

**T.C.
KAYSERİ ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ
MUHASEBE VE FİNANS YÖNETİMİ ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE FİNANS YÖNETİMİ BİLİM DALI**

**ADLİ MUHASEBECİLİK MESLEĞİ VE
KAYSERİ'DEKİ MESLEK MENSUPLARININ ADLİ
MUHASEBECİLİK ALGISI ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA**

**Hazırlayan
Ceyhan ÖZER**

**Danışman
Dr. Öğr. Üyesi Azize ESMERAY**

Yüksek Lisans Tezi

**Haziran 2019
KAYSERİ**

**T.C.
KAYSERİ ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ
MUHASEBE VE FİNANS YÖNETİMİ ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE FİNANS YÖNETİMİ BİLİM DALI**

**ADLİ MUHASEBECİLİK MESLEĞİ VE
KAYSERİ'DEKİ MESLEK MENSUPLARININ ADLİ
MUHASEBECİLİK ALGISI ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA
(Yüksek Lisans Tezi)**

**Hazırlayan
Ceyhan ÖZER**

**Danışman
Dr. Öğr. Üyesi Azize ESMERAY**

**Haziran 2019
KAYSERİ**

BİLİMSEL ETİĞE UYGUNLUK

Bu tezin kendi çalışmam olduğunu, planlanmasından yazımına kadar hiçbir aşamasında etik dışı davranışımın olmadığını, tezdeki bütün bilgileri akademik ve etik kurallar içinde elde ettiğimi, tez çalışmasıyla elde edilmeyen bütün bilgi ve yorumlara kaynak gösterdiğimi ve bu kaynakları kaynaklar listesine aldığımı, tez çalışması ve yazımı sırasında patent ve telif haklarını ihlal edici bir davranışımın olmadığını beyan ederim.

Ceyhan ÖZER

TEZ İNTİHAL RAPORU TESLİM FORMU**T.C.****KAYSERİ ÜNİVERSİTESİ REKTÖRLÜĞÜ****Lisansüstü Eğitim Enstitüsü Müdürlüğü**

Tez Başlığı: Adli Muhasebecilik Mesleği ve Kayseri'deki Meslek Mensuplarının Adli Muhasebecilik Algısı Üzerine Bir Araştırma

Yukarıda başlığı gösterilen tez çalışmamın a) Giriş, b) Ana bölümler ve c) Sonuç kısımlarından oluşan toplam 102 sayfalık kısmına ilişkin, 29/05/2019 tarihinde Turnitin intihal programından aşağıda belirtilen filtreleme uygulanarak alınmış olan özgünlük raporuna göre, tezimin benzerlik oranı: % 24'dür. Uygulanan filtrelemeler:

- 1- Giriş dahil
- 2- Ana Bölümler dahil
- 3- Sonuç dahil
- 4- Alıntılar dahil/hariç
- 5- Kapak hariç
- 6- Önsöz ve Teşekkür hariç
- 7- İçindekiler hariç
- 8- Kaynakça hariç
- 9- Özet hariç
- 10- Yedi (7) kelimeden daha az örtüşme içeren metin kısımları hariç

Kayseri Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü Tez Önerisi Hazırlama, Tez Yazma ve Teslim Yönergesini inceledim ve bu yönergede belirtilen azami benzerlik oranlarına göre tez çalışmamın herhangi bir intihal içermediğini, aksinin tespit edileceği muhtemel durumlarda doğabilecek her türlü hukuki sorumluluğu kabul ettiğimi ve yukarıda vermiş olduğum bilgilerin doğru olduğunu beyan ederim.

Gereğini bilgilerinize arz ederim. 13/06/2019

Adı Soyadı : Ceyhan ÖZER

Öğrenci No : 4033931604

Anabilim Dalı: Muhasebe ve Finans Yönetimi Anabilim Dalı

Bilim Dalı : Muhasebe ve Finans Yönetimi

Program Adı : Yüksek Lisans

Danışman

Öğrenci

Dr. Öğr. Üyesi Azize ESMERAY

Ceyhan ÖZER



YÖNERGEYE UYGUNLUK ONAYI

Adli Muhasebecilik Mesleği ve Kayseri'deki Meslek Mensuplarının Adli Muhasebecilik Algısı Üzerine Bir Araştırma adlı Yüksek Lisans tezi, Kayseri Üniversitesi Lisansüstü Tez Önerisi ve Tez Yazma Yönergesi'ne uygun olarak hazırlanmıştır.

Tezi Hazırlayan

Ceyhan ÖZER



Danışman Dr. Öğr. Üyesi

Azize ESMERAY

Muhasebe ve Finans Yönetimi ABD Başkanı

Doç. Dr. Semra AKSOYLU



KABUL ONAY SAYFASI

Azize ESMERAY danışmanlığında Ceyhan ÖZER tarafından hazırlanan “Adli Muhasebecilik Mesleği ve Kayseri’deki Meslek Mensuplarının Adli Muhasebecilik Algısı Üzerine Bir Araştırma” adlı bu çalışma, jürimiz tarafından Kayseri Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü Muhasebe ve Finans Yönetimi Anabilim Dalında Yüksek Lisans tezi olarak kabul edilmiştir.

13/06/2019

JÜRİ:

Danışman : Dr. Öğr. Üyesi Azize ESMERAY

Üye : Dr. Öğr. Üyesi Arzu MERİÇ

Üye : Dr. Öğr. Üyesi Ahmet SOMUNCU

ONAY:

Bu tezin kabulü Enstitü Yönetim Kurulunun 10/07/2019 tarih ve18.... sayılı kararı ile onaylanmıştır.

Prof. Dr. Halime ERKEKÇİOĞLU



ÖNSÖZ

Tez konusunun belirlenmesi aşamasında yardımlarını esirgemeyen değerli hocam Dr. Öğr. Üyesi Gülsevil YILDIZ'a, çalışmanın hazırlanması aşamasında önerilerini esirgemeyen ve bana her konuda yardımcı olan çok kıymetli danışman hocam Dr. Öğr. Üyesi Azize ESMERAY'a, yüksek lisans eğitimim boyunca bana her konuda yol gösteren değerli hocam Arş. Gör. Fatih ALTINIŞIK'a ve araştırma verilerinin analiz edilmesi aşamasında yardımlarını esirgemeyen Dr. Öğr. Üyesi Bahattin DAŞBAŞI'ya, çalışmamın uygulanması aşamasında yardımlarını esirgemeyen değerli arkadaşım SMMM Ertuğrul UÇAR'a, SMMM Ali KARANFİL'e, ofislerinde yüz yüze görüşmeler yaptığım ve internet ortamında anket çalışmasına katılan Kayseri muhasebe meslek mensuplarına ve mesai arkadaşlarıma teşekkürü bir borç bilirim.

Her zaman yanımda olan anneme ve babama, hayatımın her aşamasında desteklerini esirgemeyen sevgili abi ve ablalarım ayrıca tez çalışmam boyunca bana büyük sabır gösteren sevgili yeğenlerim Mervegül ÖZER ve Atahan ÖZER'e tüm kalbimle teşekkürlerimi ve sevgilerimi sunarım. Son olarak da her zaman her konu da bana destek olan kadim dostum Merve ÇALIŞKAN'a teşekkür eder hep hayatımda olmasını dilerim.

ADLİ MUHASEBECİLİK MESLEĞİ VE KAYSERİ’DEKİ MESLEK MENSUPLARININ ADLİ MUHASEBECİLİK ALGISI ÜZERİNE BİR

ARAŞTIRMA

Ceyhan ÖZER

Kayseri Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü, Yüksek Lisans, Haziran 2019

Danışman: Dr. Öğr. Üyesi Azize ESMERAY

ÖZET

Küresel değişimler hayatın tüm alanları gibi işletme faaliyetlerini de etkileyerek bir takım değişimlere neden olmuştur. Bu değişimler beraberinde yeni meslekler ortaya çıkarmıştır. Adli muhasebe mesleği bu yeni mesleklerden birisi olarak ele alınsa da eskiden beri var olan bir meslektir. Başlangıçta muhasebecilik mesleğinin konusunu muhasebe hizmetlerinin yanında uzman tanıklık hizmetleri de oluşturmaktaydı. Muhasebeciler zamanla hukuki hizmetleri azaltarak daha çok muhasebe hizmetleri vermişlerdir. Bu bağlamda adli muhasebe mesleğinin, köklerine dönüş yaptığı söylenebilir. Adli muhasebeciliği; adli olaylarda muhasebe, hukuk, denetim ve araştırma tekniklerinden istifade ederek olayları çözüme kavuşturan bilim dalı şeklinde ifade etmek mümkündür. Mahkemeye intikal etmiş muhasebe davalarına bakan kişilere de adli muhasebeci denilmektedir.

Bu çalışmada, dünyada uygulama alanı bulan fakat ülkemizde henüz uygulaması olmayan adli muhasebe ve adli muhasebe mesleği açıklanarak dünyada ve ülkemizde adli muhasebenin tarihsel gelişimi hakkında bilgiler verilmiş ve adli muhasebenin önemi vurgulanmıştır. Ayrıca adli muhasebenin faaliyet alanları olan “hile denetçiliği”, “dava destek danışmanlığı” ve “uzman tanıklık” kavramları açıklanmıştır. Son olarak Kayseri ilindeki meslek mensuplarına yönelik anket çalışması yapılmıştır. Ankette yer alan sorular ile muhasebe meslek mensuplarının adli muhasebe konusuyla ilgili görüşleri değerlendirilerek algıları ölçülmeye çalışılmıştır. Ankete katılan muhasebe meslek mensupları ülkemizde adli muhasebeciliğin uygulanabilmesi için alt yapının yetersiz olduğunu ve eğitim ve seminerlerle adli muhasebecilik mesleğine farkındalık yaratılabileceğini ifade etmişlerdir. Ayrıca bu mesleğin kurumsal kimlik kazanabilmesi için yasalarla desteklenmesi gerektiğini belirtmişlerdir.

Anahtar Kelimeler: Adli Muhasebe, Adli Muhasebe Mesleği, Hata, Hile, Hile Denetçiliği, Dava Destek Danışmanlığı, Uzman Tanıklık

**FORENSIC ACCOUNTANCY PROFESSION AND A RESEARCH ON
PERCEPTIONS OF FORENSIC ACCOUNTANTS IN KAYSERİ**

Ceyhan ÖZER

Kayseri University, Institute of Graduate Education Master Program Thesis,

June 2019

Supervisor: Dr. Öğr. Üyesi Azize ESMERAY

ABSTRACT

Global changes have affected the business activities as well as all other areas of life and caused many changes. New professions have emerged according to these changes. Although the forensic accountancy profession is considered as one of these new professions, in fact it is a profession that has existed in the past. In the beginning, the subject of the accountancy profession was not only accounting services but also expert testimony services. Accountants have reduced their legal services over time to provide more accounting services. In this context, it can be said that the forensic accounting profession has returned to its roots. It is possible to describe Forensic accounting as a discipline which solves the cases by benefiting from accounting, law, auditing and research techniques in judicial incidents. Those who are involved in court cases about accountancy are called forensic accountants.

In this study, the forensic accounting and forensic accounting profession which is found to be a field of application in the world but which is not yet applied in our country is explained and information about the historical development of forensic accounting in the world and in our country is given and the importance of forensic accounting is emphasized. In addition, the concepts of “fraud auditing”, “case assistance counseling” and “expert testimony” are explained. Finally, a survey was conducted for the members of the profession in Kayseri. Through the questions in the survey, the perceptions of professionals on forensic accounting were evaluated and their perceptions were measured. Accounting professionals who participated in the survey stated that the infrastructure for the implementation of forensic accounting in our country is insufficient and with proper training activities and seminars awareness can be created about forensic accounting profession. They also stated that this profession should be supported by legal regulations in order to gain corporate identity.

Keywords: Forensic Accounting, Forensic Accounting Profession, Error, Cheating, Fraud Auditing, Case Assistance Counseling, Expert Testimony

İÇİNDEKİLER

ADLİ MUHASEBECİLİK MESLEĞİ VE UYGULANABİLİRLİĞİ: KAYSERİDEKİ MESLEK MENSUPLARI ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

	Sayfa
BİLİMSEL ETİĞE UYGUNLUK	i
YÖNERGEYE UYGUNLUK ONAYI.....	iii
KABUL VE ONAY SAYFASI	iv
ÖNSÖZ	v
ÖZET	vi
ABSTRACT.....	vii
İÇİNDEKİLER	viii
TABLolar LİSTESİ.....	xiii
ŞEKİLLER LİSTESİ	xv
KISALTMALAR LİSTESİ.....	xvi
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

ADLİ MUHASEBE VE ADLİ MUHASEBECİLİK MESLEĞİ

1.1. Adli Kavramı	3
1.2. Muhasebe Kavramı.....	4
1.3. Adli Muhasebe Kavramı.....	4
1.4. Adli Muhasebecilik Kavramı	5
1.5. Adli Muhasebenin Tarihçesi.....	6
1.6. Adli Muhasebe'nin Türkiye'deki Gelişimi	9

1.7. Adli Muhasebecilik İşlem Süreci	11
1.8. Adli Muhasebecilerin Sahip Olması Gereken Özellikler	12
1.9. Adli Muhasebeciliğin Faaliyet Konuları	14
1.10. Adli Muhasebenin Ortaya Çıkış Sebepleri	15
1.11. Muhasebe ve Denetim Eksikliklerinin Neden Olduğu Olaylar	17
1.12. Adli Muhasebecilik İlkeleri	20
1.13. Adli Muhasebe Bilim Dalının Diğer Disiplinlerle İlişkisi	22
1.13.1. Adli Muhasebe İle Muhasebe İlişkisi	22
1.13.2. Adli Muhasebe İle Hukuk İlişkisi	24
1.13.3. Adli Muhasebe İle Kriminoloji İlişkisi	25
1.13.4. Adli Muhasebe İle Grafoloji İlişkisi	25
1.13.5. Adli Muhasebenin Denetim İle İlişkisi	25
1.13.6. Adli Muhasebenin Sosyoloji İle İlişkisi	27
1.13.7. Adli Muhasebecinin Psikoloji İle İlişkisi	27

İKİNCİ BÖLÜM

ADLİ MUHASEBECİLİĞİN FAALİYET ALANLARI

2.1.Hata, Hile ve Usulsüzlük Kavramları	29
2.1.1. Hata Kavramı	30
2.1.1.1. Muhasebe Hataları	30
2.1.1.1.1. Matematiksel Hatalar	30
2.1.1.1.3. Unutma ve Tekrarlama Hataları	31
2.1.1.1.5. Bilgi İşlem Hataları	32
2.1.1.1.6. Bilanço Hataları	32
2.1.2. Usulsüzlük Kavramı	32

2.1.2.1. Genel Usulsüzlük	32
2.1.2.2. Özel Usulsüzlük	34
2.1.2.3. Muhasebe Usulsüzlüğü	35
2.1.3. Hile Kavramı ve Çeşitleri	35
2.1.3.1. Muhasebe Hileleri	40
2.1.3.1.1. Kasti Hatalar	41
2.1.3.1.2. Kayıt Dışı İşlemler	41
2.1.3.1.3. Zamanından Önce ya da Sonra Yapılan Kayıtlar	41
2.1.3.1.4. Uydurma Hesaplar Açma	41
2.1.3.1.5. Belge Yolsuzluğu	42
2.1.3.1.6. Bilançonun Maskelenmesi	43
2.1.3.1.7. Defter ve Belgeleri Yok Etmek ve Gizlemek	43
2.1.3.1.8. Bilgisayar Kayıtlarında Yapılan Hile ve Hatalar	44
2.1.3.1.9. Zarar ve İstisna Satışı	44
2.1.3.1.10. Hasılatı Gizleme	44
2.1.4. Hata, Usulsüzlük ve Hile Arasındaki Fark	44
2.1.5. Kişileri Hileye İten Nedenler “Hile Üçgeni” ve “Hile Karosu”	46
2.1.5.1. Baskı	47
2.1.5.2. Haklı Gösterme	48
2.1.5.3. Fırsat	48
2.1.6. Hile Denetçiliği (Araştırmacı Muhasebecilik)	50
2.1.6.1. Hile Denetçiliğine İhtiyaç Duyulma Nedenleri	51
2.1.6.2. Hile Denetçiliğinin Amacı	52
2.1.6.3. Hile Denetçisinin Görevleri	52
2.1.6.4. Hile Denetçisinin Sahip Olması Gereken Özellikler	53
2.1.6.5. Hile Denetçisinin Kullandığı Teknikler	53

2.1.6.5.1. Benford Yasası	54
2.1.6.5.2. Hile Değerlendirme Sorgulaması	54
2.1.6.5.3. Çapraz Denetim Tekniği.....	55
2.1.6.5.4. Kırmızı Bayraklar Tekniği	55
2.1.6.5.5. Veri Madenciliği.....	56
2.1.6.5.6. Hile Denetçiliği İle Denetçilik Arasındaki Farklar	56
2.2. Dava Desteği ve Dava Destek Danışmanlığı.....	57
2.2.1. Dava Desteği ve Kovel İmtiyazı.....	61
2.2.1.1. İmtiyazın Belgelendirilmesi	62
2.2.2. Muhasebe Davalarında Dava Destek Danışmanlığı	63
2.3. Uzman Tanıklık.....	63
2.3.1. Mahkeme Öncesi ve Mahkeme Esnasında Uzman Tanık'ın Yapması Gerekenler.....	65
2.3.1.1. Mahkeme Öncesi Hazırlık	66
2.3.1.2. Mahkeme Sırasında.....	66
2.3.2. Uzman Tanıkların Sahip Olması Gereken Özellikler	68
2.3.3. Bilirkişilik Kavramı	69
2.3.4. Uzman Tanık İle Bilirkişilik Arasındaki Benzerlikler ve Farklar	72

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ADLİ MUHASEBECİLİK MESLEĞİ VE KAYSERİ'DEKİ MESLEK MENSUPLARININ ADLİ MUHASEBECİLİK ALGISI ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

3.1. Araştırmanın Amacı	73
3.2. Araştırmanın Evreni ve Ön Çalışması.....	73

3.3. Araştırmanın Kapsamı Ve Yöntemi	73
3.4. Araştırmanın Sınırlılıkları	74
3.5. Araştırmanın Modeli	74
3.6. Araştırmanın Sonuçları ve Değerlendirilmesi	75
3.6.1.Frekans Dağılımının Sonuçları ve Değerlendirilmesi	75
KAYNAKÇA	103
ÖZGEÇMİŞ.....	116

TABLOLAR LİSTESİ

	Sayfa
Tablo 2.1. Hata, Usulsüzlük ve Hilenin Karşılaştırılması	45
Tablo 3.1. Güvenirlilik Katsayısı	75
Tablo 3.2. Muhasebe Meslek Mensuplarının Demografik Özelliklerini Gösteren Frekans Tablosu	76
Tablo 3.3. Normallik Testi Tablosu	77
Tablo 3.4. Muhasebe Meslek Mensuplarının Adli Muhasebecilik Farkındalık Düzeyleri ile Algı Düzeyleri Arasında İlişkiyi Gösteren Korelasyon Testi	78
Tablo 3.5. Muhasebe Meslek Mensuplarının Adli Muhasebecilik Algı Düzeyleri Arasında İlişkiyi Gösteren Korelasyon Testi	80
Tablo 3.6. Muhasebe Meslek Mensuplarının “Adli Muhasebe”, “Hile Denetçiliği”, “Dava Destek Danışmanlığı” ve “Bilirkişilik” Farkındalık Düzeylerini Gösteren Frekans Tablosu	82
Tablo 3.7. Muhasebe Meslek Mensuplarının Adli Muhasebecilik Algı Düzeylerine İlişkin Bulgular	83
Tablo 3.7.1. Muhasebe Meslek Mensuplarının Adli Muhasebecilik Algı Düzeylerini Gösteren Frekans Tablosu	83
Tablo 3.7.2. Muhasebe Meslek Mensuplarının Adli Muhasebecilik Algı Düzeylerini Gösteren Frekans Tablosu	86
Tablo 3.7.3. Muhasebe Meslek Mensuplarının Adli Muhasebecilik Algı Düzeylerini Gösteren Frekans Tablosu	89
Tablo 3.8. Muhasebe Meslek Mensuplarının Deneyimleri ile Adli Muhasebecilik Farkındalık/Deneyimleri ile Adli Muhasebecilik Algı Düzeylerine Yönelik ANOVA Analizi	92
Tablo 3.9. Varyans Analizi/ANOVA Tablosu	92

Tablo 3.10.	Muhasebe Meslek Mensuplarının Eğitimleri ile Adli Muhasebecilik Farkındalık Düzeylerine Yönelik ANOVA Analizi	93
Tablo 3.11.	Varyans Analizi/ANOVA Tablosu	93
Tablo 3.12.	Muhasebe Meslek Mensuplarının Cinsiyetleri ile Adli Muhasebecilik Farkındalık Düzeylerine İlişkin T Testi	94
Tablo 3.13.	Muhasebe Meslek Mensuplarının Çalışma Durumları ile Adli Muhasebecilik Farkındalık Düzeylerine İlişkin T Testi	94
Tablo 3.14.	Muhasebe Meslek Mensuplarının Unvanları ile Adli Muhasebecilik Farkındalık/Unvanları ile Adli Muhasebecilik Algı Düzeylerine Yönelik ANOVA Analizi	95
Tablo 3.15.	Varyans Analizi/ANOVA Tablosu	96
Tablo 3.16.	Muhasebe Meslek Mensuplarının Yaşları ile Adli Muhasebecilik Farkındalık/Yaşları ile Adli Muhasebecilik Algı Düzeylerine Yönelik ANOVA Analizi	97
Tablo 3.17.	Varyans Analizi/ANOVA Tablosu	97

ŞEKİLLER LİSTESİ

	Sayfa
Şekil 1. Hile Üçgeni	46
Şekil 2. Hile Karosu	50



KISALTMALAR LİSTESİ

ABD	Amerika Birleşik Devletleri
ABFA	Amerikan Adli Muhasebeciler Kurulu
ACFE	(Association of Certified Fraud Examiners) - Sertifikalı Hile Denetçileri Birliği
ACFEI	Uluslararası Adli Denetçiler Amerikan Koleji
AICPA	Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü
CFE	(The Certified Fraud Examiner) - Sertifikalı Dolandırıcılık Müfettişliği
CIA	(Certified Internal Auditor) – Sertifikalı İç Denetçi
CMUK	Ceza Muhakemesi Kanunu
FBI	(Federal Bureau of Investigation) - Federal Soruşturma Bürosu
GKGMİ	Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
HMK	Hukuk Muhakemeleri Kanunu
IIA	Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü
IRS	(Internal Revenue Service) - İç Gelir İdaresi
İSMMM	İstanbul Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası
M.Ö.	Milattan Önce
ÖAŞ	Özel Amaçlı Şirketler
SEC	(Security Exchange Commission) - ABD'nin Sermaye Piyasası Düzenleme Kurulu
SMMM	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
SPK	Sermaye Piyasası Kurulu
TESMER	Türkiye Serbest Muhasebeciler Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Temel Eğitim ve Staj Merkezi
TÜRMOB	Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
USİUD	Uluslararası Suistimal İnceleme Uzmanları Derneği

GİRİŞ

Gerek küreselleşmenin etkisi gerekse teknolojiadaki gelişmeler işletmelerdeki rekabet ortamını arttırmıştır. Artan rekabet ortamında işletmeler rakiplerine kıyasla daha ön plana çıkmak ve rant sağlamak amacıyla çeşitli hilelere başvurabilmişlerdir. Aynı zamanda teknolojiadaki gelişmeler yapılan hilelerin ve işlenen suçların niteliğini değiştirerek bilinen yöntemlerle tespiti zorlaştırmıştır. Son zamanlarda giderek artan bu suç ve hileleri tespit edebilmek ve çözüme kavuşturabilmek için yeni yöntem ve teknikler geliştirilmeye çalışılmaktadır. Hilelerin tespiti eskiden muhasebecilerin finansal denetim kapsamında yürüttükleri bir faaliyet iken zamanla muhasebeciler bu faaliyetlerinden uzaklaşmışlardır. Bu bağlamda yeni bir meslek olarak ifade edilen adli muhasebe mesleğinin köklerine geri döndüğünü ifade etmek doğru olacaktır.

Adli muhasebe; muhasebe, hukuk, denetim gibi pek çok alanı içine alan, denetim esnasında ya da tesadüfi olarak tespit edilen hile ve usulsüzlükler sebebiyle mahkemeye yansımış muhasebe olaylarını incelemektedir. Mahkemede muhasebe davalarının görüşülmesi sırasında muhasebe konusunda yeterli bilgiye sahip olmayan hakim ve savcılara adli muhasebeciler destek olmaktadır. Başta ABD olmak üzere gelişmiş birçok ülkede uygulanan ülkemizde çok kısa bir geçmişe sahip olan adli muhasebe bu çalışmanın konusunu oluşturmaktadır.

Çalışmada adli muhasebe ve adli muhasebecilik mesleği açıklanarak adli muhasebeciliğin faaliyet alanları olan “hile denetçiliği”, “dava destek uzmanlığı” ve “uzman tanıklık” konuları açıklanmıştır. Ayrıca adli muhasebenin farkındalığını araştırmak ve muhasebe meslek mensuplarının adli muhasebecilik algılarını ölçmek amacıyla Kayseri ilindeki meslek mensuplarına anket uygulanmıştır.

Çalışma üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümünde, adli muhasebe, adli muhasebecilik, adli muhasebecilik mesleği, adli muhasebenin ülkemizdeki gelişimi, adli

muhasebenin ortaya çıkma nedenleri, adli muhasebecilik ilkeleri ve adli muhasebenin diğer disiplinlerle ilişkisi hakkında bilgi verilmiştir.

Çalışmanın ikinci bölümünde, hata, hile ve usulsüzlük kavramları ile adli muhasebe mesleğinin faaliyet alanları açıklanmıştır. Ayrıca ikinci bölümün sonunda uzman tanığın sahip olması gereken özellikler açıklanarak, bilirkişilik kavramı ve uzman tanık ile bilirkişilik arasındaki farklar ile ilgili bilgilere yer verilmiştir.

Anket yöntemiyle Kayseri’de faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarının konu ile ilgili algılarını ölçmeye yönelik bir araştırma yapılmıştır. Araştırma sonucu elde edilen bulgular SPSS 22 programıyla analizi yapılarak ortaya çıkan bulguların yorumlanması ile çalışma tamamlanmıştır.

Sonuç ve öneriler kısmında ise adli muhasebe ve adli muhasebecilik mesleği ilgili değerlendirmelere ve önerilere yer verilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

ADLİ MUHASEBE VE ADLİ MUHASEBECİLİK MESLEĞİ

Çeşitli bilim dallarının (muhasabe, denetim ve hukuk gibi) bir araya gelmesiyle ortaya çıkan adli muhasibeye giderek ihtiyaç duyulmaktadır. Günümüzde, özellikle adli muhasibecilere Amerika Birleşik devletlerinde faaliyet gösteren işletmeler başta olmak üzere birçok işletme kontrol amaçlı başvurmaktadır (Aktaş ve Kuloğlu, 2008, s. 105). Bu sebeple adli muhasabe konusunu araştırıp incelemek önem taşımaktadır (Bayrak, 2016, s. 4).

Çalışmanın bu bölümünde “adli” ve “muhasabe” kavramlarının tanımları yapılarak adli muhasabe ve adli muhasibecilik mesleği açıklanmıştır. Açıklamalardan sonra adli muhasibenin tarihçesi, adli muhasibeciliğin faaliyet konuları, adli muhasibeciliğin ortaya çıkmasına neden olan olaylar, adli muhasibecilik ilkeleri ve adli muhasibenin diğer disiplinlerle ilişkisi konularına yer verilmiştir.

1.1. Adli Kavramı

İngilizce “forensic” olarak ifade edilen adli sözcüğünü , Türk Dil Kurumu “adalet ile ilgili” olarak tanımlamaktadır (<http://sozluk.gov.tr/>, 15.12.2018).

Adli kelimesinin literatürde tanımları aşağıdaki gibidir:

Adli kavramı “*mahkemelere ya da kamusal anlaşmazlıklara konu olan ya da ilişkili olan veya buna benzer anlaşmazlıklarda kullanılan*” şeklinde açıklanmaktadır (Şahin, 2011, s. 4).

Adli kelimesi; mahkemelerde incelenen davalarda, kamudaki tartışmalarda kullanılan en geniş ifade ile hukuki boyutu olan her konu için kullanılmaktadır. Adli kelimesi çok eski bir kelime olup, Osmanlı hükümdarı II. Beyazıt tarafından şiirlerinde mahlas olarak kullanılmıştır (Gülten ve Kocaer, 2011, s. 11).

"Adli bilimi, insanoğlunun tabiat kanunlarını hukuk için kullanması olarak tanımlamak da mümkündür " (Crumbley, akt. Aktaş ve Kuloğlu, 2008, s. 103).

Genel ifadeyle adli kavramını “mahkemeye intikal etmiş her türlü konuda adaleti sağlama ve konuya ait eksik olabilecek hukuk ve kanunlarda düzenleme yapma” şeklinde ifade etmek mümkündür (Hao, 2010, p. 186). Hukuk bilimine ait birçok konu için adli kavramı kullanılmaktadır (Gülten ve Kocaer, 2011, s. 11). Örneğin, adli tabip, adli tıp, adli sicil, adli muhasebe şeklinde kullanımı söz konusudur (Bayrak, 2016, s. 5).

1.2. Muhasebe Kavramı

Sözlük anlamı “hesap işleriyle uğraşma” (tdk.gov.tr, 15.01.2019) olarak açıklanan muhasebe, *işletme faaliyetlerinin kontrolünü sağlamak, geleceğe yönelik işletme faaliyetlerini planlamak üzere, işletme içi ve işletme dışı kişi ve kuruluşların geleceğe yönelik doğru kararlar almalarına yarayan mali nitelikteki bilgileri sistemli bir şekilde toplayan, kaydeden, sınıflandıran, özetleyen ve analiz edip yorumlayarak ilgili kişi ve kuruluşlara iletilmesini sağlayan bir bilim ve sanat dalıdır* (Yıldız, 2009, s. 1) şeklinde tanımlanabilir.

Muhasebenin fonksiyonları ele alındığında, işletmenin aktif ve pasiflerinin değişmesinde etkili olan finansal işlemleri ilk olarak ortak para cinsinden ifade edip kaydeden, sınıflandıran, özetleyerek rapor eden, analiz edip ve yorumlayarak firma yöneticilerine ve ilgili kuruluşlara bilgi aktaran bilim dalıdır (Bayrak, 2016, s. 5).

1.3. Adli Muhasebe Kavramı

Adli muhasebenin temeli Amerika Birleşik Devletleri'ne dayanmakta olup kısmen Kanada ve Avrupa birliği ülkelerinde de uygulanmaktadır. Adli muhasebe yeni bir kavram olduğu için kabul edilmiş geçerli bir tanımı bulunmamakla birlikte birçok şekilde ifade edilmiştir (Gülten ve Kocaer, 2011, s. 11). Bunlardan bazıları aşağıdaki gibidir:

Türkçe'ye Adli Muhasebe olarak çevrilen kavramın İngilizce'deki karşılığı Forensic Accounting'dir (Akyel, 2009, s. 65).

Adli muhasebe; muhasebe, finans, hukuk, denetim, sayısal yöntemler, bilgisayar teknolojileri gibi alanlarda donanımlı olmayı gerektiren ve adli alanda delil

olabilecek bilgi ve belgeleri toplayıp, analiz eden, değerlendiren bir disiplindir (Vural, 2010, s. 43).

Adli muhasebe, “toplanan deliller çerçevesinde mali konulardaki becerilerin ve araştırmacılık mantığının çözülmemiş problemlere uygulanmasıdır.” (Şahin, 2011, s. 4).

Kısaca adli muhasebe mahkemeye intikal etmiş muhasebe olaylarını ifade eder. Daha geniş tanımı ise adli muhasebe, mahkemeye konu olan finansal olaylarla alakalı hukuki sorunları çözmek maksadıyla denetleme metotları kullanılarak muhasebe gerçeklerinin ortaya çıkmasına katkı sağlayan bir bilimdir (Aktaş ve Kuloğlu, 2008, ss. 102-103).

Adli muhasebe; adli yargı mercilerinin doğru kararlar vermesine yardımcı olmak amacıyla, muhasebe ile ilgili ortaya çıkan uyumsuzluk ve anlaşmazlıklarda sonuca ulaştıracak muhasebe analizlerini kapsar (Şahin, 2011, s. 5). Adli muhasebe devlet organlarında veya şirketlerde muhasebe olaylarıyla ilgili hukuki sorunların çözümünün sağlanması için kullanılan bir bilim dalıdır.

1.4. Adli Muhasebecilik Kavramı

20. yüzyıla gelene kadar muhasebe meslek mensupları çok yoğun çalışarak muhasebe hizmetlerini yürütmüşler bununla birlikte mahkemeye çıkarak muhasebe bilgilerini paylaşmışlardır. Daha sonraki yıllarda muhasebe meslek mensuplarının mahkemede bilgilerini paylaşması “adli muhasebecilik” mesleğini ortaya çıkarmıştır. Maddi bir kazanç elde etmek maksadıyla bu mesleği yerine getiren, alanında uzman kişilere de “Adli Muhasebeci” adı verilmiştir (Gülten ve Kocaer, 2011, s. 13).

Adli muhasebecilik mesleği, muhasebe ile hukuk arasında bir ilişki kurmuş ve muhasebeye yeni bir boyut kazandırmıştır. Bununla birlikte yeni ihtiyaçlar ortaya çıkmıştır. Adli muhasebeciler bu ihtiyaçlara cevap verebilmek için eğitim, bilgi ve tecrübeye sahip, alanında uzmanlaşmış meslek mensuplarıdır. Adli muhasebeciler, ticari davalar, kişisel tazminat davaları, boşanma davaları, yolsuzluk, rüşvet ve hileli işlemler gibi davalarda rol oynamaktadır (Edward, 2006: 111, akt. Şahin, 2011, s. 8).

Adli muhasebecilik mesleğinin uygulanması için aşağıdaki beş şart aranmaktadır. (Durkin, 2003: <http://www.cpa2biz.com>, Erişim Tarihi:17.01.2019):

- Mahkemede uygulanabilir olması,
- Uzmanlık bilgisini meslek mensubunun kullanabilmesi,
- Özel uzmanlık bilgisinin yasal anlaşmazlıklara uygulanabilmesi,
- Uzmanlık düşüncesinin avukatlara yardımcı olmak amacıyla yorumlanması,
- Kanunlarla ilgili bilgi sahibi olunması,

Adli muhasebecilik mesleği günümüzde soruşturma muhasebeciliği veya dolandırıcılık denetimi olarak ifade edilmektedir (Aktaş ve Kuloğlu, 2008, s. 106). Muhasebe ve finans alanındaki uyuşmazlıklar adli muhasebeciler tarafından denetlenerek veya durumları soruşturularak açığa çıkartılıp ihtiyaç duyulan bilgiye ulaşılmaktadır. Ancak dikkat edilmesi gereken bir husus adli muhasebeciler bir hukukçu gibi adaletle ilgili kesin hüküm vermemekle birlikte, denetçiler gibi de denetim yapmamaktadır. Adli muhasebeciler denetimin ve muhasebenin genel kabul görmüş ilkeleri çerçevesinde işletmelerdeki yasal olmayan durumları tespit etmekte ve mahkemeye rapor şeklinde sunmaktadır. Bu belgeleri hakimın talep etmesi durumunda mahkemede açıklayarak uzman tanıklık edebilirler (Bayrak, 2016, s. 7).

1.5. Adli Muhasebenin Tarihçesi

Adli muhasebenin tarihsel gelişimi 5000 yıldan fazla geçmişe sahiptir. Arkeolojik veriler dünyanın ilk muhasebecileri olarak düşünülen kâtiplerin M.Ö 3500 ve M.Ö 3300 tarihleri arasında Mezopotamya ve Mısır'da oldukları bilgisini vermektedir. Bu kâtipler muhasebe işlemlerini papirüs üzerine ve nemli kil tabletlere kaydetmekteydiler. Bu kil tabletler kâtipler tarafından ince bir kil zarfın içine katlanarak yerleştirilmekteydi. Zarfta herhangi bir tahrifat yapılması soruşturmaya neden olmaktadır. Mısırlı muhasebecilerin yapmış oldukları kayıtları titizlikle ve dikkatli yapmadıkları tespit edildiğinde Kraliyet denetçileri tarafından muhasebe kayıtlarını tutanlara para cezası, yaralama ve hatta ölüm cezası bile verilmekteydi. Tarihte bu duruma benzer örnekler görülmektedir. MÖ. 321-184 tarihleri arasında Hindistan'da Mauray zamanında denetim yapılarak tespit edilen suçlar ele alınmıştır. Muhasebe kavramları üzerine bilinen en eski bilimsel çalışma olan Kautilya'nın Arthasastrası'nda en az 40 tane zimmete para geçirme suçu muhasebe

kayıtlarına alınmıştır. Kautilya ayrıca, muhasebecilerin yapmış oldukları kayıtlarda kasıtlı dolandırıcılık, işi savsaklama ve ihmal sonucu işlenen suçlar için yaptırımların olması gerektiğinin üzerinde durmuştur (Oberholzer; 2002, p. 1).

Adli muhasebeciliğin yakın tarihteki gelişim sürecine bakıldığında ise 16.yy'da Avrupa devletlerinde özellikle de İngiltere'de uzman tanıkların olduğunu gösterir belgeler bulunmaktadır (Kurt, 2013, s. 31). Avukatlar ile muhasebeciler arasında dialogların gelişmeye başladığı 1800'lü yıllarda, çoğu avukatın müşterilerine muhasebe hizmeti sunduğu dikkat çekmektedir. Ayrıca bu dönemde muhasebe işiyle uğraşanlar belli bir ücret karşılığında uzman tanıklık görevleri üstlenmişlerdir (Crumbley, 2001, p. 203).

1824 yılında ilk defa adli muhasebe kavramını kendisi de muhasebeci İskoçyalı James Mc. Clelland tarafından kullanılmıştır. Mc. Clelland kendisini mahkemelerde ve tahkim işlerinde uzman olarak tanıttığı reklam filminde adli muhasebe kavramından bahsetmiştir (Ramaswamy, 2007, p. 32).

1930'lu yıllarda ünlü gangster Al Capone'nun yakalanarak mahkeme huzuruna çıkarılması adli muhasebecilik mesleğine ün kazandırmıştır. "The Silent Investigators- Sessiz Soruşturmacılar" olarak adlandırılan soruşturmacılar ekibi, üstün çaba sarf ederek soruşturma yapmış ve sahip oldukları analitik becerilerle Al Capone'un yaptığı yolsuzlukları ortaya çıkartmışlardır (Bayrak, 2016, s. 10). IRS bu olaylardan sonra Alphonse Capone'nun fotoğrafının yer aldığı bir reklam posterini hazırladı. Bu posterde, "Sadece bir muhasebeci Al Capone'u yakalayabilirdi." şeklinde bir slogan bulunmaktaydı (Crumbley, 2001, p. 203). Bu olayla beraber muhasebecilerin araştırma faaliyetlerine yönelmeleri ile II. Dünya Savaşı (1939-1945) yıllarında FBI, muhasebeci istihdam etmeye başlamıştır. Bu dönemde, "Özel Ajan Muhasebeci" olarak 600 adet muhasebeci, görev yapmıştır (Ramaswamy, 2007, p. 32).

Adli muhasebenin tarihsel gelişimi sürecinde ortaya çıkan bir diğer gelişme de 1900'lü yılların başlarında İngiltere ve ABD'de uzman tanıklık ile alakalı bilgi veren makalelerin yayınlanmaya başlamasıdır (Atmaca ve Terzi 2012, s. 16).

Bir muhasebeci olan Maurice E. Peloubet 1946 yılında bir makale yayınlamıştır. Yayımlanan makele "Adli Muhasebe: Bugünün Ekonomisindeki Yeri" başlığı altındadır (Crumbley, 2001, p. 204). Bu makalede "Forensic Accounting- Adli Muhasebe" kavramı yazılı olarak ilk kez kullanılmıştır. Bu nedenle makale önem taşımaktadır.

Maurice E. Peloubet makalesinde savaş esnasında ve savaşın ardından adli muhasebe çalışmalarında endüstriyel muhasebeci ve kamu muhasebecisi olarak görev aldığını anlatmıştır (Oberholzer, 2002, p. 3).

1953-1986 yıllarında Peloubet 'ten sonra iki farklı makalede adli muhasebe kavramı yazılı olarak kullanılmıştır (Crumbley, 2001, 204).

Son 30 yılda adli muhasebe ile ilgili çok çarpıcı gelişmeler yaşanmıştır. 1980'li yıllarda rekabetin artmasıyla işletmelerin denetime ayırdıkları bütçe yarı yarıya azalmış, ticari alanda karmaşık işlemler artmaya başlamış, denetçiler de artan maliyetleri kontrol altında tutmak amacıyla iç denetime daha fazla güvenerek yaptıkları incelemeleri azaltmışlardır. Bununla birlikte üst yöneticiler iç kontrol sistemlerini aşarak hesapları daha fazla manipüle edip, mali raporlarda hileye yönelmişlerdir. Ayrıca 2000'li yıllarda tüm dünya ekonomisini etkileyen muhasebe skandalları yaşanmaya başlamıştır. Bu durumda, mahkemeler ve avukatlar karşılaştıkları muhasebe sorunları çözmek amacıyla uzman desteğine daha fazla ihtiyaç duymuşlardır (Bozkurt, 2000b, s. 56). Duyulan ihtiyaç sonucu başta ABD olmak üzere birçok gelişmiş ülkede muhasebe ve denetim alanında yeni bir alan olan “adli muhasebe” mesleği ortaya çıkmıştır (Kurt, 2013, s. 37).

1990'lı yıllarda Uluslararası Adli Denetçiler Amerikan Koleji'nin (ACFEI) kurulması ve 1997 Amerikan Adli Muhasebeciler Kurulu'nun (ABFA) faaliyetlerine başlamasıyla beraber adli muhasebecilik mesleğinin uygulama alanı bulmasına ve mesleğin yaygınlaşmasına katkı sağlanmıştır. (Çabuk ve Yücel, 2012, s. 31).

XX. yy'da adli muhasebeyle ilgili yapılan çalışmalar kronolojik olarak aşağıdaki gibi sıralanabilir (Ramaswamy, 2007, p. 32):

1946'da yazarı Maurice E. Peloubet olan makalenin yayımlanması: “Adli Muhasebe: Bugünün Ekonomisinde Adli Muhasebenin Yeri”,

1982'de Francis C. Dykman tarafından yazılan adli muhasebe kitabının yayımlanması: “Adli Muhasebe: Uzman Şahit Olarak Muhasebeci”,

1986'da AICPA (Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü–American Institute of Certified Public Accountants) tarafından, dava hizmetlerinin altı alanına (antitröst analizlerine, muhasebeye, zararlara, genel danışmanlığa, değerlemeye ve analizlere) değinilen Pratik Yardım 7'nin çıkarılması,

1988’de ACFE’nin (Sertifikalı Hile Denetçileri Birliği – Association of Certified Fraud Examiners) kurulması,

1988’de ana karakterinin bir adli muhasebeci olduğu dedektif roman türünün yayımlanması,

1992’de ACFEI’nin (Uluslararası Adli Denetçiler Amerikan Koleji’nin - American College of Forensic Examiners International) kurulması,

1997’de ABFA’nın (Amerikan Adli Muhasebeciler Kurulu – American Board of Forensic Accounting) kurulması,

2000’de “Adli Muhasebe, Denetim, Hile ve Vergileme Dergisi” (The Journal of Forensic Accounting, Auditing, Fraud and Taxation) yayımlanmaya başlanmıştır.

1.6. Adli Muhasebe’nin Türkiye’deki Gelişimi

Adli muhasebecilik faaliyetleri ülkemizde henüz uygulanmamaktadır. Türkiye’de 21.’yy da kavram olarak popülerlik kazanan adli muhasebecilik gelişmiş ülkelerde 20. yy da uygulanmaya başlanmıştır. 21.yy’dan evvel adli muhasebecilik faaliyetleri ile ilgili literatürde herhangi bir çalışma bulunmamaktadır (Bayrak, 2016, s. 14).

Günümüzde ise adli muhasebecilik çalışmalarına literatürde pek rastlanmamasının sebebi, ülkemizde tam olarak adli muhasebenin gerektirdiği şekilde uzman tanıklık, dava destek danışmanı ve hile denetçisi modellerinin sağlanamamasıdır. Ayrıca adli muhasebe disiplini ile ilgili ülkemizde Avrupa’daki düzenlemeler gibi bir düzenleme yapılmamıştır (Kurt ve Elagöz, 2015, s. 228). Adli muhasebe ve adli muhasebecilik konularında farkındalık şimdilerde artmış ve makale ve tezler yazılmaya, seminerler düzenlenmeye ve verilen eğitimlerle sertifikalar verilmeye başlanmıştır. Ülkemizde adli muhasebe ile ilgili yapılan çalışmaları aşağıdaki gibi sıralayabiliriz;

2007 yılında Uluslararası Suistimal İnceleme Uzmanları Derneği (USİUD) kurularak ACFE’nin resmi temsilcisi olarak faaliyetlerine başlamıştır. Bu dernek ACFE’nin mevzuatını Türkiye’ye göre şekillendirerek tescil ettirmiştir (Şahin, 2011, s. 96). Derneğin vizyonu ve misyonu aşağıdaki gibidir

(http://www.usiud.org/index.php?ktg=nav&syf=statik&pg=vizyon_misyon&mode=0, 18.01.2019):

Suistimal inceleme faaliyetlerinin yürütülmesinde, bu alanda çalışacak meslek erbabının yetişmesinde, suistimal inceleme faaliyetleri ile ilgili etik ve hukuk düzenin oluşturulması ve geliştirilmesi süreçlerinde ülke içinde öncü, lider ve referans kurum kimliğini sağlamaktır.

Suistimal inceleme uzmanlığının bir meslek olarak kabul edilmesi için lobi ve tanıtım girişimlerinde bulunmak ve bu amaçla gerekli hukuk düzeni, mesleki standartlar ve etik kurallarının oluşturulması ile birlikte mesleği icra etmek isteyen veya halen icrai faaliyetlerde bulunan profesyonellere eğitim faaliyetleri vasıtasıyla destek sağlamaktır.

2009 yılında ‘‘Bağımsız Adli Muhasebe Uzmanı’’ adı altında bir eğitim verilmiştir. Bu eğitim İstanbul Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası (İSMMMO) tarafından ilk defa adli muhasebe alanında verilen bir eğitim olduğu için önem taşımaktadır. Bu eğitim programıyla 35 Serbest Muhasebeci Mali Müşavir’e (SMMM) adli muhasebeci sertifikası verilmiştir (Çabuk ve Yücel, 2012, s. 37).

2010 yılında ‘‘Turkishtime’’ dergisi adli muhasebe ile ilgili araştırma yapmıştır. Bu araştırma ile ülkemizdeki birçok işletmeye ‘‘Adli muhasebeci ile çalışıyor musunuz?’’ sorusu yöneltilmiş ve olumsuz cevap alınmıştır (Öztop, 2010, s. 87). Araştırma sonucuna göre adli muhasebeci ile Türkiye’de önde gelen pek çok işletmenin çalışmadığı ortaya çıkmıştır. Ayrıca şirketler adli muhasebeci sertifikasına sahip uzman kişiler bulunmasına rağmen adli muhasebeci ile çalışmak istememektedirler.

2011 yılında alanında uzman, 35 Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) meslek mensubunun toplanmasıyla Uluslararası Hile Denetimi ve Danışmanlık Hizmetleri A.Ş. kurulmuştur. Şirketin başlıca amaçları arasında hile incelemeciliği, hile araştırmacılığı, iç denetim, iç kontrol, kurumsal yönetim, uzman şahitlik ve bilirkişilik konuları yer almaktadır (Bayrak, 2016, s. 15).

2011 yılında bilirkişilik ve uzman tanıklık üzerine adli muhasebecilik konusu kapsamında çalışmalar yapılmıştır. ‘‘Bilirkişilik’’ ve ‘‘Uzman Görüşü’’ kavramları 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu (HMK) ile birbirinden ayrılmıştır. Kanunun 293. maddesine göre taraflar, dava konusuyla ilgili uzman kişilerden fikir alabilmektedirler. Hâkim ayrıca ek süre talep etmeden kendisinden rapor alınan uzman kişinin davet edilerek dinlenilmesine karar verebilmektedir. Uzman kişi her hangi bir geçerli özrü bulunmadığı sürece mahkemeye gelmek zorundadır (HMK, md. 293). Bu düzenlemeyle

bilirkişiliği ve uzman tanıklığını farklı kişi ve kuruluşlar yapabilir fakat hâkimin istemesi üzerine bilirkişinin de uzman tanık olarak dinlenmesi mümkündür (Bayrak, 2016, s. 15).

1.7. Adli Muhasebecilik İşlem Süreci

Her adli muhasebe vakasının kendine has bir süreci vardır. Bu sebeple adli muhasebecilik işlem sürecindeki yaklaşımlar ve izlenecek adımlar kendi içinde farklılaşacaktır. Adli muhasebecilik işlem süreci genel olarak aşağıdaki adımlardan oluşur (Saçaklı, 2011, s. 60):

- **Müşteri ile Buluşma:** İncelenecek olayın tespit edilmesi, olaydaki kişilerin ve yaşanan problemlerin anlaşılmasını sağlayacaktır.
- **Çatışmanın Tespiti:** Tarafların belirlenmesinden sonra yaşanan olayın sorgulandığı ve uyuşmazlık kontrolünün yapıldığı adımdır.
- **Başlangıç (Öncül) Araştırma:** Kapsamlı bir araştırma (yapılacak işlerin ne olduğu, dava taslağının hazırlanması vb.) yapılmadan önce, ön hazırlığın yapılması daha faydalı olacaktır. Bu başlangıç araştırması yapılacak olan planlar için örnek teşkil edecek ve sorunun daha iyi anlaşılmasını sağlayacaktır.
- **Bir Eylem Planı Hazırlanması:** Bu plan müşteriyle görüşüp ve başlangıç araştırmasını yaptıktan sonra toplanan verilerin, hedeflerin ve hedeflere ulaşmak amacıyla yararlanılacak yöntemlerin en iyi biçimde kullanılmasına yardımcı olur.
- **Doğru Kanıtların Elde Edilmesi:** Davanın içeriğini temel almak şartıyla belgelerin tespit edilmesi, varlıklar, ekonomik veriler, kişi ya da kurum ve olayın gerçekleştiğine dair delil ya da bilirkişilerin hazırlamış olduğu raporların incelenmesi bu kapsamda yer almaktadır.
- **Analiz:** Analizin davanın niteliğine bağlı olması gerekir. Analizde yer alan maddeler aşağıdaki gibidir;
 - a. Mali kaybı hesaplamak
 - b. İşlemleri özetlemek
 - c. Aktifleri incelemek

- d. İskonto oranlarından faydalanılarak şimdiki (cari) değerleri bulmak
- e. Analizi grafiklerle ve tablolarla açıklamak.

- **Raporun Hazırlanması:** Rapor bölümlere ayrılarak hazırlanmalıdır. Rapor, görevin niteliği, araştırmanın kapsamı, uygulanacak yaklaşımlar, bulgular ve sınırlar belirtilmelidir. Ayrıca bulguların uygun bir şekilde açıklanması ve desteklenmesi için tablo ve grafiklerden de yararlanılabilir.

1.8. Adli Muhasebecilerin Sahip Olması Gereken Özellikler

Adli muhasebeciler muhasebecilik mesleğini layıkıyla yerine getirebilir ama işinde başarılı bir muhasebeci her zaman başarılı bir adli muhasebeci olamaz (Wolosky, 2004, p. 3). Bir adli muhasebecinin mesleğinde başarılı olabilmesi için birçok alanda (muhasebe, denetim, hukuk vb.) bilgiye sahip olmalı ve bu bilgileri çalışmalarında kullanmalıdır. Aksi takdirde işinde başarılı olamaz (Karacan, 2012, s. 119). Ayrıca başarılı bir adli muhasebeci olabilmek için sahip olunması gereken birtakım özellikler vardır. Bunlar; profesyonellik, bağımsızlık ve tarafsızlık gibi özelliklerdir (Aktaş ve Kuloğlu, 2008, s. 116). Bu hususlar bir araya geldiğinde iyi bir adli muhasebe araştırmasından söz edilebilir. Bunların yanında adli muhasebecinin mesleki yönden birtakım mesleki becerilere sahip olması ve kişisel özellikler de taşıması gerekmektedir (Bayrak, 2016, s. 34).

Adli muhasebecilerin mesleki yönden taşıması gereken özellikler aşağıdaki gibi sıranalabilir (Anderson ve diğerleri, 2008, Küçük, 2008, s. 82; Sanchez, 2012, s. 89 Toraman ve diğerleri, 2009, s. 4):

- ✓ Görüşme tekniklerini bilerek iyi bir sorgulama yapmak,
- ✓ Dosyaları inceleyerek, iyi analiz edebilmek,
- ✓ Üçüncü kişilerden elde ettiği bilgilerle mali işlemleri tespit edebilmek,
- ✓ Adli olayların tespitini yapabilmek amacıyla yazılım ve donanım konusunda gerekli seviyede bilgisayar bilgisine ve analiz edebilme becerisine sahip olmak,

- ✓ İlgili kanuni düzenlemeyle ilgili bilgi sahibi olmak,
- ✓ Kişilik davranışlarını gözlemleme ve yorumlama özelliklerine sahip olmak,
- ✓ Dolandırıcılık, hile vb. konularda senaryo oluşturabilmek,
- ✓ Belgelerin sahte olup olmadığını ve belgelerde yanıltıcı işlemler yapıp yapılmadığını bulabilme becerisine sahip olmak,
- ✓ Mesleki bilginin yanında diğer alanlarda da (finans, hukuk, suç bilimi, psikoloji vb.) bilgi sahibi olmak,
- ✓ Banka hesaplarına sahte kimliklerle para yatırılıp yatırılmadığını kontrol etmek.

Adli muhasebeciler bahsedilen mesleki özelliklerinin yanı sıra kişisel özelliklere de sahip olmalıdırlar. Bir adli muhasebecide olması gereken kişisel özellikler ise şu şekildedir (Şahin, 2011, s. 21):

Meraklı olmak: Adli muhasebeci, mesleğine karşı meraklı olmalı, araştırma yaptığı olay üzerinde şüpheciliğini korumalı ve doğruluğundan emin olmalıdır.

Dirençli olmak: Bir adli muhasebeci, olumsuzluklarla karşılaştığında hemen pes etmemeli, savunduğu olayı ispatlamada ısrarlı olmalı, aldığı işi sonuna kadar titizlikle araştırmalıdır.

Yaratıcılık: Bir adli muhasebeci genel kabul görmüş ilke ve standartlar yanında, kanunların ve kuralların ötesinde farklı bakış açıları geliştirebilmeli ve yaratıcı olabilmelidir.

Sezgi: Adli muhasebeci üstlendiği işi genel hatlarıyla incelediği gibi detaylarına inerek de incelemelidir. Sağlam bir muhakeme gücü olmalı, kararlarında analitik ve mantıklı bir düşünciyi hakim kılmalı ve iyi bir işletme sezgisine sahip olmalıdır.

Hüner: Bir adli muhasebeci, kişileri çok iyi dinleyebilmeli, insan ilişkilerinde, yazılı ve sözlü iletişimde başarılı olmalıdır.

1.9. Adli Muhasebeciliğin Faaliyet Konuları

Hem ABD’de hem de tüm dünyada adli muhasebe araştırmacılığı konusu gelişmekte ve gelişmeye devam etmektedir. Gittikçe büyüyen ve karmaşık hale gelen sorunlar karşısında hile ve yolsuzlukları önlemek adına sahip olunan imkânlar da gelişmektedir. (Golden ve Pilkington, 2006, s. 546).

Wordcom ve Enron gibi olaylarla adli muhasebeciler hile tespiti veya incelemeleriyle ilişkilendirilmiş ve adli muhasebecilerin sadece finansal suç incelemelerini yürüttüğü algısı oluşmuştur. Oysaki adli muhasebeciler yolsuzluk araştırmaları yanında birçok hizmet vermektedir. Bazı adli muhasebeciler ticari anlaşmazlıklar üzerine çalışırken aynı zamanda görüş beyan eden uzman, arabulucu veya danışman olarak görev almaktadır. Hakem olarak görev aldıklarında, mahkeme heyeti üyesi bir hâkim ya da jüri olarak görev yapmaları için mahkeme tarafından atanırlar. Danışman olarak görev aldıklarında ise adli muhasebeciler araştırmalara yardımcı olurlar, konu ile ilgili tespit ettikleri bilgileri sunarlar, giderleri ve zararları hesaplayıp, strateji geliştirmeleri için avukatlara yardımcı olurlar (Akyel, 2019, s. 77).

Bir adli muhasebeci genel olarak aşağıdaki konularla ilgilenir (<http://www.forensic-accounting-information.com>, 01.02.2019; Pazarçeviren, 2005, s. 2; Marden ve Darner, 2006, s.62; Thornhill, 1995, s. 32).

- ✓ Finansal delillerin analizini yapmak,
- ✓ Finansal delillerin sunumunu ve analizini destekleyecek yazılımlar geliştirmek,
- ✓ Elde edilen bilgileri belgeler, raporlar veya dokümanlar şeklinde incelemek,
- ✓ Toplanan kanıtları desteklemek amacıyla duruşmada görsel dökümanlar sunmak, uzman şahitlik yaparak veya mahkemede tanık olarak yasal işlemlere destek sağlamak,
- ✓ Boşanmalarla ilgili mali anlaşmazlıklara bakmak,
- ✓ Cinayetle ilgili davaların mali boyutunu araştırmak,

Yukarıda bahsi geçen konular adli muhasebecinin ilgilendiği belli başlı konular arasındadır.

1.10. Adli Muhasebenin Ortaya Çıkış Sebepleri

Son zamanlarda yaşanan Enron, Parmalat, WorldCom, Xerox, Adelphia vb. gibi şirket skandalları denetçi ve muhasebe denetiminin önemini ortaya çıkarmıştır. Şirket sahipleri ve yatırımcıların yanında çalışanlar, devlet, kredi kurumları ve denetim firmaları gibi birçok kesim muhasebe hilelerinden zarar görmüştür (Akyel, 2019, s. 71). Bu bağlamda hileyle mücadele eden bir alana ihtiyaç duyulmaya başlamış ve adli muhasebe bu noktada önem kazanmıştır. Adli muhasebeciliğin ortaya çıkmasının en önemli nedenleri arasında, mali müfettişlerin sorunu tek yönden incelemesi, iç denetçilerin yolsuzlukları tespit etmede başarısız olmaları, iç denetleme ve denetleme komitelerinin kurumsal hileleri açığa çıkarmada yetersiz olmaları gösterilebilir (Meriç, 2016, s. 12). Adli muhasebeye ihtiyaç duyulmasının nedenleri aşağıdaki gibi sıralanabilir:

İç denetim: Günümüzde iç denetim önem kazanmış ve iç denetimin etkinliğini artırmaya yönelik faaliyetler ve eğitimlerle birlikte iç denetimlerde hile ve hileli durumları ortaya çıkarma becerileri arttırılmıştır. Bazı iç denetim birimleri, hileleri ortaya çıkarmada daha becerikli iken bazıları da bu konuda yetersiz kalmaktadır (Akyel, 2009, s. 73). Bu nedenle işletmede çalışan personel yerine işletme dışından bir uzmandan destek almak daha doğru olacaktır. Adli muhasebeye ihtiyaç bu nedenlerle ortaya çıkmıştır.

Bilirkişilik Müessesesiyle İlgili Sebepler: Türk Hukuk Sistemi; çözümü, uzmanlığı ve özel veya teknik bilgiyi gerektiren hallerde mahkemelere bilirkişilerden faydalanma olanağı sunmaktadır. Bilirkişiler ise, gerçek veya tüzel kişiler arasından, belirlenen uzmanlık alanlarına göre, her yıl için il adli yargı adalet komisyonları tarafından düzenlenecek bir liste ile tespit edip, inceleme konusu özel veya teknik bilgiyi gerektiren işleri meslek edinenler veya bunları yapmaya resmen yetkili olanlar (mali müşavirler, mühendisler, mimarlar, doktorlar vb.) arasından seçilirler (CMK m.65; Meriç, 2016, s. 15).

Değişen Şirket Ortamı: Günümüzde yöneticiler hileleri tespit etme ve hileyle mücadele etme konusunda daha hassas tutum sergilemektedirler. Üst düzey yöneticiler, olası hile girişimlerini ortaya çıkarabilecek her türlü belge ve bilgiyi dış denetçilere sunmakla görevlidirler. Denetim komiteleri delillerin tüm ayrıntıları ile incelenmesi gerektiği düşüncesini benimsemekte ve bu nedenle denetçilerle daha çok görüşmekte ve olası hile girişimleri konusunda ekstra incelemeler istemektedirler (Golden ve Pilkington, 2006: p. 540). İşletmeler artık hileye karşı daha hassas davranmaktadırlar. Bu hassasiyet hileye karşı mücadele eden adli muhasebeye ihtiyaca neden olmaktadır.

Geçmişte yönetimler, hisse senetlerinin değer kaybetmemesi ve şirket adının zarar görmemesi için bazı olayların üstünü kapatmaya çalışmışlardır. Günümüzde ise daha fazla şeffaflık ve daha açık bilgi düşüncesiyle bu gibi olaylar açığa çıkarılmaktadır. İşletmeler şeffaf ve açık olmanın uzun vadeli faydalarının farkındadırlar ve bu alanda hizmet edecek adli muhasebecilere ihtiyaç duyulmaktadır (Meriç, 2016, s. 16).

Değişen Hile ve Suç Şekli: 2001 yılında Amerika Birleşik Devletleri'nde başlayıp diğer ülkelere yayılan muhasebe işlemlerindeki usulsüzlüklerin altında yatan esas neden, işletme sahiplerinin ve yöneticilerinin maddi ve manevi güç kazanma isteğidir. İşletme sahipleri veya yöneticileri genel kabul görmüş muhasebe ilke ve standartlarını göz ardı ederek veya ilke ve standartların boşluklarından yararlanarak uygulamış oldukları muhasebe sistemlerini kendi isteklerine göre şekillendirebilmektedir. İşletme yönetimi, işletmedeki konumunu sağlamlaştırma isteği ve daha fazla kazanmak için birtakım hile ve yolsuzluklara başvurabilmektedirler (Usul ve Topçuoğlu, 2011, s. 57).

Günümüzde kolluk kuvvetleri davranış ve şiddet suçları ile mücadelede iyi eğitim almış olmalarına rağmen yeni tip suçlar karşısında bilgilerini arttırmaları ve uzmanlaşmaları gerekmektedir. Yeni suç tiplerini çözebilmek, gerekli ve etkili önlemleri alabilmek için hedef işletmeler ve genel kolluk kuvvetleri sahip oldukları bilgi ve becerileri gözden geçirmek zorunda kalmış ve bu suçları ayrıntılı bir şekilde inceleme, etkili soruşturma yöntem ve teknikleri bulma arayışına girmişlerdir. Bu suçları araştırma ve soruşturma sürecinde yeni bir güvenlik anlayışına ihtiyaç duyulmaktadır. Bu durum muhasebe, denetleme ve araştırma becerilerinin birleşimi olan adli muhasebe mesleğinin ortaya çıkmasına neden olmuştur (Kuloğlu, 2007, s. 2).

Ayrıca teknolojideki gelişmelere paralel olarak artan internet korsanları ve siber suçları ile mücadelede adli muhasebecilerin önemi giderek artmaktadır (Akyel, 2009, s. 17).

1.11. Muhasebe ve Denetim Eksikliklerinin Neden Olduğu Olaylar

Enron Skandalı: Şirket 1980 yılında Houston’da kurularak faaliyetlerine başlamıştır. Zamanla esas faaliyet konusu olan enerji ticaretinden uzaklaşıp çeşitli alanlarda faaliyet göstermeye başlamıştır. Bu nedenle Özel Amaçlı Girişimler (Special Purpose Entities) adı altında ikinci şirket kurulmuştur. Bu şirketlerin sermayelerinin tamamı Enron şirketi tarafından karşılanmıştır. Mali tablolarında ise konsolidasyona gidilmemiş ve Özel Amaçlı Şirketler (ÖAŞ), Enron şirketi tarafından bilanço dışı finansman kaynağı olarak kullanılmıştır (Saltoğlu, 2003, s. 109). Ayrıca Özel Amaçlı Şirketler aldıkları banka kredileri için Enron şirketinden elde ettikleri garanti kapsamında ücret ödemişlerdir. 12 aylık garanti dönemini kapsayan bu ücreti Enron Aralık 1997’de almıştır. Ancak şirket kazandığı bütün geliri 1997 yılında elde etmiş gibi göstererek kayıt altına almış ve gelirlerini yüksek göstermiştir. Diğer bir yolsuzluğu ise ÖAŞ’lerden aldığı yönetim ücretlerinde yapmıştır. 2003 yılına kadar tahsil ettiği bütün yönetim gelirlerini 1998 yılında tahsil etmiş gibi kaydedip gelirlerini yüksek göstermiştir (Sarioğlu, 2002, s. 51).

Enron, Özel Amaçlı Şirketler ile var olmayan işler yaparak borç ve giderleri bu şirketlere aktarmış, gelirleri olduğundan fazla göstermiştir. Bu nedenle Enron Şirketi’nin dönem kârı oldukça yüksek çıkmıştır. Kârın yüksek çıkmasıyla hisse senetlerinin fiyatları artmıştır. Şirket iflas etmeden bir yıl öncesine kadar yapılan muhasebe oyunları ve yolsuzluklar sebebiyle hisse senedi değeri 80 \$ olmuştur (Süer, 2003, s. 113).

Enron Şirketi, Arthur Andersen Denetim Şirketi ile uzun süre birlikte çalışmış ve bu şirketten yardım alarak kârını yüksek göstermiştir. Arthur Andersen Denetim Şirketi Enron Şirketi’nin bağımsız denetimini yatırımcılar ve kamuoyu adına yapmaktaydı. Ancak Arthur Andersen Denetim Şirketi işini titizlikle ve doğru bir şekilde yapmadığı için bağımsızlık prensibini ihlal etmiştir. Şirketin bağımsızlığına gölge düşüren nedenler aşağıda gibidir (İnam, 2007, ss. 65-66):

- ✓ **Andersen ile Enron arasındaki personel değişiklikleri:** Şirketlerin çalışanları diğer şirketlerde de görev almıştır.

- ✓ **Danışmanlık ile denetim hizmetinin bir arada verilmesi:** Andersen şirketinin danışmanlık ve denetim hizmetlerini bir arada vermesi muhasebe hilelerinin gün ışığına çıkmasını engellemiştir.
- ✓ **Alınan ücret;** Enron şirketinin iflas etmesiyle ücretin kesileceği düşüncesiyle şirketten yüklü bir ücret alınmıştır.
- ✓ **Büyük bir şirketin kaybedilmeme isteği;** Büyük bir şirket olan Enron'u kaybetmek hem gelirlerinde düşüş yaşanmasına hem de prestij kaybetmesine neden olacaktı.
- ✓ **Uzun süreli iş birliği;** Uzun yıllar beraber iş yapılması iki şirket arasında bağları kuvvetlendirmiştir.

Enron skandalı, denetim şirketi ve denetlenen şirketin birbirine bu kadar bağlı olmasının denetimin kalitesi, güvenilirliği ve denetim amacının saptırılması açısından ne kadar yanlış olduğunun en önemli örneğidir.

WorldCom Olayı: Şirket Bernard Ebbers tarafından 1983 yılında kurulmuştur. 2001 Ocak- 2002 Mart aylarına ait dönemlerde 3,8 milyar dolar yüksek kâr açıklamış ve bu tutarı hileli muhasebe kayıtlarıyla sermaye yatırımı gibi muhasebeleştirmiştir. Şirket, son 15 aylık kâr rakamlarının tekrar hesaplanacağını, 2001 yılına ait 1.4 milyar dolar kâr rakamının gerçeği yansıtmadığını, 2001-2002 yılının ilk üç aylık döneminde 3.8 milyar dolar şirket masrafinin “yanlışlıkla” sermaye gideri olarak muhasebeleştirdiğini açıklamıştır. (Odabaşı ve Ergen, 2015, s. 3).

Enron şirketinin denetimini yapan Arthur Andersen denetim firması WorldCom şirketinin de denetimini yapmıştır. Firma Worldcom'da “maksimum risk” olduğunun farkına varmış ve denetleme esnasında bazı yatırımlara ait uygulamaların Worldcom şirketinin genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun davranmadığı şeklinde not almıştı. Bunlara rağmen, Worldcom'un yönetim kurulunun denetim komitesine sunulan raporda şirket yetkilileri bu konulardan bahsetmemiştir. Arthur Andersen denetim firmasının 2001 yılı için hazırlamış olduğu raporda incelenen hesaplarda herhangi bir usulsüzlük olmadığını, gelir tablosunun ve bilançonun ABD'de kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olduğunu ve gerçekleri yansıttığını belirten ifadeler kullanılmıştır (Odabaşı ve Ergen, 2015, s. 4). Worldcom, ABD'de faaliyet gösteren büyük ölçekli

şirketlerin nasıl yönetildiği, tutulan hesaplarının nasıl olduğu ve hisse senedine sahip kişilere ne derece şeffaf olunduğu konusunda yaşanmış skandalların unutulmaz bir örneğidir.

Sunbeam: Tüketici ürünleri (yatak takımları, ev ve sağlık ürünleri, mutfak aletleri) üreten ve aynı zamandan pazarlamasını yapan (Bayrak, 2016, s. 19) Sunbeam şirketinin finansal tablolarının bazı hesap kalemlerinde değişiklik yapılarak gelirleri yüksek gösterilmiş ve bir takım fonlar kaçırılmıştır. Şirketin denetimini yapan firma yönetimin el değiştirdiği sırada fonlar oluşturulduğunu göremediği gibi bu fonlar ile gelirin neden gereksiz bir şekilde arttırıldığını fark edememiştir. Denetim firması yaptığı incelemede birçok hesap kaleminin hatalı olduğunu ortaya çıkarmış fakat mali tablolar için olumlu görüş belirtmiştir. Bu skandalla ilgili ABD'deki Finansal Piyasaları Düzenleme Grubunun başkanı tarafından yapılan inceleme sonucunda denetim firmasının dolandırıcılık yaptığı beyanında bulunulmuştur (<http://denetimtv.com/denetim-skandallari.html>, Erişim Tarihi: 25.02.2019).

Parmalat Vakası: Şirket, süt endüstrisinde faaliyet göstermek amacıyla 1961 yılında kurulmuştur. Faaliyet konusu temel gıda ve süt ürünleri üretip satmak olan şirketin, ortaklarına bir takım muhasebe hileleriyle finansal değerlerini ve gelirlerini aktarması sonucunda ortaya bir denetim skandalı çıkmıştır. Şirketin, 1998-2003 yılları arasında kazanmış olduğu 14.2 milyar Euro'luk finansal kaynağını, iştirak şirketlerine ve offshore şirketlere yasadışı yollardan aktarıldığı anlaşılmıştır. Yaşanan yolsuzluklar sonrasında şirket 2003 yılında iflas ettiğini duyurmuştur (Göçen, 2010, ss. 115-117)

Adelphia Olayı: Şirket ABD'de kablolu tv şirketleri arasında 6. sıradadır. ABD'nin Sermaye Piyasası Düzenleme Kurulu (SEC-Security Exchange Commission), incelemesine göre şirketin abone sayısını yüksek tutarak haksız kazanç sağladığı ve hesaplarında 2.3 milyar dolar fazlalık olduğu ortaya çıkarılmıştır. Şirketin hesaplarından nedeni bulunamayan 252 milyon dolar kredi çekildiği anlaşılmıştır. Yapılan araştırma sonucu bu kredinin şirket patronu John Rigas ve oğulları tarafından çekildiği ortaya çıkarılmıştır. Bu kredi ile Rigas ve oğullarının, kendileri için bir golf sahası yaptırdığı ve bu golf sahasının 13 milyon dolara mal olduğu iddia edilmiştir (Bayrak, 2016, s. 20).

Yukarıda bahsedilen skandalların ortak özelliği bağımsız denetim şirketlerinin yapılan usulsüzlükleri ve muhasebe hilelerini fark edememeleridir. Bu denetim şirketleri

toplumun çıkarlarını gözetmeksizin, maddi kazançlarını arttırmak ve müşteri kaybetmemek uğruna kendilerinin ve denetimini yaptıkları şirketlerin çıkarlarını gözeterek yatırımcıların milyonlarca dolar zarar etmesine neden olmakla suçlanmışlardır. Ayrıca bu skandallar bağımsız denetim şirketlerine olan güveni azaltmış ve yapılan denetimlerin yeterli olmadığı sonucunu ortaya koymuştur. Denetim şirketine olan güveni tekrar arttırabilmek, hile ve usulsüzlüklerin önlemek amacıyla Sarbanes Oxley (ABD), 8 No’lu Direktif (AB) ve J – Sox (Japonya) yasaları yürürlüğe girmiştir. Bu yasalarla bağımsız denetim şirketleri denetim altına alınmaya çalışılmış ve yatırımcının çıkarlarını korumak amaçlanmıştır (Odabaşı ve Ergen, 2015, s. 7). Ancak bu yasalarda skandalların önüne geçememiş ve yeni skandallar yaşanmıştır. AIG (Amerika, 2005), Nikko Cordial (Japonya, 2006), Tesco (İngiltere, 2014) gibi birçok skandal ortaya çıkmıştır.

1.12. Adli Muhasebecilik İlkeleri

Adli muhasebeciliğin genel ilkeleri, bulguların elde edilmesi ve değerlendirilmesi ilişkin ilkeleri ile ilgili bilgilere aşağıda yer verilmiştir.

Genel İlkeler

1. **Bağımsızlık İlkesi:** “Bağımsızlık” kavramı kanunlarda, muhasebe ve denetim literatüründe denetime konu olan kuruma tarafsız davranabilme anlamına gelir. Bu kavram “objektiflik” olarak da adlandırılabilir (Köse, 2007, s. 16). Bir adli muhasebecinin yaptığı araştırmalara bağımsız yaklaşması gerekmektedir. Kararlarını verirken hiçbir kurum ve kişinin etkisi altında kalmamalıdır. İncelemesini yaptığı olayın taraflarına ait hata ve hile varsa bunu açıklamaktan çekinmemelidir. Duruşma esnasında taraf gözetmeksizin doğruları söylemelidir (Bayrak, 2016, s. 30).

Adli muhasebeci değerlendirmelerinde tarafsız ve objektif olmalıdır, işletme içinde yapacağı bildirimleri hatalı olduğunu düşündüğü kişinin hiyerarşik olarak üst yöneticisine iletmelidir (Thornhill, 1995, p. 36).

2. **Mesleki Yeterlilik:** Adli muhasebecilik mesleği konusunda uzman, mesleği ile ilgili gerekli eğitimleri almış kişi veya kişiler tarafından yapılmalıdır. Eğitim düzeyi ise mesleki yeterliliğin göstergesidir. İktisat, maliye, işletme, hukuk gibi

alanlarda eğitim almış olmak, ilgili kurum ve kuruluşlarda belirli sürelerde staj yapmak ve meslek odalarının yaptığı sınavlarda başarılı olmak bu mesleği yapabilmek için gerekli niteliklerdir (Karacan, 2012, s. 118). Bu sebeple adli muhasebeciler meslekleriyle ilgili eğitim, seminer vb. etkinliklere katılarak teknik bilgi ve becerilerini sürekli arttırmalıdır. Çünkü bir adli muhasebeci sürekli değişen ve gelişen bir dünyada mesleki bilgilerini sürekli yenilemeli ve bu değişim ve gelişimlere ayak uydurmalıdır (Kurt, 2016, s. 46).

3. **Mesleki Dikkat ve Özen:** Adli muhasebeci hem mesleğini icra ederken hem de ilgili raporunu hazırlarken gerekli dikkat ve özeni göstermek zorundadır (Meriç, 2016, s. 72).

Bulguların Elde Edilmesiyle İlgili İlkeler

1. **Planlama İlkesi:** Bir adli muhasebeci, soruşturma başladığı andan itibaren nelerin yapılacağını, izlenecek adımların neler olduğunu ve hangi belgelerin inceleneyeceğinin planını yapmalıdır (Renick, 2007, p. 63). Aynı zamanda planlamayı yaparken neyi, nerede, ne sürede, hangi maliyetle yapacağını ve kimlerden yardım alacağını önceden planlamalıdır (Karacan, 2012, s. 119). Hazırlanan bu plan adli araştırmanın en kısa sürede yapılmasına ve detaylı incelenmesine yardımcı olmaktadır.
2. **Kanıt Toplama İlkesi:** Beyaz yaka suçları genellikle iyi eğitim almış kişiler tarafından işlenen bir suç olup, işlenen suç çok iyi planlanarak yapılmakta suçu işleyen de işlenen suç da çok iyi gizlenmektedir. Bu sebeple bu suçların ayrıntılı bir şekilde araştırılması ve soruşturulması gerekir (Gülten, 2010, s. 315).
3. **Bütünlük İlkesi:** Adli muhasebe birçok bilimin kullanıldığı disiplinler arası bir meslektir (Karacan, 2012, s. 119). Raporunu hazırlama aşamasında adli muhasebeci denetim, hukuk ve kriminoloji gibi birçok disiplinlerden faydalanmaktadır (Ramaswamy, 2007, p. 33). Kullanılan disiplinler sayesinde yeni kanıtlar tespit edilmektedir. Toplanan kanıtlar bir araya getirilerek bir bütün oluşturularak adli muhasebe raporu hazırlanmaktadır.

Bulguların Değerlendirilmesiyle İlgili İlkeler

1. **Görüş Bildirme İlkesi:** Bir adli muhasebeci adli muhasebe raporunu hazırlarken pek çok metot ve teknik kullanmaktadır. Bazı durumlarda yazılı kaynakları incelerken bazı durumlarda ise yüz yüze görüşmeler yapmaktadır (Bressler, 2011, p. 73). Adli muhasebeci yaptığı görüşmeleri değerlendirerek görüşlerini bildiren rapor hazırlamalıdır.
2. **Tam Açıklama İlkesi:** Adli muhasebecilerin hazırlayıp sunduğu adli muhasebe raporu, bilgi kullanıcılarının ihtiyaçlarını karşılar nitelikte olmalıdır (Karacan, 2012, s. 200). Gerekirse bu raporu adli muhasebeci mahkemede açıklamalıdır.

1.13. Adli Muhasebe Bilim Dalının Diğer Disiplinlerle İlişkisi

Adli muhasebe kavramı, adli bilimler kapsamında yer almaktadır. Adli bilim ise, insanoğlunun doğa yasalarını hukuk için kullanması olarak tanımlanabilir (Şahin, 2011, s. 26). Başka bir ifade ile mahkeme tarafından kullanılan bilim olarak da tanımlamak mümkündür (<http://alirizatumer.com.tr/adli-tip-ve-adli-bilimler-aradindaki-fark-nedir/>, 01.03.2019). Adli kimya, adli biyoloji, adli bilişim suçları, adli psikoloji vb. adli bilimlere örnek verilebilir.

Adli bilimlerin amacı, bilimsel bilgi, beceri ve gerçeklerin, özellikle mahkeme sürecinde kullanılıp, medeni hukuk veya ceza hukuku alanında ortaya çıkan hukuki problemlerin çözümüne fayda sağlamaktır (Aktaş ve Kuloğlu, 2008, s. 103).

Günümüzde adli muhasebecilik, muhasebe, denetim, hukuk, kriminoloji bilimlerinin yanında özellikle psikoloji, sosyoloji ve benzeri sosyal bilimlerden de faydalanmaktadır. Çünkü hata ve hile insan davranışının bir sonucudur ve bu davranışları çözmek için bu bilimlere başvurmak gerekmektedir (Pehlivan, 2010, s. 22).

1.13.1. Adli Muhasebe İle Muhasebe İlişkisi

Muhasebe işletmelerin finansal işlemlerini kaydeden, sınıflandıran, rapor eden ve ilgili kişi ve kuruluşlara yorumlayan bir sistemdir. Adli muhasebe ise kayıtların ve yorumların görünen tarafıyla değil arka planıyla ilgilenir. Bu sebeple adli muhasebeci derin bir muhasebe bilgisine sahip olmalıdır. Adli muhasebeciler iyi bir muhasebeci olur. Ama her muhasebeci adli muhasebeciliği iyi bir şekilde yapamaz (Bayrak, 2016, s.

22). Adli muhasebecilerin geleneksel muhasebecilerden farkları aşağıdaki gibidir (Şahin, 2011, s. 27):

- ✓ Geleneksel muhasebeciler, gerçek ve tüzel kişilere ait işletmelerin ve teşebbüslerin mali tablolarını hazırlayıp, kanuni defterlerini tutarak beyanname ve raporlarını hazırlayarak ilgili kişi ve kurumlara iletmektedir. Adli muhasebeci ise işletmelerin faaliyetlerinde ortaya çıkabilecek yasal olmayan sorunları, hile, yolsuzluk ve suiistimalleri araştırmaktadır.
- ✓ Geleneksel muhasebeci yaptıkları işleri genel kabul görmüş muhasebe ilke ve standartları çerçevesinde yaparken adli muhasebeciler çalışmalarında daha kapsamlı teknikler kullanırlar. Kredi kartı yolsuzlukları, bilgisayar suçları gibi olaylarda adli muhasebeciler ileri seviyede bilişim teknikleri kullanmaktadırlar.
- ✓ Müşteri tarafından bakıldığında geleneksel muhasebeciler müşterisine, vergi kaybına kasten neden olduğunda ise vergi dairesine karşı sorumluluk taşımaktadır. Adli muhasebeci ise mahkemelere ve sözleşme yaptığı kişilere karşı sorumludur.
- ✓ Geleneksel muhasebecinin yapacağı yasal bildirimler mali takvimde kanunlarla belirlenmiştir. Fakat adli muhasebecilerin önceden belirlenmiş plan ve programlara göre çalışması olası bir durum değildir. Bir adli muhasebeci incelemesini yaptığı olaylarla ilgili karşılaştığı, şüphelendiği konulara daha fazla zaman ayırmak zorunda kalabilir. Yani üzerinde çalıştığı olayın sorgulaması, araştırma sürecinde yön değiştirebilir. Bu nedenle adli muhasebecinin çalışma planı sistematik değildir.
- ✓ Geleneksel muhasebeciler yeni bir iş almadan önce, daha önceki muhasebeciyle veya defterini tutması gerektiği işletme yönetimi ile görüşme yaparak edindiği bilgilere göre yapacağı işin kapsamını belirlemektedir. Bir adli muhasebeci ise yaptığı görüşmeler sonucunda elde ettiği bilgilere güvenmez. Zaten adli muhasebecinin bir firmaya verdiği hizmet sürekli değildir ve daha çok yaşanan hukuki sorunun muhasebe yönüyle ilgilenmekte ve olay odaklı çalışmaktadır.
- ✓ Geleneksel muhasebeciler işlerini yaparken klasik muhasebe bilgilerinden faydalanırken, adli muhasebeciler klasik muhasebe bilgileriyle yetinmeyip, e

mail kayıtları, firma içi yazışmalar, fotoğraflar, kamera kayıtları gibi birçok kaynaktan faydalanırlar.

- ✓ Geleneksel muhasebeciler çalışma arkadaşlarını uzman meslek mensuplarından seçerken, adli muhasebecilerin çalışma arkadaşlarını diğer alanlarda uzman kişilerden oluşturabilir.
- ✓ Geleneksel muhasebecinin hazırladığı yazılı raporları ayrıca sözlü olarak açıklaması gerekmezken, adli muhasebecinin hazırladıkları raporları mahkemede sunması gerekir.

1.13.2. Adli Muhasebe İle Hukuk İlişkisi

Hukuk, bir toplumda yaşayan insanların birbirleri ile ve toplumla arasındaki ilişkileri düzenleyen, uyulması zorunlu ve maddi yaptırımları olan kurallara denir (<http://aofhukukagiris.wordpress.com/> 05.03.2019). Hukuk biliminin temel amacı yaşanan ve yaşanabilecek karmaşıklıkları gidermek için her alanda kurallar koymaktır (Hao, 2010, p. 186). Bu amaçla muhasebe alanında da hukuk kuralları konulmuştur. Böylelikle karmaşık muhasebe işlemlerine düzen getirilmiştir (Bayrak, 2016, s. 23).

Teknolojinin gelişmesiyle beraber işletmelerin giderek büyümesi, özel ve kamu menfaatlerinin korunması amacıyla muhasebenin hukuk kurallarıyla düzenlenmesinin gerektiği anlaşılmıştır (Pehlivan, 2010, s. 18).

Adli muhasebe, hukuk bilimi ve muhasebe biliminin bir araya gelmesinden oluşmaktadır. Adli muhasebecinin muhasebe bilgisinin yanında, hukuk bilgisine de sahip olması gerekir (Gülten ve Kocaer, 2011, s. 28).

Adli muhasebeciler hileyle ilgili incelemelerini yaparken firmaların finansal dökümanlarını incelerler ve yaptıkları bu inceleme sonucunda ulaşılan delillere dayanılarak işlem yapmalarından dolayı pozitif hukukun hile ile ilgili olarak düzenlendiği ilkeler adli muhasebeciler için önem taşımaktadır (Pehlivan, 2010, s. 20) .

Adli muhasebeciler bir hukukçu gibi davranmamalı, kendi uzmanlık alanları olan muhasebe ve denetim alanlarında görüş bildirerek adaletin yerini bulmasında yardımcı olmalıdırlar (Gülten ve Kocaer, 2011, s. 28). Ayrıca hâkim, savcı ve avukatlara muhasebe konusunda ihtiyaçları olan bilgileri sunmalıdır.

1.13.3. Adli Muhasebe İle Kriminoloji İlişkisi

Kriminoloji kavramı, Türkçe’de “suç bilimi” anlamına gelmektedir (<http://sozluk.gov.tr/>, 07.03.2019). Geçmişten günümüze insanların çözmeye çalıştığı problemlerden biri olan suç insanlık tarihi kadar eskidir. Kriminoloji, suç ve suçu işleyenlerin davranışlarının daha iyi analizini yapabilmek için teorik ve tecrübe edilmiş uygulamalarla mevcut ceza adalet sisteminin en büyük yardımcısı konumundadır (Kaya, 2013, s. 54).

İşletmelerde tespit edilen hileler, muhasebe suçları olarak nitelendirilmektedir. Kriminoloji bilimi, muhasebe ile ilgili işlemlerde suçun varlığını tespit etmeye çalışırken bunun için gerekli olan teknikleri ve yöntemleri kullanmaktadır. Adli muhasebe ve etkili dolandırıcılık tekniklerinin bilinmesi yasal olmayan işlemleri bulmada ve delilleri tespit etmede adli muhasebecinin işini kolaylaştırmaktadır (Houck vd., 2006, p. 68). Adli muhasebeciler suç eğilimlerini büyük bir titizlikle inceleyerek, analizlerini yapmakta ve ulaştıkları sonuçları mahkemeye sunmaktadır. Yapılan analizlerin çoğu ve mahkemenin verdiği kararlar diğer davalara emsal olmakta ve toplumlara fayda sağlamaktadır (Bayrak, 2016, s. 26).

1.13.4. Adli Muhasebe İle Grafoloji İlişkisi

Yazı bilimi anlamına gelen grafoloji; İnsanların karakterlerini el yazılarına ve imzalarına bakarak yorumlayan bilim dalıdır (Birincioğlu ve Özkara, 2010, s. 404).

Belgelerdeki imzalardan şüphe duyulması durumunda adli muhasebecinin grafoloji bilgisine sahip olması avantaj sağlayacaktır. Adli muhasebeciler için faturalar, belgeler işlerinin büyük bir kısmını oluşturur. Söz konusu bu belgeler sahte olabilir. Bu nedenle adli muhasebe ve grafoloji biliminin birbirleri ile etkileşimde olması gerekmektedir (Gülten ve Kocaer, 2011, s. 28).

1.13.5. Adli Muhasebenin Denetim İle İlişkisi

‘Denetim, ekonomik olayların gerçek mahiyetinin ilgili mevzuat ve GKGMİ’ne uygun olarak, kayıtlarda yer alıp almadığını tarafsız olarak delilleri ile araştırıp sonuçlandıran ve onaylayan sistematik bir çalışmadır’ (Erdoğan, 2002, s. 51).

Adli muhasebe meslek mensupları sahip oldukları hukuk ve muhasebe bilgisi kadar denetim bilgisine de sahip olmalıdır. Gerek denetim mesleği gerekse adli muhasebecilik mesleği şüpheye dayanan analiz yapılmadan kabul edilmeyen bir meslektir. Denetimde geçerli olan ilke ve kurallar adli muhasebe için de söz konusudur (Kaya, 2013, s. 56).

Adli muhasebeyle denetim birbirleriyle çok yakın ilişki içindedir. Adli muhasebeci, mahkemeye konu olmuş davanın denetçi gibi tüm detaylarını gözden kaçırmadan denetim yapmalıdır. Tüm alternatifleri incelenerek yapılan denetimde mali defterlerin neredeyse tamamı incelenmiş ve taranmış olacağı için diğer denetim yöntemlerine göre yapılan denetimlerden daha az hata payı içerir. Bu sebeple muhasebe ve adli muhasebe denetiminde bütün alternatiflerin değerlendirilmeye alınması yaygınlaşmıştır (Özkul ve Pektekin, 2009, s. 72). Denetimde tüm alternatifler değerlendirilip ayrıntılara dikkat edilirken gözden kaçırılmaması gereken önemli bir husus resmin bütünüdür (Bayrak, 2016, s. 24).

Adli muhasebeyle muhasebe denetimi arasında benzerlikler olduğu gibi farklılıklar da bulunmaktadır. Bunları aşağıdaki gibi sıralayabiliriz (Ranallo, akt. Pehlivan, 2010, ss. 15-17):

- ✓ Finansal raporlamanın hukuk kuralları çerçevesinde yapılması hem adli muhasebenin hem de muhasebe denetiminin de ortak amacıdır.
- ✓ Genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uygun bir muhasebe denetimi yapılırken adli muhasebe çalışmalarında muhasebe işlemlerindeki hileleri ve varlıkların kötüye kullanılmasıyla ilgili suçlar ele alınmaktadır.
- ✓ Muhasebe denetimi çalışanların bilgisi dahilindedir. Fakat adli muhasebe çalışmalarında durum farklıdır. Çalışanlar yapılan bu araştırmaların amacı ve kapsamı hakkında herhangi bir bilgiye sahip değildir.
- ✓ Muhasebe denetiminde, işletme yönetiminin verdikleri bilgilerin bir kısmına güvenirken, adli muhasebe çalışmalarında bu güven çok azdır.
- ✓ Muhasebe denetimi çalışmaları sonucunda ortaya bir fikir konulurken, adli muhasebe çalışmalarında birden fazla sonuca ulaşılabilir.

- ✓ Muhasebe denetimi düzenli yapılan bir denetim iken, adli muhasebe çalışmalarında herhangi bir düzen bulunmamaktadır.
- ✓ Muhasebe denetiminde kullanılan çalışma kağıtlarında uyulması gereken herhangi bir şekil şartları aranmazken, adli muhasebe çalışmalarında ise kanıtlayıcı belgelerin hukuki kurallar çerçevesinde olması gerekmektedir.
- ✓ Muhasebe denetiminde herhangi bir şüpheli durum yok ise belgeler kabul edilir, fakat adli muhasebe incelemelerinde belgelere şüpheli yaklaşılmalıdır.

1.13.6. Adli Muhasebenin Sosyoloji İle İlişkisi

Sosyoloji, sosyal hayatı ve insan davranışlarının toplumsal nedenini ve sonuçlarını inceleyen bilim dalıdır. Bu bağlamda sosyoloji biliminin konusunu, toplumların en küçük yapısı olan aile ve aile fertlerinin arasında yaşanan olaylar oluşturmaktadır. Aile fertleri arasında yaşanan tartışmalar ve aile bütünlüğünün korunması mahkemeye intikal edebilmektedir. Mahkemeye intikal eden mali nitelikli konular ise adli muhasebeciler tarafından ele alınmaktadır. Bunlar; ticari ve şahsi mal varlıklarının paylaşımı, çocuğun eğitim masrafları, nafaka gibi konular olabilir (DiGabriele, 2010, p. 49).

1.13.7. Adli Muhasebecinin Psikoloji İle İlişkisi

Psikoloji bilimi, insan ve hayvan davranışlarını ve bu davranışlar ile ilgili psikolojik, biyolojik ve sosyal süreçleri inceleyen bir bilimdir. Psikoloji mesleği, psikoloji bilgilerinin insanların yaşadığı olumsuz durumları çözmek amacıyla kullanılmasıdır. Psikolojinin alt alanlarına göre bu bilginin kullanılması değişiklik gösterir. Bunlar; empati kurma, dili iyi kullanma, araştırma, istatistiksel analiz gibi bazı özel beceri ve yeteneklerdir (www.psikologlar.org, 12.03.2019).

Bir adli muhasebecinin psikoloji bilimini iyi bir şekilde bilmesi gerekir. Çünkü normal muhasebeciler gibi sadece beyanname, defter gibi şeylerle ilgilenmezler. Aynı zamanda incelediği olayın muhataplarının psikolojik durumlarını ve ruh hallerini de iyi analiz etmelidirler (Kaya, 2013, s. 54).

Adli muhasebeci araştırma ve inceleme sırasında tarafların suç işleme sırasında nasıl psikolojiye sahip olduklarını da değerlendirmelidir. Beyaz yaka suçlarında suçu

işleyen psikolojisini çözmek ve suçu ortaya çıkarmak amacıyla psikoloji bilimine başvurulmaktadır. Suçlunun, suçu işlerken altında yatan gerçek sebebi anlayabilmek ve hile soruşturmaları esnasında potansiyel suçlular ile yapılan görüşmelerde suçu işleyen ruh halini görebilmek için psikolojiden faydalanılmaktadır (Altınsoy, 2011, s. 118). Örneğin evrakta sahtecilik olaylarında, bu suçu suçlunun hangi ruh haliyle işlediği araştırılmalıdır. Aynı zamanda kişileri suç işlemeye yönelten psikolojik baskının ne olduğu tespit edilmelidir. Bu ve bunun gibi psikolojik olaylar incelenerek mahkemenin tarafsız karar vermesine katkı sağlamak için adli muhasebe raporu hazırlanmalıdır (Bayrak, 2016, s. 25). Bu bağlamda suç işleyen kişilerin psikolojilerinin iyi analiz edilmesi önem taşımaktadır.

İKİNCİ BÖLÜM

ADLİ MUHASEBECİLİĞİN FAALİYET ALANLARI

Küreselleşmenin ve teknolojiadaki gelişmelerin etkisiyle işletmelerin faaliyet gösterdikleri alanlar büyümüştür. Ayrıca işletmeler faaliyetlerini devam ettirebilmek ve büyüebilmek için diğer işletmelerle rekabet halindedir. Bu rekabet ortamında işletmeler rakipleri karşısında bir adım daha öne çıkabilmek ve aynı zamanda rant sağlamak için hile ve usulsüzlüklere başvurabilirler. Denetçilerin açığa çıkardıkları bu hileler ve usulsüzlükler mahkemede görüşülüp gerçekte olup olmadığı anlaşılmaya çalışılır. Bu süreçte avukatlar, hâkim ve savcılar yeterli muhasebe bilgisine sahip olmamaları sebebiyle “Adli Muhasebeci”lere başvururlar (Bayrak, 2016, s. 37).

Bu bölümde hata, hile ve usulsüzlük kavramları açıklanarak, adli muhasebeciliğin faaliyet alanları olan “hile denetçiliği”, “dava destek danışmanlığı” ve “uzman tanıklık” konularına yer verilmiştir.

2.1.Hata, Hile ve Usulsüzlük Kavramları

Teknolojik gelişmelerin kötüye kullanılması, iş hayatının giderek karmaşık bir hal alması hataların, hilelerin ve usulsüzlüklerin fark edilmesini zorlaştırmaktadır (Çankaya ve Gerekan, 2009, s. 95). Adli muhasebeciliğin en temel çalışma konularından biri olan hile araştırmacılığı hataların, hilelerin ve usulsüzlüklerin açığa çıkarmayı hedeflemektedir (Çabuk ve Yücel, 2012, s. 34). Bu amaçla alanında uzmanlaşmış muhasebeciler, denetçiler, özel müfettişler adli belgeleri inceleyerek, danışmanlık yapmaktadırlar (Bayrak, 2016, s. 37).

Muhasebe kayıtlarının nasıl olması gerektiğini alanında uzmanlaşmış kişiler bildikleri için inceleme ve danışmanlık hizmetini bu kişiler yapmaktadır. İncelemesi yapılan belgelerde bir yanlışlık olması durumunda bunu daha hızlı görebilirler. Yalnız bulunan her yanlışlık hile ya da usulsüzlük olarak değerlendirilemez. Bu sebeple hile

denetçiliğinden bahsetmeden önce hata, usulsüzlük ve hile kavramlarının açıklaması yapılmıştır

Hata, hile ve usulsüzlük kavramları ve bu kavramların çeşitleri aşağıda açıklanmıştır.

2.1.1. Hata Kavramı

Hata kelimesi “İstemeyerek ve bilmeyerek yapılan yanlış, kusur, yanılma, yanlış” olarak açıklanmaktadır (<http://sozluk.gov.tr/>, 15.03.2019). Bu bağlamda kişi bilgisizlik ve ihmalle hata yapmakta ve hatalarda kasıt aranmamaktadır (Akyel, 2009, s. 12). Kişinin fiili kasti olmamakla birlikte hatasının farkında da değildir. Hatalar daha çok denetim esnasında veya tesadüfi bulunmaktadır.

2.1.1.1. Muhasebe Hataları

Unutkanlık, dikkatsizlik ve bilgisizlik nedenlerinden dolayı muhasebe kayıtlarında yapılan yanlışlıklar muhasebe hataları olarak açıklanabilir. Muhasebe hataları genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine, kanunlara, yönetmelik ve yönerge gibi kanuni düzenlemelere aykırı fakat kasıt bulunmayan fiiller şeklinde açıklanabilir (Selek ve Arıkan, 2004, s. 21).

Başlıca muhasebe hataları aşağıdaki gibidir:

2.1.1.1.1. Matematiksel Hatalar

Muhasebede tutulan defter ve kullanılan belgelerde dört işlemde (toplama, çıkarma, çarpma ve bölme gibi) meydana gelen hatalardır. Matematiksel hatalara faiz ve karşılıkların hesaplanması sırasında, amortisman, reeskont, yeniden değerlendirme, hak ediş raporları ve diğer hesaplamalarda yapılan hatalar örnek gösterilebilir (Taştan, 2018, s. 164). Çift taraflı kayıt sistemi nedeniyle bu hataların ortaya çıkarılması oldukça güçtür. Bu hatalar doğrudan belgelerin incelenmesiyle ortaya çıkarılabilmektedir (Akyel, 2009, s. 14).

2.1.1.1.2. Kayıt Hataları

Muhasebe işlemlerini kaydederken gerçekleşen rakam ve hesap yanlışlıklarından kaynaklanan hatalardır, üçe ayrılır. Bunlar aşağıdaki gibidir (Bayraklı vd., 2012, s. 26):

1. **Rakam Hataları:** Muhasebe belgelerinde bulunan rakamların defter kayıtlarına geçirilirken yanlış yazılması ile ortaya çıkan hatalara rakam hataları denir (Bayraklı vd., 2012, s. 26). Örneğin; rakamların 600 yazılacakken 60 yazılması veya 63 yazılacakken 36 yazılması şeklinde meydana gelen hatalardır (Elitaş, 2012, s. 36).
2. **Hesap Hataları:** Muhasebe işlemlerinin yanlış hesaplara kaydedilmesidir. İşlemin kaydedilmesi gereken hesaba değil de farklı hesaba kaydedilmesi şeklinde ortaya çıkan hatalardır. Genellikle alt hesaplarda bu hatalara rastlanmaktadır. Alıcı ve satıcı hesaplarının isimlerinin birbiriyle karıştırılması sonucu alıcı hesabına satıcının ismi yazılması veya tam tersi kayıt yapılacağı gibi bu hesapların kodlarını da yanlış girilerek hata yapılmasına sebebiyet verilmesidir (Taştan, 2018, s. 165).
3. **Borç ve Alacak Hesaplarının Karıştırılması:** Muhasebe kayıtlarının tutulması sırasında alacak yerine borca, borç yerine alacağa kaydedilmesi şeklinde oluşan hatalardır (Akyel, 2009, s. 14).

2.1.1.1.3. Unutma ve Tekrarlama Hataları

Unutma; işletmenin alış, maliyet, gider gibi işlemleri ile satış faturalarının birkaçının ilgili döneme kaydının yapılmamasıdır. Unutulan kaydın farkına varılması durumunda ilgili defterlere usulüne uygun kaydı yapılırken aynı zamanda ters kayıtlar ile düzeltilmelidir (Taştan, 2018, s. 165).

Tekrarlama hataları ise aynı işlemin birden fazla kaydının yapılmasıdır. Buna mükerrer kayıt da denir. Bir belgenin kopyasının kayda alınması sonrasında aslının da kayda alınmasıyla ortaya çıkar. Proforma fatura kullanan şirketlerde sık rastlanan bir hatadır (Taştan, 2018, s. 165).

2.1.1.1.4. Nakil Hataları

Muhasebe kayıtlarının başka sayfalara veya defterler arası aktarımı yapılırken yanlış aktarılması sonucu meydana gelen hatalardır (Irmak, 2002, s. 35). Yevmiye defterindeki kayıtların büyük defterlere aktarımı yapılırken hatalı kayıt yapılması bu duruma örnek verilebilir (Bayrak, 2016, s. 48). Muhasebede bilgi teknolojileri kullanımı nakil hatalarını en aza indirmiştir.

2.1.1.1.5. Bilgi İşlem Hataları

Teknolojinin gelişmesiyle birlikte muhasebe işlemlerinin bilgisayar ortamına taşınması, fatura düzenlenmesinden defter tutmaya kadar birçok muhasebe işleminin programlar aracılığıyla yapılması muhasebedeki hataları büyük ölçüde azaltmış fakat yeni tip hataların ortaya çıkmasına neden olmuştur ki bunlara bilgi işlem hataları denmektedir. Maliye Bakanlığı bile 6736 sayılı yasa ile mükelleflerin borçlarını taksitide bağlayan programda hata yapıldığını fark edip bir hafta sonra ödeme planlarını iptal edip yenisini hazırlamıştır (Taştan, 2018, s. 166).

Bilgi işlem hataları; kullanılmakta olan programlarda oluşan hatalar sonucunda ortaya çıkan yanlış işlemlerdir. Excel programlarında yapılan hatalı formüller de bilgi işlem hatalarıdır (Taştan, 2018, s. 166).

2.1.1.1.6. Bilanço Hataları

Bilanço hataları, işletmelerin varlık ve kaynaklarında yer alan kıymetlerin değerlemesiyle amortisman ve karşılık ayrılması konularında genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri, ticari kurallar ve kanun hükümleri göz önünde bulundurulmadan yapılan işlemlerde meydana gelen hatalardır. Bu hatalara “değerleme hataları” da denilmektedir (Selek ve Arıkan, 2004, s. 21).

2.1.2. Usulsüzlük Kavramı

Usulsüzlük, hata gibi bilmeyerek ya da hile gibi kasıtlı yapılan bir fiil değildir. Yani usulsüzlükte kasıtlı yapılmış bir durum yoktur. Ayrıca genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin ve hukuk kurallarının hilede olduğu gibi ihlali yapılmamaktadır. Yapılan eylemin usulü veya şekli bu ilkeler ve kurallar çerçevesinde yapılmamıştır. Bu duruma, defter kayıtlarının eksik tutulması sonucunda vergi incelemesinin doğru bir şekilde yapılmaması örnek verilebilir (Bayrak, 2016, s. 45).

2.1.2.1. Genel Usulsüzlük

Genel usulsüzlük VUK’un 352. Maddesinde I. Derece Usulsüzlük ve II. Derece Usulsüzlük olarak belirtilmiştir(<https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.213.pdf>, 25.03.2019).

I. Derecede Usulsüzlükler

- ✓ Vergi ve harç beyannamelerinin süresinde verilmemesi,
- ✓ Tutulması mecburi olan defterlerden herhangi birinin tutulmaması,
- ✓ Defter kayıtlarının ve bunlarla ilgili belgelerin doğru bir vergi incelemesi yapılmasına imkân vermeyecek derecede noksan, usulsüz veya karışık olması,
- ✓ Çiftçilerin, muhtar ve ihtiyar heyetlerince yapılan davete süresinde gitmemeleri,
- ✓ Vergi Usul Kanununun kayıt nizamı ile ilgili hükümlerine uyulmamış olması,
- ✓ İşe başlamanın zamanında bildirilmemesi,
- ✓ Tasdiki zorunlu olan defterlerden herhangi birinin tasdik ettirilmemesi,
- ✓ Diğer ücretler üzerinden salınan gelir vergisinde, tarh zamanı geçtiği halde verginin tarh ettirilmemesi,
- ✓ Veraset ve İntikal Vergisi beyannamesinin süresi içinde verilmemesi,

II. Derecede Usulsüzlükler

- ✓ Veraset ve İntikal Vergisi beyannamesinin süresinin sonundan başlayarak ek süre içerisinde verilmemesi,
- ✓ Ekim ve sayım beyanlarının süresi içinde ve kanunda istenilen bilgileri içerecek şekilde doğru olarak yapılmaması,
- ✓ Vergi kanunlarında yazılı olan bildirimlerin zamanında yapılmamış olması (işe başlamayı bildirmek hariç),
- ✓ Vergi karnesinin süresinin sonundan başlayarak 15 gün geçtiği halde alınmamış olması,
- ✓ Tasdiki zorunlu olan defterlerden herhangi birinin tasdik işleminin, süresinin sonundan başlayarak bir ay içinde yaptırılmış olması,

- ✓ Vergi beyannameleri, bildirimler, evrak ve belgelerin kanunen belli şekil ve içeriği ve ekleri ile bunlarla ilgili olarak yapılan diğer düzenlemelere ilişkin hükümlere uyulmaması,
- ✓ Hesap ve işlemlerin doğruluk veya açıklığını bozmamak şartıyla bazı evrak ve belgelerin bulunmaması veya ibraz edilmemesidir.

Yukarıda belirtilen şekil ve usul hükümlerine ilgililerin uymaları zorunludur. Bu şekil ve usul hükümlerine uymamaları durumunda birtakım yaptırımlarla karşılaşılır.

2.1.2.2. Özel Usulsüzlük

Özel usulsüzlük VUK'un 353. maddesinde aşağıdaki gibi belirtilmiştir:

(<https://www.verginet.net/dtt/1/Ozel-Usulsuzluk-Cezalari.aspx>, 26.03.2019)

- ✓ Elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekenler de dahil olmak üzere; fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu verilmemesi, alınmaması,
- ✓ Hazine ve Maliye Bakanlığınca tutulma ve günü gününe kayıt edilme mecburiyeti getirilen defterlerin; bulundurulmaması, günü gününe kayıt yapılmaması, yetkililere ibraz edilmemesi ile levha bulundurma ve asma mecburiyetine uyulmaması,
- ✓ 7 günlük fatura düzenleme süresi içinde faturaların düzenlenmemesi,
- ✓ Belirlenen muhasebe standartlarına, tek düzen hesap planına ve mali tablolara ilişkin usul ve esaslar ile muhasebeye yönelik bilgisayar programlarının üretilmesine ilişkin kural ve standartlara uyulmaması,
- ✓ Kamu kurum ve kuruluşları ile gerçek ve tüzel kişilerce yapılacak işlemlerde kullanılma zorunluluğu getirilen vergi numarasını kullanmaksızın işlem yapılması,
- ✓ Matbaa işletmecilerinin belge basımı ile ilgili bildirim görevini tamamen veya kısmen yerine getirmemesi,

- ✓ 4358 sayılı Kanun uyarınca vergi kimlik numarası kullanma zorunluluğu getirilen kuruluşlardan yaptıkları işlemlere ilişkin bildirimleri, belirlenen standartlarda ve zamanda yerine getirilmemesi,
- ✓ Perakende satış fişi, sevk irsaliyesi, taşıma irsaliyesi, yolcu listesi gibi düzenleme zorunluluğu getirilmiş olan belgelerin düzenlenmemesi, bulundurulmaması, aslı ile örneğinin farklı tutarları içermesi gibi durumların tespiti.

2.1.2.3. Muhasebe Usulsüzlüğü

Mali tablolardaki bilgilerin bilerek ve isteyerek yanlış açıklanması ve bu tablolarda bazı bilgi usulsüzlükleri nedeniyle varlıkların yanıltıcı veya uygun olmayan bir şekilde sunulması muhasebe usulsüzlüğü olarak açıklanabilir. Muhasebe usulsüzlükleri aşağıdaki gibidir (Bayırlı, 2006, s. 30):

- ✓ Finansal tabloları hazırlarken kayıtlarda değişiklik yapılması, kayıtların tahrif edilmesi veya manipüle edilmesi,
- ✓ Bazı bilgilerin ve işlemlerin hiç sunulmaması, atlanması ya da kasıtlı olarak yanlış sunulması,
- ✓ Mali işlemlerin genel kabul görmüş muhasebe ilke ve standartlarına göre uygulanmaması sonucunda tutar, sınıflandırma, sunum ve kamuya açıklanması gibi eylemlerin yanlış uygulanması.

2.1.3. Hile Kavramı ve Çeşitleri

Hile Kavramı, “birini aldatmak, yanıltmak için yapılan düzen, dolap, ayak oyunu, alavere dalavere, desise, entrika” ve “çıkar sağlamak için bir şeye değersiz bir şey katma” olarak açıklanmaktadır (tdk.gov.tr 28.03.2019). Sermaye Piyasası Kurulu hile kavramını “işletme yönetimindekiler ile yönetimden sorumlu kişilerin, işletme çalışanlarının veya üçüncü şahısların kasıtlı olarak adil veya yasal olmayan bir menfaat sağlamak amacıyla aldatma içeren davranışlarda bulunmaları” şeklinde ifade

etmiştir (SPK,6.Kısım,4.Madde). Muhasebede yapılan hilelerde, menfaat elde etmek uğruna bilerek ve isteyerek Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerinin ve hukuk kurallarının ihlali söz konusudur (Bayrak, 2016, s. 40).

Geniş anlamda hile: “Muhasebe ile ilgili olayın meydana gelmesi, kaydedilmesi, belgelenmesi ve raporlanması süreçlerinde kasten ve kötü niyetle ilgili çıkar gruplarının bilgisi olmadan ve maddi kayıplar yaşayacakları şeklinde basılı ve dijital ortamda ulusal ve uluslararası mevzuata aykırı davranmak, davranmaya teşvik etmek veya suça iştirak etmek” şeklinde tanımlanabilir (Çalıyurt, 2007, s. 202).

Hile çeşitleri aşağıdaki gibidir:

Çalışan Hileleri: Çalışan hilelerinin özünde, bir işletmenin kaynaklarının veya varlıklarının bilinçli olarak, uygunsuz kullanılması yoluyla kişisel fayda sağlama çabası bulunmaktadır (Bayraktar 2007, s. 18). Kısaca çalışan hilelerini; çalışanın işletmenin kaynaklarını kendi yararına kullanarak işvereni kandırması şeklinde tanımlamak mümkündür (Kurt, 2013, s. 14). İşyerlerinde yıllardır çalışan personel ya da yöneticilerle işveren arasında samimiyet ve güven oluşabilmektedir (Küçük, 2008, s. 10). Bu nedenle işveren personeli, yöneticiyi yeterli ölçüde denetlememekle beraber birtakım haklar da vermektedir. Örneğin, işletmeye ait çekleri imzalama yetkisi verip aynı zamanda bu çekleri tahsil etmesi için yetkilendirebilmektedir (Emir, 2008, s. 114). İşletme personeli ve yöneticileri art niyetli davranıp kendilerine olan güveni ve verilen yetkileri kötüye kullanarak çıkar sağlayabilmektedirler (Bayrak, 2016, s. 40).

Doğrudan yapılan hileler ve dolaylı yapılan hileler olmak üzere çalışan hilelerini ikiye ayırmak mümkündür. Doğrudan hilelerde amaç üçüncü bir taraf olmadan çıkar sağlamaktır. Stok, nakit para, demirbaş gibi varlıkları zimmete geçirmek doğrudan yapılan çalışan hilelerine örnek gösterilebilir (Bozkurt, 2009, s. 64).

Dolaylı hilelerde ise çalışan, üçüncü tarafa yarar sağlayıp rüşvet almaktadır (Kurt, 2013, s. 14). Ayrıca çalışan dolaylı hile yoluyla yüksek alış fiyatı belirleyip veya düşük satış fiyatıyla satma gibi çeşitli ayrıcalıklar da sağlar (Albrecht ve diğerleri, 2006, s. 11).

Doğrudan ve dolaylı hileler aşağıdaki gibi karşımıza çıkar (Çelik 2007, ss. 41-42);

- ✓ İşletmenin kıymetlerini zimmete geçirme,

- ✓ Kayıt sonrası hırsızlık,
- ✓ Kayıt öncesi hırsızlık,
- ✓ Çekleri nakitle değiştirmek,
- ✓ Hayali alıcılar,
- ✓ Stokların çalınması,
- ✓ Hayali giderler,
- ✓ Rüşvet

Yönetim Hileleri: Tepe yöneticiler tarafından yapılan hilelere yönetim hileleri adı verilir. Bu hilenin asıl amacı, işletmelerin finansal tablolarını olduğu gibi değil yöneticilerin kendi çıkarları doğrultusunda göstermektir (Özkul ve Özdemir, 2013, s. 76).

Yönetim hileleri, statü, iş istikrarı, terfi, yüksek prim veya ekonomik teşvik bekleyen veya arayan kişiler tarafından gerçekleştirilen hilelerdir (Bologna 1993, pp. 18-19). Yönetim hilelerini kayıt hileleri ve belge hileleri şeklinde iki ana başlıkta açıklamak mümkündür. Muhasebe kayıtlarının manipüle edilmesine kayıt hileleri adı verilirken yöneticilerin bilhassa denetçileri kandırmak ve hileyi gizleyebilmek için sahte belgeler düzenlemesine belge hileleri denilmektedir. Örneğin olmayan bir satış kaydının girilmesi kayıt hilesi, bu satışa ait sahte satın alma siparişi, fatura, irsaliye vb. düzenlenmesi ise belge hilesidir (Çelik, 2007, s. 43).

Üst düzey yöneticilerin işletmelerin mali tabloları üzerinde değişiklik yaparak gerçekleştirdikleri yönetim hileleri hem akademisyenler hem de muhasebeciler için son dönemlerde önemli bir araştırma konusu olmuştur (Çelik 2007, s. 43). Enron, Worldcom, Parmalat gibi son zamanlarda yaşanan skandallar yönetim hilelerine verilebilecek örnekler arasındadır (Albrecht ve diğerleri 2006, s. 12). ABD’de 2003 yılında yapılan bir araştırma, muhasebe hilelerinin %39’unu şirket yöneticileri tarafından yapıldığı sonucunu ortaya koymuştur. En fazla hilenin gelir ve gider kalemlerinde ya da karşılık hesaplarında olduğu görülmektedir. Araştırma sonucunda,

yaşanan 106 hile olayından 101'inde yapılan hilelerde yöneticilerin doğrudan ilişkili olduğu sonucuna ulaşılmıştır (Çıtak, 2007, s.23)

Yatırım Hileleri: Yatırım hilelerinde, hileyi yapan kişiler yatırım yapacak kişileri, birtakım vaatlerle kandırmaktadırlar (Mengi ve Türkmen, 2013, s. 33). Hile yapan kişiler yatırımcının değeri olmayan varlıklara yatırım yapmasına neden olmakta ve yatırımcıdan fazlasıyla nakit alarak aradaki farkı kendi menfaatine rant sağlamaktadırlar. Adli muhasebeciler muhasebe ve denetim becerilerini kullanarak yapılan bu hileleri tespit ederek yasal ve idari işlemler yapmaktadır (Smieliauskas, 2006, s. 248).

Satıcı Hileleri: Satıcı hileleri çoğunlukla iki şekilde görülmektedir. Hileyi yapan kişi işletmenin haberi olmadan tek başına bu hileyi gerçekleştirmekte veya satıcı, alıcı ile birtakım anlaşmalar yaparak işletmesinin zarar etmesine neden olmakta bu durumda hem kendisi hem de alıcı avantaj sağlamaktadır (Kurt, 2013, s. 19). Satıcının yapabileceği hileyi kestirebilmek, incelemeyi gerçekleştiren adli muhasebecinin sahip olduğu yeteneklerine, tecrübesine ve bilgisine bağlıdır (Kranacher ve diğerleri, 2008, pp. 506-507). Satıcıların davranışlarından hileye eğilimleri olup olmadığını anlayabilmek, hangi aşamada satıcının hile yaptığını tespit edebilmek ancak işlerinde uzman adli muhasebeciler tarafından anlaşılabilir (Bayrak, 2016, s. 43).

Müşteri Hileleri: Müşterilerin, ürün ya da hizmetleri satın almaları esnasında yaptıkları hilelere müşteri hileleri denir. Müşteriler bu hileleri tek başlarına (mal çalma, sahte çek verme, etiket değiştirme gibi) yapabilecekleri gibi işletme çalışanlarıyla birlikte yapabilirler (Bozkurt, 2009, s. 66). Müşteriler, işletme çalışanlarıyla işbirliği yaparak henüz faturası kesilmemiş malların sevkiyatını yaptırabilirler, teslimatı yapılmış mallarda hasar olduğuna dair yalan iddialarda bulunarak hile eylemlerinde bulunabilirler (Bologna, 1993, p.34).

Finansal Raporlama Hileleri: İşletmelerin finansal durumlarını yanlış göstererek, finansal tablo kullanıcılarını kandırmayı amaçlayan kişiler tarafından mali tablolardaki rakamlar ve açıklamalarla kasıtlı olarak oynanarak finansal durumun kendi çıkarları doğrultusunda değiştirilmesidir (Houck ve diğerleri, 2006, p. 70). Genellikle, mali tablolardaki hileler varlıkların, kârların ve gelirlerin yüksek ya da kaynakların, giderlerin ve zararların yüksek gösterilmesiyle ortaya çıkan hilelerdir (Çıtak, 2009, s.

87). Varlıkları ve gelirleri yüksek göstermek mali tablolarda kârın yüksek çıkmasına neden olmaktadır. Bu durum işletme ile iş yapacak üçüncü kişileri yanıltacaktır. Kaynakların ve giderlerin fazla gösterilmesi ise zararın fazla görünmesine ve işletmenin vergi yükünün azalmasına neden olacaktır.

Yaratıcı muhasebe uygulamaları da hileli finansal raporlamaya çok benzemektedir. Yaratıcı muhasebe, “gelir düzgünleştirme ve kazanç yönetimi gibi uygulamaların yanında, manipülasyon ve aldatma gibi finansal tablo kullanıcılarının yanlış yorumlamasına sebebiyet veren bir dizi muhasebe uygulamasını içine alan genel bir kavramdır” (Taştan, 2018, 311).

Yaratıcı muhasebeyi; kısaca hile içermeyen yasalardaki eksiklik ve esnekliklerden yararlanmaya yönelik faaliyetler olarak tanımlayabiliriz. Bu sebeple finansal tabloların makyajlanması yaratıcı muhasebe olarak değerlendirilirken maskelenmesi hile olarak kabul edilmektedir (Taştan, 2018, s. 313). Şirketlerin mevcut finansal tablolarının olduğundan daha iyi gösterilmesi finansal tabloların makyajlanması anlamına gelirken, finansal tabloların olduğundan daha kötü gösterilmesi maskelenmesi anlamına gelmektedir (Bezirci ve Karahan, 2015, ss. 223-224).

Vergi Hileleri: Muhasebe hukuku literatüründe, vergi kaçırma kapsamında muhasebe hileleri ayrıca ele alınmıştır. Ancak muhasebe hukukunun vergi ceza hukukuyla muhasebe hileleri açısından örtüşüp örtüşmediği, meydana gelecek hukuki sonuçları konusu açıklığa kavuşturulamamıştır. Bu nedenle vergi kaçırma amacı olan muhasebe hilelerinde, vergi hukuku ile muhasebe hukuku alanında bir terminoloji sorunu ortaya çıkmıştır (Somuncu ve Esmeray, 2018 s. 4).

Muhasebe hukuku açısından VUK m. 359’da sayılan kaçakçılık fiillerinin neredeyse tamamı vergi kaçırmaya yönelik muhasebe hilesi olarak değerlendirilmektedir. Vergi kaçırmaya yönelik muhasebe hilelerinin değerlendirildiği kaynaklarda, genellikle VUK md. 359’da sayılan kaçakçılık fiillerinin neredeyse tamamını muhasebe hilesi olarak değerlendirilmiştir (Somuncu ve Esmeray, 2018 s. 4). Uygulamada vergi kaçırılmasının iki alternatifi bulunmaktadır. Bu iki alternatiften biri faturasız mal alıp satmak, diğeri ise yanıltıcı ya da sahte belge düzenlemektir (Ağbal, 2000, s. 37). Mal alınıp satıldığında fatura düzenlenmediği takdirde kasaya giren nakit için vergi hesaplanamayacak böylelikle işletme vergi kaçırmış olacaktır. Diğer yol ise işletme,

giderlerini veya zararlarını fazla gösteren sahte veya yanıltıcı belgeler düzenleyerek ya daha az vergi ödeyecektir ya da hiç ödemeyip vergi kaçıracaktır (Bayrak, 2016, s. 43).

Vergi hukuku bakımından konuyu değerlendirilen kaynaklarda da pek çok hesap ve muhasebe hilesi tanımlarıyla karşılaşmak mümkündür. Bu tanımlarda muhasebe hilesinin farklı yöntemlerle yapılabileceği vurgulanmış fakat muhasebe hilesinin çerçevesi net olarak çizilememiştir. Bu haliyle, VUK md. 359/a-1 deki madde hükmü, suç ve cezada kanunilik ilkesine, dolayısıyla Anayasanın 38. maddesine aykırı olduğu gibi, TCK md. 2'ye ters düşmektedir (Somuncu ve Esmeray, 2018 s. 4).

Vergi hukuku alanında kanun koyucu tarafından hukuka aykırılığına karar verilen fiil ve hareketlere karşı VUK'da iki ayaklı bir yaptırım sistemi öngörülmüştür. Bir yandan vergi kanunları ile getirilen yükümlülöklere uymamak vergi kabahati olarak kabul edilip (vergi ziyai kabahati, usulsüzlük ve özel usulsüzlük kabahatleri) idari para cezasına tabi tutulurken, diğör yandan VUK m.359'da öngörölen fiillere uymamak vergi suçu olarak kabul edilip hürriyeti bağlayıcı ceza ile cezalandırılmıştır (Taştan, 2018, s. 105).

Bilişim ve Teknoloji Hileleri: Teknolojinin ileri olmadığı zamanlarda bile bilişim hilesine rastlanılmaktadır. Teknolojinin hızla ilerlediğı günümüzde ise giderek bilişim suçları artmaktadır. Suç işlemeye yatkın beyaz yakalının elinde fare ve klavye adeta tehlikeli bir silahtır (Buckstein, 2011, p. 3).

Her geçen gün işletmelerde bilgisayar kullanımı yaygınlaşmaktadır (Pearson ve Singleton, 2008, p. 548). Araştırmacılar bilgisayar ve internetten faydalanmaktadırlar. Bununla birlikte internet sayesinde işletmelerin veri tabanlarına erişilebilmekte ve en temel bilgilere ulaşılabilir. Örneğın, şirketler internet adreslerinde iş plan ve programlarını ve yöneticilerin bilgilerini paylaşmaktadırlar (Bawaneh, 2011, p. 83). Araştırmayı yürütenler ve adli muhasebeciler web sitesindeki bilgilerden faydalanarak mahkemeye intikal etmiş olayın aydınlatılmasına katkı sağlayabilmektedir.

2.1.3.1. Muhasebe Hileleri

Çıkar elde etmek amacıyla muhasebe kayıt ve belgelerinde kasıtlı yapılan değışikliklere muhasebe hileleri denir. Muhasebe hilelerinin nedenleri uluslararası denetim standartlarında; “işletmede yapılan yolsuzlukları gizlemek, işletmenin durumunu kötü göstererek azınlıkta olan ortaklara kâr dağıtımını azaltmak, borsada şirket hisseleri

üzerinden spekülasyonlar yaratmak, kamusal yardımlardan daha fazla yararlanmaya çalışmak, daha iyi şartlarda kredi sağlamak, vergi kaçırmak, alacaklılara olan ödemenin bir kısmını ya da tamamını ödemekten kaçınmak,” şeklinde sıralanmaktadır (Özkan ve Özen, 2011, s. 132). Bu nedenlerden dolayı birçok hile ortaya çıkmıştır. Muhasebede hile türlerini on başlık altında toplayabiliriz. Bu hileler aşağıdaki gibi açıklanabilir:

2.1.3.1.1. Kasti Hatalar

Muhasebe hataları bilgisizlik ve dikkatsizlik sonucu ortaya çıkar. Ancak bu hatalar bilerek bir amaç için yapıldığında kasti hata olur ve bu durumda muhasebe hilesinden söz edilir. Ancak kast subjektif bir unsur olduğu için kanıtlanması zordur. Yapılan bir eylemde kastın olup olmadığına kanıt bulunamıyorsa, muhasebede hata olarak değerlendirilir (Akyel, 2009, s. 21).

Bir hatanın sık sık tekrarlanması, toplam iş hacmi içindeki oransal büyüklüğü, değerinin yükselmesi işlemlerde kasıt olduğunu göstermektedir. (Selek ve Arıkan, 2004, s. 22).

2.1.3.1.2. Kayıt Dışı İşlemler

Muhasebe işlemlerinin belgelere dayandırılarak yapılması gerekmektedir. Belgesiz yapılan işlemler veya işlemlerin kanuni defterlere kaydedilmemesi kayıt dışı işlemdir (Bayrak, 2016, s. 49). Faturaların alınmaması, alınan faturaların gizlenmesi veya satış faturalarının düzenlenmemesi kayıt dışı işlemlere örnek gösterilebilir.

2.1.3.1.3. Zamanından Önce ya da Sonra Yapılan Kayıtlar

Muhasebe kayıtları düzenli yapılmalı ve defterlere zamanında kaydedilmelidir. İşlemler hangi tarihte yapıldıysa kayıtlarında o tarihte yapılması gerekir. İşlemin yapıldığı tarihle kaydedildiği tarih farklı olabilmektedir. Muhasebe işlemlerinin kaydedilmesi için tanınan süre yasal olarak 10 gündür (Bayrak, 2016, s. 49).

2.1.3.1.4. Uydurma Hesaplar Açma

Sahte kişi ve kişiler adına yanıltıcı ve gerçeği yansıtmayan hesaplar açılarak oluşturulan uygulamadır. Uydurma hesapların açılmasındaki amaç, belgeleri ve kayıt dışı işlemleri

denkleştirmektir. Fiyatı olduğundan yüksek faturasız satılan bir mal sahte bir isme düşük fiyatla satışı yapılmış gibi faturalandırılabilir. Böylelikle aradaki fark gizlenmiş olur. Aynı şekilde mamul mal olarak satışı yapılmış bir işlem yine sahte bir kişiye hammadde satışı gibi gösterilerek yanıltıcı işlemler yapılabilir (Irmak ve diğ., 2002, s. 43).

Uydurma hesaplarla hile yapmaya, işletmenin durumunun olduğundan farklı göstermek, işletme personeli veya yöneticileri tarafından gerçekleştirilen yolsuzlukları gizlemek, maliyeti şişirmek ve vergi kaçırmak gibi olaylar örnek gösterilebilir. Bu uydurma kişiler götürü usulde vergiye tabi kişiler olabileceği gibi vergiye tabi olmayan kişiler de olabilir.

2.1.3.1.5. Belge Yolsuzluğu

Mal hareketi olmadığı halde olmuş gibi veya hizmet ifası yapılmadığı halde yapılmış gibi gösteren belgelere sahte belge denir (VUK 359.md). Yani yapılmayan bir işlemi yapılmış gibi göstermek amacıyla düzenlenmiş belge sahte belgedir. Belge yolsuzluğu iki farklı şekilde yapılabilir. Birincisi, belge ve içeriğinin gerçek olmaması, yani naylon fatura kullanılmasıdır. İkincisi ise faturanın gerçek olması muhteviyatının gerçek olmamasıdır. Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerde alınan ya da satılan malın fiyatı veya miktarı olduğundan farklı gösterilebilir (Akyel, 2009, s. 23).

28 Seri No’lu KDV Genel Tebliği’nde (D bölümünde) sahte belge, “hukuki geçerliliğini sağlayan zorunlu ve yeterli unsurlara sahip olmayan belgeler “sahte belgeler” dir şeklinde tanımlanmıştır. Bu çerçevede sahte belgeler aşağıdaki gibi açıklanmıştır; (<https://www.gib.gov.tr/node/89152>, 02.04.2019)

- ✓ Bir mal hareketi veya hizmet olmadığı halde düzenlenen belgeler,
- ✓ Belge düzenleme yetkisi olmayanlar tarafından düzenlenen belgeler,
- ✓ Başkası adına basılıp, kullanılan belgeler.

Sonuç itibariyle her belgenin içeriğinin gerçeği yansıtacağını düşünmek yanıltıcı olacaktır (Akyel, 2009, s. 23).

2.1.3.1.6. Bilançonun Maskelenmesi

Belirli bir amaç için bilançonun durumunun farklı gösterilmesine bilanço maskelenmesi denir. İşletmenin durumunun olduğundan kötü göstermek için yapılırsa “bilanço maskeleymesi” daha iyi göstermek amacıyla yapılırsa “bilanço süslemesi” yapılmış olur. (Gülbüz, 1995, s. 60).

Bilanço maskeleymesinin nedenleri aşağıda belirtilmiştir:

- ✓ Vergi kaçırmak,
- ✓ Hiç kar dağıtmamak veya az dağıtmak,
- ✓ Hisse senetlerinin borsada fiyatlarını düşürmek (anonim şirketlerin borsada kötü olan hisse senetlerinin rayiçleri üzerinde etki yapmak, aksiyon toplamak, satmak ya da benzer spekülasyon yapmak) (Irmak ve diğerleri, 2002, s.48).

Bilanço süslemesinin nedenleri de aşağıdaki gibidir (Saçaklı, 2011, s. 41):

- ✓ Daha fazla kredi alabilmeyi sağlamak,
- ✓ Birden fazla ortağa sahip işletmelerde, ortakları memnun edebilmek için yüksek kâr dağıtmak ,
- ✓ İşletmenin piyasadaki prestijini arttırmak,
- ✓ Vergi ödeyebilmek,
- ✓ İşletmeye yeni ortaklar katılmasını sağlamak.

2.1.3.1.7. Defter ve Belgeleri Yok Etmek ve Gizlemek

VUK’nun 220. maddesi gereği işletmeler bir yıl boyunca usul ve esaslara uygun olarak tutulan defterleri kanunda belirtilen sürelerde notere tasdik ettirmelidirler. Yine VUK’nun 253. maddesine göre tasdik ettirilen bu defterler beş yıl süreyle saklanması gerekmektedir (Saçaklı, 2011, s. 41). Defter ve belgeler herhangi bir suç şüphesi olması durumunda delil niteliği taşımaktadır. Delilleri ortadan kaldırmaya çalışmak veya gizlemek muhasebe hilesinin olabileceği anlamına gelmektedir.

2.1.3.1.8. Bilgisayar Kayıtlarında Yapılan Hile ve Hatalar

Muhasebe kayıtlarının bilgisayarda tutulması durumunda rakamların doğru girilmesi suretiyle toplam ve bakiye işlemlerinde yanlışlık yapılmamaktadır. Fakat bir rakamın bilerek farklı girilmesi bütün kayıtları değiştirmektedir. Teknolojik araçlarla kayıtlar işletmelerin menfaatleri doğrultusunda değiştirilebilmektedir.

2.1.3.1.9. Zarar ve İstisna Satışı

Zararı mahsup etme süresi dolmak üzere olan bir işletmeden, yüksek fiyatla mal alınarak zararlı işletmenin kârı arttırılırken alıcı işletmenin maliyetinin şişirilmesi suretiyle yapılan bir hile türüdür. Zararlı işletme kâr ve zararı mahsup edeceği için vergi ödemez. Alıcı işletmenin de kârı azalacağı için ödemesi gereken vergi azalmış olur. Bu işlemle zararlı işletmenin zararı diğer işletmeye satılmış olur. Zarar satışının bir diğer yolu da zararlı işletmeye düşük bedelli mal satmaktır. Bir istisna hakkı olmasına rağmen ilgili dönemde kazancın yetersiz olması sebebiyle istisnadan yararlanamayan, indirim imkânı olmayan işletmeye kâr aktarılması şeklinde gerçekleştirilir. Bu uygulama zararına satış tekniğine benzemektedir. Bir işletmenin daha az vergi ödemesi için kârı azaltılırken diğer işletmenin kârı arttırılmaktadır. Ancak işletme istisna uygulaması imkânı oluşturulduğu için vergi ödemekten kurtulur. Böylelikle vergi kaçırılmış olur. Söz konusu durum daha çok hâsılat istisnaları olarak adlandırılan ve ilgili yıllarda uygulanmadığında diğer yıllarda uygulanmayan istisnalarda meydana gelir (Kirik, 2007, ss. 63-64).

2.1.3.1.10. Hasılatı Gizleme

Vergi ödememek için olağanüstü gelir elde edildiği durumlarda (sigorta tazminatları, hurda, dese, ıskarta ve artıkların satılmasında elde edilen kârlar gibi) hasılatı olağan sınırlarda göstererek yapılan muhasebe hilesidir (Kirik, 2007, s. 64).

2.1.4. Hata, Usulsüzlük ve Hile Arasındaki Fark

Muhasebedeki düzensizlikler çoğunlukla işletmelerde tepe yöneticiler tarafından finansal tablolarda yapılan kasıtlı hileli düzenlemeler olarak ortaya çıkmaktadır. Kârlarını arttırmak, amaçlarına ulaşmak, hedeflerini gerçekleştirmek gibi farklı

menfaatler uğruna yapılan hileler hatalara oranla işletmelere çok daha fazla zarar vermektedir. Her geçen gün, yeni bir hile ile karşılaşılmaktadır. Bu nedenle muhasebe hata ve hilelerini sınırlamak mümkün değildir (Selek ve Arıkan, 2004, s. 20).

Usulsüz olan finansal tabloların kamuya açıklanması ve muhasebe bilgisi kullanıcılarının bu finansal tablolara güvenip iş yapması sonucunda zarar etmesi durumunda usulsüzlükler hileye dönüşmektedir. Bu nedenle hile ve usulsüzlük kavramları birbirlerinin yerine kullanılabilmektedir (Akyel, 2011, s. 26).

Muhasebe hatası ile muhasebe hilesi arasında çok önemli farklar bulunmaktadır. Bunlar (Taştan, 2018, s. 175);

- ✓ Hata; farkında olmayarak bilmeden yapılırken, hile; bileyerek, planlayarak yapılan bir eylemdir.
- ✓ Hile gizli yapılırken hatada böyle bir durum söz konusu değildir.
- ✓ Hile eyleminde kurban mutlak bir kayba uğrarken, hata eylemi sonucunda bir kayıp olabileceği gibi bir kazançta olabilir.
- ✓ Hile gizli yapıldığı için bir sahibi ve koruyucusu varken hatada hiç kimse gizlemeye, kamufle etmeye çalışmaz.

Tablo 1’de hata, usulsüzlük ve hilenin gerçeğe aykırılık ve kasıt unsuru açısından mukayesesi yapılmıştır.

Tablo 2.1. Hata, Usulsüzlük ve Hilenin Karşılaştırılması

HATA	USULSÜZLÜK	HİLE
Gerçeğe Aykırı Raporlama	Gerçeğe Aykırı Raporlama	Aldatıcı Finansal Raporlama
Düzensizlikte Kasıt Unsuru Yok	Düzensizlikte Kasıt Vardır	Düzensizlikte Kasıt Vardır
	Bazen Bilgi Kullanıcılarının Zararına Sonuçlanabilir.	Bilgi Kullanıcılarının Zararına Sonuçlanır.

Kaynak: Bayırlı (2006, 29)

Yukarıdaki tabloda da hata ve usulsüzlükte gerçeğe aykırı raporlama söz konusu iken hilede aldatıcı finansal raporlama söz konusudur. Ayrıca hatada kasıt unsuru yokken usulsüzlük ve hilede kasıt unsuru bulunmaktadır. Hem usulsüzlükte hem de hile de bilgi kullanıcılarının zararına sonuçlar ortaya çıkabileceği görülmektedir.

2.1.5. Kişileri Hileye İten Nedenler “Hile Üçgeni” ve “Hile Karosu”

Hile Üçgeni: Sosyolog ve kriminolog olan Donald Cressey tarafından ilk defa ortaya atılan hile üçgeni, insanların neden hile yaptığını esasen basit bir şekilde açıklar. Kişileri hileye yönelten sebepler üç başlıkta toplanmaktadır ve buna “hile üçgeni” denilmektedir (Emir, 2008, s. 116). Donald R. Cressey’in hipotezine göre, güvenilir kişiler finansal problemler yaşamaya başladıkları anda güveni boşa çıkaran kişiler olurlar. Cressey, insanın neden hile yaptığı konusunda araştırma yapmış ve üç nedene ulaşmıştır (Taştan, 2018, s. 178). Bu üç nedenden ilki, hile yapmak isteyen kişiyi ya da kişileri durdurabilecek bir mekanizmanın olmaması nedeniyle hile fırsatının ortaya çıkmasıdır (Ramamoorti, 2008, p. 524). İkincisi ise hileyi yapmak isteyen kişi ve kişilerin dışardan yapılan baskılara tepkisiz olamamalarıdır. Son olarak yapılan hileyi haklı bir nedene dayandırmaktır (Emir, 2008, s. 116). Bu unsurlar bir araya gelerek hile üçgeni tamamlanmakta ve hile meydana gelmektedir. Bahsi geçen bu unsurlar şekil 1’de gösterilmiştir.



Şekil 2. Hile Üçgeni

Kaynak: Taştan (2018,178)

Aşağıda hile üçgenini oluşturan unsurlar kısaca açıklanacaktır.

2.1.5.1. Baskı

Baskı altında kalan kişi baskıdan kurtulabilmek için hileye yönelebilmektedir. Örneğin; işletmenin hedeflerine ulaşması mümkün değilse kişi hedeflerine ulaşmak için hileye başvuracaktır. Ücretlerin performansa dayalı olduğu bir işletmede, gerekli performansı gösterebilmek için baskı altında kalan çalışan hile yapmaya yönelecektir (Küçük ve Uzay, 2009, s. 244). Baskı unsuru aşağıda üç madde halinde açıklanmıştır (Altınsoy, 2011, ss. 49-50).

Mali İçerikli Baskılar: Genellikle insanların hile yapmadaki en sık karşılaştığı baskıdır. Yapılan araştırmalar hilelerin %95'inin finansal ve kötü alışkanlıklardan kaynaklanan baskılar sonucu ortaya çıktığını göstermektedir. En çok karşılaşılan finansal baskılar şunlardır (Taştan, 2018, s. 180):

- ✓ Açgözlülük,
- ✓ Güzel yaşama isteği,
- ✓ Yüksek tutarlı faturalar veya kişisel borçlar,
- ✓ Düşük alacaklar,
- ✓ Beklenmeyen mali gereksinimler,
- ✓ Bir türlü kapatılmayan borçlar,
- ✓ Aile fertlerinin güzel ve lüks yaşama isteği,
- ✓ Kişisel finansal kayıplar

İşle İlgili Baskılar: Çalışanın haksızlığa uğramış olduğunu düşünmesi, yaptığı işten memnun olmaması, istediği terfiyi alamaması, ücretini düşük bulması, yöneticileri tarafından yeterince takdir edilmemesi, çalışanlar açısından hileyi doğuran nedenler arasında görülmektedir (Taştan, 2018, s. 182).

Kötü Alışkanlıklardan Doğan Baskılar: Kişinin kumarbaz olması, uyuşturucu ve alkol gibi kötü alışkanlıklarının olması, gece hayatının bulunması gibi durumlarda ortaya çıkan baskılardır.

2.1.5.2. Haklı Gösterme

Hile üçgeninin unsurlarından biri olan haklı göstermede, hile yapan kişinin hem iç dünyasında hem de dışarıya karşı hile yapmayı haklı gösteren bir savunma mekanizması yatmaktadır. Diğer bir ifadeyle bahane üretmesidir. Bu duruma hile yapan kişi de inanır.

Kişilerin yapılan hileleri haklı göstermek adına ileri sürdükleri başlıca sebepler aşağıda ifade edilmiştir (Bozkurt, 2000, s. 92):

- ✓ Parayı daha sonra ödemek üzere borç almıştım,
- ✓ İşletmeye yaptıklarımın karşılığını aldım,
- ✓ Yaptığım şey kimseyi incintmedi,
- ✓ Aldığım bu parayı iyi bir amaç için kullanacaktım,
- ✓ Yaptığının suç olduğunu bilmiyordum,
- ✓ İşletme bunu hak etmişti,
- ✓ Vergi kaçıran işletmeden zaten benim olan payı aldım.

İşletmelerde bu haklı gösterme gerekçelerini ortadan kaldırabilmek için çalışanlara ahlaki kuralların anlatılması, hileyi yapanların kesinlikle cezalandırılacağını bildirilmesi ve çalışanlara bu konuda gerekli eğitimlerin verilmesi gerekmektedir.

2.1.5.3. Fırsat

Fırsat unsuru, doğrudan üst yöneticileri ve işverenleri ilgilendiren çok önemli bir unsurdur. Herhangi bir nedenle çalışan hile yapma fikrine kapılabilir. Fakat hala düşünce seviyesindedir. İş yerinde uygun bir ortam bulmasıyla fırsat unsuru gerçekleşir, uygun bir ortam bulunamadığı takdirde hile sadece düşüncede kalır (Akyel, 2009, s. 36).

“İç Kontrol Sistemi” işletmelerde fırsat unsurunu minimum seviyeye indirmede en önemli araçtır. Sağlam bir iç kontrol sisteminin olduğunu bilen, hileyi yaptığı anda yakalanacağını düşünen ve ceza alacağını bilen bir personel hile yapmaya

yönelmeyecektir (Bozkurt, 2007, s. 52). Bu nedenle işletmelerde iç kontrol sistemi oluşturulmalıdır.

İşletmelerde hileye olanak sağlayan başlıca fırsatlar aşağıdaki gibidir (Taştan, 2018, s. 190);

- ✓ Tepe yönetimin zayıf olması, “Tepe Etkisi”,
- ✓ Finansal başarılar için verilen yüksek meblağlı teşvikler,
- ✓ Güven unsurunun fazlasıyla olması,
- ✓ İşletme kurallarında, düzenlemelerinde ve politikalarında karmaşıklık olması,
- ✓ Görevlerin ayrılığı ilkesinin zayıf olması,
- ✓ Çalışanlardan gerçekçi olmayan bütçe raporu hazırlamalarının istenilmesi,
- ✓ İşletmede birimler ve çalışanlar arasında çok güçlü bilgi akışının olmaması,
- ✓ Muhasebe kayıtlarının düzensiz, karmaşık ya da geç düzenlenmesi,
- ✓ İç kontrol zayıflığı,
- ✓ Bağımsız denetimin hiç olmaması veya sağlıklı olmaması,
- ✓ YMM denetiminin bulunmaması,
- ✓ Muhasebe, vergi ve denetim alanlarındaki karmaşıklık ve bürokrasi.

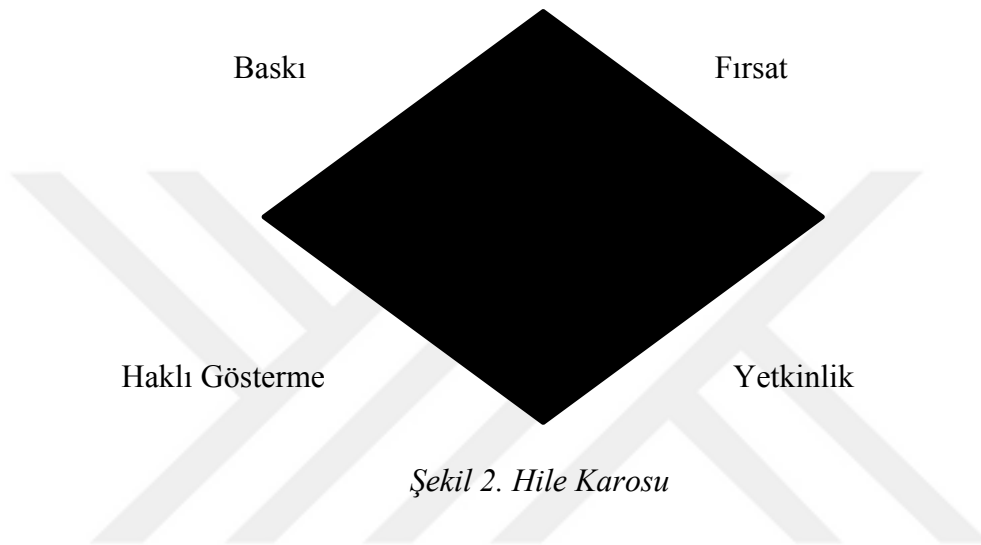
Yukarıda da bahsedildiği gibi işletmelerde bu fırsatların yaratılmaması için iç denetim ve iç kontrol sistemi önemli bir yer tutmaktadır.

Hile Karosu: Hile üçgenine birtakım eleştiriler yapılmıştır. Yapılan eleştiriler, kendisini baskı altında hisseden, fırsatın olduğu bir ortamda bulunan ve kendini haklı bulan herkesin hile yapamayacağı şeklindedir. Hile üçgeninin kişilerin yetkinliklerini dikkate almadığını savunan eleştirmenler hile yapılabilmesi için kişilerde bazı yetkinliklerin olması gerektiğini savunmaktadırlar (Mengi, 2012, s. 118).

Kişilerin hile eylemini gerçekleştirebilmesi için mevcut fırsatları fark edip, değerlendirebilmesi gereklidir. Bu nedenle kişiler bazı yetkinliklere sahip olmalıdır. O

halde hile üçgenine yetkinlik unsuru da eklenmelidir. Hile üçgeninin unsurları bir araya gelse de kişi yetkinliklerindeki eksiklik sebebiyle hile yapamayabilir (Mengi, 2012, s.119).

Şekil 2’de 2004 yılında ilk defa David Wolfe ve Dana Hemanson tarafından açıklanan hile karosu (hile dörtgeni) gösterilmiştir (Taştan, 2018 s. 195).



Şekil 2. Hile Karosu

Yetkinlik unsuru genel olarak hile yapan kişinin hile yapabilmesine ilişkin kişisel ve teknik yeterliliği veya yatkınlığı ifade etmektedir. Hile karosu yaklaşımına göre yetkinlik unsuru kendi içerisinde altı temel bileşenden oluşmaktadır. Bunlar; iş pozisyonu (görev tanımı), zeka, kendine güven ve ego, ikna kabiliyeti, yalan söyleme becerisi ve başarılı stres yönetimidir (Bircan, 2015, s. 95). Yetkinlik unsuru adli muhasebeciler tarafından dikkate alınan bir unsurdur.

2.1.6. Hile Denetçiliği (Araştırmacı Muhasebecilik)

Adli muhasebeci, olması muhtemel ya da mevcut dolandırıcılık suçlarının soruşturmalarında yöneticilere yardımcı olmaktadır. “İşletme yöneticileri adli muhasebecilerden, herhangi bir çalışanın yolsuzluk yaptığından şüphelenmesi durumunda yardım almaktadır” (Bozkurt, 2000c, s. 59). Bu ifadeden de anlaşılabileceği gibi uzman bir muhasebecinin üstlenebileceği görevler arasında yolsuzluk/hile araştırmacılığı bulunmaktadır. Hile araştırmacılığına hem özel sektörde hem kamuda çok fazla ihtiyaç duyulmaktadır ve hile incelemelerini bütün ayrıntılarıyla araştıran

kişilere de hile denetçisi (hile araştırmacısı, araştırmacı muhasebeci) denilmektedir (Akyel, 2009, s. 169).

Hile denetçiliği, dava konusu olmuş hilenin gerçekte yapılıp yapılmadığını araştırarak rapor şeklinde sunulmasına denir. Hile denetçisi mahkemeye yansımış hilenin varlığını ve hileyi yapanları ortaya çıkararak, hilenin maddi boyutunu tespit eder, elde ettiği bilgileri müşteriye ve mahkemeye sunar (Karausta ve Dönmez, 2013, s. 62). Hile denetçiliği cezaya konu olan hilelerle ilgilenmektedir. Rüşvetçilik, sigorta dolandırıcılığı, gayrimenkul dolandırıcılığı örnek olarak verilebilir (Pazarçeviren, 2005, s. 5).

2.1.6.1. Hile Denetçiliğine İhtiyaç Duyulma Nedenleri

Hilenin yapılmasındaki asıl neden ekonomik çıkar sağlamaktır. Hile yapmadaki amaçlar arasında daha fazla kazanç sağlamak veya daha iyi koşullarda yaşama isteği bulunmaktadır (Abdioğlu, 2007, s. 163). Kişiler bu sebeplerden hileye başvurmaktadır. Hile denetçiliğine hilelerin ortaya çıkarılması aşamasında ihtiyaç duyulmaktadır. Hile denetçilerinin muhasebe alanında uzman olmaları gerekmektedir. Çünkü mali suçları ancak iyi bir muhasebe bilgisi ile ortaya çıkarabilirler. Ayrıca hileleri tespit etmeden önce önlenmesi hile ile mücadelede daha kalıcı sonuçların alınmasını sağlayacaktır (Dumanoglu, 2005, s. 35). Bu sebeple işinde uzman ve deneyimli meslek mensuplarından hile yapılmadan veya hile yapıldıktan sonra yardım alınmaktadır. Hile denetçiliğine gereksinim nedenleri aşağıdaki gibidir (Çankaya ve Gerekan, 2009, s. 97):

- ✓ Hilelerin zamanla çoğalması işletme ve etrafında istenilmeyen etkilere sebep olması,
- ✓ İşletmenin gerçek durumunu yansıtmadığı için ortakları olumsuz etkilemesi,
- ✓ İşletme kâr etmiş iken kârının azaltılması veya hiç kâr etmemiş gibi gösterilerek ortakların temettü payının azaltılması veya yok edilmesi,
- ✓ Hile yapılarak kârların düşük gösterilmesi ve daha düşük vergi ödenmesi,
- ✓ İşletmenin bilanço süslemesi yoluyla kolaylıkla kredi sağlaması ve piyasaların kandırılması hile denetçiliğine ihtiyaç duyulma nedenleri arasındadır.

2.1.6.2. Hile Denetçiliğinin Amacı

Hile denetçiliğinde asıl amaç yapılan hileleri tespit edip tamamen ortadan kaldırılmasını sağlamaktır. Hatta hile yapılmadan ortaya çıkarılmasıdır. Bu sebeple hile ve yolsuzlukların büyük zararlara neden olmadan tespit edilip minimum seviyeye indirilmesi gerekir (Çabuk ve Yücel, 2012, s. 35).

Temel amacı hileleri önlemek ve ortadan kaldırmak için bir takım tedbirler almak olan hile denetçiliğinde alınan bu tedbirler iki kısımda incelenir (Ramaswamy, 2007, p. 35):

- ✓ Personel alımlarında kişilerin vasıfları ile işin vasfının aynı olmasına özen gösterilmelidir. Bununla birlikte düzenli bir iş ortamı ve bu düzen için davranış kuralları belirlenmelidir.
- ✓ İyi bir iç kontrol sistemi kurarak varlıkların sayımı ve fiziki kontrolü yapılması sürecinde hileye fırsat verilmemelidir.

2.1.6.3. Hile Denetçisinin Görevleri

Hilenin yapılıp yapılmadığını araştırmak ve önlenmesi için çalışmak hile denetçisinin temel görevidir. Bu sebeple deliller denetçiler tarafından toplanıp değerlendirilmektedir. Sonuca ulaşma süreci birkaç ay gibi bir zaman alabilir. Deliller toplanıp incelenerek açıklanmaya çalışılmaktadır (Bressler, 2011, p. 71). Uzun ve zahmetli bir süreci olan hile denetçiliğinde, denetçinin uygulaması gereken görevleri aşağıdaki gibidir (Pazarçeviren, 2005, s. 9; Renzhou, 2011, p. 2149):

- ✓ Hileli işlemleri kanıtlarıyla beraber ortaya çıkarmak,
- ✓ Var olan durumun analizini yapmak,
- ✓ Analiz sürecine ilişkin önerilerde bulunmak,
- ✓ Varlıkların korunması ve iyileştirilmesine destek sağlamak,
- ✓ İşletme ile ilgili uzmanlarla görüşüp fikirlerini almak,
- ✓ Kanuni yollarla aktiflerin tahsil edilmesine yardım etmek,

- ✓ Adli kovuşturma ya da dava açma gibi yollarla varlıkların tekrar alınabilmesine yardım etmektir.

2.1.6.4. Hile Denetçisinin Sahip Olması Gereken Özellikler

Hile denetçilerinde olması gereken ana unsurlara aşağıda yer verilmiştir. (Bologna ve Lindquist, 1995,p. 26) :

- ✓ Hile denetçisi çalışma standardını kendisi belirlemelidir.
- ✓ Hile denetçileri, nerelerde hile olasılığının olabileceğini bilmelidir.
- ✓ Hile denetçileri, kesin bir kanıta ulaşmamışken endişe ve söylentilere göre hareket edip suçlamalarda bulunmamalıdır.
- ✓ Hile denetçileri, görüşme esnasında zanlı olduğu ortaya çıkarılan kişi ve kişilerin ruh hallerini dikkate almalıdır.
- ✓ Hile denetçileri, görüşme sırasında zanlı olarak tespit edilen kişinin psikolojisini kötü anlamda etkileyecek veya yalan söylemesine neden olabilecek bir şekilde davranmamalıdır.
- ✓ Hile denetçileri, işletme yönetimlerine hile, yolsuzluk ya da suiistimal gibi olayları bir daha yaşamamaları için önerilerde bulunmalıdır.
- ✓ Hile denetçileri, hile, yolsuzluk ya da suistimal gibi olayları ortaya çıkardıklarında işletmelerin maddi kayıplarını da hesaplamalıdır.

2.1.6.5. Hile Denetçisinin Kullandığı Teknikler

Hile denetçiliği, denetim uygularken hukuki sorgulama yöntemlerinden de faydalanma işlemidir. Denetçi hile denetimi yaparken hilenin varlığını en başında görebilmeli ve kanunun vermiş olduğu yetkileri kullanmalıdır. Bu sebeple hile denetçileri incelemeleri dikkatli bir şekilde yapmalı ve tüm ayrıntılarını araştırmalıdır. (Abdioğlu, 2007, s. 171). Hile denetçileri hilenin önlenmesi için çeşitli yöntemlere başvurmaktadır. Bu yöntemlere aşağıda yer verilmiştir (Bayrak, 2016, s. 59):

2.1.6.5.1. Benford Yasası

Benford yasası tablolaştırılmış datalardaki sayıların beklenen sıklığını verir. Normal olmayan tekrarlar konusunda sinyal verir. Normalin üzerindeki tekrarlar bir aşırılığı ve normal olmayan bir durumu işaret eder. Bilim insanlarının ulaştığı verilere göre Benford analizleri, elde edilen verilerde % 68 oranında hile olduğunu, % 67 oranında da hile olmadığını tespit etmektedir. Günümüzde bilgisayar destekli denetimlerde kullanım alanı bir hayli genişlemiştir (Türkyener, 2007, s. 111).

Benford yasasında kabul edilen ilk rakamların frekanslarıyla gerçek bir muhasebe evreninde ortaya çıkan ilk rakamların frekansları karşılaştırılmaktadır. Böylelikle muhasebe hilesinin ortaya çıkarılması mümkün olmaktadır. Bu işlemin birkaç adımı bulunmaktadır. Aşağıda bu adımlar sıralanmıştır (Erdoğan, 2001, s. 4);

- ✓ Öncelikle muhasebe evreninden bir örneklem olayın seçilmesi gerekir,
- ✓ Gözlemlenen frekansların test edilmesi gerekmektedir,
- ✓ Bir yargıya varılmaktadır,
- ✓ En son adım ise kanıtlayıcı verilerin araştırılmasıdır.

Hem uygulanması hem de kullanımı bakımından oldukça maliyeti düşük olan Benford yöntemi şirketin veri tabanına uygulanmaktadır ve hile yaptığından şüphelenilen kişilerin bunu anlaması çok düşük bir ihtimaldir. Hile yapan kişiler kendilerinden şüphelenildiğini bilmedikleri için yakalanmaları da kolay olmaktadır (Çatıkkaş ve Çalış, 2010, s. 153).

2.1.6.5.2. Hile Değerlendirme Sorgulaması

Hile denetçileri, sıkı bir iç denetimin dolandırıcılığı önleyebilmek için en iyi yol olduğunu öne sürmektedirler. Sıkı bir iç denetim sistemi de güçlü bir kurumsal yönetim politikası ve etik davranışların belirlenmesi ve yönetim felsefesinin kullanılmasıyla mümkündür (Ramaswamy, 2005, p. 70). Sıkı bir iç kontrol sistemi hile yapılmasını minimum seviyeye indirmekte ancak hile yapmak isteyen çalışanları ve yöneticileri tam anlamıyla yok edememektedir. Hile yapma düşüncesindeki çalışan bulduğu ilk fırsatta

hile yapmaya kalkışacaktır. Çalışanların hileye olan eğilimini görebilmek için çalışanlara hileye yönelik sorular sorularak alınan cevaplar değerlendirilir. Böylelikle işletmede olası bir hilelinin yapılıp yapılmadığı anlaşılmaya çalışılır (Çankaya ve Gerekan, 2009, s. 99). Kısacası hile değerlendirme sorgulamasında hile henüz ortaya çıkarılmamıştır. Denetçiler çalışanlara hile ile ilgili sorular sorarak hilenin yapılıp yapılmadığını değerlendirmektedir (Bayrak, 2016, s. 59)

2.1.6.5.3. Çapraz Denetim Tekniği

Çapraz denetim tekniği, muhasebe hesaplarının işleyiş şekline göre yapılan denetim tekniklerinden biridir. Bu teknikte öncelikle karşılıklı çalışan hesaplar belirlenir. Eğer aynı kayıta karşılıklı çalışmaması gereken hesaplar varsa ortada anormal bir durum vardır ve inceleme yapılmalıdır. Ayrıca tutarlar ve hesaplar arasında eşitsizlik bulunursa bu durum üstünde durulması gereken bir problem olarak kabul edilir (Fido, 2016, s. 67).

2.1.6.5.4. Kırmızı Bayraklar Tekniği

Kırmızı bayraklar tekniği; hileli işlemlerin gerçekleştiğini ya da gerçekleşebileceğini belirten, hile belirtilerinin işaretleridir (Pehlivanlı, 2011, s. 36). Başka bir ifadeyle, hilelerle ilgili ayrıntılı araştırma gerektiren konuların denetçi tarafından ortaya çıkarılması ve bu hilelerin açıklanmasına yönelik metotlardan oluşmaktadır. Bu yöntem, işletmelerde yaşanan hile ve yolsuzluk işaretlerine yönelik bir yöntem olup olayların iyice incelenerek gerçekte hile yapılıp yapılmadığına dair yapılan araştırmaların tamamıdır. İşletmelerdeki olası hile belirtileri (Fido, 2016, s. 67):

- ✓ Muhasebe işlemleriyle ilgili anormallik,
- ✓ İç denetim zayıflığı,
- ✓ Tepe yönetim davranışlarında değişiklikler,
- ✓ Çalışan davranışlarında olağandışı hareketler,
- ✓ Aşırı yaşam biçimleri olarak sıralanabilir.

2.1.6.5.5. Veri Madenciliği

Veri madenciliği, veriler arasındaki bağlantıları belirleyebilmek için veri tabanı modelleri oluşturan bir bilgisayar yazılımıdır (Bawaneh, 2011, p. 82). Bu yazılıma aktarılan veriler karşılaştırılarak istatistiksel sonuçlara ulaşılmaktadır. Veri madenciliği yönteminde amaç veri tabanında yer alan değerlerle ilgili anlamlı bilgilere ulaşmaktır (Çatıkkaş ve Çalış, 2010, s. 148). Örneğin, müşteri profilleri, müşterilerin bir ürünü ya da hizmeti kabul etme veya etmeme nedenleri, satın alma eğilimleri gibi bilgiler yazılıma aktarılmaktadır. (Abdioğlu, 2007, s. 123). Müşterilerle yapılmış olan işlemlerde anormal bir işlemin yapılıp yapılmadığı tespit edilmeye çalışılmaktadır. Örneğin müşterinin satın alma eğiliminde daha önceki verilere göre artış söz konusu olmuşsa bu anormal bir durumun varlığına kanıt teşkil etmekte böylece hilelerin ortaya çıkarılması kolaylaşmaktadır (Bayrak, 2016, s. 62).

Son zamanlarda hilelerin neden olduğu kayıplar göz önünde bulundurulacak olursa, hile denetçisi veri madenciliği yöntemlerinin avantajlarından faydalanarak, hileleri önleme ve denetim sürecini etkili bir şekilde kullanabilecektir (Özkul ve Pektekin, 2009, s. 72). Potansiyel dolandırıcılık işlemlerinin takip edilip ortaya çıkarılması veri madenciliğini etkin bir şekilde kullanılmasını sağlayacaktır (Crumbley, 200, p. 208). Bununla birlikte hile denetçisi yaptığı takip ve incelemelerin ardından herhangi bir hile olasılığına rastlarsa yazılım programı sayesinde hileyi daha dikkatli analiz edip bir hükme varabilecektir (Bayrak, 2016, s. 62).

2.1.6.5.6. Hile Denetçiliği İle Denetçilik Arasındaki Farklar

Hile denetçisi güçlü bir muhasebe bilgisi yanında denetim bilgisine de sahip olmalıdır. Aynı zamanda hukuk, vergi mevzuatı, suç bilimi, psikoloji gibi konularda da bilgi sahibi olmalıdır. Denetçinin ise bu kadar kompleks bilgiye ihtiyacı yoktur. Hile denetçisi ve denetçi arasındaki farklar aşağıdaki gibi sıralanabilir (Kaya, 2005, s. 56; Çankaya ve Gerekan, 2009, s. 98):

- ✓ Hile denetçisi olayların ayrıntıları ile ilgilenirken, denetçi olayların ayrıntılarına girmeden daha genel değerlendirir.

- ✓ Hile denetçisi işlemlerin uygunsuzluğunu araştırırken, denetçi işlemlerin uygunluğunu inceler.
- ✓ Hile denetçisi araştırmasını daha spesifik incelerken denetçi araştırmasını daha geniş kapsamda incelemektedir.
- ✓ Hile denetçisi finansal tablolarda hile olup olmadığını araştırırken, denetçi finansal tabloların içerdiği bilgileri muhasebe ve denetim ilkeleri kapsamında uygunluğunu değerlendirir.
- ✓ Hile denetçileri olayların arkasındaki nedenlerle ilgilenirken denetçi olayların dışı bakan yönünü inceler.
- ✓ Hile denetçileri istenilmesi durumunda denetim yaparlar. Yani yönetim veya mahkeme, hile denetçisinden denetim yapmasını istemelidir. Fakat denetçilerin faaliyetleri sürekliidir.
- ✓ Hile denetçilerinin örgütlenmesi Sertifikalı Hile Denetçileri Kurulu (ACFE), iç denetçilerin örgütlenmesi ise Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) tarafından sağlanmaktadır.
- ✓ Hile denetçileri Sertifikalı Hile Denetçisi (CFE - Certified Fraud Examiner-), iç denetçiler ise Sertifikalı İç Denetçi (CIA - Certified Internal Auditor) sertifikası ile faaliyette bulunmaktadır.

2.2. Dava Desteği ve Dava Destek Danışmanlığı

Dava desteği, mahkemelere intikal etmiş muhasebeyle ilgili davalarda avukatın bakış açısına farklılık katmak ve savunmasına delil teşkil etmede tesirli olacak kişilerin sağladıkları hizmete denir. Dava destek danışmanlığı ise dava öncesi ve dava aşamasında avukatlara, adli muhasebeciler tarafından mesleki alanda hizmet sunularak, ihtiyaç duydukları bilgilerin toplanarak analiz edilmesi ve raporlanması aşamasında danışmanlık hizmetinin verilmesidir (Akyel, 2009, s. 141).

Adli muhasebecilerden, işletme değerlemelerinde, hasar ve zarar tazminlerinde, yolsuzluk davalarında, anlaşmalardan doğan problemlerde, sigorta anlaşmazlıklarında, marka, patent ve haklarla ilgili meselelerde, boşanma ile ilgili mali anlaşmazlıklarda,

iflas davalarında işletmelerle ilgili birleşme ve ayrılma davalarında ve işletmeler arası farklı sorunlarda dava desteği danışmanlığı alınmaktadır (Aktaş ve Kuloğlu, 2008, s. 112; Bozkurt, 2000b, s. 58).

Dava desteği aşamasında adli muhasebecilerin, avukatların işini kolaylaştıracağı hususlar aşağıdaki iki temel noktada birleşmektedir (Crumbley, 1995, p. 23):

- Gerekli verilerin ortaya çıkarılması,
- Toplanan verilerin analiz edilmesi.

Gerekli verilerin ele alınması süreci, yasal işlem sırasında avukatların ihtiyacı olacak verileri doğru ve yeterli bir şekilde saptanarak sunulması faaliyetlerini kapsar. Analiz etme sürecinde ise, mahkemeye sunulması planlanan finansal verilerin değerlendirilerek bu verilerin avukatlar tarafından anlaşılıp yorumlanmasına yardım etme amacı yer almaktadır (Akyel, 2009, s. 42).

Dava destek danışmanlığı yapan bir adli muhasebecinin dava desteği kapsamında yapabileceği işler aşağıdaki gibi açıklanabilir (Bayrak, 2016, s. 67):

- ✓ Bir iddiayı çürütmek veya desteklemek için ihtiyaç duyulan belgeleri toplamak,
- ✓ Davanın ilk incelemesini yapmak ve hilelerin tanımını yapabilmek için ilgili belgeleri incelemek,
- ✓ Tanıkların sorgulanması sürecinde yardım etmek,
- ✓ Karşı taraf uzmanının tazminat talebi raporunu inceleyerek mevcut olayın güçlü ya da zayıf durumunu belirlemek,
- ✓ Davanın sonuca bağlanılmasına yönelik tarafların uzlaşmasına yardımcı olmak,
- ✓ Sorgulama sürecinde yardımcı olmak amacıyla duruşmada olmak,
- ✓ Elde ettiği verileri analiz ettikten sonra konuyla ilgili görüş bildiren raporu hazırlamaktır.

Dava destek danışmanlarının dava üzerinde çalışan diğer kişilerle yapabileceği görevler bulunmaktadır. Bu görevler şu şekildedir (Heitger Ve Heitger, 2008, p. 562):

- ✓ Diğer uzmanların konumlandırılması,
- ✓ Belge yönetimi,
- ✓ Uzlaşma yardımı,
- ✓ Mesaj deneme destekliği,
- ✓ Müzakereler ve tahkim,
- ✓ Arabuluculuk,
- ✓ Konu ile ilgili eğitimler verilmesi gibi işlemleri yapabilirler.

Dava destek danışmanları, dava öncesinde, dava esnasında hatta davanın karar aşamasında bile mali nitelikli konulara ilişkin hukuki problemlerin çözümünde hukukçulara destek olmaktadır (Kasum, 2009, s. 6). Dava destek danışmanları inceleme esnasında topladıkları delilleri tüm ayrıntılarıyla incelemelidir ve elde ettikleri verilerin altında yatan amaçları detaylı araştırmalıdır. Bu sayede ele alınan davanın doğru bir sonuca ulaşmasına yardımcı olabilirler. Dava destek danışmanlığının sağladığı faydalar aşağıdaki gibidir (forensic-accounting-information.com, Renzhou, 2011, p. 2151):

- ✓ Dava için lazım olan belgeleri toplayarak belgelerin emniyetini sağlar,
- ✓ Belgelerin noksanlıklarını belirler,
- ✓ İncelemesi yapılan işletmenin mali durumunun anlaşılması sürecine katkıda bulunur,
- ✓ Karşı tarafın uzmanının tazminat talebine ilişkin raporu inceleyerek mevcut durumun güçlü veya zayıf tarafları hakkında bir kanaate ulaşır,
- ✓ Davanın sonuçlanması için toplantı ve tartışmalara katılarak yardımcı olur,
- ✓ Avukatların yeterli delil toplayamadığı zamanlarda mevcut delilleri kaybetmemek veya korumak amacıyla mahkemeye başvurusu için avukatlara yardım eder,

- ✓ “Bir tarafın tanığının diğer tarafın avukatı tarafından sorguya çekilmesi” işlemine yardım etmek amacıyla duruşmaya katılır.

Muhasebe davalarında avukatlar yeterli muhasebe bilgisine sahip olmadıkları için dava destek danışmanından yardım istemek durumunda kalırlar. Bu sebeple adli muhasebeciler ile avukatlar arasında sürekli bilgi akışı olduğu söylenebilir. Avukatların hangi tür davalarda adli muhasebecilerden yardım aldıkları aşağıdaki gibi özetlenebilir (Bozkurt, 2000, s. 3; Gülten, 2010, ss. 315-316):

- ✓ Her türlü yolsuzluk davalarında,
- ✓ İşletme değerlemelerinde,
- ✓ Hasar ve zarar tahminlerinde,
- ✓ Sigorta anlaşmazlıklarında,
- ✓ Anlaşmalardan doğan sorunlarda,
- ✓ Patent, marka ve haklarla ilgili sorunlarda,
- ✓ İşletmelerle ilgili ayrılma veya birleşme davalarında,
- ✓ Ceza ve iflas davalarında,
- ✓ Boşanmalarla ilgili mali anlaşmazlıklarda,
- ✓ İşletmeler arası sorunlarda,
- ✓ Belge ve kredi kartı dolandırıcılıklarında,
- ✓ Tazminatların hesaplanmasında,
- ✓ Yolsuzluk ve usulsüzlüklerinin aydınlatılmasında,
- ✓ Vergi hukukunun uygulama alanına giren davalarda,
- ✓ Ticaret hukuku ile ilgili davalarda.

Dava destek danışmanları, yukarıdaki hususlarda avukatlara yardımcı olmaktadır. Söz konusu hizmeti verirken araştırmaları desteklemek amacıyla eğitim, bilgi, yetenek ve tecrübelerini kullanırlar.

2.2.1. Dava Desteği ve Kovel İmtiyazı

Bir avukatın bir muhasebeciyle uzman bir danışman olarak anlaşması sonucu muhasebeci ile hukuk firması arasında Kovel Mektubu/Sözleşme imzalanır. FBI, SEC ve IRS vb. kurumlar tarafından incelenen olaylarda da adli muhasebecilerle Kovel Mektubu/Sözleşmesiyle anlaşılır (Pagano, 2005, p. 23). Kovel sözleşmesinde; hukuk firması, muhasebeci ve müşteri arasındaki avukat müşteri ilişkisini oluşturan başlıca dört husus bulunmaktadır. Sözleşmenin içeriği firmalara göre farklılıklar içerse de temelde bu unsurlar aşağıdaki gibidir (Pagano, 2005, p. 21):

- ✓ Avukatın müşteriye yasal dayanak sağlamasına yardımcı olabilmek amacıyla, avukata bilgi verir.
- ✓ Yazılı izin olmadan bir belge ya da kayıttan ulaştığı bilgileri, konuşulan konuları hiç kimseye söyleyemez, herhangi bir kağıt ya da belgenin incelenmesine avukatın yazılı izni olmadan izin veremez.
- ✓ Avukata yardım edebilmek amacıyla avukatın isteyebileceği tüm çalışma kağıtlarını ve kayıtları gizli tutar.
- ✓ Kovel sözleşmesinin kapsadığı belge veya kayıtların istenilmesi durumunda avukata bilgi verir.

Kovel imtiyazının ortaya çıkışı aşağıdaki gibidir:

Hukuk firmasında çalışan ve müşterilerine muhasebeyle ilgili önerilerde bulunan ve yardımcı olan Kovel, eski bir IRS (Internal Revenue Service; İç Gelirler Servisi) temsilcisidir. Kovel vergi kaçırması sebebiyle IRS tarafından incelemesi yapılan biriyle tanışmış ve görüşmeler yapmıştır. Görüşme esnasında müşterinin vergiye tabi gelir beyanını ve beyanı gönderme amacını içeren bir ön yazı almıştır. Vergi kaçakçılığı sebebiyle açılan davada Kovel mahkemeye çağırılmış fakat müşterisi ile arasında geçen

yazışmaları ve konuşmaları açıklamayı reddedmiştir. Aynı zamanda müşterisinin yaptığı işlemlerin etkisiyle ilgili soruları cevaplandırmamıştır. Bunun üzerine mahkeme itaatsizlik suçundan 1 yıl hapis cezası vermiştir. Temyiz mahkemesi itaatsizlik suçunu iptal etmiştir. Mahkemeden, bir muhasebecinin bir avukatın temsilcisi olarak mahkemede bulunabileceğini ve mahkemede konuşma zorunluluğu olmadığına dair karar çıkmıştır. Ayrıca “modern hayatın getirdiği karmaşa içinde avukatların; telefon operatörü, sekreter, asistan ve buna benzer kişilerin yardımını alarak çalışabilir” şeklinde mahkeme kararı çıkmıştır (Pacini ve diğerleri, 2005, p. 155). Bu karardan yola çıkarak avukatlar, dava destek danışmanları ile mahkemeden önce toplantılar yaparak görüşlerini alabilirler. Görüşlerden yola çıkarak deliller analiz edilip yorumlanarak savunma kararlarına ulaşmaktadırlar (Rosen, 2006, p. 257). Bu savunma kararları mahkemeye sunulmaktadır. Mahkeme sürecinde dava destek danışmanları Kovel İmtiyazını gerekçe göstererek açıklama yapmama hakkını kullanabilirler. Ayrıca hâkim ya da savcılar mahkeme esnasında dava destek danışmanın şahitlik yapması hususunda zorlayamamaktadırlar. Böyle bir imtiyazdan faydalanabilmek için muhasebeci ve avukat arasında bir sözleşme imzalanmalıdır (Bayrak, 2016, s. 69).

2.2.1.1. İmtiyazın Belgelendirilmesi

Kovel kuralı gereği, avukat adli muhasebecinin mahkemede uzman tanık olarak bulunmasını sağlayamaz sadece danışmanlık hizmeti alır. Avukat ve muhasebeci arasında sadece danışmanlık anlaşması yapıldığında hukuk firması ile muhasebeci arasında Kovel Mektubu/Sözleşmesi imzalanır. Böylece avukat ile müşteri arasındaki ilişki dava destek danışmanlığı ile müşteri ilişkisine dönüşür (Şahin, 2011, s. 55). Kovel İmtiyazı da başlamış olur. Ayrıca Kovel İmtiyazı mahkemede adli muhasebecinin tanıklık yapma yükümlülüğünü kaldırmaktadır (Bayrak, 2016, s. 69).

Muhasebe ve finansal konularda tavsiye almak amacıyla Kovel mektubu/sözleşmesi imzalanır. Kovel Sözleşmesi farklı hususlarda geçersizdir. Kovel sözleşmesi çerçevesinde öneri istenecek konular şu şekilde sıralanabilir: Sivil ya da kriminal vergi ihlalleri, iç soruşturmalar, beyaz yaka suçları, yolsuzluktan kaynaklanan zararların ödenmesi, ortaklık anlaşmazlıkları, kâr kayıplarının tazmini, şirket evlilikleri, profesyonel yardım, ticari zararların tespiti. Ayrıca genel kabul görmüş muhasebe

ilkeleri ve genel kabul görmüş muhasebe standartları ile ilgili konularda öneriler alınabilir (Akyel, 2009, s. 144).

2.2.2. Muhasebe Davalarında Dava Destek Danışmanlığı

Muhasebe davası için seçilen dava destek danışmanı ile görüşülerek davanın gerektirdiği koşullar ve dava için ödenecek ücret belirlenir. Görüşme sonrasında avukatla muhasebeci arasında bir sözleşme imzalanır ve adli inceleme süreci başlar (Gülten ve Kocaer, 2011, s. 17). Bu süreçte çoğunlukla ekonomik kayıplar ve ticari suçlar ele alınmaktadır. Örneğin, herhangi bir ihmal veya ihlal sonucunda meydana gelen maddi zararın hesaplanması, tacirler arasında yapılmış olan sözleşmeye uygun davranılmaması gibi konularda dava destek danışmanlığı hizmeti verilmektedir (Karacan, 2012, s. 113). Muhasebe davalarıyla ilgili dava desteği ve tavsiyelerine örnekler aşağıdaki gibi sıralanabilir (Heitger, 2008, p. 565):

- ✓ Muhasebe ve finans işlemleriyle ilgili davaların mahiyetini ve etkilerinin anlaşılmasına katkı sağlamak,
- ✓ Davalarda avukatlara yardımcı olabilmek için muhasebe ve finansla ilgili soruları cevaplamak,
- ✓ Çözüm görüşmelerinde muhasebe ve finansman konularında avukata danışmanlık hizmeti vermek,
- ✓ İşletmelerin iflas süreçlerinde muhasebe konusunda avukata yardımcı olarak alt metinleri hazırlamak ve temyizın konusu olabilecek muhasebe olaylarında danışmanlık yapmaktır.

Dava destek danışmanları bu hizmetlerle muhasebe davalarında avukatların işini kolaylaştırmaktadır.

2.3. Uzman Tanıklık

Uzman tanıklık İngilizce’de “expert witnessing” olarak ifade edilmektedir. Uzman tanıklık faaliyeti, karmaşık ekonomik ve finansal içerikli davaların açıklığa kavuşturulması amacıyla uzmanlardan yardım alınmasıdır (Şahin, 2011, s. 56). Uzman

tanık, bir uzmanın kendi uzmanlık alanıyla ilgili davalarda bilimsel araştırmalar yoluyla ulaştığı verileri görsel araçlar ve belgeler aracılığıyla mahkemede sunar (Yücel, 2011, s. 68). Adli merciler adli muhasebecilerden; muhasebecilik, idari veya işlem dolandırıcılığı, mülk hırsızlığı, sigorta hileleri veya kazanç için kundaklama, fonların kötüye kullanımı, hileli talep, rüşvet, yolsuzluk, zimmete para geçirme, vergi kaçırma, finansal suçlar, marka ihlalleri, uygunsuz muhasebe işlemleri, diğer ticari davalar, kanunun yürürlüğe konmasına, takibine ve dava destek danışmanlığında olduğu gibi medeni ya da cezai hatalarda iddia ve savunma tarafı için uzman tanık olarak yararlanmaktadırlar (Şahin, 2011, s. 56).

AICPA'na göre uzman tanık, bir konuyla ilgili bilimsel, teknik ya da özel bir fikir verme veya bir konunun açıklığa kavuşmasına yardımcı olacak gerekli bilgi, eğitim, tecrübe ve yeteneğe sahip olan kişidir. Başka bir ifadeyle uzman tanık, davaya konu olmuş ticari ve mali konularda uzmanlığı olan kişi olarak değerlendirilmektedir. Adli muhasebeciyi avukat veya hâkim uzman görüşü almak amacıyla duruşmaya çağırabilir. Bir adli muhasebeci uzman tanıklık hizmetiyle hâkimlere, avukatlara ve jüri üyelerine davaya konu olmuş olayla ilgili yorum yapılmasına yardımcı olmak amacıyla teknik bilgiler verir. Uzman tanıklık adli muhasebeciliğin uygulama alanları içinde önemli bir yere sahiptir. Çünkü mahkemeye intikal eden toplumsal olayların doğru bir şekilde sonuçlandırılmasına katkı sağlar (Toraman ve diğerleri, 2009, s. 43).

Adli muhasebeci uzman tanık olarak, incelediği davayla ilgili gereken araştırmaları yaparak veriler elde eder. Elde ettiği verilerden yola çıkarak bir sonuca ulaşmaya çalışır ve ortaya çıkardığı sonucu, uzman fikirlerini mahkemede, duygusallıktan ve subjektiflikten uzak, sakın bir şekilde sunar. Uzman tanıklıkta, bu sorumluluklar yerine getirilirken bağımsız, tarafsız ve objektif olmanın yanında teknik konuları öğretici bir şekilde ve açık bir dille sunmak en önemli noktalardan biridir. Çünkü bu aşamada uzmanın görüşü kararı kesinleştirebilir (Şahin, 2011, s. 57). Uzman tanıkta olması gereken özelliklere aşağıda yer verilmiştir (Altınsoy, 2011, s. 90):

- ✓ Uzman olarak nitelendirilebilecek özelliklere sahip olmak,
- ✓ İfadesini sağlam bir temele dayandırmak,
- ✓ Güvenilir ve tutarlı bir ifade vermek,

- ✓ Herkes tarafından kabul edilmiş teori ve yöntemler kullanmak.

ABD’de uzman tanıkların düşünerek, çıkarım ve tanımlama yaparak ifade vermeleri yasaklanmıştır. Gerçekten bildikleri dahilinde, altı duyularına (görme, işitme, dokunma, tat alma, koklama, hissetme) dayanarak ifade verebilmektedirler. Fakat bu durumun istisnaları da vardır. Uzman tanıkların bildiği bazı şeyler algılarıyla ilgilidir. Örneğin kişinin kilosunu, yaşını veya boyunu tahmin etme; hareket halindeki bir aracın hızını tahmin etme gibi. Bu sebeple bir uzman hangi konularda nitelik kazanmış ise ona uygun uzmanlığının bulunduğu alanda görüşünü bildirebilmektedir. Uzman tanığın ifadesi hakim ve avukatların bilimsel, teknik bilgi veya uzmanlık bilgisini anlaması amacıyla mahkemede sunduğu delildir ve adli muhasebecinin vermiş olduğu bu ifade mahkemedeki işlevinin son aşamasıdır (Kuloğlu, 2007, ss. 18-19).

2.3.1. Mahkeme Öncesi ve Mahkeme Esnasında Uzman Tanık’ın Yapması Gerekenler

Adli muhasebeciler, avukatlar ve hukuk çalışanları arasındaki ilişkileri düzenleyen hukuki süreçler, uzmanların ve uzman ifadelerinin belirlenmesini kapsar. Bu süreç dava öncesi yaşanır ve delil toplamak için bilgilerin derlenip toparlanması aşamasında adli muhasebeci devreye girer. Adli muhasebecinin uzman tanık olarak görevi, kendi görüşlerini ve gerçeklerin ifade edilmesini sağlamaktır (Lawrence, 1995, p. 1115, akt. Akyel, 2009, s. 159). Mahkeme sırasında uzman tanık her iki tarafta oluşan soru işaretlerinin giderilmesinde etkin rol oynamaktadır (Şahin, 2011, ss. 57-58).

Uzman tanığın üzerine düşen görevler aşağıdaki gibidir (Robert, 1999, pp. 7-10, akt. Bozkurt, 2000, s. 59):

- ✓ Davayla ilgili gerekli inceleme ve araştırma yaparak veriler elde etmek,
- ✓ Topladığı verilerden yola çıkarak bir kanıya ulaşmak
- ✓ Görüşünü mahkemede esnasında aydınlatıcı ve öğretici bir dille sunmak.

Uzman tanık yukarıda belirtilen görevler doğrultusunda davayla ilgili tüm ayrıntıları titizlikle incelemeli ve görüşünü mahkemede tarafsız bir şekilde sunmalıdır.

2.3.1.1. Mahkeme Öncesi Hazırlık

Uzman tanık denetçilere, müfettişlere, adli makamlara, avukatlara destek olabilmek için dava ve soruşturma ile ilgili muhasebe kayıtlarına, ifadelere, ses kayıtlarına, bilgisayar kayıtlarına ve diğer maddi dökümanlara hakim olmalıdır. Dosya ile ilgili ayrıntılı bilgiye sahip olmalı ve kayda değer bulguları özellikle belirtmelidir. İhtiyaç duyulması durumunda soruşturmanın derinleştirilmesini talep edebilir. Görevlendirilmesi mahkemece veya karşı tarafların anlaşmasıyla olabilir (Kuloğlu, 2007, s. 18).

Uzman tanıklar olayın tespitine yönelik oldukça yüksek bilgiye sahiptir. Uzman tanıklar tarafından var olan ve ihtiyaç duyulan belgelerin tespit edilmesiyle karşı tarafın savunması daha kolay yürütülebilmektedir. Uzman tanıkların tespit ettikleri birkaç belgenin varlığı veya yokluğu, davanın gidişinde önemli rol oynamaktadır (Şahin, 2011, s. 58).

2.3.1.2. Mahkeme Sırasında

Mahkeme sırasında doğrudan sorgu ve çapraz sorgu olmak üzere iki tür sorgu yöntemi vardır.

Doğrudan Sorgu

Duruşma sırasında öncelikle iddia ya da savunma makamının doğrudan kendi tanığına yaptığı sorgudur. Doğrudan sorguda amaç; tanığa olaya ilişkin bilgisini anlatmasını sağlayacak sorular yönelmektir. Sorgunun önceden iyi kurgulanması doğrudan sorguyu başarılı kılar. Uzman tanık doğrudan sorgulamada anlatımını ve fikirlerini desteklemek için birtakım araçlar kullanabilir. Akademik tezler, makaleler, fotoğraf, grafik gibi. Doğrudan sorguda amaç, avukatı daha geri planda tutup uzman tanığı ön plana çıkarmaktır (Şahin, 2011, s. 59).

Çapraz Sorgu

Çapraz sorgulama uzman tanığın tezinin yürütülmesi tehlikesi açısından yargılamanın en zor kısmıdır. Çapraz sorguda karşı tarafın avukatı; uzman tanığın verdiği ifadenin önemini azaltılmasını, birtakım varsayımlarla uzman tanığın karşı tarafın görüşünü destekler duruma getirmeyi ayrıca uzman görüşüne saldırı, uzman raporunun, görüşünün ve uzmanın eksik olduğu yönlerin ortaya çıkarılması, uzman tanığın

kredibilitesini¹ aşındırmayı amaçlamaktadır. Uzman tanık karşı tarafın kendisini tuzağa düşürmek ve sıkıştırmak için sorabileceği soruları önceden kestirmeye çalışmalı fakat bunu yaparken de mevcut sorulara gerekli cevabı verebilmelidir. Karşı tarafın hukukçusunun asıl amacı çapraz sorgudan yararlanabilecek sonuç çıkarmaktır. Karşı tarafın hukukçusu bunu sağlayabilmek için seri bir şekilde kısa ve cevabını bildiği soruları sorar. Karşı taraf hukukçusu uzman tanığın kontrolünü psikolojik yönden ele almaya çalışır (Şahin, 2011, s. 59).

Uzman tanıkların ifade verirken özen göstermeleri gereken temel ilkeler aşağıdaki gibidir (Akyel, 2009, s. 161):

- ✓ Gerçeği söylemek,
- ✓ Odaklanmak ve konsantre olmak,
- ✓ Konuyu sürekli değiştirmemek,
- ✓ Soruyu dinlemek ve cevaplandırmak,
- ✓ İfade alan veya çapraz sorgulama yapan avukata saygı göstermek,
- ✓ Net ifadelerde bulunmak,
- ✓ Profesyonel standartlara sahip olmak,
- ✓ İtirazları dinlemek,
- ✓ Tahminde bulunmamak, spekülasyon yapmamak,
- ✓ Tam anlamıyla hazırlanmaktır.

Uzman tanık mahkeme sırasında bu ilkelere uygun davranarak görevini yerine getirmelidir.

¹ Uzmanın kredibilitesinin sarsılması, verdiği ifade ile mahkeme karşısında tanıklığının geçersiz olmasını sağlamaktır. Bu ancak uzman tanığın geçmişte ya da halen çok fazla önyargılı hareket ettiği, rüşvet aldığı, sabıkalı olduğu, ahlaki olmayan hareketlerde bulunduğu, niteliklerini abarttığı ve tutarsız ifadeler verdiğinin gösterilmesi ile olur.

2.3.2. Uzman Tanıkların Sahip Olması Gereken Özellikler

Eğitim, bilgi, yetenek gibi hususların yanı sıra kanuni bir çerçevede doğruları ortaya çıkarmak ve müşterilere-avukatlara danışmanlık verebilmek için profesyonel tecrübeye sahip olmak gereklidir. Bunun yanı sıra adli muhasebecinin lisansları/sertifikaları, aldığı ödüller, yayınlanmış kitap ve makaleleri, teknik eğitim becerileri, sivil toplum kurumlarındaki görevlerinin olması istenilen bir durumdur. Ayrıca sahip olduğu bu özellikler görevlendirilmesinde etkilidir (Şahin, 2011, s. 60).

Uzmanlık anlayışına sahip bir uzman tanık tavsiye ve görüşlerini bağımsız ve objektif bir şekilde sunmalıdır. Uzman tanıklar farklı taraflarda olsalar bile muhasebe, finans veya vergiyle ilgili sorunlarda aynı bilgileri incelerler dolayısıyla uygulamada ve yorumlamada görüş farklılıkları olsa bile gerçek tektir ve bu gerçeğe göre görüşlerini şekillendirmelidirler (Şahin, 2011, s. 61).

Bir uzman tanık muhasebe, finans ve vergi kanunları ile ilgili davalarda, yabancı kavramları, teknik terim ve kelimeleri anlaşılır bir şekilde ifade etmelidir. Uzman tanık ifadesinin anlaşılır bir dilde olabilmesi için teknik terimleri kullanmaktan kaçınmalı diğer taraftan ise inandırıcı, ikna edici ve akılda kalıcı olması açısından da teknik terimleri kullanmalıdır. Bu iki husus arasındaki dengeyi iyi sağlayabilmelidir (Şahin, 2011, s. 61).

Bir uzman tanıkta olması gereken özellikler aşağıdaki gibidir (Yücel, 2011, 71);

- ✓ Mesleğinde uzman olduğunu gösterir nitelikte yetkili bir kuruluş tarafından verilen bir belge ya da sertifikaya sahip olması,
- ✓ En az lisans diplomasının bulunması,
- ✓ Alanıyla ilgili yazı veya yayınlarının bulunması,
- ✓ İlgili alanda eğitmenlik ya da danışmanlık deneyiminin bulunması,
- ✓ Meslek odalarına kayıtlı olması,
- ✓ Benzer davalara ilişkin tecrübesinin olması.

Adli muhasebecilerin bu özellikleri yanında eğitimleri, tecrübeleri ve özel bilgilerinin yanında kişilik özellikleri de dava sürecinde oldukça önemli bir yere sahiptir. Bu sebepten bir adli muhasebecinin uzman tanıklıkta başarı elde edebilmesi için şu özellikleri taşıması gerekir (Yücel, 2011, s. 71):

- ✓ Ekip çalışmasına yatkınlık,
- ✓ Dürüstlük ve güvenilirlik,
- ✓ Meslek ahlakına sahip olmak,
- ✓ Mesleki itibar ve tanınmışlık,
- ✓ Geçmiş görevlerin kalitesi ve zamanı iyi kullanma,
- ✓ Teknik terimleri açıklama yeteneği,
- ✓ Alçakgönüllülük,
- ✓ Soğukkanlılık,
- ✓ Güçlü bir hafızaya sahip olmak,
- ✓ İletişim becerilerinin yüksek olması.

Adli muhasebeci ile erken anlaşma yapılması mahkemede uzman tanık olarak verimli olabilmesi için önemlidir. Davadan önce adli muhasebeciyle yapılan sözleşme, taraflara vakit kazandırmanın yanında maddi kazanç da sağlamaktadır. Ayrıca adli muhasebecinin işini iyi yapıp yapmayacağının fark edilebilmesi için ve ihtiyaç duyulması durumunda yeni bir adli muhasebeci ile anlaşılabilmesi için süre sıkıntısı yaşanmamaktadır (Telpner, 2003, p. 3, akt. Yücel, 2011, s. 72).

2.3.3. Bilirkişilik Kavramı

İlk kayıtlara Babil Kralı Hammurabi Kanunlarında rastlanan, Roma Hukukunda “*formula usulü*” döneminde “*bilirkişi hakim*” olarak adlandırılan, Avrupa Hukukunda “*Justizrat*” adıyla, ortaçağ İtalyasında “*Des Perites*” adıyla, Osmanlı Devletinde “*ehl-i hibre*”, “*şuhudu’l-hal*”, “*ehl-i vukuf*”, “*erbab-ı vukuf*”, “*ehl-i ilim*” vb. kavramlarla

karşımıza çıkan, İngilizce ve Fransızca da “*expert*”, Latince “*artis peritus*” denilen bilirkişilik; belli bir konuda uzmanlaşmış ve bir uyuşmazlığı ortadan kaldırmak için müracaat edilen kişidir (Taştan, 2018, s. 571). Özetle delillere dayanan bir hususta sahip olduğu uzmanlık nedeniyle, hâkime destekte görevli kimselere verilen isimdir (Güneş, 2013, s. 329).

Kısaca bilirkişi, ihtiyaç duyulan konuda uzmanlığa sahip olan, uzmanlığına güven duyulan ve uzmanlık bilgisini yansız olarak açıklama iradesini bulunduran kişi olarak ifade edilebilir. Bilirkişilik kavramında üzerinde durulması gereken nokta her doktorun, mimarın, mühendisin, arkeoloğun, tasarımcı veya mali müşavirin mesleği sebebiyle uzman olarak değerlendirilmemesidir. Hiç şüphesiz ki, bireyler meslekleriyle ilgili pek çok bilgiye sahiptirler. Fakat bilirkişi olmak için bireylerin meslek sahibi olması yeterli olmamaktadır. Meslek sahibi bireylerin bilirkişi sayılabilmeleri için bazı alanlarda özel bilgilere sahip olmaları gerekir (Taştan, 2018, s. 574).

Adli muhasebeciler faaliyetlerini tüm dünyada kanuni düzenlemeler kapsamında sürdürmek zorundadırlar. Fakat ülkemizde adli muhasebecilik ile ilgili henüz herhangi bir yasal düzenleme yoktur. Adli muhasebecilik faaliyet alanları kapsamında ele aldığımız “dava destek danışmanlığı” ile “uzman tanıklık”, ülkemizde gerek yasal zeminin eksikliği gerekse adli muhasebecilik mesleğinin henüz gelişmekte olduğu günümüzde yasal zeminde “bilirkişilik” aracılığıyla yapılmaya çalışılmaktadır (Altınsoy, 2011, s. 92).

Bilirkişilik kurumu, taraflar arasındaki anlaşmazlıkları gidermek için hâkimin dava konusu ile ilgili bilgi sahibi olmadığı durumlarda gerekli bilgiyi ortaya koymak adına oluşturulmuştur. Bu kavram, farklı alanlarda çeşitli şekillerde tanımlanmıştır. Ceza Muhakemesi Kanununun 63. maddesine ve Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunun ise 275. maddesine göre bilirkişi, özel ya da teknik bilgilerle çözülebilecek olaylarda başvuru alan kişidir ve hâkimin sahip olduğu genel ve hukuki bilgilerle sonuca ulaşılabilir ise bilirkişiye başvurulmaz (<http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/5.3.1086.pdf>, 15.04.2019). Bu hükümler çerçevesinde, bilirkişi, hâkimin sahip olduğu bilgilerle çözemediği durumlarda ve hakim tarafından görevlendirilmesi halinde inceleme yaparak elde ettiği sonucu “Bilirkişi Raporu” ile sunar. Bu açıdan bilirkişi, kanun hükümlerinde de ifade edildiği gibi hâkimin “uzman danışmanı” niteliğindedir (Özkoç, 2005, s. 92).

Türkiye’de davalarda yeterli düzeyde muhasebe desteği sağlanamamakta bu bağlamda bilirkişilik hizmeti de zayıf kalmaktadır (Toraman ve diğ., 2009, s. 46). Davaların çoğunda bilirkişi olarak seçilen kişilerin araştırma yapacakları konularla ilgili yeterli deneyime ve bilgiye sahip olmadıkları görülmektedir. Ayrıca düzenledikleri raporlarla yargıyı da yanılgıya düşürebildikleri gözlenmektedir (Altınsoy, 2011, s. 93). Hâkimler bilirkişilik talebinde bulunurken genel muhasebe, maliyet muhasebesi, denetim vs. gibi özel uzmanlık alanı belirtmeden daha genel ifadeler kullanmaktadırlar. Bu durumda, seçilen bilirkişinin dava konusundan farklı bir alanda uzman olması nedeniyle bilirkişi raporlarının tatminkâr sonucun alınmasını engellemektedir (Kaya, 2005, s. 60).

Bunun yanında ülkemizde uzmanlık alanlarına göre bilirkişilerin doğru seçimi, bilirkişi ücretlendirme sistemi, seçimlerin bir kurum veya kurul yerine bizzat hâkimler tarafından yapılması gibi birçok sorun bu kurum işlerliğine gölge düşürerek davalarda sağlıklı bir araştırma ve soruşturma sürecinin gerçekleştirilememesine, davaların sürelerinin uzamasını kapsayacak birçok sorunun oluşmasına neden olmaktadır. Dünyada olduğu gibi ülkemizde de uygulama alanı bulacak olan adli muhasebecilik mesleği karşılaşılan sorunları azaltabilecek niteliktedir. Adli muhasebecilerin dava desteği ve uzman tanıklık görevlerini bilirkişilerden daha etkin bir şekilde gerçekleştirebileceği açıktır. Çünkü bilirkişi olarak nitelendirilen uzman, uzmanlık alanında fakat kendi görevi dışında görev yüklenmektedir. Bu durum, uzmanın zamanını kendi işi dışında bir başka iş için ayırması anlamına gelmektedir. (Özko, 2005, s. 70).

Bilirkişilikte de diğer mesleki faaliyetlerde olduğu gibi, bu görevi yapacak kişilerin taşınması gereken birtakım özellikler bulunmaktadır. Bunlar, tarafsızlık, dürüstlük, uzman ya da ehliyetli olma şeklinde sıralanabilir (Altınsoy, 2011, s. 93).

Hâkim incelediği davada sahip olduğu genel ve hukuki bilgisi ile çözemeyeceği hususlarda, o hususta uzmanlığı olan bireyi bilirkişi olarak atayıp onun hazırladığı rapordan yola çıkarak davayı sonuca ulaştırmaya çalışacaktır (Kumkale, 2005, s. 1). Bilirkişi de kendi uzmanlık alanı çerçevesinde hâkimin karar vermesine yardımcı olacağı için görevlendirilecek bilirkişinin alanında gerçekten ehil olması zorunludur (Akyel, 2009, s. 198). Davayla ilgili olarak bilirkişinin bilgisine başvurulacak konunun hangi uzmanlık alanına girdiğinin doğru bir şekilde tespiti sağlıklı bilgilere ulaşılmasını sağlayacaktır (Özko, 2005, s. 72).

Bilirkişilerin sahip oldukları özel ve teknik bilgiler dışında taşımaları gereken bir diğer önemli özellik ise tarafsız olabilmeleridir. Bilirkişi, hâkim gibi hiçbir etki altında kalmadan, tarafsız bir şekilde konuyla ilgili bilgi ve fikirlerini mahkemeye sunmalıdır. Tarafsızlık ilkesinde en önemli noktalardan biri, bilirkişi ile davanın tarafları arasında akrabalık olup olmadığı veya çıkar ilişkisinin bulunup bulunmadığı hususudur. Mali müşavir veya yeminli mali müşavir olan kişiler, görevleri gereği pek çok kişiyle uzun süre iletişimde olmaktadır. Bu nedenle mahkeme tarafından atanan bilirkişiler ile davayla ilişkisi olan kişiler arasında geçmişte veya halen devam eden bir çıkar ilişkisinin olup olmadığı kontrol edilmelidir. Böyle bir durum söz konusu ise nedeni mahkemeye açıklanarak dosyadan çekilmek en doğru davranış olacaktır (Kumkale, 2005, s. 2).

Bilirkişi bir davada yer alan tüm taraflar gibi gerçeklerin ortaya çıkarılabilmesi adına dürüstlüğü korumalı ve bilgisini hiçbir etki altında kalmadan paylaşabilmelidir. Dürüstlük, adaletin sağlanmasına katkısı olan kişiler için vazgeçilmeyecek bir erdemdir. Bu bağlamda bilirkişi tarafından hazırlanacak olan rapor hiçbir etki altında kalınmadan hazırlanmalıdır (Akyel, 2009, s. 94).

2.3.4. Uzman Tanık İle Bilirkişilik Arasındaki Benzerlikler ve Farklar

Birbirinin yerine kullanılan uzman tanık ile bilirkişilik kavramları çoğu zaman doğru kullanıldığı düşünülse de aslında birbirinden farklı kavramlardır. Bu iki kavram farklı olmalarına rağmen uzman tanık da bilirkişi de görüş ve beyanlarını bildirirler. Bu görüş ve beyanlar “takdiri” değerinde olduğundan dolayı hâkim için bağlayıcılığı yoktur (Deryal, 2004, s. 24). Hâkim dilerse bu beyanları hiç dikkate almayabilir dilerse de bu beyanlar yardımıyla davayı sonuçlandırabilir (Bayrak, 2016, s. 74).

Bilirkişi ile uzman tanık arasında önemli farklılıklar vardır. Bilirkişi mesleki uzmanlık bilgisi çerçevesinde ve bilimsel değer taşıyan araştırma sonucunu ortaya koyarken uzman tanık davayla ilgili gözlemlerini anlatır (Deryal, 2004, s. 24). 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu, 1412 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu’nda (m.66) özel veya teknik bilgi gerektiren konuların yanı sıra “uzmanlık” gerektiren konularda da bilirkişi atamasını açıkça düzenleyerek (m.63/1); bilirkişiliğin uzmanlık alanının altı çizilmiştir (Deryal, 2010, s. 61). Bu kanun maddelerinde de anlaşılaacağı üzere bilirkişinin mesleki bir uzmanlığa sahip olması gerekliliğinin üzerinde durulmuştur.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ADLİ MUHASEBECİLİK MESLEĞİ VE KAYSERİ'DEKİ MESLEK MENSUPLARININ ADLİ MUHASEBECİLİK ALGISI ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

3.1. Araştırmanın Amacı

Bu araştırmada, ülkemizde tam anlamıyla uygulaması bulunmayan, hile ve yolsuzlukları ortaya çıkarmada etkili olan adli muhasebe ve adli muhasebe mesleği ele alınmıştır. Bu doğrultuda adli muhasebe ve adli muhasebe mesleğinin önemi ve bilinirliğini, Kayseri SMMMO'ya kayıtlı muhasebe meslek mensuplarının algılarıyla değerlendirilmesi amaçlanmıştır.

3.2. Araştırmanın Evreni ve Ön Çalışması

Araştırmanın evrenini Kayseri SMMMO'ya kayıtlı bulunan muhasebe meslek mensupları oluşturmaktadır. Kayseri Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası verilerine göre 2018 yılında Kayseri'de toplam 1520 üye ve 385 stajyer bulunmaktadır.

Anket çalışmasında, Kayseri SMMMO'ya kayıtlı olan meslek mensuplarına e-mail yoluyla ve yüz yüze görüşmeler yaparak ulaşılmıştır. İnternet üzerinden 37 kişiye, yüz yüze görüşme ile de 173 kişiye ulaşılmış olup toplam da 210 kişiye ulaşılmıştır. Anket verilerinin toplanma sürecine 01.04.2019 tarihinde başlanmış ve 20.05.2019 tarihinde tamamlanmıştır.

3.3. Araştırmanın Kapsamı Ve Yöntemi

Araştırmada kullanılan anket soruları Nurten Bayrak, (2016) “Adli Muhasebecilik Mesleği Ve Türkiye'de Uygulanabilirliğinin Tespitine Yönelik Bir Araştırma”, Niğde Üniversitesi ve Zübeyde Kaya, (2013) “Adli Muhasebecilik Kavramı Farkındalığı:

Türkiye'de Muhasebe Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma” tez çalışmalarındaki anket sorularından faydalanılarak hazırlanmıştır. Anket formu 3 bölümden oluşmaktadır. Birinci bölüm 6 sorudan oluşmakta muhasebe meslek mensuplarının demografik bilgileri ölçülmektedir. İkinci bölümde muhasebe meslek mensuplarının adli muhasebecilik farkındalıkları ölçülmeye çalışılmış olup dörtlü likert ölçeği şeklinde 4 sorudan oluşmaktadır. Üçüncü bölümde ise muhasebe meslek mensuplarının algılarını ölçmeye yönelik sorular sorulmakta olup beşli likert ölçeği şeklinde toplamda 34 sorudan oluşmaktadır. Anket çalışmasından elde edilen veriler SPSS 22 programına girilmiştir. Bu programda güvenirlik analizi, normallik ve korelasyon testi, frekans dağılımı, tek yönlü ANOVA (One Way ANOVA-Anal testi), T-testi gibi istatistiki yöntemler kullanılmıştır. Bu yöntemlerle veriler analiz edilerek tablolar halinde sunulmuş ve yorumlanmıştır.

3.4. Araştırmanın Sınırlılıkları

Bu araştırmada veri toplama amacına uygun olarak hazırlanan 6 soru araştırmanın örnekleminde bulunan muhasebe meslek mensuplarının kişisel özelliklerini belirlemeye yönelik kapalı uçlu sorudan oluşmaktadır. 38 soru ise konunun farkındalığını ve muhasebe meslek mensuplarının algı düzeylerini ölçmeye yönelik dörtlü ve beşli likert ölçekli toplam 44 soruluk bir anket kullanılmıştır. Araştırma verileri yapılan anket çalışmasından elde edilen bilgilerle sınırlıdır.

3.5. Araştırmanın Modeli

Araştırmada tanımlayıcı araştırma modeli kullanılmıştır. Tanımlayıcı araştırma; bir sorunla ilgili olayları, değişkenleri ve değişkenler arasındaki ilişkileri tanımlamaya yönelik yapılan araştırma modelidir. (Ural ve Kılıç, 2005, s. 18). Ayrıca genel tarama modeli de kullanılmıştır. Tarama modelleri, geçmişte veya mevcut durumu olduğu haliyle betimleyen araştırma modelidir. Genel tarama modeli ise evrenle ilgili bir yargıya ulaşmak maksadıyla evrenin tamamı veya evrenden alınacak bir grup örnek ya da örneklem üzerinde yapılan taramadır (Karasar, 2003, s. 87).

3.6. Araştırmanın Sonuçları ve Değerlendirilmesi

Araştırmada kullanılan istatistiki yöntemler ve ulaşılan sonuçlar aşağıda tablolar halinde sunulmuştur.

3.6.1.Frekans Dağılımının Sonuçları ve Değerlendirilmesi

Bu çalışmada ankete katılan Kayseri ilinde bulunan 210 muhasebe meslek mensuplarına güvenirlik testi uygulanmıştır. Güvenirlik katsayısı olan Cronbach Alpha 0,824 çıkmıştır. Güvenirlik katsayısı 0.80'den büyük olduğu için bu anket çalışmasının oldukça güvenilir olduğu söylenebilir (Kayış, 2016, s. 405).

Tablo 3.1. Güvenirlik Katsayısı

Cronbach's Alpha	Soru Sayısı
,824	38

Kayseri'de 63'ü stajyer SM, 140'ı SMMM, 3'ü YMM ve 4'ü denetçi olmak üzere toplamda 210 meslek mensubuna anket uygulanmıştır. Anket çalışmasından elde edilen veriler aşağıda açıklanmıştır.

Tablo 3. 2. Muhasebe Meslek Mensuplarının Demografik Özelliklerini Gösteren Frekans Tablosu

Cinsiyet	Kişi Sayısı	Dağılım %
Kadın	55	73,8
Erkek	155	26,2
Yaş	Kişi Sayısı	Dağılım %
20-30	64	30,5
31-45	114	54,3
46 ve üzeri	32	15,2
Eğitim	Kişi Sayısı	Dağılım %
Lise	3	1,4
Önlisans	6	2,9
Lisans	185	88,1
Lisansüstü	16	7,6
Unvan	Kişi Sayısı	Dağılım %
Stajyer SM	63	30
SMMM	140	66,7
YMM	3	1,4
Denetçi	4	1,9
Deneyim	Kişi Sayısı	Dağılım %
1-10	111	52,9
11-25	83	39,5
25 ve üzeri	16	7,6
Çalışma Durumu	Kişi Sayısı	Dağılım %
Bağımlı	111	52,9
Bağımsız	99	47,1

Tablo 3.2’de görüleceği üzere ankete katılan muhasebe meslek mensuplarının %73,8’i erkek, %26,2’i kadın, %30,5’inin yaşı 20-30, %54,3’ünün yaşı 31-45, %15,2’sinin yaşı 46 ve üzeri, %1,4’ünün eğitim düzeyi lise, %2,9’unun eğitim düzeyi önlisans, %88,1’nin eğitim düzeyi lisans, %7,6’sının eğitim düzeyi lisansüstü, %30’u stajyer SM, %66,7’si Serbest Muhasebeci Mali Müşavir, %1,4’ü YMM, %1,9’u denetçi, %52,9’unun deneyim yılı 1-10 yıl, %39,5’inin deneyim yılı 11-25, %7,6’sının deneyim yılı 25 ve üzeri, %47,1’i bağımsız çalışan, %52,9’u ise bağımlı çalışandır.

Normallik Testi

İstatistiksel olarak normal dağılıma uyma birçok istatistiksel testin ön şartıdır. Pek çok istatistiksel analizin ön şartı verilerin normal dağılıma uyması veya normal dağılıma yakın olması gerekmektedir. Verilerin dağılımının normal dağılıma uyup uymadığı görsel veya matematiksel olarak test edilebilir. Görsel testte, görsel grafiklerle örneğin Histogram veya detrended normallik grafiği normallik testi yapılırken, matematiksel testler Komolgov Smirnov veya Shapiro Wilks testidir

(http://content.lms.sabis.sakarya.edu.tr/Uploads/68595/34748/b%C3%B6l%C3%BCm_7_hipotez_testleri.docx, 01.06.2019).

Tablo 3. 3. Normallik Testi Tablosu

	Kolmogorov-Smirnov ^a			Shapiro-Wilk		
	İstatistik	df	P	İstatistik	df	P
Ö	,059	210	,077	,989	210	,101

Ö : Muhasebe meslek mensuplarının adli muhasebecilikle ilgili farkındalık ve algı düzeylerini ölçmeye yönelik sorulara verilen cevapların ağırlıklı ortalama değeri.

Yukarıdaki tabloya göre "Shapiro-Wilk" testinin "p" değeri 0,05'den ($0.101 > 0.05$) büyük olduğu için tüm gruplar için **"%95 güvenle veriler normal dağılımlıdır"** denilebilir.

Korelasyon Testi

Korelasyon analizi iki veya daha fazla değişken arasında bir ilişkinin olup olmadığı şayet ilişki varsa bu ilişkinin şiddetini ortaya koyan bir istatistiksel analizdir. Korelasyon katsayısı -1 ile +1 ($-1 \leq r \leq +1$) arasında değişen değerler almakla birlikte, korelasyon kat sayılarında 0,00 ile 0,25 arası değerler "çok zayıf", 0,26 ile 0,49 arası değerler "zayıf", 0,50 ile 0,69 arası değerler "orta", 0,70 ile 0,89 arası değerler "yüksek", 0,90 ile 1,00 arası değerler ise "çok yüksek" olduğu ifade edilir. Korelasyon katsayısının pozitif olması değişkenler arasında doğrusal bir ilişkinin olduğunu, negatif olması ise ters yönlü bir ilişkinin olduğunu göstermektedir (<http://spssistatistik.net/spss-korelasyon-analizi/>, 01.06.2019).

Tablo 3.4. Muhasebe Meslek Mensuplarının Adli Muhasebecilik Farkındalık Düzeyleri ile Algı Düzeyleri Arasında İlişkiyi Gösteren Korelasyon Testi

		Adli Muhasebe Adliyelerin Muhasebe Sistemidir	Adli Muhasebe, Muhasebe Davalarının Adliyede Görülmesidir
Adli Muhasebe Bilgisi	Pearson Correlation	-0,105	0,139
	Sig. (2-tailed)	0,128	0,044
	Kişi Sayısı	210	210
		Hile Denetimi Uygulamasında Çeşitli Tekniklerin Bilinmesi Gerekmemektedir	Hile Denetçiliğinin Yapmış Olduğu İşleri Denetçide Yapabilir
Adli Muhasebenin Kullanım Alanlarından “Hile Denetçiliği” Bilgisi	Pearson Correlation	-0,082	0,176
	Sig. (2-tailed)	0,236	0,011
	Kişi Sayısı	210	210
		Dava Destek Danışmanları Avukatlara Yardımcı Olurlar	Dava Destek Danışmanının Muhasebe Konusunda Derin Bilgiye Sahip Olması Gereklidir
Adli Muhasebenin Kullanım Alanlarından “Dava Destek Danışmanı” Bilgisi	Pearson Correlation	0,008	-0,010
	Sig. (2-tailed)	0,904	0,883
	Kişi Sayısı	210	210
		Türkiye’de Bilirkişilik Müessesesi Etkin Olarak İşlemektedir	Bilirkişi Mahkeme Öncesinde ve Sırasında Görüş Bildirmelidir
Adli Muhasebenin Kullanım Alanlarından “Bilirkişilik (Uzman Tanıklık)” Bilgisi	Pearson Correlation	0,138	0,062
	Sig. (2-tailed)	0,046	0,370
	Kişi Sayısı	210	210

Yukarıdaki tabloya göre “Adli muhasebe bilgisi” ile “Adli muhasebe adliyelerin muhasebe sistemidir” ifadeleri arasında -0,105 kat sayılık negatif yönlü bir ilişki olduğu, “Adli muhasebe bilgisi” ile “Adli muhasebe, muhasebe davalarının adliyede görülmesidir” ifadeleri arasında 0,139 kat sayılık pozitif yönlü çok zayıf bir ilişki olduğu görülmektedir.

“Adli muhasebenin kullanım alanlarından hile denetçiliği” ile “Hile denetimi uygulamasında çeşitli tekniklerin bilinmesi gerekmektedir” ifadeleri arasında -0,082 kat sayılık negatif yönlü bir ilişki olduğu, “Adli muhasebenin kullanım alanlarından hile denetçiliği” ile “Hile denetçiliğinin yapmış olduğu işleri denetçide yapabilir” ifadeleri arasında 0,176 kat sayılık pozitif yönlü çok zayıf bir ilişki olduğu görülmektedir.

“Adli muhasebenin kullanım alanlarından “dava destek danışmanı” ile “Dava destek danışmanları avukatlara yardımcı olurlar” ifadeleri arasında 0.008 kat sayılık pozitif yönlü çok zayıf bir ilişki olduğu, “Adli muhasebenin kullanım alanlarından “dava destek danışmanı” ile “dava destek danışmanının muhasebe konusunda derin bilgiye sahip olması gereklidir” ifadeleri arasında -0,010 kat sayılık negatif yönlü bir ilişki olduğu görülmektedir.

“Adli muhasebenin kullanım alanlarından bilirkişilik (uzman tanıklık)” ile “Türkiye’de bilirkişilik müessesesi etkin olarak işlemektedir” ifadeleri arasında 0,138 kat sayılık pozitif yönlü çok zayıf bir ilişki olduğu, “Adli muhasebenin kullanım alanlarından bilirkişilik (uzman tanıklık)” ile “Bilirkişi mahkeme öncesinde ve sırasında görüş bildirmelidir” ifadeleri arasında 0.062 kat sayılık pozitif yönlü çok zayıf bir ilişki olduğu görülmektedir.

Tablo 3.5. Muhasebe Meslek Mensuplarının Adli Muhasebecilik Algı Düzeyleri Arasında İlişkiyi Gösteren Korelasyon Testi

		Adli Muhasebecilik Mesleğinin Profesyonel Bir Yapıya Ulaşabilmesi İçin Sertifikasyon Faaliyetlerinin Ülkemizde Yetkili Kurum Veya Kuruluşlar Tarafından Yapılması Gerekecektir
Adli Muhasebecilik Konusunda Yapılan Eğitimler Yetersizdir	Pearson Correlation	0,305
	Sig. (2-tailed)	0,000
	Kişi Sayısı	210
		Adli Muhasebenin Uygulanabilmesi İçin Ayrı Bir Yasasının Olması Gerekmemektedir
Adli Muhasebecilik Mesleğinin Uygulanabilmesi İçin 3568 Sayılı Meslek Yasası İle Düzenlenmesi Gerekmemektedir	Pearson Correlation	0,314
	Sig. (2-tailed)	0,000
	Kişi Sayısı	210
		Hile ve Yolsuzlukların Tespitinde Ülkemizdeki Denetim Faaliyetleri Yeterli Düzeydedir
Hile Ve Yolsuzluğun Önlenmesi İçin Mahkeme Tarafından Bir Hile Denetçisinin Atanması Gerekmemektedir	Pearson Correlation	-0,172
	Sig. (2-tailed)	0,013
	Kişi Sayısı	210
		Ülkemizde Uzmanlık (Bilirkişilik) Hizmeti Yeterli Düzeyde Olduğu İçin, "Dava Destek Danışmanlığı" Hizmetine Gerek Yoktur
Türkiye’de Bilirkişilik Müessesesi Etkin Olarak İşlemektedir	Pearson Correlation	0,227
	Sig. (2-tailed)	0,001
	N	210
		Türkiye’de Dava Destek Danışmanlığına Çok İhtiyaç Vardır
Dava Destek Danışmanının Muhasebe Konusunda Derin Bilgiye Sahip Olması Gereklidir	Pearson Correlation	0,602
	Sig. (2-tailed)	0,000
	Kişi Sayısı	210

Yukarıdaki tabloya göre, “Adli muhasebecilik konusunda yapılan eğitimler yetersizdir.” ile “Adli muhasebecilik mesleğinin profesyonel bir yapıya ulaşabilmesi için sertifikasyon faaliyetlerinin ülkemizde yetkili kurum veya kuruluşlar tarafından yapılması gerekecektir.” ifadeleri arasında 0,305 kat sayılık pozitif yönlü zayıf bir ilişki olduğu görülmektedir.

“Adli muhasebecilik mesleğinin uygulanabilmesi için 3568 sayılı meslek yasası ile düzenlenmesi gerekmektedir.” ile “Adli muhasebenin uygulanabilmesi için ayrı bir yasanın olması gerekmektedir.” ifadeleri arasında 0,314 kat sayılık pozitif yönlü zayıf bir ilişki olduğu görülmektedir.

“Hile ve yolsuzluğun önlenmesi için mahkeme tarafından bir hile denetçisinin atanması gerekmektedir.” ile “Hile ve yolsuzlukların tespitinde ülkemizdeki denetim faaliyetleri yeterli düzeydedir.” ifadeleri arasında -0,172 kat sayılık negatif yönlü bir ilişki olduğu görülmektedir.

“Türkiye’de bilirkişilik müessesesi etkin olarak işlemektedir.” ile “Ülkemizde uzmanlık (bilirkişilik) hizmeti yeterli düzeyde olduğu için, “dava destek danışmanlığı” hizmetine gerek yoktur.” ifadeleri arasında 0,227 kat sayılık pozitif yönlü çok zayıf bir ilişki olduğu görülmektedir.

“Dava destek danışmanının muhasebe konusunda derin bilgiye sahip olması gereklidir.” ile “Türkiye’de dava destek danışmanlığına çok ihtiyaç vardır.” ifadeleri arasında 0,602 kat sayılık pozitif yönlü orta seviyede bir ilişki olduğu görülmektedir.

Tablo 3. 6. Muhasebe Meslek Mensuplarının “Adli Muhasebe”, “Hile Denetçiliği”, “Dava Destek Danışmanlığı” ve “Bilirkişilik” Farkındalık Düzeylerini Gösteren Frekans Tablosu

İfadeler	Hiçbir Bilgim Yok		Biraz Bilgim Var		İlgilendiğim Bir Konu		Üzerinde Çalıştığım Bir Konu	
	Kişi Sayısı	%	Kişi Sayısı	%	Kişi Sayısı	%	Kişi Sayısı	%
Adli Muhasebe Bilgisi	74	35,2	91	43,3	33	15,7	12	5,7
Adli Muhasebenin Kullanım Alanlarından "Hile Denetçiliği" Bilgisi	80	38,1	99	47,1	23	11	8	3,8
Adli Muhasebenin Kullanım Alanlarından "Dava Destek Danışmanı" Bilgisi	108	51,4	75	35,7	16	7,6	11	5,2
Adli Muhasebenin Kullanım Alanlarından "Bilirkişilik (Uzman Tanıklık)" Bilgisi	56	26,7	88	41,9	45	21,4	21	10

Tablo 3.3’de ankete katılanların %43,3’ü adli muhasebe hakkında biraz bilgisi olduğunu belirtmiş, %35,2’si hiçbir bilgisinin olmadığını, %15,7’si ilgilendiği bir konu olduğunu, %5,2’si üzerinde çalıştığı bir konu olduğu cevabını vermiştir. Hile denetçiliği farkındalıklarının ölçüldüğü soruda muhasebe meslek mensuplarının %47,1’i biraz bilgilim var, %38,1’i hiçbir bilgilim yok, %11’i ilgilendiğim bir konu ve %3,8’i üzerinde çalıştığım bir konu ifadesini seçmişlerdir. Katılımcıların dava destek danışmanı hakkında farkındalıklarının ölçüldüğü soruda %51,4’ü hiçbir bilgilim yok, %35,7’si biraz bilgilim var, %7,6’sı ilgilendiğim bir konu ve %5,2’si üzerinde çalıştığım bir konu ifadelerini seçmişlerdir. Uzman tanıklık farkındalık düzeylerinin ölçüldüğü soruda ise, katılımcıların % 41,9’u biraz bilgisinin olduğunu, %26,7’si hiçbir bilgisinin olmadığını, %21,4’ü ilgilendiği bir konu olduğunu ve %10’u ise üzerinde çalıştığı bir konu olduğunu belirtmişlerdir.

Tablo 3. 7. Muhasebe Meslek Mensuplarının Adli Muhasebecilik Algı Düzeylerine İlişkin Bulgular

Tablo 3. 7.1. Muhasebe Meslek Mensuplarının Adli Muhasebecilik Algı Düzeylerini Gösteren Frekans Tablosu

İFADELER		Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	$\bar{x}$	S.S
1.İlgili kuruluşların düzenleyecekleri eğitim ve seminerlerle bu mesleğe farkındalık yaratılabilecektir.	Kişi Sayısı	10	4	17	96	83	4,13	0,98
	%	4,8	1,9	8,1	45,7	39,5		
2.Adli muhasebecilik mesleğinde başarılı olabilmek için yoğun bir muhasebe eğitimi gerekmektedir.	Kişi Sayısı	5	19	15	109	62	3,97	0,97
	%	2,4	9,0	7,1	51,9	29,5		
3. Adli muhasebe adliyelerin muhasebe sistemidir.	Kişi Sayısı	53	50	61	41	5	2,50	1,14
	%	25,2	23,8	29,0	19,5	2,4		
4. Adli muhasebe, muhasebe davalarının adliyede görülmesidir.	Kişi Sayısı	19	45	57	70	19	3,12	1,12
	%	9,0	21,4	27,1	33,3	9,0		
5. Adli muhasebecinin derin bir muhasebe bilgisine sahip olması gerekmektedir.	Kişi Sayısı	8	14	27	92	69	3,95	1,03
	%	3,8	6,7	12,9	43,8	32,9		
6. Ülkemizde adli muhasebecilik mesleğini seminer, yayın gibi faaliyetlerle yönlendirecek kurum ve kuruluşlara ihtiyaç vardır.	Kişi Sayısı	7	11	12	100	80	4,12	0,97
	%	3,3	5,2	5,7	47,6	38,1		
7. Adli muhasebeciliğin ayrı bir müfredatı olmalıdır.	Kişi Sayısı	8	15	43	97	47	3,76	1,00
	%	3,8	7,1	20,5	46,2	22,4		
8. Adli muhasebecilik konusunda yapılan eğitimler yetersizdir.	Kişi Sayısı	7	12	26	91	74	4,01	1,00
	%	3,3	5,7	12,4	43,3	35,2		
9. Ülkemizde adli muhasebeciliğe önemli ölçüde ihtiyaç duyulmaktadır.	Kişi Sayısı	3	9	36	109	53	3,95	0,85
	%	1,4	4,3	17,1	51,9	25,2		
10. Adli muhasebeci dürüst, güvenilir ve tarafsız olmalıdır.	Kişi Sayısı	7	2	4	48	149	4,57	0,86
	%	3,3	1,0	1,9	22,9	71,0		
11.Muhasebe meslek mensuplarının adli muhasebecilik unvanını alabilmek için bir staj dönemi geçirmeleri gerekmektedir.	Kişi Sayısı	15	23	26	84	62	3,74	1,20
	%	7,1	11,0	12,4	40,0	29,5		

Muhasebe meslek mensuplarının adli muhasebecilik algılarını ölçmeye ilişkin görüşlerini yansıtan maddelere verilen cevaplara göre:

“İlgili kuruluşların düzenleyecekleri eğitim ve seminerlerle bu mesleğe farkındalık yaratılabilecektir.” ifadesine muhasebe meslek mensuplarının %4,8’i kesinlikle katılmadığını, %1,9’u katılmadığını, %8,1’i kararsız olduğunu, %45,7’si katıldığını, %39,5’i ise kesinlikle katıldığını ifade etmiştir.

“Adli muhasebecilik mesleğinde başarılı olabilmek için yoğun bir muhasebe eğitimi gerekmektedir.” ifadesine muhasebe meslek mensuplarının %2,4’ü kesinlikle katılmadığını, %9’u katılmadığını, %7,1’i kararsız olduğunu, %51,9’u katıldığını, %29,5’i ise kesinlikle katıldığını ifade etmiştir.

“Adli muhasebe adliyelerin muhasebe sistemidir.” ifadesine muhasebe meslek mensuplarının %25,2’si kesinlikle katılmadığını, %23,8’i katılmadığını, %29’u kararsız olduğunu, %19,5’i katıldığını, %2,4’ü kesinlikle katıldığını ifade etmiştir.

Muhasebe meslek mensuplarının “Adli muhasebe, muhasebe davalarının adliyede görülmesidir.” ifadesine %9’u kesinlikle katılmadığını, % 21,4’ü katılmadığını, %27,1’i kararsız olduğunu, %33,3’ü katıldığını, %9’u ise kesinlikle katıldığını ifade etmiştir. Bu sonuçlara göre katılımcıların bu konuda net bir görüşünün olmadığını söylemek doğru olacaktır.

“Adli muhasebecinin derin bir muhasebe bilgisine sahip olması gerekmektedir.” ifadesine muhasebe meslek mensuplarının %3,8’i kesinlikle katılmadığını, %6,7’si katılmadığını, %12,9’u kararsız olduğunu, %43,8’i katıldığını, %32,9’u ise kesinlikle katıldığını ifade etmiştir. Muhasebe meslek mensupları bu ifadeye yüksek oranda katılmaktadır.

“Ülkemizde adli muhasebecilik mesleğini seminer, yayın gibi faaliyetlerle yönlendirecek kurum ve kuruluşlara ihtiyaç vardır.” ifadesine muhasebe meslek mensuplarının %3,3’ü kesinlikle katılmadığını, %5,2’si katılmadığını, %5,7’si kararsız olduğunu, %47,6’sı katıldığını, %38,1’i ise kesinlikle katıldığını ifade etmiştir. Muhasebe meslek mensupları bu ifadeye yüksek oranda katılmaktadır.

“Adli muhasebeciliğin ayrı bir müfredatı olmalıdır.” ifadesine muhasebe meslek mensuplarının % 3,8’i kesinlikle katılmadığını, %7,1’i katılmadığını, %20,5’i kararsız

olduğunu, %46,2'si katıldığını, %22,4'ü ise kesinlikle katıldığını ifade etmiştir. Elde edilen verilere göre bu ifadeyi meslek mensuplarının yüksek oranda desteklediği görülmektedir.

“Adli muhasebecilik konusunda yapılan eğitimler yetersizdir.” ifadesine muhasebe meslek mensuplarının %3,3'ü kesinlikle katılmadığını, %5,7'si katılmadığını, %12,4'ü kararsız olduğunu, %43,3'ü katıldığını, %35,2'si kesinlikle katıldığını ifade etmiştir. Ankete katılanlar yüksek oranda bu ifadeyi desteklemektedir.

“Ülkemizde adli muhasebeciliğe önemli ölçüde ihtiyaç duyulmaktadır.” ifadesine muhasebe meslek mensuplarının %1,4'ü kesinlikle katılmadığını, %4,3'ü katılmadığını, %17,1'i kararsız olduğunu, %51,9'u katıldığını, %25,2'si ise kesinlikle katıldığını ifade etmiştir. Verilerden anlaşılabacağı üzere bu ifadeyi meslek mensupları önemli ölçüde desteklemektedirler.

“Adli muhasebeci dürüst, güvenilir ve tarafsız olmalıdır.” ifadesine muhasebe meslek mensuplarının %3,3'ü kesinlikle katılmadığını, %1'i katılmadığını, %1,9'u kararsız olduğunu, %22,9'u katıldığını, %71'i ise kesinlikle katıldığını ifade etmiştir. Veriler incelendiğinde ankete katılanların büyük ölçüde bu ifadeyi desteklediği görülmektedir.

“Muhasebe meslek mensuplarının adli muhasebecilik unvanını alabilmek için bir staj dönemi geçirmeleri gerekmektedir.” ifadesini muhasebe meslek mensuplarının %7,1'i kesinlikle katılmadığını, %11'i katılmadığını, %12,4'ü kararsız olduğunu, %40'ı katıldığını, %29,5'i ise kesinlikle katıldığını ifade etmiştir.

Tablo 3.7.2. Muhasebe Meslek Mensuplarının Adli Muhasebecilik Algı Düzeylerini Gösteren Frekans Tablosu

İFADELER		Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	$\bar{x}$	S.S
12. Adli muhasebecilikte deneyim başarıyı arttırır.	Kişi Sayısı	9	10	16	78	97	4,16	1,05
	%	4,3	4,8	7,6	37,1	46,2		
13. Ülkemizde adli muhasebecilerin staj yapabilecekleri kurum ve kuruluşlar yeterli düzeydedir.	Kişi Sayısı	51	70	55	24	10	2,39	1,12
	%	24,3	33,3	26,2	11,4	4,8		
14. Adli muhasebecilik mesleğinin profesyonel bir yapıya ulaşabilmesi için sertifikasyon faaliyetlerinin ülkemizde yetkili kurum veya kuruluşlar tarafından yapılması gerekecektir.	Kişi Sayısı	6	14	30	106	54	3,90	0,96
	%	2,9	6,7	14,3	50,5	25,7		
15. Adli muhasebecilik mesleğinin uygulanabilmesi için 3568 sayılı meslek yasası ile düzenlenmesi gerekmektedir	Kişi Sayısı	4	11	37	91	67	3,98	0,94
	%	1,9	5,2	17,6	43,3	31,9		
16. Adli muhasebenin uygulanabilmesi için gerekli alt yapı yetersizdir.	Kişi Sayısı	6	18	42	98	46	3,76	0,98
	%	2,9	8,6	20,0	46,7	21,9		
17. Adli muhasebenin uygulanabilmesi için ayrı bir yasanın olması gerekmektedir.	Kişi Sayısı	9	24	49	94	34	3,57	1,03
	%	4,3	11,4	23,3	44,8	16,2		
18. Adli muhasebecilik muhasebe meslek mensuplarına yeni iş fırsatları sunacaktır.	Kişi Sayısı	6	8	18	97	81	4,14	0,93
	%	2,9	3,8	8,6	46,2	38,6		
19. Adli muhasebecilerin diğer bilim dallarını da biliyor olması gerekir (denetim, hukuk, suç bilimi vs.)	Kişi Sayısı	5	7	16	93	89	4,21	0,90
	%	2,4	3,3	7,6	44,3	42,4		
20. Hile ve yolsuzlukların önlenmesi için adli muhasebeye ihtiyaç vardır.	Kişi Sayısı	7	8	11	107	77	4,14	0,93
	%	3,3	3,8	5,2	51,0	36,7		
21. Hile ve yolsuzluklarla mücadelede ülkemizdeki yasal düzenlemeler yeterli düzeydedir.	Kişi Sayısı	45	85	40	23	17	2,44	1,18
	%	21,4	40,5	19,0	11,0	8,1		
22. Hile ve yolsuzluğun önlenmesi için mahkeme tarafından bir hile denetçisinin atanması gerekmektedir.	Kişi Sayısı	4	7	36	120	43	3,91	0,82
	%	1,9	3,3	17,1	57,1	20,5		

Muhasebe meslek mensuplarının adli muhasebecilik algılarını ölçmeye ilişkin görüşlerini yansıtan maddelere verilen cevaplara göre:

“Adli muhasebecilikte deneyim başarıyı artırır.” ifadesine meslek mensuplarının %4,3’ü kesinlikle katılmadığını, %4,8’i katılmadığını, %7,6’sı kararsız olduğunu, %37,1’i katıldığını, %46,2’si ise kesinlikle katıldığını ifade etmiştir.. Bu ifadeyi katılımcılar yüksek oranda desteklemektedirler.

“Ülkemizde adli muhasebecilerin staj yapabilecekleri kurum ve kuruluşlar yeterli düzeydedir.” ifadesine muhasebe meslek mensuplarının %24,3’ü kesinlikle katılmadığını, %33,3’ü katılmadığını, %26,2’si kararsız olduğunu, %11,4’ü katıldığını, %4,8’i ise kesinlikle katıldığını ifade etmiştir.

“Adli muhasebecilik mesleğinin profesyonel bir yapıya ulaşabilmesi için sertifikasyon faaliyetlerinin ülkemizde yetkili kurum veya kuruluşlar tarafından yapılması gerekecektir.” ifadesine muhasebe meslek mensuplarının % 2,9’u kesinlikle katılmadığını, %6,7’si katılmadığını, %14,3’ü kararsız olduğunu, %50,5’i katıldığını, %25,7’si ise kesinlikle katıldığını ifade etmiştir. Veriler incelendiğinde muhasebeciler yüksek oranda bu ifadeye katılmaktadır.

“Adli muhasebecilik mesleğinin uygulanabilmesi için 3568 sayılı meslek yasası ile düzenlenmesi gerekmektedir.” ifadesine muhasebe meslek mensuplarının %1,9’u kesinlikle katılmadığını, %5,2’si katılmadığını, %17,6’sı kararsız olduğunu, %43,3’ü katıldığını, %31,9’u ise kesinlikle katılmadığını ifade etmiştir. Meslek mensupları bu ifadeyi büyük oranda desteklemektedirler.

“Adli muhasebenin uygulanabilmesi için gerekli alt yapı yetersizdir.” ifadesine meslek mensuplarının %2,9’u kesinlikle katılmadığını, %8,6’sı katılmadığını, %20’si kararsız olduğunu, %46,7’si katıldığını, %21,9’u ise kesinlikle katıldığını ifade etmiştir. Bu ifadeye katılım oranının yüksek olduğu görülmektedir.

“Adli muhasebenin uygulanabilmesi için ayrı bir yasanın olması gerekmektedir.” ifadesine muhasebe meslek mensuplarının %4,3’ü kesinlikle katılmadığını, %11,4’ü katılmadığını, %23,3’ü kararsız olduğunu, %44,8’i katıldığını, %16,2’si ise kesinlikle katıldığını ifade etmiştir.

“Adli muhasebecilik muhasebe meslek mensuplarına yeni iş fırsatları sunacaktır.” ifadesine muhasebe meslek mensuplarının %2,9’u kesinlikle katılmadığını, %3,8’i katılmadığını, %8,6’sı kararsız olduğunu, %46,2’si katıldığını, %38,6’sı ise kesinlikle katıldığını ifade etmiştir. Muhasebe meslek mensupları bu ifadeye yüksek oranda katılmaktadır.

“Adli muhasebecilerin diğer bilim dallarını da biliyor olması gerekir (denetim, hukuk, suç bilimi vs.).” ifadesine muhasebe meslek mensuplarının %2,4’ü kesinlikle katılmadığını, %3,3’ü katılmadığını, %7,6’sı kararsız olduğunu, %44,3’ü katıldığını, %42,4’ü ise kesinlikle katıldığını ifade etmiştir. Verilere göre, muhasebe meslek mensuplarının çoğunluğu bu görüşü desteklemektedir.

“Hile ve yolsuzlukların önlenmesi için adli muhasebeye ihtiyaç vardır.” ifadesini muhasebe meslek mensuplarının yüksek oranda desteklediği görülmektedir. %3,3’ü kesinlikle katılmadığını, %3,8’i katılmadığını, %5,2’si kararsız olduğunu, %51’i katıldığını, %36,7’si ise kesinlikle katıldığını ifade etmiştir.

“Hile ve yolsuzluklarla mücadelede ülkemizdeki yasal düzenlemeler yeterli düzeydedir.” ifadesine muhasebe meslek mensuplarının %21,4’ü kesinlikle katılmadığını, %40,5’i katılmadığını, %19’u kararsız olduğunu, %11’i katıldığını, %8,1’i ise kesinlikle katıldığını ifade etmiştir.

“Hile ve yolsuzluğun önlenmesi için mahkeme tarafından bir hile denetçisinin atanması gerekmektedir.” ifadesine muhasebe meslek mensuplarının %1,9’u kesinlikle katılmadığını, %3,3’ü katılmadığını, %17,1’i kararsız olduğunu, %57,1’i katıldığını, %20,5’i kesinlikle katıldığını ifade etmiştir. Meslek mensupları bu ifadeyi yüksek oranda desteklemektedir.

Tablo 3.7.3. Muhasebe Meslek Mensuplarının Adli Muhasebecilik Algı Düzeylerini Gösteren Frekans Tablosu

İFADELER		Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	$\bar{x}$	S.S
23.Hile ve yolsuzlukların tespitinde ülkemizdeki denetim faaliyetleri yeterli düzeydedir	Kişi Sayısı	45	93	41	20	11	2,33	1,08
	%	21,4	44,3	19,5	9,5	5,2		
24.Hile denetimi uygulamasında çeşitli tekniklerin bilinmesi gerekmektedir.	Kişi Sayısı	4	7	9	114	76	4,20	0,82
	%	1,9	3,3	4,3	54,3	36,2		
25.Hile denetçiliğinin yapmış olduğu işleri denetçide yapabilir.	Kişi Sayısı	9	50	63	66	22	3,20	1,05
	%	4,3	23,8	30,0	31,4	10,5		
26.Türkiye’de bilirkişilik müessesesi etkin olarak işlemektedir.	Kişi Sayısı	25	83	55	37	10	2,64	1,05
	%	11,9	39,5	26,2	17,6	4,8		
27.Bilirkişi mahkeme öncesinde ve sırasında görüş bildirmelidir	Kişi Sayısı	6	6	26	130	42	3,93	0,83
	%	2,9	2,9	12,4	61,9	20,0		
28.Bilirkişi mahkeme sırasında görüşlerini açıklamak zorundadır.	Kişi Sayısı	5	13	25	126	41	3,88	0,88
	%	2,40	6,20	11,90	60,00	19,50		
29.Ülkemizde uzmanlık (bilirkişilik) hizmeti yeterli düzeyde olduğu için, "dava destek danışmanlığı" hizmetine gerek yoktur.	Kişi Sayısı	40	97	53	14	6	2,28	0,94
	%	19,0	46,2	25,2	6,7	2,9		
30."uzman tanıklık" ve "dava desteği" hizmetlerinin etkinliği için hukuk muhakemeleri kanununa yeni düzenlemeler getirilmelidir.	Kişi Sayısı	6	6	39	119	40	3,86	0,86
	%	2,9	2,9	18,6	56,7	19,0		
31.Dava destek danışmanları avukatlara yardımcı olurlar.	Kişi Sayısı	8	10	40	118	34	3,76	0,91
	%	3,8	4,8	19,0	56,2	16,2		
32.Dava destek danışmanları her durumda mahkemeye açıklama yapmak zorundadırlar.	Kişi Sayısı	6	12	49	104	39	3,75	0,92
	%	2,9	5,7	23,3	49,5	18,6		
33.Dava destek danışmanının muhasebe konusunda derin bilgiye sahip olması gereklidir.	Kişi Sayısı	6	8	30	98	68	4,02	0,94
	%	2,9	3,8	14,3	46,7	32,4		
34.Türkiye’de dava destek danışmanlığına çok ihtiyaç vardır.	Kişi Sayısı	4	5	39	101	61	4,00	0,86
	%	1,9	2,4	18,6	48,1	29,0		

Muhasebe meslek mensuplarının adli muhasebecilik algılarını ölçmeye ilişkin görüşlerini yansıtan maddelere verilen cevaplara göre:

“Hile ve yolsuzlukların tespitinde ülkemizdeki denetim faaliyetleri yeterli düzeydedir.” ifadesine muhasebe meslek mensuplarının %21,4’ü kesinlikle katılmadığını, %44,3’ü katılmadığını, %19,5’i kararsız olduğunu, %9,5’i katıldığını, %5,2’si ise kesinlikle katıldığını ifade etmiştir.

“Hile denetimi uygulamasında çeşitli tekniklerin bilinmesi gerekmektedir.” ifadesine muhasebe meslek mensuplarının %1,9’u kesinlikle katılmadığını, %3,3’ü katılmadığını, %4,3’ü kararsız olduğunu, %54,3’ü katıldığını, %36,2’si kesinlikle katıldığını ifade etmiştir.

“Hile denetçiliğinin yapmış olduğu işleri denetçi de yapabilir.” ifadesine muhasebe meslek mensuplarının %4,3’ü kesinlikle katılmadığını, %23,8’i katılmadığını, %30’u kararsız olduğunu, %31,4’ü katıldığını, %10,5’i ise kesinlikle katıldığını ifade etmiştir. Bu ifadeye muhasebe meslek mensuplarının kısmen katıldıkları söylenebilir.

“Türkiye’de bilirkişilik müessesesi etkin olarak işlemektedir.” ifadesine muhasebe meslek mensuplarının %11,9’u kesinlikle katılmadığını, %39,5’i katılmadığını, %26,2’si kararsız olduğunu, %17,6’sı katıldığını, %4,8’i ise kesinlikle katıldığını ifade etmiştir.

“Bilirkişi mahkeme öncesinde ve sırasında görüş bildirmelidir.” ifadesine muhasebe meslek mensuplarının %2,9’u kesinlikle katılmadığını, %2,9’u katılmadığını, %12,4’ü kararsız olduğunu, %61,9’u katıldığını, %20’si ise kesinlikle katıldığını ifade etmiştir.

“Bilirkişi mahkeme sırasında görüşlerini açıklamak zorundadır.” ifadesine muhasebe meslek mensuplarının %2,4’ü kesinlikle katılmadığı, %6,2’si katılmadığını, %11,9’u kararsız olduğunu, %60’ı katıldığını, %19,5’i ise kesinlikle katıldığını ifade etmiştir. Verilere bakıldığında muhasebe meslek mensuplarının yüksek oranla bu ifadeye katıldıkları görülmektedir.

“Ülkemizde uzmanlık (bilirkişilik) hizmeti yeterli düzeyde olduğu için, “dava destek danışmanlığı” hizmetine gerek yoktur.” ifadesine muhasebe meslek mensuplarının %19’u kesinlikle katılmadığını, %46,2’si katılmadığını, %25,2’si kararsız olduğunu, %6,7’si katıldığını, %2,9’u kesinlikle katıldığını ifade etmiştir.

“"uzman tanıklık" ve "dava desteği" hizmetlerinin etkinliği için Hukuk Muhakemeleri Kanununa yeni düzenlemeler getirilmelidir.” ifadesine muhasebe meslek mensuplarının %2,9’u kesinlikle katılmadığını, %2,9’u katılmadığını, %18,6’sı kararsız olduğunu, %56,7’si katıldığını, %19’u ise kesinlikle katıldığını ifade etmiştir.

“Dava destek danışmanları avukatlara yardımcı olurlar.” ifadesine muhasebe meslek mensuplarının %3,8’i kesinlikle katılmadığını, %4,8’i katılmadığını, %19’u kararsız olduğunu, %56,2’si katıldığını, %16,2’si ise kesinlikle katıldığını ifade etmiştir. Veriler incelendiğinde muhasebe meslek mensuplarının bu ifadeye yüksek oranda katıldıkları görölmektedir.

“Dava destek danışmanları her durumda mahkemeye açıklama yapmak zorundadırlar.” ifadesine muhasebe meslek mensuplarının %2,9’u kesinlikle katılmadıklarını, %5,7’si katılmadıklarını, %23,3’ü kararsız olduklarını, %49,5’i katıldıklarını, %18,6’sı ise kesinlikle katıldıklarını ifade etmişlerdir. Muhasebe meslek mensupları bu ifadeye yüksek oranda katılmaktadır.

“Dava destek danışmanının muhasebe konusunda derin bilgiye sahip olması gereklidir.” ifadesine muhasebe meslek mensuplarının %2,9’u kesinlikle katılmadıklarını, %3,8’i katılmadıklarını, %14,3’ü kararsız olduklarını, %46,7’si katıldıklarını, %32,4’ü ise kesinlikle katıldıklarını ifade etmişlerdir. Verilere göre muhasebe meslek mensuplarının bu ifadeye yüksek oranda katıldıkları görölmektedir.

“Türkiye’de dava destek danışmanlığına çok ihtiyaç vardır.” ifadesine muhasebe meslek mensuplarının %1,9’u kesinlikle katılmadığını, %2,4’ü katılmadıklarını, %18,6’sı kararsız olduklarını, %48,1’i katıldıklarını, %29’u ise kesinlikle katıldıklarını ifade etmişlerdir. Muhasebe meslek mensupları bu ifadeye yüksek oranda katılmaktadır.

Tablo 3.8. Muhasebe Meslek Mensuplarının Deneyimleri ile Adli Muhasebecilik Farkındalık/Deneyimleri ile Adli Muhasebecilik Algı Düzeylerine Yönelik ANOVA Analizi

		Kişi Sayısı	Ortalama	Standart Sapma	Standart Hata	%95 Güven Aralığında	
						Alt Sınır	Üst Sınır
farkındalık_ortalama	1-10	111	1,7793	,58265	,05530	1,6697	1,8889
	11-25	83	2,0542	,78481	,08614	1,8828	2,2256
	25+	16	1,7344	,67373	,16843	1,3754	2,0934
	Toplam	210	1,8845	,68698	,04741	1,7911	1,9780
algı_ortalama	1-10	111	3,6198	,37846	,03592	3,5486	3,6910
	11-25	83	3,7353	,33424	,03669	3,6623	3,8083
	25+	16	3,4871	,50874	,12719	3,2160	3,7582
	Toplam	210	3,6553	,37838	,02611	3,6038	3,7068

Tablo 3.9. Varyans Analizi/ANOVA Tablosu

		Kareler Toplamı	Serbestlik Derecesi df	Kareler Ortalaması	F	P
farkındalık_ortalama	Gruplar Arası	3,980	2	1,990	4,352	,014
	Gruplar İçi	94,657	207	,457		
	Toplam	98,637	209			
algı_ortalama	Gruplar Arası	1,124	2	,562	4,039	,019
	Gruplar İçi	28,799	207	,139		
	Toplam	29,923	209			

H0: Katılımcıların deneyimleri ile adli muhasebecilik farkındalıkları/deneyimleri ile adli muhasebecilik algı düzeyleri arasında anlamlı bir farklılık göstermemektedir.

H1: Katılımcıların deneyimleri ile adli muhasebecilik farkındalıkları/deneyimleri ile adli muhasebecilik algı düzeyleri arasında anlamlı bir farklılık göstermektedir.

Hipotezlerimiz yukarıdaki gibi kurulduğunda tablodaki p değerlerine bakıldığında $0,014 < 0,05$ ve $0,019 < 0,05$ olduğundan H0 reddedilir. Yani muhasebe meslek mensuplarının deneyimleri ile adli muhasebecilik farkındalık ve deneyim ile adli muhasebecilik algı düzeylerinin %95 güven aralığında yapılmış olan varyans analizine göre istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmaktadır. Tabloya göre 11-25 yıl

deneyime sahip meslek mensuplarının adli muhasebecilik farkındalık ($\bar{x} = 2,054$) ve adli muhasebecilik algı düzeylerinin ($\bar{x} = 3,735$) diğer deneyim aralığına sahip meslek mensuplarından daha yüksek olduğu görülmektedir.

Tablo 3.10. Muhasebe Meslek Mensuplarının Eğitimleri ile Adli Muhasebecilik Farkındalık Düzeylerine Yönelik ANOVA Analizi

		Kişi Sayısı	Ortalama	Standart Sapma	Standart Hata	%95 Güven Aralığında	
						Alt Sınır	Üst Sınır
farkındalık_ortalama	Lise	3	1,2500	,25000	,14434	,6290	1,8710
	Önlisans	6	1,6667	,64550	,26352	,9893	2,3441
	Lisans	185	1,8892	,67558	,04967	1,7912	1,9872
	Lisansüstü	16	2,0313	,84101	,21025	1,5831	2,4794
	Toplam	210	1,8845	,68698	,04741	1,7911	1,9780

Tablo 3.11. Varyans Analizi/ANOVA Tablosu

		Kareler Toplamı	Serbestlik Derecesi df	Kareler Ortalaması	F	P
farkındalık_ortalama	Gruplar Arası	1,841	3	,614	1,306	,273
	Gruplar İçi	96,796	206	,470		
	Toplam	98,637	209			

H0: Katılımcıların eğitimleri ile adli muhasebecilik farkındalık düzeyleri arasında anlamlı bir farklılık göstermemektedir.

H1: Katılımcıların eğitimleri ile adli muhasebecilik farkındalık düzeyleri arasında anlamlı bir farklılık göstermektedir.

Hipotezlerimiz yukarıdaki gibi kurulduğunda tablodaki p değerine bakıldığında $0,273 > 0,05$ olduğundan H0 reddedilemez. Yani %95 güven aralığında yapılmış olan

varyans analizine göre istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık olmadığı görülmüştür. Tabloya göre lisansüstü muhasebe meslek mensuplarının ($\bar{x} = 2,031$) farkındalıkları diğer eğitim seviyesine sahip meslek mensuplarından daha yüksektir.

Tablo 3.12. Muhasebe Meslek Mensuplarının Cinsiyetleri ile Adli Muhasebecilik Farkındalık Düzeylerine İlişkin T Testi

Cinsiyet		Kişi Sayısı	Ortalama	Standart Sapma	t	F	P
farkındalık_ortalama	Erkek	155	1,9226	,72051	1,35	3,365	0,068
	Kadın	55	1,7773	,57468	1,5		

H0: Katılımcıların cinsiyetleri ile adli muhasebecilik farkındalık düzeyleri arasında anlamlı bir farklılık göstermemektedir.

H1: Katılımcıların cinsiyetleri ile adli muhasebecilik farkındalık düzeyleri arasında anlamlı bir farklılık göstermektedir.

Hipotezlerimiz yukarıdaki gibi kurulduğunda tablodaki p değerine bakıldığında $0,068 > 0,05$ olduğundan H0 reddedilemez. Muhasebe meslek mensuplarının görüşleri arasında cinsiyetlerine göre istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır. Tabloya göre erkek muhasebe meslek mensuplarının ($\bar{x} = 1,9226$) kadın muhasebe meslek mensuplarına ($\bar{x} = 1,7773$) göre adli muhasebecilik farkındalıklarının daha yüksek olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Tablo 3.13. Muhasebe Meslek Mensuplarının Çalışma Durumları ile Adli Muhasebecilik Farkındalık Düzeylerine İlişkin T Testi

Çalışma Durumu		Kişi Sayısı	Ortalama	Standart Sapma	t	F	P
farkındalık_ortalama	Bağımlı	111	1,8311	,64417	-1,195	0,271	0,603
	Bağımsız	99	1,9444	,73067	-1,186		

H0: Katılımcıların çalışma durumları ile adli muhasebecilik farkındalık düzeyleri arasında anlamlı bir farklılık göstermemektedir.

H1: Katılımcıların çalışma durumları ile adli muhasebecilik farkındalık düzeyleri arasında anlamlı bir farklılık göstermektedir.

Hipotezlerimiz yukarıdaki gibi kurulduğunda tablodaki p değerine bakıldığında $0,603 > 0,05$ olduğundan H_0 reddedilemez. Muhasebe meslek mensuplarının görüşleri arasında çalışma durumlarına göre istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır. Tabloya göre, bağımsız çalışan muhasebe meslek mensuplarının ($\bar{x} = 1,9444$) bağımlı çalışan muhasebe meslek mensuplarına ($\bar{x} = 1,8311$) göre farkındalıklarının daha yüksek olduğu görülmektedir.

Tablo 3.14. Muhasebe Meslek Mensuplarının Unvanları ile Adli Muhasebecilik Farkındalık/Unvanları ile Adli Muhasebecilik Algı Düzeylerine Yönelik ANOVA Analizi

		Kişi Sayısı	Ortalama	Standart Sapma	Standart Hata	%95 Güven Aralığında	
						Alt Sınır	Üst Sınır
farkındalık_ortalama	Stajyer SM	63	1,7262	,50344	,06343	1,5994	1,8530
	SMMM	140	1,9321	,73200	,06187	1,8098	2,0545
	YMM	3	2,0000	1,14564	,66144	-,8459	4,8459
	Denetmen	4	2,6250	,75000	,37500	1,4316	3,8184
	Toplam	210	1,8845	,68698	,04741	1,7911	1,9780
algı_ortalama	Stajyer SM	63	3,6097	,38414	,04840	3,5130	3,7065
	SMMM	140	3,6697	,37712	,03187	3,6067	3,7328
	YMM	3	3,7451	,16199	,09352	3,3427	4,1475
	Denetmen	4	3,8015	,47690	,23845	3,0426	4,5603
	Toplam	210	3,6553	,37838	,02611	3,6038	3,7068

Tablo 3.15. Varyans Analizi/ANOVA Tablosu

		Kareler Toplamı	Serbestlik Derecesi df	Kareler Ortalaması	F	P
farkındalık_ortalama	Gruplar Arası	4,130	3	1,377	3,001	,032
	Gruplar İçi	94,507	206	,459		
	Toplam	98,637	209			
algı_ortalama	Gruplar Arası	,270	3	,090	,625	,600
	Gruplar İçi	29,653	206	,144		
	Toplam	29,923	209			

H0: Katılımcıların unvanları ile adli muhasebecilik farkındalıkları/unvanları ile adli muhasebecilik algı düzeyleri arasında anlamlı bir farklılık göstermemektedir.

H0: Katılımcıların unvanları ile adli muhasebecilik farkındalıkları/unvanları ile adli muhasebecilik algı düzeyleri arasında anlamlı bir farklılık göstermektedir.

Hipotezlerimiz yukarıdaki gibi kurulduğunda tablodaki p değerlerine bakıldığında $p < 0,032$ ve $p > 0,600$ olduğundan unvan ile adli muhasebecilik farkındalıkları hipotezi için H0 reddedilirken, unvan ile adli muhasebecilik algı düzeyleri hipotezi için H0 reddedilemez. %95 güven aralığında unvan ile adli muhasebecilik farkındalık varyans analizine göre istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık olduğu, unvan ile adli muhasebecilik algı düzeyleri varyans analizine göre ise anlamlı bir farklılık olmadığı görülmüştür. Tabloya göre, muhasebe meslek mensuplarından denetmen unvanına sahip olanların ($\bar{x} = 2,6250$) adli muhasebecilik farkındalıklarının diğer unvanlara göre daha yüksek olduğu görülmektedir. Adli muhasebecilik algı düzeylerine bakıldığında yine denetmen unvanına sahip muhasebe meslek mensuplarının ($\bar{x} = 3,8015$) diğer unvanlara göre daha yüksek ortalamaya sahip olduğu tespit edilmiştir.

Tablo 3.16. Muhasebe Meslek Mensuplarının Yaşları ile Adli Muhasebecilik Farkındalık/Yaşları ile Adli Muhasebecilik Algı Düzeylerine Yönelik ANOVA Analizi

		Kişi Sayısı	Ortalama	Standart Sapma	Standart Hata	%95 Güven Aralığında	
						Alt Sınır	Üst Sınır
farkındalık_ortalama	20-30	64	1,7500	,58757	,07345	1,6032	1,8968
	31-45	114	2,0044	,72942	,06832	1,8690	2,1397
	45+	32	1,7266	,65179	,11522	1,4916	1,9616
	Toplam	210	1,8845	,68698	,04741	1,7911	1,9780
algı_ortalama	20-30	64	3,6255	,38310	,04789	3,5298	3,7212
	31-45	114	3,7165	,34429	,03225	3,6526	3,7803
	45+	32	3,4972	,43990	,07776	3,3386	3,6558
	Toplam	210	3,6553	,37838	,02611	3,6038	3,7068

Tablo 3.17. Varyans Analizi/ANOVA Tablosu

		Kareler Toplamı	Serbestlik Derecesi df	Kareler Ortalaması	F	P
farklındalık_ortalama	Gruplar Arası	3,594	2	1,797	3,914	,021
	Gruplar İçi	95,043	207	,459		
	Toplam	98,637	209			
algı_ortalama	Gruplar Arası	1,283	2	,641	4,636	,011
	Gruplar İçi	28,640	207	,138		
	Toplam	29,923	209			

H0: Katılımcıların yaşları ile adli muhasebecilik farkındalıkları/yaşları ile adli muhasebecilik algı düzeyleri arasında anlamlı bir farklılık göstermemektedir.

H1: Katılımcıların yaşları ile adli muhasebecilik farkındalıkları/yaşları ile adli muhasebecilik algı düzeyleri arasında anlamlı bir farklılık göstermektedir.

Hipotezlerimiz yukarıdaki gibi kurulduğunda tablodaki p değerlerine bakıldığında $0,021 < 0,05$ ve $0,011 < 0,05$ olduğundan H_0 reddedilir. %95 güven aralığında yapılmış olan varyans analizine göre istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmaktadır. Tabloya göre 31-45 yaş ($\bar{x} = 2,0044$) muhasebe meslek mensuplarının diğer yaş aralığındaki meslek mensuplarına göre adli muhasebecilik farkındalıklarının daha yüksek olduğu görülmektedir. Adli muhasebecilik algı düzeylerine göre yine 31-45 yaş ($\bar{x} = 3,7165$) aralığına sahip muhasebe meslek mensuplarının diğer yaş aralığına sahip meslek mensuplarından yüksek algıya sahip olduğu sunucuna ulaşılmıştır.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Küreselleşen dünyada her geçen gün yeni gelişmeler ve değişimler yaşanırken işletme fonksiyonları da bu gelişme ve değişimlerden etkilenmiştir. Özellikle de teknolojinin hızla gelişmesi işletmelerde yapılan denetimin yetersiz kaldığını ortaya çıkarmıştır. İşletmelerin hedeflerine ulaşmak için hile ve yolsuzluklara başvurması, finansal konulardaki yaşanan anlaşmazlıklar ve tüm dünyayı etkileyen Enron, Worldcom, Adelphia, ve Parmalat gibi muhasebe ve denetim skandallarının yaşanması denetim mesleğine olan güveni sarsmış ve bu mesleğin sorgulanmasına neden olmuştur. Denetim mesleğinin beklentileri karşılamaması bu alanda yeni uzmanlık alanlarının ortaya çıkmasını tetiklemiştir. Hiç şüphesiz denetim alanında etkili, daha kapsamlı ve en önemlisi adli muhasebedir.

ABD, Kanada ve pek çok Avrupa ülkelerinde uygulanan adli muhasebe henüz ülkemizde tam anlamıyla uygulanamamaktadır. Dünya genelinde kabul edilebilecek geçerli standart bir tanımı bulunmayan adli muhasebe, genel bir ifadeyle; mahkemeye yansımış ya da henüz yansımamış, hukuki boyuta ulaşabilecek bir olayın öncelikle araştırılması, incelenerek analiz edilmesi ve sonuca ulaştırılması şeklinde tanımlanabilir.

Adli muhasebe, mahkemeye intikal etmiş herhangi bir finansal uyuşmazlığı ya da farklı konulardaki mali suçları öncelikle muhasebe, hukuk ve denetim olmak üzere kriminoloji, psikoloji, sosyoloji vb. çeşitli disiplinlerle çözüme kavuşturan uzmanlık alanıdır. Uluslararası şirketlerin iş yükümlülüklerin artması ve işlemlerin karmaşıklaşması adli muhasebeye ihtiyacı büyük ölçüde arttırmıştır. Çünkü yargı sürecindeki finansal konular veya henüz yargıya intikal etmemiş olaylar karşısında hukukçular yetersiz kalabilmektedir. Tam da bu noktada adli muhasebeciler devreye girip avukatlara, hâkim ve savcılara yardımcı olmaktadır.

Türkiye’de adli muhasebecilik mesleğinin, dava desteği kapsamında yapılan bilirkişilik ve Bağımsız Adli Muhasebe Uzmanı Programı dışında yapılan direkt bir uygulaması

yoktur. Bu bağlamda adli muhasebecilik alanında ülkemizde kanuni düzenlemelerin olmadığı sonucuna ulaşılmıştır. Sadece mahkemeye intikal etmiş muhasebe davalarında değil toplumun her alanında adli muhasebeye gün geçtikçe ihtiyaç duyulduğunu söylemek doğru olacaktır.

Adli muhasebe mesleğine ülkemizde ihtiyaç duyulmasına karşın kanuni zeminin boşluğu mesleğin geliştirilmesini gerekli kılmıştır. Öncelikle bu mesleğin gelişmesi ve sağlam bir temele oturması için Türk Ceza Kanunu, İcra-İflas Kanunu ve Borçlar Kanunu gibi kanunlarla kapsamı belirlenmeli ve uygulanabilir olması için 3568 sayılı meslek kanununda yer almalıdır. Bu kanunda yer almasıyla birlikte mesleğin eksiklikleri giderilecek ve geliştirilmesine katkı sağlanacaktır. Bununla birlikte adli muhasebe alanında uzmanlaşmak amacıyla kurum, kuruluş ve üniversitelerin düzenledikleri kurs, seminer ve eğitim programlarına katılıp sertifika sahibi olan meslek mensuplarının bu sertifikalarla görev tanımlarının yapılması ve mesleklerini icra etmeleri için gerekli koşulların sağlanması mesleğin gelişimine ivme kazandıracaktır. Ayrıca üniversitelerde adli muhasebe eğitimi verilmesi mesleğin gelişmesinde önemli rol oynayacaktır. Bu eğitim lisans dersi olabileceği gibi bölüm olarak veya yüksek lisans ve doktora düzeyinde de yapılabilir.

Adli muhasebecilik mesleğini icra edecek kişilere üniversite eğitiminin yanında aldıkları eğitimi pratiğe dökebilmeleri için organizasyonunu TESMER'in yapacağı staj zorunluluğu getirilmelidir. Bu stajın süresi en az 1 yıl olmalıdır. Ayrıca bu mesleği yapacak kişilere tarafından resmi bir belge verilmelidir. Bu belge yeterlilik belgesi olacağından TÜRMOB adayları sınava ve diğer birçok gerekli kriterlere tabi tutmalıdır.

Adli muhasebecilik mesleğinin uygulama alanı bulmasıyla uzman tanıklar bilirkişilerin yükünü hafifletecek ve mali konularda yaşanan problemleri azaltacaktır. Bununla birlikte mali suç ve hileleri araştırarak ve analiz ederek dava esnasında suça ait delilleri anlaşılır hale getirerek karar mercilerin doğru karar vermelerini sağlayacaktır. Ayrıca adli muhasebecilik mesleği hilelerden arındırılmış mali raporlar hazırlayarak işletmelerin şeffaf olmasına katkı sağlayacaktır.

Çalışmada uygulanan anket sonuçlarına göre muhasebe meslek mensupları ülkemizde adli muhasebecilik mesleğine ihtiyaç duyulduğunu, bu mesleğe eğitim, seminer gibi faaliyetlerin farkındalık yaratacağını düşünmektedirler. Ayrıca bu mesleğin profesyonel

bir meslek olabilmesi için yetkili kurum ve kuruluşlar tarafından sertifika verilmesi gerektiğini belirtmişlerdir.

Katılımcılar adli muhasebeciliğin ayrı bir müfredatı olması gerektiğini ve ülkemizde yapılan eğitimlerin yetersiz olduğunu düşünmektedirler. Bu meslekte başarılı olabilmek için yoğun bir adli muhasebe eğitimine ihtiyaç duyulduğunu belirtmişlerdir. Bununla birlikte muhasebe meslek mensuplarının aldıkları eğitimler yanında teorik olarak öğrendiklerini pratiğe dökebilmek için ilgili kurum ve kuruluşlarda staj yapmalarının önemli rol oynadığını düşünmektedirler. Ayrıca adli muhasebenin yeni iş fırsatları sunacağı görüşüne de katılmaktadırlar.

Muhasebe meslek mensupları ülkemizde hilelerin tespiti ve önlenmesi için hile denetçiliğine önemli ölçüde ihtiyaç duyulduğunu, “uzman tanıklık”, “dava destek danışmanı” gibi faaliyetlerin ülkemizde yeterli olmadığını düşünmektedirler. Ayrıca ülkemizde bilirkişilik müessesinin etkin olarak işlemediğini belirtmişlerdir. Adli muhasebecilik mesleğinin uygulanabilmesi için ayrı bir yasası olması gerektiğini düşünmektedirler.

Çalışmada muhasebe meslek mensuplarının cinsiyetleri, yaşları, deneyimleri, unvanları, çalışma durumları ve eğitimleri ile adli muhasebecilik farkındalıkları ve algıları değerlendirilmiştir. Erkek muhasebe meslek mensuplarının kadın muhasebe meslek mensuplarına göre farkındalıklarının daha yüksek olduğu, 11-25 yıl deneyime sahip meslek mensuplarının adli muhasebecilik farkındalıklarının ve algılarının daha yüksek olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Muhasebe meslek mensuplarının yaşlarına bakıldığında daha genç meslek mensuplarının adli muhasebecilik konusunda farkındalıklarının daha yüksek olduğu tespit edilmiştir. Bu da genç muhasebe meslek mensuplarının araştırmaya ve kendilerini geliştirmeye daha açık olduğunu göstermektedir. Denetmen unvanına sahip muhasebe meslek mensuplarının adli muhasebecilik farkındalık ve algı düzeyleri daha yüksek olduğu tespit edilmiştir. Muhasebe meslek mensuplarının çalışma durumu ile adli muhasebe farkındalıkları incelendiğinde bağımsız çalışanların farkındalıklarının daha yüksek olduğu belirlenmiştir. Ayrıca muhasebe meslek mensuplarının eğitim seviyeleri ile adli muhasebe farkındalıkları arasında ilişkiye bakıldığında lisans ve lisansüstü katılımcıların adli muhasebe konusunda daha fazla farkındalığa sahip olduğu tespit edilmiştir. Ancak anket sonuçlarına göre adli

muhasebenin muhasebe meslek mensuplarınca yeterli seviyede bilindiğini söylemek yanlış olacaktır.

Sonuç olarak, ülkemizde adli muhasebe mesleğine ihtiyaç duyulmaktadır. Fakat bu meslek yeteri kadar bilinmemekte ve uygulama alanı bulamamaktadır. Mesleğe farkındalık yaratmak ve uygulanabilir hale getirmek için birtakım destekleyici unsurların olması gerekmektedir. En önemli unsur bu alanda üniversitelerde eğitimlerin artırılmasıdır. Diğer bir unsur öğrenilen teorik bilgileri ilgili kurum ve kuruluşlarda staj yaparak pratiğe dökülmektir. Bu sayede eğitim alan kişiler adli muhasebe mesleğini kolaylıkla yapabileceklerdir. Bir diğer önemli unsur ise mesleğin yasal bir mevzuata dayandırılmasıdır. Bu unsurlarla beraber adli muhasebecilik mesleği kurumsal bir kimlik kazanacak ve mali suçlarla mücadele eden önemli bir meslek olarak ortaya çıkmış olacaktır.

KAYNAKÇA

- Abdioğlu, H. (2007). “Hilelerin Önlemesi ve Ortaya Çıkarılmasına Yönelik Proaktif Yaklaşımlar”. *Muhasebe Ve Denetime Bakış Dergisi, Cilt 22*: ss. 119-137.
- Abdioğlu, H. (2007). “Mortgage Sözleşmelerinde Üçüncü Taraflarca Yapılan Hileler ve Bu Hileleri Ortaya Çıkarmaya Yönelik Kırmızı Bayraklar”. *Muhasebe ve Finansman Dergisi, Cilt 35*: ss. 160-172.
- Ağbal N. (2000). “Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Karapara İlişkisi”. *Yaklaşım Dergisi, Cilt 89*: ss. 38-52.
- Aktaş, H., G. Kuloğlu (2008). “Adli Muhasebe ve Adli Muhasebecilik Mesleği”. *Muhasebe ve Denetime Bakış, Cilt 25*: ss. 101-120.
- Akyel, N. (2009). *Adli Muhasebecilik ve Türkiye’de Uygulanabilmesi için Altyapı Bileşenlerinin Mevcut Durumu, Değerlendirilmesi ve Öneriler*. Yayınlanmamış Doktora Tezi. Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sakarya.
- Albrecht W.Steve., Conan C.Albrecht., Chad O. (2006). *Albrecht Fraud Examination*, (Second Edition). Thomson South Western Corporation.
- Altınsoy, M. (2011). *Adli Muhasebecilik ve Türkiye’de Uygulanabilirliği*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimleri Enstitüsü, İstanbul.
- Anderson, S., J. Volker, M. Philips (2008). “The Forensic Marketing Case Study Methods,” *Sam Advanced Management Journal*, c. 73: ss. 4-9.
- Atmaca, M., Terzi S.(2012). **Adli Muhasebe, Adli Muhasebe Uygulamalarının Muhasebe Meslek Mensupları Açısından Değerlendirilmesine Yönelik Bir Araştırma**. İstanbul: Yaylın Yayıncılık.
- Bawaneh, S. (2011). “Forensic Accountants in the Digital Age,” *Interdisciplinary Journal Of Contemporary Research In Business*, c. 3: ss. 75-86.
- Bayırlı, R. (2006). *Yaratıcı Muhasebe, Etik, Firma Değeri ve Örnek Bir Uygulama*. Yayınlanmamış Doktora Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Bayrak, N. (2016). *Adli Muhasebecilik Mesleği ve Türkiye’de Uygulanabilirliğinin Tespitine Yönelik Bir Araştırma*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Niğde Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Niğde.
- Bayraklı, H. H., Erkan, M. ve Elitaş, C. (2012). **Muhasebe ve Vergi Denetiminde Muhasebe Hata ve Hileleri**. Bursa: Ekin Yayınevi.

Bayraktar, A. (2007). *Türkiye’de Muhasebe Hileleri Tarihi*. Yüksek Lisans Tezi, Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Edirne.

Bezirci, M., Karahan, N. S. (2015 Nisan). “Muhasebe Kayıt Sürecindeki Manipülasyonların Neden ve Sonuç İlişkisinin Değerlendirilmesi,” *Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, Sayı: 29 ss. 223-224.

Bircan, G. (2015). “Kâr Amaçsız İşletmelerde Hile Denetiminin Önemi”. *Mali Çözüm Dergisi*, ss. 93 – 115.

Birincioğlu, G. ve Özkara, E. (2010). “Adli Belge İncelemelerinde Bilinmeyenler, Örneklerle Yazı ve İmza Analizi İle Islak İmza Kavramı”. *TBB Dergisi*, Sayı 87, ss. 403-433.

Bologna J. (1993). **Handbook on Corporate Fraud**, Butterworth-Heinemann Publishing, USA.

Bologna, G. Jack ve J.Robert Lindquist. (1995). **Fraud Auditing and Forensic Accounting (Second Edition)**. New Tools and Techniques. USA: John Wiley&Sons,

Bozkurt N. (2009). **İşletmelerin Kara Deliği: Hile Çalışan Hileleri**. İstanbul: Alfa Yayınları.

Bozkurt, N. (2000). “İşletme Çalışanları Tarafından Yapılan Hileleri Doğuran Nedenler”. *Yaklaşım Dergisi*, Cilt 92: ss. 63-68.

Bozkurt, N. (2000b Ekim). “Muhasebe ve Denetim Mesleğinde Yeni Bir Alan "Adli Muhasebecilik”. *Yaklaşım Dergisi*, Yıl: 8, Sayı:94, ss. 56-61

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

Bozkurt, N. (2007 Nisan 26). “Hile Denetimine Genel Bakış”. *II. Uluslararası Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, VIII. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu*, Antalya.

Bressler, L. (2011). “Forensic Investigation: The Importance Of Accounting Information Systems,” *International Journal of Business, Accounting and Finance*, c. 5: ss. 67-76.

Crumbley, D. Larry. (2001). “New Technologies’ Effect on Forensic Auditing”. *Fifteenth Annual International Financial Management Conference*, April 2 to April 6 pp. 202-212, Miami, Florida.

Crumbley, D.Larry (1995). “Forensic Accountants Appearing in the Literature”. *New Accountant*, Apr.Vol.10, Iss.7, pp. 23-25.

Crumbley, L. (2001 April 2-6). “New Technologies’ Effect on Forensic Auditing’’. *The International Consortium on Governmental Financial Management*, pp. 202-212.

Çabuk, A., Yücel, E. (2012 Ekim). “Adli Muhasebecilik Mesleğinin Türkiye’deki Gelişme Potansiyeline Yönelik Bir Araştırma”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı: 56, ss. 67-84.

Çaliyurt, K. (2007). “Muhasebede Hile Eğitiminde Uluslararası Gelişmeler ve Türkiye Açısından Değerlendirme”. *26.Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu*. Antalya.

Çankaya, F., B. Gerekan (2009). “Hile Denetçiliği Mesleği ve Sertifikalı Hile Denetçiliği Mesleki Standartları ve Ahlâk Kuralları”. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Cilt 29*: ss. 93-108.

Çatıkkaş, Ö., Y. E. Çalış (2010). “Hile Denetiminde Proaktif Yaklaşımlar” *Muhasebe ve Finansman Dergisi, Cilt 45*: ss. 146-156.

Çelik, A. (2007). *Stok Hileleri ve Bir Uygulama*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

Çıtak, N. (2007). *Hileli Mali Raporlamada Yaratıcı Muhasebe ve Bir Uygulama*. Yayınlanmamış Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

Çıtak, N. (2009). “Yaratıcı Muhasebe Hileli Finansal Raporlama Mıdır?”. *Mali Çözüm Dergisi, Cilt 91*: ss. 81-109.

Deryal, Y. (2004). **Türk Hukukunda Bilirkişilik (2. Baskı)**. Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Deryal, Y. (2010). **Türk Hukukunda Bilirkişilik (3. Baskı)**. Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Digabriele, J. (2010). “A Teaching Case On Financial Mediation For The Forensic Accountant”. *Journal of Forensic Studies in Accounting and Business*, c. 2: ss. 49-56.

Dumanoğlu, S. (2005). “Hata ve Hile Ayrımı: Hile Denetimi,” *Marmara Üniversitesi, İİBF Dergisi, Cilt 20*, s.1: ss. 347-358.

Durkin, R. (2003). “Defining the Practice of Forensic Accounting”, <http://www.cpa2.biz.com>, Erişim Tarihi: 17.02.2019

Elitaş, C. (2012). “Muhasebe Hilelerinin Önlenmesinde Sarbanes-Oxley Yasası ve Alman On Adım Programının Karşılaştırılması: Türkiye İçin Yol Haritası”. Ankara: Gazi Kitabevi.

Emir, M. (2008). “Hile Denetimi,” *Mali Çözüm Dergisi, Cilt 86*: ss. 109-121.

Erdoğan, M. (2001 Ocak). “Muhasebe Hilelerinin Ortaya Çıkarılmasında Benford Yasası”. *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, ss. 1-8.

Erdoğan, M. (2002) “Muhasebe, Denetim ve Bağımsız Denetimin Gerekliliği”. *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, s. 51.

Fido, E. M. (2016). *Finansal Tablolarda Hile Denetimi ve Hileyi Önlemeye Yönelik Denetim Teknikleri: Türkiye ve AB Uygulamalarının Karşılaştırılması*. Yüksek Lisans Tezi, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya.

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

Göçen, C.A. (2010). “Kurumsal Yönetim, İç Kontrol ve Bağımsız Denetim: Parmalat Vakası”. *Mali Çözüm Dergisi, Cilt 97*: ss. 107-129.

Gülten, S. (2010). “Adli Muhasebe Kavramı ve Adli Müşavirlik Mesleği”. *Ankara Barosu Dergisi, Cilt 68*: ss. 311-320.

Gülten, S., İ. Kocaer (2011). **Adli Muhasebe Uygulamaları (1. Baskı)**. Ankara: Ankara Ofset.

Güneş, İ. (2013). **Marka ve Telif Suçları**. Ankara: Adalet Yayınları.

Gürbüz, H. (1990). **Muhasebe Denetimi**. İstanbul: Bilim Teknik Yayınları.

Hao, X. (2010). “Analysis of the Necessity to Develop the Forensic Accounting in China”. *International Journal of Business and Management*, c. 5: pp. 185-187.

Heitger, L., D. Heitger (2008). “Incorporating Forensic Accounting and Litigation Advisory Services Into the Classroom” *Issues In Accounting Education*, c.23: pp. 561–572.

Houck, M., Kranacher M., Morris B., Riley R., Robeitson J., and Wells J. (2006). “Forensic Accounting as an Investigative Tool: Developing a Model Curriculum for Fraud and Forensic Accounting,” *The Cpa Journal*, c.76: pp. 68-70.

<http://alirizatumer.com.tr/adli-tip-ve-adli-bilimler-aradindaki-fark-nedir/>, Erişim Tarihi: 01.03.2019

<http://aofhukukagiris.wordpress.com/> Erişim Tarihi: 05.03.2019

http://content.lms.sabis.sakarya.edu.tr/Uploads/68595/34748/b%C3%B6l%C3%BCm_7_hipotez_testleri.docx, Erişim Tarihi: 01.06.2019

<http://denetimtv.com/denetim-skandallari.html>, Erişim tarihi: 25.02.2019

<http://sozluk.gov.tr/>, Erişim Tarihi: 15.12.2018/03.03.2019/15.03.2019

<http://spssistatistik.net/spss-korelasyon-analizi/>, Erişim Tarihi 01.06.2019

<http://www.forensic-accounting-information.com>, Erişim Tarihi: 01.02.2019

<http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/5.3.1086.pdf>, Erişim Tarihi: 15.04.2019.

http://www.usiud.org/index.php?ktg=nav&syf=statik&pg=vizyon_misyon&mode=0,
Erişim Tarihi: 18.01.2019

<https://www.gib.gov.tr/node/89152>, Erişim Tarihi: 02.04.2019

<https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.213.pdf>, Erişim Tarihi: 25.03.2019.

<https://www.verginet.net/dtt/1/Ozel-Usulsuzluk-Cezalari.aspx>, Erişim Tarihi:
26.03.2019

Irmak, R., B. Çağlayan, G. Arslan, B. Bal (2002). **Muhasebenin Genel Esasları Muhasebede Hata ve Hileleri ile Bunların Tespit Yöntemleri ve Hesapların Denetimi**. Ankara: Şafak Matbaacılık.

İnam, B. (2007) *Denetim Mesleğinde Etik, Bağımsızlık ve Sarbanes - Oxley Kanunu Sonrası Gelişmeler*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.

Karacan, S. (2012), “Hukuk ile Muhasebenin Kesişme Noktası: Adli Muhasebe”. *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi, Cilt 4*: ss. 105-128.

Karasar, N. (2003). **Bilimsel Araştırma Yöntemi**. Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.

Karausta, T., Dönmez A. (2013). “Mesleki Hile ve Bir Çözüm Önerisi Olarak Adli Denetim: Türkiye’de SPK’dan Yetki Almış Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma”, *Mali Çözüm Dergisi, Cilt 115*: ss. 59-88.

Kasum, A.S. (2009 April 1-12). “The Relevance of Forensic Accounting to Financial Crimes in Private and Public Sectors of Third World Economies: A Study From Nigeria,” *The 1st International Conference on Governance Fraud Ethics and Social Responsibility*.

Kaya, U. (2005). “Muhasebe Mesleğinde Adli Muhasebe Uzmanlığı ve Türkiye Açısından Gerekliliği”. *Muhasebe ve Bilim Dünyası Dergisi, Cilt 7*: ss. 49-64.

Kaya, Z. (2013). *Adli Muhasebecilik Kavramı Farkındalığı: Türkiye’de Muhasebe Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Afyonkarahisar.

Kayış, A. (2016). **Güvenirlilik Analizi (Reliability Analysis)**. Şener Kalaycı (Ed). **SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri**. Ankara: Asil Yayın Dağıtım.

Kirik, Z. (2007). *Muhasebe Hata ve Hileleri İle Muhasebe Mesleğinde Etik: Afyonkarahisar’da Muhasebeciler Üzerine Bir Araştırma*. Yüksek Lisans Tezi, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir.

Köse, Ö. (2007). **Dünyada ve Türkiye’de Yüksek Denetim (2.Basım)**. Ankara: TC. Sayıştay 145. Kuruluş Yıldönümü Yayınları

Kranacher, M., B. Morris, T. Pearson, R. Riley (2008), “A Model Curriculum for Education in Fraud and Forensic Accounting,” *Issues In Accounting Education*, c.23: pp. 505–519.

Kuloğlu, G. (2007). *Adli Muhasebe Kapsamında Kredi Kartı Dolandırıcılıkları ve Türkiye Örneği*. Yayımlanmamış Doktora Tezi, Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Manisa.

Kumkale R. (2005 Haziran 15). “Bilirkişilik ve Mali Müşavirlik Mesleği”.

Kurt, A. (2013). *6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Perspektifinde Adli Muhasebecilik Mesleğine Bakış*. Yüksek Lisans Tezi, Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Çanakkale.

Kurt, A., Elagöz İ. (2015). “6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Perspektifinde Adli Muhasebecilik Mesleğine Bakış”. *Girişimcilik ve Kalkınma Dergisi, Cilt 10*: ss. 213-238.

Küçük, E., Uzay Ş. (2009), “Hileli Finansal Raporlamanın Oluşumu ve Doğurduğu Sorunlar,” *Erciyes Üniversitesi İ.İ.B.F.Dergisi, Cilt 32*: ss. 239-258.

Küçük, İ. (2008). *Finansal Raporlamada Hile-Manipülasyonlar ve Önlenmesi*. Yayımlanmamış Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

Marden R., Darner T. (2006). “CPAs as Forensic Accountants in Divorce Engagements”. *The Cpa Journal*, c.76: pp. 62-65.

McMillan, E. J. (2006). “Policies&Procedures to Prevent Fraud and Embezzlement”. USA: John Wiley&Sons.

Mengi, B. T., Türkmen S. Y. (2013). “Yatırım Hileleri,” *Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Hakemli Dergisi, Cilt 10*. ss.39: ss. 31-39.

Mengi, T. (2012). “Hile Denetiminde Yetkinliklerin Değerlendirilmesi – Hile Karosu”. *Mali Çözüm Dergisi*, ss. 113 – 127.

Meriç A. (2016). **Adli Muhasebe (1. Baskı)**. Ankara: Detay Yayıncılık.

Oberholzer, C. (2002). “Quality Management in Forensic Accounting. Gordon Institute of Business Science”.

Odabaşı, C., Ergen, H. (2015). “Bağımsız Denetimde Kamu Gözetimi ve Skandallar”. *Muhasebe ve Denetim Dünyası Dergisi* s. 3.

Özdemir, Z., Özkul, F. (2013 Temmuz). “Çalışan Hilelerinin Önlenmesinde Proaktif Yaklaşımlar: Kurumsal İşletmelerde İnsan Kaynakları Yöneticileri Üzerine Nitel Bir Araştırma”. ss.75-89.

Özkan, Ö., Özen, İ. (2011). “Kredi Kartı İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi ve Kredi Kartı Yoluyla Yapılan Hile Türleri ve Cezai Müeyyideler,” *Mali Çözüm Dergisi*, y.21: ss. 127-160.

Özkoç, A.E, (2005 Eylül). “Bilirkişilik ve Adli Muhasebe”. *Muhasebe Öğretim Üyeleri Bilim ve Dayanışma Vakfı Dergisi*. Cilt 7. s. 3.

Özkul, F., P. Pektekin. (2009). “Muhasebe Yolsuzluklarının Tespitinde Adli Muhasebecinin Rolü ve Veri Madenciliği Tekniklerinin Kullanılması”. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Cilt 4: ss. 57-88.

Öztop, B. (2010). “Yeni Tür Dedektif Adli Muhasebeci”. *Türkistime Aylık Ekonomi Dergisi*, Cilt 96: ss. 86-89.

Pacini, C., Hillison W., Thompson S. (2005). **Forensic Accounting and Auditor Client Privilege**. Philadelphia, USA: Expert Witnessing in Forensic Accounting, Edwards Inc.

Pagano, J. Walter (2005), “Perspectives of an Accounting Expert as an Expert Consultant and Testifying Witness”, Expert Witnessing in Forensic Accounting, Edwards Inc. Philadelphia, USA.

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

Pearson, T., Singleton T.W. (2008). “Fraud and Forensic Accounting in the Digital Environment”. *Issues In Accounting Education*, c. 23/4: pp. 545–559.

Pehlivan, A. (2010). *Adli Muhasebe Eğitimi ve Türkiye’de Adli Muhasebe Eğitiminin Geliştirilmesine Yönelik Bir Araştırma*. Yayımlanmamış Doktora Tezi. Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Erzurum.

Pehlivanlı, D. (2011). **Hile Denetimi Metodoloji ve Raporlama (1.Baskı)**. İstanbul: Beta Yayıncılık.

- Ramamoorti, S. (2008). "The Psychology and Sociology of Fraud: Integrating the Behavioral Sciences Component Into Fraud and Forensic Accounting Curricula". *Issues In Accounting Education*, c.23: pp. 521–533.
- Ramaswamy, V. (2005). "Comorate Governance And The Forensic Accountant," *The CPA Journal*, c.75: pp. 68-70.
- Ramaswamy, V. (2007). "New Frontiers: Training Forensic Accountants within the Accounting Program". *Journal of College Teaching & Learning*.
- Renick, J. (2007). "A Phased Engagement Approach To Forensic Accounting". *The CPA Journal*, c.77: pp. 62-65.
- Renzhou, D. (2011). "Research on Legal Procedural Functions of Forensic Accounting". *Energy Procedia*, c.5: pp. 2147–2151
- Rosen, L. S. (2006). "CAP Forum on Forensic Accounting in the Post-Enron World, Forensic Accounting: Where and When Headed?". *Canadian Accounting Perspectives / Perspectives Comptables Canadiennes*, c.5: pp. 257-264.
- Saçaklı, Y. (2011). *Adli Muhasebecilik Perspektifinde Türkiye'deki Üniversitelerde Muhasebe Denetimi Eğitimi ve Öneriler*. Yüksek Lisans Tezi, Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Afyonkarahisar.
- Saltoğlu, M. (2003). "Yaratıcı Muhasebede Özel Amaçlı Şirketlerin Rolü ve Enron Örneği". *Muhasebe Ve Denetime Bakış Dergisi*, Cilt 10: ss. 107-116.
- Sanchez, M. (2012). "The Role Of The Forensic Accountant In A Medicare Fraud Identity Theft Case". *Global Journal Of Business Research*, c.6: pp. 85-92.
- Sarioğlu, K. (2002). "Enron Olayı (Vak'a)". *Yönetim Dergisi*, Cilt 41: ss. 49-53.
- Selek, S. ve Arıkan Z. (2004 Temmuz). "Muhasebe Düzensizlikleri (Accounting Irregulaties) ve Vergilendirme (Taxation)". *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 275 ss. 20-31.
- Smieliauskas, W. (2006). "Introduction and Commentary". *Canadian Accounting Perspectives / Perspectives Comptables Canadiennes*, c.5: pp. 239-256.
- Somuncu A., Esmeray A. (2018). "Etik Çerçeve ve Muhasebe Hukuku ve Vergi Hukukunun Hile Kavramına Bakışı ve Meslek Mensuplarının Sorumluluğu". *Muhasebe ve Bilim Dünyası Dergisi*, ss. 310 – 333.
- Süer, A.Z., (16-20 Nisan 2003). "Profesyonel Muhasebe Mesleğinde Enron Skandalı ve Sonrası Gelişmeler". *VI. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu*, Antalya, Türkiye, ss.112-126.

Şahin, B. (2011). *Adli Muhasebecilik Mesleği ve 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Açısından İncelenmesi*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

Taştan, H. (2018). **Adli Muhasebe (1. Baskı)**. İstanbul: İstanbul Okan Üniversitesi Yayınları.

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

Toraman, C., Abdioğlu H., İşgüden, B. (2009). "Aklama Suçunun Önlenmesine Yönelik Çabalar: Adli Muhasebecilik Mesleği ve Uygulamaları". *Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, Cilt 11*, s.1: ss. 17-55

Türkyener, C.M. (2007). "Benford Yasası ve Mali Denetimde Kullanımı". *Sayıştay Dergisi, Cilt 64*: ss.111-122.

Ural, A. Ve Kılıç, İ. (2005). **Bilimsel Araştırma Süreci Ve SPSS ile Veri Analizi (2. Baskı)**. Ankara: Detay Yayıncılık.

Usul, H., Topçuoğlu M. (2011). "Finansal Manipülasyonların Ortaya Çıkarılması ve Önlenmesinde Adli Muhasebenin Önemi: Türk Hukuk Sisteminde Var Olması Gerekliliği Üzerine Bir Araştırma". *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, ss. 53 – 56.

Wolosky, H. W. (2004). "Forensic Accounting to the Forefront". *The Practical Accountant, Cilt 37*: ss. 22-27.

www.psikologlar.org , Erişim Tarihi: 12.03.2019

Yıldız, G. (2009). **Genel Muhasebe II (1. Baskı)**. Ankara: Detay Yayıncılık.

Yücel, E. (2011). *Adli Muhasebecilik Mesleği ve Türkiye'deki Gelişme Potansiyeline Yönelik Bir Araştırma*. Yayınlanmamış Doktora Tezi, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa.

EKLER

EK-1 : Anket Formu

Sayın Katılımcı

Bu anket çalışması Kayseri Üniversitesi Muhasebe ve Finans Yönetimi yüksek lisans öğrencisi Ceyhan ÖZER tarafından “Adli Muhasebecilik Mesleği ve Kayseri'deki Meslek Mensuplarının Algısı Üzerine Bir Araştırma” adlı yüksek lisans tezine veri elde etmek amacıyla kullanılacaktır. Anketin amacı, adli muhasebecilik mesleğinin bilinirliği ve uygulanabilirliğini ölçmektir. Vereceğiniz bilgiler tez çalışması için kullanılacak olup herhangi bir yerde paylaşılmayacaktır. Zamanınızı ayırıp katıldığınız için şimdiden teşekkürler.

Anket soruları aşağıdaki iki tezden yararlanılarak hazırlanmıştır.

“Adli Muhasebecilik Mesleği Ve Türkiye'de Uygulanabilirliğinin Tespitine Yönelik Bir Araştırma”, Nurten BAYRAK, Yüksek Lisans Tezi, Niğde Üniversitesi, 2016.

“Adli Muhasebecilik Kavramı Farkındalığı: Türkiye’de Muhasebe Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma”, Zübeyde KAYA ,Yüksek Lisans Tezi, Afyonkocatepe Üniversitesi, 2013.

Tablo 1. Ankete Katılan Muhasebe Meslek Mensuplarının Demografik Özellikleri

1.Cinsiyet	Bay	
	Bayan	
2. Yaş	20-30	
	31-45	
	46 ve üstü	
3.Eğitim Durumu	Doktora	
	Lisansüstü	
	Lisans	
	Önlisans	
	Lise	
4.Unvan	Stajyer SM	
	SMMM	
	Yeminli Mali Müşavir	
	Denetmen	
5. Mesleki Deneyim	1-10	
	11-25	
	25 ve üzeri	
6. Çalışma Durumu	Bağımlı	
	Bağımsız	

Tablo 2: Muhasebe Meslek Mensuplarının Adli Muhasebecilik Farkındalık Düzeyi

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

Tablo 3: Muhasebe Meslek Mensuplarının Adli Muhasebecilik Algı Düzeylerini Ölçmeye Yönelik İfadeler.

	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
1.İlgili kuruluşların düzenleyecekleri eğitim ve seminerlerle bu mesleğe farkındalık yaratılabilecektir.					
2.Adli muhasebecilik mesleğinde başarılı olabilmek için yoğun bir muhasebe eğitimi gerekmektedir.					
3.Adli Muhasebe Adliyelerin Muhasebe Sistemidir					
4.Adli Muhasebe, Muhasebe Davalarının Adliyede Görülmesidir.					
5.Adli Muhasebecinin Derin Bir Muhasebe Bilgisine Sahip Olması Gerekmemektedir.					
6. Ülkemizde Adli Muhasebecilik Mesleğini Seminer, Yayın gibi Faaliyetlerle Yönlendirecek Kurum Ve Kuruluşlara İhtiyaç vardır.					
7.Adli Muhasebeciliğin Ayrı Bir Müfredatı Olmalıdır.					
8.Adli Muhasebecilik Konusunda Yapılan Eğitimler Yetersizdir.					
9.Ülkemizde Adli Muhasebeciliğe Önemli Ölçüde İhtiyaç Duyulmaktadır.					
10.Adli Muhasebeci Dürüst, Güvenilir Ve Tarafsız Olmalıdır.					
11.Muhasebe Meslek Mensuplarının Adli Muhasebecilik Ünvanını Alabilmek için Bir Staj Dönemi Geçirmeleri Gerekmemektedir.					
12.Adli Muhasebecilikte Deneyim Başarıyı Arttırır.					
13.Ülkemizde Adli Muhasebecilerin Staj Yapabilecekleri Kurum Ve Kuruluşlar Yeterli Düzeydedir.					
14.Adli Muhasebecilik Mesleğinin Profesyonel Bir Yapıya Ulaşabilmesi İçin Sertifikasyon Faaliyetlerinin Ülkemizde Yetkili Kurum Veya Kuruluşlar Tarafından Yapılması Gerekecektir.					
15.Adli Muhasebecilik Mesleğinin Uygulanabilmesi İçin 3568 Sayılı Meslek Yasası İle Düzenlenmesi Gerekmemektedir					
16.Adli Muhasebenin Uygulanabilmesi İçin Gerekli Alt Yapı Yetersizdir.					
17.Adli Muhasebenin Uygulanabilmesi İçin Ayrı Bir Yasasının Olması Gerekmemektedir.					

18.Adli Muhasebecilik muhasebe meslek mensuplarına yeni iş fırsatları sunacaktır.					
19. Adli Muhasebecilerin Diğer Bilim Dallarını da Biliyor Olması Gerekir (Denetim, Hukuk, Suç Bilimi vs.)					
20.Hile ve Yolsuzlukların Önlenmesi İçin Adli Muhasebeye İhtiyaç Vardır.					
21.Hile Ve Yolsuzluklarla Mücadelede Ülkemizdeki Yasal Düzenlemeler Yeterli Düzeydedir					
22.Hile Ve Yolsuzluğun Önlenmesi İçin Mahkeme Tarafından Bir Hile Denetçisinin Atanması Gerekmemektedir					
23.Hile ve Yolsuzlukların Tespitinde Ülkemizdeki Denetim Faaliyetleri Yeterli Düzeydedir					
24.Hile Denetimi Uygulamasında Çeşitli Tekniklerin Bilinmesi Gerekmemektedir.					
25.Hile denetçiliğinin yapmış olduğu işleri denetçide yapabilir.					
26.Türkiye’de Bilirkişilik Müessesesi Etkin Olarak İşlemektedir.					
27.Bilirkişi Mahkeme Öncesinde ve Sırasında Görüş Bildirmelidir					
28.Bilirkişi Mahkeme Sırasında Görüşlerini Açıklamak Zorundadır.					
29.Ülkemizde Uzmanlık (Bilirkişilik) Hizmeti Yeterli Düzeyde Olduğu İçin, "Dava Destek Danışmanlığı" Hizmetine Gerek Yoktur.					
30."Uzman Tanıklık" ve "Dava Desteği" Hizmetlerinin Etkinliği İçin Hukuk Muhakemeleri Kanununa Yeni Düzenlemeler Getirilmelidir.					
31.Dava Destek Danışmanları Avukatlara Yardımcı Olurlar.					
32.Dava Destek Danışmanları Her Durumda Mahkemeye Açıklama Yapmak Zorundadırlar.					
33.Dava Destek Danışmanının Muhasebe Konusunda Derin Bilgiye Sahip Olması Gereklidir.					
34.Türkiye’de Dava Destek Danışmanlığına Çok İhtiyaç Vardır.					

ÖZGEÇMİŞ

KİŞİSEL BİLGİLER

Adı Soyadı : Ceyhan ÖZER
 Doğum Yeri ve Tarihi : Pınarbaşı/Kayseri/1989
 Medeni Hali : Bekar
 İletişim Bilgileri : c_ozar87@hotmail.com

EĞİTİM BİLGİLERİ

2001-2005 Kocasinan Süper Lisesi
 2006-2011 Erciyes Üniversitesi, İBBF, Maliye Bölümü
 2013-2016 Açık Öğretim Fakültesi, Adalet (MYO)

İŞ DENEYİMİ

2014-2015 DESMER Bilgi ve İletişim Hizmetleri A.Ş. Kayseri
 Şekerbak - Müşteri Temsilcisi
 Turkcell Superonline - Müşteri Temsilcisi
 2015-2017 Turkcell Superonline Bayii, Kayseri
 Müşteri Karşılama Uzmanı
 2018 (Halen) Kayseri Şeker Fabrikası A.Ş.
 Muhasebe Birimi – Muhasebe Memuru