

T.C.
İSTANBUL OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

EKONOMİK SUÇLARLA MÜCADELEDE
ADLİ MUHASEBENİN ROLÜ

Gafur Fırat SEVER

YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANA BİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

DANIŞMAN

Doç. Dr. Hakan TAŞTAN

İstanbul, Nisan 2019

T.C.
İSTANBUL OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

EKONOMİK SUÇLARLA MÜCADELEDE
ADLİ MUHASEBENİN ROLÜ

Gafur Fırat SEVER
Enstitü No: 162008351

YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANA BİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

Tezin Enstitüye Teslim Edildiği Tarih :

Tezin Savunulduğu Tarih :

Tez Danışmanı : Doç. Dr. Hakan TAŞTAN
(İstanbul Okan Üniversitesi)

Diğer Jüri Üyeleri
Prof. Dr. Fatma PAMUKÇU
(Marmara Üniversitesi)
Dr Öğretim Üyesi Hüseyin MERT
(İstanbul Okan Üniversitesi)

İstanbul, Nisan 2019

İÇİNDEKİLER

İÇİNDEKİLER	I
ÖZET	IV
ABSTRACT.....	V
KISALTMALAR	VI
ŞEKİL LİSTESİ.....	IX
GRAFİK LİSTESİ.....	X
TABLO LİSTESİ.....	XI
BÖLÜM 1. GİRİŞ ve AMAÇ	1
BÖLÜM 2. EKONOMİK SUÇLAR.....	4
2.1 EKONOMİK SUÇ KAVRAMI	4
2.2 EKONOMİK SUÇLARIN GRUPLANDIRILMASI.....	6
2.3 EKONOMİK SUÇLARI OLUŞTURAN NEDENLER	7
2.4 EKONOMİK SUÇLARIN GÖRÜLDÜĞÜ ALANLAR	9
2.5 EKONOMİK SUÇLARIN TÜRKİYE’DEKİ DURUMU	10
2.6 EKONOMİK SUÇLARDA GEÇMİŞTEN BUGÜNE YAŞANAN DEĞİŞİM VE BU SUÇLARLA MÜCADELENİN TARİHİ	13
BÖLÜM 3. İŞLETME KAVRAMI, YAPISI, YÖNETİMİ İŞLETMELERDE YAŞANAN EKONOMİK SUÇLAR VE SONUÇLARI.....	16
3.1 İŞLETME KAVRAMI.....	16
3.1.1 İşletmenin Tanımı, İşletmenin Fonksiyonları.....	16
3.1.2 İşletmenin Yapısal Özellikleri	17
3.1.3 İşletmelerin Amaçları	17
3.1.4 İşletme Çevre İlişkileri	18
3.1.5 İşletmelerde Toplumsal Sorumluluklar	19
3.2 İŞLETMELERDE YÖNETİM VE ORGANİZASYON.....	21
3.2.1 İşletmelerde Geleneksel Yönetim Anlayışı	21

3.2.2 İşletmelerde Kurumsal Yönetim Anlayışı	23
3.3 İŞLETMELERDE YAŞANAN EKONOMİK SUÇLAR	25
3.3.1 İşletmelerde Yaşanan Ticari Suçlar	26
3.3.2 İşletmelerde Yaşanan Mali Suçlar	27
3.3.3 İşletmelerde Yaşanan Finansal Suçlar	28
3.3.4 Hile Kavramı, İşletmelerde Yaşanan Hileler Suçları	29
3.3.4.1 Hilenin Tanımı, Hile Riskinin İncelenmesi, Hile Üçgeni.....	29
3.3.4.2 Hile Türlerinden Sayılan Ekonomik Suçlar	33
3.4 EKONOMİK SUÇLARIN İŞLETMELERDE UYGULAMA ALANI BULMASINA NEDEN OLAN FAKTÖRLER,	38
3.4.1 Ekonomik ve Sektörel Faktörler.....	38
3.4.2 Yapısal ve Yönetimsel Faktörler	42
3.4.3 İşletme Çalışanlarından Kaynaklanan Sorunlar, Çalışanlar Tarafından İşlenen Ekonomik Suçlar	44
3.5 EKONOMİK SUÇLARIN İŞLETMELERDE YARATTIĞI KAYIPLAR İLE NEDEN OLDUĞU TOPLUMSAL TAHRİBAT VE YOZLAŞMA	46
3.5.1 Ekonomik Suçların İşletmelerde Yarattığı Maddi ve Yönetimsel Tahribatlar, Verimlilik ve Vizyon Kayıpları.....	46
3.5.2 Ekonomik Suçların Toplumda Yarattığı Tahribat ve Topluma Maliyeti	48
BÖLÜM 4. EKONOMİK SUÇLAR KARŞISINDA ALINMAYA ÇALIŞILAN TEDBİRLER VE HUKUK SİSTEMİNDEKİ UYGULAMALAR BAĞLAMINDA ADLİ MUHASEBE.....	50
4.1 ADLİ KAVRAMININ TANIMI, MUHASEBEDE ADLİ KAVRAMI, ADLİ MUHASEBECİLİK VE BU GÜNÜKÜ UYGULAMALAR.....	50
4.1.1 Adli Kavramının Anlamı, İçeriği, Bilimde Adli Kavramının Kullanılması ...	51
4.1.2 Muhasebede Adli Kavramı	52
4.1.2.1 Adli Muhasebenin Tanımı, Kapsamı	52
4.1.2.2 Adli Muhasebeye Duyulan İhtiyacın Sebepleri	54
4.1.2.3 Adli Muhasebe Konusunda Türkiye’de Yapılan Çalışmalar	57
4.1.2.4 Adli Muhasebe İle İlgili Olarak Türk Hukuk Sisteminde Bugünkü Uygulamalar.....	58

4.1.3 Ülkemizde Hukukçuların Adli Muhasebeden Aldığı Hizmetler, Yargılayanların Adli Muhasebeye Bakışı	67
4.1.4 Adli Muhasebecilik	72
4.1.4.1 Adli Muhasebecilik Mesleğinin Tanımı	72
4.1.4.2 Adli Muhasebecinin Görev Tarifi ve Görev Alanları	73
4.2 DENETİMİN TANIMI, DENETİME OLAN İHTİYACIN ORTAYA ÇIKIŞI VE DENETİM UYGULAMALARI	77
4.2.1 Denetim Kavramı, İşletmelerde Denetim İhtiyacının Ortaya Çıkışı	77
4.2.2 İşletmelerde İç Denetim Faaliyetleri	83
4.2.3 İşletmelerde Bağımsız Denetim Uygulamaları	93
4.2.4 Toplumsal Etik Açısından Denetime Olan İhtiyaç	94
4.2.5 Gelişen Teknolojiler ve Geliştirilen Mesleki Standartların, Ekonomik Suçları Önlemede Sağladığı Katkıları Ve Eksiklikleri Yönünden Yapılan Eleştiriler	97
4.3 EKONOMİK SUÇLAR KARŞISINDA HUKUK SİSTEMİNİN DURUMU	98
4.3.1 Suç ve Ceza İlişkisi	99
4.3.2 Ekonomik Suçların Hukuk Sistemindeki Yeri, Ekonomik Suçlarda Ceza Hukuku	101
4.3.3 Uygulamalarda Ekonomik Suçlara Verilen Cezalar Ve Bu Cezaların Caydırıcılık Etkisi	114
4.3.4 Türk Yargı Sistemi ve Bu Sistem İçinde Ekonomik Suçlara İlişkin Yargılama Düzeni	120
4.3.5 Ekonomik Suçlarla Mücadelede Uluslararası Müktesebat Ve Diğer Gelişmiş Ülkelerdeki Mücadele Yöntemleri	126
BÖLÜM 5. SONUÇ ve ÖNERİLER	131
KAYNAKLAR	135

ÖZET

EKONOMİK SUÇLARLA MÜCADELEDE ADLİ MUHASEBENİN ROLÜ

Suç olgusu insanların toplu yaşama geçmesiyle beraber başlamıştır. Ekonomik suçlar, suç olgusunun içinde başlangıçtan beri var olmuş, medeniyetler ilerledikçe, ticaret ve sanayi geliştikçe, ticaretin içinde kurumsal yapılar oluştukça, toplam suç miktarları içinde artarak ve çeşitlenerek daha fazla yer kaplamışlardır. 1960'lı yılların başlarından itibaren giderek artan ekonomik suçlar, organize ve ulus ötesi, küresel bir nitelik de kazanmıştır.

Günümüzde bireysel olarak işlenen bazı ekonomik suçlar olsa da, ekonomik suçların en fazla işlendiği yer işletmelerdir. İşletmeler gerek organizasyon yapılarında ve yönetsel anlayışlarında olan zaaflar, gerekse de dış dünya ile olan sürekli temasları nedeniyle ekonomik suçlara açık bir haldedirler. Bu durumu önlemek için toplumların ahlaki ve etik değerleri üzerinden çalışmalar yapılabileceği gibi, işletmelerin içinde alınacak denetimsel tedbirler ile kamu hukuku alanında güçlü bir şekilde alınması gerekli tedbirlere de ihtiyaç vardır. Her ülke kendi hukuk sistemi içinde bu konuda düzenlemeler yapmaktadır. İşletmelerin ekonomik ömrünün en büyük tehdidi olan ekonomik suçlar karşısındaki durumu tez içinde incelenmiştir.

Ülkemiz hukuk sistemi içinde çeşitli ekonomik suçlara karşılık gelen idari, parasal ve özgürlüğü kısıtlayıcı ceza maddeleri bulunmaktadır. İşlenildiği iddia edilen bir ekonomik suçta ceza verilmesi için öncelikle bu suçun işlenip işlenmediğinin tespiti ile suçun kusur ve maddi boyutu ve suçun kimler tarafından işlenilmiş olduğunun tespiti gereklidir. Bunun dışında bazı davalar ekonomik değerlerin ve hakların adil bir şekilde paylaşımı ile ilgilidir. Gelişen teknik imkanlarla beraber organize olarak işlenen ve mahkemelerin karşısına gelen ekonomik suçlar da adli mercilerin mali konularda dışarıdan uzman desteğine ihtiyacı olmaktadır. Bu aşamada adli muhasebe kavramı ortaya çıkmaktadır.

Yakın geçmişte kavramsal olarak tanımlanmaya başlanan ve günümüzde hızlı bir şekilde gelişerek yargı sistemi içinde büyük önem kazanan adli muhasebe olgusunun ekonomik suçları önlemede ve ekonomik suçlarla ilgili davalardaki rolü, sunduğu katkı ve önemi tezin ana konusu olup, gerekliliğinin yadsınamayacağı da iddiasıdır.

Anahtar Kelimeler: Ekonomik Suçlar, İşletme, Adli Muhasebe, Denetim

ABSTRACT

THE ROLE OF FORENSIC ACCOUNTING IN FIGHT AGAINST ECONOMIC CRIME

The phenomenon of crime began when people came to collective life. Economic crimes have existed since the beginning of the crime, and as civilizations progressed, as trade and industry evolved, as institutional structures formed within trade, they increased and diversified within total crime amounts. Economic crimes, which have been increasing since the early 1960s, have gained a global and organized and transnational character.

Today, although there are some economic crimes committed individually, businesses are places where economic crimes are committed the most. Businesses are open to economic crimes due to their weaknesses in their organizational structure and managerial understanding, as well as their constant contact with the outside world. In order to prevent this situation, it is possible to work on the moral and ethical values of the societies and to take necessary measures to be taken in the field of public law with supervisory measures to be taken within the enterprises. Each country makes arrangements in this regard within its legal system. The situation of the economic life of the enterprises, which is the biggest threat of economic life, is examined in the thesis.

Within the legal system of our country, there are administrative, monetary and freedom restrictive punishment clauses corresponding to various economic crimes. In order to impose a criminal offense on an alleged economic crime, it is necessary to determine whether the offense was committed, the defect and material dimension, and who was committed. Apart from that, some cases are about fair share of economic values and rights. The economic crimes against the courts, which are organized and developed together with the developing technical opportunities, need external expert support of the judicial authorities in financial matters. At this stage, the concept of forensic accounting emerges.

The role of forensic accounting in preventing economic crime and its role in cases related to economic crime, its contribution and importance is the main subject of the thesis; and the claim of the thesis is that the necessity of forensic accounting cannot be denied.

Keywords: Economic Crimes, Business, Forensic Accounting, Auditing

KISALTMALAR

ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
ACFE	: Association of Certified Fraud Examiners (Suistimal İnceleme Uzmanları Derneği)
ACN	: Yolsuzlukla Mücadele Ağı
AGİT	: Avrupa Güvenlik ve İşbirliği Teşkilatı
AICPA	: American Institute of Certified Public Accountants (Amerikan Yetkili Kamu Muhasebeciler Birliği)
BDDK	: (Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
BM	: Birleşmiş Milletler
CBOK	: Common Body of Knowledge (Ortak Bilgi Havuzu)
CFE	: Certified Fraud Examiner (Sertifikalı Suistimal İncelemecisi)
CICP	: International crime prevention center (Uluslararası Suç Önleme Merkezi)
CMK	: Ceza Muhakemeleri Kanunu
CPA	: Certified Public Accountant (Serbest Muhasebeci Mali Müşavir)
CRMA	: Certification in Risk Management Assurance (Risk Yönetimi Güvencesi Sertifikası)
DK	: Denetim Komitesi
FASB	: Financial Accounting Standards Board (Finansal Muhasebe Standartları Kurulu)
FATF	Financial Action Task Force (Mali Eylem Görev Gücü)
Gfİ	: Global Financial Integrity (Küresel Finansal Dürüstlük Örgütü)
GRECO	: The Group of States against Corruption (Dünya Bankası Yolsuzluğa Karşı Devletler Grubu)

GSMH	: Gayri Safi Milli Hasılat
ICAC	: Independent Comission Anti Corruption (Bağımsız Yolsuzlukla Mücadele Komisyonu)
İASB	: Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu
IMF	: International Monetary Fund (Uluslararası Para Fonu)
ISA	: International Standards on Auditing (Uluslararası Denetim Standartları)
İSMMMO	İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası
IT	: Information Technology (Enformasyon Teknolojileri)
İTO	İstanbul Ticaret Odası
OECD	: The Organisation for EconomicCo-operationand Development (Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü)
OLAF	: European Anti-fraud Office (Avrupa Sahtecilikle Mücadele Ofisi)
SBE	: Sosyal Bilgiler Enstitüsü
SMMM	: Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavir
SOX	: Sarbanes Oxley Yasası
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
TBMM	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
TBK	: Türk Borçlar Kanunu
TCK	: Türk Ceza Kanunu
TEPAV	: Türkiye Ekonomi Politikaları Araştırma Vakfı
TDK	: Türk Dil Kurumu
TKYD	: Türkiye Kurumsal Yönetim Derneği
TI	: Transparency International (Uluslararası Saydamlık Örgütü)
TÜRMOB	: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği

TMK	: Türk Medeni Kanunu
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
UN	: United Nations (Birleşmiş Milletler)
USD	: United States Dollars (Amerikan doları)
vb.	: Ve benzerleri
VUK	: Vergi Usul Kanunu
YMM	: Yeminli Mali Müşavir

ŞEKİL LİSTESİ

	<u>Sayfa No</u>
Şekil 1. <i>Ekonomik Suçların Ülkemizdeki Durumu</i> <i>Yolsuzluk Algı Endeksi (2017)</i>	11
Şekil 2. <i>Hile Üçgeni</i>	33

GRAFİK LİSTESİ

	<u>Sayfa No</u>
Grafik 1. <i>Türkiye'nin 1995'ten 2017'ye</i> <i>Kadar Yolsuzluk Algı Endeksindeki Yeri</i>	12

TABLO LİSTESİ

	<u>Sayfa No</u>
Tablo 1) <i>Türk Ticaret Kanunu’nun</i>	107
<i>562. Maddesi ile Suç kabul edilen fiiller</i>	
Tablo 2) <i>Türk Ticaret Kanunu’nun</i>	109
<i>562. Maddesi Dışında Suç Olarak Kabul Edilen Fiiller</i>	
Tablo 3) <i>Türk Yargı Sistemi</i>	121

BÖLÜM 1. GİRİŞ ve AMAÇ

Adalet toplumlar için gereklidir. İnsanoğlu var olduğundan ve sosyal bir yapı içinde toplum halinde yaşamaya başladığından beri adalet kavramı ile sürekli ilişki içinde olmuştur.

Adalet anlayışı ve beklentisi çağlar boyunca toplumların gelenek, görenek ve inanç algılarıyla şekillenmiş, ancak uygulamada toplumları yönetenlerin anlayış ve müdahaleleriyle yürütülmüştür. Bu nedenle adalet kavramının şekillenmesini insanlığın tarihsel süreci içinde anlamaya çalışırken, ona ulaşmak için harcanan çabaları' da toplumların düşünce yapılarının gelişimi içinde felsefi bir aklın gelişmesi ve ilerlemesi olarak görmeliyiz. Toplumsal adaleti sağlarken genelde eşitlik kavramı ön plana çıkar. Burada adaleti dağıtanlardan beklenti herkese eşit davranmalı, güçlüye karşı güçsüzü korumalı, hakkaniyetli davranıp, denkleştirici bir görev üstelenmeleridir. Bu nedenle adaleti dağıtacak olan insanların çok boyutlu düşünce metoduna sahip olması, toplumun tüm katmanlarının adil bir biçimde muhakeme edilmesi açısından önemlidir.

Günümüzde hızla ilerleyen teknolojik gelişmeler sonucunda insanların dolayısıyla' da toplumların hayatlarında büyük değişiklikler olmaktadır. Bilhassa iletişim ve ulaşım olanaklarının artması dünyamızı küçültmüştür. Bu durum, toplumların sosyolojik, ekonomik, idari, kültürel, vb. gibi yapılarını etkilemiş, üretim modelleri değişmiş, farklı iş süreçleri, yeni meslekler ortaya çıkmıştır. Değişim ve gelişimler her dönemde olumlu etkiler yaptığı gibi, bunun yanında farklı problemleri' de beraberinde getirmiştir. O güne kadar hukukta karşılığı olmayan veya hukuksal boşluklardan yaralanan yeni suçlar, suç yapılanmaları ortaya çıkmıştır. Ortaya çıkan bu yeni durum karşısında uygulama ve karar süreçlerinde her alanda olduğu gibi uzman kişi ve kurumlardan destek alma ihtiyacı önem kazanmıştır. Mahkemelerin ağırlaşan iş yükü ile beraber, savcı ve hâkimlerin karmaşık ve detay yumağı haline gelmiş dava dosyalarını inceleyip anlaması ve çoğu zaman özel bilgi ve uygulamayla ilgili tecrübe gerektiren konularda bir yargıya varması kolay olmamaktadır. Ayrıca suç işleme süreci sırasında oluşan çıkar ilişkileri ve beklentileri nedeniyle genelde gerçek suçlular gölgelenmekte bunun yerine işlenen suçlar için olayda dahili olmayan kişiler cezalandırılmaktadır. Bu durum suçların önlenmesini' de zorlaştırmaktadır.

Adli bilirkişilikler, görülen davalarda inceleme araştırma ve analizler yaparak, konuyla ilgili kanun, içtihat ve uygulamalar çerçevesinde kendi alanlarında oluşan kanaatlerine göre

hazırladıkları raporları mahkemelere sunarlar. Savcı, hâkim ve mahkeme heyeti de bu kanaatleri değerlendirip kararlarının oluşumunda kullanırlar. Burada önemli olan raporları hazırlayan bilirkişilerin konularında yetkin ve uygulamaları bilen kişiler olmasıdır. Aksi takdirde yanlış ve yetersiz kanaatlerden oluşan raporlar, yanlış yorumlara ve kararlara neden olur. Dolayısıyla adli sistemin gelişen yapısı içinde önemli bir hale gelen bilirkişilik işi artık kendine bu işi meslek haline getirip, araştıran, sürekli gelişimini devam ettiren ve en önemlisi geçimini bu işten sağlayan kişilerin yapacağı iş haline gelmektedir. Bu nedenle öncelikle hukuk sistemine her konuda hizmet verecek adli bilirkişiliğin, değişen şartlara göre konumlandırılması, bunun yanında ekonomik ve mali konularda bilirkişilik yapacakların adli muhasebeci olarak tanımlanması, bu işin muhasebecilik işi içinde ayrı bir uzmanlık dalı, bir meslek haline gelmesi çok önemlidir.

Bugün mahkemelerde görülen davaların büyük bir kısmı ekonomik ihtilaflardan ve suçlardan kaynaklanmış davalardır. Gelişen ve değişen ekonomik süreçler, ticari hayattaki karmaşık iş ilişkileri, mükellefin devlete karşı olan vergisel sorumlulukları, kayıt dışı piyasa işlemleri, devletin neden olduğu hak kayıpları, hile, yolsuzluk, rüşvet ve diğer piyasaları manipüle ederek yapılan usulsüz işlemler ve dolandırıcılıklar sonucu oluşan hukuki davalarda, iddianameden başlayarak, davayı oluşturan süreçler, savunma ve ifadeler sonucunda yapılan işlerin kanunlara uygunluğu ve davaların sorumlularının tespiti, konusunda uzman kişilerin hazırlayacağı raporları gerekli kılmaktadır. Aksi takdirde hukuk sisteminin içinde yer alan iddia, savunma ve karar verici konumunda olan kişilerin çok sık değişen, karmaşık bir yapıya sahip olan vergisel ve mali konularda analiz ve yorum yapmaları çok zordur.

Bu tez çalışmasının temel amacı, ekonomik suçlar karşısında hukuk sisteminin durumunu tespit edip, buradaki sorunları, bu sorunlara karşılık muhasebenin adli vakalar içinde kullanımının gerekliliğini ortaya koymak ve bu işi yapacak olan adli muhasebecilik mesleğinin oluşumuna katkı sunmaktır.

Giriş bölümünden sonra çalışmanın 2 inci bölümünde, ekonomik suç kavramını ele alıp, ekonomik suçları oluşturan nedenler ile ekonomik suçlarda geçmişten günümüze yaşanan değişim ve bu suçlarla mücadelenin tarihine konunun bütünlüğünü sağlamak açısından tez konuları içinde yer verilmiştir.

Bölüm 3' te ekonomik sistem içinde, ekonomik suçların çoğunlukla yaşandığı, işletme kavramı, işletmelerin yapısı ve yönetimi ile işletmelerde bu suçların nasıl oluştuğu, sorunların hangi aşamalarda nerelerden kaynaklandığını araştırıldı.

İşletmelerde yaşanan ekonomik suçlara, ticari, mali ve finansal suçlar alt başlıkları olarak bakılmıştır. Finansal suçlar olarak, hile, yolsuzluk ve suiistimal konuları irdelenmiş, bu suçların ũlke ekonomisinde ve sosyal dokuda yarattığı kayıp ve tahribatları incelemeye çalışılmıştır.

Daha sonra Bölüm 4'te ekonomik suçlar karşısında alınmaya çalışılan tedbirler ve denetim uygulamalarının etkileri ile gelişen teknolojilerin ve geliştirilen standartların ekonomik suçları önlemedeki katkı ve eksiklikleri yönünden yapılan eleştiri ve yorumlar incelenip, ekonomik suçlar karşısında hukuk sisteminin durumu ve ekonomik suçlarla mücadelede doğru tespitlerin yapılıp, caydırıcı ceza verilmesinin gerekliliği üzerinde durulmuştur.

Bu konu ile bağlantılı olarak tezin ana konusu olan adli muhasebenin, kavramsal olarak ortaya çıkışı, akademik ve bilimsel çevrelerde yapılan çalışmalarla teorik yapısının oluşturulması, muhasebe biliminin içinde ayrı bir bölüm olarak yer almasının gerekliliği, adli muhasebeye duyulan ihtiyacın sebepleri, hukuk sistemi içinde aldığı role vurgu yapılıp, bu gün için uygulanmakta olan ve adli muhasebe kavramı içinde yer alan çeşitli uygulamalardan bahsedilmiştir.

Bölüm 5 sonuç ve önerileri kapsamaktadır.

BÖLÜM 2. EKONOMİK SUÇLAR

Sonucunda kişisel veya örgütsel bir kazanç ya da diğer birey veya birimler aleyhine haksız kazanç elde etmek amacıyla, kanun ve kurallarla toplum tarafından kabul edilmiş normatif değerlere karşı gelerek yapılan eylemlerdir. Ekonomik suçların tanımını, neler olduğunu, bu suçları oluşturan nedenleri, görüldüğü alanları, zamanla ortaya çıkan farklı yapılarını, toplumlarda yarattığı tahribatı incelemek bu suçlarla mücadele açısından önemlidir.

2.1 EKONOMİK SUÇ KAVRAMI

Günümüzde ekonomik suçun, genel kabul görmüş, evrensel denilebilecek sistematik bir tanımı yoktur. Birçok çevre, literatürde ekonomik suçtu iki ana grup içerisinde açıklamaktadır. Bunlar;

- 1)Geleneksel yaklaşımlar üzerinden yapılan tanımlamalar,
- 2)Çağdaş yaklaşımlar üzerinden yapılan tanımlamalardır.

Geleneksel tanımlamaların başlangıcı 1940 yıllarına kadar uzanmaktadır. Bu tanımlamada, ekonomik suç, beyaz yakalı suçlarıyla özdeş tutulmuştur. Buna göre, suçlu, bir organizasyondaki konumu dolayısıyla elinde fırsat bulunan statü sahibi bir kişidir. Bu anlamda ekonomik suç, yozlaşmayla eşanlamlı kullanılmakta ve kesinlikle şirket içermemektedir. Ancak, bu tanım, günümüzde yeterli olmamaktadır.

Çağdaş tanımlamada ise, ekonomik suç, özel, profesyonel ya da teknik becerileri olan kişiler tarafından, kişisel veya örgütsel kazanç veya diğer birey veya birimler aleyhine haksız kazanç sağlama amacıyla, genellikle aldatma ya da yalan beyanda bulunma yoluyla işlenen, yasadışı bir eylem olarak yahut' ta sürekli evirilen bir eylemler kümesi olarak tanımlanabilir.

Burada sadece bir kamu görevlileri değil, özel, profesyonel ya da teknik beceride olan kişilerde suçlu statüsü içerisinde yer almaktadır. Amaç, kişisel veya örgütsel bir kazanç ya da diğer birey veya birimler aleyhine haksız kazanç elde etmektir. En tipik yöntemi de aldatma ya da yalan beyanda bulunmadır. Ekonomik suçlar için söylenecek bir diğer özellik de suçun herhangi bir şekilde şiddet içermemesidir. (Güvel, 2005, 28)

Ekonomik suçlarla geleneksel suçlar arasındaki belirgin farklılıklara bakarsak, geleneksel suçlarda kurbandan bilgi akışı çok yüksektir, ekonomik suçlarda ise kurbanlardan bilgi akışı

çok düşüktür ya da hiç yoktur. Bundan dolayı, bireylerin ne derece kurban olduğunu ve buradaki rollerini belirlemek, geleneksel suçlarda daha kolay, ekonomik suçlarda güçtür.

Yasalarda ekonomik suçlarla ilgili çok az sayıda kod vardır. Geleneksel suçlar büyük ölçüde ceza hukuku çerçevesinde izlenir. Ekonomik suçlar, şirketlerle ilgili yasalar, dahili ticaretle ilgili yasalar, finansal enstrümanların ticaretiyle ilgili yasalar, çevre kirliliğiyle ilgili yasalar, şirket kurma ve şirket kurma yasağıyla ilgili yasalar çerçevesinde izlenen bir suç türüdür. Geleneksel suçların büyük bir kısmı kolluk güçleri tarafından yakalanmakta, ceza mahkemelerinde yargılanmakta ve suçlu bulunanlar hapse atılmaktadır. Ekonomik suçlarda araştırma ve yorumlama ile raporlama yöntemleri geleneksel suçlardan farklıdır. Ekonomik suçların büyük bir kısmı, büyük ölçüde birimin idarî yetkilileri tarafından incelenip, suçlu bulunanlara da büyük ölçüde idarî cezalar verilmektedir.

Ekonomik suç hakkında daha anlamlı bir bilgiye sahip olabilmek için, tanımlama çabaları yanında ekonomik suç türlerinin de açıklanması gerekir. Bu suç türleri olarak, yozlaşmaya bağlı suçlar, dolandırıcılık, para aklama, fikri mülkiyet hırsızlığı, kimlik hırsızlığı, kaçakçılık ve internet suçları olarak belirtilebilir. Ayrıca, belirtilen ekonomik suç türlerinin kapsamadığı ya da ticarî zarar olarak değerlendirilen veya açıklanmayan ekonomik suçlar da vardır. Ekonomik suç türlerinin toplum içinde en yaygın olanı yozlaşmadır.

Yozlaşmaya bağlı suçlar kendi içinde üç gruba ayrılıyor; birincisi, zimmete geçirmek, ikincisi rüşvet, üçüncüsü de varlıkların kötüye kullanımınıdır. Özellikle bu üç grup suç, günümüzde toplam ekonomik suçların küresel ölçekte % 80'den fazlasını oluşturmaktadır. (Güvel, 2005,31)

İstatistiksel, tahminlere göre, ekonomik suç türleri içerisinde giderek önem kazanan bir başka suç türü' de kimlik hırsızlığıdır. Bu suç, bir kimsenin yasal yetkisi olmaksızın, kimliği ile bilerek, yasadışı bir aktiviteye teşebbüs etmesi, ya da yardım veya yataklık etmesidir.

Ekonomik suç, günümüzde giderek organize ve ulus ötesi bir nitelik de kazanmıştır. Ekonomik suç, zaten doğası gereği küresel nitelikli bir suçtur, teknolojik ilerlemeler, ekonomik suçun küreselleşmesini daha da hızlandırmaktadır. Bu yönüyle ekonomik suç, organize suça en uygun suç aktiviteleri içerisinde yer almış olmaktadır.

Ulus ötesi organize suçun en çok kullandığı başlıca ekonomik suç türleri olarak, dış ticaretten elde edilen kazançların gizlenmesi, vergi kaçırma ve para aklama suçlarını gösterebiliriz Ekonomik suçların ölçülmesinde net bir tarif ve yöntem yoktur. Küresel ölçekte ekonomik suçların, gerçekleşme, algılanma ve beklenme oranlarıyla ilgili bazı istatistikler vardır. Bu anlamda en çok gerçekleşen suç türü varlıkların kötüye kullanımı,

ürün korsanlığı ve taklidi ile siber suçlardır. Ayrıca varlıkları zimmetine geçirme, rüşvet, finansal dolandırıcılık, endüstriyel casusluk, kara para aklama, şirketlerin en çok rapor ettikleri suç türleridir. Sonuçta işletmeler tanımlı yapılamayan, türleri tam olarak tasnif edilemeyen ve ölçülemeyen, ölçütleri belirlenemeyen bir suç türüyle karşı karşıyadır.

2.2 EKONOMİK SUÇLARIN GRUPLANDIRILMASI

Ekonomilerdeki üretim, tüketim, değişim, bölüşüm ilişkilerini düzenleyen, genel ekonomik düzeni koruyan hükümleri ihlal eden eylemler, ekonomik suçları tanımlar. Bu gruptaki suçlar, hem mali suçları, hem' de ticari suçları bünyesinde barındırmaktadır. Ekonomik suç kavramının diğer grupları da ihtiva edecek şekilde, genel bir üst başlık olarak kullanılması ile korunan hukuksal yararın esas alınması ve meydana gelen haksızlığın nitelendirilmesi, ekonomik suçları açıklamakta kullanılacak en sağlıklı ölçüttür. Bireysel nitelikteki ihlaller, ekonomik ilişkilerden kaynaklansa da, prensip olarak ekonomik suçun temel ögesi olarak görülemezler. İşlenen çok sayıda suçta, özellikle de zarar suçlarında, ekonomik bir zarardan somut olarak söz edilebilir. Ancak, ekonomik açıdan oluşan zarar kriter olarak kabul edilirse, ekonomik suçun kapsamı da neredeyse saptanamaz hale gelir. Bu nedenle, ekonomi hukukunun öngördüğü ilişkiden yola çıkılarak kavram geliştirilmeli ve bir ekonomik düzenin sağlıklı biçimde yürüyebilmesini esas alan temel yasalara aykırılık ölçü alınmalıdır.

Bu kapsamda, banka, sigorta, borsa, kartel, rekabet, patent, gümrük, vergi, ithalat, ihracat, kaçakçılık, ödünç para mevzuatında yer alan suçları ekonomik suç olarak kabul etmek doğru olacaktır.

Bu açıklamalardan sonra ekonomik suçları şu başlıklar altında gruplandırabiliriz. Bu şekilde ayrımı esas itibariyle Lampe yapmıştır. (Otto, Konzeption.351-353.)

A- Tüm Ekonomik Düzenin Korunmasına Yönelik Ceza Normları: Bu suçlar doğrudan tüm ekonomik düzenin korunmasına yönelik eylemleri kapsamına almaktadır. Söz gelimi kartel yasasına aykırılıklar, enerji teminine, rekabete ilişkin yasalara, uluslararası ekonomik ilişkiler açısından alınan tedbirlere aykırılıklar vb. gibi.

B- İşletmelerin İşleyişlerinin (İdaresinin) Korunmasına Yönelik Ceza Normları: Bu bölümde ilk planda, haksız rekabet, patent haklarına aykırılıklar, ürünlerin kullanım kılavuzlarının ve markaların hukuka uygun bir biçimde kullanılması gerekliliğine aykırılıklar belirtilmelidir. Öte yandan ekonomik düzenin ve onun kurumlarını dolaylı olarak tahrip eden suç tipleri de

bu grup içerisinde yer almaktadır. Bilhassa resmi görevlilerin rüşvet alması, ticari iftira, ticari sırların ifşası, aldatıcı reklâmları suç sayan ve böylece rekabeti koruyan yasalara aykırılıklar, dolandırıcılık, emniyeti suiistimal gibi mala karşı işlenen suçlar, sosyal güvenlik haklarına karşı suçlar, kaçak olarak işçi çalıştırma da bu başlığa uygun düşen örnekler arasındadır.

C- Finans Yönetiminin Korunmasına Yönelik Ceza Normları: Gümrük ve vergi kanunlarına ilişkin suçlar, bu alt başlığın ana gurubunu oluşturmakta olup, işletmelerin yönetimlerinin korunmasına yönelik eylemlerle de sıkı bir bağlantı içerisindeyler.

Bu çerçevede gümrük suçları, ithalat yasaklarına karşı işlenen suçlar, vergi suçları, (vergi kaçırma, kaçakçılık, yataklık) sübvansiyon dolandırıcılığı gibi suçlar ekonomik suç olarak kabul edilmektedir. Yine para ve kıymetli evrak sahteciliğine ilişkin suçlara da bu bölüm’ de değinilmektedir.

D- Tüketicinin ve Kamunun Korunmasına Yönelik Ceza Normları: Sağlığa zararlı gıda maddelerinin, kozmetik araçların ve diğer ihtiyaç maddelerinin üretimi ve satımından ötürü kamunun ve özellikle de tüketicinin korunmasına yönelik suçlar, tefecilik, mal varlığının tehlikeye sokulması veya zarar verilmesi, sahtecilik bu kapsamdadır.

E-Sermaye açısından ve kuruluşa ilişkin hileli eylemler de (insider, bilanço, iflas suçları), aynı şekilde tüm bireyler yönünden ekonomik tehlike yaratan eylemlerdir.

Bir suçun ekonomik bir suç olarak kabul edilmesinin, maddi ceza hukukuna ilişkin bazı sonuçları olabilir. Sözgelimi cezanın nev’i, tehlikesi, suç tipleri bakımından gösterdiği özellik, zaman yönünden uygulama, tüzel kişilerin ceza sorumluluğu, iade hukuku gibi konularda bir takım farklılıklar ön plana çıkabilmektedir. (Web_1 20.03.2017)

Ekonomik suçları tasnif ederken yozlaşmaya bağlı olarak oluşan sebeplerden kaynaklanan ve genellikle hileli davranış ve kasıtlı işlenen suçlar ile bunların dışında kalan ve daha çok bireylerin, kurumların ve kamunun hak ve menfaatlerine yönelik olarak yapılan eylemlerden kaynaklanan suçlar olarak sayabiliriz. Bu tasnife göre sıraladığımız ekonomik suçlar hile bölümünde belirtilmiştir.

2.3 EKONOMİK SUÇLARI OLUŞTURAN NEDENLER

Suç, hukuk kurallarının toplum için zararlı veya tehlikeli görerek yasakladığı ve cezai yaptırıma bağladığı eylem” olarak tanımlanmaktadır. Başka bir tanımda ise “hukuk düzeninin, sonucunu cezalandırdığı fiillere verilen ad” olarak da nitelendirilebilmektedir.

Suç, “toplum halinde yaşama şartlarına yönelmiş her türlü saldırıdır” (Ayhan ve Çubukçu, 2007, 31).

Günümüzde, insanların hangi nedenlerle suç işlediklerini ortaya koymak amacıyla geliştirilmiş olan, çok sayıda teori bulunmaktadır. Genel olarak birçoğunun temelinde aşağıda yer alan varsayım bulunmaktadır. Suçu belirleyici etkenler, olası kurbanların faaliyetlerinden doğmaktadır. Bir işletme çalışanını suç işlemeye iten etkenler aşağıdaki gibi sıralanabilmektedir. (Bozkurt, 2011, 101-102)

- Suç işlemeye yarayacak uygun hedeflerin bulunması (örneğin, işletmeler gibi),
- Uygun koruyucuların olmaması (örneğin, denetçi veya güvenlik elemanlarının bulunmaması gibi),
- Suça motive olmuş çalışanların bulunmasıdır (örneğin, aşırı borçlu veya mutsuz çalışanların varlığı gibi). (Doğan, Kayakıran 2017, 173,174)

Ekonomik suçlar konusunda, öncelikle ekonomik nitelikte çok sayıda davranışın varlığı ve bunların arasında hangi suç tiplerinin bu kavrama dahil edilebileceği hususunun ele alınması gerekir. Ekonomik suçlarda, genel olarak ekonomiye yön veren ve toplumdaki üretim, tüketim, bölüşüm, değişim ilişkilerini düzenleyen, başka bir anlatımla ülkedeki tüm ekonomik yapının işleyişini, bütünlüğünü korumayı amaçlayan, kuralların ihlal edilip edilmediği esas alınmalıdır. Bunun yanında, özellikle de bireysel mal varlığına yönelik suçlar bakımından, belirtilen ölçütler göz ardı edilmemelidir. Bu eylemler sıklıkla işleniyor ve bu yoğunluk ülke ekonomisinin bütünlüğüne zarar veriyorsa, bireysel mal varlığına yönelik suçlarında, geniş anlamda ekonomik suçlar içerisinde mütalaa edilmeleri gerekir.

Ekonomi hukuku konu itibarıyla, devlet ile ekonomik düzen arasındaki hukuksal olarak belirlenmiş ilişki çerçevesinde şekillenmektedir. Fakat ekonomi hukukunun öngördüğü bu ilişki, sadece iki kişi arasındaki ekonomik bağlantıyı, örneğin alıcı ve satıcı ya da işçi veya işveren arasındaki olası ihtilafları göz önünde bulundurmamaktadır. Aksine, tüm ekonomik sistemin işlerliğine yönelik ekonomik prensipleri dikkate alarak, geniş anlamda devlete, dar anlamda idareye, ekonomik düzeni korumak için çeşitli imkânlar tanımakta, yapabileceği müdahalelerin sınırını saptayıp, kullanabileceği araçları göstermektedir.

Ekonomi hukuku, ekonomik faaliyetlerde, piyasada faaliyet gösteren kişilerin tek tek korunmasına hizmet etmeyip, toplumun ekonomik sükununu, istikrarını korumayı amaçlamakta, bir bütün olarak ekonomik cereyanların idaresine hizmet etmektedir.

Önemli olan rekabet düzeninin güvenliğinin sağlanması, pazarların kendi kendini idare edebilme imkanlarının güvence altına alınmasıdır. Yapılacak müdahale sadece bununla

sınırlıdır. Böyle bir yaklaşım, ekonomik yapının kendine özgü kurallarının bağımsız bir biçimde oluşumuna katkıda bulunur, ekonomik yapıyı etkilemez. Ancak, olumsuz ekonomik gidişe müdahalede bulunulabilir.

Ekonomik suç konusunun, ilk olarak belirli bir fail tipinden hareketle kriminolojik – sosyolojik açıdan ele alındığını görmekteyiz. Esas itibariyle suç bilimini olayların yönlendirmesi esasına dayandıran bu düşünce, doğrudan Edwin H. Sutherland’a dayanmaktadır. 1939’da Sutherland tarafından beyaz yaka suçluluğu üzerine verilen tebliğde, ekonomik suçluluğun, kamuoyunda oluşan bilinçle ortaya çıktığı bilhassa vurgulanmakta ve ekonomik eylemlere ilişkin suç grupları, sınırlı bir fail tipinin belirli özellikleri ve eylem tipleriyle saptanmaktadır. Fail ile doğrudan ilişki kuran bu yaklaşım, suçluluğun toplumun alt tabakalarında cereyan eden bir olgu olmadığını, aksine ekonomik anlamda durumu iyi olanlar arasında ve daha üst tabakalarda sıkça görüldüğünü ve bu davranışların sosyal açıdan ciddi zararlara neden olduğunu, özellikle de mesleklerin icrası ile açık bir bağlantı içerisinde bulunduğunu belirtmektedir.

Böylece önemli olan iki unsurun altı çizilmektedir: Bir taraftan üst seviyedeki fail çevresi, diğer taraftan mesleki faaliyetlerle bağlantılı olarak, suçların işlendiği olgusu. Zaten belirtilen bu iki unsurun bir araya gelmesi, toplumsal saygınlığı olan kişilere karşı kamuoyunda duyulan güveni suni olarak artırmakta, böylelikle de bu nevi suçlar daha kolay işlenebilmektedir.

Ancak yalnızca belirli bir fail tipinden yola çıkmak, ekonomik yapıyı ihlal edici davranışlar kavramının açıklanması bakımından yeterli olmamıştır. Çünkü kavram çok yönlü olup, sınırlı bir açıdan ele alınması ve geliştirilmesi mümkün değildir. Söz konusu kavramın açıklanabilmesi için, ekonomik sahada korunan hukuksal yararları, diğer hukuksal yararlardan ayırt edici noktayı bulmak, ekonomik suçtaki haksızlığın maddi içeriği nedir sorusunu yanıtlamak gerekir. Başka bir anlatımla, bu eylemler bakımından korunan hukuksal yarar nedir ve bu hukuksal yararın ihlali nasıl bir haksızlığa neden olmaktadır sorularının cevaplarının araştırılması gerekmektedir.(Web_1 20.03.2017)

2.4 EKONOMİK SUÇLARIN GÖRÜLDÜĞÜ ALANLAR

Ekonomik suçlar, mesleki suç davranışı, örgütsel suç davranışı ve mala karşı bireysel suç davranışı şeklinde görülebilmektedir.

Mesleki suç davranışında suç, bir mesleğin icrası gerçekleştirilirken, şahsın kendi bireysel çıkarlarına ilişkin hukuk kurallarını ihlal etmesidir.

Örgütsel suç davranışında ise, bir şirket veya firmada çalışan görevliler, o kurum adına, çıkar ve ekonomik fayda sağlamak amacıyla, hukuk kurallarını ihlal edip suç işlerler. Örgütsel suç, liberal ekonomilerde şirket suçu olarak adlandırılmaktadır.

Mala zarar verme suçunda, suçla korunan hukuki değer mülkiyet hakkıdır. Suçun maddi konusu başkasına ait taşınır ve taşınmaz mallardır.

Hırsızlık, güveni kötüye kullanma, yağma ve dolandırıcılık suçlarının işlenmesi suretiyle, haksız menfaat sağlanması bireysel olarak mala zarar verme suçunu oluşturur. Burada suçun failinin tespiti diğer unsurlara göre daha kolaydır.

Ekonomik suç farklı bir suç kategorisidir. Suç olarak nitelenen her eylemin, işlenen suçun nev'ine göre farklı bir sistemiği oluşmaktadır. Yozlaşmaya bağlı suçlarda, meslek gereği bulunulan pozisyonu kullanarak suç işlenirken, dolandırıcılık, kaçakçılık, para aklama, fikri mülkiyet hırsızlığı, kimlik hırsızlığı, internet suçları, borsa manipölasyonu, ürün taklidi gibi suç türlerinde, ekonomik suç ticari bir olgu içinde yapılmaktadır Ekonomik suçlarda suçun işlendiği yer işletmeler ve ekonomi dünyasıdır.

Ekonomik suçlarda neredeyse kurban yoktur veya birey kurban, mağduriyetinin farkında olmaz. Çoğunlukla kurban birey' de değildir. Devlet, sigorta şirketleri, bankalar ve tüketiciler gibi gruplar, ekonomik suçlarda zarar görürler. Bu suçun delilleri de somut değildir. Ekonomik suçlarda kurbanlardan bilgi akışı ya çok düşük ya da hiç yoktur. Bu nedenle bireylerin ne derece kurban olduğunu ve rollerini belirlemek son derece güçtür.

Ekonomik suçlarda failin meslekî rolü ile özel rolünü ayırmak da pek mümkün olmamaktadır. Suçlar, meslekî rollerden de kaynaklanıyor olabilmektedir. Yozlaşmaya bağlı olarak, meslek gereği bulunulan pozisyondan elde edilen yetkilere dayanılarak, zimmete geçirme, rüşvet ve varlıkların kötüye kullanımı suçları işlenmektedir. (Güvel, 2005, 29-31)

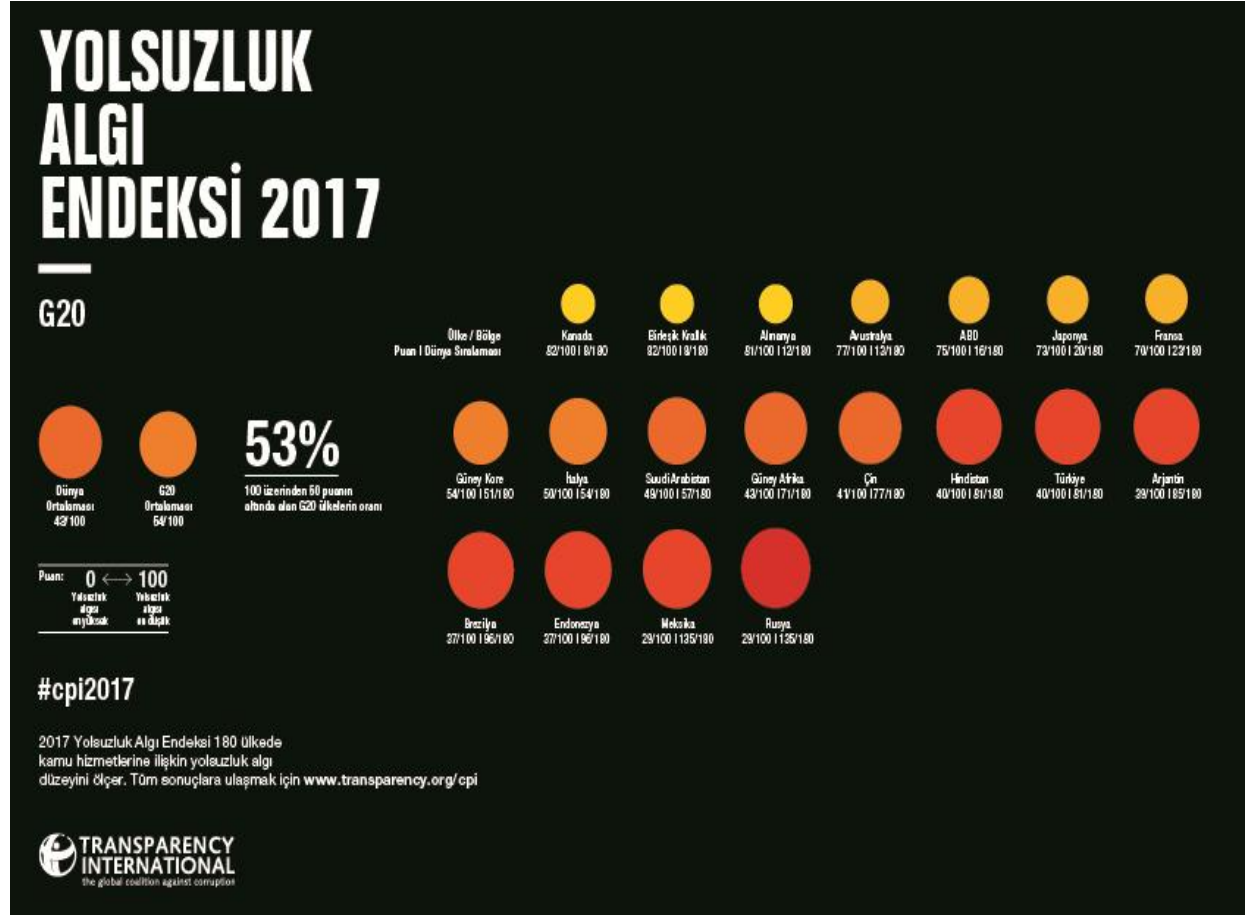
2.5 EKONOMİK SUÇLARIN TÜRKİYE'DEKİ DURUMU

Ekonomik suçlar genellikle örtülü bir biçimde işlendiği için, bunların objektif ve mukayese edilebilir bir ölçümünün yapılması fevkalade güçtür. Bu nedenle ekonomik suçların değil de ekonomik suçların nasıl algılandığının ölçülmesi yoluna gidilmiştir. Bu amaçla oluşturulan en güvenilir kaynak, Uluslararası Saydamlık Örgütü'nün (Transparency International) Yozlaşma Algılamaları Endeksi (Corruption Perceptions Index) dir. Dünya'da

ülkelerin ekonomik risklilik ve kredibilite düzeyini ölçmek amacıyla, profesyonel araştırma kuruluşları çeşitli çalışmalar yapmaktadır. Bu araştırmalarda, o ülkelerde her türlü ekonomik yolsuzluğun neden ve sonuçları, yarattığı riskler ve engeller sorgulanmaktadır.

Uluslararası Şeffaflık Örgütü, dünyanın 176 ülkesinden elde ettiği verilerle hazırladığı Yolsuzluk Algı Endeksi'ni, 1995 yılından bu yana her yıl düzenli olarak açıklamaktadır.

Şekil1. Yolsuzluk Algı Endeksi 2017



(Web_2 22.05.2018)

Bu endeks her yıl 176 ülke için, 12 uluslararası kurumun yürüttüğü 13 araştırmanın bulgularına dayanarak hazırlanmaktadır. Yukarıda bulunan 2017 yılı Yolsuzluk Algı Endeksi, uzmanların, sivil toplum örgütlerinin ve iş dünyası temsilcilerinin kamu kesimindeki yolsuzluğa dair algılarını yansıtmaktadır.

Araştırma metodolojisine göre 0 puan en yüksek yolsuzluk algısına, 100 puan ise en düşük yolsuzluk algısına işaret etmektedir.

2017 yılında Yolsuzluk Algı Endeksi'nde ilk üç sırada Yeni Zelanda (89), Danimarka (88) ve Finlandiya (85) bulunuyor. Endeksin son sıralarında Suriye (14), Güney Sudan (12) ve Somali (9) yer aldı. 2012-2017 yılları arasında Endeks'te en çok puan kaybeden beş ülke; Saint Lucia (-16), Bahreyn (-15), Suriye (-12) Türkiye (-10) ve Gine (-8) oldu.

Türkiye, G20 ülkeleri arasında 13. sırada bulunurken, 35 OECD üyesi devlet arasında ise sondan ikinci sırada yer almaktadır.

Endeksin sonuçları yolsuzluğun dünyadaki temel nedenlerinin; sosyal eşitsizlik, cezasızlık uygulamaları, otoriter yönetimler, kurumsal zayıflık, hak ve özgürlük ihlalleri, savaş ve ekonomik istikrarsızlık olduğunu gösteriyor.

Yolsuzlukla mücadelede dünyanın önde gelen sivil toplum kuruluşlarından olan ve 118 ülkede faaliyet gösteren, Uluslararası Şeffaflık Örgütü (Transparency International), 1995'ten bu yana her yıl yayınladığı Yolsuzluk Algı Endeksi'nin 2017 sonuçlarını' da kamuoyuyla paylaşmıştır. Aşağıdaki tablo ise, Türkiye'nin 1995 ten 2017'ye kadar yolsuzluk algı endeksindeki yerini göstermektedir.

Grafik.1 Türkiye'nin 1995'ten 2017'ye Kadar Yolsuzluk Endeksi Sıralamasındaki Yeri



(Web_2 22.05.2018)

Türkiye'nin Yolsuzluk Algı Endeksi puanı ve sıralamadaki yeri, 2013 yılından beri hızlı bir biçimde gerilemeye devam ediyor. 2016 yılı Endeks sonuçlarına göre, bir puanlık düşüşle 41 puan alıp 9 basamak birden gerileyerek, 176 ülke arasında 75. sırada yer alan Türkiye, 2017 yılı Endeks sonuçlarına göre ise, bir puanlık daha düşüşle, 40 puan alıp 6 basamak daha gerileyerek 180 ülke arasında 81. sırada yer almıştır.

Türkiye, 19 ülkeden oluşan Doğu Avrupa ve Orta Asya liginde ise geçtiğimiz yıla göre bir basamak düşerek, Gürcistan, Karadağ ve Sırbistan'ın ardından 4. sıraya geriledi. Endekste demokrasi deneyimi oldukça zayıf olan, yaygın hak ve özgürlük ihlalleri, istikrarsızlıklar ve toplumsal sözleşmelerin eksikliği ile dikkat çeken Suudi Arabistan, Brunei, Namibya, Botsvana ve Karadağ gibi ülkeler Türkiye'den daha yüksek sıralarda bulunmaktadır.

“Türkiye'nin son 5 yılda 10 puan kaybetmesi, Endeks'te 28 ülkenin önümüze geçmesine sebep olmuştur. Bu durum dünyadaki rekabet gücümüzü azaltmaktadır.(Web_2 22.05.2018)

Türkiye'de ekonomik suçların gelişmesini iki boyuta ele almak mümkündür. Bunlardan birincisi Türkiye'nin yozlaşma endeksinden aldığı nottaki gelişmeler, ikincisi de Türkiye'nin dünya sıralamasındaki yerindeki gelişmelerdir. Türkiye'nin yozlaşma algılamaları notu on üzerinden üç, dört arasında değişmekte ve dalgalanmaktadır. Bu düzeydeki notlar, yozlaşma algılamasının oldukça olumsuz olduğunu göstermektedir. Bu durum, Türkiye'nin nispi olarak durumunun giderek kötüleştiğini de kesin olarak ortaya koymaktadır. Türkiye yozlaşma ile mücadele'de, diğer ülkeler kadar başarılı olamamış, en azından yozlaşma algılamasını azaltacak girişimler konusunda yetersiz kalmıştır.

2.6 EKONOMİK SUÇLARDA GEÇMİŞTEN BUGÜNE YAŞANAN DEĞİŞİM VE BU SUÇLARLA MÜCADELENİN TARİHİ

Ekonomik suçlar ülkelerin ekonomik, sosyal, kültürel yapılarına, hukuk sistemlerine, insanların yaşam kalitelerine ve toplumdaki gelir adaletsizliğinin düzeyine göre farklılıklar göstermiştir.

Hem geçmişte sömürge olan ülkelere bağımsızlıklarını kazanan ve modernleşen ülkeler, hem de sosyalist olarak tanımlanan ülkelerin, sosyalist devlet yapısından liberal ekonomiye geçiş süreçlerinde, suç oranlarında artışlar gözlenmiştir. (Stamatel, Arato ve Dunn 1998, 243),

Doğu Avrupa ülkelerinde Ekonomik liberalizasyon ve demokratikleşmenin, hızlı suç oranlarının artışında etkili olan bir "Amerikanlaşmaya" yol açtığını ileri sürmektedirler. (Lafree ve Tseloni, 2006, 30)

Sovyetler Birliğindeki demokratik gelişme ile birlikte, ortaya çıkan değişmelere bakıldığında da ilk göze çarpan gelişmeler; istihdamdaki istikrarın bozulması, yüksek enflasyon, yoksulluk ve evsizlik sorunlarıdır. Bu unsurlar da, suç kalıplarının anlaşılmasına katkı sağlamaktadır. (Friday, 1998, 301) Çin'in devlet sosyalizminden piyasa ekonomisine geçiş sürecinde, suç kalıplarında meydana gelen değişimleri incelediğinde, hırsızlık, soygun ve sahtekarlık gibi ekonomik motivasyon amaçlı suçların, cinayet, tecavüz ve saldırı gibi ekonomik motivasyon amaçlı olmayan suç türlerine göre, çok daha hızlı bir şekilde arttığı tespit edilmiştir. (Liu, 2005)

Gerek gelişmiş ülkelerin 1960'lı yıllarının başlarında giderek artan suçluluk oranları, gerekse günümüzde gelişmekte olan çoğu ülkelerde yükselme eğilimi içerisine giren suç oranlarının nedenlerine bakıldığında, modernleşmeye özgü çok sayıda faktörün öne çıktığı görülmektedir. Yapılan araştırmalarda, çoğu ülkelerde değişim süreci ile birlikte özellikle mala yönelik suçlarda ciddi artışların gerçekleştiği gözlenmiştir. (Heiland ve Shelley, 1991, 8-9) Modernleşme sadece suç oranlarında değil, suç türlerinde de bir değişme yaratmaktadır. Araştırmalar değişim sürecinde, özellikle de mala yönelik suçların, ekonomik motivasyonlu olmayan suç türlerine karşı daha hızlı arttığını ortaya koymaktadır. (Kızmaz 2012,55-57)

Ekonomik suçlar tarihsel süreç içinde hep var olmuş, gelişen teknolojik, sosyolojik, ekonomik, idari ve sistemsel buluş ve yeniliklere bağlı olarak farklı biçimlerde ortaya çıkmışlardır. Bu suçların daha fazla görüldüğü dönemler, toplumlarda yozlaşmanın arttığı dönemlerdir.

Yozlaşmaya bağlı suç türünün geçmişi çok eskilere dayanmaktadır. Toplamların örgütlü bir devlet yapısı içinde yaşamaya başlamasıyla beraber, yetkili noktada bulunan kamu görevlileri rüşvet suçunu sıkça işlemişlerdir. Özellikle devlet çarkı içinde merkezi otoritenin gücünün fazlalaştığı ve bürokrasinin çok etkin olduğu dönemlerde rüşvet almakta çok yaygınlaşmıştır. Kendi medeniyetimizin içinde, İslam hukukunda ve onunla beraber Osmanlı İmparatorluğu döneminde yürürlükte olan örfi hukukta, yolsuzluk ve rüşvetle mücadele hep ön sırada olmuştur. Tarihçiler, Osmanlı İmparatorluğu'nun çöküşünü hazırlayan önemli nedenler arasında rüşvetin de bulunduğunu yazmaktadır. Tanzimat'ın ilanından sonra padişah ve yüksek rütbeli memurlar başta olmak üzere, devleti idare edenlerin rüşvet almamak üzere Kur'an'a el bastığı bilinmektedir.

Osmanlı'da rüşvetin özellikle memur atamalarında son derece yaygın olduğu gözlenmektedir. Bunun yanında adalet sistemi içinde' de rüşvetin yaygınlaştığı görülür. Özellikle kadınların rüşvetçiliğinin arttığı, bunun için devletin tedbirler aldığı görülmektedir.

16. yüzyıla kadar, Osmanlı devletinde güçlü bir otoritenin kurulduğu, devletin güçlü düzenli memur kadrosuyla, idare örgütüyle, ülkenin her köşesine egemen olduğu söylenebilir. 16. yüzyıldan sonra, Osmanlı Devleti'nde, idari sistem yanında mali sistem de çözülmeye başlamıştır. Devlet, yavaş yavaş otoritesini kaybetmiş, yolsuzluk ve rüşvet için uygun bir ortam oluşmuştur. Bu gelişmeyi destekleyen ve güçlendiren başka bir etken, 16. Yüzyıl sonlarına doğru imparatorluğun içine düştüğü mali ve parasal sıkıntı sonucu dar gelirli kamu yöneticilerinin giderek artan geçim sıkıntısı içine düşmeleri ve bunun sonucu olarak dürüstlük ve saygınlıkları üzerinde olumsuz etkilerin ortaya çıkmasıdır.(Web_3, 01.04.2017) Ekonomik suçların genellikle hileli davranış ve aldatma kastı şeklinde yapıldığından, hile konusunun içinde belirtilmiştir.

BÖLÜM 3. İŞLETME KAVRAMI, YAPISI, YÖNETİMİ

İŞLETMELERDE YAŞANAN EKONOMİK SUÇLAR VE SONUÇLARI

İşletmeler ekonomik organizasyonlar olup, mal ve hizmet üretirler, Bu bağlamda ekonomik suçların en fazla görüldüğü alanlar işletmeler olmaktadır.

3.1 İŞLETME KAVRAMI

İşletme kavramı, işletmenin tanımı, yapısal özellikleri, amaç ve işlevleri, topluma karşı olan sorumlulukları, çevre ile olan ilişkileri gibi temel hususları kapsar.

3.1.1 İşletmenin Tanımı, İşletmenin Fonksiyonları

Sosyal bir varlık olan insanın ihtiyaçları sınırsızdır. İşletmeler toplum halinde yaşayıp, sınırsız ihtiyaçları olan insanların ihtiyaçlarını karşılamak için kurulmuşlardır. Toplum içinde yaşayan insanların, başta yeme, içme, giyinme, barınma, eğitim, sağlık, aile kurma, eğlenme ve sosyal aktiviteler olmak üzere, ekonomik olarak karşılayabildiği ölçüde zamanın şartlarına uygun, bilim ve teknolojinin sağlayabildiği sınırsız ihtiyaçları vardır.

İşletmeler ekonomik organizasyonlar olup, temel amaçları insanların ihtiyaçlarını karşılayacak mal ve hizmeti üretmektir. Bu şekilde insanların ihtiyaçlarını karşılamak için kurulmuş olan, üretim yapmak veya hizmet sunma konusunda gerekli unsurları bir araya getiren, bunun sonucunda' da mal veya hizmet üretilip pazarlayan ve sahibine kar sağlayan iktisadi organizasyonlara işletme denir.

İşletmeler faaliyetlerini yerine getirirken dolayısıyla amaçlarına ulaşırken yerine getirdikleri birçok fonksiyon (işlev) vardır. İşlev bir nesnenin iş görebilme yetisidir.

Söz konusu bu işletme fonksiyonları temel olarak Yönetim, Pazarlama, Üretim ve Finans olarak gruplandırılabilir. Yönetim fonksiyonu işletme için gerekli olan en öncelikli genel ve temel fonksiyondur. Bu fonksiyonlara ek ve destek olarak, İnsan Kaynakları, Muhasebe, Araştırma-Geliştirme (Ar-Ge) ve Halkla İlişkiler Fonksiyonları da işletmenin destek fonksiyonlarıdır. (Finans fonksiyonu bazı kaynaklarda destek fonksiyonu içinde gösterilmektedir.)

Temel fonksiyonları oluşturan ana işlevlerden birinin olmaması, işletme olgusunu ortadan kaldırır. İşletmenin faaliyetlerini verimli bir şekilde yerine getirebilmesi için temel ve destekleyici fonksiyonları mutlaka optimal bir şekilde organize olmalıdır.

(Web_4, 28.06.2017)

3.1.2 İşletmenin Yapısal Özellikleri

İşletme genel olarak ekonomik, dinamik, bağımsız finansal ve yönetsel özerkliğe sahip, sosyal bir kuruluş olarak tanımlanmaktadır.

Bunların yanında işletmelerin sosyo-teknik bir sistem olarak var oldukları, hiçbir zaman yalnızca tek başlarına, bir araç, bir makine, bir teknik sistem olmadıkları, işletmelerin meydana gelebilmesi için insan ögesi ile fiziki varlıkların beraberliği ve uyumuna gereksinim olduğu, ayrıca işletmenin toplumla, tüketicilerle, çeşitli kurum ve kuruluşlarla, sürekli ilişki içinde bulunan, açık bir yapıya sahip ve tüketici odaklı oldukları, tüketicilere mal ve hizmet pazarlayıp gelir elde ettikleri, üretim faktörleri aracılığı ile tüketicilere ve ekonomiye emek, faiz, kira vb. gibi kaynak yarattıkları bilinmektedir. (Web_5, 28.06.2017)

3.1.3 İşletmelerin Amaçları

İşletmelerin amaçları, faaliyet alanına, sermaye sahibi olan kişi veya kurumların özelliklerine göre farklılık gösterir. Örneğin, bir devlet işletmesinde amaç, sosyal fayda yaratmak iken, özel kişilerce işletilen bir ticarethanenin amacı kâr etmektir.

İşletmelerin başarı ve doğru kararlarının temel koşulu, neler yapacaklarını bilmeleridir. Dolayısıyla, faaliyetlerin başında amaçlar mutlaka net belirlenmelidir. İşletmelerin amaçları, ulaşmak istedikleri hedefleri belirler. En üst yönetimden aşağı yapılanarak, temel ve özel amaçlar belirlenir. İşletmenin farklı birimlerinin amaçları birbirini tamamlayabilmeli ve destekleyebilmelidir.

Temel Amaçlar

İşletmelerin geleneksel temel amaçları, kar etmek ve topluma hizmettir. Bu temel amaçların sıra ve boyutları değişkendir. Ancak, her işletme için geçerlidir.

1-Kar Etmek: Kar, işletmelerin dönem sonundaki net kazancıdır. Dönem boyunca elde edilen gelirlerle, katlanılan giderler arasındaki pozitif farktır. Negatif farka ise zarar denir.

İşletmeler karlarını maksimize etmeye çalışır, bunu sağlayan yerlere yatırım yapar ve kar azaltıcı şeylerden kaçınırlar. Özel işletmeler, kar özgürlüğü ölçüsünde kurulur ve yayılırlar. **2-Topluma Hizmet:** İşletmeler bulundukları topluma katkılarda bulunur ve hizmet ederler. Ancak, temel konu ana hedefin bu konuya odaklılık durumudur. Özel işletmelerin yalnızca topluma hizmet amaçlı işlememektedirler.

Kar yönünden öne çıkan üretim alanı, topluma katkı yönünden önemsenmese de özel girişimcilere çekici gelebilir. İşletmeler, üretim yapıyorlarsa katma değer sağlar ve kişilere iş kapıları açarlar. Tüm bunlar topluma katkıdır. Ancak, işletmeler bu sonuçları başlangıç noktası almazlar.

Özel Amaçlar

İşletmelerde temel amaçlarının yanı sıra; Uzun dönemli büyüme, nitelikli mallar sunma, personellerine uygun ücret verme ve toplumsal sorumluluk gibi özel amaçlarda güderler. (Web_6 ,28.06.2017)

3.1.4 İşletme Çevre İlişkileri

Çevre, kişinin, organizasyonun veya toplumun hayatını etkileyen, sosyal, kültürel, ekonomik ve fiziksel şartların toplamı olarak sürekli değişen, sabit olmayan bir ortam olarak ifade edilmektedir.. İşletmeler kendilerine hayat veren bir çevre içinde yaşarlar. Bu nedenle' de karşılıklı etkileşim ve bağımlılıktan dolayı, dışarıda meydana gelen değişikliklerden etkilenirler. İşletmeler varlıklarını devam ettirmek ve rekabet edebilmek için kendilerini etkileyen tüm çevre faktörlerini göz önünde tutarak çevreye karşı duyarlı olurlar. İşletme açısından çevre, iç ve dış olarak iki şekilde ifade edilir. İç çevre işletmenin kendi içerisinde oluşturduğu bölüm, kısım gibi alt birimlerin biri, birleriyle olan ilişkilerini ve işletme içi kültürü, dış çevre ise işletme dışında bulunan ve işletmeye girdi temin edenlerle, üretim veya hizmet sürecinden çıktıktan sonra sunumun yapıldığı kesimler ve işletmeyle ilişkide olan diğer kesimleri ifade eder. İşletmelerin çıkarları açısından dış çevre unsurlarından olan, toplumsal, ekonomik ve fiziki çevrelerle ilişkilerinde dikkat edilmesi gerekli hususlar kısaca şu şekilde belirtilirler.

Toplumsal Çevre ile ilişkiler; İşletmeler toplumun hayat biçimi, alışkanlıkları ve değerlerine uygun faaliyet sürdürmelidirler. Bunlar toplumu oluşturan kişiler tarafından kabul edilmiş, ahlaki, kültürel, inançsal değerlerle, yaşam biçimleridir.

Ekonomik çevre ile ilişkiler; İşletmenin ekonomik çevresi olarak rakiplerini, tedarikçilerini ve ilişkide olduğu başka işletmeleri sayabiliriz.

Rakipler; İşletmelerin izlemesi gereken önemli bir dış çevre unsurudur. İşletme rakipleriyle aynı faaliyet alanındadır ve aynı hedef kitleye hitap etmektedir.

İşletmeler rekabet üstünlüğü sağlamak için sektörün genel yapısının yanında rakiplerin, ürün, satış, fiyat, insan kaynakları gibi alanlardaki politikalarını mutlaka takip edip öğrenmelidir. Gerekirse rakipleri ile iş birliğine gitmelidir.

Tedarikçiler ; İşletmelere üretimde gereken mal ve hizmeti sağlarlar. Teknik donanım, ara mallar, iş gücü, dağıtım, taşımacılık vb gibi konularda mal ve hizmet sunarlar. İşletmeler tedarikçilerden uygun mal ve hizmet alabilmek için bu kuruluşların çıkarlarını korumalıdır.

Başka işletmeler; İşletmeye hizmet veren, banka, finans kurumları başka işletmeler olarak önemlidirler. İşletmenin bu kurumlarla olan ilişkilerinde yükümlülüklerini zamanında yerine getirmesi, piyasada rahat kredi bulmasını ve itibarlı olmasını sağlar.

Fiziksel Çevre ile ilişkiler: Fiziksel çevre, yeryüzündeki Toprak, hava, su ve iklim vb gibi doğal kaynaklardır. İşletmeler bu doğal kaynaklara çeşitli derecelerde bağımlıdır. Mal üretiminde kullanılan kaynakların çoğu fiziksel çevreden karşılanır. Fiziksel kaynakların kullanımı, ekonomik yapıyla, hükümetlerin tutumu ve toplum duyarlılığına bağlıdır.

Doğal kaynakları bilinçsiz kullanıp bitirme ve kullanımında çıkar ilişkileri işletmelere çok önemli sorunlar yaşatır. (Web_7 , 28.6.2017)

3.1.5 İşletmelerde Toplumsal Sorumluluklar

İşletmelerin sadece ekonomik bir kurum olduğu ve yalnızca hissedarlarına sorumlu olduğu görüşü günümüzde önemini yitirmiştir. İşletmeye ekonomik, devlete ise sosyal görev yükleyen anlayış yerini ortak sosyal sorumluluk kavramına bırakmıştır. İşletmelerin faaliyetlerini farklı grupların çıkarlarına ve çevreye karşı duyarlı olarak, rekabeti ve ekonomik gelişmeyi artıracak şekilde sürdürmeleri öngörülmektedir. İşletmeler ticari faaliyetlerini sürdürüp karlarını maksimize etmeye çalışırken, içinde bulundukları topluma, çalışanlarına, çevrelerine, paydaşlarına, tüketicilerine ve devlete karşıda birtakım sorumluluklar üstlenmek zorundadırlar. Bu sorumluluk alanlarından birinde, beklentileri karşılayamayan veya konulmuş olan kanun ve nizamaya uymayan işletmeler başarısız olup devamlılıklarını sağlayamazlar. İşletmelerin toplum tarafından kabul görmesi, bunun

sonucunda' da büyümesi ve süreklilik arz etmesinde bu sorumlulukları üstlenip yerine getirmeleri büyük önem taşır.

İşletmelerin toplumsal sorumlulukları genel olarak üç başlık altında toplanır.

Bunlar A) Sosyal sorumluluklar, B) Ahlaki sorumluluklar, C) Çevreye karşı olan sorumluluklardır.

İşletmelerin faaliyetlerini sürdürürken toplumun faydasını gözetmesi, toplumun kaynaklarını akılcı bir şekilde kullanması ve toplumun hassasiyetlerine karşı duyarlı davranması, sosyal sorumluluk kavramı içinde değerlendirilir. Sosyal sorumluluklar genel olarak bir işletmenin ekonomik ve yasal koşullara, iş ahlâkına, işletme içindeki ve çevresindeki kişi ve kurumların beklentilerine uygun bir çalışma stratejisi ve politikası gütmesine, insanları mutlu ve memnun etmesine yöneliktir. İş ahlakı kavramı ile “sosyal sorumluluk” kavramı arasında da yakın ilişki bulunmaktadır. Sosyal sorumluluk, esasen iş ahlakının gereğidir. Yani iş ahlakı, sosyal sorumluluğu da içeren bir anlam taşır.

Avrupa Birliği Komisyonu tarafından yayınlanan “İşletme'nin Sosyal Sorumluluğu konusunda Avrupa Çerçevesinin Geliştirilmesi” hakkındaki Green Paper'da İşletme'nin Sosyal Sorumluluğu konusunda tanımlamalara da yer verilmiştir. Rapora göre; sosyal yönden sorumluluk taşımak sadece yasal beklentileri tamamen karşılamayı değil, daha da ileri giderek, insan sermayesine, çevreye ve hissedarlara ilişkilere çok daha fazla yatırım yapmayı ifade etmektedir.

Çevreye duyarlı teknolojiler ve sorumluluk sahibi bir bilinçle yatırımları yönlendirmek, işletmelerin rekabet güçlerini arttıracaktır. Ayrıca eğitim, çalışma koşulları, yönetim – iş gören ilişkileri gibi sosyal alanlarda yasal zorunlulukların ötesine geçen uygulamalar verimliliği de olumlu etkileyecektir. Bu, yönetsel bir değişimin önünü açmakta ve sosyal kalkınmayı gelişmiş bir rekabetçi güçle sağlamaktadır.

İşletmelerde sorumluluk beklentilerinin karşılanmasına ve sosyal sorumluluk projelerinin uygulanmasında yönetici konumunda olanlara önemli görev düşmektedir. İşletme faaliyetlerinde yer alan kişilerin veya karar alma sorumluluğundaki yöneticilerin kararlarında ticari ve etik değerlerin en iyi denk düştüğü noktayı dikkate almaları gerekmektedir. Esas sorun, birey olarak yöneticinin karar almada etik ve ticari değerlerin kombinasyonunu nasıl oluşturacağıdır. Bunun yolu ise, geçmişteki kararlara bakmak ve gerçek kuralları ona göre belirlemektir. Yönetici kendi gerçek değerlerini, kişisel olarak nerede olduğunu belirledikten sonra, alınacak kararlardan kimlerin etkileneceğini ve

bunların çıkarlarının, kararlara nasıl yansıtılacağını belirlemelidir. Dolayısıyla, yöneticiler örgütlenmiş çıkar gruplarını kararlarında dikkate almak zorundadırlar.

(Web_8, 28.06.2017)

3.2 İŞLETMELERDE YÖNETİM VE ORGANİZASYON

İşletme özünde ekonomik, amaç ve hedefleri olan bağımsız finansal ve yönetsel özerkliğe sahip, sosyal kuruluşlardır. Tüzel kişiliklere sahiptirler. Ekonomilerin içinde büyük bir yere sahiptirler. Bu nedenle işletmelerin devamlılığı ve iç ve dışsal sorunlarını çözebilmesi açısından, yönetim ve organizasyon yapılarının günün şartlarına uygun, dinamik ve yetki ve sorumlulukların tarif edilmiş bir şekilde olması önemlidir.

3.2.1 İşletmelerde Geleneksel Yönetim Anlayışı

Klasik yönetim ifadesinde klasik kelimesi alışlagelmiş, zamanı ve modası geçmiş anlamında değil yönetim düşüncesinde uzun zaman yer tutmuş ve yerleşmiş olması anlamındadır. Klasik yönetim düşüncesi kapalı sistem örgüt modeline dayanır. Burada yönetim düşüncesini oluşturan teoriler, genel hatlarıyla başlıca üç grupta incelenebilir:

Bunlar “Bilimsel Yönetim” “Yönetim Teorisi” ve “Bürokrasi Modeli” dir. Sistem önceden belirlenmiş ilkeler ve varsayımlara göre organizasyonun makine gibi işlemlerini hedefler.

Klasik Yönetim Teorisinin Gerçekleşmesine Etki Eden Olayları ;

- a. Teknolojik Gelişme,
- b. İşyerini Örgütlenme Gereğinin Ortaya Çıkması,
- c. Pazar Ekonomisi Kurallarının İşlemesi,
- d. Standartlaştırma olarak sayabiliriz.

Yönetim tarihi açısından bu dönem bilimsel dönem olarak ta adlandırılmış olup, yaklaşık olarak 1880,1930 yılları arasındaki 50 yılda etkin olmuştur.

Klasik teorinin amacı rasyonelliktir. Rasyonellik ilkesi olası görülen en az emek ve gider ile amaca ulaşmak biçiminde tanımlanabilir.

Klasik teori organizasyonlarda insan dışındaki bütün faktörleri dikkate almıştır. Maddi faktörler düzenlendikten sonra insanın öngörülen doğrultuda ne şekilde davranacağı, davranması gerektiği varsayılmıştır. Klasik teori insanı tembel, pasif, ileri görüşlü değil,

kendi çıkarlarına hizmet eden, karar verme becerisi olmayan ve insanı sadece ekonomik faktörlerin motive ettiğini ileri sürmüştür. Klasik teori insanı bir makinenin parçası gibi görmüş ve standartlaştırmıştır. İnsanın psikolojik ve sosyal yönleri hiç dikkate alınmamıştır. Maddi faktörler düzenlendikten sonra, insanın öngörülen doğrultuda ne şekilde davranacağı, davranması gerektiği varsayılmıştır. Klasik teoride kişilerden çok mevkilere önem verilmiştir.

Klasik yönetim anlayışının temeli bilimsel olarak üç teoride incelenmiştir.

Bunlar Frederick TAYLOR'un Bilimsel yönetim teorisi, Henri FAYOL'un Yönetim Teorisi ve Max Weber'in Bürokrasi teorisidir.

Bilimsel yaklaşımdan kasıt, işin sistematik olarak irdelenmesi ve buna uygun olarak düzenlenmesidir. Bilimsel yaklaşımın uygulanması konusunda, dönem içerisinde bir takım sıkıntılar da baş göstermiştir. İş verimliliğinin artması ve buna paralel olarak gerçekleşen işsizlik, Taylor'ın eleştiriye maruz kalmasına neden olmuş ve bazı kesimler tarafından uygulamaları engellenmiştir.

Henri Fayol işletme faaliyetlerini, teknik, ticari, finansal, güvenlik, yönetim ve muhasebe kısımlarını temel alarak ifade etmiştir. Ayrıca günümüzde de geçerliliğini sürdüren, yönetimin faaliyetleri ile ilgili çalışmalar yapmıştır. Bunlar planlama, organizasyon, yönetme, koordinasyon ve kontrol faaliyetlerinde de girdi ve çıktı arasındaki ilişkilerin incelenmesidir. Fayol yönetimin bu fonksiyonları yerine getirebilmesi için birtakım çözümler sunmuştur. Firmalarda iş bölümünün yapılması, yetki ve sorumlukların belirlenmesi, merkezi yönetimin olduğu bir hiyerarşinin gerekliliği ve yönetimlerin tek bir amaç etrafında ilerlemesi gerektiğini belirtmiştir.

Max Weber'in bürokrasi teorisinde ise, işlerin belli uzmanlık ve becerilerine göre çalışanlara verilmesini, terfi ve çalışan seçiminde objektif olunmasını, her alt kademenin üstünün verdiği görevleri yerine getirmemesini, tüm çalışanlara eşit bir şekilde yaklaşılmasını, bütün kararların, yazılı olarak da bildirilmesini, işletmenin çıkarlarının kişinin çıkarından üstün olması gerektiğini ve yöneticilerin yetki ve güçlerini bağlı oldukları makamdan alması gerektiği ifade edilir. Weber 3 tip yetkiden bahsetmiştir. Bunlar; Geleneksel, Karizmatik ve Yasal yetki olmak üzere 3 bölümden oluşur.

Weber'in ileri sürdüğü bürokrasi yaklaşımında, yasal yetki esastır. Yasal yetkinin, yönetimin devamlılığını sağlamada etkili olduğunu, yöneticilerin kişisel özellikleri baz alınarak seçildiğini, ast-üst ilişkisinde yasal olanak ve araçların kullanıldığını, yetki tanımının belirli olduğunu ve işi doğru yapan yöneticini ömür boyu işine devam

edebileceğini ifade etmiştir. Bürokratik yönetim anlayışının olumlu yönleri; Her işi uzmanın yapması, iş girdi ve çıktısında verimliliği ve etkinliği arttıracaktır. . Bunun yanında bürokrasi yönetiminin olumsuz yönleri de var; Katı ve sabit kurallar anlayışı hâkim olduğundan esnekliği zayıflatır, kişisel özellikler işin istismara açık olmasına olanak tanıyabilir, kişiler sadece kendi işleri için endişe duyabilir ve her işin belli bir sahibi olduğundan kişiye olan bağımlılık sıkıntı yaratabilir.

Genel olarak bu üç tip klasik yönetim anlayışına baktığımızda, bu yönetim biçimleri daha çok verimlilik ve etkinlik üzerinde durmuş ve çevresel etkileri yok saymışlardır. Yöntemlerin içinde bulundukları dönem için faydalı oldukları söylenebilir. Çünkü o dönemde yaşanan arz sıkıntısı, bu yönetim biçimlerini etkin kılmaktadır

Günümüzde de bu klasik yönetim anlayışlarının bazı kısımlarının halen yaygın olduğunu görmek mümkündür. Artan rekabet ortamı, yeni yönetim anlayışlarının gelişmesine ve uygulanmasına sebep olmuştur. (Web_9, 23.07.2017)

3.2.2 İşletmelerde Kurumsal Yönetim Anlayışı

Kurumsal firma, kurallara dayalı olarak işleyen, sistem içerisinde yönetilen, kişilere bağlı olmayan bir firma anlayışdır. Türkiye’ de “corporate governance” kavramının Türkçe karşılığı olarak 2000’li yılların başında “kurumsal yönetişim” ve “kurumsal yönetim” kavramları kullanılmıştır. Yönetim, paydaşlar, tedarikçiler, çalışanlar tamamen bu sistemin birer parçasıdır, onlarda bu kurallara uymak zorundadırlar. İşleyiş süreçleri tek bir kişiye bağlı değildir. Kurumsal bir şirket içerisinde, yapılan her işin görevlisi, sorumlusu ve yetkilisi ayrıdır. Kurumsal bir şirket, yapacağı veya yaptığı her işin, her hamlenin daha önceden belirlenmiş ilke ve kurallar dahilinde yapıldığı bir şirkettir.

Yeni kurumsal iktisadın önde gelen isimlerinden birisi olarak kabul edilen Nobel ekonomi ödülü sahibi Douglas North ise kurum kavramını şu şekilde tanımlamaktadır: “Kurumlar, bir toplumda oynanan oyunun kurallarıdır; daha formel bir anlatımla, insanlar arasındaki ilişkileri biçimlendiren, insanların getirdiği kısıtlamalardır” (North, 2002,9).

Kurumların bir toplumda oynadığı en önemli rol, insanlar arasındaki etkileşim için istikrarlı bir yapı kurarak belirsizliği azaltmaktır. Bunun dışında kurumların kişilerin sosyal davranışlarını kolaylaştırma, davranışlarını düzenleme, denetleme ve sınırlandırma gibi işlevleri de bulunmaktadır (North, 2002:13; Aydın, 2000:16-17).

Kurumsal yönetim anlayışı pay sahipleri dahil tüm menfaat sahiplerinin haklarının korunması, bu çerçevede tüm menfaat sahipleri arasındaki ilişkilerin kurallarının düzenlenmesini hedefleyen bir yönetim felsefesidir.

Hızlı yaşanan değişim ve gelişim süreci işletmelerin yönetiminde yeni ve farklı oluşumların doğmasına neden olmuştur. Son yıllarda ülkelerin istikrarı ve güvenilirliği olduğu kadar işletmelerinde sürdürülebilirliği ve güvenilirliği önem kazanmıştır. İşletmeler bunu sağlayabilmek adına kurumsal yönetim ilklerine uyumun gerekliliğinin farkına varmış ve bu ilkeler çerçevesinde işletmeleri yönetmeye başlamışlardır.

Genel olarak kabul görmüş kurumsal yönetim ilkeleri şunlardır.

A. ŞEFFAFLIK

Şeffaflık, ticari sır niteliğindeki ve henüz kamuya açıklanmamış bilgiler hariç olmak üzere, şirket ile ilgili finansal ve finansal olmayan bilgilerin, zamanında, doğru, eksiksiz, anlaşılabilir, yorumlanabilir, düşük maliyetle kolay erişilebilir bir şekilde kamuya duyurulması yaklaşımıdır. (Küçüksözen ve Küçükkocaoğlu, 2005) Bu bağlamda şeffaflık, açıklık kavramı ile düşünülmelidir ve güven için bilgi gerekmektedir. Dolayısıyla her faaliyetini açıkça ifade edebilen kurumlara, kamuoyunda daha çok güvenilmektedir.

Mali tablolara yansıyan ve yatırımcılar başta olmak üzere tüm paydaşları ilgilendiren bir işlem ve olgunun neden ve nasıl yapıldığının açık olması ve kamuoyu ile paylaşılması da güveni artırmaktadır. (Kayacan, 2006, 66)

B. HESAP VEREBİLİRLİK

Hesap verebilirlik ilkesi; işletme yönetimine ilişkin kural ve sorumlulukların açık bir şekilde tanımlanması, yönetimle hissedar menfaatleri arasındaki paralelliğin yönetim kurulu tarafından gözetilmesidir. (Karayel,2009) Diğer bir ifadeyle kurumu yönetenlerin kurum yönetiminde aldıkları kararlar ve gerçekleştirdikleri faaliyetler sonucunda ortaya çıkan durumlar için kurumun pay sahiplerine ve tüm paydaşlara karşı hesap verebilme sorumluluğudur (Suyolcu, 2006).

Yukarıda belirtildiği üzere hesap verebilirlik ilkesi, şirketlerin yönetim kurullarının, sadece pay sahiplerine değil, şirketle ilişkisi olan tüm paydaşlara hesap verebilirlik anlamına gelmektedir. Burada paydaşlar; pay sahipleri, tasarruf sahipleri, kredi veren kurumlar ve rakipler gibi birçok ilgiyi kapsamaktadır.

C. SORUMLULUK

Kurumsal yönetim ile şirketler ve hissedarlar arasında etkin ve mali yapıyı güçlendirici bir iş birliğinin yapılması desteklenmelidir. (Pamukçu, 2011, 136) Çünkü hem ortaklık hem

de belirli yetkilere sahip yöneticiler, ortaklığın dışındaki öznelerle karşı da sorumludur. Dış sorumluluk olarak da ifade edilen sorumluluk ilkesi, ortaklığın ve yöneticilerin ortaklıkla hukuki ilişki içinde bulunan veya bulunabilecek kimselere ve giderek topluma karşı sorumluluğu konu edinmektedir. Sorumluluk ilkesinin temel amacı, kanunlara ve toplumsal değerlere uygunluğu güvence altına almak amacıyla doğru hedefler koymak ve bunları uygulamaktır. Sorumluluk ilkesi, şirket faaliyetlerinin kanunlara ve toplumsal değerlere uygun bir biçimde gerçekleştirilmesi gerekmektedir. (Baskıcı, 2012) Burada yönetim kuruluna düşen görev, genel kurulun alacağı kararlara sorumluluk anlayışının yansımaları sağlamaktır. Genel kurulun alacağı kararlar, üçüncü kişileri, toplumu, çevreyi etkileyebilmektedir. (TKYD ve Deloitte, 2008).

D.EŞİTLİK

Adaletlilik ilkesinde, pay sahiplerinin bilgi alma ve inceleme hakkına, genel kurula katılım ve oy verme hakkına, kar payı alma hakkına ve azınlık haklarına ayrıntılı olarak yer verilmektedir. Ayrıca pay sahipliğine ilişkin kayıtların sağlıklı olarak tutulması ve payların serbestçe devri ve satışa konulan ile pay sahiplerine eşit işlem yapılmaktadır

(Mesci, Batman, Öncü, 2016, 305,306,307)

Kurumsal yönetim ilkeleri, yönetim kurulunun etkin gözetimi ve yönetim kurulunun şirket ve pay sahiplerine karşı sorumluluğu konusunda şirkete stratejik bir rehber olma özelliğindedir. Yönetim kurulunun sorumluluklarını yerine getirmede yönetim kurulu üyelerinin tarafsızlığı ve bağımsızlığı son derece önemlidir. (Aktan 2013, C.5, 154)

3.3 İŞLETMELERDE YAŞANAN EKONOMİK SUÇLAR

İşletmelerin bünyelerinde devam eden iş süreçleri içinde farklı ekonomik suçlar ortaya çıkabilmektedir. Bu suçlar işletmeye zarar verdiği gibi kamuya ve topluma' da zarar vermektedirler. İşletmelerde yaşanan ekonomik suçlar kategorik olarak ticari, mali ve finansal suçlar olarak ayrılabilir. Bunun yanında genelde işletme çalışanlarının yaptığı hile kaynaklı suçlarda işletmelerde yaşanan ekonomik suçlar arasında sayılmaktadır.

3.3.1 İşletmelerde Yaşanan Ticari Suçlar

13.01.2011 tarihinde kabul edilip, 01.07.2012 tarihinde yürürlüğe giren 6102 sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunda Ticari işletme, esnaf işletmesi için öngörülen sınırı aşan düzeyde gelir sağlamayı hedef tutan, faaliyetlerin devamlı ve bağımsız şekilde yürütüldüğü işletmedir, diye tarif edilmiştir. Yeni bir düzen oluşturan kanunun çeşitli bölümlerinde bulunan konu ile ilgili maddelerinde işletmelerde yaşanacak ticari suçlar sayılarak bu suçlarla ilgili cezai hükümler belirtilmiştir. Bu suç ve cezalar, suçun unsurlarını belirlemede ilgili maddelere atıflar suretiyle, Kanun'un 562. maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddeyi takip eden kanun'un 563. maddesinde, 562. maddede sayılan suçların soruşturma ve kovuşturmasının re'sen yapılacağı hükme bağlanmakla, bu suçların takibinin şikâyetle bağlı olmadığı vurgulanmıştır. Ayrıca kanunda 562 madde dışında suç olarak kabul edilmiş maddelerde bulunmaktadır. (TTK 562-563)

Aşağıda bu iki bölümde işletmelerde ticari suç olarak sayılmış konular madde numaraları ile gösterilmiştir.

Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun 562. Maddesi ile Suç Olarak Kabul Edilen Fiiller

Defter tutma yükümlülüğünü yerine getirmemek (md. 64/1), Ticari işletmeyle ilgili gönderilen her türlü belgenin kopyasını saklamamak (md. 64/2), Defterlerin açılış ve kapanışlarını notere onaylattırmamak (md. 64/3), Defterlerin usulüne uygun tutmamak (md. 65), Hileli envanter çıkartmak (md. 66), Defter ve belgelerin basılı ortamda ibraz edilememesi (md. 86), Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nca belirlenmiş Muhasebe Standartlarına uymamak (md. 88), Bağlı Şirket Yönetim Kurulunun, faaliyet yılının ilk 3 ayı içinde bağlı şirketler hakkında gerekli raporu düzenlememesi (md. 199/1 ve 4), Bu Kanun'a göre tutulan veya muhafaza edilen defter, kayıt ve belgeleri yetkililere ibraz etmeme, denetim elemanlarının görevlerini yapmalarına engel olma, Şirket Kurucularının gerçeğe aykırı beyanname tanzimleri (md. 349), Şirket kuruluşunda, kuruluş denetçisinin gerçeğe aykırı rapor tanzimi (md. 351),

Pay sahiplerinin mutad ticari gerekler dışında şirkete borçlanması (md. 358), Yönetim Kurulu üyelerinin kendisinin veya yakınlarının ortağı oldukları şahıs şirketleri ile en az %20'sine iştirak ettikleri şirketlerin şirkete borçlanması (md. 395), Anonim şirketin ve topluluğun finansal tablolarını düzenlemekle yükümlü ana şirketin yönetim kurulunun tabloları, raporları, genel kurul kararını ilan ettirmemesi (md. 524), Görevleri dolayısıyla defter ve belgeleri inceleyenlerin öğrendikleri iş ve işletme sırlarını açıklamaları (md. 527),

Şirketlerin kuruluş, sermaye artırımı, azaltılma, birleşme, bölünme, tür değiştirme veya menkul kıymet ihracıyla ilgili belge, beyan ve taahhütnamelerinin Kanun'a veya gerçeğe aykırı olması (md. 549), Taahhüt olunmamış veya ödenmemiş sermayeyi taahhüt edilmiş veya ödenmiş gibi göstermek veya sermaye taahhüdünde bulunanların ödeme yeterliliğinin olmadığını bilerek taahhüde muvafakat etmek (md. 550), Aynı sermaye veya devralınacak işletme veya aynılara emsaline nazaran yüksek fiyat takdir etmek veya bunların durumlarını farklı göstermek (md. 551), Şirket kurmak veya sermaye artırımı amacıyla Sermaye Piyasası Kurulu'ndan izinsiz olarak halktan para toplamak (md. 552), Kanun'un yürürlüğe girmesinden itibaren üç ay içinde Anonim, Limitet ve Paylı Komandit Şirketlerde Kanun'un 1502. Maddesi uyarınca web sayfasını oluşturmamak veya mevcut web sayfasının bir bölümünü bilgi toplumu hizmetlerine özgülememek, Web sayfasına konulması gereken bilgileri koymamak.

Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun 562.Maddesi Dışında Suç Olarak Kabul Edilen Fiiller

Tescil ve kayıt için bilerek gerçeğe aykırı beyanda bulunma (md 38/1), Ticaret Kanunu'nun ticari işletme ve ticaret unvanına ilişkin düzenlemelerine aykırı davranışlar (md. 38 ila 46 ve 48) bu konuyla ilgili bildirim ve ceza (md. 51), Kanun'un 55. maddesinde yazılı haksız rekabet fiillerinden birini kasden işlemek (md.62/1a), Kendi icap ve tekliflerinin rakiplerine nazaran kabul edilmesi için kasten yanlış veya yanıltıcı bilgi vermek (md.62/1b),

Çalışanları, vekilleri veya yardımcılarını üretim veya ticaret sırlarını ele geçirmek için aldatmak (md.62/1c), Çalışanların veya vekillerinin haksız rekabet oluşturan fiillerini işlediklerini öğrenip de önlemeyen veya gerçeğe aykırı beyanı düzeltmeyenler (md.62/1d) (Kaynak 6102 sayılı TTK)

Konunun TTK' da cezai hükümler gerektiren suçlarının dışında İşletmeler tarafından işlenen ticari suçlar kapsamında, ticaret hayatıyla ve ticari serbestiyle ilgili kurallara aykırılıkları ifade edebiliriz. Örneğin, ticaret ve sanayi ve müzayedeye hile ve fesat karıştırmak, evrakta sahtekârlık suçları, bankacılık suçları, döviz suçları, ithalat ve ihracat rejimine aykırılıktan doğan suçlar bunlardan bazılarıdır.

3.3.2 İşletmelerde Yaşanan Mali Suçlar

Mali suçlar, şiddet içermeksizin işlenen, bir taraftan başkalarının mali zararına yol açarken, diğer taraftan bazı kişilerin maddi yarar sağlaması sonucunu doğuran, suçları

kapsamaktadır. Bu kavram geniş anlamda işletmelerde yaşanan tüm mali konularda ortaya çıkan ve suç unsuru taşıyan işlemleri kapsar. Genel anlamda ekonomik suçların düzenlenmesi ile ilgili olup doğrudan mali sonuçları olan suçlar bu kategoride sayılmıştır. İşletmelerde yaşanan mali suçlar olarak, mal varlığına karşı işlenen suçlarda dolandırıcılık, yolsuzluk, kamu idaresinin güvenilirliğine ve idaresine karşı işlenen suçlarda, kaçakçılık, kalpazanlık, kara para aklama, mali sektör suçları ile vergi ve gümrük suçlarını sayabiliriz. Dolandırıcılık suçu fiillerinin içinde, işletmelerin, bankaların, kamu sübvansiyon ve teşviklerini kullandıran kurumların, doğrudan üçüncü kişilerin çeşitli yollarla kandırılması ve dolandırılmasını gösterebiliriz. Kamu idaresinin güvenilirliğine ve idaresine karşı işlenen suçlar ise genelde organize suçlar olarak işlenmekte olup, bu suçların işlenmesinde rüşvet, yolsuzluk ve suiistimal faktörleri önemli yer tutmaktadır.

Bu bölümde önem arz eden suçlardan biri vergi ve gümrük suçlarıdır. Bu suçlar işlenirken işletme yönetici ve sorumluları tarafından sahte belge ve evraklar düzenlenmekte, kayıtlar yanlış tutulmakta, mali tablo ve belgeler yanlış oluşturulmakta ve beyanlar yanlış verilmektedir. Bu suçları incelerken suçun maddi ve manevi (kasıt) unsurlarının oluşup oluşmadığına bakılır. Meydana gelen maddi zararın yanı sıra, bu işlemleri bilerek ve kasıtlı olarak yapmak suçun niteliğini değiştirir, kaçakçılık kategorisine sokar.

(Web_10, 23.07.2017)

3.3.3 İşletmelerde Yaşanan Finansal Suçlar

İşletmelerde işlenen finansal suçlar aslında hile yönteminin birer unsurudur. Burada hile yolu ile işlenen suçları, nakit varlıklar üzerinden işlenen suçlar ve nakdi olmayan varlıklar üzerinden işlenen suçlar olarak ayırabiliriz.

Nakit varlıklar üzerinden işlenen suçları, nakit varlıkların işletme kayıtlarına girmeden işlenen suçlar, işletme kayıtlarına girdikten sonra işlenen suçlar ve hileli ödemelerdir. İşletmeye ait nakit, para ve çeklerin, işletme kayıtlarına alınmadan önce veya alındıktan sonra hileli yollarla alınması, veya işletme kayıtlarında değişiklikler yaparak, sahte belge düzenleyerek, gerçekte var olmayan durumlar yaratarak, işletmenin nakit ve benzeri varlıklarının hile yapanlar tarafından ele geçirilmesi, nakit olmayan varlıklar üzerinden işlenen finansal suçlara girer. Yolsuzluk yapılarak oluşan suçlar, hileli finansal raporlama suçları, ilişki suiistimali, bu kategorideki suçlardandır.

Bunun dışında işletmelerde yaşanan finansal suçları, bu suçları işleyenler açısından değerlendirdiğimizde, işletme çalışanları, müşteriler ve satıcılar, işletme yönetimi, işletme ile ilgili yatırımcılar ve diğer ilişkide olanların yaptıkları hilelerden kaynaklananlar şeklinde kategorize edebiliriz.

Sonuçları açısından finansal suçlara baktığımızda, işletmelerde oluşturduğu maddi kayıplar yanında, işletmeye olan güvenin azalması, işletme içi verimliliğin düşmesi, kamunun zararları, işletmeyle iş yapanların zararlarının oluştuğunu söyleyebiliriz. Ayrıca, küresel boyutta finansal suçlardan kaynaklanan kara para aklanması ve bu suçun terörizm suçlarının finansmanında kullanılması nedeniyle artan terör faaliyetleri, çok ciddi bir sorun haline gelmiştir.

ABD’li Global Financial Integrity’nin (Küresel Finansal Dürüstlük Örgütü- GFI) Aralık 2014’te yayımlanan “Gelişen Ülkelerden Yasa Dışı Sermaye Akımları” raporuna göre, 2003-2012 yılları arasında geçen 10 yıllık süreçte gelişen ülkelerden çıkan yasa dışı sermaye akışı 6,6 trilyon dolara ulaşmıştır.

Buna göre bu ülkelerde aklanan para miktarı her yıl yüzde 9,4 artmıştır. Sadece 2012’de 991,2 trilyon dolar, yasa dışı yollarla gelişen ülkelerden çıkıp kayıplara karışmıştır. 2003’te bu rakam 297,4 milyar dolardı. Özetle yasal oranla 3 katından fazla artmıştır. Türkiye de kara para aklama konusunda pek çok dünya ülkesini geride bıraktı. 2002-2013 arası 10 yıllık süreçte Türkiye’den 35 milyar 601 milyon dolar yasa dışı yollarla yurtdışına çıkarılarak aklandı. Aklanan kara para miktarı da yıllık ortalama 3 milyar 560 milyon dolara ulaştı. Bu rakamla Türkiye kara para aklamada, 145 ülke arasında 26. sırada yer aldı. Bu suçla mücadeleyle ilgili olarak, küresel ölçekte ülkeler arasında yapılan iş birliğinin yanı sıra, birleşmiş milletler nezdinde mücadele grupları oluşturulup, mücadele yöntemleri geliştirilmektedir. (Web_11, 23.07.2017)

3.3.4 Hile Kavramı, İşletmelerde Yaşanan Hileler Suçları

3.3.4.1 Hilenin Tanımı, Hile Riskinin İncelenmesi, Hile Üçgeni

Hile insanlığın varoluşundan beri olan bir kavramdır. Hile anlam olarak karşı tarafı kasıtlı olarak aldatmaktır.

Hile karşılıklı ilişki içinde bulunulan hayatın her farklı ortamında görülebilir. Örneğin süte katılan su da hiledir, bir marketin müşterilere daha fazla alışveriş yapması için uyguladığı yöntemlerde hile sayılabilir.

Gelişen sosyal ekonomik ve kültürel hayat ve bunlarla beraber arzulanan maddi, manevi varlık ve değerlere daha çok, daha hızlı ve daha az çabayla ulaşma arzusu ile insani hırslar hile olgusunu geliştirmiş ve hilenin içeriğini ve unsurlarını artırmıştır. Konu ile ilgili her düzeyde yapılan akademik çalışmalarda yapılan tarifler genelde aynı olgu ve unsurları içermektedir. Hile, birini aldatmak, yanıltmak için yapılan düzen, dolap, oyun, ayak oyunu, alavere dalavere, desise, entrika olarak tanımlandığı gibi, çıkar sağlamak için bir şeye değersiz bir şey katma, kasıtlı veya kasıtsız bir hareket olup olmadığına bağlı olarak “Hata”dan ayrılabilen geniş kapsamlı yasal bir kavram olarak ta nitelendirilmektedir.

İşletmelerde yapılan ve yaşanan hileler açısından durumu incelersek burada hile “çeşitli aldatma veya sahtekarlıklarla bir kişi veya işletmenin varlıklarının ele geçirilmesi veya haksız kullanımı” olarak tanımlanabilir

Hile eyleminin tanımlamalarından ortaya çıkan ana unsurlar aşağıdaki gibidir;

(Çıtak.2007:21)

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

İşletmelerde görülen hileleri,

1-İşletme yönetimi tarafından yapılan hileler; Muhasebe hileleri, buna bağlı olarak mali tablolarda yapılan hileler. Burada belli bir amaçla işletmenin işlem, kayıt ve belgeleri bilerek tahrif edilir. Bu kategoride yapılan hileler işletmenin çalışanlarına, müşterilerine satıcılarına, finans kuruluşlarına, devlete karşı yapıldığı gibi organizasyonlar kurarak daha büyük kesimleri de hedef alabilir.

2-İşletme dışındaki unsurlar tarafından işletmenin varlıklarına yönelik yapılan hileler olarak ayırabiliriz. İşletme dışı unsurlar olarak, işletme çalışanlarını, müşteri ve satıcılarını, diğer rakipleri, işletmeyle ilişki ve etkileşim içinde olan diğer unsurları sayabiliriz.

(Özeroğlu, 2014, 180-196)

Hile Riski; Hile Riski işletmeler de hileli bir eylemin meydana gelme olasılığını ifade eder. İşletmeler çok farklı risk unsurları bulunmaktadır. Bu risk unsurları işletme içinden ve dışından olabilmektedir. İşletmelerin devamlılığın’ da bu riskleri yönetmek önemli yer tutar. İşletmelerdeki riskleri sınıflandırıldığımızda;

- Finansal Riskler (Örn: Vergi, faiz oranı, döviz kuru),
- Stratejik Riskler (Örn: Yönetim yapısı, kurumsal kültür),
- Operasyonel Riskler (Örn: Satış,pazarlama, planlama, güvenlik),
- Dışsal Riskler (Örn: Hile, sözleşmeler, terör, sabotaj) olarak kategorize edilebiliriz.

Hile riski işletmeler için dışsal bir risktir. Dışsal riskler işletmenin faaliyetlerinden bağımsız ortaya çıkan ve kurumun tercihlerine bağlı olarak işletmeyi etkileyen yasalara uyum, katastrofik (çok kötü) olaylar gibi riskler olarak tanımlanır. (Topçu 2013-19, 69)

İşletme çalışanları açısından hile riskinin belirlenmesi, hileyi oluşturan teşvik, baskı ve fırsatların değerlendirilmesini kapsamaktadır. Çalışanların hile riski faktörleri şöyle sıralanabilir:

- Çalışanın paylaşamayan bir baskı altında olması,

Bu baskıların neler olduğuna baktığımızda aşağıdaki üç unsur görülmektedir.

a) Mali baskılar,” Güvenilir çalışanlar kendilerini paylaşamayan bir mali sorun içinde bulduklarında güven tecavüzcüsü haline gelmektedir.”

b)Kötü alışkanlıklardan kaynaklanan baskılar, Bu tür baskılar kişilerin yaptığı tercihlerden, yaşam tarzlarından kaynaklanmaktadır. Kötü alışkanlıklardan doğan baskıların kişi üzerinde doğrudan mali etkisi vardır. Çalışan sonuç olarak yine paraya duyduğu ihtiyaç yüzünden hile işlemektedir.

c)İşle ilgili baskılar, Bu gibi durumlarda çalışan paraya ihtiyacı olmasa bile hile yapma yoluna gidebilmektedir. Böylece hakkı olanı aldığını veya adaleti sağladığını düşünmekte böylece kendisini daha iyi hissetmektedir.

- Sorunlarını haksız ve gizli bir şekilde fırsatını bulduğunda çözmesi,”Sorunlarını, işletmedeki güvenilir konumlarını kötüye kullanarak gizlice çözmektedirler.”
- Kendisini haklı göstermesi. “Yaptıkları işin bir nedenle haklı gerekçelere dayandığını ve kendilerini haklı gördüklerini açıklama gayreti içine de girmektedirler.”Donald R. Cressey işletmelerde hile riski ve türk işletmelerinde hile riskinin ölçülmesi ve değerlendirilmesi (Akdemir, Yüksek Lisans Tezi)

Hile Üçgeni; Çalışanların hile yapmasının faktörleri olarak yukarıda belirtilen unsurlar daha sonra geliştirilerek Hile Üçgeni kavramının ortaya çıkmasına neden olmuştur. Bu

kavram Donald R. Cressey'in çalışmalarıyla ortaya konmuş olsa' da. Cressey'in çalışmalarında "hile üçgeni" terim olarak hiç geçmemektedir. Kişileri hile yapmaya iten nedenleri araştıran Donald R. Cressey zimmet suçu nedeniyle ABD'de hapiste olan 200 mahkûm üzerinde yaptığı araştırmada (O'Gara, 2004, 155-156) bu kişilerin büyük çoğunluğunun finansal yükümlülüklerini yerine getirebilmek için hile yaptığı sonucuna ulaşmıştır. Bu unsurun dışında tüm mahkumlarda ortak olarak mevcut olan iki unsur daha bulunmaktadır. Bunlar, hileyi yapabilmek ve gizleyebilmek için kişilerin karşına çıkmış bir fırsat ve kişilerin işledikleri suçta yaptıklarını haklı gösterebilecekleri bir nedendir "Hile Üçgeni"ni bir terim olarak ortaya koyan kişi ACFE'nin de kurucusu olan ve hile konusunda çok sayıda çalışmalar yapan Joseph T. Wells'dir. (Wells, 2001, 89)

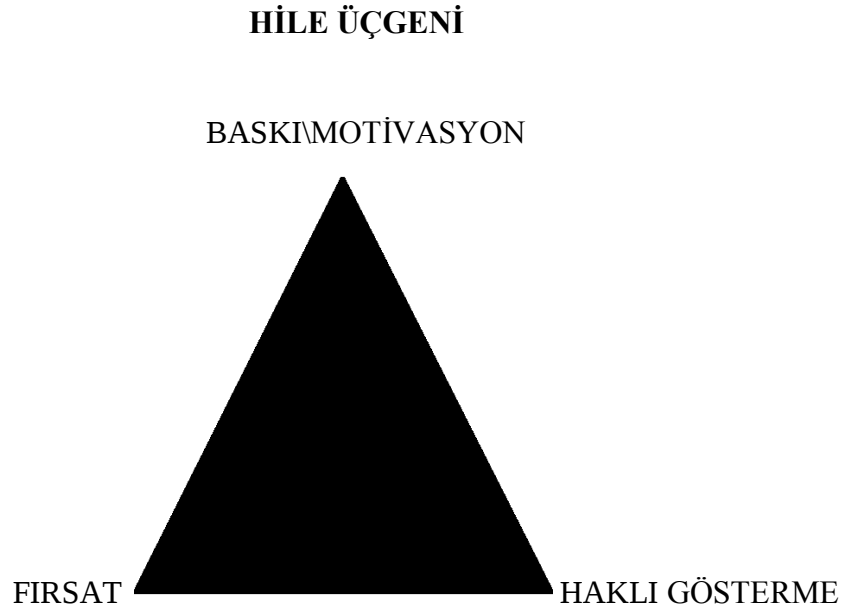
Hile üçgeninde kişileri suça iten unsurlar olarak;

- Baskı ya da motivasyon
- Fırsat
- Haklı gösterme dürtüleri gösterilmektedir. Elverişli ortam oluştuğunda hile de meydana gelmektedir.

Ancak hile üçgenini meydana getiren unsurların her zaman hile olayına neden olmayacağı yönünde eleştiriler bulunmaktadır. Buna göre baskı altında olan, fırsatın bulunduğu ortamda bulunan ve kendini haklı gösterebilen herkesin hile yapamayacağıdır. Eleştirmenler bu yönüyle hile üçgeninin kişilerin yetkinliklerini dikkate almadığını savunmaktadırlar. Hile yapabilmek için kişinin bazı yetkinliklere sahip olması gereklidir, bu yetkinlikler ise her kişide bulunmamaktadır. (Kelly, 2012, 1-2) Bu durumda baskı, fırsat ve haklı gösterme unsurları bir araya gelse de, (Olagbemi, 2011, 33) kişi yetkinliklerindeki eksiklik nedeniyle hileli eylemi gerçekleştiremeyebilir, (Biegelmen ve Bartow, 2012, 36) baskı, fırsat ve haklı göstermenin bulunduğu her ortamda hile olayı ortaya çıkmayabilir. (Pedneault, Stephen ve ötekiler, 2012 ,160) Pek çok hilenin- özellikle yüksek tutarlı hilelerin- yeterli yetkinliğe sahip doğru kişilerin bir araya gelmemesi durumunda gerçekleşmesi mümkün olamamaktadır.

Hile üçgeninde bulunan üç unsura ilave edilen dördüncü unsur olan "yetkinlik" ile hile üçgenini bir hile karosuna dönüştürmekte, kişisel özellik ve yeteneklerin, diğer üç unsurun varlığı durumunun yanında hilelinin gerçekleşmesinde ne derece önemli bir rol oynadığını göstermektedir. (Mengi, 2012, 118-120)

Şekil.2 Hile Üçgeni



Hile denetiminde yetkinliklerin değerlendirilmesi - Hile Karosu (Mengi ,2012, 115)

3.3.4.2 Hile Türlerinden Sayılan Ekonomik Suçlar

✓ **Yolsuzluk;** Yolsuzluk herhangi bir görevin özel çıkarlar için kötüye kullanılması şeklinde yapılmasıdır. Tanımlamalar daha çok kamu gücünü elinde bulunduranlar olarak yapılmaktadır. Bunun nedeni yönetsel otoritenin kanun, kural ve ahlak dışı olarak kişisel veya politik çıkarlar için kullanılmasıdır.

Yolsuzluk tanımı, uluslararası sözleşme niteliğindeki belgelerden sadece 4 Ocak 1999 tarihli “Avrupa Konseyi Yolsuzlukla Mücadele Özel Hukuk Sözleşmesinde (CivilLawConvention on Corruption)” tanımlanmıştır. Bu Sözleşmenin ikinci maddesine göre yolsuzluk, “doğrudan doğruya ya da dolaylı yollardan rüşvet ve yasadışı bir menfaat temin eden kişinin yürüttüğü görevlerin veya gerekli davranışların yasalara uygun bir şekilde yerine getirilmesinde sapmalara yol açan rüşvet veya başka her türlü yasadışı menfaatin talep edilmesi, teklif edilmesi, verilmesi ya da kabul edilmesidir.

(Özbaran, 2003: 18).

Bütün bu tanımlamalardan sonra denilebilir ki yolsuzluk; ister maddi-manevi çıkar karşılığında isterse herhangi bir duygunun tatmini (sadakat, intikam, gösteriş) amacıyla, karşılığında adli-idari yaptırım öngörülen suç ve kabahat veya idari soruşturma gerektiren disiplinsizce hareket ya da toplumda hoş görülme, kınanan, etik dışı her

türlü haksız davranıştır. (Uğur,2012, 302) Yolsuzluk unsurlarına genel bir çerçevede baktığımızda, eylemin özünde; verilen yetkinin kural dışı kullanımı dikkat çekmektedir. Yolsuzluğun nedenleri çok çeşitli ve çok yönlüdür. Bu nedenler, genel olarak; bireysel, örgütsel ve toplumsal olarak sınıflandırılabilir. (Gülbüz ve Dikmenli, 2009,224)

Yolsuzluğun pek çok çeşitleri vardır.

Rüşvet; Maddi menfaat karşılığında yapılan yolsuzluklar rüşvet olarak adlandırılır. Rüşvet olgusu da çeşitli yolsuzluk suçlarında olduğu gibi daha çok kamudaki yetkilerin maddi, menfaat karşılığında, rüşveti verenin lehine kullanılması şeklinde tanımlanmaktadır. Rüşvet suçu, Ceza Kanununun 252. maddesinde tanımlanmıştır. “Rüşvet, bir kamu görevlisinin, görevinin gereklerine aykırı olarak bir işi yapması veya yapmaması için kişiyle vardığı anlaşma çerçevesinde bir yarar sağlamasıdır.” Rüşvet eyleminde bir kamu görevinin rüşvet veren lehine kullanımı ile bir ekonomik değer değiştirilmektedir. Ayrıca rüşvet olgusunda rüşvet alanla verenin bir anlaşması söz konusudur. Bu anlaşma kamu görevinin kanuna aykırı kullanımı üzerinedir. Çoğunlukla elde edilen yarar önemli miktarları ifade eder. O halde rüşvet kanunlarla yasaklanmış ve müeyyideye bağlanmış bir suçtur. Kamu görevlisi bilinçli olarak rüşvet verenle yaptığı anlaşma gereği, kamu görevini kanuna aykırı olarak yerine getirmektedir.(Akalan, 2007, 125)

İrtikap Suçu ; TCK’nın 250’nci maddesinde hüküm altına alınan irtikap suçu, görevinin sağladığı nüfuzu kötüye kullanmak suretiyle kendisine veya başkasına yarar sağlanmasına veya bu yolda vaatte bulunulmasına bir kimseyi icbar eden kamu görevlisinin fiili şeklinde tanımlanmıştır. Aynı zamanda görevinin sağladığı güveni kötüye kullanmak suretiyle gerçekleştirdiği hileli davranışlarla, kendisine veya başkasına yarar sağlanmasına veya bu yolda vaatte bulunulmasına bir kimseyi ikna eden kamu görevlisinin fiili de irtikap suçuna girmektedir. Kanun maddesinden de anlaşılacağı üzere irtikap suçu icbar suretiyle irtikap suçu işlenebilirken, ikna suretiyle irtikap suçu da işlenebilmektedir. İrtikap aynı zamanda haraç, aktif yiyicilik ve aktif rüşvet olarak da anılmaktadır. İrtikap ile rüşvet arasındaki fark şudur; rüşvet suçunda kişiler arasında (alan ve veren açısından) bir gizli sözleşme vardır ancak irtikap suçunda kamu görevlisi yaptığı işin kanunlara aykırı olduğunu bilerek ve isteyerek karşı tarafın güç durumunda olmasından yararlanarak icbar veya ikna yoluyla bir menfaat temin etmesi gerekmektedir (Aydın ve Yılmaz, 2010). Ancak çoğu kez irtikap ve rüşvet arasındaki fark anlaşılabilir değildir. Bundan dolayı da soruşturmayı yapan savcı ya da muhakkikin çok dikkatli davranması gerektiği açıktır. (Gür, 2014,199)

Suiistimal; Suiistimalin toplumdaki genel algısı kendisine duyulan güvenin kötüye kullanılmasıdır. Suiistimal eylemi’ de temelde diğer yozlaşmaya bağlı yolsuzluk eylemlerinde olduğu gibi çıkar sağlama amacıyla yapılır. Suiistimal uygulamasında başvuru unsurları hile ve aldatmadır. İşletmelerde yapılan suiistimaller Uluslararası Denetim Standartlarına göre, işletmenin yöneticileri, çalışanları veya işletme ile ilgili üçüncü kişilerin bir veya daha fazlası tarafından kendilerine adil olmayan ve illegal bir avantaj sağlamak üzere giriştikleri kasıtlı ve aldatıcı davranışlar hile olarak tanımlanmaktadır. (ISA 240 - The Auditor’s Responsibility to Consider Fraud In An Audit Of Financial Statements)

Bir işletmede yapılabilecek suiistimallere; mesaiyi erken bırakma, işletme mal ya da parasının zimmete geçirilmesi veya işletme sırlarının satılması gibi örnekler verilebilir. Önemli olan kişilerin kendilerine ait olmayan bir şeyi (zaman, eşya, para vb.) izinsiz ve bilerek kullanmaları, gasp etmeleridir.

Zimmet suçu, kamu görevlisi olan şahsın görevi nedeniyle zilyetliği kendisine verilmiş olan veya gözetimiyle sorumlu olduğu mallar üzerinde görev çerçevesine aykırı bir şekilde tasarrufta bulunması, bu malları kendisinin veya irtibatlı bulunduğu bir başkasının zimmetine geçirmesi olarak tanımlanabilir. Zimmet suçu, ancak kamu görevlisi (devlet memuru, avukat, bilirkişi vs.) tarafından işlenebilir. Kamu görevlisi olmayan kişiler zimmet suçu sebebiyle değil, koşulları varsa hırsızlık suçu veya güveni kötüye kullanma suçu nedeniyle yargılanabilirler.TCK md.247’de düzenlenmiştir. (Web_12, 25,06,2018)

Suçtan Kaynaklanan Malvarlığı Değerlerini Aklama Suçu ; Aklama suçu, geniş anlamda, suçlunun suçlarını gizleyebilmek ve suç gelirlerine yasal görüntü kazandırmak amacıyla, suçtan elde ettiği malvarlığı değerlerinin niteliğini, kaynağını, yerini, durumunu, hareketini ve kime ait olduğunu saklama ya da örtme fiillerini içermektedir. Aklama, yasadışı yollardan elde edilen kazançların kaynağının gizlenmesi ve niteliğinin değiştirilmesi suretiyle yasal görüntü kazandırılarak ekonomik sisteme sokulması olarak da tanımlanmaktadır. (Gür, 2014, 200)

Dolandırıcılık; Dolandırıcılık suçu malvarlığına karşı işlenmiş bir suçtur. Dolandırıcılık suçunda iki unsur önemlidir, bunlar; hileli davranış ve aldatma kastıdır.

Hileli davranış, mağdurun gerçek hayatta yanlış bir inancıya sahip olmasını sağlayan bir haldir ve nitelikli bir yalandır. Dolandırıcılık toplum hayatında tarihin her döneminde olmuştur. O günün gündemi, ihtiyaçları, yönetenleri ile olan yakınlıkları, tehdit ve korkutma

unsurları vb. gibi kullanılarak dolandırıcılık yapılmıştır. Dolandırıcılıkta hedef kişiler olduğu gibi, kurumlarda olmakta ve her kesim ve düzeyden insanlar dolandırılabilir. Dolandırıcılık suçunda, dini, sosyal, mesleki, teknolojik araçların veya kamu kurumlarının araç olarak kullanılarak suçun işlenmesi bu suçu nitelikli dolandırıcılık haline getirir. Suçu nitelikli dolandırıcılık haline getiren haller TCK Md. 158’ de belirtilmiştir.

Dolandırıcılık suçunda, dini, sosyal, mesleki, teknolojik araçların veya kamu kurumlarının araç olarak kullanılarak suçun işlenmesi bu suçu nitelikli dolandırıcılık haline getirir. Suçu nitelikli dolandırıcılık haline getiren haller TCK Md. 158’ de belirtilmiştir.

Günümüzde gelişen teknoloji ve iletişim imkanlarıyla beraber, dolandırıcılık, siber alem üzerinden çoğunlukla yapılmaya başlanmıştır. On dolandırıcılık faaliyetinden yedisinin internet bağlantılı olduğunu belirten Ulusal Dolandırıcılık İstihbarat Bürosu’na göre, siber suçlar bugün, dolandırıcılık suçlarının büyük bir bölümünü oluşturuyor. Bu tür suçların karmaşık ve farklı doğası, sadece mücadeleyi zorlaştırmakla kalmıyor, aynı zamanda tespit edilmelerini ve anlaşılmasını da zorlaştırmaktadır.

Görevi Kötüye Kullanma Suçu ; Yolsuzluk çeşitlerinden en yaygın olanı olan görevi kötüye kullanma suçu, kamu görevlilerinin makam ve mevkilerinden dolayı güç ve yetkilerini kamu yararı aleyhine kullanmaları sonucunda, kamu hizmeti alacak kişileri zor duruma koyabilmektedir.

TCK’nın 257’nci maddesinde hüküm altına alınan görevi kötüye kullanma suçu, TCK’da ayrıca suç olarak tanımlanan haller dışında, görevinin gereklerine aykırı hareket etmek suretiyle, kişilerin mağduriyetine veya kamunun zararına neden olan ya da kişilere haksız bir menfaat sağlayan kamu görevlisinin faaliyeti olarak tanımlanmıştır. Ayrıca mezkur maddenin müteakip bendinde TCK’da ayrıca suç olarak tanımlanan haller dışında, görevinin gereklerini yapmakta ihmal veya gecikme göstererek, kişilerin mağduriyetine veya kamunun zararına neden olan ya da kişilere haksız bir menfaat sağlayan kamu görevlisinin faaliyeti de görevi kötüye kullanma suçu olarak hüküm altına alınmıştır. (Gür, 2014, 202)

Varlıkların Kötü Kullanılması; Bir çalışanın işletme varlıklarını ele geçirmesi veya kendi yararına kullanması şeklinde ortaya çıkan suiistimal türüdür. (Bozkurt, 2009,.69) Varlıkların kötüye kullanılması; nakit ve stok hırsızlığı, fiktif faturaların kayda alınması, personelin iş masraflarını şişirmesi veya işletme demirbaşlarının çalınması gibi suiistimalleri kapsamaktadır. İşletmede yaşanan suiistimler içinde en fazla yaşanan olgudur.

Hileli Finansal Raporlama; Hileli finansal raporlama işletmenin mali durumunun olduğundan farklı gösterilerek tüm işletme ilgililerinin yanıltılması biçiminde ortaya çıkan hile türüdür.(Bozkurt, 2009, 65) Genellikle tepe yöneticileri tarafından yapılan finansal tablo hileleri sonucu işletme hem itibar olarak hem de maddi olarak zarar görmektedir. Hileli finansal raporlama; işletmenin durumunun olduğundan iyi gösterilmesi ya da olduğundan

kötü gösterilmesi şeklinde olabilir. İşletme yönetimi, hissedarları yanıltarak şirketi olduğundan iyi gösterebilir veya yılsonunda prim vb. hak edişleri elde edebilmek için mali tabloları manipüle edebilir. Kamuoyuna da yansımış büyük şirket skandalları genelde mali tabloların hileli oluşturulmasıyla ilgilidir. (Kocameşe .2015, 199-201)

Hileli finansal tablolar hazırlanırken genellikle yaratıcı muhasebe yöntemlerine başvurulur. Yaratıcı muhasebe kazanç yönetimi ve gelir düzgünleştirme gibi uygulamaların yanında, manipülasyon ve aldatma gibi finansal tablo kullanıcılarının yanlış yorumlama yapmasına neden olan bir dizi muhasebe uygulamasını içine alan daha genel bir kavramdır. Türkçeye “muhasebecilikte el becerisi” şeklinde çevirebileceğimiz “accounting sleight of hand” şeklinde ifade edilen bu kavram “defterleri kaynatma”, “kozmetik raporlama”, “işletmenin vitrinini düzeltmek” gibi yapanın mazeretinin haklı bir nedeni varmış gibi kişiyi yanıltıcı da olsa olumlu düşünmeye iten ve özünde göz boyamaya yarayan bir uygulamadır. Bu uygulamalar daha çok halka açık şirketlerde özellikle karın olduğundan yüksek gösterilmesi şeklinde yapılmaktadır. Özel bir beceri gerektirdiğinden yaratıcı muhasebeyi aynı zamanda sanat olarak ifade eden görüşler de vardır. Örneğin defterleri pişirme sanatı (cooking the books), karları hesaplama sanatı (the art of computing its profit), bilanço sunma sanatı (the art of presenting a balance sheet) gibi ifadeler sıklıkla kullanılan ifadelerdir (Stowoly ve Breton, 2000, 44).

Yaratıcı muhasebe hileli finansal raporlamada kullanılan tekniklerin bir kısmını içerir. Gerek hile ve gerekse yaratıcı muhasebe uygulamalarında kasıt unsuru vardır. Yaratıcı muhasebeyi hileden ayıran en önemli unsur, onun yasal olmasından kaynaklanmaktadır. Bir başka ifadeyle, yaratıcı muhasebe Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerinin’ de esnekliğinden yararlanarak bir şirketi olduğundan daha iyi ya da daha kötü gösterme işlemlerinden oluşmaktadır. Oysa ki hile, tamamıyla kurallara aykırı bir şekilde yapılan ve yasal olmayan işlemlerden oluşan uygulamalardan oluşur.(Çıtak, 2009, 85,86)

Yolsuzluk suçları dışında ekonomik suçlar

Kaçakçılık;

Kaçakçılık suçu topluma karşı işlenen bir suçtur. Mali sistemin, belge düzeninin bozulmasına, mali otoritenin zayıflatılmasına, hatta çökmesine neden olan sonuçlar doğurur. Burada toplumun yönetim düzeni içinde oluşmuş, hukuki, mali ve etik kuralları çiğnenerek, haksız çıkar sağlama adına kamunun menfaatlerine karşı iş yapılır. Kaçakçılık suçları içinde en bilinenleri, mal kaçakçılığı, tarihi eser kaçakçılığı, vergi kaçakçılığı, bilgi ve teknoloji

kaçakçılığıdır. Kaçakçılık suçu tarihsel süreci içinde incelendiğinde, daha önce zarar suçu niteliğinde iken, günümüzde tehlike suçu olarak kabul edilmektedir.

Bu tür suçlar toplumsal açıdan değer taşıyan hukuksal bir yarara sadece zarar vermekle kalmaz, sistemin işleyişini bozarak toplum düzenini tehdit eden tehlikeli bir hale dönüşür.

Diğer Ekonomik Suçlar;

Günümüzde yaygınlaşan ekonomik suçlar olarak, kara para aklama, hayali ihracat, fikri mülkiyet hırsızlığı, kimlik hırsızlığı, internet suçları gibi suç türlerini sayabiliriz. Bu suçlar haksız olarak elde edilen bir kazancın sisteme sokulması, başkaları tarafından yapılan ve telif gerektiren eserlerin sahibinden izin alınmadan kullanılması veya kişinin bilgisi dışında kendi verilerini kullanarak iş yapılmasıdır. Sonuçta değişen ve gelişen toplumsal ve ekonomik dünya düzeni yeni ekonomik suç türleri ve yapıları ortaya çıkarmaktadır.

(Güvel 2005, 30-31)

3.4 EKONOMİK SUÇLARIN İŞLETMELERDE UYGULAMA ALANI BULMASINA NEDEN OLAN FAKTÖRLER,

Ekonomik suçların en fazla görüldüğü alanlar işletmelerdir. Bu durum işletmelerin öncelikle ekonomik birer kurum olmasından kaynaklanmaktadır. Bununla beraber gerek işletmenin içinde bulunduğu ekonomilerin ve sektörlerin durumları, gerekse' de işletmenin kendi iç yapısından kaynaklanan yapısal, yönetsel sorunları ile çalışanlarından kaynaklanan sorunlar' da ekonomik suçlara neden olmaktadır. Bir işletme için devamlılık arz eden ekonomik suçlar işletmenin varlığına yönelik büyük bir tehdittir.

3.4.1 Ekonomik ve Sektörel Faktörler

Yolsuzluk "maddi çıkara dayalı bir olay olup, yolsuzluğu etkileyen faktörler içerisinde ekonomik faktörlerin önemli bir yeri vardır. Bilindiği üzere ekonomik faktörler ülkelerin gelişmişlik düzeyi, devletin ekonomi içindeki payı ve rolü ile gelir dağılımı gibi unsurlardan meydana gelir.

Bu unsurları irdelendiğinde,

Gelişmişlik Düzeyi; Teknolojilerin gelişmesiyle beraber, üretimde artan arz miktarları ve bununla bağlantılı olarak rekabetin artması yirminci yüzyılın ikinci yarısında karlılıkları

düşürmüştür. Gelişen finansal piyasalar ve oluşan rantıye sınıfı, yapılan büyük yatırımlar için gerekli olan büyük sermaye ihtiyacı, yalnızca gelişmekte olan ülkelerde değil gelişmiş ülkelerde dahi iktisadi krizler meydana getirmiştir. Bu krizlerin aşılması için sermayenin özgürleşmesi, kar sağlayacağı alana girip çıkabilme olanaklarının yaratılması gündeme gelmiştir. Bunun sonucunda sermayenin küreselleşmesinin yolu açılmış, üretim yöntem ve yönetim biçimleri değişmiştir. Kitle için üretim, yerini kitle için tüketime yönelik malların üretilmesine bırakmıştır. Verimlilik temel kıstas haline gelmiştir. Tüm bu değişimler sonucu, gelişmişlik düzeyinin ölçülmesindeki kıstaslar yeni gelişen teknolojik ürünlerin kullanımına göre yapılmaya başlanılmıştır. Böyle bir hızlı değişme, gelişmekte olan ülkelerde hem ekonomik istikrarın sağlanmasını engellemiş hem de sosyal ve siyasi yapı, hızla değişen ekonomik yapıya uymakta zorlanmıştır. Bunun yanında gelişmişliğin en önemli temel ölçütlerinden olan halkın ekonomi politikalarıyla ilgili kararlara katılımıdır. Gelişmekte olan ülkelerde bu oran düşük olduğundan, iktisadi ve mali şeffaflık da yok denecek kadar azdır. Dolayısıyla gerek hızla değişen ekonomik sistemin yarattığı kargaşa ortamı, gerekse de gelişmekte olan toplumlarda ekonomik şeffaflığın ve halkın katılımının olmaması, yolsuzluk ve yozlaşmayı arttıran önemli faktörler, bu kargaşa içinde yozlaşma ve yolsuzluk artmıştır.

Yine bu geçiş sürecine uygun kurumsallaşmayı gerçekleştirememiş, gerekli yasal düzenlemenin yapılmadığı, bürokrasinin yaygın, yapısal sorunlarının ağırlıklı olduğu gelişmekte olan ekonomilerde, geçiş süreci oldukça sancılı olmaktadır. Yüksek enflasyon, büyük boyutlu dış ticaret açıkları, sermaye birikimi yetersizliği gibi kronikleşmiş sorunlar halkın yöneticilere olan güvenini sarsmaktadır. Ekonomi politikalarını yapan ve uygulayıcılarını atayan siyasi mekanizmanın tepkiler karşısında duyarsız kalması, parasal ya da parasal olmayan çıkarlarına öncelik tanınması sonucu, başta rüşvet, şantaj olmak üzere çeşitli yolsuzluk biçimleri ve bunların örgütlendiği kurumlara yaşam olanağı veren zemin de kendiliğinden oluşmaktadır. Özetle ülkelerin gelişmişlik düzeyi ile yolsuzluk arasında tersine bir ilişki söz konusudur.

Devletin ekonomi içindeki payı ve rolü; Çağlar içinde değişen siyasal ve sosyal olaylarla birlikte, farklı ekonomik sistemler oluşmuş, üretim araçları üzerindeki kontrol ve etkinlikler, toplumdaki farklı yapı ve organizasyonlar tarafından kullanılmıştır. Yaşanan ekonomik buhranlar devletleri etkilemiş, büyük savaşlar, göçler ve çatışmalara neden olup toplumlardaki dönüşümlere yol açmıştır.

Modern çağlarda oluşan ekonomik model ve sistemlerle beraber toplumların devlet yapıları ve yönetim modelleri oluşmuştur. Büyük buhranla beraber gelişen iktisadi politikalarda, Keynes sonrası Devletin Ekonomi İçindeki Payı, Devletin iktisadi hayata müdahalesi ve Devletin fonksiyonları konusundaki yaklaşımlar değişmiştir. Bununla birlikte devletin temel fonksiyonları değişmemiştir.

Bu fonksiyonları;

a) Kaynak kullanımında etkinlik **b) Gelir dağılımı c) Ekonomik istikrardır.**

Bu üç fonksiyon, aynı zamanda devletin ekonomi içindeki yerini de belirlemektedir. Devlet daha kapalı bir ekonomik yapı içinde hem ekonomi üzerinde planlayıcı ve denetleyici olmuş, bir yandan da kendine bağlı iktisadi kurumlar kanalıyla düşük girdi yaratarak ulusal sermaye birikimi yaratmaya çalışmış, aynı zamanda temel gereksinim mallarını üretmek yoluyla gelir dağılımını düzenlemiştir. Dışa açık piyasaların yer aldığı ekonomik sistemler içinde devletin ekonomi içindeki payının azalması gerekir. Ancak ülkemizde 1980 sonrası "Dışa Açık Piyasa Ekonomisi" uygulamasına rağmen, Devletin ekonomi içindeki payı artmıştır. Devletin ekonomi içindeki payının en iyi göstergesi, toplam kamu harcamalarının GSMH' ye oranıdır.

Gelir Dağılımı ve Kaynakların Etkin Kullanımı; Bilindiği gibi kapitalist sistem, ideolojik olarak insan ihtiyaçlarının sonsuz ama bunu karşılayacak kaynakların kısıtlı olduğu varsayımına dayanmaktadır. Dolayısıyla, her dönemdeki sorun, sermaye birikimi yetersizliğinden kaynaklandığından, çözüm yani karların maksimize edilmesi doğal kaynakların ve emeğin maliyetinin düşük tutulmasına bağlıdır. Tüm ülkeler için geçerli olan sorun, gelişmekte olan ülkelerde daha büyük boyutlara ulaşmaktadır. Zira, üretim düzeyinin ve verimliliğin düşük, buna karşılık tüketim meylinin yüksek olması nedeniyle ulusal gelirdeki artışların istenilen düzeye erişememesi, bu düşük gelirden tasarruflara ayrılan payın da gerekli yatırımları karşılayacak düzeye ulaşamamasına neden olmaktadır. Diğer bir deyişle, düşük gelir düzeyinde tasarruf yapmanın olanaksızlığından dolayı yatırımlarda düşük kalmaktadır. Tasarrufların, dolayısıyla sermaye birikiminin kısıtlı olması, sabit sermaye yatırımların finansmanı ve özel yatırımların teşvikinde etkin bir vergi politikasını zorunlu kılmaktadır. Öte yandan düşük gelir düzeyi, adaletsiz gelir dağılımı, etkin bir kontrol mekanizmasının kurulmamış olması nedeniyle vergi kaçakçılığının yaygın olması, bu ülkelerde finansman amacını taşıyan bir vergi politikasının tek başına başarılı olmasını önlemektedir. Bu kısır döngü hem yolsuzlukların zeminini oluşturmakta hem de yaygınlaşmasına neden olmaktadır. Bunda gelişmekte olan ülkelerin daha çok enflasyonist

karakterli olmaları, marjinal tüketim meylinin, özellikle de gösteriş için tüketim meylinin yüksek olmasının etkisi büyüktür. Gelişmiş ülkelerde de büyük boyutlu yolsuzluk örnekleriyle karşılaşmış olması, yolsuzluğa daha geniş bir açıdan bakmayı zorunlu kılmıştır. Bilindiği gibi kapitalist sistemin temel varsayımı insanların gereksinimlerinin sonsuz, kaynakların kıt olmasıdır. Dolayısıyla, yolsuzluk meselesine kıt kaynakların kimin tarafından, hangi amaçla, nasıl kullanıldığı ve kontrol edildiği sorusuna cevap arayarak yaklaşılması gerekmektedir. Ülke kaynaklarını yönetme ve dağıtma erkinin devletin elinde olduğu toplumlarda, yerli ve/veya yabancı yatırımcı için kaynağa en çabuk ve en düşük maliyetle ulaşmak, devleti oluşturan mekanizmaları nedenli etkiledikleriyle doğru orantılıdır. Her ne kadar devletin ekonomiden çekilmesiyle birlikte bu erk de piyasaya geçmekteyse de, etkin bir kontrol ve denetleme mekanizması kurulmadığı sürece sadece güç odakları değişmektedir. Serbest piyasanın rekabet kurallarının işlediği gelişmiş ekonomilerde de yolsuzluk örneklerine rastlanması yeterince somut bir göstergedir. Diğer taraftan, kamu ya da özel çıkar guruplarının arasındaki rekabet de yolsuzluğun boyutu üzerinde belirleyicidir.

Gelir dağılımının düzenlenmesi, devletin vergi politikalarının yanı sıra fiyatlandırmadan, üreticinin desteklenmesine kadar uzanan bir dizi politikayla gelir dağılımını düzenler. Ne var ki bu düzenleme, gelirden pay alan gruplar arasındaki eşitsizliklerin giderilmesinden ziyade, kaynakların etkin kullanımını amaçlamaktadır. Düşük gelir gruplarının marjinal tüketim eğiliminin, marjinal tasarruf eğilimine göre daha yüksek olması nedeniyle, etkinliğin genellikle yatırım eğilimi yüksek gelir grupları lehine gerçekleştirilmesi önerilmektedir. Dolayısıyla devletin ideolojik tercihi, eşitliklerin yönü üzerinde belirleyicidir. Devletin hangi kesimden, ne kadar vergi aldığı ve hangi kesime aktardığı gelir dağılımı meselesinin düğüm noktasını oluşturmaktadır. Zira devlet, bu dağıtımı yaparken eşitsizlikleri daha da derinleştirip, tercihini kendini var eden güç odaklarından yana kullanabilir. Böylelikle yolsuzluk mekanizmasının işletilmesine olanak tanınmış olur.

Görüldüğü gibi yukarıdaki üç unsur' da yolsuzluk ve rüşvetin oluşmasında ve devamında yer alan en önemli başlıklardır. İşletmeler toplumun içinde ekonomik yapının bir parçası olduklarından, bu üç nedenden kaynaklanan sorunlarında muhatabı ve sonuçta birer parçası olacaklardır. Gelişmişlik düzeyi düşük, devletin ekonomik sistem içindeki payı yüksek ve gelir dağılımı bozuk olan ekonomik sistemlere sahip toplumlarda bulunan işletmeler hayatiyetlerini sürdürmek ve daha fazla kazanmak için yolsuzluk, rüşvet ve kayıt dışı işlemlerin olduğu bir düzeni kabulleneceklerdir.

Yolsuzluk olgusu karşımıza çok farklı şekillerde çıkabilir, bu nedenle yolsuzluğun pek çok tarifi yapılmıştır. Sektörel bazda yolsuzluğun sebeplerine bakarken öncelikle kamu ve özel sektör ayrımı yapmak gerekir. Kamu sektöründe yapılan yolsuzluklarda, kamu görevlilerinin yapılmaması gereken işlemleri yapmaları ya da yapmaları gereken işlemleri çabuklaştırmaları karşılığında çıkar sağlamalarına yolsuzluk demektedir. Bu genel olarak rüşvet, zimmete para geçirme, irtikâp, memuriyet ve mevkiin nüfuzunu suiistimal, memuriyet vazifelerini yapmamak olarak ortaya çıkar Burada yapılan yolsuzluk, kamusal olmayan bir sonuç için, kamu gücünün kötüye kullanılmasıdır.

Ülkemizdeki yolsuzluk olayları incelendiğinde, yolsuzluk olaylarında, uygulamaların yasalara aykırı olması şeklinde değil, daha çok yasal sapsmalar yoluyla, karşılıklı çıkar alışverişinin gerçekleştirildiği gözlenmektedir. Yani yolsuzluk olaylarında uygulamalar çoğu kez yasalara uygun olarak yapılmakta, ancak kamu yetkisi kamu görevlilerinin elinde bilinçli olarak çıkar sağlama aracı olarak kullanılmaktadır. Yolsuzluk olaylarının bu niteliği, yasalara aykırı eylem ve davranışlara göre yolsuzluğun tespit edilmesini ve önleyici çarelerini bulunmasını daha zor ve karmaşık hale getirmekte, dolayısıyla yolsuzluğun kamu sektöründe daha fazla olmasına sebep olmaktadır. Kamu sektöründe yapılan yolsuzluklar kurumlara zarar verdiği gibi, toplumdaki yozlaşmanın' da en büyük nedenini oluşturmaktadır. (Web_13, 10.08.2017)

Özel sektörde ise şirketlerin iş hacimlerinin büyümesi, bunun yanında denetimlerin yeterli ve gerektiği yapılmaması, ayrıca iş süreçlerinin karışık ve işi sonlandırmak için karşıdaki muhatapların beklentilerinin olduğu sektörlerde, yolsuzluk olaylarının arttığı gözlenmektedir. Perakende satışların olduğu sektörler, lojistik, gümrük işlemleri, IT, programlama ve bilgi teknolojileri, sağlık vb gibi sektörlerde daha fazla yolsuzluk vakalarına rastlanılmaktadır.

3.4.2 Yapısal ve Yönetimsel Faktörler

İşletmelerin organizasyon ve yönetimsel sorunları, işletmelerde yaşanan yolsuzluk ve hileli işlemlerin en önemli nedenlerindendir. Bu sorunları incelerken, işletmelerin büyüklüklerinde göz önünde tutmak gerekir. Ülkemizdeki işletmelerin büyük çoğunluğunu oluşturan KOBİler de bu sorunlar genelde işletme sahibinden kaynaklanmaktadır. Organizasyon, belli amaçlara ulaşmak üzere yapılması öngörülen işlerin tanımlanmış

görevler halinde düzenlenmesi ve bu görevlere uygun kişilerin getirilmesi yoluyla ortaya çıkan yapısal süreç şeklinde tanımlanabilir (Şimşek, 2001,137). İşletme kurulurken belli bir plan ve çalışmanın yapılmamış olması organizasyonların yetersiz kalmasına sebep olmaktadır. Organizasyon yapısı, bilgi, emir, karar ve rapor akışının gerçekleştiği haberleşme kanallarını kapsamaktadır. Bu kanallar ya başlangıçta düzenlenerek işletme yapısının içine yerleştirilmiştir veya günlük iş akışı içinde kendiliğinden oluşmuştur. Bu durumda işletme içi kontrol ve denetimin yapılması zorlaşır, hatta imkânsız hale gelir. Dolayısıyla işletme hile ve yolsuzluklara açık ve korumasız olur.

KOBİ’lerde yönetim tarzı, amaçlar, varsayımlar ve değerlere sahip yönetici tarafından ortaya konmakta ve şekillenmektedir. Dolayısıyla işletme içerisinde yöneticinin kararlılığı ve hırsı, niyet ve amaçları, varsayımları, ahlaki değerleri ve kişilik yapısı işletmenin büyümesinde önemli rol oynamaktadır. KOBİ’lerde bütün yetki ve sorumlulukların tek kişide toplanmasının bazı avantajları olduğu gibi, dezavantajları da vardır.

Bunların en önemlisi, işletme fonksiyonları çeşitlenip karmaşık hale geldiğinde, sahip yöneticinin yetersiz kalmasıdır (Börü, 1997,177). Bu durumda yönetici, muhasebeci, satış elemanı, personel yöneticisi, finansal uzman, üretim teknisyeni vs. rolleri oynamak durumundadır. Pek çok sahip/yönetici bu rollerin gerektirdiği bilgi ve yeteneğe her zaman sahip olamamaktadır. Bu nedenle, pek çok işletme başarısız olmaktadır. KOBİ’lerin büyük çoğunluğu işletme fonksiyonlarının çeşitlenmesine karşılık, yöneticinin yetersizleşmesi ve yetki devretmemesi nedeniyle kapanma veya bağımsızlığını kaybetme tehlikesiyle karşı karşıya kalmaktadır.

Sonuçta yönetim zaafı içine düşen işletmelerde yolsuzluklarında olması normaldir. Büyük işletmelerde ise durum farklıdır. Buralarda hile ve yolsuzluklar şirket içinden ve dışından bu iş için organize olmuş ekipler tarafından yapılmaktadır. Ekonominin her geçen gün daha karmaşık bir yapıya bürünmesi, doğal olarak ekonomik suçların da günümüzde organize bir şekilde karşımıza çıkmasına neden olmaktadır. Bu suçların failleri, çoğu zaman sonuca ulaşabilmek için başkaları ile işbirliği yapmaktadırlar. Buradaki suçlar da işin mali boyutu yüksek olmaktadır Ekonominin ve buna bağlı olarak ekonomik suçların her geçen gün daha karmaşık bir yapıya bürünmesi, doğal olarak ekonomik suçların da günümüzde organize bir şekilde karşımıza çıkmasına neden olmaktadır.(Özgener,2003,137-161)

3.4.3 İşletme Çalışanlarından Kaynaklanan Sorunlar, Çalışanlar Tarafından İşlenen Ekonomik Suçlar

Çeşitli oyunlarla, düzenlemelerle, sahtekarlıklarla, aldatma yöntemleri ile bir kişi veya kurumun varlığını elde etmeye genellikle hile ve yolsuzluk adı verilir. (Bozkurt 2000c)

İşletme içi çalışanların yaptıkları hile ve yolsuzluklar, büyük oranda işletmelerin ekonomik suçların hedefi olmasındaki faktörlerin sonuçlarıdır. Bu suçları bireysel olarak ve bir organizasyon halinde işlenen suçlar olarak ayırabiliriz. Çalışanları hile ve yolsuzluk yapmaya iten nedenler, hile üçgeninde baskı, fırsat ve haklı gösterme olarak sıralanmıştır. Kısaca bu nedenlere göz attığımızda; baskı unsurları olarak, mali içerikli, baskılar, işle ilgili baskılar ve kötü alışkanlıklardan doğan baskıları sayabiliriz.

Fırsat unsurunda ana tema işletmede çalışanlara hile yapma fırsatını sağlamadır. Bu konudaki sebeplere baktığımızda genel olarak işletmedeki yönetsel ve denetimsel eksikliklerin çalışanlara hile ve yolsuzluk yapma fırsatını sağladığını görmekteyiz.

Hile üçgenin üçüncü ayağında yaptığı hileyi haklı gösterme mekanizmasının rol oynadığı görülmektedir. Bu durum tamamen bir ahlaki sorundur. Hile ve yolsuzluk yapan kişi kendini haklı gösterecek gerekçeler bulur. Örneğin; bu işletmeye yaptıklarımın karşılığıdır, ben bunu hak etmişim, parayı borç almışım sonra ödeyecektim veya işletme bunu hak etmişti, bu olayın kimseye zararı dokunmadı gibi.

Bu durumlarda işletmelerde çalışanlara ahlaki konularda eğitici programlar düzenlenmesi, rol model olan kişilerin seçilip öne çıkartılması, hile ve yolsuzluk suçunu işleyenlerin cezalandırılacağına bilinmesi ve işletme içi dengelerin korunması önemlidir. İşletme içi yapılan hile ve yolsuzluk olaylarının yanı sıra işletmeleri de hedef alan ve toplumun üst katmanlarında olan sosyal ve ekonomik anlamda daha fazla imkanları bulunan kişilerin yaptıkları hile ve yolsuzlukları da incelemek gerekir. Bu yolsuzluklar literatürde beyaz yaka suçları olarak adlandırılmaktadır. (Web_14, 10.08.2017)

Beyaz Yaka Suçları; Beyaz Yaka Suçları” kavramını Sutherland (1883-1950) 1939’da sunduğu bir tebliğde ortaya koymuştur. Beyaz yaka suçları, Sutherland tarafından şu şekilde tanımlanmıştır: “Beyaz yaka suçları, mesleği süresince yüksek bir sosyal konuma sahip ve itibarlı bir durumda olan kişiler tarafından işlenen suçlardır.” (Bozkurt, 2009, 103)

Sutherland’ın beyaz yaka suçu tanımlaması dört temel kriterden oluşur (Beşe, 2006, 472);

- a. Bir suç vardır,
- b. Saygınlık sahibi bir kimse tarafından işlenmiştir,

c. Bu suçu işleyen kimse yüksek bir sosyal statü sahibidir,

d. Suç, bir mesleğin icrası süresince gerçekleşmiştir.

1981 yılında ABD Adalet Bakanlığı'nın yayınladığı beyaz yaka suç tanımı şu şekildedir. “Girişimci, profesyonel veya yarı profesyonel mesleki statüye sahip bireyler tarafından aldatma teknikleri kullanmak suretiyle, finansal kazanç sağlamak amacıyla işlenen, şiddet içermeyen suçlardır; bu kişiler özel mesleki bilgi ve fırsatlara sahiplerdir, özel teknik ve profesyonel iş bilgisine sahip bireylerin gerçekleştirdikleri eylemlerdir.” (Strader, 2002, 2).

Gary S. Green'in Mesleki Suç kitabında bahsettiği Beyaz yaka suçlarını oluşturan nedenlerden bir kısmını şu şekilde sıralayabiliriz. (Bologna, 1993, 8):

- Kurumlar büyüdükçe orta kademe yöneticiler üzerindeki kontrol ve otorite de azalmaktadır.
- Bir araştırma da organizasyon ne kadar büyürse tepe yöneticilerinin uyguladıkları kontrollerin aynı oranda azalacağını altını çiziyor (azalan kontroller yasası).
- Bürokratik yapıların hâkim olduğu organizasyonlarda, suçların daha çok işlenmesini bekleyebiliriz, çünkü uzmanlaşma alt birimlerin kendi çıkarlarına hizmet etmeye başlamalarına neden olur.

Beyaz yaka suçlarının tiplerine ilişkin yapılan tasnife göre, bu suçları işleyenler arasında ayırım yapan Bloch ve Geis tarafından önerilmiştir (Beşe, 2006, 479):

- Bireyler tarafından birey olarak (örneğin; avukatlar, doktorlar vb),
- Çalışanları tarafından işverenlerine karşı (Örneğin, zimmetine para geçirme),
- İşverenler için politika üreten görevliler tarafından (örneğin, anti tröst olayları),
- Firma elemanlarının genel kamuya karşı (örneğin, yanlış tanıtım),
- Tüccarların müşterilerine karşı (örneğin, tüketici sahtekârlıkları).

Uluslararası literatürde beyaz yaka suçları genel olarak iki ana çerçevede ele alınmaktadır (Beşe, 2006, 478)

- Mesleki Suç Davranışı (Occupational Criminal Behavior), “Mesleki Suç” ya da “meslek suçu” yasal bir mesleğin icrası esnasında kendi çıkarına yönelik kişisel ihlallere ilişkindir.
- Örgütsel Suç Davranışı (Corporate/Organizational Criminal Behavior), “Örgütsel Suç davranışı işyeri/firma veya görevliler tarafından işveren kurum adına işlenen suçları içermektedir. Yapılan araştırmalarda beyaz yaka suçlarının Amerikan ekonomisine zararı 400 milyar doları bulmuştur.(Şentürk, Kasap 2013 s 143-167)

3.5 EKONOMİK SUÇLARIN İŞLETMELERDE YARATTIĞI KAYIPLAR İLE NEDEN OLDUĞU TOPLUMSAL TAHRİBAT VE YOZLAŞMA

Ekonomik suçların işletmelere, kamu ekonomisine verdiği zararların yanında toplumlarda' da yarattığı tahribatlar olmaktadır. İşletmelere verilen zararlar maddi kayıplar ile yönetsel tahribatlar, verimlilik ve vizyon kayıpları olarak ortaya çıktığı gibi sonuç olarak işletmenin moral ve motivasyonunu düşürmekte, yeni yatırımlara yönelmesini, dolayısıyla büyümesini ve işletmenin sürdürülebilir faaliyetini engellemektedir.

Bunun dışında işletmelerde yaşanan ekonomik suçlar topluma' da yansımakta, suçtan kazanç elde edilmesi toplum düzenini bozmakta, ayrışmalara neden olmaktadır. Toplumun diğer bireyleri arasında korku güvensizlik ve panik endişeleri oluşmaktadır.

Bu durum ayrıca bireylerin değer yargılarını' da etkileyip sosyal, kültürel ve ahlaki manada yozlaşmaları getirmektedir.

3.5.1 Ekonomik Suçların İşletmelerde Yarattığı Maddi ve Yönetsel Tahribatlar, Verimlilik ve Vizyon Kayıpları

İşletmelerde yaşanan ekonomik suçları iki yönlü incelemek gerekir. Bunlardan birisi, işletmede yaşanan hile, suiistimal, hırsızlık, güveni kötüye kullanma, varlıkların kötü yönetilmesi vb gibi genellikle işletme içinde yaşanan ve işletmede tahribatlar yaratan suçlar olurken, diğeri' de, kaçakçılık, kayıt dışılık, evrakta ve malda sahtecilik, mali tablolarda yapılan hileler, kara para aklama, haksız rekabet vb gibi işletme yönetimleri tarafından işlenen ekonomik suçlardır. Bunların dışında işletmelere dışarıdan uygulanan bilişim suçları, piyasa manipülasyonları, sektörel kayırmacılıklar, sermaye hareketleri vb. gibi suç ve suça yönelik piyasa hareketleri' de vardır. Hangi yönden olursa olsun işlenen ekonomik suçlar uzun zaman sürdürülebilir olmayıp, işletmelere olumsuz olarak yansımakta işletmelerin işleyişini, ticaret hayatını ve piyasadaki ömürlerini olumsuz yönde etkilemekte ve zaman içinde işletmenin varlığının sonlanmasına neden olmaktadır.

Şirket içi suiistimaller işletmeler için önemli bir kayıp unsurudur. İşletmelerde maliyeti büyük hileli işlemlerin, üst kademelere doğru arttığı görülmektedir. Yaşanabilecek büyük

suiistimaller şirketlerin batmasına ve pek çok kişinin mağdur olmasına yol açabilecek boyutlara ulaşabilmekte, şirket içinde iş düzenini ve hiyerarşisini bozup, verimliliğin düşmesine neden olmaktadır. Hile ve yolsuzlukları önlemek için şirketler, denetim ve güvenlik konularına önem vermekte, bunun için belirli maliyetlere katlanılmaktadırlar.

Sertifikalı Hile İnceleme Uzmanları Kuruluşu (ACFE) ‘nun çalışmalarına göre şirketler, ortalama olarak gelirlerinin yüzde 6’sını şirket içi personel tarafından gerçekleştirilen ekonomik suç veya hile nedeniyle kaybediyor. (Bu oran ülkeler bazında değişim göstermektedir). Bu kuruluş 1996 yılından başlamak üzere hile alanında kapsamlı bilgiler içeren beş adet rapor yayımlamıştır. Bu raporlarda yer alan bilgilere göre;

ABD işletmelerinin 1996 Yılında katlandıkları ortalama hile tutarı, 400 Milyar USD iken, bu tutar yıllar içinde artarak 2008 Raporunda 994 Milyar USD’ ye çıkmıştır. Çalışan başına düşen günlük hile tutarı 9 USD civarında tahmin edilmektedir. Ayrıca, kriz ortamındaki işletmelerde yapılan hileler giderek artmaktadır. Bu da ne yazık ki ciddi ve dikkate alınması gereken bir sonuçtur. Kriz ile boğuşan işletmelerin bir kısım kaynakları da özellikle çalışanları tarafından daha fazla eritilmektedir.

Birçok hile eylemi ortaya çıkartılamadığından veya çıkartılsa da rapor edilemediğinden dolayı, zarar tutarlarının tam olarak belirlenebilmesi mümkün olamamaktadır. Ayrıca doğrudan oluşan parasal zararların yanında, verimlilik, iş kaybı, işsizlik oluşumu, yasal işlemler ve moral bozuklukları gibi dolaylı zararlarda olmaktadır. (Web_15, 12.08.2017)

İşletme yönetimleri tarafından işlenen yukarıda saydığımız diğer ekonomik suçlarda, işletme içinden işlenen ekonomik suçlar gibi, işletmelerin vizyonun kaybolmasına neden olmakta, aynı zamanda hukuk karşısında’ da işletmeye yönelik büyük riskler getirmektedir. Bu tür suçları işleyen işletmelerin sürdürülebilir ticari yaşamı olamamakta bir süre sonunda büyüyen riskler nedeniyle işletmeler kapanmaktadır. İşletmeler tarafından hukuka karşı işlenen ekonomik suçlar (kaçakçılık, kayıt dışılık, evrakta sahtecilik, mali tablo hileleri vb...) çoğunlukla sermaye bakımından yetersiz küçük işletmeler tarafından yapılmaktadır. Ülkemizdeki işletmelerin büyük çoğunluğu maalesef sermaye bakımından yetersiz küçük işletmelerdir. Bu bakımdan bu tür ekonomik suç dosyaları mahkemelerde çoğalmaktadır.

3.5.2 Ekonomik Suçların Toplumda Yarattığı Tahribat ve Topluma Maliyeti

Ekonomik suçların toplumda yarattığı tahribatı incelerken, karşımıza, bu suçlara karışanların fayda, maliyet analizini yapma hususu çıkmaktadır. İnsanlar bu suçları neden işlemekte, bu suçları arz ve talep edenler açısından fayda maliyet beklentisi ne olmaktadır. Suçun arz tarafında, suçu işleyenler yer alır. Suçlular için suç işleme fiili rasyonel bir davranıştır. Bireyler suç işlemeyen önce, suçun fayda ve maliyet analizlerini karşılaştırırlar. Burada suçun faydası, suçun getireceği getiridir. Suçun maliyetleri ise, dolaylı maliyetler ve doğrudan maliyetler olarak iki kategoride toplanır. Suçun dolaylı maliyeti, vazgeçilen yasal işlerden kazanılacak gelirdir. Suçun doğrudan maliyetleri ise, hapis cezaları, para cezaları ve diğer cezalar olarak ifade edilir (Becsi, 1999, 39). Bu ceza düzeylerinin artması veya azalması suç arzını doğrudan etkilemektedir (Witte ve Witt, 2000, 12).

Suçun talep cephesinde, suçtan kazanç elde eden suçlu dışındaki bireyler, suça maruz kalan bireyler ve devlet yer alır. Suçtan kazanç elde eden suçlular dışındaki aktörler aslında suça karışmazlar. Fakat işlenen suçlardan elde edilen mal ve hizmetlere talep ederler. Suçun toplumda yarattığı tahribatları sosyal ve ekonomik olarak inceleyebiliriz. Sosyal açıdan toplumdaki en büyük tahribat, korku güvensizlik, endişe ve paniktir. Bu korkuların artması neticesinde, bireyin davranışlarında korunma ve kaçınma duyguları ön plana çıkmakta, bireyler arasındaki ilişkiler zayıflamakta, bu durum toplumda sosyal, kültürel, ekonomik ve mekânsal ayrışmalara yol açabilmektedir. Genel anlamda, toplumsal bütünleşme sarsılıp zarar görmekte, sosyal ve siyasal kurumlarda tahribatlar olmaktadır.

Ekonomik tahribatlar noktasında ise haksız elde edilen kazançlar, gelir dağılımında olan bozulmalar, insanların devlete olan güvenini azaltmakta, mafya vari yapılar oluşmakta, terör kaynakları oluşup, terör olayları artmaktadır. Bunun yanında ekonomik suçlar ekonomide verimliliği düşürüp, işsizliğin artmasına, toplumun büyük kesiminde fakirleşme ve yoksullaşmaya neden olmaktadır.

Suçun ekonomik incelemesini yapan araştırmalarda, suç nedeniyle her kesimin bazı maliyetleri yüklendiği ifade edilmiştir. Suçlular suç işlemelerini engelleyen caydırıcı maliyetlere (cost of deterrence) sahiptirler. Bu maliyetler, para cezası, gözüaltına alınma cezası, hapis cezası ve vicdani dezavantajlardır (Ehrlich, 1973, 523). Suça maruz kalanlar

ise, doğrudan maliyetlere (direct cost) sahiplerdir. Devlet için en temel suç maliyeti ise güvenlik maliyetleri (cost of law enforcement)dir (Gibbons, 2004, 441).

Suçun devlete maliyetleri, toplumun geneline olan maliyetler denilebilir. Çünkü devlete olan tüm maliyetler, toplumun genelinden toplanan vergiler ile karşılanmaktadır. Suçun topluma maliyetleri genel olarak ikiye ayrılır. Bu ayırım, doğrudan maliyet ve dolaylı maliyetlerdir. Doğrudan maliyetler; polis harcamaları, adalet harcamaları, eğitim harcamaları, hapisane harcamaları, özel güvenlik harcamaları, yaşam kalitesindeki düşüş nedeni ile oluşan kayıpların maliyetleri ve sağlık harcamaları olarak ifade edilir. Dolaylı maliyetler ise, işgücü piyasasındaki verimlilik kayıpları, beşeri ve sosyal sermaye birikimindeki kayıplar ve işgücü piyasasına katılım oranlarının düşmesinin getirdiği maliyetler olarak ifade edilmektedir. (Fajnzylber, Lederman ve Loayza, 2000: 222).

BM Genel Sekreteri Antonio Guterres, yolsuzluğunun çatışmaları tetiklediğini, uluslararası barış ve güvenliği tehdit ettiğini belirterek, “Dünya Ekonomik Forumunun tahminlerine göre, yolsuzluğun maliyeti en az 2,6 trilyon doları ya da küresel gayri safi yurt içi hasılanın yüzde 5'ini buluyor, Dünya Bankasına göre ise işletmeler ve bireyler her yıl bir trilyon dolardan fazla rüşvet veriyor.” dedi. Guterres yolsuzluğun siyasi ve sosyal kurumların çöküşünü hızlandırdığını, istikrarsızlık, şiddet, insan kaçakçılığı, uyuşturucu ve yasa dışı silah ticaretiyle bağlantılı olduğunu ve terörü finansa etmek için kullanılabileceğini söyledi.(Ünver, Bakırtaş 2008 35-53)

BÖLÜM 4. EKONOMİK SUÇLAR KARŞISINDA ALINMAYA ÇALIŞILAN TEDBİRLER VE HUKUK SİSTEMİNDEKİ UYGULAMALAR BAĞLAMINDA ADLİ MUHASEBE

Ekonomik suçlar toplumlarda tarihleri boyunca var olmuş suçlardır. Her dönemde, o dönemin idari yapısı ve adalet anlayışına göre bu suçlarla mücadele edilmiştir. Günümüzde gelişen teknolojilerle birlikte, ulaşım ve iletişim imkanlarının artması, bu suçları çeşitlendirmiştir. Bunun yanında işletmelerin yapılarının büyümesi, kimi işletmelerin küresel boyutlara ulaşması, bu işletmelerin yönetimi, kontrol ve denetlenmesi ile ilgili sorunları' da ortaya çıkarmıştır. Artan ve çeşitlenen ekonomik suçlar karşısında, hukuk düzeninde bu duruma uygun hale getirilmesi çalışmaları aynı şekilde devam etmektedir.

4.1 ADLİ KAVRAMININ TANIMI, MUHASEBEDE ADLİ KAVRAMI, ADLİ MUHASEBECİLİK VE BU GÜNKÜ UYGULAMALAR

Adli kelimesi adaletle ilgili anlamında olup, genelde hukuki işlerde kullanılmaktadır. Hukukun ihtiyaç duyduğu hallerde ve diğer bilim dallarından faydalanması gerektiğinde, o bilim dalının hukukla ilişkisi adli bir çalışma olarak görülmektedir. Artan ve çeşitlenen ekonomik suçlarla beraber bu suçların önlenmesi tespiti ve yargılanması safhasında adli mercilerin bu konuda muhasebe biliminden faydalanmasını ve birlikte çalışması ihtiyacını ortaya çıkarmıştır. Adli muhasebeye hukuk bilimi ile muhasebe biliminin ortak çalışma yapması gereken durumlarda gereksinim duyulmaktadır. Bu kavram 20 inci yüzyılda ortaya çıkmış ve geçen zaman içinde hukuk ve muhasebenin kesiştiği alanları kapsayan bir çalışma alanı haline gelmiştir.

4.1.1 Adli Kavramının Anlamı, İçeriği, Bilimde Adli Kavramının Kullanılması

Adli kelimesi Türkçe’ de adaletle ilgili olan, adaletle ilişkili olay, nesne, olgu, husus veya kavram anlamlarına gelmektedir. Çok eski bir sözcük olan adli kelimesi günümüz Türkçe’ sinde de “Adli Tıp” veya “Adli Sicil Kaydı” örneklerinde olduğu gibi kullanılmakta olup, gelişen ihtiyaçlarla beraber farklı alanlarda’ da kullanılmaya başlanmıştır. (Gülten, 2010, 311-320)

Mahkemelerdeki yargılamaya, hukuksal çatışmalara, kamuya intikal eden tartışmalara yönelik olarak kullanılabilen adli kelimesi en genel anlamında hukuk bilimine ait her konu için kullanılabilir. Adli soruşturma ve yargı sürecinde bir olayın aydınlatılması, mahkemelerin teknik konularda bilgi edinerek olayı çözebilmesi için bilirkişilik hizmetine gereksinim olabilmektedir. Burada hukuki konuların çözümlenmesinde diğer bilim dalları ile hukuk biliminin kesiştiği alanlar adli bilimin konusu olmaktadır. Ülkemiz’ de sıklıkla adli tıpla karıştırılan adli kavramında adli tıp, adli bilimlerin yalnızca bir koludur.

Adli Bilimler, adli ve idari soruşturmalar sırasında elde edilen maddi delillerin incelenmesi ve değerlendirilmesi suretiyle, suç ve suçlunun saptanması ve kanıtlanmasında yürütülen teknik hizmetlere verilen bir addır ve adaletin tecellisi amacıyla yararlanılan tüm bilim dallarını kapsar. Adli bilim adamlarını sadece hukukçular ile sınırlamayıp, adli tıp uzmanlarını, grafoloji (imza ve yazı bilimi) uzmanları, adli muhasebeciler gibi kişileri de kapsayacak şekilde adli kelimesini en geniş anlamında düşünmek gerekmektedir.

Adalet sistemi ve mahkemeler çalışmaları sırasında bilimin diğer dallarından adaleti sağlamaya faydalı olacak şekilde yararlanmaktadırlar. Suç soruşturmalarında, elde edilen delillerin değerlendirilmesi suretiyle suçun kanıtlanması, gerçek suçluya ulaşılması ve bu işlerin zamanında yapılması, mağdur ve yakınları için olduğu kadar, suçlu açısından da bir insan hakkıdır. Bu nedenle yapılan araştırmalarda bilimlerin hemen hemen tüm alanlarından yararlanılır. (Web_16, 20.02.2018)

Gelişen bu işbirliği sürecinde ihtiyaç duyulup çalışılmaya başlanılan bilim daları’ da, katkılarını hukuki yaklaşımlar ve yasalar çerçevesinde verebilmek için ihtisaslaşmaya gitmektedirler.

Adli Bilimlerin çeşitli tarifleri vardır. Bunlar,

- Mahkeme tarafından kullanılan bilim,
- Hukuk fakültesinden mezun olan bir hukukçunun bilmediği her konuyu içeren bilim,

- Mahkeme ve soruşturmalarda bilimsel ve temel bilgiler sağlayarak Adaletin doğru işleminde önemli rol oynayan bilim, şeklinde sıralanabilir.

Adli bilimler görev sahasını karşılayan bilim adamının kendi görüşlerini mahkemede savunabilecek bilgi donanımını verecek eğitim düzeyine sahip olması gerekmekte, Lisans, Yüksek lisans ve Doktora eğitimleri, hızlı bilgi akışı sonucunda bilim dallarının daha spesifik alt uzmanlık dallarına ayrılarak özelleşmesini gerekli kılmaktadır.

(Web_17, 20.02.2018)

4.1.2 Muhasebede Adli Kavramı

4.1.2.1 Adli Muhasebenin Tanımı, Kapsamı

20. yüzyılın ikinci yarısından başlayarak hızla artan dünya nüfusu ve yaşamların uzaması, gelişen teknolojilerle beraber artan ve çeşitlenen tüketim talebini doğurmuştur. Bu talebi karşılamak için gerekli üretimlerin yapılması gerekmekteydi. Bunun için gerek duyulan ekonomik kaynakların temini, finans piyasalarını büyütmüş, değiştirip geliştirmiş, ulusal boyutundan çıkarıp, uluslararası boyutlara taşımıştır. Bununla beraber, insanlığın toplumsal hayata başladığından beri var olan hırsızlık, hile, dolandırıcılık, yolsuzluk, rüşvet gibi ekonomik suçlar' da, boyut değiştirmiş, yaygınlaşmış, miktarları ve uygulama alanları artmıştır.

Klasik suçlar olarak bilinen bu suçlara, terörün finansmanı, kara para aklama, bilişim kaynaklı suçlar, kimlik bilgileri üzerinden işlenen suçlar, çeşitli algılar yaratılarak oluşturulan ekonomik suçlar ve manipülasyonlar vb. gibi suçlar ilave olmuştur. Ayrıca işletmelerin ekonomik hayatın içinde büyüyerek yer alması beraberinde işletme içi beyaz yaka suçlarını' da getirmiştir. Bunun sonucunda suçlu profili değişmiş, toplumda belirli bir konumda olup, iyi eğitilmiş, konularına hakim, ekonomik gücü olan kişiler, çeşitli ilişkiler ağı çerçevesinde, girift yapılar oluşturarak ekonomik suçların içinde yer almışlardır. İşletmelerin büyüyen ekonomik ve mali yapısı, kayıt düzenine yönelik muhasebeye olan ihtiyacı aşmış, önce bu şekildeki muhasebe uygulamasına ulusal ve uluslararası ortak bir dil ve standartlar getirilmiş, daha sonrada muhasebenin denetimsel ve araştırmacı yönüne ağırlık verilmeye başlanmıştır.

Hacimsel ve tutar olarak artan, boyutları büyüyen, sınırları aşan, girift ilişkiler haline gelen ekonomik suçlar, hukuk sistemi içerisinde' de buna uygun bir yapılanmaya

gidilmesini zorunlu kılmış, bunun sonucunda' da gerek mevzuat alanında gerekse' de yargılamalar sırasında çeşitli düzenlemeler yapılmıştır. Bu çalışmalar devam etmektedir.

Yapılan düzenlemeler beraberinde uygulama alanında hukuk sisteminin diğer bilim dallarından daha fazla yararlanması ve konuyla ilgili teknik bilgi ve desteği alması zorunlu hale gelmiştir.

Muhasebe, denetim ve araştırmacılık becerilerinin bütünleşmesi ile Adli Muhasebe (Forensic Accounting, mahkemenin ihtiyaç duyduğu muhasebe) olarak bilinen bir uzmanlık alanı ortaya çıkmıştır. Bazı kaynaklar' da Adli muhasebe hile denetimi veya araştırmacı muhasebecilik olarak tanımlanmıştır. Muhasebedeki bu yeni alan, Türker tarafından ise İhtilafli İşler Muhasebesi olarak adlandırılmıştır. (Taştan, 2018, 4) Adlandırmada farklılık olsa' da, kavram olarak adli muhasebe, muhasebe ve işletmecilik bilgileri ile hukuk ilke ve kurallarını, araştırmacı bir mantıkla, mali, sosyal ve hukuki sorunlara uygulayan bir bilim dalıdır. (Pehlivan & Dursun, 2012, s,130) Hukuk sistemine muhasebe ve denetim bilgisinin uygulanmasına neden olan her şey hukuk, muhasebe ve denetimi birleştiren bir bilim dalı olarak adli muhasebenin ilgi alanına girmektedir. (Mitric, Stankovic & Lakicevic, 2012, 42) Bazı kaynaklar adli muhasebeyi bir bilim veya bilim dalı olarak değerlendirse' de bu konudaki genel görüş yeni bir disiplin olduğudur. (Thornhill, 1995,5)

Yukarıdaki tespit ve analizlerden sonra bir açıdan Adli Muhasebeyi dava destek danışmanlığı, uzman şahitlik ve hile denetçiliği ile ilgili araştırmacı muhasebecilik konuları ile ilgili, olaylara ağırlıklı olarak muhasebesel olarak yaklaşan, muhasebe biliminin özel bir dalı olarak tanımlayabiliriz. Diğer bir yönüyle de mesleği inceleyen ve kapsamını oluşturmaya çalışılan çalışmalarda, adli muhasebeden, suçun oluşumu sırasında önlenmesi ile ilgili olarak faydalanılabileceği, adli muhasebe tanımının içinde denetim ve işletmelere danışmanlık hususlarının olması gerektiği vurgulanmıştır.

Muhasebe para ile ölçülen işlemleri, belgelere dayanarak kayıt altına alan bir bilimdir. Burada işleme konu olan belgelerin gerçeğe uygun olup olmadığı, gerçeği ne kadar yansıtır yansıtmadığı hususu işin en önemli kısmıdır. Bir yönüyle şekil şartlarını taşıyan bir işlem aslında gerçek olmayabilir. İçinde çeşitli hileleri ve ticaretin farklı boyutlarda olmasından kaynaklanan karmaşıklıklardan dolayı çeşitli hata ve yanlışlıkları taşıyabilir.

Adli muhasebe bilimi, görev tarifi içinde muhasebe, yönetim, hukuk, denetim, psikoloji, suç bilimi, grafoloji vb. gibi bilimsel dalların yardımı ile hukuksal bir olayın mağduru ve tarafı olan kişi ve kurumlara, avukatlara, savcı ve hakimlere ve yargının diğer unsurlarına dava destek danışmanlığı, uzman şahitlik ve bilirkişilik hizmetleri sunmakta, yapılan hile ve

yanlışlıkları ortaya çıkarmaktadır. Bunun yanında işletmelerinde yolsuzluk yapıldığını düşünen özel işletmeler ve kamu kurumlarına da, görev kapsamı içerisinde de destek verip, hizmet sunmaktadır. Bu yönüyle adli muhasebe ekonomik ilişkilerin genişleyip karmaşık bir yapı aldığı günümüzde çok ihtiyaç duyulan bir meslek haline gelecektir.

(Çabuk, Yücel 2012, 69)

Adli muhasebe konusunda yapılan tüm tanım ve değerlendirmeler neticesinde, fonksiyonları' da göz önünde bulundurarak, Adli muhasebeyi, iyi bir muhasebe, hukuk ve denetim bilgisinin yanı sıra, ekonomi, finans, vergi, sayısal yöntemler, istatistik, bilgi işlem program ve teknolojileri, psikoloji, araştırma teknikleri, ve suç bilimi gibi alanlarda donanım, bilgi ve beceri sahibi, olmayı gerektiren, olayları denetim teknik ve yöntemleri kullanarak tüm yönleri ile analiz eden, değerlendiren, soruşturan ve muhasebe gerçeklerini ortaya çıkaran bir alan olarak tanımlayabiliriz. (Taştan, 2018, 22)

4.1.2.2 Adli Muhasebeye Duyulan İhtiyacın Sebepleri

Son 30, 40 yılda sıkça yaşanan büyük ekonomik krizler, küresel büyüklükteki şirketlerde yaşanan skandallar ve bunların sonucunda olan çok boyutlu ve büyük miktartlı hukuki davalar, mahkemelerin bu konularda uzman kişilerden daha kapsamlı ve daha yoğun bir şekilde destek alma ihtiyaçlarını doğurmuştur. Şirketlerde yaşanan skandallarda en önemli hususun hile, suiistimal, görevi kötüye kullanma, muhasebede yapılan hileler ve dışarıdan gelen ekonomik saldırılar karşısında işletmelerin yeterli tedbirleri alamaması olduğu görülmüştür. Şirket muhasebelerinin ve denetim sistemlerinin özellikle finansal konularda yaşanan hileli işlemleri tespitite yetersiz kaldıkları, bilhassa işletme yönetimlerinden kaynaklanan yolsuzlukları ortaya koyamadıkları gözlenmiştir.

Bu durum şirketlere karşı olan güveni azaltmış ve sonuçta bu durumdan işletmelerin kendisi, hissedarları, çalışanları, işletmeyle ticari ilişkide bulunanlar, işletmeye borç verenler, tüketiciler ve devlet zarar görmüş, tüm toplum etkilenmiştir. Sistemin aksayan yönlerinin düzeltilmesi ve bu skandalları önleme çabaları yeni bir meslek dalına ihtiyaç olduğunu ortaya koymuş, başta ABD olmak üzere gelişmiş ülkelerde bu konuda çalışmalar yapılmıştır.

Bunun sonucunda Amerika' da Senatör Paul D. Sarbanes ve Michael G. Oxley tarafından Halka Açık Şirketler Muhasebe Reformu ve Yatırımcıyı Koruma Yasası veya diğer adıyla Sarbanes-Oxley yasası, Amerika Birleşik Devletleri'ndeki borsalarda işlem gören halka

açık şirketlerin tamamını kapsayacak şekilde 30 Temmuz 2002’de imzalanmıştır. (Gökalp (2005, s,108)’ e göre Denetlenen firmalarda karşılaşılan çarpıklıkların düzeltilmesi, denetçi firmaların toplumsal sorumluluklarının bilincinde hareket etmesini sağlamak amacı ile ve yolsuzlukların, denetim sistemindeki çarpıklıkların, kamuoyunda gördüğü, tepkiye karşılık SOX 2002, Yasası 2002 yılında Amerikan Kongresinde kabul edilmiştir.

Bu yasa ile şirketlerin finansal raporlamaları üzerindeki kontrollerin iyileştirilmesi ve aynı zamanda etkin kurumsal yönetimin desteklenmesi amaçlanmıştır. Yasa ile birlikte gelen ağır cezai yaptırımlar şirket yöneticileri başta olmak üzere tüm çıkar sahiplerini ve bağımsız denetçileri derinden etkilemiş, yasaya tabi tüm şirketler finansal raporlamaya yönelik iç kontrollerinin iyileştirilmesi için kapsamlı projeler başlatmışlardır. Bu yasa işletme yönetimlerine, muhasebelerine, çalışanlarına belirli yük ve sorumluluklar getirilmiştir. Bu sorumluluklar aynı zamanda denetim işini yapan bağımsız denetim firmalarına’ da getirilmiş, daha nitelikli soruşturan, sorgulayan kanunlara ve hukuki mevzuatlara hakim personel ihtiyacı oluşmuştur. Bu şekilde denetim işinin adli hizmetleri’ de kapsayacak şekilde genişlemesi, adli muhasebe disiplininin ve bu işi yapacak olanlar için adli muhasebecilik mesleğinin gerekliliğini ortaya koymuş, gelişmesini sağlamıştır. Bunun yanında gelişen teknolojilerle beraber çeşitlenen ekonomik suç modelleri, ticari işlemlerin giderek karmaşıklaşması ve daha organize bir hal alması, internet üzerinden yapılan suçların çoğalması ve farklı bilişim suç modellerinin ortaya çıkması, finansal tablolarda karartma ve bilgi gizleme uygulamalarının artması, yine ekonominin genişlemesi ve çeşitlenmesi ile beraber devletle olan ihtilaflarında görülen artış, hukuk sistemi içinde bulunan kurumların bu konularda daha fazla uzman görüşüne ve desteğine ihtiyaç duymaları’ da adli muhasebeciliğe geçilmesini gerekli hale getirmiştir.

(Demircan A.S. Yüksek Lisans Tezi)

Adli mercilere intikal etmiş veya etmemiş hukuki ihtilafın çözümünde sadece hukuk bilgisi yeterli olmayıp, ayrıca üst düzeyde muhasebe ve muhasebe denetimi bilgisi’ de gerekmektedir. Adli muhasebe, ekonomik ve mali olayların gerçek yüzünü ortaya çıkartmak için soruşturma ve araştırma tekniklerini kullanarak dikkatli, titiz ve metodolojik bir çalışma gerektirir. (Gülten, 2010, 312 ;Taştan. 2018, 21)

Konunun bir başka boyutu’ da işletmelerde gerek işletme içi ve gerekse’ de işletme dışı gerçek ve tüzel kişiler tarafından gerçekleştirilmiş olan muhasebe hata ve hilelerinin, oldukça büyük ekonomik kayıplara yol açabildiği gerçeğidir. 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. (Pazarçeviren, 2005,2)

Günümüzde adli muhasebe hizmeti iki ana başlık altında görülmektedir. Bunlardan birisi Araştırma, diğeri' de Dava Desteği alanıdır.

Araştırma kısmının içinde

- ✓ Hile Tespiti,
- ✓ Hile İncelemeleri,
- ✓ Hile Engellemeleri,
- ✓ Diğer hususları sayabiliriz.

Dava Desteği bölümü ise, bilirkişilik ve danışmanlık başlıkları altındaki konuları kapsar.

Bu bölüme ait başlıkların altında,

- ✓ İş Değerlemesi,
- ✓ Ekonomik Değerlemeler,
- ✓ İflas,
- ✓ Finansal Suçlar,
- ✓ Adli Bilişim Suçlarını,
- ✓ Diğer hususlar gösterilmiştir.

(Rufus. Miller ve Hahn , 2015,19)

Eskiden şirket yöneticileri ve pay sahipleri ancak bir sahtekarlık ihtimali söz konusu olduğunda, adli muhasebeye gereksinim duyup, adli muhasebecilere başvurmaktaydı. Bu gün ise başta Amerikalı iş adamları olmak üzere artan oranda sadece şüphelilerin var olduğu zamanlarda değil, aktif hile kontrolörleri olarak düzenli bir biçimde adli muhasebecilere başvurmaktadırlar. (Pazarçeviren, 2005, 2) 2015 yılında İngiltere' de gerçekleşen hile olayı sayısının 5.1 milyon olduğu göz önünde tutulduğunda adli muhasebeciliğe olan ihtiyaç net bir şekilde ortaya çıkmaktadır. (Taştan, 2018,28, 45,46)

İngiltere eski başbakanı Gordon BROWN' a göre, parmak izi kullanımı 19 yüzyıla ait bir çözümken, DNA analizi 20. Yüzyılın uygulamasıyken, finansal bilgi ve adli muhasebe günümüzün en güçlü araştırma ve istihbarat araçları haline gelmiştir.

(Meriç 2016, 2; Taştan 2018. 22)

Sonuç olarak adli muhasebe konusunun günümüzde gerek ekonomik suçlarla ilgili hususlarda gerekse' de işletmelerde hilenin tespiti ve diğer danışmanlık konularında vereceği hizmetlerle gelişen ve gerekli bir alan olduğu yadsınamaz bir gerçektir.

4.1.2.3 Adli Muhasebe Konusunda Türkiye’de Yapılan Çalışmalar

Adli muhasebe kavramı önce Amerika’ da ortaya çıkmış daha sonra farklı ülkelerde bilim adamlarının, ilgi alanı haline gelmiştir. Ülkemizde bu konunun muhasebe literatürüne girmesi ve üzerinde tartışılmaya başlanması’ da gelişmiş ülkelerdeki gelişmeler takip edilerek yürütülmektedir. Konu ile ilgili yapılan çalışmalarda Adli Muhasebeyi gerektiren nedenler şu şekilde sıralanmıştır.

- Toplumda bireyler ve kurumlar artan oranda mahkemelere başvurmaya başlaması,
- Ticari işlemler giderek karmaşıklaşması,
- Toplumda, bireyler ve kurumlarla devletin ilişkileri giderek sorun doğurmaya başlaması,
- İşletmelerde çalışanların yaptıkları yolsuzlukların giderek artması, ortaya çıkartılması ve önlenmesinde yaşanan zorluklar,
- Artan sayıda ve büyük tutarlarda işletme başarısızlıklarının yaşanması,
- Avukatlar ve mahkemelerin karşılaştıkları olaylarda daha fazla uzman desteğine gerek duymaları. (Bozkurt N. 2000,b)

Adli muhasebe uygulamalarına yönelik literatür incelendiğinde yapılan çalışmaların daha çok mesleki uygulamaların değerlendirilmesi ve etkinliğinin ölçülmesi üzerinde yoğunlaştıkları görülmüştür. Bu çalışmalarda hile ve yolsuzlukların, ülkelerin ekonomilerini olumsuz yönde etkilediği ve bu olumsuzlukların giderilmesi için adli muhasebe hizmetlerinin gerekliliği vurgulanarak, mesleki uygulamaların geliştirilmesi ve yaygınlaştırılması için belirlenmesi gereken stratejiler değerlendirilmiştir.

Literatürde adli muhasebe uygulamalarıyla ilgili yapılan çalışmaların bir bölümü de adli muhasebe uygulamalarının denetim faaliyetlerinde kullanılmasıyla ilgilidir. (Gray, 2008; Digabriele, 2009; Chukwunedu ve Okoye, 2011;) Bu çalışmalarda da adli muhasebe hizmetlerinin denetim sürecinde yer alması gerektiği ve denetçilerin adli muhasebe için gerekli olan belirli özelliklere sahip oldukları takdirde hile ve yolsuzlukların tespitindeki daha başarıları olacakları ve mesleklerinde fark yaratabilecekleri sonucuna ulaşmıştır.

Türkiye’de adli muhasebecilik mesleğiyle ilgili literatür ise daha sınırlı olmakla birlikte son yıllarda hızlı bir gelişme göstermiştir. Mesleğin ülkemizde henüz tam anlamıyla uygulanmaya başlamamış olması nedeniyle çalışmaların önemli bir bölümü adli muhasebecilik mesleğinin ülkemizde tanınmasına önemli katkılar sağlayan literatür taramasına dayalı çalışmalardır. (Bozkurt, 2000; Pazarçeviren, 2005; Kaya, 2005; Aktaş Kuloğlu, 2008 ve Karacan, 2012) Bu çalışmaların yanı sıra hile ve yolsuzlukların

önlenmesine yönelik olarak, adli muhasebe uygulamalarını değerlendiren çalışmalarda bulunmaktadır. Örnek olarak, ülkemizdeki kredi kartı dolandırıcılığı soruşturma süreci ile adli muhasebe uygulamaları karşılaştırılarak, tüm dolandırıcılık suçlarının soruşturulması aşamasında yararlanılabilecek bir soruşturma modeli ortaya konmaya çalışmıştır. Kuloğlu 2007, Toraman, Abdioğlu ve İşgüden (2009), çalışmalarında finansal suçların önlenmesinde adli muhasebecilik mesleğinin gerekliliğini literatür taramasına dayanarak değerlendirmişlerdir. Özkul ve Pektekin (2009) çalışmasında, bilgi teknolojilerinin, muhasebe denetiminde artan önemini vurgulayarak, teknoloji kaynaklı hile ve yolsuzlukları tespit etmede ve önlemede adli muhasebecilerin yararlanabilecekleri veri madenciliği tekniklerini incelemişlerdir.

4.1.2.4 Adli Muhasebe İle İlgili Olarak Türk Hukuk Sisteminde Bugünkü Uygulamalar

Türk hukuk sisteminin bu günkü uygulamaları içinde adli muhasebeden ağırlıklı olarak bilirkişilik hizmeti olmak üzere arabuluculuk, uzlaştırmacılık, mütalaa verme, dava danışmanlığı yapma, iflas ve konkordato ilgili işlerinde komiser olarak görev alma, diğer ticari davalar ile her türlü tazminat kazanç ve kayıplarını hesaplama davalarında faydalanılmaktadır.

Bu konulara başlıklar halinde bakarsak;

✓ **Bilirkişilik Sistemi, 6754 Sayılı Bilirkişilik Kanunu ve Uygulaması ile İlgili Yönetmelik ;**

İhtilaflı konularda, uzmanlığı özel veya teknik bilgiyi gerektiren hâllerde, oy ve görüşünü sözlü veya yazılı olarak vermesi için başvuru alan gerçek veya özel hukuk tüzel kişisine bilirkişi denmektedir. Bilirkişilik hukuki bir kavramdır. Bilirkişi; taraflar arasında hukuki anlaşmazlıklar meydana geldiğinde, hâkimin tecrübesini ve bilgisini aşan konularda devreye girmekte, adaletin gerçekleşmesine yardımcı olmaktadır.

Günümüz hukuki ihtilaflarının giderek çeşitlenen karmaşık ve çözüm için teknik bilgi gerektiren yapısı, bilirkişilik kurumunun yargı faaliyetleri içindeki rolü ve önemini daha da artırmaktadır. İyi işleyen bir bilirkişilik kurumu, yargı sisteminin etkin ve hızlı işleyişinde belirleyici olmakta, aksi durum sadece yargılamaların uzaması sonucunu doğurmakla kalmayıp adalet beklentisi içinde bulunan kişilerin hak kayıplarına da neden olmaktadır.

Yargılama sürecinde özel veya teknik bilgiyi gerektiren konularda yargı mercileri tarafından bilgi ve görüşüne başvurmaktadırlar. Muhakeme usulünde bilirkişi incelemesine, hâkimlik mesleğinin gerektirdiği genel ve hukuki bilgiyle çözümlenemeyen, bilimsel ve teknik bilgi gerektiren konularda müracaat edilmesi gerekliliğine işaret edilmektedir. Muhakeme usulünü düzenleyen kanunlarda düzenlenen bilirkişi incelemesi, uygulamada oldukça sık başvurulmuş bir delil değerlendirme vasıtasıdır.

Bilirkişiler ilgili yargı mercii tarafından görevlendirilirler. Günümüzde 40'ı aşan uzmanlık alanında bilirkişi kabulü var. Ancak daha çok parasal konulardaki ihtilafın yoğunluğu dikkate alındığında listelerde mali müşavirler ilk sırada geliyor. Uygulamadaki şekliyle bilirkişilik yapabilmek için, ilgili konuda çalışmalar yapmış olmak, belirli bir eğitim seviyesine sahip olmak gibi genel kriterler yeterli olmaktadır. 6754 sayılı Bilirkişilik Kanunu 03.11.2016 tarihinde TBMM'ce kabul edilerek 24.11.2016 tarih ve 29.898 sayılı Resmi Gazete'de yayımlandı.

Bu kanun ile;

- ✓ Bilirkişilerin nitelikleri,
- ✓ Eğitimi, seçimi ve denetimine ilişkin usul ve esasların belirlenmesi,
- ✓ Bilirkişilikle ilgili temel ilke ve yükümlülüklerin ortaya konulması,
- ✓ Bilirkişilik Danışma Kurulunun oluşumu, görevleri, üyelerinin seçimi ve görev süreleri ile çalışma usul ve esaslarının belirlenmesi,
- ✓ Adalet Bakanlığı Hukuk İşleri Genel Müdürlüğü bünyesinde Bilirkişilik Daire Başkanlığı kurulması,
- ✓ Bölge adliye mahkemelerinin bulunduğu yerlerde bilirkişilik bölge kurullarının oluşturulması ve görevlerinin belirlenmesi,
- ✓ Bilirkişilik faaliyetinde bulunacak gerçek kişilerin bilirkişiliğe kabul edilebilmeleri için gereken koşulların belirlenmesi,
- ✓ Bilirkişiliğe başvuru ve seçilme ile sicile kayıt usulünün düzenlenmesi,
- ✓ Bilirkişilik sicilinden ve listesinden çıkarılma şartlarının düzenlenmesi,
- ✓ Bilirkişilik bölge kurulu kararlarına karşı itiraz ve dava hakkının tanınması ile Adli Tıp Genel Kurulu yerine Adli Tıp Üst Kurullarının kurulması, adli tıp uzmanı olan Adli Tıp Kurumu Başkan Yardımcısı sayısının artırılması,
- ✓ Adli Tıp Kurumundaki ihtisas kurullarının sayısı ile bu Kurumun döner sermayesine tahsis edilen miktarın artırılması,

- ✓ İlgili kanunlardaki bilirkişilikle ilgili esaslara uyulmaması durumunda hâkim ve savcılara kınama cezası verilmesi,
- ✓ Gerçeğe aykırı bilirkişilik yapanlara verilen cezaların artırılması ile diğer mevzuatın bilirkişilikle ilgili hükümlerinin Tasarı hükümleri ile uyumlu hale getirilmesi öngörülmüştür.

6754 sayılı Bilirkişilik Kanunu ile bilirkişi olmanın şartları' da değişmiştir. En önemli değişiklik uzmanlık alanlarının 3 yıldan 5 yıla çıkması ve temel bilirkişilik eğitimi alma şartı olmuştur.

Kastedilen eğitim, bilirkişilik nedir, rapor nasıl yazılır, etik değerler nedir gibi temel bilgiler olmaktadır. Bilirkişilik temel eğitimi yayımlanan yönetmelikle on sekiz saati teorik ve altı saati uygulamalı olmak üzere en az yirmi dört ders saatinden oluşur. Bunun yanında bilirkişilere, teorik ve uygulamalı, toplam altı saatten az olmamak üzere üç yılda bir defa yenileme eğitimi verilir. Bilirkişiler yenileme eğitimine sicile kaydedildiği tarihten itibaren üçüncü yılın içinde katılmak zorundadır. Yenileme eğitime katılmayan bilirkişiler bu eğitimi almadıkça yeniden bilirkişilik yapmak için başvuruda bulunamaz. Bilirkişilik eğitimi, eğitim izni verilen kuruluşlar tarafından verilir.

Bilirkişilik müessesinin kurumsal yapısı Adalet Bakanlığı bünyesinde kurulan Bilirkişilik Daire Başkanlığı, Bilirkişilik Danışma Kurulu ve Bilirkişilik Bölge Kurullarından oluşmuştur.

Bilirkişiliğe kabul şartları;

Bilirkişiliğe kabul şartları resmi gazetede şu şekilde düzenlenmiştir.

MADDE 10- (1) Bilirkişilik faaliyetinde bulunacak gerçek kişilerde aşağıdaki şartlar aranır:

- a) 26/9/2004 tarihli ve 5237 sayılı Türk Ceza Kanununun 53 üncü maddesinde belirtilen süreler geçmiş olsa bile; kasten işlenen bir suçtan dolayı bir yıldan fazla süreyle hapis cezasına ya da affa uğramış olsa bile Devletin güvenliğine karşı suçlar, Anayasal düzene ve bu düzenin işleyişine karşı suçlar, zimmet, irtikâp, rüşvet, hırsızlık, dolandırıcılık, sahtecilik, güveni kötüye kullanma, hileli iflas, ihaleye fesat karıştırma, edimin ifasına fesat karıştırma, suçtan kaynaklanan malvarlığı değerlerini aklama veya kaçakçılık, gerçeğe aykırı bilirkişilik veya tercümanlık yapma, yalan tanıklık ve yalan yere yemin suçlarından mahkûm olmamak.
- b) Daha önce kendi isteği dışında bilirkişilik sicilinden çıkarılmamış olmak.
- c) Disiplin yönünden meslektan veya memuriyetten çıkarılmamış ya da sanat icrasından veya mesleki faaliyetten geçici ya da sürekli olarak yasaklanmamış olmak.
- ç) Başka bir bölge kurulunun listesine kayıtlı olmamak.

d) Bilirkişilik temel eğitimini tamamlamak.

e) Bilirkişilik yapacağı uzmanlık alanında en az beş yıl fiilen çalışmış olmak ya da daha fazla çalışma süresi belirlenmiş ise bu süre kadar fiilen çalışmış olmak.

f) Meslek mensubu olarak görev yapabilmek için mevzuat tarafından aranan şartları haiz olmak ve mesleğini yapabilmek için gerekli olan uzmanlık alanını gösteren diploma, mesleki yeterlilik belgesi, uzmanlık belgesi veya benzeri belgeye sahip olmak.

g) Bilirkişilik temel ve alt uzmanlık alanlarına göre belirlenen yeterlilik koşullarını taşımak.

(2) Özel hukuk tüzel kişilerinin bünyesinde bilirkişi olarak çalışacak kişiler bakımından da birinci fıkradaki şartlar aranır ve düzenlenen raporlarda bu kişilerin adı ve soyadı ile imzası bulunur.

(3) Daha önce yaptığı başvurusu mesleki olarak yeterli nitelikte bulunmadığı gerekçesiyle reddedilenler, bir yıl geçmedikçe yeniden bilirkişilik yapmak için başvuruda bulunamazlar.

(4) Hukuk öğrenimi görmüş kişiler, hukuk alanı dışında ayrı bir uzmanlığa sahip olduğunu ve birinci fıkradaki şartları taşıdığını belgelendirmediği takdirde, bilirkişilik siciline ve listesine kaydedilemez.

Kanun koyucu hangi durumlarda bilirkişi görevlendirileceği ve bilirkişilik yapacak kişilerin uyması gereken hususlarla ilgilide bazı temel ilkeler getirmiştir.

Buna göre;

(1) Bilirkişi, görevini dürüstlük kuralları çerçevesinde bağımsız, tarafsız ve objektif olarak yerine getirir.

(2) Bilirkişi, raporunda çözümü uzmanlığı, özel veya teknik bilgiyi gerektiren hususlar dışında açıklama yapamaz; hukuki nitelendirme ve değerlendirmelerde bulunamaz.

(3) Genel bilgi veya tecrübeyle ya da hâkimlik mesleğinin gerektirdiği hukuki bilgiyle çözümlenmesi mümkün olan konularda bilirkişiye başvurulamaz.

(4) Bilirkişi, kendisine tevdi olunan görevi bizzat yerine getirmekle yükümlü olup, görevinin icrasını kısmen yahut tamamen başka bir kimseye devredemez.

(5) Bilirkişi, görevi sebebiyle kendisine tevdi edilen bilgi ve belgelerin veya öğrendiği sırların gizliliğini sağlamakla yükümlüdür. Bu yükümlülük, bilirkişilik görevi sona erdikten sonra da devam eder.

(6) Çözümü uzmanlığı, özel veya teknik bilgiyi gerektiren sorun açıkça belirtilmeden ve inceleme yaptırılacak konunun kapsamı ile sınırları açıkça gösterilmeden bilirkişi görevlendirilemez.

(7) Aynı konuda bir kez rapor alınması esastır; ancak rapordaki eksiklik veya belirsizliğin giderilmesi için ek rapor istenebilir.

(8) Ulusal Yargı Ağı Bilişim Sistemi ile bu Sisteme entegre bilişim sistemleri veya yazılımlar vasıtasıyla ulaşılabilen bilgiler veya çözülebilen sorunlar için bilirkişiye başvurulamaz.

Bilirkişilik kanunu kanunda belirtilen görevleri yerine getirmek için Bilirkişilik Daire Başkanlığı, Bilirkişilik Danışma Kurulu ve Bilirkişilik Bölge Kurulları oluşturulmuştur.

6754 Sayılı Bilirkişilik Kanununun Uygulanması İle İlgili Yönetmelik

03 Ağustos 2017 tarihinde 30143 sayılı resmî gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren 6754 sayılı bilirkişilik kanunu yönetmeliği dokuz bölüm başlığından oluşmuştur.

Bu bölümler;

- a) Birinci bölüm, Amaç, Kapsam, Dayanak ve Tanımlar,
- b) İkinci bölüm, Temel ve Etik İlkeler,
- c) Üçüncü bölüm, Teşkilat,
- d) Dördüncü bölüm, Eğitim,
- e) Beşinci bölüm, Bilirkişiliğe başvuru ve sicile kayıt,
- f) Altıncı bölüm, Bilirkişi görevlendirilmesi,
- g) Yedinci bölüm, Denetim,
- h) Sekizinci bölüm, Bölge Kurulu yazı işleri hizmetleri,
- ı) Dokuzuncu bölüm, Çeşitli ve son hükümleri kapsamaktadır.

Bilirkişilik müessesesi içinde bilirkişilerin önemle dikkat etmesi gereken ve uymakla yükümlü olduğu husus etik ilkelerdir. Bu ilkeler' de sırasıyla;

- a. Yetkinlik ve mesleki özen,
- b. Bağımsızlık
- c. Dürüstlük ve tarafsızlık
- d. Saygınlık ve güven
- e. Görevi kabul yükümlülüğü
- f. Menfaat elde etme yasağı
- g. Bildirim yükümlülüğü
- h. Reklam yasağı

Raporların Denetimi; Bilirkişinin Cezai ve Hukuki Sorumluluğu; Bilirkişi raporları, kanun, tüzük, yönetmelik ve genelgelerde gösterilen usul ve esaslara ve ayrıca Daire Başkanlığınca belirlenen rehber ilkelere uygun olup olmadığı konularında Bölge

Kurullarınca denetlenir. Denetleme re'sen veya başvuru üzerine yapılabilir. İnceleme ve araştırma Bölge Kurul başkanı veya görevlendirilen üye tarafından yapılır.

İnceleme ve araştırma sonrasında bilirkişi hakkında hazırlanan rapor Bölge Kurulu'na sunulur. Ancak, bilirkişinin raporlarının özel veya teknik bilgi yönünden içeriğine ilişkin denetleme yapılamaz. Bu nitelikteki başvurular incelenmeksizin reddedilir. Bu yöndeki başvurular görevlendirmeyi yapan merci ile bilirkişinin bağlı bulunduğu meslek kuruluşu veya görev yaptığı kuruluşlara gönderilir. Yukarıda da ifade ettiğimiz üzere, Bölge Kurul kararlarına karşı yasal süresi içinde itiraz ve idari yargı yolu açıktır. Ayrıca, kasten gerçeğe aykırı mütalaada buluna bilirkişiler hakkında Türk Ceza Kanunu m.276 uyarınca 3 yıldan 7 yıla kadar hapis cezasına hükmedilir. Bilirkişinin kasten veya ağır ihmali ile hazırlanmış gerçeğe aykırı raporu sebebiyle zarar gören kişiler zararın tazmini için Devlete karşı tazminat davası açabilirler. İlgili kişiye ödenen tazminat Devlet tarafından bilirkişiye rücu edilebilir.

Bilirkişilik Sistemi ile İlgili Değerlendirmeler;

Mevcut usul kanunlarına göre bilirkişiler, adli yargı ilk derece mahkemesi adalet komisyonlarınca oluşturulan listelerde yer alan bilirkişiler arasından seçilmekte, bu listelerde istenilen uzmanlık alanında bilirkişinin bulunmaması halinde gerekçesi belirtilmek suretiyle liste dışından da bilirkişi görevlendirilebilmektedir. Uygulama ve doktrinde bilirkişilik kurumuna, bilirkişilere ve bu konudaki yargı uygulamalarına yönelik eleştiriler bulunmaktadır. Bilirkişilik kurumuna yapılan eleştiriler 6754 sayılı bilirkişilik kanunu ile kısmen giderilip, bilirkişilik kurumsal bir yapıya oturtulmaya çalışmaktadır. Ancak gerek mevzuattan gerekse' de uygulamadan kaynaklanan bazı eksiklikler halen mevcuttur.

Bu eksiklikleri şöyle sıralayabiliriz.

Bilirkişilik Kurumuna Yönelik Eleştiriler

Tüm yargı kollarını kapsayacak bir bilirkişilik sistemi kurulmaması,

Bilirkişilerin mesleki yeterlilik ve yetkinlik düzeylerinin belirlenmemesi,

Temel bilirkişilik eğitimine geçilmiş olmasına rağmen, eğitimden henüz gerekli katkının alınamaması,

Liyakati bulunan bilirkişilerin sisteme yeterince dahil edilememesi ve sertifikasyonunun sağlanamaması,

Bilirkişi raporlarının standardının belirlenmemesi,

Bilirkişi performanslarını ölçecek bir düzenlemenin olmaması,

Yapılan dosya dağılımında bazı bilirkişilerin normalde bir yıl içinde yapabileceğinin çok üstünde dosya almaları ve raporları farklı kişilere yazdırarak bu işi meslek haline getirmelerinin önlenememesi,

Bilirkişi ücretlerinin düşük tutulması nedeniyle yeterli birikime sahip olanların bu konuya ilgi göstermemesi, şeklinde olduğu görülmektedir.

Bilirkişilere Yönelik Eleştiriler

Bilirkişilerin ihtiyaç duyulan yetkinlikte ve yeterlilikte olmamaları,

Bilirkişilerin hâkimin görev ve yetki alanına girmeleri,

Raporları süresinde teslim etmemeleri,

Denetime elverişli ve yargı mercilerini tatmin edecek şekilde rapor hazırlamamaları ve bu nedenle ek rapor alınmasına veya yeni bir bilirkişi incelemesi yapılmasına sebep olmaları, heyet halinde görev yapan bilirkişilerin rapora yeteri kadar katkı vermeyerek sadece imzalamakla yetinmeleri, Bilirkişiliği meslek olarak görmeleri şeklinde olduğu görülmektedir.

Yargı Mercilerinin Uygulamalarına Yönelik Eleştiriler

Mesleki yeterliliği ve yetkinliğine dikkat edilmeksizin bilirkişi atanması,

Teknik konu-hukuki konu ayrımına dikkat edilmeyerek hâkimlik mesleğinin bilirkişiden hâkim yardımcısı gibi yararlanılması ve yargı yetkisinin bilirkişiye devredilmesi,

Yüksek mahkemelerin bilirkişilik konusunda usul hükümlerinin uygulanmamasını bozma nedeni yapmaması Bilirkişinin görev alanının belirlenmemesi ve sorulan soruların açık ve net bir şekilde ortaya konulmaması,

Talimat yazılmak suretiyle bilirkişi incelemesi yaptırılması ve yargılamanın uzamasına neden olunması,

Bilirkişi ücretlerinin davanın niteliği, uyuşmazlığın özelliği ve bilirkişiye verilen görevin kapsamıyla uyumlu olmaması,

Bilirkişi listelerinin dışından bilirkişi görevlendirilmesi, şeklinde olduğu görülmektedir. Bu eleştiriler, bilirkişilere ve bilirkişilik kurumuna olan güveni zedelediği gibi yargıya olan güveni de olumsuz etkilemektedir. Ayrıca bu eleştiriler, Anayasanın 36'ncı maddesi ile Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin 6'ncı maddesinde güvence altına alınan “adil yargılanma hakkının tesisi bakımından da dikkate alınmak durumundadır.

(Web_ 18, 15.03.2018)

Avrupa Komisyonu Tarafından Yayınlanan 10.11.2015 tarihli 2015 Yılı Türkiye İlerleme Raporunda Hukuk Sistemi ile ilgili kısımda; “*Ticari sözleşmelerin uygulanmasının, ticari*

mahkeme hâkimlerinin yeterince uzmanlık sahibi olmamaları nedeniyle uzun sürdüğü, bilirkişi tanıklığına başvurulması sisteminin ise halen “paralel hukuki bir sistem” olarak faaliyet gösterdiği, ancak yargı süreçlerinin toplam kalitesini artırmadığına işaret edilmektedir.” tespiti yapılmıştır. (Web_19, 15.03.2018)

✓ **Arabuluculuk;**

Son yıllarda birçok ülkede hukuk uyuşmazlıklarında alternatif uyuşmazlık çözüm yöntemleri daha fazla tercih edilmeye başlanmıştır. Taraflar uyuşmazlıklarını dava açarak çözmek yerine, bizzat kendilerinin çözmesine yardımcı olacak çeşitli yöntemler denemektedirler. Bu yöntemler, taraflara yardımcı olmakla beraber, etkin bir şekilde işletilmesi halinde mahkemelerin dava yükünün hafifletilmesine de yardımcı olabilir. Alternatif uyuşmazlık çözüm yöntemlerinin amacı, uyuşmazlıkların çözümünde yargı sistemine bir alternatif sunarak, uyuşmazlıkların barışçıl, hızlı ve ekonomik bir şekilde çözülmesini sağlamaktır. Alternatif uyuşmazlık çözüm yöntemleri, yargı sistemiyle rekabet halinde değildir; yargıya başvurulması yolunu ortadan kaldırmaz. Uyuşmazlıkların çözümüne yönelik birçok yöntem vardır; arabuluculuk da bu yöntemlerden biridir.

Arabuluculuk, arabulucu adı verilen bağımsız ve tarafsız üçüncü kişi eşliğinde yürütülen esnek bir anlaşmazlık çözüm sürecidir. Arabuluculuk, taraflara mahkemede elde edilemeyecek fırsatlar sunar; iletişim sorunlarının giderilerek, problemlerin konuşulması ve üzerinde anlaşılabilir alanların ortaya çıkarılması için olanak sağlar. Arabuluculuk süreci genellikle gönüllülük temelinde yürütülür. Taraflar kendi kararlarını kendileri verirler ve arabulucunun karar verme yetkisi yoktur. Bu nedenle arabuluculuk geleneksel dava sürecine göre önemli avantajlar sunmaktadır. Arabuluculuk, aylar hatta yıllarca süren dava yoluna göre daha hızlıdır ve birkaç gün ya da birkaç hafta içinde tamamlanır. Uyuşmazlıkların kısa sürede çözülmesi ile tarafların gündelik yaşamlarına dönmeleri kolaylaşır.

Arabulucu Nasıl Olunur;

Arabulucu olabilmek için;

1. Türk vatandaşı olmak,
2. Hukuk Fakültesinden mezun olmak veya yabancı bir hukuk fakültesini bitirip de Türkiye'deki hukuk fakülteleri programlarına göre eksik kalan derslerden sınava girip başarı belgesi almış bulunmak,

3. 26/9/2004 tarihli ve 5237 sayılı Türk Ceza Kanununun 53 üncü maddesinde belirtilen süreler geçmiş olsa bile; kasten işlenen bir suçtan dolayı bir yıldan fazla süreyle hapis cezasına ya da affa uğramış olsa bile Devletin güvenliğine karşı suçlar, Anayasal düzene ve bu düzenin işleyişine karşı suçlar, zimmet, irtikâp, rüşvet, hırsızlık, dolandırıcılık, sahtecilik, güveni kötüye kullanma, hileli iflas, ihaleye fesat karıştırma, edimin ifasına fesat karıştırma, suçtan kaynaklanan malvarlığı değerlerini aklama veya kaçakçılık, gerçeğe aykırı bilirkişilik yapma, yalan tanıklık ve yalan yere yemin suçlarından mahkûm olmamak,

4. Mesleğinde en az beş yıllık kıdeme sahip olmak,

5. Terör örgütleriyle iltisaklı veya irtibatlı olmamak,

6. Arabuluculuk eğitimini tamamlamak ve Bakanlığımızca yapılan yazılı sınavda başarılı olmak, gerekir. (Web_20, 20.12.2018)

Arabuluculuk mesleği şu anda ülkemizde yalnızca hukuk fakültesi mezunları tarafından yapılabilmektedir. Arabuluculuğa yönlendirilen işlerin içinde genel olarak muhasebeyi ilgilendiren konular çoğunluktadır. Dolayısıyla bu mesleğin muhasebeciler tarafından' da yapılması beklenen faydayı çok fazla artıracaktır.

✓ **Uzlaştırmacılık;**

05.08.2017 tarihinde Ceza Muhakemesinde Uzlaştırma Yönetmeliği yayınlanarak, uzlaştırmaya ilişkin usul ve esaslarda ciddi değişiklikler yapılmıştır. Bu değişiklikler ile birlikte, Uzlaştırma işlemleri daha profesyonel yapılma amacı taşımış ve bazı kriterler getirilmiştir. Uzlaştırmacılık işiyle ilgili önemli bilgiler şu şekildedir.

Uzlaştırmacı, Cumhuriyet Savcısından aldığı yetkiyle birlikte, şüpheli (veya sanık) ile mağdur (veya suçtan zarar gören kişiler) arasında müzakere yapılmasını sağlayan ve bu müzakereyi yöneten, Avukat ya da Hukuk öğrenimi görmüş, belirli şartlara haiz olan, Adalet Bakanlığı tarafından seçilmiş kişilerdir.

Uzlaştırmacı olabilmek için;

1. Türk vatandaşı olmak,

2. Tam ehliyetli olmak,

3. Baroya kayıtlı olmak (Avukatlar için),

- 4.Fakülte mezunu olmak (Hukuk bölümü mezunu dışında, diğer fakülte mezunları Anayasa Hukuku, Ceza Hukuku, Ceza Muhakemesi Kanunu, Temel Hukuk, Ticaret Hukuku, İş Hukuku veya Borçlar Hukuku derslerinden en az 2'sini aldığını transkriptte göstermelidir),
- 5.Kasten işlenmiş bir suçtan dolayı mahkûm olmamak,
- 6.Terör örgütleriyle ilişkisi bulunmamak,
- 7.Adalet Bakanlığı'nın onay verdiği eğitim kuruluşlarından en az 36 saati teorik, 12 saati uygulamalı olmak kaydıyla eğitim almak, (Alınan eğitimin geçerlilik süresi 2 yıldır, her 2 yılda bir yenilenmek zorundadır.)
- 8.Test usulü yapılacak Uzlaştırmacılık sınavından en az 70 geçerli notu alarak başarılı olmak.
- 9.Disiplin yönünden mesleğinden veya memuriyetten çıkartılmamış olmak gerekmektedir. (Web_21, 20.12.2018)

Bunların dışında Adli Muhasebeciler, davalar sırasında mahkemelere dava ile ilgili özel mütalaa sunma, dava danışmanlığı yapılması, her türlü uğranılan zararlar ile ilgili kazanç ve kayıpların hesaplanması, mahkemelerin görevlendirmesi ile konkordato komiserliği görevi vb. gibi görevleri' de yapmaktadırlar.

4.1.3 Ülkemizde Hukukçuların Adli Muhasebeden Aldığı Hizmetler, Yargılayanların Adli Muhasebeye Bakışı

Hukukta davalar genellikle iki taraf arasında oluşan uyuşmazlıklardan kaynaklanmaktadır. Burada uyuşmazlıkların çözüm yerleri mahkemelerdir. Mahkemeler yapısı itibariyle iddia, savunma ve yargı makamlarından oluşur. Burada her üç mercide ihtiyaç duymaları halinde davanın konusu ile ilgili olarak, daha çok teknik bilgi sağlamak amacıyla bilirkişi görüşüne başvurmaktadırlar. Davalı ve davacı taraflar kendileri veya vekilleri vasıtasıyla savunmalarını güçlendirmek amacıyla uzman görüşü talep edebilirler. Ancak genelde soruşturma veya kovuşturma sırasında bilirkişi raporları talep edilmektedir.

CMK m.63/1'e göre; "Çözümü uzmanlığı, özel veya teknik bilgiyi gerektiren hallerde bilirkişinin oy ve görüşünün alınmasına re'sen, cumhuriyet savcısının, katılanın, vekilinin, şüphelinin veya sanığın, müdafinin veya kanuni temsilcinin istemi üzerine karar verilebilir. Ancak hakimlik mesleğinin gerektirdiği genel ve hukuki bilgi ile çözülmesi olanaklı konularda bilirkişi dinlenemez". CMK m.63/3'de, soruşturma evresinde cumhuriyet savcısı

da çözümünü uzmanlığı, özel veya teknik bilgiyi gerektiren hallerde bilirkişiden görüş alabileceği ifade edilmiştir.

Adli muhasebenin alanına giren genellikle ekonomik anlaşmazlık ve ekonomik suçlarla ilgili davalarda hukukçular büyük bir çoğunlukla muhasebeci bilirkişilerden görüşlerini bildiren raporlar almaktadırlar. Burada ana neden hukuk eğitimi içinde yeterli muhasebe eğitiminin verilememesi ve bununda pratik olarak uygulamasının yapılamasıdır. Örneğin vergi hukuku ile ilgili davalarda muhasebeci bilirkişiden alınan raporlar dava dosyalarının içinde önemli bir belgedir. Bunun yanında, ticari davalar, hile, görevi kötüye kullanma, tazminat davaları, aktüeryal hesaplamalar, finansal suçları kapsayan davalar vb. gibi mesleki bilgi ve hesaplama yapılması gereken davalarda uzman görüşüne ihtiyaç duyulmaktadır.

Vergi davalarının açılması ve yürütülmesinde avukatlık hizmetinden ne ölçüde yararlanıldığı ile ilgili olarak 2000 yılında yayınlanan bir çalışmada, şu ilginç bulgular bu çarpıcı gerçeği ortaya koymaktadır.

İstanbul Vergi Mahkemelerinden 1991-1994 yılları arasında kesinleşmiş 896 dosya üzerinde yapılan araştırmaya göre; davaların 233'ü, (toplam dosyalarda % 26 gibi bir oran) avukatlar tarafından açılmıştır. Bu sayı vergi mahkemelerinde hüküm aşamasında 137; Bölge İdare Mahkemesi'nde 3; Danıştay'da ise, 8'e düşmüştür. Bu sayıyla ilgili ilk tespit; "bu alandaki avukatlık hizmetinin yaygın olmadığı", ikinci tespit ise, "bu alandaki avukatlık hizmetinin yetersiz olduğu" dur.

"Dosyaların okunması sırasında, avukatlar tarafından yazılan dava dilekçelerinin son derece yetersiz, örneğin tarhiyata karşı açılan davalarda dava dilekçelerinin büyük çoğunluğunda yürütmeyi durdurma talebinin yer aldığı veya davanın belli bir aşamasında avukatların davadan çekildiği ve özellikle Danıştay aşamasında bu alanda birkaç avukatın davaya girdiği veya bazı dosyalarda 3-4 avukat değişikliği olduğu görülmektedir".

(Saban, 2000 s. 105. Karakoç,2005, Sayı 59,)

Ülkemizde Hukuk ve Ceza, mahkemeleri' de yetki alanlarına giren konularda çeşitli dallarda bilirkişilik hizmeti almaktadırlar. Bu mahkemeler Hukuk mahkemeleri olarak, Sulh hukuk, Asliye hukuk, Ticaret, İş, İcra, Aile, Kadastro, Tüketici ve Fikri Sınai Haklar mahkemeleridir. Ceza mahkemeleri olarak ise Sulh ceza, Asliye ceza, Ağır ceza mahkemeleri bulunmaktadır. Bu mahkemeler baktıkları ekonomik suçlarla ilgili davalarda genelde muhasebe mesleğine mensup bilirkişilerden rapor talep ederler.

Davalar sırasında adaletin uygulayıcı olan hakimlerin muhasebe meslek mensuplarından almış oldukları destekler ve uzman tanıklık mesleği ile ilgili görüşleri konusunda yapılan çalışmalarda, şu an uygulamada olan bilirkişilik sistemi ile uzman tanıklık mesleği, yapılan ve yapılması gereken işler düzeyinde karşılaştırılmış, bilirkişilerin ilgili yargı birimlerince görevlendirilen meslek mensubu kişiler oldukları, bilirkişiler için meslek mensubu olup, muhasebe bilgisinin bulunmasının yeterli olduğu, bilirkişilik uygulamasının adli muhasebecilik kadar geniş kapsamlı olmadığı, bilirkişilerin ilgili mahkemece görevlendirilip kendilerine verilen dosyalardaki bilgiler üzerinden çalışma yaptıkları belirtilmiş oysa uzman tanıklık yapacak olanlarda meslek mensubunun muhasebe bilgisi ile beraber denetim ve araştırma becerilerinin’ de bulunması gerektiği, uzman tanıkların YMM, SMMM unvanlarının yanı sıra ayrıca bu konuda alacakları eğitimi belirtir sertifikaları olacağı, yapacakları çalışmada yalnızca kendilerine verilen dava dosyasına bağlı kalmayıp, farklı araştırmalar yapacakları, uzman tanıkların mahkemelerin yanı sıra hukuk büroları ve özel şirketler tarafından’ da görevlendirilebilecekleri anlatılmıştır.

Konuyla ilgili 60 hâkimi kapsayan bir anket çalışması yapılmış ve sonuçlar değerlendirilmiştir. Hakimlere yöneltilen sorular iki aşamalı olup birinci bölümünde hakimlere; bilirkişilik sisteminin günümüz yargısı için yeterli olup olmadığı, uzman tanıklığa ihtiyaç duyulup duyulmadığı ve muhasebe meslek mensuplarının uzman tanıklık yapıp yapamayacakları sorulmuştur. Bu sorulara verilen cevapların oransal dağılımı şu şekildedir,

- a)** Bilirkişilik sistemi günümüz yargısı için yeterlimi sorusuna % 14,3’ ü evet % 85,7 ‘ si hayır,
- b)** Uzman tanıklığa gerek var mı sorusuna % 88,6’ sı evet, % 11,4’ ü hayır,
- c)** Muhasebe mensupları Uzman tanıklık yapar mı sorusuna ise % 88,6’ sı evet, %11,4’ü hayır cevabı vermiştir.

İkinci bölümde ise hakimlerin muhasebe meslek mensuplarının uzman tanıklık mesleğini icra etmede yeterli olup olmayacakları hususunda ne düşündüklerini ortaya koyacak sorular yer almıştır. Bu sorular hakimler tarafında 5 üzerinden değerlendirilmiştir. Bu sorulara göre hakimlerin görüşleri şu şekildedir.

- a)** Denetim bilgi düzeyi faktörü 3,3429
- b)** Soruşturma bilgi düzeyi faktörü 3,1143
- c)** Hukuk bilgi düzeyi faktörü 3,3021
- d)** Ahlaki değerler faktörü 3,5714

e) Mesleki bilgi düzeyi faktörü 3,5657

f) Yetenek bilgi düzeyi faktörü 3.4072

g) Kişisel özellikler faktörü 3,4715

h) Önsezi faktörü 3,4429

Bu araştırmada görüldüğü şekilde hakimlerin büyük bir kısmı bilirkişilik sistemini yeterli bulmayıp, uzman tanıklık olmasını ve bu mesleğin muhasebe mensupları tarafından yapılması yönünde görüş bildirmişlerdir. Bunun yanında uzman tanıklı mesleğini yapacak kişilerde bulunması gereken faktörler içinde en yüksek puanı ahlaki değerler almıştır.

Görülüyor ki yargılayanlar bilirkişilik sistemini yetersiz bulmakta daha çok ahlaki ve mesleki bilgisi yüksek, önsezisi ve farklı kişisel özellikleri olan uzman tanıklıklara ihtiyaç olduğunu belirtmektedirler. (Çankaya , Dinç , Çoban ,2014, s, 83-86)

Aynı konuda Ticaret Mahkemeleri hakimleri üzerinden ankete dayalı yapılan diğer bir çalışmada (çalışmada ekonomik suçlara ticaret mahkemelerinin baktığını belirtip anket bu mahkemelerin hakimleri üzerinden yapılmıştır.) hakimlerin en fazla uzman desteği aldığı muhasebe konusunun “Ticari Defterlerin İncelenmesi” konusu olduğu, ikinci sırada “Belgelerin Gerçek Durumu Yansıtması”, “Finansal Tablonun Gerçek Durumu Yansıtması” ve “Dava Konusu Varlıkların Değerinin Tespiti” konuları birlikte yer aldığı üçüncü sırada “Hileli İşlemlerin Ortaya Çıkarılması” ve “Faiz Hesaplamaları”nın olduğu, en son sırada ise “Vergi Mevzuatı ve Ticari Mevzuat Farklılığından Kaynaklanan Sorunlar” ve “Tarafların Sözlü ve Yazılı Sundukları Teknik Beyanların Anlaşılması” konuları bulunduğu tespit edilmiştir.

Aynı araştırmada Ticaret Mahkemesi hakimlerinin bilirkişilik müessesinden faydalanması ve bilirkişilik sistemi ile ilgili ağırlıklı görüşleri’ de şu şekilde belirlenmiştir.

- Çözümü özel ve teknik bilgiyi gerektiren ticari davalarda bilirkişi görevlendirilmesi davanın çözümüne katkı sağlamıştır ; %64,80 hemen hemen her zaman,
- Bilirkişi görevlendirilen ticari davalarda, bilirkişi duruşmaya çağırılmış ve kendisine soru sorulmuştur ; %63,90 hemen hemen hiç,
- Sunulan bilirkişi raporunun yetersizliğinden dolayı yeni bilirkişi görevlendirmiştir ; % 49,20 az olarak.

Araştırmanın diğer önemli bir sonucu da;

- Hakimlerin %83’ü ve avukatların %76’sı işinin ehli kişiler tarafından hazırlanan raporların fikirlerinin değişmesine neden olabildiğini;

- Hakimlerin %63'ü bilirkişi raporunun odaklanılması gereken noktaları göstererek hâkime yardımcı olduğunu, avukatların ise %65'i bilirkişi raporunun aynı şekilde taraflara da yardımcı olduğunu;
- Hakimlerin %58'i ise güvenilir bilirkişilerin hakimlerin hükümlerini bağlamalarında yardımcı olduğunu belirtmiştir.

Bu sonuçlar hakimlerin ve hukuktaki diğer tarafların nitelikli bir muhasebe meslek mensubu olan “adli muhasebeciye” ihtiyaç duyduklarını göstermektedir.

(Altunay, Acar 2015, 43-46)

Adli muhasebeciliğe geçişte geleneksel muhasebeciden farklı olarak, muhasebe, hukuk, denetim, psikoloji, suç bilimi, grafoloji, gibi diğer bilim dallarının' da yöntemlerini kullanarak analizler yapmak, uzman tanıklık kapsamında gereklidir. Ülkemizde avukatların, savcılarının ve hakimlerin, özellikle vergi ve muhasebe gibi mevzuatın sık değiştiği ve karmaşık bir yapıya sahip olan, ekonomik ve mali konularda gerekli ve yeteri kadar bilgiye sahip olmadıkları, vergi ve muhasebe kayıtlarına veya mali tablolara bakarak analiz ve yorumlar yapamadıkları, kolayca kabul edilebilecek bir gerçektir. Hukuk ile muhasebe bilimleri konularının kesiştiği, pek çok dava türü ve uyuşmazlık olabilir. Bu dava veya hukuki uyuşmazlık türlerinin her birinde uzman tanığın görevi adaletin sağlanmasına yardımcı olacak doğru, dürüst, gerçek, tarafsız teknik bilgileri sunmaktır. Uzman tanık, kendisini hâkim yerine koyarak karar veremeyeceği gibi savcı yerine koyarak da araştırdığı konu ile ilgili tarafları doğrudan doğruya suçlayamaz. Uzman tanık yaptığı araştırmalar esnasında ulaştığı görüşleri destekleyecek delilleri hukuka aykırı yollardan elde edemez veya kendisi yasa dışı deliller oluşturamaz. Delil toplama sırasında özel hayatın ihlali, kanunsuz dinleme, yasadışı meskene veya işyerine giriş gibi suç sayılan fiillerde bulunamaz. Bu sebeple uzman tanıklık yapan kişinin kendisinin de yeterli hukuk bilgisine sahip olması gerekir. Uzman tanığın, herhangi bir araştırma yapmadan, mahkeme için sözlü sunum hazırlığı (görsel materyaller, tablolar vs.) veya prova gibi ön hazırlıklarını tamamlamadan görüş bildirmesi de doğru olmaz. Ayrıca uzman tanık mahkemede sözlü uzman görüşü bildirirken bir savcı, avukat veya hâkim gibi değil bir uzman olarak davranmak, gerçek ve tarafsız bilgi vermek zorundadır.

Çelişkili ifadelerde bulunması, mesleğin genel kabul görmüş ilke ve standartlarının dışında görüş bildirmesi, adaleti yanıltmaya çalışma kapsamında değerlendirilebileceği gibi kişinin uzmanlığına da gölge düşürebilir.

4.1.4 Adli Muhasebecilik

Adli Muhasebecilik, adli muhasebe konusun ayrılmaz bir parçasıdır ve bu konudaki hizmetleri sunanların mesleğidir.

4.1.4.1 Adli Muhasebecilik Mesleğinin Tanımı

Adli muhasebecilik mesleği, bu konuda çalışan akademisyen ve uygulamacılar tarafından, mesleğin tanımı, kapsamı, ihtiyaç duyulan alanlar ve uygulamalar sırasında ortaya çıkan farklılıklar açısından farklı şekillerde tanımlanmıştır. Ancak sonuçta tüm tanımlamaların birleştiği temel nokta hukukun, muhasebe mesleğinden, ekonomik suçun oluşmasından önce veya suç oluşuktan sonraki hukuki işlemler sırasında faydalanılmasıdır. Günümüzde dolandırıcılık denetimi veya soruşturma muhasebeciliği olarak' da adlandırılabilen adli muhasebecilik mesleği yalnızca ticari suçlarla' da sınırlı değildir. Cinayet gibi ağır ceza davalarında veya boşanma gibi aile mahkemesi davalarında bile adli muhasebecilikten faydalanılmaktadır. (Aktaş & Kuloğlu, 2008, 112; Taştan, 2018, 49)

Bununla ilgili olarak literatürde yapılan farklı tanımlama örneklerinden bazılarını aşağıda belirtilmiştir.

✓ Adli denetçi (forensic auditor) veya soruşturmacı denetçi (investigative auditor) olarak ta adlandırılan adli muhasebeci (forensic accountant) mahkemeye dava ile ilgili uzmanlık isteyen kanıt sunan kişi hüviyetindedir.(Web_22, 25.02.2018)

Adli muhasebe bilim dalını, profesyonel olarak, gelir elde etmek amacıyla uygulayan gerekli ve yeterli donanımlara sahip şekilde icra eden kişilere Adli muhasebeci denilir. Bu iş 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 65. Maddesinde tanımlanan serbest meslek faaliyeti şeklinde değerlendirilmelidir. (Web_23, 25.02.2018)

✓ Adli muhasebecilik mesleği; muhasebe, denetim ve hukuk ilke, teori, standart ve tekniklerinin harmonizasyonunu sağlayarak hukuksal sorunlara çözüm sağlayan (Rezaee,1992: 20) ve pek çok uzmanlık alanını bünyesinde bulunduran geniş kapsamlı bir meslektir. Dolayısıyla bu mesleği icra eden kişilere Adli muhasebeci (müşavir) denilir.(Çabuk , Yücel 2012, s.70)

4.1.4.2 Adli Muhasebecinin Görev Tarifi ve Görev Alanları

Geçmişten günümüze oluşan ekonomik suçların büyük bir kısmı hile ve yolsuzluklardan kaynaklanmaktadır. Adli muhasebe kavramı bilimsel olarak ortaya atılmadan önceki dönemlerde bile hile ve yolsuzlukların tespiti ile ilgili ihtiyaç hep var olmuştur. Bu ihtiyaç muhasebeciler, denetim yapanlar, avukatlar, diğer çalışanlar ve ilgili kişiler tarafından karşılanmaya çalışılmıştır.

Genelde ihtiyaç halinde ve dava süreçlerinde muhasebeciler, avukatlara belirli ücretler karşılığında uzman tanıklık hizmeti vererek birlikte bir çalışma ortamı içinde bulunmuşlardır. 18.yüzyıl sonlarında başlayıp 19. yüzyılda daha da gelişerek üretimde büyük artışlar sağlayan ve sanayide devrim olarak nitelendirilen bir ekonomik olgu, genel olarak ekonomik hayat üzerinde olduğu gibi işletmeler üzerinde de önemli etkiler yaratmıştır. Bu ekonomik gelişme, temelde mal ve hizmet üreterek kar sağlama amacı peşinde faaliyet gösteren kuruluşlar olarak işletmelerin hızla büyümelerine yol açmış, böylece ekonomik güç olarak toplumdaki yerlerini ve önemlerini arttırmıştır.

Çeşitli ülkelerde bir kısım büyük işletmelerin ulusal işletme olmanın ötesine geçerek uluslararası işletme haline dönüşmeleri, bazılarının da küresel işletme haline gelmeleri yöneticilerin daha karmaşık sorunlarla uğraşmalarına neden olmuştur.

Adli muhasebecinin görev tarifinin içinde, gerekli araştırma ve soruşturmayı yürütüp, muhasebe ve finansman bilgilerini kullanarak hukuki problemlerin çözümünde yargıya yardımcı olmak, bunun yanında işletmelerde yaşanan hile yolsuzluk, usulsüzlük, suiistimal, dolandırıcılık gibi ekonomik suç olan konularda sorunların tespiti, önlenmesi ve çözümü bulunmaktadır.

Bunun yanında toplumda yaşanan diğer hukuki ve kriminal olaylarda ve bunlarla ilgili davalarda, konunun muhasebesel veya finansal bir boyutu varsa adli muhasebeci bu davalarda da görev alabilir. Örn; Boşanma, miras, cinayet, iş davaları, kaza vb. davalar

Konu üzerinde çalışma yapan, eser yayımlayan akademisyen ve araştırmacıların birleştiği ana nokta Adli muhasebecinin en temel çalışma alanlarının hile ve yolsuzlukların tespiti, dava desteği hizmeti ve uzman tanıklık hizmetleri olduğudur. Adli muhasebeciler; dava destek danışmanlığı, hile denetçiliği ve araştırmacılığı ile uzman tanıklık hizmetleri, aklama suçunun önlenmesi ve ortaya çıkarılmasını sağlayabilecek yetkinlikte meslek elemanlarıdır. (Toraman, Abdioğlu ve İşgüden,2009, 17)

Dava destek danışmanlığı; Adli muhasebeci dava destek danışmanlığı görevi kapsamına giren konularda mahkemeye intikal etmiş veya henüz intikal etmemiş hukuki problemlerin çözümünde hukukçulara yardımcı olmaktadır. Dava destek danışmanlığı ile adli muhasebeci mahkeme sürecine dâhil olur. Adli muhasebeci bu süreçte faydalı, güvenilir ve ilgili bilgiyi değerlendirir, finansal veriyi toplar, analiz eder ve bu konuda görüşünü içeren bir rapor hazırlar. Bunlarla beraber adli muhasebeci yeminli tanık olarak soruları hazırlar, sorgulamayı yönlendirir (Owojori ve Asaolu, 2009, 185).

Adli muhasebeci dava destek danışmanlığı hizmeti yardımıyla genelde şu konularda ilgili taraflara yardımcı olabilmektedir (Toraman, Abdioğlu ve İşgüden, 2009, 38)

- İddiaları desteklemek veya reddetmek amacıyla önemli belgelerin sağlanması,
- Kayıpların söz konusu olduğu alanlarda değerlendirme yapmak amacıyla ilgili belgelerin incelenmesi,
- Kanıtların incelenmesi yoluyla finansal konuların anlaşılmasına çalışılması,
- Davaya hazırlık kapsamında karşılaşılabilecek sorulara hazırlık yapılması,
- Dava süreci başlamadan önce dava ile ilgili muhasebe veya finans alanındaki konular ile ilgili olarak iddiaların belirlenmesi ve belirlenen bu iddialara karşı savunma hazırlanması,
- Dava aşamasında konu ile ilgili bilgi verilmesi.

Ayrıca adli muhasebecinin dava destek danışmanlığı avukatlara destek olmak amacıyla danışmanlık hizmetlerini kapsamaktadır (Curtis, 2008: 590) (Elitaş 2012 158)

Hile denetçiliği ve hile araştırmacılığı; Hile denetimi hukuki sorgulama yöntemleri ile standart denetleme tekniklerini birleştiren yeni bir alandır. Hile denetimi, firma temelinde elde edilecek bilgilerin yanında hilelerin değişik sektörlerde nasıl ortaya çıkacağıyla ilgili bilgiye ve tecrübeye sahip kişilerce yürütülür (Emir, 2008: 110). Hile denetimi bir yerde, işletmelerde hilelerin ortaya çıkarılması ve önlenmesi; verimliliğin artırılması, işletme faaliyetlerinin sağlıklı bir şekilde yürütülebilmesi için, önemli hile ve yolsuzlukların zamanında ve çok büyük kayıplara neden olmadan tespit edilebilmesi ile ilgili çalışmalardır. (Çankaya, Gerekan, 2009, 94-95; Çabuk, Yücel, 2012, 35)

Hile kavramı ekonomik olarak ele alındığında, bir çalışanın içinde bulunduğu işletmenin kaynaklarını ve varlıklarını kasıtlı olarak uygun olmayan bir biçimde kullanarak veya ele geçirerek haksız kazanç sağlaması olarak değerlendirilebilir, demektir.

Hile yapan birini ortaya çıkarmanın ve alt etmenin yolu “Hileyi ondan daha iyi bilmekten ve aynen hilekâr gibi düşün cümlesinde olduğu gibi davranmaktan geçmektedir.

Günümüz dünyasında işletme çalışanları, tepe yöneticileri ve bireyler tarafından çeşitli alanlarda ve biçimlerde hileler yapılabilmektedir.

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

Yukarıdaki özet listeden de anlaşılacağı gibi hileli işlemlerin kapsamı çok genişlemiş ve zararları önemli boyutlara ulaşmıştır. Bu tür hilelerin ortaya çıkartılması ve önlenmesi uzmanlık gerektiren işlerden olmuştur. Genel standartlara göre eğitilmiş muhasebeci, bağımsız denetçi ve iç denetçilerden hilelerle savaşmada başarı beklemek zordur. Bu nedenle yeni bir meslek türü zorunlu olarak doğmuştur. Bu mesleği yerine getirenlere, “Hile Denetçisi”, “Adli Muhasebeci” **veya** “Araştırmacı Muhasebeci” adı verilmektedir.

(Bozkurt 2000 b)

Uzman tanıklık hizmeti; Dava konusu olup yargıya taşınan işlerde hakimler hukuksal yönde uzman ve karar vericidirler. Ancak davayı oluşturan konunun ticari işlemler, muhasebe, finans, piyasa hareketleri gibi alanlarında yeterli bilgiye sahip olmayabilirler, kendilerinden hukuk alanının dışındaki bu konularda yeterli bilgiye sahip olmalarını beklemekte hukuk sisteminin işleyişi açısından’ da doğru değildir. O durumda hukuk eğitimi sürecinin içine farklı bilimlerin de girmesi gerekir ki bu durum hukuk veya herhangi bir mesleki alanda verilen eğitim programlarının özüne aykırıdır. Her mesleki uygulamalarda mutlaka kendi alanının dışındaki konularda, o konuda yetkin olan kişilerden gerekli

destekler alınır. Bu nedenlerle yargı mensupları çözüme kavuşturmaları gereken mali konulu davaların özel bilgiyle yorumlanması gereken kısımlarında bu alanda deneyimli bir uzman tanığın görüşlerinden yararlanabilmektedir. (Çoban, 2013, 52)

(Çankaya, Dinç, Çoban 2014, 73)

Bu durumda, dava taraflarının konusunda uzman bir avukata ya da avukat grubuna sahip olması kadar, kendi uzman şahidine sahip olması da, bir davanın kazanılması ya da kaybedilmesinde önemli derecede etkiye sahip olabilmektedir (Squar, 2009, 28) Amerikan Yetkili Kamu Muhasebeciler Birliği (AICPA)'ne göre uzman tanığın sahip olması gereken beceri ve nitelikler, dört grupta toplanmaktadır. Bu özelliklerden birinci grup, yeterli eğitim ve deneyim ile ilgilidir, ikinci grup, temel adli bilgi yeterliliği, üçüncü grup, adli becerilerde uzmanlaşma, dördüncü grup özellik ise, analiz ve sonuç çıkarma yeteneğidir.

Adli muhasebecilerin uzman şahitlik faaliyetlerinde üstlendiği görevleri arasında; dava konusu ile ilgili olarak gerekli araştırmaları yaparak verileri toplamak, verilerden hareketle bir görüşe ulaşmak, oluşturduğu görüşünü mahkemede hâkimlere ve avukatlara aydınlatıcı ve öğretici bir biçimde yansıtmak bulunmaktadır. Bunun için özünde adli muhasebeci olan uzman tanıkların, diğer meslek uygulayıcılarından farklı olarak bazı kişilik özelliklerine ve uzmanlık bilgisine sahip olmaları gerekmektedir. (Çankaya , Dinç , Çoban 2014, 73.) Bu özellikler, merak, ısrarcılık, yaratıcılık, sezgi ve iletişim becerisi olarak sıralanabilir. (Bozkurt, 2000, 59)

Adli muhasebeciliğe geçiş sürecinde öncelikle bu görevin bir meslek olarak kabul edilmesi önemlidir. Mesleği icra edenlerin ana işlerinin bu olması gerekir. Adli muhasebe mesleği muhasebe ve hukuk bilimlerinin birleşmesiyle oluştuğundan, adli muhasebeciler görev olarak her iki alandan gelen talepleri karşılama durumundadırlar. Bu nedenle her iki meslek gurubuna tanınan yasal hakların görev tanımlamalarına uygun olanlarından faydalanmaları gerekir. Yine bununla beraber bu mesleği yapanların 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu kapsamında vergi mükellefi olup, her yıl belirlenecek bir asgari ücret tarifesi baz alınarak ve yapılacak işin emek, zaman değeri ile diğer genel giderleri göz önünde tutularak ücret fiyatlandırılmasının yapılmalıdır.

4.2 DENETİMİN TANIMI, DENETİME OLAN İHTİYACIN ORTAYA ÇIKIŞI VE DENETİM UYGULAMALARI

Denetim olgusu gerek sosyal, gerek sayısal, gerekse’ de toplumsal ve siyasal olaylar gibi konusunun içinde insan olan her faaliyetin içinde bulunmaktadır. Denetim baştan konulmuş disiplin ve prosedürlere uygunluğu ve sonucu ölçülebilen işlemlerin doğruluğunu izler inceler. Bunun yanında kamunun haklarının korunması genel ekonomik hedeflere ulaşılabilmesi için’ de denetime ihtiyaç vardır. Denetime faaliyetinin yapılmasının toplumsal etik açısından’ da çok büyük önemi vardır. Bu toplumlarda huzur ortamı daha kolay sağlanır. Denetim faaliyeti günümüzde bir sektör haline gelmiş ve ayrı bilimsel disiplinleri oluşmuştur.

4.2.1 Denetim Kavramı, İşletmelerde Denetim İhtiyacının Ortaya Çıkışı

Denetim, ekonomik suç olgusunun artış ve çeşitlilik gösterdiği günümüzde işletmelerin bu suçlardan korunabilmesi ve verimliliğini artırabilmesinin en önemli unsurlarından birisi haline gelmiştir. Güçlü ve rasyonel bir denetime sahip işletmeler, pazarlarda ve piyasalarda rakiplerine karşı üstünlük sağlamaktadırlar. Bunun yanında kamusal yönetim’ de belirli büyüklükteki işletmelerin denetim yapmasını zorunlu hale getirmiştir.

Denetim Kavramı: Denetim kavramında kullanıldığı alanlar açısından farklı tanımlamalar yapılsa da, hepsinin birleştiği ortak anlam önceden saptanmış ölçütlere ve konulan kurallara uygunluktur. Fizik, kimya gibi evrendeki maddeyi ve olayları inceleyen temel bilimlerde denetim işi, değişkenlerin belli değerler arasında kalmasını sağlama işlemi olarak tanımlanırken, iktisat, ekonomi gibi sonuçları insana bağlı bilimlerde, bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluğunun saptanması ve rapor edilmesi amacı ile bir uzman birimi tarafından kanıt toplama ve değerlendirme sürecidir. Hukuk gibi belirli bir disipline bağlı normatif bilimlerle yine işletme yönetimi gibi belirli bir disipline bağlı olup, sonuçları kazanç ve para ile ölçülebilen bilimlerle, sosyal bilim alanları olup, denetimle burada olayların ve yapılan işlemlerin, yasalara, tüzük ve yönetmeliklere, konulan disiplin ve prosedürlere uygun bir yönde, doğru olarak yürütülüp yürütülmediği izlenilip incelenir, sonuçları karşılaştırılır. (Web_24 , 15.08.2017)

Konumuz ile ilgili olan tanımda, denetim, iktisadi faaliyet ve olaylara ilişkin iddiaların, önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçlarını ilgi duyanlara bildirmek amacıyla, tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen, sistematik bir süreçtir. Bu tanımda geçen iktisadi faaliyet ve olaylara ilişkin iddialar, işletmenin mali tablolarını, önceden saptanmış ölçütler ise genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri veya muhasebe kavramlarını ifade eder.

İşletmelerin büyümesi ile birlikte, işletme ile ilgili kişi ve kuruluşların sayısı da artmaktadır. Bu nedenle de tüm bu ilgi grupları, işletme ile ilgili alacakları kararları, işletmeden gelecek bilgi akışına göre yapmaktadırlar. Güvenilir finansal bilgiler, sermaye piyasalarında güven ortamının oluşturulmasına, dolayısıyla etkin bir sermaye piyasasının yaratılmasına neden olmaktadır. Piyasanın etkin çalışması, tasarruf sahiplerinin sermaye piyasalarına yönelmelerine, tasarrufların yatırımlara, yatırımların istihdama dönüşmesine ve ülke ekonomisinin kalkınmasını sağlayan döngünün oluşmasına neden olacaktır. Güvenilir olmayan bilgilere dayanılarak sağlıklı karar verilemeyeceğinden, bu risklerin azaltılması gerekir.

Bilgiyi talep edenin söz konusu riske karşı yapabileceği üç şey vardır;
İstediği bilgiyi kendi başına elde edip kontrol etmek
Karşı tarafa güvenerek riske girmek,
Bağımsız denetim görüşüne başvurmak
Bir işletmede denetimin yapılıyor olması, işletme yönetimi, menfaat grupları ve ekonomi ve kamu düzeni açısından önemli ve gereklidir.

Denetim işletme ile ilgili gruplar için gerçekleştirilir. Bu gruplar;

- İşletme Yöneticileri
- İşletme Sahip Veya Ortakları
- İşletme İle Ticari İlişkide Bulunan Kişi Ve Kurumlar
- Devlet
- Kredi Kurumları
- İşletme Çalışanları Diğer Kişi Ve Kuruluşlar dır.

İşletmelerde denetim işi, amaçları açısından dört bölümde incelenir;

- 1-) Mali tablolar denetimi (Bağımsız Denetim, Bilanço, Gelir Tablosu denetimi)
- 2-) Uygunluk denetimi (Kanunlara uygunluk, Vergi Usul Kanunu, SGK kanunu)
- 3-) Faaliyet denetimi (Verimlilik, etkinlik denetimi)
- 4-)Özel denetim (Özel amaçlı, kredi açmadan önce, ortak olmadan önce yapılan denetimler)

Kapsamları yönünden ise beş bölümdür;

- 1-) Zorunlu denetim (SPK. BDDK, Hazine Müsteşarlığı denetimi)
- 2-) İhtiyari denetim (Yasal zorunluluk olmadan yapılan denetim)
- 3-) Sürekli (Halka açık şirketler, Bankalar, Sigorta Şirketleri, Tam denetim)
- 4-)Sınırlı (Süre yönünden 3 ay, 6 ay 9 ay gibi veya Mali Tablolarla sınırlı şekilde)
- 5-)Özel (Tasfiye, birleşme, devir, bölünme,halka açılma gibi) (Web_25, 15.08.2017)

Denetçi; Denetim faaliyetini yürüten, mesleki bilgi ve deneyime sahip, bağımsız davranabilen ve yüksek ahlaki nitelikler taşıyan uzman kişi ise denetçidir.

Denetçi türleri;

- 1-) Bağımsız denetçiler

Müşterilerine profesyonel hizmet sunan ve tek başına çalışan uzman kişiler ile bir denetim işletmesinde görevli kişilerdir.

Bağımsız denetçinin görev amaçları aşağıdaki gibidir.

Asli amaç: Finansal tabloların güvenilir olup olmadığının tespiti , yapılan hata ve hilelerin ortaya çıkarılması, hata ve hilelerin finansal tablolara etkisi ve hata ve hilelerin engellenmesi ile ilgilenilir.

- 2-) İç denetçiler (Bağımlı denetçiler) ;

Bir işletmeye bağlı olarak, sadece bağlı olduğu işletme bünyesinde, işletmenin koyduğu kurallar ve iç kontrol sistemi çerçevesinde denetim yapan kişidir.

Bağlı bulunduğu örgütün organizasyon şemasında yer alan, doğrudan yönetim kuruluna veya genel müdüre bağlı olarak faaliyet gösteren denetçilerdir.

İç denetçi, iç kontrol sisteminin etkinliğini inceler, etkinlik ve verimlilik araştırması yapar.

İç denetçilerin görevleri, işletmede olabilecek hata ve hileleri ortaya çıkartabilmek, iç kontrol yapısını izlemek, önerilerde bulunmak, faaliyet denetimi yapmaktır.

- 3-) Kamusal denetçileri;.

Kamu kurallarına bağlı olarak çalışıp, kamu yararına göre görev yapan kişilere kamu denetçisi adı verilmektedir (Kamu açısından uygunluk denetimi yaparlar).

Kamu kurum ve kuruluşlarının yaptıkları çalışmaların, kanun, yönetmelik, tüzük ve ilgili mevzuatlara uygunluğunu araştırırlar.

Hesap uzmanları, Gelirler Kontrolleri, Sayıştay denetçileri gibi.

Denetimin unsurları

1-Denetim bir süreçtir. Başlangıç ve sonuç arasındaki faaliyetler belirli bir plan dahilinde yapılır.

2-İktisadi faaliyet ve olaylara ilişkin iddialar. Mali tablolar, işletmenin iktisadi faaliyetleri ile ilgili mali iddialarıdır. Denetçide bu mali tabloların doğruluğunu araştırır.

3-Önceden saptanmış ölçütler: Bu ölçütler genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri, vergi mevzuatı(vergi denetimi için), Sayıştay mevzuatı (kamu denetimi için) ,muhasebenin temel kavramları, SPK mevzuatı olabilir.

4-İlgi duyan taraflar: İşletme sahip ve ortakları, işletme yöneticileri işletmeye kredi verenler, potansiyel yatırımcılar, Devlet + kamu (SPK gibi)

5-Uygunluk derecesi: Yönetim tarafından ileri sürülen iddia ve bildirimlerin, saptanmış ölçütlere ne derecede uyum içinde bulunduğunu belirleyen ölçüdür.

6-Tarafsızca kanıt toplamak ve kanıtları değerlendirmek.: Denetimin amaçlarına ulaşabilmesi için ulaşılabilen her türlü bilgi kanıt niteliğindedir. Kanıtların türleri ve kanıtların değerlendirilmesi için kullanılacak kriterler, denetimin amacına göre farklı olabilir. Denetçi kanıtları toplarken tarafsız olmak , önyargısız, bağımsız , profesyonel ve uzman bir kişi olarak davranmak zorundadır.

7-Sonuçları Bildirme: Denetçi işletme yönetimi tarafından ileri sürülen iddiaların geçerliliğini ve güvenilirliğini inceleyerek bunları onaylar ya da reddeder.

İşletmelerde denetim ihtiyacının ortaya çıkışı; İşletme ile ilgili kişi ve kuruluşlar, işletme yönetiminden bazı bilgileri talep etme hakları olsa da kendilerine sunulan bilgilerin gerçek olmasından ve güvenilirliğinden emin olamayacakları gibi, bilgileri kaynağından inceleme olanağına ve yeteneğine de sahip değillerdir. Ancak, işletme yönetimi tarafından hazırlanan bu bilgilerin kasıtlı olarak (hile yoluyla) ya da kasıtlı olmadan (hata) yapılan gerçek dışı işlemlerden dolayı güvenilir olmaması olasılığı ya da endişesi yüksektir. Güvenilir olmayan bilgilere dayanılarak sağlıklı karar verilemeyeceğinden, bu risklerin azaltılması gerekmektedir. Bu itibarla işletme ile ilgili bilgilerin yayınlamadan önce uzman ve güvenilir bir kişi tarafından incelenmesi ve onaylanması gereği ortaya çıkmıştır. Bu gerekçe “Denetim” mesleğini ortaya çıkarmıştır. Denetimin konusu ekonomik faaliyetle ve olaylara ilişkin bilgilerdir. Ekonomik faaliyetler ve olaylar ile bunlara ilişkin bilgiler arasındaki bağlantıyı, örgütün bilgi sistemi ve muhasebe süreci sağlar. Bu nedenle amaçlanan denetimlerin konusu; bilgi sistemini ve muhasebe kayıt ortamı ile mali tablolarda, iç raporlarda ve vergi beyannamelerinde yer alan bilgileri kapsar.

Bilgi sistemi denetimi; Günümüzde tüm kurumsal bilgiler artık teknolojik ortamda tutulmaya başlanmıştır. Bu durum bilgilerin güvenilirliği, saklanması, bilgiye ulaşım vb. gibi faktörlerin önemli olmasına yol açmış ve işletmeler için iş hayatını kolaylaştırmakla

beraber risklerin de oluşmasına sebep olmuştur. Bilgi sistemlerinin bağımsız denetimi ile faaliyetlerin gerçekleştirilmesinde kullanılan yazılım ve donanım gibi tüm bilgi sistemi unsurlarının, tüm bilgi sistemi süreçleri ile finansal veri üretiminde kullanılan bilgi sistemi süreçlerinin ve bunlarla ilgili olarak tesis edilen iç kontrollerin, nitelik, işleyiş, yeterlilik, bütünlük, güvenlik ve güvenilirliklerinin değerlendirilmesi ve rapora bağlanması sağlanır. BT denetimi, bilgi teknolojileri altyapı ve süreçlerinin kendilerinden beklenen faydaları sağlayıp sağlayamayacaklarına dair güvence almayı hedefler. Bu faydalar; iş ihtiyaçlarının karşılanması, kaynakların verimli kullanımı, bilgi varlıklarının gizlilik, bütünlük ve sürekliliğinin korunması ve bu faydaların türevleri olan güvenilirlik ve yasalara uyumdur. Bilgi teknolojileri kontrolleri temel olarak organizasyonel kontroller, süreçsel kontroller ve teknik kontrollerden oluşur. Bilgi teknolojileri altyapısının güvenlik tehditlerine karşı korunmasını destekleyen fiziksel kontrollerde bilgi teknolojileri kontrolleri arasında yer alır Risk değerlendirme metodu olarak pek çok metod kullanılabilir. Ancak her metodun içinde etki kriterleri ve zayıflık kriterleri bulunmalı ve riski ifade etmek için bu iki faktör ölçümlenmeye çalışılmalıdır. (Öztürk C. Sunum)

BT denetiminin uygulama alanları şunlardır;

- 1- Sistem denetimi; Sistem denetimi, denetlenen birimin faaliyetlerinin ve iç kontrol sisteminin, organizasyon yapısına katkı sağlayıcı bir yaklaşımla analiz edilmesi, eksikliklerinin tespit edilmesi, kalite ve uygunluğunun araştırılması, kaynakların ve uygulanan yöntemlerin yeterliliğinin ölçülmesi suretiyle değerlendirilmesidir.
- 2- Performans denetimi; Performans denetimi, yönetimin bütün kademelerinde gerçekleştirilen faaliyet ve işlemlerin planlanması, uygulanması ve kontrolü aşamalarındaki etkililiğin, ekonomikliğin ve verimliliğin değerlendirilmesidir.
- 3- Mali denetim BT denetimleri, mali denetimleri desteklemek amacı ile de gerçekleştirilebilir. Buradaki amaç ve uygulama alanı, sistem denetimleriyle büyük oranda benzerlik içermektedir. Literatürde mali denetimlerle birlikte yürütülen iç kontrol sistemi denetimlerine, genel olarak “bütünleşik denetim” adı verilmiştir. Bilgi teknolojilerine ilişkin kontroller, iç kontrol sisteminin önemli bir parçası olduğu için, söz konusu bütünleşik denetimlerde de BT kontrollerinin incelenmesi önemli bir yer tutar. Mali denetimlerde özellikle muhasebe süreci başta olmak üzere, mali denetim için kritiklik arz eden iş süreçlerine ait önemli BT uygulamaları ve BT bileşenleri denetlenmektedir. Mali denetimde kullanılan verilerin doğruluğu ve bütünlüğüne yönelik olarak gerçekleştirilen bu değerlendirmeler neticesinde, sistem denetimlerine benzer şekilde BT ortamından bir

güvence sağlamak mümkün olabilir. Bu da denetim riskinin yeniden değerlendirilmesine ve mali denetimin niteliğini, zamanlamasını ve kapsamını etkiler.(Kamu Bilgi Teknolojileri Denetimi Rehberi, 8)

4- Uygunluk denetimi Uygunluk denetimi, kamu idarelerinin faaliyet ve işlemlerinin ilgili kanun, tüzük, yönetmelik ve diğer mevzuata uygunluğunun incelenmesidir.

5- Güvenlik denetimi Bilgi teknolojileri denetimi yukarıda listelenmiş denetim uygulamalarına ek olarak, müstakil bir şekilde kurumun bilgi güvenliği kontrollerini değerlendirmek amacı ile de gerçekleştirilebilir. Bu çerçevede güvenlik denetimi, BT denetimlerinin belirli bir amaca özgü türlerinden biri olarak ele alınabilir.

Güvenlik denetimleri, sistem, performans, uygunluk ya da mali denetimlere girdi sağlayabileceği gibi tek başına da kurumun bilgi teknolojileri altyapısı ve kontrol ortamının değerlendirilmesinde kullanılabilir. (Kamu Bilgi Teknolojileri Denetim Rehberi, 12-14)

Muhasebe ve Mali Tabloların Denetimi: Muhasebe ekonomik birime ilişkin bilgilerin üretildiği bir sistemdir. Bu sistemin girdileri verilerdir. Veriler bu sistemde kaydedilir, tasnif edilir ve sistemin çıktısı durumundaki finansal raporlar ilgililere sunulur.

Bu işlemler şu sıralama altında yapılır.

- Olayların ve işlemlerin analizi
- Kıymet hareketlerine ilişkin bilgilerin kayıtlara aktarılması ve işlenmesi
- Finansal tabloların hazırlanması
- Finansal tabloların denetçilere ve ortaklara sunulması

Denetim muhasebe sürecinin gözden geçirilerek finansal tabloların gerçeği yansıtır yansıtmadığını belirleme sürecidir.

Bu süreç aşağıdaki sıralama altında gerçekleştirilir.

Yönetimce hazırlanan finansal tabloların alınması,
Finansal tablolardaki bilgiler hakkında kanıt toplanması,
Kanıtların değerlendirilmesi,
Denetim raporunun hazırlanması,
Denetim raporunun müşteriye sunulması,

Denetim önceden saptanmış ölçütleri kullanır, Denetçi, işletmenin iddiası niteliğindeki finansal tabloları, önceden saptanmış ölçütlerle karşılaştırarak, bu ölçüye göre doğruluk ve güvenilirliğine karar verir.

Bu ölçütler;

Yasal mevzuat,

Yetki kademeleri tarafından konulmuş kurallar,
Yönetim tarafından belirlenmiş başarı ölçüleri,
Bütçe, program, hedef,
Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri Ve Temel Kavramlar ve
Muhasebe Standartlarıdır.
Denetim bir ekonomik birim ve bir dönemle sınırlıdır.
Çalışma bir ekonomik birimin tümü için veya bir bölümü için gerçekleştirilebilir.
Çalışma yıllık veya daha kısa döneme ilişkin işlemleri kapsayacak genişlikte olabilir.

4.2.2 İşletmelerde İç Denetim Faaliyetleri

İç Denetimin Tanımı: Bir kurumu faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacıyla gerçekleştirilen, bağımsız ve tarafsız bir güvence ve danışmanlık sağlama faaliyetidir.

İç denetim kurumsal yönetişimin bağımsız denetimle beraber en önemli unsurlarından biridir.

Kurumsal Yönetişim Kavramı ve İlkeleri: Kurumsal yönetim, şirketlerin stratejik olarak yönlendirmesi ve kontrol edilmesine ilişkin politika, süreç ve uygulamaları kapsayan bir sistemdir, üç önemli taraf arasındaki güç dengelerini kapsar.

Bunlar;

- Şirketin yönlendirilmesinden ve denetlenmesinden sorumlu olan Yönetim Kurulu,
- Şirkete fon sağlayarak yatırım yapan ve buna bağlı olarak Yönetim Kurulu'nu seçen veya azletme hakkına sahip olan hissedar,
- Yönetim Kurulu tarafından şirketin işlerini yürütmek amacıyla istihdam edilen yönetim.

Kurumsal Yönetim İlkeleri;

Kurumsal Yönetim dört temel prensip üzerine kuruludur.

Bunlar;

- Adillik,
- Sorumluluk,
- Hesap verebilirlik,
- Şeffaflık

İç Denetimin Amacı, Kapsamı, Yetki ve Sorumlulukları; İç denetim faaliyetinin amacı, işletmenin hedeflerine ulaşması, kurumsal yönetim kalitesinin sağlanması ve işletmenin karşılaştığı risklerin yönetilmesine yardımcı olan iç kontrol sistemine ilişkin bağımsız ve tarafsız güvence sağlamaktır.

İç denetim fonksiyonunun kapsamını, kuruluşun iç kontrol sistemlerinin verimliliği ve etkinliği ile performans kalitesinin incelenmesi ve değerlendirilmesi faaliyetleri oluşturur.

Aynı zamanda, işletme kültürü, sistemleri ve süreçleri ile ilgili bilgi ve deneyim sahibi profesyonellerce yürütülen iç denetim faaliyeti, yönetime, risk yönetimi, kontrol ve kurumsal yönetim süreçlerinin gelişiminde görüş ve önerileri ile yardımcı olur.

İç denetim faaliyetinin amaç, yetki ve sorumlulukları; uluslararası iç denetim standartları ile uyumlu olan, işletmenin denetim komitesi ve yönetim kurulunca onaylanmış bir yönetmelikte yazılı olarak tanımlanmalıdır.

İç Denetim faaliyetinin amaç, yetki ve sorumluluklarının yazılı olarak belirlendiği İç Denetim yönetmeliğinde;

1. İç Denetim faaliyetinin işletme içindeki konumunu,
2. Faaliyet ve görev alanları ile ilgili kapsamını,
3. Kurumsal düzeyde her türlü bilgi, belge, kayıt, varlık ve alanlara erişim yetkisini, tanımlayan hususlar yer almalıdır.

İç Denetim yönetmeliği sürekli gözden geçirilmeli ve güncellenmelidir.

İç Denetimin İşletmeye Sağladığı Hizmetler;

- Güvence Hizmetleri; Yatırımcılar ve karar alıcılar için finansal nitelikteki bilgiler ve işletme başarısının ölçülmesi ile ilgili olarak verilen bir hizmettir.
- Danışmanlık Hizmetleri; Hizmet verdiği kurum hakkında önemli bilgi birikimine sahip olan iç denetim birimi, danışmanlık faaliyetleriyle kuruma ilave katma değer sağlayabilir. Bunun yanında yoğun rekabet koşullarında maliyetlerin aşağıya çekilmeye çalışıldığı günümüzde iç denetim birimleri de işletmeler için tasarruf sağlayabilecek alanların ortaya çıkarılmasına yardımcı olur.
- Bağımsızlık ve Objektiflik Katkısı; Bağımsızlık, objektifliği veya objektiflik görüntüsünü bozabilecek şartların dışında olmaktır. Objektiflik ise iç denetçilerin görevlerini, iş sonucunda çıkan ürüne gerçekten ve dürüst bir şekilde inanacakları ve bu ürünün kalitesinden önemli bir taviz vermeyecekleri şekilde yapmalarını sağlayan, tarafsız bir zihinsel tutumdur. Önyargısız olarak, duyguların işine karıştırılmadan görevin ifa edilmesidir.

- Değer Katmak; Değer, güvence ve danışmanlık hizmetleri yoluyla, kurumun amaçlarını gerçekleştirme fırsatlarını geliştirerek, faaliyetleri geliştirme imkânlarını belirleyerek ve/veya riske maruz kalmasını azaltarak sağlanan bir hizmettir.

İç Denetimin, İşletmedeki Rolü, Etki Alanları ve Organizasyondaki Yeri,

İşletmelerde İç Denetimin Rolü:

Bağımsız ve tarafsız bir değerlendirme fonksiyonudur.

İç kontrol sisteminin varlığı, verimliliği ve etkinliğini değerlendirir.

Doğru ve güvenilir iç kontrol sisteminin nasıl olması gerektiğini önerir.

Süreçlerin iyileştirilmesi, insan kaynağının gelişimi, iç iletişim konularında rol alır.

Risk yönetimi ve kurumsal yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirir ve geliştirilmesine katkı sağlar.

Hata, hile ve suiistimallerin önlenmesine yardımcı olur.

Organizasyonun hedefleri paralelinde gelişmesine katkıda bulunur, katma değer yaratır.

İç Kontrol Sisteminin Etki Alanları

- Organizasyon yapısı ve yetkilendirme sistemi,
- Politikalar ve yazılı prosedürler,
- İnsan Kaynakları yönetimi sistemi,
- Muhasebe sistemi/Mali kontrol,
- Bütçe sistemi,
- Yönetim raporlama sistemi,

İç denetim tiplerine göre adlandırılması;

Gerçekleştirilen denetim faaliyetleri yapılan çalışmanın kapsamına paralel olarak isimlendirilir.

Mali raporlama sisteminin güvenilirliği açısından;

Finansal Denetim

Yasa ve düzenlemelere uygunluk açısından;

Uygunluk Denetimi

Operasyonların ekonomikliği, etkinliği ve verimliliği açısından;

Operasyonel Denetim

Bilgi sistemlerinin güvenilirliği açısından;

Bilgi Sistemleri

Denetimi

Organizasyondaki Yeri: Yönetimi seçen, onları yönlendiren ve hissedarın menfaatlerini temsil eden Yönetim Kurulu, hukuken şirketin işlerinden nihai olarak sorumludur. Bu

nedenle Yönetim Kurulu, şirketin kurumsal yönetim uygulamalarının odağında bulunmaktadır.

Bağımsız denetçi ve iç denetçi de yönetişimin önemli birer unsurudur.

Büyük işletmelerde, iç denetim fonksiyonu geniş biçimde örgütlenmiş bir müdürlük olarak yer alabilir. Bu işletmelerde, iç denetim bölümü önemli görevler üstlenmektedir.

Bu bölüm yönetim kuruluna bağlı olarak faaliyet gösterirken, iç denetimden gelecek raporlar, üst yönetimin özellikle iç kontrole ilişkin kararlarını etkileyecektir.

Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler, dışarıdan dönemsel iç denetim hizmeti alınması ve eş kaynak kullanımı yolu gibi yöntemlerle bu ihtiyacı karşılayabilir.

Denetim Komitesi: Denetim komitesi, fiili olarak denetim yapan bir organ değildir. Denetim faaliyetleri ile ilgili doğrudan sorumlulukları bulunmamaktadır. Denetim komitesi, iç ve dış denetim sürecinin uygulama etkinliğini, katma değerini, muhasebe, mali raporlama ve iç kontrol ile ilgili iç sistemlerin işleyişi ve yeterliliğini yönetim kurulu adına gözetmekle sorumludur.

Denetim komitesi yönetim kurulu tarafından oluşturulur. Denetim komitesi üyelerinin icrai görevi bulunmamalıdır. Görev, yetki ve sorumluluklarını açık şekilde tanımlayacak bir yönetmeliğinin bulunması gerekir.

Denetim Komitesinin İnceleyip Değerlendireceği Konular

- Risk yönetimi
- Yıllık raporlar
- Yıllık iç denetim planı
- İç kontrol ve düzenleyici otorite kurallarına uyumluluklar
- İç denetim sorumlulukları
- İç denetim elemanlarının ve kaynaklarının yeterlilikleri
- İç denetimin etkinliği
- Finansal raporlama ve kontroller
- Bağımsız denetçinin sorumlulukları
- Bağımsız denetçinin tavsiyeleri

İç Denetim ve Denetim Komitesi Arasındaki İlişki :Denetim Komitesi, Türkiye için yeni olmakla birlikte, dünyada, birçok ülkede organizasyon şemasında uzun zamandır yer almaktadır.

Türkiye'de hisse senetleri borsada işlem gören ortaklıklar, "denetimden sorumlu komiteler" (DK) kurmak zorundadır. Denetim Komitesi, yönetim kurulu tarafından kendi

üyeleri arasından seçilen en az iki üyeden oluşacak olup, başlıca görevi; ortaklığın muhasebe sistemi, finansal bilgilerin kamuya açıklanması, bağımsız denetim ve ortaklığın finans sisteminin işleyişinin ve etkinliğinin gözetimidir.

Denetim Komitesi ve iç denetçinin amaçları ortak olup, yönetimdeki yanlışlıkları ve yolsuzlukları önlemeye çalışmaktır. Buna karşın, ilişkinin diğer boyutunda ise, Denetim Komitesi'nin, iç denetimi gözlemleme sorumluluğu bulunmaktadır. Denetim Komitesi, iç denetim fonksiyonunun en önemli müşterilerinden biridir.

Bağımsızlığının Sağlanması Açısından İç Denetim Kime Bağlı Olmalıdır?:

İç denetim yöneticisinin, kurum içinde, iç denetim faaliyetinin sorumluluklarını yerine getirmesine imkan sağlayan bir yönetim kademesine bağlı olması gerekir. Bu nedenle iç denetim yöneticisi, işlevsel olarak Denetim Komitesi ve Yönetim Kuruluna, idari olarak ise işletmenin icra başkanına bağlı ve sorumlu olmalıdır.

İç denetim faaliyetinin, işlevsel ve idari olarak farklı hiyerarşik ilişkiler çerçevesinde yapılması, uluslararası iç denetim standartlarının bir gereğidir. İşlevsel hiyerarşi, iç denetimin bağımsızlığı ve yetkisinin nihai kaynağıdır.

İşletmelerde İç Denetim Gerekliliği :İç denetim sisteminin kurulma gerekliliği yönetim ve denetim komitesinin ihtiyacından kaynaklanabileceği gibi, işlemlerin yoğunluğu, faaliyetlerin karmaşıklığı, işletmenin büyüklüğü, finansal faaliyetlerin yanı sıra, nakit, likit işlemlerinin sıklığı, yasa ve düzenleyici işlemlerin gerekliliği, ilgili otoritelerin talebi, organizasyonlarla ilintili diğer kurumların yazılı belgelendirme gerekliliği, işletmenin diğer kişi ve kurumlar nazarında itibari durumu, güven hissiyatını sağlama arzusu gibi nedenlerden dolayı ortaya çıkmıştır.

İşletme nezdinde sürdürülen iç denetim faaliyetlerine duyulan gereksinim şu nedenlere bağlanmaktadır;

1 Sorumluluk ve Hesap Verebilme: Her işletmede, yöneticiler sahip oldukları yetki ve sorumluluklarının bir kısmını kendilerine bağlı olarak çalışan kişilere devrederler. Tüm yöneticilerin çalışanların görevlerini etkin ve verimli bir biçimde yerine getirip getirmediğini ve işletmenin hedeflerinin de bir parçasını oluşturan bireysel hedeflere ulaşp ulaşmadıklarını bilmesi gereklidir.

2 Temsilci Teori: Günümüzde ticaretin büyük ölçülere ulaşması beraberinde şirketlerin de ölçülerinin ve ölçeklerinin büyümesine yol açmıştır. Aynı zamanda yönetici olan işletme sahibinin yerini büyük ölçüde profesyonel yöneticiler almışlardır. Yöneticiler, görevleri karşılığında uzun vadede daha fazla ücret alma temel güdüsüyle hareket eden ve bu yüzden

çoğu zaman işletme sahipleri ile çatışabilecek kişisel amaç ve hedefleri bulunan kişilerdir. Bu nedenlerle, işletme sahipleri yöneticilere emanet ettikleri kaynakların etkin ve verimli olarak kullanımı hususunda endişe duyarlar. İşletme sahiplerinin yöneticilerin görevlerinin yerine getirip getirmediikleri hususlarında yeterli değerlendirmeleri yapacak zamanları ya da teknik ve metodolojik yetenekleri yoktur.

3 Yönetime Danışmanlık ve Yardım: Modern bir iç denetçi yönetime yardımcı olacak nitelikte eğitim ve deneyime sahiptir ve işletmedeki hata ve hileleri açığa çıkarmak yanında, ileride benzer sorunlarla karşılaşılması için yöneticilere danışmanlık ve eğitim hizmeti de verebilir.

4 Tasarruf İhtiyacı: Profesyonel olarak yürütülen denetimler ve tespit edilen eksikliklerin düzeltilmesi sonucunda işletmeler maddi açıdan da büyük tasarruflar sağlamakta ve kazançlar elde etmektedir. Maddi kayıpların ortaya çıkarılması ve düzeltilmesi bazen iç denetim biriminin yıllık maliyetini karşılayacak nitelikte dahi olabilmektedir.

5 Hileli İşlemlere Karşı Korunma İhtiyacı: Günümüzde, özellikle halka açık şirketlerde küçük pay sahiplerinin kar payı alma gibi ortaklık haklarını tehdit eden en büyük tehlike, işletmelerde meydana gelen hileli işlem ve eylemlerdir. Bu hileli işlemlerin en tipik örneği, halka açık şirketlerde büyük pay sahibi aile ya da kişilerin, sahip oldukları diğer şirketlere, küçük pay sahiplerinin ve işletmenin zararına olarak, işletme karının örtülü olarak aktarılmasına yönelik yaptıkları işlemlerdir.

Hile ve Yolsuzlukla Mücadelede İç Denetimin Rolü: Yönetimden bağımsız olan 'iç denetçiler', kurumların hile ve yolsuzluğa açık alanlarını tespit ederek, bu alanlardaki riski azaltmaya yönelik iç kontrol sistemlerinin etkinliğini değerlendirerek, etik değerlerin savunuculuğunu yaparak ve gerekirse suiistimal soruşturmalarına fiilen katılarak, yönetimin organizasyon kültürünü oluşturma çalışmalarını desteklerler Bu sebeple, iç denetçiler, üst yönetimden, yönetim kurulundan ve denetim komitesinden gelen taleplere (danışmanlık, güvence, gözetim ve araştırma, soruşturma) veya kendi denetimlerinden elde ettiği bulgulara dayanarak , kurumların hile ve yolsuzlukla mücadele sürecinde önemli bir rol üstlenirler.

İç Denetçinin Görev Tarifi, Özellikleri;

İç denetçi yönetime bağlı olarak çalışır. Görev tarifi olarak, yönetimin koyduğu kurallara uygunluğu denetler. Yani iç denetçi iç kontrol sisteminin etkinliğini inceler, etkinlik ve verimlilik araştırması yapar.

İç denetçinin taşıması gereken özellikler:

1-) İç denetçi bağımsız olmalıdır.

2-) İç denetçi korkmadan görüşlerini açıklamalıdır.

3-) İç denetçi yönetimin koyduğu kuralları değiştiremez.

İç denetim uygunluk denetiminden daha geniş kapsamlıdır. İç denetim sadece mali olaylarla değil, parasal olmayan olaylarla da ilgilidir. İç denetimin amacı; işletme varlıklarının her türlü zarara karşı korunup korunmadığını, faaliyetlerin saptanmış politikalarla uyum içinde yürütülüp yürütülmediğini ve iç kontrol sistemlerinin etkinliğini ve verimliliğini araştırmaktır. Dolayısıyla iç denetim bir yönetim kontrol aracıdır etkinlik ve verimlilik araştırması yapar.

İç denetçilerin şu ilkeleri uygulaması ve desteklemeleri gerekir.

Dürüstlük

Objektiflik

Gizlilik

Yetkinlik (Ehil Olma)

Bunun yanında iç denetçi de mesleki şüphecilik, bağımsızlık, doğrudan ısrarcı olma, iletişim becerileri, mesleki sertifikasyon ve meslek odalarına üyelik, en iyi uygulamaları takip ve takipçilik gibi özellik ve hasletlerin bulunması gereklidir.

İç Denetçinin Olması Gereken Özellikleri: İç denetimin değişen ve gelişen fonksiyonları çerçevesinde iç denetçilerin sahip olması gereken yetkinlikler ve bilgiler de zaman içinde değişim gösteriyor. İç denetçiler için geçmişte olmayan yeni yetkinlikler gündeme geliyor, iç denetçilerin bu yetkinliklere sahip olması ve kendilerini sürekli geliştirmesi gerekiyor. İç denetim faaliyetini yürüten iç denetçilerin sahip olması gereken temel yetkinlik ve bilgiler iç denetim faaliyetinin etkili bir şekilde yerine getirilebilmesi için hayati önem taşıyor.

İç Denetçilerin Sahip Olması Gereken Temel Yetkinlikler: Günümüz iç denetçisinde olması gereken temel yetkinlikleri Ortak Bilgi Havuzu (CBOK) araştırmasında da ele alındığı gibi aşağıdaki şekilde üç bölümde incelemek daha doğru olacaktır. (Bailey, 2010)

1) Genel yetkinlikler

- **İletişim becerileri** İletişim becerisine sahip olmayan bir iç denetçinin ne kadar önemli teknik çalışmalar yaparsa yapsın, şirket için ne kadar önemli bulgular raporlarsa raporlasın beklenen katma değeri yaratması mümkün değildir.
- **Problem tanımlama ve çözme becerileri** İç denetçiler olaylara farklı pencerelerden bakabilmelidir. Bunun yanı sıra tespit edilen problemlerin çözümü için öneriler geliştirmelidir

- **Mevzuat ve standartlardaki değişiklikleri ve gündemi takip etmek** İç denetçinin mevzuat ve iç denetim standartları konusundaki gündemi takip edebilmeli ve bunlarda yapılan değişiklere hızla adapte olarak, çalışmalarına yansıtabilmelidir.
- **İç denetimin önemini ve değerini artırabilme yeteneği** İç denetimin sağladığı katma değeri kurumun üst yöneticilerine ve tüm personeline doğru bir şekilde anlatmak gerekir.
- **Organizasyonel beceriler** İç denetim açısından organizasyon yapısının doğru bir şekilde oluşturulması, faaliyetlerden istenilen sonuçların elde edilmesi için önemlidir.
- **Diğer genel yetkinlikler** İç denetçinin muhasebe ve bilgi teknolojileri konularının çerçeveleri, araç ve teknikleri konularına hakim olması gereklidir.

2) Davranışsal beceriler

- **Gizlilik** Etik Kuralların 3.maddesi; iç denetçilerin, elde ettikleri bilginin sahipliğine ve değerine saygı göstermesini, hukuki ve mesleki bir mecburiyet olmadığı sürece de gerekli yetkiyi almaksızın bilgiyi açıklamaması gerektiğini belirtmektedir. (Umuç, 2010, s.5)
- **Nesnellik (Objektiflik)** Etik Kuralların 2.maddesi; iç denetçilerin, inceledikleri süreç veya faaliyet ile ilgili bilgiyi toplarken, değerlendirirken ve raporlarken en üst seviyede mesleki objektiflik sergilemesi gerektiği, ilgili tüm şartların değerlendirmesini dengeli bir şekilde yapmaları ve bir yargıya varırken kendilerinin veya başkalarının menfaatlerinden çok etkilenmemesi gerektiğini belirtmektedir. (Umuç, 2010, s.5)
- **İletişim** İletişimi, iç denetçilerin davranışsal yetkinlikleri açısından da önemli bir yetkinlik olarak değerlendirmek yanlış olmayacaktır.
- **Muhakeme** İç denetçilerin eleştirel bir bakış açısına sahip olması, karşılaştığı olaylara farklı açılardan bakabilmeyi bilmesi, analiz yeteneğinin güçlü olması önemlidir.
- **Tüm seviyelerle iyi çalışma** İç denetçinin işletmedekilerle karşılıklı iletişime ve ilişkiye açık olması, olumlu ve tutarlı yaklaşımlar sergilemesi önemlidir.
- **Yönetişim ve etik hassasiyet** İç denetçilerin etik kurallara uyarak görev yapması gerekir.
- **Takım oyuncusu olma – iş birliği içinde çalışma** İç denetçi açısından ekip halinde çalışmanın olduğu ortamlarda başarı elde etmenin yolu takım olmaktan ve ekip içindeki tüm çalışanların işbirliği içinde çalışmalarından geçmektedir. Her iç denetçi, bulunduğu ekip içindeki rolünü anlamalı, benimsemeli ve bireysel başarı yerine ekip başarısını ön plana alarak çalışmalarını yürütmelidir.

- **Diğer Davranışsal Beceriler** İç denetim yöneticileri ve başkanı için liderlik, ekip oluşturma, işi kolaylaştırma, personel yönetimi, çalışma yönetimi ve ikna yetenekleri gibi beceriler önemli iken, iç denetim çalışanları için ilişki kurma becerisi ile bağımsız çalışabilme becerisi gibi hususlar ön plana çıkabiliyor.

3) Teknik beceriler

- **İş anlayabilme** İç denetçilerde bulunması gereken en önemli teknik yetkinliklerden birisi de işi anlayabilme yeteneğidir. Bunu hem kendi işi hem de çalıştığı kurumun faaliyetleri açısından ifade etmek mümkündür.

- **Risk analizi ve kontrol değerlendirme teknikleri** İç denetçinin denetim kaynaklarının riskli alanlarına daha fazla dikkat ederek, yüksek riskli alanlarda çalışmalar yürütülmesi, hem denetim çalışmalarının etkinliğini artırmakta, hem de maliyetini azaltmaktadır.

Bu nedenle denetim çalışmalarının risk odaklı bir şekilde planlanması ve yürütülmesi gerekmektedir.

- **Kontrol tiplerini tanımlayabilme** İç denetçilerin kurumun süreçlerinde bulunan kontrollerin tiplerini tanımlayabilmesi gerekmektedir.

Oluşturulan kontrollerin hangi tür kontrollerden olduğu, anahtar kontrol olup olmadığı konusunda yapılacak doğru değerlendirmeler, doğru sonuçlara ulaşılması açısından büyük önem taşımaktadır.

- **Yönetişim, risk ve kontrol araçları ve teknikleri** İç denetçilerin kurumun kurumsal yönetim, risk yönetimi ve kontrol sistemini değerlendirebilmesi için bu konudaki araçlar ve teknikler konusunda da bilgi sahibi olması gerekmektedir.

- **İş süreçleri analizi** Süreç denetimleri, denetlenen sürecin başından sonuna kadar dikkatli bir şekilde analiz edilmesini gerektirmektedir. İş sürecini analiz edemeyen bir iç denetçinin bu süreçteki eksiklik ve aksaklıkları tespit etmesini beklemek mümkün değildir.

- **Veri toplama ve analiz araçları ve teknikleri kullanımı** İç denetçilerin doğru verilerle çalışmaları çok önemlidir. Bunun için de denetlenecek konudaki verilerin toplanma yöntemi, bunların muhasebe kayıtları, toplantı notları, tutanaklar, plan ve bütçeler, raporlar, yazışmalar gibi verilerin hangi kaynaklardan, hangi yöntemlerle elde edileceği, nasıl analiz ve test edileceği konusunda iç denetçilerin yeterli yetkinliğe sahip olması gerekmektedir.

- **Problem çözme ve müzakere araçları ve teknikleri** İç denetçilerin karşı karşıya bulunduğu sorunlar giderek artmakta ve karmaşık hale gelmektedir. Bu sorunlar yapılan işin kendisiyle ilgili olabileceği gibi çalışanlarla da ilgili olabilir. İstenen bir bilgi, rapora yazılan bir tespit veya iletişim aksaklıkları gibi hususları bu kapsamda belirtmek mümkündür. İç

denetçilerin problemleri çözüme ulaştırma konusunda yeterli teknik donanıma sahip olması çok önemlidir.

- **Proje yönetimi** Yürütülen projelerin kurum için verimli olup olmadığı, yasal gereklilikleri karşılayıp karşılamadığı, iç kontrol sistemi açısından uygun olup olmadığı gibi çok çeşitli açılardan iç denetçiler tarafından değerlendirilmesi gerekir.
- **Araştırma becerileri** Hangi konuda, ne tür bir araştırma ihtiyacının bulunduğu, araştırmanın nerede ve nasıl yapılacağı, elde edilen bilgilerden nasıl sonuçlara ulaşılabileceği gibi konularda iç denetçilerin yeterli teknik donanıma sahip olması gerekmektedir.
- **Adli beceriler / dolandırıcılık farkındalığı** Suiistimal ve dolandırıcılık tespitlerinde iç denetçilerin rol ve sorumlulukları önemlidir ve önemli olmaya devam edecektir.

(Yurtsever, 2009, 181-182)

Bilgi teknolojileri ve bilgisayar destekli denetim teknikleri kullanımı Bilgi teknolojilerinden yararlanmadan bir denetim çalışmasını yerine getirmek neredeyse imkansız hale gelmiştir. Bilgisayar Destekli Denetim yöntemi ile denetçiler veri yığınlarıyla uğraşmaktan kurtulmakta aksine özümsemiş, süzülerek ve belli kontrollerden geçirilerek elde edilen sonuçlar üzerinden denetimlerini tamamlama imkanı bulmaktadırlar. (Çatıkkaş, Yurtsever, 2009,180) Denetçiler bu kapsamda basit yazılımlardan, özel denetim yazılımlarına kadar çok çeşitli bilgisayar programlarından faydalananarak denetimler gerçekleştirebilmektedir.

Diğer Teknik Beceriler Kurumun finansal tablolarının doğru bir şekilde analiz edilip denetlenebilmesi için iç denetçilerin finansal analiz araç ve teknikleri konusunda yeterli teknik bilgiye sahip olması gerekmektedir. Gürdoğan Y. (Web_26, 20.08.2017)

İç Denetçilerin Sorumlulukları Nelerdir:Günümüzde yolsuzlukların ortaya çıkarılmasında hem şirket yönetimlerinin ve iç denetçilerin hem de dış denetçilerin sorumlulukları eskiye göre artmıştır. Bu konuda sorumluluk, öncelikle işletme yönetimi ve iç denetçilerindir.

Özellikle yönetimin karıştığı yolsuzlukları ortaya çıkarmak bakımından iç denetçilerin ve bunların bağlı olduğu iç denetim komitesinin önemi büyüktür. Yolsuzluklar, genel olarak, iç kontrol sisteminin yetersizliğinden veya etkin olarak çalıştırılmamasından kaynaklanır.

İyi işleyen iç kontrol sistemleri bu tür yolsuzlukların önemli ölçüde önüne geçebilecektir. Öte yandan, yönetimin neden olduğu finansal raporlama yolsuzlukları ise, iç kontrol sisteminin yetersizliğinden çok, iç denetim komitesinin etkin çalışıp çalışmaması ile ilgilidir

Şirket yönetiminden bağımsız, yeterli teknik bilgiye sahip iç denetçiler ve bunların bağlı olduğu iç denetim komitesi, finansal raporlama riskini önemli ölçüde azaltacaktır.

4.2.3 İşletmelerde Bağımsız Denetim Uygulamaları

Genel kabul görmüş denetim standartlarına uygun olarak yapılan mali tabloların denetimine, birçok sınırlayıcı etkenin önemli etkisi olmaktadır.

- Bu sınırlayıcı etkenlerden biricisi, denetçinin oldukça kısıtlı ekonomik koşullar altında çalışmasıdır. Denetim, uygun bir zaman boyutu içinde uygun bir maliyetle yapıldığı takdirde yararlı olur. Maliyet sınırlaması, muhasebe kayıtlarının ve destekleyici kanıtların test edilmesinde ortaya çıkar.
- Denetçinin mali tablolara ilişkin raporu, yaklaşık bilanço tarihinden üç ay sonra yayınlanır. Zaman sınırlaması, bilanço tarihinden sonra meydana gelen ve mali tabloları etkileyebilen olaylara ilişkin elde edilecek kanıt sayısını etkileyebilir. Bundan başka, bilanço tarihinde mevcut belirsizliklerin çözümünü beklemek için oldukça kısa bir süre vardır.
- Diğer önemli sınırlama, mali tabloların düzenlendiği muhasebe sistemindedir. Genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri çerçevesinde farklı ilke ve yöntemlerin uygulanması mümkündür. Tahminlere göre kayıt yapma işlemi muhasebe sürecinin ayrılmaz bir parçasıdır. Belirsizliklere ilişkin kayıtlar yapılsa da hiç kimse belirsizliklerin sonucunu önceden göremez. Bu sınırlamalara rağmen, bağımsız denetim mali tabloların güvenilirliğini artırır.

Denetim Riski:

Önemli hata ve düzensizliklerden etkilenmiş olan bir mali tablo hakkında istenmeden olumlu görüş verme olasılığıdır.

Denetim riski 3 tür risk sonucu ortaya çıkarır;

Yapısal risk

Kontrol riski

Bulgu riski

Asıl ve kontrol riski müşteri işletme kaynaklıyken bulgu riski denetçiye aittir.

Yapısal (Asıl – Doğal) Risk: İç kontrol sisteminin işlevsel olmadığı veya çalışmadığı varsayımıyla bir savın yanıltıcı beyanlara duyarlılığıdır. İyi bir muhasebe ve iç kontrol sisteminin olmadığından doğabilecek hataların toplamıdır.

Kontrol Riski: Yapısal risklerden iyi bir iç kontrol sayesinde önlenenler çıktıktan sonra kalan risklerdir.

Toplam Hata Riski = Yapısal Risk * Kontrol Riski

Bulgu Riski: Kontrol sisteminden önlenemeyen, bulunamayan hatalardan kalan ve yapılan maddi doğrulama yordamların da mevcut bir hatayı denetçinin ortaya çıkaramamasıdır.

DENETİM RİSKİ: YAPISAL X KONTROL X BULGU RİSKİ

Kabul edilebilir denetim risk düzeyi %3 – %5 tir. Denetçinin denetim riski %4 çıktığında denetim planını kabul edilecektir.

Denetim de özel risk alanları;

Yöneticilerin yaptıkları yolsuzluklar, Mevzuata aykırı eylemler, Müşteri işletmenin ilişkili olduğu kişi ve kuruluşlar, Müşterinin faaliyetine son verilmesi olasılığı.

(Web_25, 20.08.2017)

4.2.4 Toplumsal Etik Açısından Denetime Olan İhtiyaç

Toplumlar, toplumsal hayatı oluştururken bir düzen içinde olunmasını kurgularlar. Topluma yeni katılan bireyler bu düzen içinde hayatlarını yaşayıp, işlerini yaparlar.

Bunun yanında devlet ile kurum ve işletmeler’ de, çalışmalarını ve faaliyetlerini oluşmuş düzen içinde götürmeye çalışırlar. Toplum tarafından oluşturulmuş bu norm ve değerler, zaman içinde değişen üretim ve paylaşım dengelerine göre değişir ve yerini yenilerine bırakır. Devam eden hayat içinde zaman zaman gerek bireysel olarak gerekse de kurumlar ve işletmelerin, hatta devleti yönetenlerden bazılarının konulmuş kural, düzen ve yasalara uymadıkları kendi menfaatleri doğrultusunda hareket ettikleri, bu durumla ilgili bilgi ve belgeleri gizlemeye çalıştıkları görülür. Bu durumun tespiti, önlenmesi, toplumsal düzen ve yasalara uymayanların cezalandırılması her alanda yapılacak denetimlerle ortaya çıkar.

Toplumun düzgün işleyebilmesi için toplumca uyulması zorunlu sayılan kuralların belirlenmiş olması kaçınılmazdır. Bu kurallar hukukun belli başlı kaynağını oluştururlar. Hukuk düzeninde bu yaptırımlar uygulandıkça hukuk kuralı olur, yasaya dönüşürler.

Ancak ahlâk kurallarının, ahlâki davranışa ait tüm değer yargılarının yasaya dönüştürülmesi olanaksızdır. Başkalarını aldatma, hilekarlık, çalma, dolandırma gibi kuralların yasaya bağlanması söz konusu olabilirken; fazilet, iffet, doğruluk, vefakârlık gibi değer yargılarının yasaya bağlanması çok zordur.

Bu ise, bu ahlaki kuralların toplum açısından daha önemsiz oldukları anlamına gelmez. Buradan çıkartacağımız önemli sonuç, davranışları belirleyen ahlâk kaidelerinin tümünün hukuki açıdan yasaya bağlanamayacağıdır.

Ahlâk genel olarak bir toplum içinde kişilerin benimsedikleri, uymak zorunda bulundukları davranış biçimleri ve kuralları olarak tanımlanmaktadır. Felsefi anlamda ise “belli bir toplumun, belli bir döneminde bireysel ve toplumsal davranış kurallarını tespit eden ve inceleyen bilim” olarak açıklanmaktadır. Uygulamada değişik gruplar kendi işlerini belirlemede gerekli gördükleri geçerli usul, nizam ve kuralları belirleme eğiliminde olmuşlardır. Bu nedenle de her grubun, her mesleğin kendine özgü ahlâk kuralları oluşmuştur. Bu kurallar temelde farklı değer yargılarına dayanmaktadır. Bu nedenle de söz konusu olabilecek değer yargıları insandan insana da farklılık gösterebilmektedir. İki ayrı insan belirli bir ahlâk kuralı üzerinde anlaşsa ve aynı fikirde olsa bile, bu kuralın önem derecesi hakkında ihtilafa düşebilir. bilmektedir.

Ahlâk dışı davranış bireylerin, toplumun iyi, güzel ve doğru saydığı ahlâk kurallarını terk etmesi; bu ilkelere aykırı davranmasıdır. Bireyleri ahlâk dışı davranmaya yönlendiren iki temel neden vardır. Bazı bireylerin ahlâk ölçütleri toplumca öngörülen ölçütlerden farklıdır. Esrar satıcıları, hırsızlar bu bireylere örnek alınabilir. Bazı kişileri’ de ahlâk dışı davranmaya iten ikinci bir neden de, bu kimselerin bencil davranmayı yeğlemeleridir. Bencillik kişiyi ahlâk dışı davranmaya yöneltebilir.

Ahlâk dışı davranışların yorumlanmasında daha zor ve karmaşık bir durum ahlâki ikilemlerle karşılaşılmasıdır. İş hayatında denetçilerin, muhasebecilerin ve iş adamlarının bu tür ikilemlerle karşılaşması kaçınılmazdır. Örneğin; bir denetçi denetimini tamamladığı bir işletmede olumlu bir denetim görüşü vermediği zaman, gelecek dönemde sözleşmesinin yenilenmeyeceğini biliyorsa ve ancak o finansal raporlar hakkında teknik açıdan olumlu bir görüş bildirilmesi söz konusu değilse, bu denetçi nasıl davranmalıdır? Bu ikilemlere örnekleri çoğaltabiliriz. Bu tür ahlâki ikilemlerin çözümlenmesinde seçenekler vardır.

Ancak bu konuda dikkat edilmesi gereken, sorunu çözümlüyorum derken, ahlâk dışı davranışa bir bahane bularak onu geçerli kılmamaktır. Ahlâk dışı davranış geçerli gösterebilecek şu bahaneler ileri sürülebilir.

a. Herkes Bunu Yapıyor. Sınavda başkaları da kopya çekiyor; başka işletmeler de defolu malı piyasaya sürüyor vb.,

b. Yasal ise Ahlâki’dir de. Bulunan bir kayıp eşyayı sahibi olduğunu iddia eden taraf bunu ispat etmedikçe, eşyanın teslim edilmemesi,

c. Ortaya Çıkarılabilme ve Cezalandırılma Olasılığı. Fazla ödeme yapmış olan bir müşteriye durumun bildirilip bildirilmemesi. Satıcı müşterinin ileride durumu anlayabileceğini ve bunun sonucunda bir daha alım yapmayacağını beklemekte ise, alıcıyı

hemen durumdan haberdar edecektir; aksi halde müşterinin durumu kendisinin fark ederek başvurmasını bekleyecektir.

Toplum içinde denetim işi toplumun her bireyi tarafından kendi bireysel yetki alanı içinde yapılırken, kurumsal olarak denetim, bu işi meslek haline getirmiş ve kanunlar çerçevesinde yetkilendirilmiş denetçiler tarafından yapılmaktadır.

Denetçi görevini yaparken yasalara, meslek ahlakı ve etiğine uymak zorundadır. Meslek ahlâkı hukukun koyduğu yasaların da üzerinde uyulması zorunlu kabul edilen daha üst değer yargılarına dayandırılmaktadır. Mesleki davranışı belirleyen kurallar dizisini yasalardan daha geniş bir kavram olarak kabul etmemiz gerekir

Örneğin, bir meslek üyesi olarak bağımsız denetçilerin, kendi kişisel çıkarlarına aykırı düşse bile, topluma, müşterilerine, meslektaşlarına karşı şerefli, dürüst ve itibarlı davranma sorumluluğu vardır. Mesleki açıdan yüksek düzeyde davranmanın temel nedeni kaliteli bir hizmet sunarak toplumun güvenini kazanmaktır.

Bu hizmetlerden yararlananların meslek üyelerine, örneğin; doktorlara, yargıçlara, mali danışmanlara ve denetçilere güvenleri olmazsa, bu mesleklerin de müşterilerine ve topluma hizmet verme erkleri azalır.

Sunulan hizmetin kalitesine olan güvenin arttırılması, meslek mensuplarının mesleklerini yürütürken yüksek standartlara uygun davranmaları ile sağlanabilir. Yürütülen denetim çalışmasının tarafsız, güvenilir ve kaliteli bir çalışma olduğu kamuoyu tarafından kabul görmelidir. Bağımsız denetçinin verdiği görüşü okuyanlar, bu görüşe güvenmek, itibar etmek durumundadır. Denetim uygulamasında denetçiler ile müşterileri arasında diğer meslek dallarında olandan farklı bir ilişki söz konusudur. Diğer meslek dallarında (avukatlık, doktorluk... vb.) mesleği yürütenler müşterilerinin çıkarlarını koruma yönünde davranırlar. Denetim mesleğinde ise finansal tabloları incelenen müşteri işletmenin çıkarları değil, toplumda bu raporları kullanacak olan ilgili tarafların çıkarları ön plandadır. Denetçi görüşünü alan ilgili taraflar, güvenilir bir denetim hizmetinin sürdürülüp tamamlandığına güvenmedikleri sürece, uygulamada denetim işlevinin değeri azalır ve buna bağlı olarak da denetime duyulan ihtiyaç ve talep de düşer. Bu açıdan denetim mesleği üyelerinin çalışmalarını ve davranışlarını mesleki açıdan yüksek düzeyde tutmaları kaçınılmazdır. Böyle bir düzeyin tutturulup korunması, meslek üyelerinin meslek kuruluşları tarafından disiplin altında bulundurulmalarını zorunlu kılmaktadır. Bu nedenle meslek kuruluşlarının en önde gelen görevlerinden biri de, mesleğin özüne uygun düzenleyici davranış kurallarını

ve meslek ahlâkı ile ilgili ilkeleri belirleyip yürürlüğe koymak, bunları sürekli olarak izlemek ve korumaktır.(Aydın Üniv.Bağ. Den.Ders Not.)

Sonuç olarak toplumların bireysel, kurumsal ve devlet organları düzeyinde her alanda denetlenmeye ve dolayısıyla denetçilere ihtiyacı vardır. Bu o toplumun refah içinde, adil bir düzende, huzurlu yaşamasının olmazsa olmaz koşuludur.

4.2.5 Gelişen Teknolojiler ve Geliştirilen Mesleki Standartların, Ekonomik Suçları Önlemede Sağladığı Katkıları Ve Eksiklikleri Yönünden Yapılan Eleştiriler

2008 yılında yaşanan küresel krizle beraber bu konu ilgili çevrelerde gündem olmuştur. Bu kriz çok uluslu şirketlerin liberal sistem içinde kontrolsüzce hareket etmesi, tekelleşmesi, ülkelerin yöneticilerini kontrol altına alması, finansal tabloların gerçeğe uygun şekilde hazırlanmaması denetimin yeterli ve doğru dürüst bir şekilde yapılmaması veya yapılan denetim raporlarının bilinçli bir şekilde yanlış okunması, kamuoyundan gizlenmesi neticesinde, daha fazla kazanç elde etmeyi umut edip manipüle edilen küçük yatırımcıların birikimlerinin, yatırım bankalarına çekilmesiyle başlamış, kamu kontrolü ve denetimi olmayan bu paralar risklere açık hale gelmiştir.

Krizin alt yapısının oluşmaya başladığı dönemlerde, ülkelerdeki finans kuruluşlarının tümünün özelleştirilmesi, finansal liberalleşmeyle birlikte tüm finans sisteminin kontrolünün, kontrol edilemeyen grupların eline geçmesine neden olmuştur.

Bunun sonucunda ülkelerdeki borsa çalışanları, bankacılar ve bunları destekleyen çıkar grupları içinde saadet zincirleri oluşmuş, bunlar hükümet, kamu denetçileri ve akademik çevreleri' de yanlarına çekip, beraber seyahatlere çıkarak, kamuoyuna karşı beraberlik görüntü vermişlerdir.

Finansal piyasaların neo liberal sistem içindeki durumu; Piyasaların doğal olarak tekelleşme ve dengesiz olma potansiyelleri bulunmaktadır. Bundan dolayı kontrolsüz serbestleşme (neo liberalizm) ortamında piyasalar büyük risk taşımaktadırlar. Bu kriz bir kaza olmayıp, kontrolden çıkan bir endüstrinin sonucunda meydana gelmiştir. Finansal türev araçları ile piyasaları dengesizleştirilerek, kara para aklamaları yapılmış, sistem bahse girmeyi geçerli ve olağan hale getirmiştir. Yatırım bankaları bir taraftan kendi uydurdukları

yeni yatırım ürünlerini hiçbir risk almadan yatırımcıya pazarlayıp satarken, bir taraftan da bu sistemin çökeceği üzerine kendileri yatırım yapıp büyük paralar kazanmışlardır

Finansal krizi önleyememede muhasebe standartlarının durumu; Finansal kriz ile ilgili olarak muhasebe standartlarının çok karmaşık olduğu, bu standartlar üzerinde uzmanların bile uzlaşamadıkları yönünde saptamalar yapılmıştır.

Öncelikle, bugün var olan ekonomik sistemler ve finansal uygulamalar şayet kriz üretiyorlar ise muhasebe ve denetim sistem ve uygulamalarının da bu sistemlerin ayrılmaz bir parçası (alt sistemi) olarak oluşan krizlerdeki sorumlulukları sorgulanmaktadır. Ekonomik sistemler muhasebe ve denetim sistem ve uygulamalarına ihtiyaç duyarlar. Finansal sistemin aşırı risk alınmasına izin vermesi, varlıkları doğru fiyatlandıramaması ve şeffaflık konusunda gösterdiği zafiyet, mali piyasaların başarısızlığını doğuran ana nedenler arasında sayılmaktadır. Bir bakıma muhasebenin krizi' de olarak ifade edebilecek olaylarda muhasebenin, temel kavramlarından uzaklaşılmasının' da payı büyük olmaktadır. Ayrıca muhasebe standartları ve düzenleme yetkisine sahip kurumların tam bağımsız olamamaları, muhasebe standartlarının, birçok muhasebe temel kavramından uzaklaşmış olduğu, finans kuruluşlarının standartları düzenleyen İASB, (Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu)ve FASB (Finansal Muhasebe Standartları Kurulu) gibi kuruluşlar üzerindeki etkileri ve yaratıcı muhasebe (creative accounting) uygulamaları ile işletmelerin arzu edilmeyen mevcut finansal durumları gizlediklerinin tespitleri ile beraber, bu durumun muhasebe kuralları, standartları ve ilgili mevzuattaki esneklik ve boşluklardan yararlanılarak yapıldığı eleştirileri getirilmiştir. (Can , 2010, 21-47)

4.3 EKONOMİK SUÇLAR KARŞISINDA HUKUK SİSTEMİNİN DURUMU

Hukuk bilimi toplumlarda faaliyetini suç ve ceza ilişkisi bağlamında yürütmektedir. Modern dönemlerde kapitalizmin dünyadaki etkinliğinin artması serbest ticaretin gelişmesiyle beraber hukuk ticaret alanına' da etkin bir şekilde girmiştir. Artan ve çeşitlenen ekonomik suçlar karşısında, öncelikle suçun tanımı ve suçlunun tespiti çok önemli bir sorun haline gelmektedir. Bununla beraber suçlara verilecek cezaların ne olması gerektiği ve miktarı' da tartışmalara konu olmaktadır. Her ülke kendi sosyal ve siyasal yapısı içinde ekonomik suçlarla ilgili kanunlar yaparken, küreselleşen ekonomi dünyası içindeki

etkileşimden dolayı, ekonomik suçlarla ilgili cezai standartlar uluslararası düzeyde' de oluşmakta ve ülkelerin kanunları bu standartlara uygun hale getirilmeye çalışılmaktadır.

4.3.1 Suç ve Ceza İlişkisi

Bir vakanın suç olarak algılanıp algılanmadığı veya ne kadar suç olarak görüldüğü hususu, toplum tarafından algılanış biçimi, toplumların kültür ve inanç yapısına, eğitim düzeyine, ekonomik ve sosyal gelişmişliğine, toplumda demokrasinin özümlemesine, toplumdaki güç odaklarının farklılığına, ülkeyi yönetenlerin özgürlük anlayışına, ekonomik özgürlüklerin ölçütüne, toplum dokusunun tarım sanayi ve bilim toplumu olarak ne ölçüde şekillendiğine, ülkenin coğrafyasına, bulunulan zaman dilimine, örf, adet ve gelenekler vb. gibi bir çok parametreyle ilişkilidir.

Ülkelerdeki hukuk düzeni ve cezalar, yukarıdaki unsurlarının etkisi altında oluşur. Örneğin bir ülkede suç olarak algılanan bir husus farklı bir ülkede suç değildir. Hatta ekonomiye katkı sağlıyorsa teşvik bile edilmektedir. Ancak insan haklarıyla ilgili hususlar, uluslararası anlamda suç kabul edilmekte, ülkelerin hukukundan bağımsız, bu konuya uymayan ülkelere yaptırımlar uygulanmaktadır. Bunun yanında gelişen teknoloji ve iletişim olanakları sonucunda küreselleşen ekonomi dünyası içindeki etkileşimden dolayı, artık birçok ekonomik suç yalnızca olduğu ülkeyi değil tüm sistemi etkilemektedir.

Bu nedenle ekonomik suçlarla ilgili cezai standartlar uluslararası düzeyde oluşmakta, kanunlar bu standartlarda yapılmaya çalışılmaktadır.

Ülkemizde ekonomik suçlara bakış ve yaklaşım, diğer adli vakalarda olduğu gibi hukuk ve ceza yönlerinden olmaktadır. Bu bakımdan önemli olan suçun neden suç olduğu ve verilen cezanın ne ölçüde ceza olabildiğidir. Hukuk felsefesi açısından bu ilişki, cezanın meşruluğu noktasında düğümlenmektedir. Suçun tanımına bağlı olarak da ceza anlayışının şekillendiğini ve ceza pratiklerinin de suç olgusunun tanımlamasına göre değişiklik gösterdiğini de görülmektedir.

Burjuva sınıfının doğması ve kapitalizmin insanlığı şekillendirmeye başlamasıyla, hukuk ticaret alanına da girmiştir. Sadece devlet birey ilişkisini düzenleyen değil, ticareti de düzenleyen ve tüccarı da gözeten bir yapı haline gelmiştir. Modernite ile birlikte suçun hem niteliksel hem de niceliksel olarak artış göstermesi, suçun ayrı bir disiplin tarafından incelenmesini gerekli kılmıştır.

Özellikle de gelişmiş ülkelerde suçun yalnızca toplumdan dışlanmış marjinal gruplar tarafından değil, her kesimden insan tarafından işlenmesi, bir bakıma suçun toplumun her kesimine yayılması kriminal adalet sistemlerini ve suç sosyolojisindeki teorik analizleri çeşitlendirmiştir. Sosyal yapı teorisi, suç ile suçu işleyen toplumdaki konumu arasındaki ilişkiye bakılır. Toplumsal katmanlaşmada suçlunun hangi toplumsal sınıfa veya gruba ait olduğunu irdelenir. Bu nedenle suç işleyenlerin genellikle marjinal ve dezavantajlı gruplardan (fakirler, alt sınıf, işsizler, göçmenler, dışlanmış gruplar, vs) çıktığını öngörülmektedir. Fakat modernizm ile birlikte eğitilmişlerin, zenginlerin ve üst sınıfa mensupların da yaygın olarak işledikleri organize, nitelikli ve beyaz yaka suçları (yolsuzluk, rüşvet, ihaleye fesat karıştırma, şaibeli iflas, organize kaçakçılık, şebeke kurma vs.), suçun toplumun her katmanına yayılabildiğini göstermiştir. Bu nokta verilen cezalar açısından cezanın niteliği, hak, adalet ve ahlak arasında suç sayılan eylemin nerede yer aldığı ile çok ilintilidir. Günümüzde adaletin ceza ile özdeş sayılması söz konusudur. Cezanın devlet eliyle sağlanan adalet ve asayiş durumunda bir araç olarak yer alması, hukuk felsefesinin uygulamalı etik disiplini altında ele alınması gereken bir konudur. Çünkü ceza karşılık geldiği suçun tekrarlanmaması yolunda bir iyileşmeye ve genel insanlık durumu için ilerlemeye yol açması için verilmelidir. Devletin asayiş açısından araç olarak gördüğü ceza ise zaman içinde zafiyete uğramaktadır. Bu anlamda onarıcı adalet, kuralcı adaletten daha işlevsel görülmektedir. Karmaşıklaşan ve çoğalan suç olguları karşısında, devletin organları tarafından yazılı kurallarla oluşturulan cezalar, yetkinlikleri açısından hep eksik kalır. Özellikle uygulamalı etik çalışmalarının önem kazanması ile diğer alanlarda olduğu gibi, hukuk felsefesinde cezası düşünülen suçun, benzer suçlarla karşılaştırılması benimsenen bir yöntem olmuştur. Mahkemelerin emsal davalar üzerinden yapacağı yorumlar, cezanın felsefesinde somutlaşmaya yol açmaktadır. Böylelikle suç ceza ilişkisi, genel adalet duygusu soyutlamasından kurtularak, benzer suça benzer ceza ilkesine doğru bir kayma göstermiştir. Ceza doğası gereği bir suçu işaret eder. Bu durumda suçun tekrar işlenmemesine yol açabilecek ceza, cezayı takdir eden kişi ya da kurum açısından en adaletli ceza olacaktır. (Web_27, 18.09.2017)

Suç Türk Dil Kurumu sözlüğünde, “törelere, ahlak kurallarına aykırı davranış, (hukuki olarak) yasalara aykırı davranış, cürüm” olarak tanımlanmıştır.

"Suç, kanunun suç olarak düzenlemekte menfaat gördüğü bir değer ihlalinin cezalandırılmasıdır. Suçun işlenmesi hukuki bir ilişkinin doğmasına sebebiyet verir. Çünkü kanun tarafından korunmuş bulunan, aslında ihlal edilmemesi gereken bir emir ihlal

olunmuştur. İhlalin sonucu, ihlal eden ceza yaptırımı ile cezalandırılmaktadır. Yüklenen ceza insanın ruh ve canına yönelik olabileceği gibi malına da yönelik olabilmektedir. " (Soyaslan, 1998,s.167)

Suçlu oluşturan 4 temel unsur vardır:

- Kanuni Unsur (Tipiklik): Suçun kanunda tanımlanmış olmasıdır.
- Maddi Unsur: Suçun kanunda tanımlanması yeterli değildir; aynı zamanda suçun fiil halinde de oluşması gerekir.
- Manevi Unsur: Hukuka aykırı fiilin isnat yeteneğine sahip kimse tarafından bilerek ve isteyerek (kasten) veya ihmalen (taksirle) işlenmesidir.
- İlliyet (nedensellik) Bağı: Sonuç ile fiil arasında nedensellik varsa, suç oluşmuş olur.

Ceza TDK sözlüğüne göre suç işleyen bir kimsenin yaşantısına, özgürlüğüne, mallarına, onuruna karşı yasaların öngördüğü yaptırım, **uygunsuz davranışlarda bulunanlara uygulanan üzüntü, sıkıntı, acı verici işlemdir.**

Ceza, ölçütlere uymayan davranışlara karşılık zorla uygulanan nahoş yaptırımdır. Kanunlar çerçevesinde bir toplum tarafından ya da aile içinde uygulanabilir. Cezalandırma disiplini de daha çok önlemeye yönelik bir çaba içine girmiştir. Ceza suçlu kişinin kendisine tatbik edilen yaptırım türüdür. Büyük bir toplum halinde yaşayan insanlar, birbirinin özgürlüğünü sınırlamak durumunda kalmış ve yaptırımlarla bu sınırlılığı güvenceye almıştır.

Ceza hukuku, devletin organlarınca suç sayılan hukuka aykırı davranışları ve suçla uygulanacak yaptırımı cezayı ve cezanın uygulanmasını düzenleyen hukuk dalıdır. (Bilgili ve Demirkapı, 2012, 195) Ceza hukuku, uzunca bir süre zarar verenle (suçlu) zarar gören (mağdur) arasında özel bir ilişki olarak nitelendirilmiştir. Daha sonra, suçun toplumum ve onun temsilcisi olan devleti ilgilendiren, dolayısıyla toplumun ve devletin sorumluluğunda ele alınması gereken bir sorun olduğu kabul edilmiştir. (Güriz,2011,118)

(Web_28, 18.09.2017)

4.3.2 Ekonomik Suçların Hukuk Sistemindeki Yeri, Ekonomik Suçlarda Ceza Hukuku

Biçimlendiği 18. yüzyıldan, ayrı bir bilim dalı olarak kendini kabul ettirdiği 20. yüzyıl başlarına kadar, çoğu ülkede hukuk fakültelerinin bünyesinde yer alan ekonomi bilimi,

giderek daha fazla analitik yöntemlere başvurması ve çözümlemelerinde matematiksel araçların önde gelmesi sonucunda hukuktan uzaklaşmıştır.(İnsel syf-38)

Hukukçu ve iktisatçıların ekonomiyi algılamalarındaki farklılık, aralarındaki uçurumu 20. yüzyılın ikinci yarısında genişletmiştir. Hukukçular ekonomiyi özcü biçimde algılayarak, iktisatçılar bunu daha analitik bir tarzda algılamaya başlamışlardır. Aradaki farkı sergileyen örneklerden biri, hukukçuların ekonomiye “ekonomi hukuku” açısından yaklaşımlarına karşılık, iktisatçıların “hukukun ekonomisi” bakış açısından ele almalarıdır.

Birincisi ekonominin hukuki analizini amaçlarken, kuralın nasıl uygulanacağını ya da hukuki yaptırımın ne olacağını esas alır. (Sanlı, 2007, 15,) İkincisi ise, hukukun ekonomik analizini hedef almakta, hukuki düzenlemelerin ortaya çıkışlarını, yapılarını, hangi süreçleri içerdiklerini ve ekonomik etkilerinin neler olabileceğini, ekonominin davranış teorilerini ve fiyat teorisini kullanarak açıklamaya çalışmaktadır.(Baykal, 2008, 76)

Ülkemizdeki ekonomik gelişmeyle beraber, ekonomik ceza hukuku uygulamasının da geliştiği görülmektedir. Ekonomik suçların artması, kişilerin ekonomik suç isnadı ile suçlanması, giderek artmaktadır. Ancak ekonomik ceza hukukunun son derece teknik meseleler içermesi, bu alandaki uygulamanın son derece sancılı olmasına ve neticede ekonomik ceza hukukuna ilişkin davalarda haksız neticelere sebebiyet vermektedir. Hatta ceza hukuku normlarının en büyük oranda yanlış uygulandığı alanın, ekonomik ceza hukuku olduğunu söylemek mümkündür. Genellikle bu alandaki davaların bir de hukuk yani tazminat ya da alacak davaları söz konusu olunca, ceza soruşturma ve davalarına yeterli önem verilememektedir. Buna karşılık ceza soruşturma ya da davalarından alınacak sonuçların cezai anlamda ağır olabileceği, bu sonuçların çoğu zaman gerçek ve tüzel kişilerin ticari itibarları ve mesleki gelecekleri açısından son derece önemli olacağı ve diğer hukuk davalarının sonucunu çok büyük oranda etkileyeceği gerçeği gözden uzak tutulmamalıdır. Bu nedenle ekonomik ceza hukukuna ilişkin gerek soruşturma gerekse dava aşamalarının son derece titiz bir şekilde takip edilmesinin, sonuçta verilecek hükmün etkileri de göz önünde bulundurulduğunda, son derece önemli olduğu görülmektedir.

Ekonomik Suçlar Ve Ekonomik Ceza Hukuku; Bu konunun ilk olarak belirli bir fail tipinden hareketle kriminolojik – sosyolojik açıdan ele alındığını görmekteyiz. 1939’da Edwin H. Sutherland tarafından beyaz yaka suçluluğu üzerine verilen tebliğde, ekonomik suçluluğun kamuoyunda oluşan bilinçle ortaya çıktığı bilhassa vurgulanmakta ve ekonomik eylemlere ilişkin suç grupları, sınırlı bir fail tipinin belirli özellikleri ve eylem tipleriyle saptanmaktadır. Fail ile doğrudan ilişki kuran bu yaklaşım, suçluluğun toplumun alt

tabakalarında cereyan eden bir olgu olmadığını, aksine ekonomik anlamda durumu iyi olanlar arasında ve daha üst tabakalarda sıkça görüldüğünü ve bu davranışların sosyal açıdan ciddi zararlara neden olduğunu, özellikle de mesleklerin icrası ile açık bir bağlantı içerisinde bulunduğunu belirtmektedir. (Dönmezer, 1994, 67, 68.)

Farklı olan diğer bir görüş ise, ekonomik suçlara bütünüyle soruşturma yöntemleri açısından bakmakta ve sosyal içerikli eleştirilerin ya da politik açıdan motive edici sloganların bir anlam ifade etmediğini belirtmektedirler.

(Schubarth,(974) s.387; Berchauer, 57; Kaiser,277.)

Bu yaklaşımın özeti şudur; ceza yargılaması makamları ekonomik suçların kovuşturulmasında önemli sorunlarla karşılaşmaktadır. Bunun nedenini, kapsamın çok geniş, yani ekonomik nitelikteki davranışların sınırlandırılmasının oldukça güç olmasında aramak gerekmektedir. Öyleyse bu nevi soruşturmaların sağlıklı bir biçimde yapılabilmesi için yargılama faaliyetlerine katılanların da kural olarak ekonomiyle ilgili özel bir takım bilgilere sahip olmaları şarttır, hatta ihtisaslaşma kaçınılmazdır ve ancak bu yolla anılan suçların önüne geçilebilir. İşte karşılaşılan bu zorluklar, ekonomik suçları diğerlerinden ayırmaktadır. O nedenle, ekonomik suçluluk kavramını sadece suçluluğun önüne geçilmesi açısından ele almak gerekir.

Diğer bir düşünceye göre ise, bir taraftan belirli bir fail tipi, diğer taraftan ekonomik yapıyı ihlal edici davranışlar kavramının açıklanması bakımından yeterli olmamıştır. Çünkü kavram çok yönlü olup, sınırlı bir açıdan ele alınması ve geliştirilmesi mümkün değildir. Söz konusu kavramın açıklanabilmesi için ekonomik sahada korunan hukuksal yararları, diğer hukuksal yararlardan ayırt edici noktayı bulmak, ekonomik suçtaki haksızlığın maddi içeriği nedir sorusunu yanıtlamak gerekir. Bu eylemler bakımından korunan hukuksal yarar nedir ve bu hukuksal yararın ihlali nasıl bir haksızlığa neden olmaktadır, sorularının cevaplarının araştırılması gerekmektedir. Ekonomi hukuku, ekonomiye yön veren yasaların ve bu alana ilişkin olarak alınan önlemlerin bütünü olup, devlet söz konusu yasa ve önlemlerle toplumdaki üretim, tüketim, bölüşüm, değişim ilişkilerini düzenlemekte, yani ülkedeki tüm ekonomik yapının işleyişini temin etmek amacıyla ortaya bir mevzuat koymaktadır. Söz konusu bütünlüğe aykırı davranışlara karşı da hukuk dallarının çeşitli disiplinlerini ön plana çıkartarak farklı yaptırımlar uygulamaktadır. Böylece, ekonominin bütüncül varlığı ve çalışma biçimi gözetilerek, tüm bireylerin gelişimi güvence altına alınmaktadır. Buradan hareketle, öncelikle denilebilir ki, ekonomik alandaki suçluluğu oluşturan bu eylemler kamusal yaşamın bütününe yöneliktir. Başka bir deyişle ekonomik

suçlardan bahsedildiğinde, ilk planda korunan hukuksal yarar bireysel nitelikte değildir. Bu saptama, yani hukuksal yararın kamusal nitelikte olması, ilk planda bu suçların bireysel alana yönelik suçlardan ayırt edilmesine yarar. Ayrıca suçun, maddi konusu ile birlikte ele alınınca, kamusal özellik taşıyan diğer suçlardan farkı da ortaya çıkar. Öyleyse ekonomi hukukunun verileri de gözetilerek, ekonomik suçlar, bir bütün olarak ya da tek tek mevcut ekonomik düzenin kurumlarını tahrip eden ve bu yolla ekonomik düzenin bütünlüğünü, çalışma biçimini zarara uğratan, tehlikeye sokan, toplumsal ilişkilerdeki güveni sarsan her türlü davranış olup, bu türden eylemleri ceza hukukuna özgü yaptırımlarla karşılayan hukuk da ekonomi ceza hukukudur. Burada verilen tanımda genel olarak ekonomik yapının varlığına işaret edilmekte ve toplumsal (kamusal) nitelikteki hukuksal yarar yani ülkede yaşayan herkesin çıkarıyla ilgili bir yarar gözetilerek bunun zarara uğratılması ya da tehlikeye sokulmasının önemi vurgulanmaktadır. Diğer bir anlatımla, ekonomik suçlar dar anlamda ifade edilerek, bireysel çıkarlar kapsam dışı bırakılmaktadır. Görülmektedir ki, ekonomi ceza hukuku kendine özgü anlamı içerisinde (dar anlamda), sadece ekonomik düzenin ve bu düzenin fonksiyonların korunmasına hizmet eden bir hukuk disiplini. Bu disiplin her şeyden evvel devletin ekonomik idaresi ve düzeniyle ilgili normları içermektedir. Söz gelimi; kartel yasaları, enerji teminine, rekabet kurallarına ilişkin yasalar, uluslararası ilişkileri düzenleyen ithalat ve ihracat rejimine ilişkin düzenlemeler böyledir. Devamında ise, ekonomik değerlerin üretim, tüketim, dağıtım biçimine ilişkin normlar karşımıza çıkmakta ve bu ekonomik faaliyetlerin kapsamı içerisinde bireysel yararlar da gözetilebilmekte ve bireysel alanların ihlali halinde de ekonomik düzenin temel yapısı önemli ölçüde etkilenebilmektedir. Örneğin; malvarlığına yönelik dolandırıcılık, emniyeti suiistimal gibi suçlarda durum böyledir. Öyle ki, sayısal olarak çok sık işlenen bu suçlarda işletmeler ekonomik açıdan çok ciddi zarara uğramakta ve tüm sistem bunlardan etkilenmektedir. İşte bu tür suçlara ilişkin normlar da söz konusu amaca, yani tüm ekonomik düzenin korunmasına katkıda bulundukları takdirde ekonomik suç kavramına dahil edilebilirler ki, bu da ekonomik suçun geniş anlamda tarifinin yapmasına neden olabilmekte ve bu bağlamda çok sayıda eylemde karşılaşılabilmektedir

(Web_1 18.09.2017)

Türk Hukuk Sisteminde Ekonomik Suçlarla İlgili Kısımlar: Bu konuyu 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunundaki maddeler üzerinden incelemek gerekir.

Türk Ceza Kanunu; 26.09.2004 tarihinde kabul edilen ve çevrenin kirletilmesi ile ilgili 181, 182'inci maddeler ile imar kirliliği ile ilgili 184'üncü madde dışında 01.04.2005 tarihinde yürürlüğe giren 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nda ekonomik suçlara yönelik bölümler şunlardır.

Bu kanunun yürürlüğe konulmasına ilişkin usul ve esasları belirlemek için Türk ceza kanununun yürürlük ve uygulama şekli hakkında 5252 sayılı Kanun kabul edilmiştir. (Kabul Tarihi: 4/11/2004 Yayımlandığı R.Gazete : Tarih : 13/11/2004 Sayı :25642)

Kanunun ikinci kitabındaki bölümler; Bu Kanunun amacı, 26.9.2004 tarihli ve 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun yürürlüğe konulmasına ilişkin usul ve esasları belirlemektir.)

İkinci kısımda kişilere karşı suçlar tanımlanmıştır. Onuncu bölüm malvarlığına karşı suçlarla ilgilidir (madde 141-169). Bu bölümü' de hırsızlık, yağma, hakkı olmayan yere tecavüz, güveni kötüye kullanma, dolandırıcılık, hileli iflas, taksirli iflas, karşılıksız yararlanma, şirket veya kooperatifler hakkında yanlış bilgi verme, suç eşyasının satın alınması veya kabul edilmesi, bilgi vermeme gibi suçlar ve bu suçların cezaları tarif edilmiştir.

Üçüncü kısımda topluma karşı işlenen suçlar belirtilmiştir. Bu kısmın dördüncü bölümünde (madde 197-212) kamu güvenine karşı suçlar tanımlanmıştır. Bu suçlar parada sahtecilik, paraya eşit sayılan değerler, kıymetli damgada sahtecilik, mühürde sahtecilik, resmi belgede ve özel belgede sahtecilik olarak anlatılmıştır.

Üçüncü kısım dokuzuncu bölüm (madde 235-242) ekonomi, sanayi ve ticarete ilişkin suçlarla ilgilidir. Bu bölümde, ihaleye fesat karıştırma, edimin ifasına fesat karıştırma, fiyatları etiketleme, kamuya gerekli olan şeylerin yoluğuna neden olma, Ticari sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgelerin açıklanması, mal veya hizmet satımından kaçınma, tefecilik, tüzel kişiler hakkında güvenlik tedbiri uygulanması hususları vardır.

Üçüncü kısım onuncu bölümde (madde 243-246) bilişim alanında işlenen suçlar vardır. Bu suçlar, bilişim sistemine girme, sistemi engelleme ve bozma, verileri yok etme veya değiştirme, banka veya kredi kartlarının kötüye kullanılması, tüzel kişiler hakkında güvenlik tedbiri uygulanması suçları ve bu suçların cezaları anlatılmıştır.

Dördüncü kısım millete ve devlete karşı işlenen suçlar ve son hükümlerle ilgilidir. Birinci bölümde (madde 247-266) kamu idaresinin güvenilirliğine ve işleyişine karşı işlenen suçları kapsamaktadır. Bunlar, zimmet, irtikap, denetim görevinin ihmali, rüşvet, yetkili olmadığı

bir iş için yarar sağlama, görevi kötüye kullanma, kamu görevlisinin ticareti, kişilerin malları üzerinde usulsüz tasarruf, konuları anlatılmıştır.

Bu kısmın ikinci bölümü madde 268’ te başkasına ait kimlik veya kimlik bilgilerinin kullanılması, madde 282’ de suçtan kaynaklanan mal varlığı değerlerini aklama ile ilgili suçlar tarif edilip cezaları belirtilmiştir.

Türk Ticaret Kanunu ; 13.01.2011 tarihinde kabul edilip, 01.07.2012 tarihinde yürürlüğe giren 6102 sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu;

6102 sayılı yeni TTK 6 ana kitapta düzenlenmiştir;

1. İlk kitap “Ticari İşletme” ile ilgilidir. Bu kitapta tacir, ticari işletme, ticaret sicili, ticaret ünvanı, haksız rekabet, ticari defterler, cari hesap ve acentelik konuları ele alınmaktadır.
2. İkinci kitap “Ticaret Şirketleri” ile ilgilidir. Bu kitapta genel hükümler, kolektif şirket, komandit şirket, anonim şirket, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket ve limitet şirket konuları ele alınmaktadır.
3. Üçüncü kitap “Kıymetli Evrak” ile ilgilidir. Bu kitapta genel hükümler, nama yazılı senetler, hamile yazılı senetler, kambiyo senetleri, diğer senetler, makbuz senedi ve varant konuları ele alınmaktadır.
4. Dördüncü kitap “Taşıma İşleri” ile ilgilidir. Bu kitapta genel hükümler, eşya taşıma, taşınma eşyası taşıması, değişik tür araçlar ile taşıma, yolcu taşıma ve taşıma işleri komisyoncusu konuları ele alınmaktadır.
5. Beşinci kitap “Deniz Ticareti” ile ilgilidir. Bu kitapta gemi, donatan ve donatma iştiraki, kaptan, deniz ticareti sözleşmeleri, deniz kazaları, sorumluluğun sınırlanması ve petrol kirliliğinin zararının tazmini ve cebri icraya ilişkin özel hükümler ele alınmaktadır.
6. Altıncı kitap “Sigorta Hukuku” ile ilgilidir. Bu kitapta genel hükümler ve sigorta türlerine ilişkin özel hükümler ele alınmaktadır.

Yeni Türk Ticaret Kanununda Suç ve cezaların düzenlendiği 562. madde ve bu suçların soruşturma ve kovuşturmasının resen yapılacağını düzenleyen 563. madde, Kanun’un “**Ticaret Şirketleri**” başlıklı 2. Kitabının içerisinde anonim şirketlerin düzenlendiği 4. Kısımın sonunda 12. Bölüm olarak yer almıştır. Bunun yanında kanunun maddeleri içinde bulunup, 562 madde dışında kalan ve suç olarak kabul edilen diğer fiillerde bulunmaktadır.

TABLO – I**YENİ TÜRK TİCARET KANUNUNUN 562. MADDESİ İLE SUÇ OLARAK
KABUL EDİLEN FİİLLER**

SUÇ OLARAK KABUL EDİLEN FİİLLER	ÖNGÖRÜLEN CEZA
Defter tutma yükümlülüğünü yerine getirmemek (md.64/1)	200 güne kadar adli para cezası
Ticari işletmeyle ilgili gönderilen her türlü belgenin kopyasını saklamamak (md. 64/2)	200 güne kadar adli para cezası
Defterlerin açılış ve kapanışlarını notere onaylattırmamak (md. 64/3)	200 güne kadar adli para cezası
Defterlerin usulüne uygun tutmamak (md. 65)	200 güne kadar adli para cezası
Hileli envanter çıkartmak (md. 66)	200 güne kadar adli para cezası
Defter ve belgelerin basılı ortamda ibraz edilememesi (md. 86)	200 güne kadar adli para cezası
Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunca belirlenmiş Muhasebe Standartlarına uymamak (md. 88)	100 günden 300 güne kadar adli para cezası
Bağlı Şirket Yönetim Kurulunun, faaliyet yılının ilk 3 ayı içinde bağlı şirketler hakkında gerekli raporu düzenlememesi (md. 199/1 ve 4)	2 yıla kadar hapis ve adli para cezası
Bu Kanuna göre tutulan veya muhafaza edilen defter, kayıt ve belgeleri yetkililere ibraz etmeme, denetim elemanlarının görevlerini yapmalarına engel olma	Üç aydan iki yıla kadar hapis
Şirket Kurucularının gerçeğe aykırı beyanname tanzimleri (md. 349)	300 günden az olmamak üzere adli para cezası
Şirket Kuruluşunda kuruluş denetçisinin gerçeğe aykırı rapor tanzimi (md. 351)	300 günden az olmamak üzere para cezası
Pay sahiplerinin mutad ticari gerekler dışında şirkete borçlanması (md. 358)	300 günden az olmamak üzere adli para cezası
Yönetim Kurulu üyelerinin kendisinin veya yakınlarının ortağı oldukları şahıs şirketleri ile en az %20'sine iştirak ettikleri şirketlerin şirkete borçlanması (md. 395)	300 günden az olmamak üzere adli para cezası
Anonim Şirketin ve topluluğun finansal tablolarını düzenlemekle yükümlü ana şirketin yönetim kurulunun tabloları, raporları, genel kurul kararını ilan ettirmemesi (md. 524)	200 günden az olmamak üzere adli para cezası

Görevleri dolayısıyla defter ve belgeleri inceleyenlerin öğrendikleri iş ve işletme sırlarını açıklamaları (md. 527)	1 yıla kadar hapis 300 güne kadar adli para cezası
Şirketlerin kuruluş, sermaye artırımı, azaltılma, birleşme, bölünme, tür değiştirme veya menkul kıymet ihracıyla ilgili belge, beyan ve taahhütnamelerinin Kanuna veya gerçeğe aykırı olması (md. 549)	1 yıldan 3 yıla kadar hapis
Taahhüt olunmamış veya ödenmemiş sermayeyi taahhüt edilmiş veya ödenmiş gibi göstermek veya sermaye taahhüdünde bulunanların ödeme yeterliliğinin olmadığını bilerek taahhüde muvafakat etmek (md. 550)	3 aydan 2 yıla kadar hapis veya adli para cezası
Aynı sermaye veya devralınacak işletme veya aynılara emsaline nazaran yüksek fiyat takdir etmek veya bunların durumlarını farklı göstermek (md. 551)	3 aydan 2 yıla kadar hapis
Şirket kurmak veya sermaye artırımı amacıyla Sermaye Piyasası Kurulu'ndan izinsiz olarak halktan para toplamak (md. 552)	6 aya kadar hapis
Kanunun yürürlüğe girmesinden itibaren üç ay içinde Anonim, Limitet ve Paylı Komandit Şirketlerde Kanunun 1502. maddesi uyarınca web sayfasını oluşturmamak veya mevcut web sayfasının bir bölümünü bilgi toplumu hizmetlerine özgülememek	6 aya kadar hapis ve 100 günden 300 güne kadar adli para cezası
Web sayfasına konulması gereken bilgileri koymamak	3 aya kadar hapis ve 100 güne kadar adli para cezası

Kaynak (Web_29.10.11.2017)

Tablo I de belirtilen suçlar ve bunların cezaları, Ticari Şirketlerin uymadıkları takdirde suç olarak kabul edilen filleri kapsamaktadır. Bu suçlar defter ve belgelerlerin tutma ve saklama yükümlülükleri, şirket muhasebesinin muhasebe standartlarına uygun tutulması ve gerçeği yansıtması, verilen beyannamelerin ve denetim raporlarının gerçeği yansıtması, bu raporları düzenleyenlerin sır saklama zorunluluğu, şirket kurucuları, ortakları ve yönetim kurulu üyelerinin sorumluluk ve yükümlülükleri hususundadır.

TABLO – II
YENİ TÜRK TİCARET KANUNUNUN 562. MADDESİ DIŞINDA SUÇ OLARAK
KABUL EDİLEN FİİLLER

MADDE	SUÇ KABUL EDİLEN FİİL	ÖNGÖRÜLEN CEZA
38/1	Tescil ve kayıt için bilerek gerçeğe aykırı beyanda bulunma	Üç aydan iki yıla kadar hapis veya adli para cezası
51	Ticaret Kanununun ticari işletme ve ticaret ünvanına ilişkin düzenlemelerine aykırı davranışlar (md.38 ila 46 ve 48)	Üç aydan iki yıla kadar hapis veya adli para cezası
62/1a	Kanunun 55. Maddesinde yazılı haksız rekabet fiillerinden birini kasten işlemek	İki yıla kadar hapis veya adli para cezası
62/1b	Kendi icap ve tekliflerinin rakiplerine nazaran kabul edilmesi için kasten yanlış veya yanıltıcı bilgi vermek	İki yıla kadar hapis veya adli para cezası
62/1c	Çalışanları, vekilleri veya yardımcılarını üretim veya ticaret sırlarını ele geçirmek için aldatmak	İki yıla kadar hapis veya adli para cezası
62/1d	Çalışanların veya vekillerinin haksız rekabet oluşturan fiillerini işlediklerini öğrenip de önlemeyen veya gerçeğe aykırı beyanı düzeltmeyenler	İki yıla kadar hapis veya adli para cezası

Kaynak (Web_29.10.11.2017)

Tablo II de belirtilen suç ve cezalar ise şirketlerin tescil ve kayıtları ile ticaret ünvanına ilişkin işlemlerin Türk Ticaret Kanunda belirtilen düzenlemelere uygun olarak yapılması, haksız rekabet fiillerinden birini kasten işlemek, rakiplerine nazaran kendi icap ve tekliflerinin kabul edilmesi için kasten yanlış ve yanıltıcı bilgi vermek, üretim ve ticaret sırlarını ele geçirmek için çalışanları vekilleri ve yardımcılarını aldatmak ile çalışan ve vekillerinin haksız rekabet fiillerini işlediklerini öğrenip önlemeyen ve gerçeğe aykırı beyanı düzeltmeme hususları ile ilgilidir. (Web_29.10.11.2017)

Vergi Usul Kanunu;

213 sayılı yeni Vergi Usul Kanunu 04.01.1961 tarihinde kabul edilmiş, 10.01.1961, 11.01.1961 ve 12.01.1961 tarihli resmi gazetelerde yayınlanarak yürürlüğe girmiştir. Kanun beş kitap, bu kitapların altında başlıklar halinde kısımlar ile bu kısımları açıklayan bölümlerden oluşmaktadır. Toplam 417 madde ile ek ve geçici maddelerden oluşmuştur.

Bunun yanında ihtiyaca göre düzenleyici genel tebliğler, iç genelgeler, sirkülerler yayınlanmaktadır.(Bu tez hazırlanırken en son 25.01.2018 tarihinde 491 sıra nolu genel tebliğ yayınlanmıştır.) Mükellefler tarafından ihtiyaca göre ilgili birimlerden özeldeler' de alınmaktadır.

Vergi Hukukunun Kısımları; Vergi hukuku üst bir kavramdır.

Vergi hukukunu; 1) Vergileme hukuku, 2) Vergiler hukuku, 3) Vergi ceza hukuku, 4) Vergi yargılama hukuku ve 5) Vergi icra hukuku olarak beş kısma ayırmak mümkündür.

Bu ayırım içinde yer alan vergileme hukuku; verginin taraflarını, vergi alacağının saptanmasını, diğder bir anlatımla; vergiyi doğuran olayı, verginin tarhı, tebliğı ve tahakkukunu, vergi alacağının ortadan kalkmasını, verginin denetimini, süreleri, mücbir sebepleri ve değderleme ile amortismanlar gibi vergi uygulaması ile ilgili diğder kuralları kendisine konu edinir.

Vergiler hukuku ise, vergileri kapsamına alır. Yani bu kısım, gelir üzerinden alınan vergiler olarak gelir ve kurum vergisini, servet ve servet transferi vergileri olarak emlak, motorlu taşıtlar ve veraset ve intikal vergilerini, harcamalar üzerinden alınan vergiler olarak da katma değder ve diğder harcama vergilerini bünyesinde toplar.

Vergi ceza hukuku, vergi suç ve cezalarından oluşur. Bu kısımda vergi suçları ve cezaları teorik olarak ele alınır, bu teorik çerçeveden hareketle, pozitif vergi ceza hukuku düzenlemeleri ayrıntılı bir şekilde incelenir.

Vergi yargılama hukuku da, vergi uygulamaları nedeniyle vergi idaresi ile mükellef veya vergi sorumluları arasında çıkan uyuşmazlıklarla uğraşır. Vergi yargısı, vergi yargı kuruluşları ile vergi yargılama usulünü birlikte ele alarak inceler.

Vergi hukukunun son kısmını meydana getiren vergi icra hukuku ise, vergilerin, zamanında ve tam olarak ödenmemesi halinde, hangi yollardan ve hangi usuller içerisinde tahsil edileceğini gösterir.

Vergi Usul Kanununda cezalar ile ilgili bölüm şu şekilde düzenlenmiştir;

Dördüncü Kitap : Ceza Hükümleri ;

1) Birinci Kısım, Genel esaslar; Md. 331-343

2) İkinci Kısım, Vergi Cezaları; (Üç Bölüm) Vergi Zıyaı Cezası, Usulsüzlük, Suçlar ve Cezaları Md. 344-359

3) Üçüncü Kısım, Vergi Cezasının Kesilmesi ve Kalkması; (Üç Bölüm) Ceza Kesme, Cezaların Ödenmesi ve Kalkması, Uzlaşma Md. 363-376

213 sayılı Vergi Usul Kanununun dördüncü kitabı cezalar ile ilgilidir. Bu kitabın birinci kısmı Genel Esasları belirtmekte olup, madde 331 de (Değişik: 30/12/1980-2365/58 md.) Vergi kanunları hükümlerine aykırı hareket edenler, bu kitapta yazılı vergi cezaları (vergi ziyai cezası ve usulsüzlük cezaları) ve diğer cezalar ile cezalandırılırlar, demektir.

Dördüncü kitabın ikinci kısmı vergi cezaları ile ilgilidir. Bu kısımda vergi cezaları üç bölümde incelenmiştir. Bunlar Vergi ziyai cezası, Usulsüzlük cezaları ve diğer vergi suçları ve cezalarıdır.

1)Vergi Ziyai Cezası ;

Madde 341 – Vergi ziyai, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder. Şahsi, medeni haller veya aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanlar ile veya sair suretlerle verginin noksan tahakkuk ettirilmesine veya haksız yere geri verilmesine sebebiyet vermek de vergi ziyai hükmündedir. Yukarıdaki fıkralarda yazılı hallerde verginin sonradan tahakkuk ettirilmesi veya tamamlanması veyahut haksız iadenin geri alınması ceza uygulanmasına mani teşkil etmez.

Madde 344-341'inci maddede yazılı hallerde vergi ziyasına sebebiyet verildiği takdirde, mükellef veya sorumlu hakkında ziyaya uğratılan verginin bir katı tutarında vergi ziyai cezası kesilir.

Vergi ziyasına 359'uncu maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde bu ceza üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanır.

Vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra verilenler hariç olmak üzere, kanuni süresi geçtikten sonra verilen vergi beyannameleri için bu madde uyarınca kesilecek ceza yüzde elli oranında uygulanır. (Son fıkra Mülga: 11/8/1999-4444/14 md. , 4444 sayılı Kanunun 14/B-1 maddesiyle yürürlükten kaldırıldı. Yürürlük; 14.08.1999)

2) Usulsüzlük Cezaları; Usulsüzlük, vergi kanunlarında belirtilen ve uyulması istenilen şekil ve usule ilişkin hükümlere uyulmamasıdır. Usulsüzlük cezaları genel usulsüzlük cezaları ve özel usulsüzlük cezaları olmak üzere ikiye ayrılır.

(Madde 351 – Usulsüzlük vergi kanunlarının şekle ve usule mütaallik hükümlerine riayet edilmemesidir.

Madde 352 – (Değişik : 30/12/1980-2365/76 md.)Usulsüzlükler, aşağıda yazılı derecelere ve bu kanuna bağlı cetvele göre cezalandırılır. Usulsüzlük fiili re'sen takdiri gerektirirse, bağlı cetvelde yazılı cezalar iki kat olarak kesilir.)

Genel Usulsüzlük Cezaları; Genel Usulsüzlük Cezaları aşağıdaki şemada da görüldüğü gibi kendi içinde 1. derece usulsüzlük cezası ve 2. derece usulsüzlük cezası olmak üzere iki kısma ayrılmıştır. Hangi davranışların 1. derece usulsüzlük cezasını gerektirdiği, hangi davranışların ise 2. derece usulsüzlük sayıldığı VUK' nun 352. maddesinde ayrıntılı bir şekilde belirtilmiştir.

Özel Usulsüzlük Cezaları ; Hangi fiillerin özel usulsüzlük cezasını gerektirdiği VUK'un 353. maddesinde belirtilmiştir. Özel usulsüzlükler sonucunda, vergi ziyayı da meydana getiriyorsa, vergi ziyasının gerektirdiği vergi cezaları ayrıca hesaplanır.

3) Hürriyet Bağlayıcı Suç ve Cezalar;

Madde 359 – a) Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan;

1) Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar veya defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenler,

2)Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, hakkında on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunur. Varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, bu fıkra hükmünün uygulanmasında gizleme olarak kabul edilir. Gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge ise, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgedir.

b) Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, sahte belgedir.

c) Bu Kanun hükümlerine göre ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basanlar veya bilerek kullananlar iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. 371 inci maddedeki pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında bu madde hükmü uygulanmaz. Kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında bu maddede yazılı cezaların uygulanması 344 üncü maddede yazılı vergi ziyai cezasının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez.

Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesi Hürriyeti Bağlayıcı Cezaları suçun nevine göre "Kaçakçılık Suçları ve Cezaları" başlığı altında, iki bölümde ele almıştır.

Para Cezasına Çevrilebilen Kaçakçılık Suçları ; Kaçakçılık suçu sayılan ve aşağıda belirtilen davranışlar için 6 aydan 3 yıla kadar hapis cezası uygulanır. Mahkemece verilen hapis cezası para cezasına çevrilebilir.

Hapis cezasının paraya çevrilmesinde, hapis cezasının her bir günü için, sanayi sektöründe çalışan 16 yaşından büyük işçiler için uygulanmakta olan asgari ücretin bir aylık brüt tutarının yarısı esas alınır. Verilen para cezası ertelenemez.

Para cezasına çevrilebilen kaçakçılık suçu gerektiren davranışlar şunlardır;

- Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapmak, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açmak, defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahını azaltıcı şekilde tamamen veya kısmen başka defter belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetmek
- Defter, kayıt ve belgeleri tahrif etmek veya gizlemek, içeriği itibarıyla yanıltıcı belge düzenlemek veya bu belgeleri kullanmak. İçeriği itibarıyla yanıltıcı belge, gerçek bir işleme dayanmakla birlikte bu işlemin mahiyet veya miktar itibarıyla gerçeği yansıtmayan belgedir.

Para Cezasına Çevrilemeyen Kaçakçılık Suçları ; Kaçakçılık suçu sayılan ve aşağıda belirtilen davranışlar için on sekiz aydan üç yıla kadar ağır hapis cezası uygulanır. Mahkemece verilen hapis cezası para cezasına çevrilemez. Para cezasına çevrilemeyen kaçakçılık suçu gerektiren davranışlar şunlardır;

Aşağıdaki fiilleri işleyenler bir yıldan üç yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.

- Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar, hayali kişiler adına hesap açanlar veya defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azaltacak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenler,
- Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edip gerçek tutarı yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar,

- Belgelerin varlığı noterden tespit edilmesine rağmen istenildiğinde ibrazdan kaçınanlar ve yanıltıcı belge ibraz edenler.

İbrazı zorunlu olan defter, defter sayfaları ve belgeleri yok ederek tamamen veya kısmen sahte belgeler düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.

Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmadan belge basanlar veya bilerek kullananlar iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. (Web_30, 01.12.2017)

4.3.3 Uygulamalarda Ekonomik Suçlara Verilen Cezalar Ve Bu Cezaların Caydırıcılık Etkisi

Ülkemizde de özellikle 24 Ocak kararlarıyla başlayan yeni liberalleşme sürecinden etkilenen alanların başında ekonomi gelmiştir. Bu dönemde bilhassa ihracatın teşvik edilmesi konusunda yoğunlaşıp bu konuda başarılı sonuçlar alınsa da, başta denetim sistemindeki yetersizlikler olmak üzere çeşitli nedenlerle "hayali ihracat" gibi olumsuzluklar da yaşanmıştır. Yine bunun yanında yaşanan örgütlü kaçakçılık suçları, yetkisi olmadığı halde, yüksek faizlerle para toplama işleri ve bunların sonucunda ortaya çıkan skandal batışlar, bankacılık sektöründe yaşanan yolsuzluklar, vergi kaçakçılığı ile toplumda çok tartışılan karşılıksız çek yazmaktan kaynaklanan suçlar vb. gibi ekonomik suçlara hürriyeti bağlayıcı cezalar verilmesi hususu, gerek ülke ekonomisine yeni bir yön verme çabalarının etkisi, gerekse de bu suçları işleyenlerin ekonomik güçlerinden kaynaklanan baskılar ve siyasiler nezdinde yaptıkları lobi faaliyetlerinden dolayı ,ülkeyi yönetenler de ekonomik suçlara ekonomik cezalar verilmesi yaklaşımını doğurmuştur.

Bu yaklaşımın bakış açısı özellikle ekonomik suçları, geleneksel ve kriminal suçlardan ayırma amacını taşımasıydı.

Ekonomik suçlara verilen cezalarla ilgili uygulama süreçlerini;

- A) Kaçakçılıkla mücadele kanunu,
- B) Karşılıksız çeklere uygulanan cezalar,
- C) Vergi kaçakçılığına verilen cezalar açısından inceleyebiliriz.

Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu ve İlgili Cezalar

1918 sayılı Kaçakçılığın Men ve Takibine Dair Kanun ;1932 yılında yürürlüğe girmiş olan 1918 sayılı Kaçakçılığın Men ve Takibine Dair Kanun'un, o dönemin ekonomik

koşullarına göre hazırlanmış ve zaman içinde ekonomik gelişme ve gerekliliklere göre değişikliklere uğramıştır. İthal ikamesine dayalı ekonomik sistem içerisinde çıkarılan kanunlardan biri olan ve yürürlüğe konulduğu dönemin ekonomik koşulları göz önünde bulundurularak, gerek ekonomik dengenin devamlılığının gerekse devlet otoritesinin sürekliliğinin sağlanmasında önemli bir tehlike teşkil eden kaçakçılığın önlenmesi ve kaçakçıların cezalandırılmalarını sağlamak üzere yürürlüğe konulmuş bulunan 1918 sayılı Kaçakçılığın Men ve Takibine Dair Kanun'da da kaçakçılığın men, takip ve tahkikinde uzun yıllar başarı elde edilmiştir.

Kanunun üçüncü faslı cezai hükümlerle ilgilidir. Burada birinci kısım münhasıran gümrüklere ait cezai hükümleri, gümrük ve inhisar kaçakçılığına ait cezai hükümleri kapsar. Burada Cezai hükümler malların müsadere, para cezası, ağır para cezası ve hapis cezalarını kapsamaktaydı.

4926 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu; 1918 sayılı kanun, gerek Türkiye'deki ekonomik kalkınmanın bir sonucu olarak dışa açık bir ekonomik politika izlenmesinin gündeme gelmesi, gerekse' de Avrupa Birliği ile tesis edilen Gümrük Birliği çerçevesinde, yeni dış ticaret politikaları izlenmesinin zorunlu olması nedenleriyle, günün ihtiyaçlarına cevap veremez hale gelmesinden dolayı, yerini 4926 sayılı kaçakçılıkla mücadele kanununa bırakmıştır. 10.07.2003 tarihinde yayınlanıp yürürlüğe giren kanunun, ikinci bölümündeki suç teşkil eden fiillerle ilgili genel ceza hükümleri ile üçüncü bölümdeki ceza hükümleri başlığı altında tarif edilen suçlara verilen cezalarda, 1918 sayılı kanundakinden farklı olarak devlet ve kamu güvenliğini ilgilendiren kısımlar ve bazı özellikli hususlar dışında hapis cezaları öngörülmemiştir.

5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu; 21.03.2007 tarihinde kabul edilip 31.03.2007 tarihinde yayınlanıp yürürlüğe giren 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanununun ikinci bölümünde, kaçakçılık fiilleri ve buna bağlı olarak kaçakçılık suçları sayılmıştır. 4926 sayılı kanununun yerine getirilen 5607 sayılı kanunla, kaçakçılık suçlarına verilen cezalar ağırlıklı olarak hürriyeti bağlayıcı cezalar şeklinde belirlenmiştir.

Sonuçta ekonomik suçlara, hürriyeti bağlayıcı ağır hapis cezaları' içeren bir anlayışı benimsemesi nedeniyle, gelişen dış ticaret işlemlerine uyum sağlayamadığı gerekçesi öne sürülerek yürürlükten kaldırılan, 1918 sayılı yasanın yerine getirilen ve ekonomik suça ekonomik cezayı öngören 4926 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu, uygulamada gereken faydayı sağlamamıştır. 4926 sayılı Kanuna hakim olan, sadece 'ekonomik sonuç doğuran suçlara ekonomik ceza verilmesi' prensibinden vazgeçilmiş, yürürlükteki 4926 sayılı

Kanunda sadece para cezası öngörülen kaçakçılık fiillerinin neredeyse tamamına 5607 sayılı yasa ile hapis cezası getirilmiştir.

Burada kanunun bu şekilde değişmesinden etkilenenler, kanundaki gümrük suçları olarak sayılan fiillere verilen cezalardan, kaçakçılık suçlarına verilen cezaların ayrılması gerektiğini belirtmişlerdir. Bunun nedeni olarak da gümrük suçları ile kaçakçılık suçları arasındaki en önemli fark 'kasıt' unsuru olduğunu belirtip, gümrük kanun'unun 231. maddesinde para cezalarını gerektiren gümrük kusurları için kasıtlı olup olmadıkları aranmayacağı hüküm altına alındığını söylemişlerdir. (Web_31, 01.12.2017)

Karşılıksız Çeklere Uygulanan Cezalardaki Değişim; Ticaret hayatı bir alışveriş ilişkisidir. Bu ilişki sürecinde ödeme aracı paradır. Gelişen teknolojiler ve sosyalleşen toplum hayatı ve değişen yaşam biçimleri ile beraber ihtiyaçlar çoğalmış ve çeşitlenmiştir. Bunun sonucunda insanlarda birçok ihtiyacı aynı zamanda elde etme arzusu oluşmuştur. Ayrıca ekonominin büyüyen hacmi içinde, işletmelerin öz kaynakları yaptıkları işler boyutunda yetersiz kalmaya başlamıştır. Sonuçta gerek bireyler, gerek işletmeler, gerekse de devlet, lazım olan kaynağa yetecek nakdi, ihtiyaç anında bulamayınca gereken malı borç olarak karşılama durumunda kalmaktadırlar.

Borç verme işleminde, borç veren karşısındakine güven duymak ve vermiş olduğu borcu belirli bir vadeyle zamanında almak ister. Aynı zamanda borç veren açısından, başkasına kullandığı kaynağa karşılık kendisi de ihtiyaç duyduğu anda kullanmak durumunda kalacağı kaynak için elinde bir menkulün bulunması önemlidir. Bu şekilde vadeli piyasaların oluşması ile ekonominin hacmi büyümüş ve ekonomik araçlar çeşitlenmiştir. Geçmişte ülkemizde uzun zaman vadeli alışverişlerde söz senetti. İnsanlar tanıdıkları ve güven duydukları kişilere vadeli mal satışı yapmakta veya borç vermekte idiler. Daha sonra vadeli ödemelerde ödeme aracı olarak senet kullanılmaya başlandı. Senedin kullanımında ve tahsilindeki bazı zorluklar, ödenmeyen senetlerdeki uzun süreli davalar piyasaları başka arayışlara yönlendirdi. Burada bankacılık sisteminin gelişmesiyle beraber vadesiz ödeme aracı olan çek senedin yerini aldı. Çekin vadeli olarak kullanılmaya başlamasındaki önemli etkenlerden biride, ödenmeme durumunda hapis cezasının olmasıydı. Ancak ülke ekonomisinde sıkça yaşanan ekonomik krizler, bununla beraber oluşan daralmalar, çeklerin de ödenmesinde aksamalara neden oldu. Sonuçta karşılıksız çekten dolayı artan mahkum sayısı, bu konuda mağduriyet yaşayanlar tarafından çekte hapis cezasının kaldırılması isteğini doğurdu. Bu kesim, ekonomik suça ekonomik ceza verilmesi istediler. Buna karşılık çeklerin ödenmemesi nedeniyle mağdur olanlar ise bu durum bizi cezalandırmak olur

diyerek hapis cezasının kaldırılmasına karşı çıktılar. 04.12.2009 Tarih ve 5941 Sayılı Çek Kanununda Değişiklik yapılmasına dair 31.01.2012 ve 6273 Sayılı Kanun, Cumhurbaşkanı tarafından 03.02.2012 tarihinde imzalanarak onaylanmış ve aynı gün Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Yapılan değişiklik ile karşılıksız çek keşide edenler hakkında öngörülen ceza kaldırılmış eski kanun metnindeki “hukuki ve cezai sorumluluk” ibaresi iptal edilerek yerine “hukuki sorumluluk ve idari yaptırım sorumluluğu” şeklinde değiştirilmiştir. Yeni düzenlemeye göre hamiline çek yaprağı kullanmadan, hamiline çek keşide edenler hakkında, cumhuriyet savcılığı tarafından Üç Yüz Türk Lirasından, Üç Bin Türk Lirasına kadar idari para cezası getirilmiştir. Bir yıla kadar hapis cezası kaldırılmıştır. (Şahbudak , Özderiyol , 2012)

Bu yasayla cezaevlerindeki 1500 kişi serbest bırakıldı, Yargıtay’daki 218 bin dosya ile savcılıklar ve yerel mahkemelerdeki 400 bin dosya da düştü. Çekte hapis cezasının kaldırılması piyasalardaki karşılıksız çek miktarını artırdı. Bunun üzerine Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair 6728 sayılı Kanun, 9 Ağustos 2016 tarihli Resmi Gazete’de yayımlandı. Bu kanunda yer alan pek çok düzenleme ile birlikte, çeke olan güvenin artırılması ve karşılıksız çekin engellenmesi amacıyla, Türk Ticaret Kanunu ile 5941 sayılı Çek Kanunu’nda önemli değişiklikler yapıldı. Yapılan yeni düzenlemeye göre, çekin üzerinde yazılı bulunan düzenleme tarihine göre kanuni ibraz süresi içinde ibrazında, çekle ilgili olarak 'karşılıksızdır' işlemi yapılmasına sebebiyet veren kişi hakkında, hamilin şikayeti üzerine, her bir çekle ilgili olarak, bin beş yüz güne kadar adli para cezası verilecek. Verilen adli para cezalarının ödenmemesi durumunda, bu ceza doğrudan hapis cezasına çevrilecek. Ancak karşılıksız kalan çek bedelinin, temerrüt faizi ve ile birlikte tamamen ödenmesi halinde ya da şikâyetten vazgeçilmesi halinde dava düşecek. Karşılıksız kalan bir çekle ilgili suç nedeniyle, ön ödeme, uzlaşma ve hükmün açıklanmasının geri bırakılmasına ilişkin hükümler uygulanamayacak. Hükmedilecek adli para cezası, çek bedelinin karşılıksız kalan miktarı, çekin üzerinde yazılı bulunan düzenleme tarihine göre kanuni ibraz tarihinden itibaren işleyecek 3095 sayılı Kanunda belirtilen ticari işlerde temerrüt faizi oranı üzerinden hesaplanacak faizi ile takip ve yargılama gideri toplamından az olamayacak. Mahkeme ayrıca, çek düzenleme ve çek hesabı açma yasağına, bu yasağın bulunması halinde, çek düzenleme ve çek hesabı açma yasağının devamına hükmedecek. Bu karar yargılama sırasında mahkeme tarafından resen verilebilecek. Kişi, mahkûm olduğu cezanın tamamen infaz edildiği tarihten itibaren üç yıl ve her halde yasağın konulduğu tarihten itibaren on yıl

geçtikten sonra, hükmü veren mahkemeden çek düzenleme ve çek hesabı açma yasağının kaldırılmasını isteyebilecek. Hakkında çek düzenleme ve çek hesabı açma yasağı kararı verilenler, yasaklılıkları süresince sermaye şirketlerinin yönetim organlarında görev alamayacaklar. Ancak, hakkında yasaklama kararı verilenlerin mevcut organ üyelikleri, görev sürelerinin sonuna kadar devam edecek. Ekonomik suça ekonomik ceza gerekçesiyle 2012 yılında kaldırılan karşılıksız çekte hapis cezası, piyasalarda yaşanan sorunlar göz önüne alınarak geri getirildi.(Köle, Görgülü, 2016, 106-108)

Önceki kanun dönemlerinde karşılıksız çek keşide etme eylemi savcılıklarca bir suç soruşturmasına konu edilip, iddianame düzenlenmek suretiyle mahkemelerin önüne gitmekteydi. Bu kanun ile yapılan düzenlemeler neticesinde artık karşılıksız çek keşide etme eyleminin öğrenilmesi üzerine alacaklının icra mahkemesine şikayetiyle suçla ilgili kovuşturma başlayacaktır. Burada alacaklı iddia tarafında olduğu için şahsi davaya benzeyen bir davadan bahsetmek mümkündür.

Günümüzdeki son duruma bakarsak, 09.08.2016 tarihinde yürürlüğe giren 6728 sayılı kanunun yargılama usulüne ilişkin 62.maddesi ise 31.12.2017 tarihinde yürürlüğe girecektir. 62.Maddenin yürürlüğe girmesi ile 31/12/2017 tarihinden itibaren alacaklının, savcılıklara müracaat etmeden doğrudan icra mahkemesine karşılıksız çekin ibraz tarihinden itibaren 3 aylık süre içinde şikayetiyle suçla ilgili kovuşturma başlayacaktır.

Görüldüğü gibi karşılıksız çeklerin olmaması veya asgariye indirilmesi ile ilgili yapılan yasal düzenlemelerde ekonomik suça yalnızca ekonomik cezaların verilmesi yaptırımı tek basına yetersiz kalmıştır.

Vergi Kaçakçılığına Verilen Cezalar; Vergi Usul Kanunu’nda düzenlenen kanuna aykırı eylemlerin bazılarının yaptırımı idare tarafından belirlenen idari para cezası, bazılarının yaptırımı ise ceza mahkemeleri tarafından belirlenen hapis cezasıdır. Cezası, idari para cezası olan eylemler “Vergi Kabahatleri” hapis cezası olan eylemler “Vergi Suçları” olarak sınıflandırılmaktadır.(Şenyüz2012, 29)

Vergi Kabahatleri; Yaptırımı parasal olarak idare tarafından belirlenen kabahatler, vergi ziyai kabahati ve usulsüzlük kabahatidir.

Vergi ziyai kabahatini oluşturan ve parasal yaptırım öngören fiiller Vergi Usul Kanunu’nda düzenlenmiş ve kabahatin tanımı yapılmıştır. Vergi Usul Kanunu md. 341 ve 344’teki düzenleme ve tanım bununla ilgilidir.

Usulsüzlük kabahati ise vergi kanunları tarafından belirlenmiş şekil ve usule uyulmamasıdır (VUK md. 351). Vergi usulsüzlük kabahatini oluşturan eylemler kanunda tek

tek sayılmıştır. Bu eylemler ağırlık derecelerine göre ayrıma tâbi tutulmuştur. VUK md. 352’de birinci derece usulsüzlükler ve ikinci derece usulsüzlükler olarak düzenlenmiştir. Vergi Usul Kanunu’nda genel usulsüzlük kabahatinden ayrı olarak özel usulsüzlük kabahati de düzenlenmiştir. Fatura ve benzeri evrak verilmemesi ve alınmaması ile diğer şekil ve usul hükümlerine uyulmaması, serbest meslek makbuzlarının düzenli olarak tutulmaması ve levha asma yükümlülüğünün yerine getirilmemesi özel usulsüzlük kabahati olarak düzenlenmiştir. (VUK md. 353)

Vergi Suçları; Vergi Usul Kanunu’nda ceza mahkemelerinde yargılanarak hürriyeti bağlayıcı ceza ile cezalandırılması hükmüne bağlanacak vergi suçları düzenlenmiştir. Bunlar Vergi kaçakçılığı suçları, Vergi mahremiyetinin ihlali suçu ve yükümlülerin özel işini yapma suçudur.

- Vergi kaçakçılığı suçları; Vergi kaçakçılığı suçlarının yaptırımı olan hapis cezaları üç farklı şekilde düzenlenmiştir. Kaçakçılık suçlarını oluşturan fiilleri VUK’taki düzenlemeye göre 3 grup halinde belirtmek mümkündür.

Birinci Grup Fiiller: Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapmak, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açmak veya defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetmek ve defter, kayıt ve belgeleri tahrif etmek veya gizlemek veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek veya bu belgeleri kullanmak İkinci Grup Fiiller: Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklamak ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok etmek veya defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapraklar koymak veya hiç yaprak koymamak veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenlemek veya bu belgeleri kullanmak Üçüncü Grup: Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basmak veya bilerek kullanmak VUK’ta düzenlenen birinci grup fiilleri işleyenler için öngörülen hapis cezası on sekiz aydan üç yıla kadardır. İkinci grup fiilleri işleyenler için öngörülen hapis cezası üç yıldan beş yıla kadardır. Üçüncü grup fiilleri işleyenler için öngörülen hapis ceza ise iki yıldan beş yıla kadardır.

- Vergi mahremiyetinin ihlali suçu; Vergi mahremiyetini ihlal edenler için cezai yaptırım 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 107 maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre, bu kanunun tatbikinde vazifeli bulunan kimseler, bu vazifeleri dolayısıyla amme borçlusunun ve onunla ilgili kimselerin şahıslarına, mesleklerine, işlerine,

muamele ve hesap durumlarına ait öğrendikleri sırlarla, gizli kalması lazım gelen diğer hususları ifşa ettikleri takdirde Türk Ceza Kanununun 239. maddesine göre cezalandırılır...” şeklindedir. TCK md. 239’daki cezai yaptırım ise; şikâyet üzerine, bir yıldan üç yıla kadar hapis ve beş bin güne kadar adli para cezasıdır.

- Yükümlülerin özel işini yapma suçu; Vergi Usul Kanunu’nun 6. maddesi son fıkra, vergi işlerinde görevli olan devlet memurları ile vergi mahkemelerinde, bölge idare mahkemelerinde ve Danıştay’da görevli olanların, yükümlülerin vergi yasalarının uygulanması ile ilgili hesap, yazı ve diğer özel işlerini ücretsiz de olsa yapmalarını yasaklamaktadır. Bu yasağa aykırı davranışlar Türk Ceza Kanunu’nun 257. maddesi uyarınca cezalandırılırlar (VUK md. 363) demektedir. Yükümlülerin özel işini yapma suçunun düzenlendiği maddede TCK’nın 257/1 maddesine atıf yapılmış ve bu hüküm ile cezalandırılacağı belirtilmiştir. Bu suçu işleyenlere “bir yıldan üç yıla kadar hapis” cezası öngörülmüştür.

Bu bölümde incelenen, Kaçakçılıkla mücadele kanunu, Karşılıksız çeklere uygulanan cezalar, Vergi kaçakçılığına verilen cezalar gibi ekonomik suçlarda toplum düzenimizde adaleti sağlamak açısından ekonomik suçlara verilen ekonomik ceza uygulamalarının zaman içinde yeterli olmadığının görüldüğü bu suçlarda tekrar hürriyeti bağlayıcı cezalara dönüş yapıldığı incelenmiştir. (Hekim Yüksek Lisans Tezi)

4.3.4 Türk Yargı Sistemi ve Bu Sistem İçinde Ekonomik Suçlara İlişkin Yargılama Düzeni

Bir ülkede güven veren bir adalet sisteminin varlığı, hukuk normlarının doğru ve adil olması kadar, bu normları uygulayacak olan yargı teşkilatının yapısı ile de doğrudan ilişkilidir. Toplumun huzur ve barış içinde yaşayabilmesi, her bakımdan gelişimini sürdürebilmesi, etkili, hızlı, tarafsız ve bağımsız bir adalet sistemiyle mümkündür.

Türkiye anayasasına göre yargı ayrılığı sistemini benimsemiş, birden fazla yargı koluna sahip bir ülkedir. Bu yargı kolları eşit ve aynı derecededir ve birbirleri ile alt üst ilişkisi bulunmamaktadır. Cumhurbaşkanlığı hükümet sistemini öngören 18 maddelik Anayasa değişikliğinin halk oyuyla kabul edilmesinin ardından yüksek yargıda önemli düzenlemeler yapılmıştır.

Bu değişikliklerden biride askeri ceza ve idari yargısının yargı sisteminden çıkarılmasıdır. Şu anda (2018 yılı) ülkemizde beş adet temel yargı kolu bulunmaktadır. Aşağıda bu beş temel yargı kolu ve yüksek mahkemeleri şematik olarak gösterilmiştir.

Tablo 3

TÜRK YARGI ÖRGÜTÜ					
Anayasa Yargısı	Adli Yargı	İdari Yargı	Uyuşmazlık Yargısı	Seçim Yargısı	Hesap Yargısı
YARGI TÜRÜ		BAKAN MAHKEME/KURUM			
Anayasa Yargısı		Anayasa Mahkemesi			
Uyuşmazlık Yargısı		Uyuşmazlık Mahkemesi			
Seçim Yargısı		Yüksek Seçim Kurulu			
Hesap Yargısı		Sayıştay			
	İLK DERECE	İSTİNAF	TEMYİZ		
İdari Yargı	İdare/Vergi Mahkemeleri	Bölge İdare Mahkemeleri	Danıştay		
Adli Yargı	İlk Derece Adli Yargı Mahkemeleri	Bölge Adliye Mahkemeleri	Yargıtay		
İLK DERECE ADLİ YARGI MAHKEMELERİ					

Mahkeme Türü	Genel Mahkemeler	Özel Mahkemeler(Uzmanlık Mahkemeleri)
Hukuk Mahkemeleri	Sulh Hukuk Mahkemesi Asliye Hukuk Mahkemesi	Asliye Ticaret Aile İş Tüketici Kadastro İcra Fikri ve Sınai Haklar
Ceza Mahkemeleri	Sulh Ceza Mahkemesi Asliye Ceza Mahkemesi Ağır Ceza Mahkemesi	Çocuk mahkemeleri Çocuk Ağır Ceza Fikri ve Sınai Haklar Ceza Mahkemeleri İcra Ceza Kadastro Ceza

(Web_32, 25.10.2017)

Mahkemelerin görev alanları;

A) İdari Yargı;

İlk Derece İdari Yargı Mahkemeleri

I. İdare Mahkemeleri

Yasal dayanağını 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun'dan alan idare mahkemelerinin görevleri aynı kanunun 5. maddesinde, idare mahkemeleri “vergi mahkemelerinin görevine giren davalarla ilk derecede **Danıştay**'da çözümlenecek olanlar dışındaki,

- İptal davalarını,
- Tam yargı davalarını,
- Tahkim yolu öngörülen imtiyaz şartlaşma ve sözleşmelerinden doğan uyuşmazlıklar hariç, kamu hizmetlerinden birinin yürütülmesi için yapılan idarî sözleşmelerden dolayı taraflar arasında çıkan uyuşmazlıklara ilişkin davaları,
- Diğer kanunlarla verilen işleri, çözümler” şeklinde belirlenmiştir.

II. Vergi Mahkemeleri

Yasal dayanağı idare mahkemeleri ile aynı olan vergi mahkemelerinin görev alanına, 6. madde uyarınca,

a) Genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlar ile benzeri malî yükümler ve bunların zam ve cezaları ile tarifelere ilişkin davalar,

b) (a) bendindeki konularda 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un uygulanmasına ilişkin davalar,

c) Diğer kanunlarla verilen işler girmektedir.

B) Adli Yargı

İlk Derece Adli Yargı Mahkemeleri

Hukuk Mahkemeleri

Alacak, mülkiyet, sözleşme ihlali, icra, iflas, boşanma, miras, v.b. gibi özel kişilerin kendi aralarında çekişmeli olduğu davalara ve bir kısım çekişmesiz yargı işlerine bakar. Hukuk mahkemeleri şu bölümlere ayrılır:

1. Sulh Hukuk Mahkemeleri

Her ilçede bulunan sulh mahkemelerinde tek hâkim görev yapar. Görevi kanunlarla belirlenmiş olup, istisnaidir. 01/10/2011 tarihinde yürürlüğe giren 6100 sayılı Hukuk Mahkemeleri Kanunu'nun 4. maddesinin ilk fıkrası uyarınca, sulh hukuk mahkemeleri, dava konusunun değer veya tutarına bakılmaksızın;

a) Kiralanan taşınmazların, 9/6/1932 tarihli ve 2004 sayılı İcra ve İflas Kanununa göre ilamsız icra yoluyla tahliyesine ilişkin hükümler ayrık olmak üzere, kira ilişkisinden doğan alacak davaları da dâhil olmak üzere tüm uyuşmazlıkları konu alan davalar ile bu davalara karşı açılan davaları,

b) Taşınır ve taşınmaz mal veya hakkın paylaşılmasına ve ortaklığın giderilmesine ilişkin davaları,

c) Taşınır ve taşınmaz mallarda, sadece zilyetliğin korunmasına yönelik olan davaları,

ç) Bu Kanun ile diğer kanunların, sulh hukuk mahkemesi veya sulh hukuk hâkimini görevlendirdiği davaları, görürler.

2. Asliye Hukuk Mahkemeleri

5235 sayılı kanunun 6. maddesine göre Asliye hukuk mahkemeleri, sulh hukuk mahkemelerinin görevleri dışında kalan ve özel hukuk ilişkilerinden doğan her türlü dava ve

işler ile kanunların verdiği diğer dava ve işlere bakar. Asliye hukuk mahkemeleri tek hâkimlidir.

3. Özel Kanunlarla Kurulan Diğer Hukuk Mahkemeleri

a) Ticaret Mahkemeleri

Ticaret mahkemeleri yalnız ticari davalara bakar. Ticaret mahkemeleri, asliye hukuk mahkemelerinin daireleri durumundadır, dolayısıyla asliye ticaret mahkemeleri olarak da adlandırılırlar. Asliye Ticaret Mahkemeleri, Asliye Hukuk Mahkemesinin görevine giren ticari davaların çözümlendiği mahkemelerdir. Asliye Ticaret Mahkemesi'nin görevine giren işler dışında kalan tüm uyuşmazlıklar Asliye Hukuk Mahkemesince çözülür. Hangi davaların ticari dava olduğu TTK'ın 4. maddesinde sayılmıştır.

TTK 3.maddesinde bu kanunda düzenlenen hususlarla bir ticari işletmeyi ilgilendiren bütün işlem ve fiillerin ticari işlerdendir.

TTK 4/a maddesine göre bu kanunda öngörülen hususlardan doğan hukuk davaları ticari dava sayılır.

TTK 5.maddesinde de aksine hüküm bulunmadıkça dava olunan şeyin değerine veya tutarına bakılmaksızın Asliye Ticaret Mahkemesinin tüm ticari davalara bakmakla görevlidir denilmektedir.

Yeni Türk Ticaret Kanunu gereğince artık Asliye Ticaret Mahkemesiyle Asliye Hukuk Mahkemesi arasındaki ilişki işbölümü değil görev ilişkisidir. Aynı bir ticaret mahkemesi bulunmayan yerlerde asliye hukuk mahkemesi aynı zamanda ticaret mahkemesi sıfatıyla da görev yapar.

b) İş Mahkemeleri

5521 sayılı İş Mahkemeleri Kanunu ile kurulmuştur. Aynı kanunun ilk maddesine göre “işçi sayılan kimselerle işveren veya işveren vekilleri arasında iş ahdinden veya İş Kanunu'na dayanan her türlü hak iddialarından doğan hukuk uyuşmazlıklarının çözülmesi ile görevlidir”.

c) İcra Mahkemeleri

2004 yılında çıkarılan 5092 sayılı kanunla birlikte daha önceleri icra tetkik mercii olarak adlandırılan bu makamın adı icra mahkemesi olarak değiştirilmiştir. İcra mahkemesinin en önemli görevleri arasında icra dairelerinin gerçekleştirdiği işlemlere karşı yapılan şikâyetlerin incelenmesi, icra dairesine sunulan itirazların incelenmesi, mahcuz mala istihkak davasının görülmesi, icra ve iflas dairelerinin gözetimi ve denetimi yer alır.

d) Aile Mahkemeleri

4787 sayılı Aile Mahkemelerinin Kuruluş Görev ve Yargılama Usullerine Dair Kanun ile Türkiye Cumhuriyeti yargı teşkilatındaki yerini almıştır.

Adı geçen kanunun 2. maddesine göre aile mahkemeleri Adalet Bakanlığı tarafından her ilde ve nüfusu yüz binin üzerindeki her ilçede tek hâkimli ve asliye hukuk mahkemesi derecesinde olmak üzere kurulur. Aynı yasanın 4. maddesine göre “Medeni Kanun’un 2.kitabı olan aile hukuku kapsamına giren ve medeni kanunun yürürlüğü hakkındaki yasaya göre aile hukukundan doğan davalar ile aile hukukuna ilişkin yabancı mahkeme kararlarının tanıma ve tenfizi yanında, 4320 sayılı Ailenin Korunmasına Dair Yasada öngörülen tedbir kararlarını almak, ayrıca diğer yasaların verdiği görevleri yapmak” aile mahkemelerinin görevlerini oluşturmaktadır.

e) Kadastro Mahkemeleri

3402 sayılı kanunun 24. maddesi uyarınca kurulmuşlardır. Adı geçen kanunun 25. maddesine göre, “kadastro mahkemesi; taşınmaz mal mülkiyetine ve sınırlı aynî haklara, tapuya tescil veya şerh edilecek veyahut beyanlar hanesinde gösterilecek sair haklara sınır ve ölçü uyuşmazlıklarına, kadastroya ve tapu sicilini ilgilendiren benzeri davalara ve özel kanunlarca kendisine verilen işlere bakar; [Kadastro](#) veya kadastro ile ilgili verasete ait uyuşmazlıkları çözümleyebileceği gibi, istek üzerine veraset belgesi de verebilir”.

II. Ceza Mahkemeleri

5235 sayılı Adli Yargı İlk Derece Mahkemeleri İle Bölge Adliye Mahkemelerinin Kuruluş, Görev Ve Yetkileri Hakkında Kanun'un 8. maddesine göre ceza mahkemeleri, asliye ceza ve ağır ceza mahkemeleri ile özel kanunlarla kurulan diğer ceza mahkemelerinden oluşur.

1. Asliye Ceza Mahkemeleri

5235 sayılı kanunun 11. maddesi uyarınca “kanunların ayrıca görevli kıldığı hâller saklı kalmak üzere, sulh ceza hâkimliği ile ağır ceza mahkemelerinin görevleri dışında kalan dava ve işlere asliye ceza mahkemelerince bakılır”.

2. Ağır Ceza Mahkemeleri

5235 sayılı kanunun 12. maddesi gereğince “kanunların ayrıca görevli kıldığı hâller saklı kalmak üzere, Türk Ceza Kanununda yer alan yağma (m. 148), irtikâp (m. 250/1 ve 2),

resmî belgede sahtecilik (m. 204/2), nitelikli dolandırıcılık (m. 158), hileli iflâs (m. 161) suçları, Türk Ceza Kanununun İkinci Kitap Dördüncü Kısımının Dört, Beş, Altı ve Yedinci Bölümünde tanımlanan suçlar (318, 319, 324, 325 ve 332 nci maddeler hariç) ve 12/4/1991 tarihli ve 3713 sayılı Terörle Mücadele Kanununun kapsamına giren suçlar dolayısıyla açılan davalar ile ağırlaştırılmış müebbet hapis, müebbet hapis ve on yıldan fazla hapis cezalarını gerektiren suçlarla ilgili dava ve işlere bakmakla ağır ceza mahkemeleri görevlidir”.

Adli yargı mahkemeleri, konu bakımından hukuk yargısı, ceza yargısı olarak ikiye, derece bakımından ilk derece mahkemeleri, istinaf (ara derece mahkemeleri) ve temyiz (üst derece mahkemeleri) olarak üçe ayrılır. Yukarıda anlattığımız şekilde, tüm idari yargıdaki vergi mahkemeleri ile, adli yargıdaki hukuk ve ceza mahkemelerindeki genel ve özel mahkemeler kendi görev alanları içinde olmak üzere, oluşan ekonomik suçlara bakmaktadırlar. Hangi suçların ekonomik suç olduğu TTK, TBK, TMK, İcra İflas Kanunu, Tapu ve Kadastro Kanunu, İş Kanunundaki maddelere göre değerlendirilir. Hukuk mahkemeleri davaları inceleyip sonuçlandırırken, ceza mahkemeleri işlenen suçun karşılığında bir ceza oluşmuşsa o cezayı takdir ederler.

Bu mahkemelerle beraber yargı sistemimiz içinde yer alan, Askeri Yüksek İdare Mahkemesi; kaldırılana kadar Türkiye Cumhuriyeti Anayasası ile görevlendirilmiş bağımsız bir yüksek mahkeme olarak görev yapmıştır.

Askeri Yüksek İdare Mahkemesi, askeri olmayan makamlarca tesis edilmiş olsa bile, asker kişileri ilgilendiren ve askeri hizmete ilişkin idari işlem ve eylemlerden doğan uyuşmazlıkların yargı denetimini yapan ilk ve son derece mahkemesi iken 2016 yılındaki halk oylaması sonucunda kaldırılmış, mahkemenin alanına giren konularda İdare Mahkemeleri ve Danıştay görevlendirilmiştir.(Web_33, 25.10.2017)

4.3.5 Ekonomik Suçlarla Mücadelede Uluslararası Müktesebat Ve Diğer Gelişmiş Ülkelerdeki Mücadele Yöntemleri

Yolsuzluk, rüşvet, organize suçlar, bilişim suçları, kara para aklama, uyuşturucu ticareti ve terörün ekonomisi gibi sınır aşan ekonomik suçlar, artık yerel bir mesele olmayıp, bütün toplum ve ekonomileri etkileyen, önlenmesi ve kontrol altına alınması için uluslararası iş birliğini zorunlu kılan bir olgudur.

Demokrasinin kurum ve değerlerini, etik değerleri ve adaleti zayıflatan, sürdürülebilir kalkınmayı ve hukukun üstünlüğünü tehlikeye sokan ekonomik suçlar, toplumların istikrar ve güvenliğine yönelttiği sorun ve tehditler nedeniyle çok yönlü uluslararası mücadeleyi gerekli kılmıştır. Bu konudaki çalışmaların devletlerin ekonomik suçlarla etkin mücadele etme güçlerinin artırılmasında önemli bir rol oynayabileceği inancı ile uluslararası örgüt ve kuruluşların öncülüğünde birçok sözleşmeler hazırlanmış, kural ve ilkeler belirlenmiş, toplantılar yapılmış, deklarasyonlar yayınlanmıştır. Birleşmiş milletlere ve diğer uluslararası örgütlere üye devletler bu sözleşmelere imza koyup kendi iç hukuklarının bu sözleşmelere uyumu konusunda düzenlemeler yapmışlardır. Ülkemizde' de bu suçlarla mücadelede uluslararası alınan kararların ve yürürlüğe konulan müktesebatın kendi iç hukukuna uyumunun sağlanması için düzenlemeler yapmış, yasalar ve düzenleyici kurallar çıkartmış, bu konuda personel hizmet içi eğitimler düzenlemiştir. Aşağıda ekonomik suçlarla ilgili uluslararası müktesebat çerçevesinde alınmış kararlar ve yapılmış sözleşmelerin başlık halinde dökümü bulunmaktadır.

ULUSLARARASI BELGELER

A-Uluslararası Sözleşmeler

- 1.Birleşmiş Milletler Yolsuzlukla Mücadele Sözleşmesi(18.05.2006 tarihli, 5506 sayılı Kanunla onaylanmış; 24.05.2006 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.)
- 2.Sınır Aşan Örgütlü Suçlara Karşı Birleşmiş Milletler Sözleşmesi (15 kasım 2000) (30.1.2003 tarih ve 4800 sayılı Kanunla onaylanmıştır.)
- 3.OECD konseyi uluslararası ticari işlemlerde yabancı kamu görevlilerine verilen rüşvetin önlenmesi sözleşmesi (1 Şubat 2003 tarihinde onaylanmış ve 6 Şubat 2003 tarihinde Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.)
- 4.Avrupa Konseyi yolsuzluğa karşı ceza hukuku sözleşmesi (27 ocak 1999) (14.01.2004 tarihli, 5065 sayılı kanunla onaylanmıştır.)
- 5.Avrupa Konseyi yolsuzluğa karşı özel hukuk sözleşmesi (17.04.2003 tarihli 4852 sayılı Kanunla onaylanmış; 24.04.2003 tarihli 25088 sayılı Resmi Gazete'de de yayımlanmıştır.)
- 6.Suçtan kaynaklanan gelirlerin aklanması, araştırılması, ele geçirilmesi ve el konulmasına ilişkin sözleşme

B-Uluslararası Diğer Belgeler

- 1.Avrupa Konseyi Yolsuzlukla Mücadelede Yirmi Temel İlke Kararı (06 KASIM 1997)

- 2.Avrupa Birliği Aday Ülkelerde Yolsuzlukla Mücadelenin Güçlendirilmesine İlişkin On İlke
 - 3.Avrupa Konseyi Kamu Görevlileri İçin Davranış Kuralları (11 MAYIS 2000)
 - 4.Avrupa Konseyi Bakanlar komitesi Siyasi Partilerin ve Seçim Kampanyalarının Finansmanında Yolsuzlukla Mücadele İçin Ortak Kurallar
 - 5.Avrupa Ombudsmanı İyi Yönetim İçin Davranış Kodu (06 Eylül 2001)
 - 6.Malî eylem görev grubu (Financial Action Task Force-FATF) tavsiye kararları 2012
 - 7.Birleşmiş Milletler, Uluslararası Ticari İlişkilerde Rüşvet ve Yolsuzluklarla Mücadelede Birleşmiş Milletler Deklarasyonu* [16 ARALIK 1996]
 8. Dünya Bankası “Yolsuzluk: İstikrarlı ve Adil Kalkınmaya Bir Engel” Başlıklı Bildirisi (7 EKİM 1996)
 - 9.Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı (ıntosai) Sahtecilik ve Yolsuzlukla Mücadelede Yüksek Denetim Kurumlarına Tavsiyeler(Montevideo Deklarasyonu) (KASIM 1998)
 - 10.Arusha Deklarasyonu Gümrük Kapılarında Dürüstlük İle İlgili Gümrükler İşbirliği Konseyi’nin Deklarasyonu (7 TEMMUZ 1993)
 - 11.Uluslararası Ticaret Odası Rüşvet ve Yolsuzlukla Mücadeleye İlişkin Davranış Kuralları [1996]
 - 12.Uluslararası Hakimler Birliği Merkez Konseyi Yolsuzlukla Mücadeleye Yönelik Tavsiyeler (27 EYLÜL 2001)
 - 13.Uluslararası Para Fonu (IMF) Mali Saydamlık İyi Uygulamalar Tüzüğü (1994)
 - 14.Asyas-Pasifik Ekonomik İşbirliği Devlet İhalelerine İlişkin Bağlayıcı Olmayan İlkeler (5 MART 1999)
 - 15.Avrupa Güvenlik ve İşbirliği Teşkilatı yolsuzlukla mücadele konusunda AGİT tarafından kabul edilen çeşitli belge ve kararlar
 - 16.Avrupa Güvenlik ve İşbirliği Teşkilatı (medyanın bağımsızlığı ve yolsuzlukla mücadele konusunda Taşkent deklarasyonu)
- Bu sözleşme ve belgelerin hayata geçirilmesi ile ilgili uluslararası birçok konferans düzenlendi, ülkelerle uyum anlaşmaları imzalandı ve süreçlerin işetilmesi için takip mekanizmaları geliştirildi.

TÜRKİYE’NİN ULUSLARASI KARARLARA UYUM İÇİN YAPTIĞI DÜZENLEMELER

Avrupa Birliği müktesebatının üstlenilmesine ilişkin Türkiye ulusal programının uygulanması, koordinasyonu ve izlenmesine dair karar

MADDE 1 - Genel ilkeler; (1) Avrupa Birliği Müktesebatının Üstlenilmesine İlişkin Türkiye Ulusal Programı (Ulusal Program), Türkiye’nin Avrupa Birliğine katılım sürecinde, kısa ve orta vadede gerçekleştirilmesi öngörülen çalışmaları kapsar. (2) Ulusal Program, bu alanda yapılacak çalışmaların temel esas ve unsurlarını belirlemek amacıyla hazırlanmıştır.

MADDE 2 – Takvim ve güncelleştirme ; (1) Tüm kamu kurum ve kuruluşlarının, gerekli çalışmaları Ulusal Programda yer alan hedefler doğrultusunda ve belirlenen zamanda gerçekleştirmeleri esastır. (2) Ulusal Program, yıllık gerçekleştirmeler, Katılım Ortaklığı Belgesi, tarama sonu raporları, müzakere çerçeve belgeleri ve ilerleme raporları da dikkate alınarak, Ülkemizin ihtiyaç ve önceliklerine göre gerektiğinde güncelleştirilecektir.

MADDE 3 – İdari düzenlemeler ve hizmet içi eğitim ; (1) Kamu kurum ve kuruluşları, Avrupa Birliği müktesebatı- nın ulusal mevzuata aktarılması ve uygulanması için Ulusal Programda yer alan gerekli idari düzenlemeleri ve personellerinin hizmet içi eğitimini gerçekleştirir. İçeriğinde yolsuzlukla mücadeleyle ilgili öncelikli hedeflerin de yer aldığı Avrupa Birliği Müktesebatının Üstlenilmesine İlişkin Türkiye Ulusal Programının Uygulanması, Koordinasyonu ve İzlenmesine Dair Karar Bakanlar Kurulunca 24 Mart 2001 tarihinde kabul edildi.

DiĞER ÜLKE ÖRNEKLERİ VE ULUSLARARASI YAPILANMALAR

Yolsuzlukla mücadele alanındaki kurumsal yapıların en gelişmiş örneklerine -ICAC (Independent Commission Anti Corruption) adı altında- Hong Kong, Güney Kore, Avustralya ve Yeni Zelanda’da rastlanmaktadır. Hong Kong’da ICAC’ın (Bağımsız Yolsuzlukla Mücadele Komisyonu) kurulmasından sonra yolsuzluğa bulaşan çok sayıdaki üst düzey yönetici ve güvenlik görevlisinin yargı önüne çıkartılması ve cezalandırılması sağlanmıştır. Makedonya, Slovenya, Slovakya, Çek Cumhuriyeti gibi ülkelerde, bu birimin; Ulusal Komisyon, Yolsuzlukla Mücadele Komisyonu gibi adlar altında, Botswana’da Yolsuzlukla Mücadele Genel Müdürlüğü adı altında, Malezya’da Yolsuzlukla Mücadele Ajansı (ACA), Arjantin’de Yolsuzlukla Mücadele Ofisi (OAC) gibi adlar altında örgütlendiği görülmektedir.

Avrupa Birliği’nin de OLAF kısa adıyla anılan bir yolsuzluk ve sahtecilikle mücadele birimi mevcuttur. Bazı ülkelerde bu birimin task force (görev gücü) şeklinde örgütlendiğini

görüyoruz. Örneğin Hindistan’da 1962 yılında kurulan “Yolsuzluğu Önleme Komitesi” (başkanının soyadı ile anılan Santhanam Komitesi) ihalelerde, çeşitli belge ve izinlerin verilmesinde, vergi alanlarında, güvenlik, eğitim ve sağlık hizmetlerinin yürütülmesinde, gümrüklerde ve yargı kuruluşlarında birçok yolsuzluğu açığa çıkarmıştır.

Ulusal yolsuzlukla mücadele arayışları da yeterli olmamış ve Valetta’daki Avrupa ülkeleri adalet bakanları toplantısıyla devletler arası yolsuzlukla mücadele örgütlenmesi arayışlarına girilmiştir. GRECO da bu çalışmaların somut bir sonucudur. BM nezdinde de Yolsuzluğa karşı devletler grubu kurulması çalışmaları olduğunu biliyoruz.

Transparency International ve Global Integrity gibi bilinen sivil toplum kuruluşlarının yanı sıra, merkezi ABD’de olan Association of Certified Fraud Examiners isimli sivil toplum kuruluşunun dünya çapında 33.000’den fazla üyesi var. Kara para aklama ile mücadelede gereken önlemlerin alınması amacıyla, 1989’da Paris’teki G-7 zirvesinde kurulan Mali Eylem Görev Grubu’na da (FATF) 29 ülke ve iki bölgesel örgüt (Avrupa Komisyonu ve Körfez İşbirliği Konseyi) üyedir. FATF’ın sekreteryası hizmetleri Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı (OECD) tarafından yerine getirilmektedir. Türkiye’nin de imzaladığı ve onayladığı BM Yolsuzlukla Mücadele Sözleşmesinin 6 ncı maddesinin 1 inci fıkrasında: “Taraf Devlet, iç hukuk sisteminin temel ilkelerine uygun olarak, a) Sözleşmenin 5. maddesinde belirtilen politikaları uygulamak ve uygun görülen hallerde bu politikaların uygulanmasını koordine ve kontrol etmek b) Yolsuzluğun önlenmesi hakkında bilgiyi arttırmak ve yaymak yolları ile yolsuzluğun önlenmesi için uygun birim ya da birimlerin varlığını sağlayacaktır denmektedir.” Tarhan, R. Bülent, Greco Mayıs’ta Geliyor. Çözüm Evrensel İlkelerde, Radikal, 22.02.2005 Altındaki listede, yolsuzlukla mücadele alanında faaliyet gösteren belli başlı uluslararası kuruluşlar yer almıştır:

- Uluslararası Saydamlık Örgütü (TI- Transparency International) → Dünya Bankası → Yolsuzluğa Karşı Devletler Grubu (GRECO)
- Avrupa Sahtecilikle Mücadele Ofisi (OLAF) → Mali Eylem Grubu (FATF) → Uluslararası Para Fonu (IMF) → Birleşmiş Milletler (UN) → Uluslararası Suç Önleme Merkezi (CICP) → Güney Doğu Avrupa Yolsuzlukla Mücadele Girişimi İstikrar Paketi (SPAİ) → Yolsuzlukla Mücadele Ağı (ACN)
- Asya-Pasifik Ülkeleri Yolsuzlukla Mücadele İnisiyatifi
- İktisadi İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı Yolsuzluklarla Mücadele Birimi
- Asya Kalkınma Bankası Yolsuzluklarla Mücadele Birimi (Web_34 03.11.2017)

BÖLÜM 5. SONUÇ ve ÖNERİLER

Ekonomik suç, suç kategorileri içinde en çok insanla ilişkili suç kavramıdır. İnsanlığın toplu yaşama geçmesi, şehir hayatının gelişmesi, ticaretin önce ulusal, günümüzde uluslar arası boyutlara taşınması, ulaşım ve iletişim olanaklarının ve araçların artması ile beraber çeşitlenmiş ve toplumsal düzeni en çok tehdit eden suç kategorisi haline gelmiştir.

Geçmiş çağlarda daha çok hile, suiistimal, rüşvet, yolsuzluk gibi alanlarda görülen ekonomik suçlar günümüzde bunlarla beraber başta vergi kaçakçılığı, kara paranın aklanması, çıkar amaçlı örgütlenme suçu olmak üzere nitelikli dolandırıcılık suçları, tefecilik, şike ve teşvik primi, hileli iflas, manipülasyon, fiyatları etiketleme, kredi kartlarının kötüye kullanımı, bilişim ve kimlik sahteciliği vb. çeşitlenmiş ve hayatın her alanında görülmeye başlanmıştır. Dolayısıyla ekonomik suç kavramı' da çoğalan yeni suç çeşitleri ile beraber günümüzde yoğun bir biçimde tartışılmaya başlanılmıştır. Bu durumun sonucu olarak ekonomi hukuku önem kazanmış, farklı suç çeşitlerine göre yapılanmış ve ekonomik suçlara verilecek cezalar, ekonomi hukukunun içinde yer almaya başlamıştır.

Ekonomik suçlar başlangıçta kamu düzenini bozan ve kamu yararına zarar veren dolayısıyla kamu hukukunu ilgilendiren bir suç çeşidi olarak görülürken, ve bu yönde kanunlar oluştururken sonradan bireyler arasındaki ilişkileri'de etkilemesi ve mağduriyetlerin artması nedeniyle özel hukuk alanında' da kanunlar düzenlenmiştir.

Toplumların ekonomik yapılanması içinde ekonomik suçların en fazla görüldüğü kurumlar işletmelerdir. İşletmeler ekonomik organizasyonlar olup, temel amaçları insanların ihtiyaçlarını karşılayacak mal ve hizmeti üretmektir. Bu nedenle ekonominin her alanında yer almaktadırlar. İşletmelerde yaşanan suçları ticari suçlar, mali suçlar ve finansal suçlar olarak bölümlendirebiliriz. İşletmelerde yaşanan suçlar işletmenin yapısal özelliklerinden kaynaklanmakla beraber burada suçu işleyen bireylerin durumunu' da değerlendirmek gerekir. Ekonomik suçlarda tespiti zor olan hususların başında failin tespit edilmesi gelir. Burada suçu işleyen failin kendine sağladığı faydanın yanında, bu eylemden diğer fayda sağlayanların' da olması muhtemeldir. Bu nedenle fail ile beraber işlenen suç fiilinin' de birlikte değerlendirilmesi, suçları önlemeye yönelik tedbirlerin alınması açısından çok önemlidir. Bunun yanında suç işlemeye sebep olan nedenlerinde tespit edilmesi ve kişilerin yaşadıkları toplumun değerlerini önemseyen, sağladığı katma değer kadar milli gelirden pay alacağını bilecek şekilde eğitilmesi lazımdır. Aynı zamanda denetim ve kontrol

mekanizmalarının kurulması, sistemdeki zafiyetlerin tespit edilip, kara deliklerin kapatılması gerekmektedir. Düzgün verimli denetim sistemi için konusunda yetkin denetim elemanlarına ihtiyaç vardır. Denetçi mesleki bilgi ve deneyime sahip, bağımsız davranabilen ve yüksek ahlaki nitelikler taşıyan uzman kişi olması gereklidir.

Devlette ve işletmelerde ekonomik suçların artması, bu yapıları içeriden ve dışarıdan denetleyen mekanizmaların olmasını gerekli kılmıştır. Bu nedenle sistemde iç denetim ve bağımsız denetim olgusu sistemin ayrılmaz bir parçası haline gelmiştir. Bunun yanında kamu kurallarına bağlı olarak çalışıp, kamu açısından uygunluk denetimi yapan kamusal denetçilik kurumu bulunmaktadır. Burada devlet özellikle kendi gelir kaynağı olan vergi sistemini yoğun bir biçimde denetlemektedir.

Toplumların huzur ve refah içinde yaşaması, yüksek standartta yaşam kalitesine kavuşması için, ülkedeki kurumların yeterli şekilde, standartlara uygun ve bağımsızlığa önem veren bir denetim olgusunu benimsemesi ve bunu uygulaması gerekmektedir.

19 uncu yüzyıldan başlayarak hızlı gelişen bilim ve teknoloji ve bunlara bağlı olarak farklılaşan üretim ve paylaşım modelleri, toplumların yönetim sistemlerini ve toplumları oluşturan kurumları' da etkilemiştir. Ülkelerde yönetim sistemleri değişmiş, iktisadi ve hukuki sistemler bu değişimlerle beraber yeni şartlara uygun kanun ve kuralları yaratmışlardır. İhtiyaçlara göre oluşturulan yeni kanunlar ve bu kanunları uygulayacak ihtisas mahkemeleri ülkemiz hukuk sistemi içinde yer almaya başlamıştır. Bu süreç yeni olgulara göre kesintisiz devam edecektir.

Toplum düzenini oluşturan en önemli iki alan olan hukuk ve ekonomi bu değişimlerle beraber yaşanan olayları kendi açılarından ele almış ve düzenlemeler yapmışlardır. Bununla beraber yaşanan her toplumsal olayın kökeninde ekonomik etkiler var olduğundan toplumu düzenleyen kurallarda bu olaylara ve sonucunda ihtiyaçlara göre yeniden oluşmaya başlamıştır. Sonuçta toplumsal düzeni sağlayan bu iki bilim dalı biri birini tamamlayan ortak alanların olduğu bir hale gelmişlerdir. Ekonomik gelişmelere paralel olarak ortaya çıkan ekonomik ihtilaflar ve suçlarla beraber ekonomik konularla ilgili mahkemeler oluşmuş ayrıca artan ve şekil değiştiren ekonomik suçlar nedeniyle ekonomik ceza hukukunu uygulamaları' da gelişmiştir. Ancak ekonomik ceza hukukunun çok fazla teknik meseleler içermesi, uygulamada yaşanan güçlükler bu davalarda hukuksal sonuçlara varılabilinmesi için ekonomik inceleme ve analizler yapılmasını gerekli kılmıştır. Yeterli ve doğru yapılmayan incelemeler sonucu verilen kararlar, adaletin doğru işlememesine ve mağduriyetlere neden olacaktır.

Bu sebeple 20. inci yüzyılın ortalarından itibaren adli muhasebe kavramı ortaya çıkmış, ekonomik suçlarla ilgili yargılamalarda hukuk biliminin muhasebe biliminden faydalanması, bu işbirliği ile artan ve çeşitlenen ekonomik suçlar karşısında adaletin daha doğru ve hızlı bir şekilde tecelli etmesi sağlanılmaya çalışılmıştır. Adli muhasebeden yargılanma safhası dışında, dava konusu olan karmaşık işlemlerin analizini yapmak, bireylere, kurumlara, devlete ve hukukçulara çözüme ulaşılması konusunda destek olmak üzere' de faydalanılmaktadır.

Ekonomik suçlarla ilgili dava dosyaların incelenmesinde bu konuda yeterli eğitime ve tecrübeye sahip, bazı özel kişisel hasletleri' de olan muhasebe mesleğinden kişilere ihtiyaç duyulmaktadır. Şu anda, mahkemelerin görülen davalar sırasında mali konularda görüş ve kanaate ihtiyaç duyması halinde bu işler bilirkişilik müessesesi içinde bulunan muhasebe mesleğinden olan kişiler tarafından görülmektedir. Bilirkişilikle beraber adli muhasebeciler arabuluculuk ve uzlaştırmacılık işlerinde' de katkı sunmaktadırlar.

Adli muhasebeci, bilirkişilikten farklı olarak şüpheli bir yaklaşımla olayların arkasına bakabilen, araştırmacı olarak gerekli delilleri toplayıp değerlendirebilen, mesleki yeterlilikle olayı analiz edip yorumlayıp ulaştığı sonuçları ve kanaatini mahkemenin kullanabileceği bir şekilde sunabilen kişidir. Adli muhasebeciliğin belirlenen görev alanları olarak dava destek danışmanlığı, uzman tanıklığı ve hile denetçiliği ve hile araştırmacılığı tespit edilmiştir. Türk hukuk sisteminde bu günkü uygulama içinde mahkemeler tarafından mali bilirkişilerden alınan hizmetler açısından çeşitli eleştiriler yapılmaktadır. Bunların başında bilirkişilik müessesesinin belirli standartları sağlamaması, bilirkişilik performansını ölçecek bir sistemin bulunmaması, bilirkişilik ücretlerinin düşük tutulmasından dolayı yeterli liyakatteki kişilerin bu işle ilgilenmemeleri gibi konular gelmektedir. Değişen, farklılaşan ve büyüyen ihtiyaçlar çerçevesinde sistemin gelişmesi ve daha verimli işlemesi için genel muhasebe eğitimi almış olan meslek mensuplarının yerine adli muhasebecilik konusunda lisans ve lisan üstü düzeyde özel eğitim almış, farklı kişisel beceri ve hasletlere sahip olan ve bu özellikleri bu konuda yetkilendirilmiş mesleki kurumlar tarafından belgelendirilmiş bulunan meslek mensuplarına ihtiyaç duyulmaktadır, duyulacaktır.

Yukarıda bahsedilen nedenlerden dolayı, ihtiyaç ve gelişmelere uygun olarak ve gelişmiş ülkelerdeki uygulamalar esas alınarak adli muhasebecilik konusunda tüm görüş ve önerilerle beraber aşağıdaki hususları' da kapsayan bir eylem planının ortaya konulup uygulanmasına geçilmesinde yarar vardır.

- Ekonomik, mali ve finansal konulardaki ihtilaflarda ve bu konularla ilgili işlenen suçlarda adalet sisteminin muhasebeye duyduğu ihtiyaçlar ortak bir çalışma gurubu tarafından incelenmeli, gerekli tanımlamalar, görev tarifleri ve uygulama standartları ortaya konulmalıdır. Adli muhasebe kavramının gerek bilimsel çevrelerin ve meslek odalarının gerekse' de uygulamada bulunan tarafların görüşleri alınarak yasal bir çerçevesi oluşturulmalıdır. Adli muhasebe kavramı Türk Hukuk Sistemi içinde yer almalı ve etkin bir şekilde kullanılmalıdır.
- Adli muhasebecilik, genel muhasebecilik mesleğinin içinde bir yan dal, ayrı bir branş, olarak kabul edilip mesleki bir statüye kavuşturulmalıdır. Adli muhasebeci belgesinin verilmesi ve yetkilendirilmesinin yapılması en üst meslek örgütü tarafından yapılmalıdır.
- Adli muhasebecilerin ihtisaslaşma eğitimleri konusu, akademik çerçevede düzenlenmeli, bu sayede adli muhasebecinin, muhasebe ile beraber farklı birçok alanda uzmanlaşması sağlanmalıdır. Bunun dışında üniversiteler ve ilgili oda ve meslek birlikleri tarafından meslekteki gelişimi destekleyecek eğitim, seminerlerle bilimsel toplantılar düzenlenmelidir.
- Adli muhasebecinin çalışma metotları ve hazırlayacakları rapor ve dokümanlarla ilgili standartlar yasal çerçevede ilgili taraflar ve konu ile ilgili uzmanlarca oluşturulmuş bir komisyon tarafından belirlenmelidir.
- Adli muhasebecilik mesleği icra edeceklerin yasal çerçevede tanımlanmış hukuki statüleri oluşturulmalı, mesleği yapacak olanların bu statüde çalışmalarını takip edip denetleyecek bir üst kurul oluşturulmalıdır. Bu kurul resmî kurumlarda oluşacak işlerin dağılımını' da takip etmelidir.
- Adli muhasebeciliğin bir meslek olarak kabulünü müteakip, adli muhasebecilerin 193 sayılı Gelir Vergisi kapsamında serbest meslek çalışanı statüsünde, vergi mükellefi olarak mesleği icra etmeleri sağlanmalıdır. Bunun sonucunda yapılacak işlerin niteliğine göre harcanacak, emek zaman değeri, yapılacak genel giderler ve ülkenin ekonomik durumu göz önüne alınarak tespit edilecek standartlar üzerinden asgari bir ücret tablosu belirlenmelidir.

KAYNAKLAR

KİTAPLAR

Bozkurt, N. (2011). İşletmelerin Kara Deliğı Hile, 2.Basım, Alfa Yayınları, İstanbul.

Dönmezer S., 1994, Kriminoloji Beta Basım Yayıncılık 8. Baskı, İstanbul

Saban N, 2000, Vergi Yargısının Etkinliğı, Tesev Yayınları, İstanbul

Tarhan R. B., 2015 Yolsuzlukla Mücadele Mevzuatı ve Uluslar arası Müktesebat , TEPAV Türkiye Araştırma Vakfı, Matsa Basımevi, İstanbul

Topçu B., 2013, İşletmelerde Kurumsal Risk Yönetimi, İTO Yayınları, İstanbul

Taştan H, 2018 Adli Muhasebe, Okan Üniversitesi Yayınları, İstanbul

MAKALELER

Akalan A.R., 2007, Rüşvetin Gelenekselleşmesi, Türk Hukuk Dergisi Sy. 125,

Aktan C.C., 2013, Kurumsal Şirket Yönetimi, Organizasyon ve Yönetim Bilimleri Dergisi, Sy. 1, Cilt 5, (154)

Altunay M. A., Acar D.,2015, Türkiye’ deki Adli Muhasebeciliğin Hakimlerin Bakış Açıları Bağlamında Analizi, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Sy. 4, C, 20, (43-46)

Ayhan İ., Çubukçu K.M., 2007, Suç ve Kent İlişkisine Ampirik Bakış, Literatür Taraması, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi Sy.5 (30-55)

Baykal C.M., 2008, Hukuk Ekonomi İlişkisi ve Ekonomi Hukuku Üzerine, Ankara Barosu Dergisi, Sy.4, (s 76-87)

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

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

Bozkurt, N. (2000c),, “İşletme Çalışanları Tarafından Yapılan Hileleri Doğuran Nedenler”, Yaklaşım Dergisi, Yıl:8, Sayı:92, Ağustos

Can A.V., 2010, Krizin Muhasebesi ve Muhasebenin Krizi, , İSMMMO Mali Çözüm Dergisi Sy. 97, (21-47)

Çabuk A., Yücel E., 2012, Adli Muhasebecilik Mesleğinin Türkiyedeki Gelişme Potansiyeline Yönelik Bir Araştırma, Muhasebe Finansman Derg. Sy. Ekim, (67-84)

Çankaya F., Dinç E., Çoban Y., 2014, Adli Muhasebede Uzman Tanıklık Mesleği, Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma, Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi, Sy.23(70-94)

Çıtak N., 2009 Yaratıcı Muhasebe Hileli Finansal Raporlamamıdır ?

Mali Çözüm Yıl:2009 Sayı: 91 İSMMMO Yayın Organı

Doğan S., Kayakıran D.2017 İşletmelerde Hile Denetiminin Önemi Dergipark, Sy. 108, (167-187)

Elitaş B.L., 2012, Seçilmiş Örneklerle Adli Muhasebe Eğitimi ve Türkiye İçin Bir Değerlendirme, Muhasebe Finansman Dergisi Sy. Temmuz, (158)

Emir M. 2008 Hile Denetimi, Mali Çözüm, Mart - Nisan Yıl: 2008 Sayı: 86 İSMMMO Yayın Organı

Gür M.F., 2014, Yolsuzluk nedir? yolsuzluk çeşitleri ve ülkeler arası yolsuzluk algılaması Mali Çözüm, Temmuz-Ağustos Yıl: 2014 İSMMMO Yayın Organı

Gülten S., 2010, Adli Muhasebe Kavramı ve Adli Müşavirlik Mesleği, Ankara Barosu Dergisi, Sy.3 (311-320)

Karakoç Y.2005, Vergi Yargılaması Hukukunda Avukatın Rolü, TBB Dergisi, say.59-69

Kıllı M., 2016, Türkiye’deki Üniversitelerde Adli Muhasebe Eğitimi ve Lisansüstü Çalışmalar Üzerine Bir İnceleme, Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi, ICAFR 16. Özel Sayı, (s.719-728)

Kızmaz Z., 2012, Gelişmekte olan ülkelerde suç oranlarının artışı üzerine sosyolojik bir çözümleme, Mükadime Dergi Park Akademik, Sy. 5, (55-57)

Kocameşe M., 2015, İşletmelerde Suistimal (Yolsuzluk) Risklerinin Yönetimi, İSMMMO Mali Çözüm Dergisi Ocak-Şubat, (199-201)

Köle M., Görgülü F. 2016 Son Düzenlemeler Işığında Çekin Şekil Şartları ve Çeke Dayalı Kambiyo Senetlerine Özgü Takip Yolları, Dicle Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi Sy. 35 (106-108)

Mengi B. T., 2012, Hile Karosu, İSM MMO Mali Çözüm Dergisi Kasım-Aralık, Sy.114

Mesci Z., Batman O., Öncü M. A., 2016, Yöneticilerin Yönetime Bakış Açısı, Turizm İşletmelerine Yönelik Bir Araştırma, C.Ü, İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Sy. 2,C17,

Özeroğlu A. İ., 2014, Finansal Aldatmaca ve İşletme Hileleri, Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi, Sy. 2/2, (180-196)

Özgener Ş., 2003, Büyüme Sürecinde Kobi'lerin Yönetimi ve Organizasyon Sorunları, Nevşehir Un Sanayii Örneği, Erciye Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fak. Dergisi Sy. 20 Ocak-Haziran, (137-161)

Pazarçeviren S. Y. 2005, Adli Muhasebecilik Mesleği, ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt 1, Sayı 2, 2005,(1-19)

Pehlivan A., Dursun A., 2012 Türkiye' de Adli Muhasebe Eğitime Yönelik Bir Araştırma Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi/2012 Cilt: 26, Sy. 2

Şentürk F, Kasap M., 2013, Beyaz Yaka Suçları ve Finansal Yolsuzluklar, Çankırı Karatekin Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Sy. 2, Cilt 3, (143-167)

Toraman C., Abidoğlu H., İşgüden B., 2009 Aklama Suçunun Önlenmesine Yönelik Çabalar, Adli Muhasebecilik Mesleği ve Uygulamaları. Afyon Kocatepe Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi (C.X I,S I, 2009)

Topçu, Bünyamin (2013), İşletmelerde Kurumsal Risk Yönetimi, İstanbul Ticaret Odası Yayınları, No: 2013-19, İstanbul.

Ünver M., Bakırtaş İ., 2008, Suçun Ekonomik Analizi, Genel Bir Değerlendirme, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Sy. 20 Nisan, (35-53)

TEZLER

Akdemir Ç., (2010) İşletmelerde Hile Riski ve Türk İşletmelerinde Hile Riskinin Ölçülmesi ve Değerlendirilmesi İstanbul: Marmara Üniversitesi, Yüksek Lisans Tezi.

Demircan A.S.,(2007) Sarbanes Oxley Yasası ve Bağımsız Denetime Etkileri, Edirne: Trakya Üniversitesi, Yüksek Lisans Tezi.

Hekim C., (2013), Vergi Kaçakçılığı Suçları, İstanbul: Bahçeşehir Üniversitesi, Yüksek Lisans Tezi.

SEMPOZYUM

Güvel E.A., Ekonomik Suç Kavramı ve Ekonomik Suçlar, Adalet Bakanlığı Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği Ekonomik Suç ve Ceza Sempozyumu 30 Nisan - 1 Mayıs 2005 - Patalya Oteli Kızılcahamam / Ankara (s.28-34) TOBB Yayın No 2005-25

Uzun A.K., İşletmelerde İç Denetimin Kurulması, Rolü ve Önemi Uluslararası Muhasebe Sempozyumu 25 - 29 Nisan 2007 (s.405)

İNTERNET SİTELERİ

- Web_1:** <http://fsmahmutoglu.av.tr/pdf/52d7e6b01c2e4d33b8620d33a7c4b9c58bb70ea77818090242.pdf> ekonomi hukuku
- Web_2:** http://www.seffalik.org/cpi2017/2017_yolsuzluk_algi_endeksi
- Web_3** <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/186845> İslâm-Osmanlı ceza Hukukunda Rüşvet
- Web_4:** <http://web.bilecik.edu.tr/sinan-esen/files/2011/02/3-4-ve-5.-Hafta-Ders-Notlar%C4%B1.pdf>
- Web_5 :** <http://www.yonbilgi.com/icerikler/detay/TR/512/Isletmenin-Yapisal-Ozellikleri>
- Web_6 :** <https://www.bilgiustam.com/isletmelerin-amaclari/>
- Web_7:** <https://www.bilgiustam.com/isletmelerin-cevre-iliskileri-sorumluluklari/>
- Web_8 :** <http://enm.blogcu.com/isletmenin-sosyal-sorumlulugu/9365956>
- Web_9:** <https://yusufbaymaz.wordpress.com/2014/10/16/klasik-yonetim-anlayisi/>
- Web-10:** <https://vergidosyasi.com/2017/01/02/mali-suc-ve-mali-sucla-mucadele/>
- Web-11:** <https://t24.com.tr/haber/turkiye-kara-para-aklamada-145-ulke-arasinda-26-sirada,284044>
- Web_12:** <https://barandogan.av.tr/blog/ceza-hukuku/zimmet-sucu-nedir.html>
- Web_13:** https://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/95906369/files/yayinlar/TurkKamuYonetiminde_Yolsuzluklar.pdf
- Web-14:** <http://www.alomaliye.com/2003/08/30/isletme-calisanlari-tarafindan-yapilan-hileler/> İşletme çalışanları tarafından yapılan hileler
- Web_15:** <https://www.xing.com/communities/posts/isletmelerde-yapilan-hile-eylemi-1001522895>
- Web_16 :** <https://uskudar.edu.tr/mdbf/tr/sayfa/adli-bilimler-bolum-hakkinda>
- Web_17 :** <http://alirizaturmer.com.tr/adli-tip-ve-adli-bilimler-aradindaki-fark-nedir/>
- Web_18:** <https://vergialgi.net/arastirmalar/6754-sayili-bilirkisilik-kanununun-genel-degerlendirilmesi/>
- Web_19:** http://www.ab.gov.tr/files/000files/2015/11/2015_turkiye_raporu.pdf
- Web_20** <http://www.adb.adalet.gov.tr/>
- Web_21** https://www.muhasabenet.net/haber.php?haber_id=21250
- Web_22:** <https://vergidosyasi.com/2017/11/05/adli-muhasebe-forensic-accounting-nedir-adli-muhasebeci-kimdir>

- Web_23:** <http://www.ankarabarsu.org.tr/siteler/ankarabarsu/tekmakale/2010-3/2010-3-gulten.pdf>
- Web_24:** <http://www.sozce.com/>
- Web_25:** <https://alonot.com/muhasebe-denetimi-ders-notlari/>
- Web_26:** <http://www.icdenetim.net/ic-denetcilerin-sahip-olmasi-gereken-temel-yetkinlikler-ve-bilgiler/>
- Web_27:** <https://tekniksosyoloji.wordpress.com/2010/04/26/sucun-sosyolojisi-cezanin-felsefesi/>
- Web_28:** <https://docplayer.biz.tr/21087410-Temel-hukuk-ars-gor-dr-pelin-taskin.html>
ceza hukuku
- Web_29 :** www.ticaretkanunu.net/makale-17/ YTTK' nun ihdas ettiği suçlar
- Web_30:**<http://www.muhasebedersleri.com/kurumsal-basvurular/vergi-suc-cezalari.html>
- Web_31:** http://www.ekohaber.com.tr/ekonomik-suca-hapis-cezasi-haber_id-2840.html
- Web_32:** <https://www.reelyorum.net/turk-yargi-sistemi/>
- Web_33:** <http://hukukbook.com/turk-yargi-sistemi-ve-mahkemeler/>
- Web_34:** [https://www.tepav.org.tr/upload/files/1313475413-4.Bir Olgu Olarak Yolsuzluk Nedenler Etkiler Cozum Onerileri.pdf](https://www.tepav.org.tr/upload/files/1313475413-4.Bir%20Olgu%20Olarak%20Yolsuzluk%20Nedenler%20Etkiler%20Cozum%20Onerileri.pdf)

KANUNLAR VE DİĞER KAYNAKLAR

KANUNLAR

Türk Ceza Kanunu

Türk Ticaret Kanunu,

Vergi Usul Kanunu

Bilirkişilik Kanunu.

DİĞER KAYNAKLAR

Aydın Üniversitesi Bağımsız Denetim Ders Notları

Dr. Can Öztürk Başkent Üniversitesi. Muhasebe Denetimi Sunumu

Çek Kanununda Yapılan Değişiklikler Muğla Barosu Duyurusu 10.02.2012 Av Nuray ŞAHBUDAK, Av Teknail ÖZDERYOL

Global Financial Integrity'nin (Küresel Finansal Dürüstlük Örgütü - GFI) Aralık 2014'te yayımlanan "Gelişen Ülkelerden Yasa Dışı Sermaye Akımları" raporu

- . Kamu Bilgi Teknolojileri Denetim Rehberi (syf 8-14)