletme Yönetimleri Tarafından Yapılan Muhasebe Hileleri”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı:12, Nisan 2000, (ss.15-22)
- BUCKHOFF Thomas, “Employee Fraud: Perpetrators and Their Motivations”, **The CPA Journal**. No.71, 2001, (pp.72-73)
- CAN Ahmet Vecdi, "Krizin Muhasebesi Ve Muhasebenin Krizi", **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 97, 2010, (ss.21-48)
- CHOOA Freddie – Kim TAN, “An ‘American Dream’ Theory Of Corporate Executive Fraud”, **Accounting Forum**, Vol: 31, No: 2, 2007, (pp.203–215)
- COBURN Niall F., “Corporate Investigations”, **Journal of Financial Crime**, Vol.13, No.3, 2006, (pp.348-368)
- COLBERT Janet L. – Brian S.TURNER, “Strategies for Dealing with Fraud”, **The Journal of Corporate Accounting**, Vol 11, No:4, May/June 2000, (pp.43-49)
- COMMISSION OF THE EUROPEAN COMMUNITIES, “Statutory Auditor’s Independence In The EU: A Set Of Fundamental Principles”, **Official Journal of The European Communities**, L. 191, July 2002, (pp.22 – 57)
- COPELAND Ronald M., “Income Smoothing”, **Journal of Accounting Research**, Vol.6, Empirical Research in Accounting: Selected Studies, 1968, (pp.101-116)
- COX Raymond A.K. – Thomas R. Weirich, “The Stock Market Reaction To Fraudulent Financial Reporting”, **Managerial Auditing Journal**, Vol. 17, No:7, 2002, (pp.374-382)
- CÖMERTLER Necmiye – Muhsin Kar, “Türkiye’de Suç Oranının Sosyo-Ekonomik Belirleyicileri: Yatay Kesit Analizi”, **Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi**, Cilt. 62, Sayı.2, Nisan-Haziran, 2007, (ss.1-17)
- CRUMBLEY D. Larry - Nicholas G. APOSTOLOU, “Forensic Accounting: A New Growth Area in Accounting”, **The Ohio CPA Journal**, Vol.61, No.3, 2002, (pp.16-20)
- CRUMBLEY D. Larry , “Forensic Accounting: Older Than You Think”, **Journal of Forensic Accounting**, Vol.2, No.2, 2001, (pp.181-202)
- CURTIS George E., “Legal and Regulatory Environments and Ethics: Essential Components of a Fraud and Forensic Accounting Curriculum”, **Issues In Accounting Education**, Vol. 23, No. 4, November 2008, (pp.535–543)

- ÇANKAYA Fikret – Bilal GEREKAN, “Hile Denetçiliği Mesleği Ve Sertifikalı Hile Denetçiliği Mesleki Standartları ve Ahlâk Kuralları”. **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Sayı.28, 2009, (ss.93–108)
- ÇATIKKAŞ Özgür - Yıldırım Ercan ÇALIŞ, “İşletmelerde Muhasebe Hilelerinin Önlenebilmesi İçin Hile Belirtileri” **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**. Cilt 9, Sayı.2, 2007
- DAŞTAN Abdulkerim, “Kurumsal Yönetim İlkeleri ve Kurumsal Muhasebe Etkileşimi”, **Bankacılar Dergisi**, Sayı 72, Mart 2011, (ss.3-18)
- D'ATH Jacqueline, “Forensic Accounting Is Here To Stay”, **Chartered Accountants Journal**, Vol.87, No.3, April 2008, (pp.12-14)
- DEE Carol Callaway – Cindy DURTSCHİ, “Return of the Tallahassee BeanCounters: A Case in Forensic Accounting”, **Issues In Accounting Education**, Vol. 25, No. 2, 2010, (pp.279-321)
- DİGABRIELE James A., “An Empirical Investigation of the Relevant Skills of Forensic Accountants”, **Journal of Education for Business**, Vol.83, No.6, July/August 2008, (pp.331-338)
- DÖNMEZ Adnan – Başak BERBEROĞLU – Ayten ERSOY, “Ülkemiz Bağımsız Dış Denetim Standartlarının ABD Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları-AB Sekizinci Yönergesi Ve Uluslararası Denetim Standartlarıyla Karşılaştırılması”, **Akdeniz İ.İ.B.F. Dergisi**, Sayı:9, 2005, (ss.52 – 78)
- DUFFIELD Grace – Peter GRABOSKY, “The Psychology of Fraud”, **Trends and Issues in Crime and Criminal Justice**, Australian Institute Of Criminology, No. 199, March, 2001, (pp.1-6)
- DZAMBA Andrew, “36 Red Flags to Look for When Reviewing Financial Reporting Controls”, **Financial Analysis, Planning & Reporting**, Vol.4, No.8, August 2004, (pp.1-12)
- ERDEN Selman Aziz, “Bilgisayarlı Muhasebe Ortamında Bağımsız Denetim”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, Cilt:1, Sayı:1, 1996, (ss.7-33)
- FİNN Don W. – Paul Munter – Thomas E. McCaslin, “Ethical Perceptions of CPAs”, **Managerial Auditing Journal**, Vol. 9 No.1., 1994, (pp.23-28)
- FİSHMAN H.Neil, “Signs of Fraud: A Case by Case Review”, **CPA Journal**, Vol:71, No:3, March 2001, (pp.58-59)
- FLEMİNG A. Scott – Timothy A. PEARSON – Richard A. RİLEY, Jr., “West Virginia University:Forensic Accounting and Fraud Investigation (FAFI)”, **Issues In Accounting Education**, Vol. 23, No. 4, November 2008, (pp. 573–580)

- FLINT David, "Philosophy And Principles Of Auditing", Macmillan Education Press, London, 1988, ed. Prem Sikka, **The British Accounting Review**, Vol. 21, No. 2, June 1989, (pp 220-222)
- FODOR Alexandrina, "Criminal Liability For Certain Economic Activities-Tax Evasioan", **The Annals of the University of Oradea Economic Sciences Series**, 2nd Issue, December 2010, (pp.400-404)
- GOEL Rajeev K.– Daniel P. RICH, "On the Economic Incentives for Taking Bribes," **Public Choice**, Vol.61, No.3, 1989, (pp. 269-275)
- GRAY Dahli, "Forensic Accounting And Auditing: Compared And Contrasted To Traditional Accounting And Auditing", **American Journal of Business Education**, Vol:1, No: 2, Fourth Quarter 2008, (pp.115-126)
- GRIPPO Frank J. – J.W. Ted IBEX, "Introduction To Forensic Accounting", **National Public Accountant**, June 2003, (pp.4-5)
- GUNASEGARAN Muthusamy – QUADDUS Mohammed – EVANS Robert, "Behavioral intention to use forensic accounting services: a critical review of theories and an integrative model." *The Business Review*, Cambridge 15 (2010): 42-48. (PUB-CBS-GSB-DRJ-58498 C1 verified)
- HAO Xianghua, "Analysis of the Necessity to Develop the Forensic Accounting in China", **International Journal of Business and Management** Vol. 5, No. 5; May 2010, (pp. 185-187)
- HARRIS, Cindy K., - Amy M, BROWN, "The Qualities of a Forensic Accountant". **Pennsylvania CPA Journal**, Vol. 71, No. 1, 2000, (pp.2-3)
- HOLT Andrew – Timothy ECCLES, "Accounting Practice in the Post Enron Era: The Implications for Financial Statements in the Property Industry", **Briefings in Real Estate Finance**, Vol.2, No.4., November, 2003, (pp.326-340)
- HOUCK Max M. – Mary-Jo KRANACHER – Bonnie MORRIS – Richard A. RILEY – Jr. James ROBEITSON – Joseph T. WELLS, "Forensic Accounting as an Investigative Tool: Developing a Model Curriculum for Fraud and Forensic Accounting", **The CPA Journal**, Vol.76, No.8, August, 2006, (pp.68-70)
- IFRE, "Fair's fair", **International Financing Review**, Issue:1757, 25-31, October, 2008
- İŞSEVEROĞLU Gülsün – Elif MUĞAL – Yasemin MEŞELİ, "The Effects Of Sarbanes Oxley Act On Turkish Capital Markets", **Accounting and Management Information Systems**, No.18, 2006, (pp.21 – 31)
- KAPARDİS Maria Krambia, "A Fraud Detection Model: A Must For Auditors", **Journal of Financial Regulation and Compliance**, Vol. 10 No. 3, 2002, (pp.266-278)

- KAYA Uğur, “Muhasebe Mesleğinde Adli Muhasebe Uzmanlığı ve Türkiye Açısından Gerekliliği”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt. 7, Sayı.1, 2005, (ss.49-64)
- KIRLIOĞLU Hilmi - Nermin AKYEL, "Enron Sonrası Bağımsız Denetimde Yaşananlar", **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı: 23, 2004, (ss.28-34)
- KIRSCHENHEITER Micheal - Nahum D. MELUMAD, “Can Big Bath and Earnings Smoothing Co-Exist As Equilibrium Financial Reporting Strategies?”, **Journal of Accounting Research**, Vol. 40, No 3, June, 2002, (pp.763-796)
- KRASTEV Ivan, “How to Control Corruption in Southeastern Europe: The Case of Bulgaria”, **Journal of Southeast European & Black Sea Studies**, Vol.2, No.1, 2002, (pp.119-125)
- KÜÇÜK Ergün – Şaban UZAY, “Hileli Finansal Raporlamanın Oluşumu Ve Doğurduğu Sorunlar”, **Erciyes Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi**, Sayı: 32, 2009, (ss.239-258)
- KÜÇÜKSÖZEN Cemal – Güray KÜÇÜKKOCAOĞLU, “Kurumsal Şirket Yönetiminde Finansal Tabloların Rolü”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Sayı 16, Eylül 2005, (ss.1-25)
- KÜÇÜKSÖZEN Cemal – Zafer SAYAR, “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Raporlama Standartları”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Yıl:2, Sayı:6, Şubat 2002, (ss.49-56)
- LABUSCHAGNE H. – G. ELS, “Corruption And Fraud: Any Lessons For The Auditor?”, **Meditari Accountancy Research**, Vol. 14 No. 1 2006, (pp.29-47)
- LOU Yung-I - Ming-Long WANG, “Fraud Risk Factor Of The Fraud Triangle Assessing The Likelihood Of Fraudulent Financial Reporting” **Journal of Business & Economics Research**, Vol: 7, No: 2, February, 2009, (pp.61-78)
- LUNDSTROM Ron, “Fraud: Red Flags or ‘Red Herrings’? Telling the Difference”, **Journal of Forensic Studies in Accounting and Business**, Fall, 2009, (pp.1-38)
- MARCZEWSKI Donald C. - Michael D. AKERS, “CPAs’ Perceptions of The Impact of SAS 99”, **The CPA Journal**, Vol.75, No.6, June 2005, (pp.38-40)
- MAUTZ Robert.K., “Discussion of Audit Recommendations and Management Auditing: A Case Study, and Some Remarks”, **Journal of Accounting Research**, Vol. 4, Empirical Research in Accounting: Selected Studies ,1966, (pp.152-156)
- MCCONNELL Donald K. Jr. - George Y. BANKS, “How Sarbanes-Oxley Will Change the Audit Process?” **Journal of Accountancy**, Vol:196, No:3, 2003,(pp.48-55)
- MESSMER, Max “Exploring Options in Forensic Accounting”, **National Public Accountant**, Vol. 5, Dec/Jan, 2004, (pp. 19–20)

- MOÏZER Peter, “An Ethical Approach to the Choices Faced by Auditors”, **Critical Perspectives on Accounting**, Vol. 6, No. 5, October, 1995, (pp.415-431)
- NOLAN Kenneth, “Forensic accounting”, **Long Island Business News**, Vol. 55, No. 61, December 2008, pp.34A
- NOLTE David, “How to Succeed with Expert Witnesses”, **Los Angeles Lawyer Magazine**, vol.28, No.7, 2005, (pp.38-43)
- NUNN Les - Brian L. MCGUIRE - Carrie WHITCOMB - Eric JOST, “Forensic Accountants: Financial Investigators,” **Journal of Business & Economics Research**, Vol:4, No:2 February 2006, (pp.1-6)
- OKOYE Emma I. - Cletus O. AKENBOR, “Forensic Accounting In Developing Economies -Problems And Prospects”, **The University: Advanced Research Journal**, No. 1,july-sept, 2009, Nigeria, (pp.1-13)
- OWOJORI Anthony Adekunle – T. O. ASAOLU, “The Role of Forensic Accounting in Solving the Vexed Problem of Corporate World”, **European Journal of Scientific Research**, Vol.29 No.2, 2009, (pp.183-187)
- ÖZBİRECİKLİ Mehmet, “Bağımsız Denetçinin Müşteri Firmanın Yolsuzluk Eylemi Karşısındaki Tutumu: Şirket Yolsuzluk Vakaları ve Yasal Düzenlemeler Çerçevesinde Bir İnceleme”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Yıl: 5, Sayı: 18, Nisan, 2006, (ss.1-17)
- ÖZKUL Fatma Ulucan– Pınar PEKTEKİN, “Muhasebe Yolsuzluklarını Tespitinde Adli Muhasebecinin Rolü Ve Veri Madenciliği Tekniklerinin Kullanılması”, **Muhasebe ve Bilim Dünyası Dersi**, Cilt:11, Sayı:4, 2009, (ss.57-87)
- ÖZTOP Bahar, “Yeni Tür Dedektif: Adli Muhasebeci” **Turkishtime**, Sayı. 96, Nisan, 2010, (ss.86-89)
- PARANJAPE Minal - Rupali SHETH, “A Study Of Creative Accounting And Forensic Accounting As Interlinked Trends In Accounting”, **International Journal For Business: Strategy and Management**, No.270, (p.1-8)
- PATEL Nishant K , “Forensic Accounting”, **ICAI - The Chartered Accountant Student**, Vol.13, No. 4, September, 2009, (pp.18-21)
- PAZARÇEVİREN Selim Yüksel, “Adli Muhasebecilik Mesleği”, **Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt 1, Sayı:2, 2005, (ss.1-19)
- PETERSON Bonita K. - Barbara. P. REİDER, “An Examination Of Forensic Accounting Courses: Content And Learning Activities”. **Journal of Forensic Accounting**, Vol.2, No.1, 2001, (pp.25– 42)
- PETERSON K.Bonita– Paul E. ZİKMUND “10 Truths You Need to Know About Fraud”, **Strategic Finance**, May, 2004, (pp.28-34)

- POOLE Neill, "The Role of the Forensic Accountant", **Perspective**, Summer 2002, (pp.15-17)
- RAMAMOORTI Sridhar, "The Psychology and Sociology of Fraud: Integrating the Behavioral Sciences Component Into Fraud and Forensic Accounting Curricula", **Issues In Accounting Education**, Vol. 23, No. 4 November 2008, (pp.521-533)
- RAMASWAMY Vinita, "Corporate Governance and the Forensic Accountant", **The CPA Journal**, Vol.70, No.,3 March 2005, (pp.68-70)
- RAMOS Michael, "Auditors' Responsibility for Fraud Detection", **Journal of Accountancy**, Vol: 95, No:1, January 2003, (pp.28-36)
- REINSTEIN Alan – Jeffrey J.MCMILLAN, "The Enron Debacle: More Than A Perfect Storm", **Critical Perspectives on Accounting**, Vol: 15, No:6-7, 2004, (pp.955-970)
- REZAEI Zabihollah - Gerald H. LANDER - Alan REINSTEIN, "Forensic Accounting: Challenges and Opportunities." **The Ohio CPA Journal**, August, 1992, (pp.20-25)
- REZAEI Zabihollah- Gerald H. LANDER, "Integrating Forensic Accounting into the Accounting Curriculum", **Accounting Education (JAI)**, Vol.1, S.2, 1996, (pp.147-163)
- RONEN Joshua, "Policy Reforms in the Aftermath of Accounting Scandals", **Journal of Accounting and Public Policy**, Vol.21, No. 4-5, Winter 2002, (pp.281-286)
- ROUSSEY Robert S., "The Development of International Standards on Auditing", **The CPA Journal**, Vol.69, 1999, (pp.14-20)
- SALTOĞLU Müge, "Yaratıcı Muhasebede Özel Amaçlı Şirketlerin Rolü ve Enron Örneği" **Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi**, Yıl:3, Sayı:10, Eylül 2003, (ss.107-116)
- SCHILIT Howard M., "Can We Eliminate Fraud and Other Financial Shenanigans?", **USA Today Magazine**, Vol:123, Issue:2592, September 1994, (pp.83-84)
- SEETHARAMAN Arumugam - Manivannan SENTHILVELMURUGAN - Rajan PERIYANAYAGAM "Anatomy of Computer Accounting Frauds", **Managerial Auditing Journal**, Vol. 19 No. 8, 2004, (pp. 1055-1072)
- SELİMOĞLU, Seval, "Ethics in Turkish Accounting Practices", **Mali Çözüm Dergisi**, 17. Dünya Muhasebeciler Kongresi Özel Sayısı, Sayı 76, 2006, (ss.437 – 456)
- SHLEIFER, Andrei - Robert W. VISNHY: "A Survey of Corporate Governance", **Journal of Finance**, Vol.52, No.2, June, 1997, (pp.735 – 780)

- SPATHİS Charalambos – Michael DOUMPOS - Constantin ZOPOUNİDİS, “Detecting Falsified Financial Statements Using Multicriteria Analysis: The Case of Greece”, **Foundations of Computing and Decision Sciences**, Vol. 25, No. 3, 2000, (pp.193-208)
- SÜRMELİ Fevzi, “Muhasebe Eğitiminde E-Değişimi Yakalamak”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı: 33, Ocak, 2007, (ss.28-30)
- ŞAYLAN Gencay, “Değişim ve Yolsuzluk,” **Amme İdaresi Dergisi**, Cilt: 28, Sayı. 3, Eylül, 1995, (ss.3-18)
- ŞEHSUVAROĞLU Emre , “Bağımsızlık, Bağımsız Denetim ve İç Denetim”, **Deloitte & Touch İç Denetim Bülteni**, Sayı 1, Ocak / Şubat 2003, (ss.1 – 3)
- TANRIVER Süha, “Hukuk Yargısı Bağlamında Bilirkişilikle İlgili Temel Problemler ve Çözüm Arayışları”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:11, Özel Sayı, 2009, (ss.575-594)
- LACPA- Illuminations, “The Fraud Triangle and What You Can Do About It”, **The Certified Accountant Magazine**, Issue 37, 1st Quarter 2009, (pp.68-69)
- THOMAS Arleen R. - Kim M. GIBSON, “Management Is Responsible, Too; Practical Advice To Help Corporations Prevent, Detect And Deter Fraud” **Journal of Accountancy**, Vol.195, Iss.4, April 2003.(pp.53-55)
- TORAMAN Cengiz - Hasan Abdioğlu- Burcu İşgüden, “Aklama Suçunun Önlenmesine Yönelik Çabalar: Adli Muhasebecilik Mesleği Ve Uygulamaları”, **Afyon Kocatepe Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi**, Cilt..XI, Sayı. I, 2009, (ss.17-55)
- TORAMAN Cengiz, “Muhasebe Denetiminde Etik ve Enron Örneği”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı 59, 2002, (ss.79-89)
- TORAMAN Cengiz, “Yeni Çağın Finansal Analizin İstihbari (Mali İstihbarat) Boyutunda Meydana Getirdiği Değişiklikler”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Yıl:2, Sayı :6, Subat 2002, (ss.57-66)
- TÜRKER Masum, “Türkiye’de Muhasebe Denetim Faaliyetlerinin Gelişimi”, Dayanışma Dergisi, **İzmir Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Dergisi**, Sayı:89, Şubat, 2006, (ss.5-7)
- UZAY Şaban, “21. Yüzyılın Başında Muhasebe Mesleğini Etkileyen Gelişmeler Ve Geleceğe Yönelik Değerlendirmeler” **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 67, Haziran 2004, (ss.229-248)
- VİNTEN Gerald, “The Corporate Governance Lessons of Enron”, **Corporate Governance**, Vol.2, No.4 2002, (pp.4-9)
- WALLİN David, E., “Legal Recourse And The Demand For Auditing”, **The Accounting Rewiev**, Vol 67, No:1, January 1992, (pp.121-147)

- WATTERS Michael– K. Michael CASEY – Joseph HUMPHREY –Gary LİNN, “CPA Firms Offering Of Forensic Services Surprisingly Consistent Over Time: Are Cpa's Missing Out On A Forensic Accounting Gold Rush”, **Academy of Accounting and Financial Studies Journal**, Vol. 11, No 2, 2007, (pp.89-95)
- WİLKS Jeffrey - F.Mark ZİMBELMAN, “Decomposition of Fraud-Risk Assessments and Auditors' Sensitivity to Fraud Cues”, **Contemporary Accounting Research**, Vol:21, No:3, 2004, (pp.719-745)
- WİLSON Mark – Greg SHAILER, “Accounting Manipulations and Political Costs: Tooth&Co Ltd., 1910-1965”, **Accounting and Business Research**, Vol. 17, No.4, 2007, (pp.247-266)
- YALKIN Yüksel Koç, “Türkiye Muhasebe ve Denetim Kurulu’nun (TMUDESK) Çalışmaları ve Türkiye Muhasebe Standartları”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Yıl: 2, Sayı: 5, Ekim 2001,(ss.1-14)
- YAŞİN Mehmet, “Vergi Yargısında Bilirkişilik ve Yeni Bir Kurum: Uzman Görüşü-II”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 197, Mayıs, 2009, (ss.248-251)
- YILANCI Münevver, “Denetim Komitesinin İç Denetim Etkinliğini Sağlamadaki Ve Hileleri Önlemedeki Rolü”, **Muhasebe Ve Denetime Bakış Dergisi**, Sayı 8, 2003,(ss.23-33)
- ZEUNE Gary D., “Fraud and Theft Start Small”, **NJ CPA Society Journal**, May-June, 2003, (pp.8-9)

Diğer Kaynaklar

- ABFDE, <http://www.abfde.org/Certification.html>, (02.06.2011)
- ABİDER, http://www.abider.org/index.php?option=com_content&task=view&id=9&Itemid=4 , (02.06.2011)
- ACFE, **Become a CFE: Qualifications**, <http://www.acfe.com/membership/qualifications.asp>, (23.05.2010)
- ACFE, “Report To The Nations: On Occupational Fraud And Abuse”, **2002 – 2010 Global Fraud Study**, <http://www.acfe.com/resources/publications.asp?copy=rtn>, (23.06.2011)
- AICPA, **Statements on Auditing Standards—SAS No1**, Independence, Sec. 220, 1972
- AICPA, “Consideration of Fraud in a Financial Statement Audit”, **Statements on Auditing Standards**, , SAS No. 99, AU Section 316, 2002
- AKYEL Nermin “Adli Muhasebecilik Ve Türkiye’de Uygulanabilmesi İçin Altyapı Bileşenlerinin Mevcut Durumu, Değerlendirilmesi ve Öneriler”,

Yayımlanmamış Doktora Tezi, Danışman: Hilmi Kırlioğlu, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sakarya, 2009

AL Hamza, “Türk Kamu Yönetiminde Yolsuzlukla Mücadele: Geleneksel Bürokratik Yapı ve Yeni Etik Değerler”, **II. Siyasette ve Yönetimde Etik Sempozyumu**, 18-19 Kasım, Sakarya, 2005

ANDVING Jens Chr - Odd-Helge FJELDSTAD - Inge AMUNDSEN - Tone SİSSENER - Tina SOREİDE, **Research on Corruption: A Policy Oriented Survey**, Commissioned by NORAD, Final Report, Chr. Michelsen Institute (CMI) & Norwegian Institute of International Affairs (NUPI), Oslo, 2000

AŞIRDİZER Mahmut - Yavuz SUNAY - Yıldırım ZEYFEOĞLU, “Adli Tıp Stajı Ders Notları”, **Celal Bayar Üniversitesi Adli Tıp Stajı Ders Notları**, Manisa, 2005

AYDIN Mustafa, “Açılış Konuşması”, **Ağrı Dağı Eteklerinde Adli Bilimler Günleri Sempozyumu**, Iğdır, 20-21 Mayıs, 2009

BDDK, “Bağımsız Denetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik”, ve “Bağımsız Denetim Yapacak Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Yetkilerinin Geçici veya Sürekli Olarak Kaldırılması Hakkında Yönetmelik” 31.01.2002, 24657 Sayılı Resmi Gazete.

BDDK, **Bankacılık Kanunu**, Kanun No: 5411, 01.11 2005, 25983 Sayılı Resmi Gazete

BDDK, “Bankalarda Bağımsız Denetim Gerçekleştirecek Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Faaliyetleri Hakkında Yönetmelik”, 01.11.2006, 26333 Sayılı Resmi Gazete.

BUCKSTEIN Jeff, “Forensic Accounting, Part 1: Far From a Recent Phenomenon”, [http://www.cga-pdnet.org/Non_VerifiableProducts/ArticlePublication/ForensicAccounting/For ensicAccounting_p1.pdf](http://www.cga-pdnet.org/Non_VerifiableProducts/ArticlePublication/ForensicAccounting/For%20nsicAccounting_p1.pdf) (10.08.2011)

CHAPPLE Larelle - Peter CROFTS - Colin FERGUSON - Jane HRONSKY, “Professional Independence and Attachment Bias: An Exploratory Study”, **AFAANZ Conference**, New Zealand, 2010, (pp.1-33)

CORAM Paul - Colin FERGUSON - Robyn MORONEY, “The Value Of Internal Audit In Fraud Detection”, **Accounting and Finance Association of Australia and New Zealand Conference**, Australia, 2006, (pp.1-32)

COŞKUN Aslan, “Uluslararası Denetim - Güvence Standartları Ve TTK’da Denetim”, **IX. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu – III. Uluslararası Muhasebe Denetimi Sempozyumu**, 12-13 Ekim, İstanbul, 2009, (ss.1-30)

ÇABUK Adem – Elif Yücel –Mehlika Saraç, “Accounting Education in Turkey and Expectations of Professional Accountants from that Education”, **The 2nd Balkans And Middle East Countries Conference**, İstanbul, 2010, (pp.1-13)

- ÇALİYURT Kıymet, “Muhasebede Hile Eğitiminde Uluslararası Gelişmeler Ve Türkiye Açısından Değerlendirme”, **XXVI. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu**, Antalya, 2007, s.202
- DAVIS Charles- Ramona FARELL - Suzanne OGILBY, **Characteristics and Skills of the Forensic Accountant**, AICPA, 2009
- DEVLET BAKANLIĞI, “Devlet Bakanı ve Başbakan Yardımcılığının Bağımsız Denetim Kuruluşlarına İlişkin Tebliğ”, 16.1.1987, 19343 Sayılı Resmi Gazete
- DINAPOLİ Thomas P., **Red Flags for Fraud**, New York: State of New York Office of the State Comptroller, 2010, http://www.osc.state.ny.us/localgov/pubs/red_flags_fraud.pdf (12.01.2011)
- DOOLY Robert, “Forensic Accounting Examinations: Insurance Company And Accountant’s Perspective”, **ICA Annual Meeting-Individual Health Workshop Reports**, October, 2002, (pp.54-60)
- DORRELL Darrell D., “Forensic Aspects of Business Valuation”, **Portland Chapter of the ASA Educational Event**, May, 2009
- DUVALL Mell, **Dirty Deeds**, Priority-A Pitney Bowes Publication, <http://www.prioritymagazine.com/jan03/dirtydeeds0103.html>, (08.05.2010)
- FORENSIC & VALUATION CPA, “Forensic Accounting Assignment And Conflict Check”, http://forensicvaluationcpas.com/Documents/Forensic_Assignment_Conflict_Form.pdf, (10.06.2011)
- FORENSIC ACCOUNTING REPORT, March 3, 2009, www.argusleader.com/assets/pdf/DF12971234.PDF, (09.02.2011)
- FUJINAMA Aki, “Globalization and The Role of The Accounting Profession in The 21st Century”, **The 16th World Congress of Accountants**, Hong Kong, November 18 – 21, 2002
- GARİTTE Jean Pierre, “Yolsuzluğu Önlemek İçin Denetim” **VIII. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu - II. Uluslararası Muhasebe Denetimi Sempozyumu**, 25-29 Nisan, Antalya, 2007
- GÜLER Nurdan, “Güncel Problemler Işığında Yargı Sistemimizde Bilirkişilik Müessesesi” Eskişehir, 2011, (ss.3-13), www.hukuksalbakis.com/MAKYARSON/Avukat NurdanGuler.doc, (08.08.2011)
- HANCI Hamit, “Açılış Konuşması”, **Ağrı Dağı Eteklerinde Adli Bilimler Günleri Sempozyumu**, Iğdır, 20-21 Mayıs, 2009
- HUKUK MUHAKEMELERİ KANUNU, Kanun No: 6100, 04.02.2011 Tarihli Resmi Gazete Sayı: 27836

- IFA, **Standard Practices For Investigative And Forensic Accounting Engagements**, The Canadian Institute of Chartered Accountants, Canada, 2006
- INTERNAL REVENUE SERVICE, **Brief History of IRS**, <http://www.irs.gov/irs/article/0,,id=149200,00.html>, (01.07.2011)
- IOSCO, “Causes, Effects And Regulatory Implications of Financial and Economic Turbulance in Emerging Markets - Interim Report”, 1998, <http://www.sc.com.my/clients/sccommy/Links/ioscosept98.pdf> (10.10.2010)
- İAS Plus, “The IASB And The U.S. Financial Accounting Standards Board”, <http://www.iasplus.com/restruct/restfasb.htm>, (10.01.2010)
- KASUM Abubakar Sadiq, “The Relevance Of Forensic Accounting To Financial Crimes In Private And Public Sectors Of Third World Economies: A Study From Nigeria” **The 1st International Conference on Governance Fraud Ethics and Social Responsibility**, Edirne, April, 2009, (pp.1-12)
- KAYACAN Murad, “Anonim Şirketlerin Sosyal Sorumlulukları ve Etik Değerler,” **VII. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu – I. Uluslararası Muhasebe Denetimi Sempozyumu**, 20-24 Nisan, Antalya, 2005
- KHAN Urooj, “Does Fair Value Accounting Contribute to Systemic Risk in the Banking Industry?”, **SSRN Working Paper Series**, No: 1327596, 2009, p.38, <http://ssrn.com/abstract=1327596>, (01.06.2010)
- KULOĞLU Gökhan, “Adli Muhasebe Kapsamında Kredi Kartı Dolandırıcılıkları ve Türkiye Örneği”, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Danışman: Hüseyin Aktaş, Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Manisa, 2007
- KÜÇÜKSÖZEN Cemal - Güray KÜÇÜKKOÇAOĞLU, “Finansal Bilgi Manipülasyonu: İMKB Şirketleri Üzerine Ampirik Bir Çalışma”, **1st Annual International Accounting Conference- MÖDAV**, Istanbul, Turkey, November 2004
- MARK JENNER & CO – Forensic Accounting Services, “How to Choose a Forensic Accountant”, <http://www.mark-jenner.com/choose-forensic-accountant/>, (10.02.2011)
- MALİ SUÇLARI ARAŞTIRMA KURULU (MASAK), “Yolsuzluk”, http://www.masak.gov.tr/yolsuzluk/genel_bilgi.htm, (09.10.2010)
- MAZUMDER Mehadi Masud, “Forensic Accounting-An Investigative Approach of Accounting”, **Social Science Research Network**, June, 2011, (pp.1-9), <http://ssrn.com/abstract=1864346>, (10.06.2011)
- MİNNİTİ Robert K., Introduction to Forensic Accounting, <http://www.imavalleyofthesun.org/Imports/Introduction%20to%20Forensic%20Accounting%20-%20Book.pdf>, (08.01.2011)

- MK BRAZİL, “Forensic Accounting and Litigation Support”, **Service Brochures**, <http://www.mkbrazil.com/publications/Service%20Brochures/Forensic%20Accounting.pdf>, (07.07.2011)
- MOHD Sarif Ibrahim - MAZNİ Abdullah “An Overview of Forensic Accounting in Malaysia” **International Conference on Business and Information**, July 11-13, Tokyo, 2007
- MORGAN Amanda L., Corruption: Causes, Consequences and Implications- A Literature Review, **The Asia Foundation Working Paper Series**, No: 9, October, 1998
- NATIONAL COMMISSION ON FRAUDULENT FINANCIAL REPORTING, **Report of National Commission on Fraudulent Reporting**, <http://www.coso.org/publications/ncffr.pdf>, (30.05.2011)
- ÖZBEK Çetin, “İç Denetimde Yeni Uygulamalar”, **7. Türkiye İç Denetim Sempozyumu**, 29-30 Mayıs İstanbul, 2003
- PEHLİVAN Abdulkadir, “Adli Muhasebe Eğitimi Ve Türkiye’de Adli Muhasebe Eğitiminin Geliştirilmesine Yönelik Bir Araştırma”, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Danışman: Adem Dursun, Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2010
- PRICEWATERHOUSECOOPERS, <http://www.pwc.com/extweb/service.nsf/docid/8e96bf458c7046cd80257124003de4c6>, (31.05.2010)
- QUIEVREUX Cristophe, “The Requirements Of The Sarbanes- Oxley Act Are Making Internal Audit A Critical Function For Dealing With Corporate Governance Issues”, **The 2003- Ecna European Conference Of Internal Auditing**, Hotel President Wtc, Brussels, 16&17 October 2003
- SAPİR Gil, “Forensic Science, Ethics And The Expert Witness”, **The Science of DNA Profiling Bioinformatics 6th Annual Conference**, Ohi, 2008
- SAYAR Zafer, **Sermaye Piyasası Kurulunun Muhasebe Ve Bağımsız Denetime İlişkin Mevzuatı Kapsamında Bağımsız Denetçilerden Beklentiler**, SPK, 2005, [www.tmud.org.tr/Articles.asp?action=Read&aid=17 - 58k](http://www.tmud.org.tr/Articles.asp?action=Read&aid=17-58k), (16.10.2010)
- SEC, “Sarbanes Oxley Act”, One hundred Seventh Congress of The USA, 2002
- SEC, Report Pursuant to Section 704 of The Sarbanes-Oxley Act, http://www.sec.gov/news/studies/sox_704report.pdf, (03.11.2010)
- SEC, Rule and Regulations, “Strengthening the Commission's Requirements Regarding Auditor Independence, No: 33-8183A, 26.03.2003” and “Improper Influence on Conduct of Audits, No: 34-47890, 27.06. 2003”
- SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK KANUNU, No:3568, 13.6.1989, 20194 Sayılı Resmi Gazete

- SEVİM Adnan, “Dijital Uygulamaların Muhasebe Eğitimi Üzerine Etkileri”, **XXIV. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu**, Muğla, 2005, (ss.89-105)
- SHAH Anwar, **Corruption and Decentralized Public Governance**, World Bank Policy Research Working Paper, No. 3824, January, 2006
- SİNGH Pavneet – Tiffany GEORGE, **An Overview of the Final Rulemaking on Identity Theft Red Flags and Address Discrepancies**, Federal Trade Commission, <http://www.mrsc.org/ArtDocMisc/redflag.pdf> (12.01.2011)
- SPK, “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ”, Seri: X, No: 19, 02.11.2002, 24927 Sayılı Resmi Gazete
- SPK, “Sermaye Piyasasındaki Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik”, 13.12.1987, 19663 Sayılı Resmi Gazete.
- SPK, **Kurumsal Yönetim İlkeleri**, Düzeltilmiş İkinci Yayınlanma, 2005, <http://www.spk.gov.tr/displayfile.aspx?action=displayfile&pageid=66&fn=66.pdf&submenuheader=null>, (12.03.2010)
- SPK, **Kurumsal Yönetim Uygulama Anketi Sonuçları**, SPK Yayınları, Ankara, 2004
- SPK, **Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ**, Seri: X, No: 22, 12.06.2006 tarih ve 26196 sayılı Resmi Gazete
- SÜER Ayça Zeynep, “Profesyonel Muhasebe Mesleğinde Enron Skandalı ve Sonrası Gelişmeler”, **VI. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu**, 16 – 20 Nisan 2003
- TANZİ Vito, **Corruption Around the World: Causes, Consequences, Scope, and Cures**, IMF Working Paper, WP/98/63, 1998
- TEKİN Mahmut - Muammer ZERENLER - Mehmet YILDIZ, “İşletmelerde Bilişim Teknolojileri Kullanımının Örgütsel Yapıdaki Değişime Etkileri”, **Kocaeli Üniversitesi, İ.İ.B.F., II. Ulusal Bilgi, Ekonomi Ve Yönetim Kongresi**, Bildiriler Kitabı, 17 – 18 Mayıs 2003, Derbent-İzmir, s.: 638 – 640
- TESMER, http://www.tesmer.org.tr/index.php?option=com_content&view=article&id=119:tesmer-tantm&catid=34:doc, (11.08.2010)
- TMSK, **TFRS 1 - Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması**, 20.03.2011 tarih ve 27880 sayılı Resmi Gazete, Ek- A, s.47
- TÜRK CEZA KANUNU, No: 5237, 12/10/2004 Tarihli Resmi Gazete, Sayı: 25611
- TÜRK DİL KURUMU, <http://tdkterim.gov.tr/bts/>, (31.10.2010)
- UNITED NATIONS DEVELOPMENT PROGRAM, <http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/eropa/unpan002665.pdf>, (31.10.2010)

UZAY, Şaban “Türkiye’de Denetçi Bağımsızlığı”, **1st Annual International Accounting Conference- MÖDAV**, Istanbul, Turkey, November 2004

VERWEY Inez G.F., **The Differences Between Auditors And Forensic Accountants With Respect To Their Ability To Identify Effective Additional Procedures To Mitigate Identified Fraud Risks**, Nyenrode Research Papers Series, No.09-23, Netherlands, 2009

WARREN Mark E., “Corrupting Democracy,” **Annual meeting of the American Political Science Association**, Boston, 2002

WILKS T. Jeffrey - Mark F. ZIMBELMAN, “The Effects of a Fraud-Triangle Decomposition of Fraud Risk Assessments on Auditors’ Sensitivity to Incentive and Opportunity Cues”, **Proceedings of the 15th University of Illinois Symposium on Auditing Research**, Urbana–Champaign, USA, 2002

WORLD BANK, **Helping Countries Combat Corruption: The Role of the World Bank, Poverty Reduction and Economic Management**, The World Bank, September, 1997

www.tbb.org.tr/turkce/duyurular/iktisat_kongresi/Ek%2013%20Bagimsiz%20denetim%20sektoru.pdf, (20.3.2000)

ZYSMAN Alan, “Forensic Accounting Demystified”, [http://www.forensicaccounting.com/three\(5\).htm# start](http://www.forensicaccounting.com/three(5).htm#start), (08.07.2011)

EK -1

TÜRKİYE’DE ADLİ MUHASEBE MESLEĞİNİN UYGULANMASINA YÖNELİK BİR ANKET ÇALIŞMASI

Bu çalışmada adli muhasebe mesleğinin ülkemizde uygulanabilirliği ve mevcut sorunlar tespit edilerek, gelişmesine yönelik önerilerin ortaya konulması amaçlanmaktadır. Anket sonucunda elde edilecek bilgiler gizli tutulacak ve tamamen bilimsel bir araştırma için kullanılacaktır.

Çok değerli görüşlerinizi, bilgi ve tecrübelerinizi bizimle paylaştığınız, bilimsel bir çalışmaya katkıda bulunduğunuz için teşekkür ederim.

Saygılarımla; Arş. Gör. Elif YÜCEL

Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü

Katılımcıyla İlgili Genel Bilgiler:

1. Cinsiyetiniz? () Kadın () Erkek
2. Eğitim Düzeyiniz? () Lisans () Yüksek Lisans () Doktora
3. Meslekteki deneyiminiz? () 1-5 () 6-10 () 11-15
4. İşyerinizdeki çalışan sayısı? () 1-5 () 6-10 () 11-15
5. Şirketteki Pozisyonunuz? () Sorumlu Ortak Başdenetçi () Denetçi
() Kıdemli Denetçi () Denetçi Yardımcısı () YMM

A. Adli Muhasebe Mesleğine Yönelik Farkındalık Düzeyi	Evet	Hayır
Adli Muhasebe ifadesini duydum.		
Adli muhasebe alanıyla ilgili yeterli düzeyde bilgi sahibiyim.		
Adli Muhasebe konusuyla ilgili seminerlere katıldım.		
“Adli Muhasebe Uzmanı” sertifikası sahibiyim.		
İleride “Adli Muhasebe Uzmanı” Sertifikası almayı istiyorum.		
Daha önce bilirkişi olarak görevlendirildim.		
Adli Muhasebe ve Bağımsız Denetim uygulamaları arasında önemli farklılıklar vardır.		
Uzman tanıklık ile bilirkişilik müessesesi arasında önemli farklılıklar vardır.		
Ülkemizde adli muhasebe mesleğine önemli ölçüde ihtiyaç vardır.		

B. Aşağıdaki konularda Adli Muhasebe Mesleğine duyduğunuz ihtiyacı belirtiniz.					
(1) Hiç İhtiyacım Yok (2) İhtiyacım Yok (3) Kararsızım (4) İhtiyacım Var (5) Çok İhtiyacım Var	1	2	3	4	5
Ekonomik Zararların Hesaplanması					
Hile Ve Yolsuzlukların Tespit Edilmesi					
Hile Ve Yolsuzlukların Engellenmesi					
Varlıkların Değerlemesi					
İflas Tasfiye ve Yeniden Örgütlenme Durumları					
Aile Hukuku					
Bilgisayar Destekli Adli İncelemeler					

C. Aşağıda yer alan ifadelerle ilgili görüşlerinizi belirtiniz.					
(1)Kesinlikle Katılmıyorum (2)Katılmıyorum (3)Kararsızım (4)Katılıyorum (5)Tamamen Katılıyorum					
Mevcut Durumun Tespiti	1	2	3	4	5
Hile ve yolsuzlukların tespitinde ülkemizdeki denetim faaliyetleri yeterli düzeydedir.					
Ülkemizde bilirkişilik müessesesi etkin olarak işlemektedir.					
Hile ve yolsuzluklarla mücadelede ülkemizdeki yasal düzenlemeler yeterli düzeydedir.					
Ülkemizdeki işletmelerde hile ve yolsuzluklar önemli ölçüde kayıplara neden olmaktadır.					
Ülkemiz, mevcut yasal düzenlemeler açısından adli muhasebe mesleğinin uygulanmasına hazırdır.					
Ülkemizdeki eğitim sistemi adli muhasebe eğitimi için uygundur.					
Ülkemizde adli muhasebecilerin staj yapmasına imkan sağlayacak kurum ve kuruluşlar yeterli düzeydedir.					
Ülkemizde adli muhasebe mesleğini tam anlamıyla yerine getirebilecek nitelikte olan meslek mensuplarının sayısı yeterli düzeydedir.					
Ülkemizde muhasebe meslek mensupları dava desteği hizmeti sağlamaktadır.					
Mevcut muhasebe meslek mensuplarının sadece bir sertifika programıyla tam anlamıyla bir adli muhasebe uzmanı olmaları mümkündür.					
Mesleğe Yönelik Beklentiler	1	2	3	4	5
Adli muhasebe mesleğine yönelik lisans düzeyinde bölümler oluşturulmalıdır.					
Adli muhasebe mesleğine yönelik yüksek lisans programları oluşturulmalıdır.					
Adli muhasebe eğitimi yetkili özel kuruluşlar tarafından verilmelidir.					
Adli muhasebe uzmanlığı için TESMER tarafından bir eğitim programı oluşturulmalıdır.					
Adli muhasebe mesleğinin 3568 no'lu meslek yasası ile düzenlenmesi gerekmektedir					
"Adli muhasebe uzmanı" unvanı sadece TÜRMOB tarafından verilen belge ile kazanılmalıdır.					
"Adli muhasebe uzmanı" unvanına sahip olunması için bir bağımsız denetim firmasında en az iki yıl staj zorunluluğu getirilmelidir.					
"Adli muhasebe uzmanı" unvanına sahip olunması için Maliye Bakanlığının gözetiminde bir sınav yapılmalıdır.					
"Adli muhasebe uzmanı" unvanına sahip olunması için bir hukuk bürosunda en az bir yıl staj zorunluluğu getirilmelidir.					
"Adli muhasebe uzmanı" unvanına sahip olunması için Kriminal Polis Laboratuvarlarında en az bir yıl staj zorunluluğu getirilmelidir.					
"Adli muhasebe uzmanı" unvanına sahip olunması için en az 10 yıl denetim konusunda mesleki deneyim zorunluluğu getirilmelidir.					
Bağımsız Denetim şirketlerine en az bir adli muhasebeci ile çalışma şartı getirilmelidir.					
"Uzman Tanıklık" ve "Dava Desteği" hizmetlerinin etkinliği için Hukuk Muhakemesi Kanununa yeni düzenlemeler getirilmelidir.					
Adli Muhasebe mesleği ile ülkemizde muhasebe mesleği daha saygın yere sahip olacaktır.					

D. Mesleki uygulamaları düşünerek aşağıdaki konuların adli muhasebe mesleğinin gerçekleştirilmesi için önemlilik derecelerini sol taraftaki kutulara ve bu konularda günümüz bağımsız denetçilerinin yeterlilik düzeylerini ise sağ taraftaki kutulara X ile işaretleyiniz

ÖNEM SEVİYESİ					Adli Muhasebecilerde Bulunması Gereken Bilgi Ve Yetenekler	YETERLİLİK SEVİYESİ				
1. Hiç Önemli Değil	2. Önemli Değil	3. Kararsızım	4. Önemli	5. Çok Önemli		1. Kesinlikle Yetersiz	2. Yetersiz	3. Kararsızım	4. Yeterli	5. Kesinlikle Yeterli
					Hile Tespit Yöntemleri Bilgisi					
					Görüşme / Sorgulama Teknikleri					
					Muhasebe Standartlarına Hakimiyet					
					Hukuki Prosedürlere Hakimiyet					
					Denetim Standartlarına Hakimiyet					
					Bilgi Teknolojilerine Hakimiyet					
					Kanun ve Mevzuat bilgisi					
					İstatistik Bilgisi					
					Yönetim Sistemleri Bilgisi					
					Muhasebe Paket Programlarına					
					Araştırmacılık Becerisi					
					Etkin İletişim Kurabilme Becerisi					
					Stratejik Düşünebilme Becerisi					
					Güçlü Araştırmacılık Sezgileri					
					Anlaşmazlıkları Çözme ve Uzlaştırma Becerisi					

ÖZGEÇMİŞ			
Adı, Soyadı	ELİF		YÜCEL
Doğum Yeri ve Yılı	BURSA		1983
Bildiği Yabancı Diller	İNGİLİZCE		
ve Düzeyi	İYİ		
Eğitim Durumu	Başlama - Bitirme Yılı		Kurum Adı
Lise	1998	2001	Şükrü Şankaya Anadolu Lisesi
Lisans	2001	2005	Uludağ Üniversitesi
Yüksek Lisans	2005	2007	Uludağ Üniversitesi
Doktora	2007	2011	Uludağ Üniversitesi
Çalıştığı Kurum (lar)	Başlama - Ayrılma Yılı		Çalışılan Kurumun Adı
1.	2006	Devam	Uludağ Üniversitesi
2.			
3.			
Üye Olduğu Bilimsel ve Mesleki Kuruluşlar	Muhasebe ve Finansman Öğretim Üyeleri Derneği		
Katıldığı Proje ve Toplantılar	“The Role of Galata Bankers in Finance History of Ottoman Empire”, 12th World Congress of Accounting Historians, İstanbul, 2008 (A.Cabuk ve A.T.Saygılı ile birlikte) “The Effects of the Interactive White Board Usage on the Students’ Learning Level and an Application in the Financial Markets Courses”, The 2nd Balkans And Middle East Countries Conference, İstanbul, 2010 (Y.Ertan, L.Karbiyik ve E. Kara ile birlikte) “Accounting Education in Turkey and Expectations of Professional Accountants from that Education”, The 2nd Balkans And Middle East Countries Conference, İstanbul, 2010 (A.Cabuk ve M. Saraçla birlikte) “The Effects of Accounting Applications on Financial Crisis Worldwide” The 2nd Balkans And Middle East Countries Conference, İstanbul, 2010 (A.Cabuk ve A.T.Saygılı birlikte)		

Yayınlar:	“The Effects Of Sarbanes Oxley Act On Turkish Capital Markets”, Journal of Accounting and Management Information Systems, 18/2006, (21-31) (G.İşseveroğlu ve Y. Ertan ile birlikte) “Sürdürülebilir Bir Çevre İçin Çevre Muhasebesi ve KOBİ'lere Yönelik Bir Araştırma”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, 38. Sayı, 2008 (İ.Lazol ve Yener Yücel ile birlikte) “The Effects of the Interactive White Board Usage on the Students’ Learning Level and an Application in the Financial Markets Courses”, Turkish Online Journal of Distance Education-TOJDE July 2011 ISSN 1302-6488 Volume: 12 Number: 3, /23-35) (Y.Ertan, L.Karabiyik ve E. Kara ile birlikte) “Accounting Education in Turkey and Professional Accountant Candidates Expectations from Accounting Education: Uludag University Application”, Business And Economics Research Journal, Volume: 3 Number: 1 Year: 2012	
Diğer:		
İletişim (e-posta):	emugal@uludag.edu.tr	
	Tarih	30.11.2011
	İmza	
	Adı Soyadı	ELİF YÜCEL