

**T.C.
SAKARYA ÜNİVERSİTESİ
İŞLETME ENSTİTÜSÜ**

**MUHASEBE VE HUKUK MESLEK MENSUPLARININ
ADLI MUHASEBE İHTİYACINA YÖNELİK
DEĞERLENDİRMELERİ- SAKARYA İLİ ÖRNEĞİ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Begüm SERT

**Enstitü Ana Bilim Dalı : İşletme
Enstitü Bilim Dalı : Muhasebe ve Finansman**

Tez Danışmanı: Dr. Öğr. Üyesi Nermin AKYEL

MAYIS-2019

T.C.
SAKARYA ÜNİVERSİTESİ
İŞLETME ENSTİTÜSÜ

MUHASEBE ve HUKUK MESLEK MENSUPLARININ
ADLI MUHASEBE İHTİYACINA YÖNELİK
DEĞERLENDİRMELERİ-SAKARYA İLİ ÖRNEĞİ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Begüm SERT

Enstitü Ana Bilim Dalı : İşletme
Enstitü Bilim Dalı : Muhasebe ve Finansman

“Bu tez 24/5/2019 tarihinde aşağıdaki jüri tarafından Oybirliği / Oyçokluğu ile kabul edilmiştir.”

JÜRİ ÜYESİ	KANAATI	İMZA
Dr. Öğr. Üyesi NURMİN AKYEL	BASARILI	Nurmin Akyel
Prof. Dr. Selahattin KARABINAR	Basarılı	S. Karabinar
Doç. Dr. Neuran KARACA	BASARILI	N. Karaca



SAKARYA
ÜNİVERSİTESİ

T.C.
SAKARYA ÜNİVERSİTESİ
İŞLETME ENSTİTÜSÜ
TEZ SAVUNULABİLİRLİK VE ORJİNALLİK BEYAN FORMU

Sayfa : 1/1

Öğrencinin

Adı Soyadı	:	Begüm SERT
Öğrenci Numarası	:	1660Y04006
Enstitü Anabilim Dalı	:	İşletme
Enstitü Bilim Dalı	:	Muhasebe ve Finansman
Programı	:	<input checked="" type="checkbox"/> YÜKSEK LİSANS <input type="checkbox"/> DOKTORA
Tezin Başlığı	:	Muhasebe ve Hukuk Meslek Mensuplarının Adli Muhasebe İhtiyacına Yönelik Değerlendirmeleri- SAKARYA İli Örneği
Benzerlik Oranı	:	% 7

İŞLETME ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE,

Sakarya Üniversitesi İşletme Enstitüsü Enstitüsü Lisansüstü Tez Çalışması Benzerlik Raporu Uygulama Esaslarını inceledim. Enstitünüz tarafından Uygulama Esasları çerçevesinde alınan Benzerlik Raporuna göre yukarıda bilgileri verilen tez çalışmasının benzerlik oranının herhangi bir intihal içermediğini; aksinin tespit edileceği muhtemel durumda doğabilecek her türlü hukuki sorumluluğu kabul ettiğimi beyan ederim.

08/05/2019
İmza

Sakarya Üniversitesi Enstitüsü Lisansüstü Tez Çalışması Benzerlik Raporu Uygulama Esaslarını inceledim. Enstitünüz tarafından Uygulama Esasları çerçevesinde alınan Benzerlik Raporuna göre yukarıda bilgileri verilen öğrenciye ait tez çalışması ile ilgili gerekli düzenleme tarafımda yapılmış olup, yeniden değerlendirilmek üzere@sakarya.edu.tr adresine yüklenmiştir.

Bilgilerinize arz ederim.

...../...../20.....
İmza

Uygundur

Danışman
Unvanı / Adı-Soyadı: Dr. Öğr. Üyesi
Nurhan AKTEK

Tarih: 08/05/2019

İmza: [Signature]

KABUL EDİLMİŞTİR

REDDEDİLMİŞTİR

EYK Tarih ve No:

Enstitü Birim Sorumlusu Onayı

ÖNSÖZ

Bu çalışmanın gerçekleştirilmesinde, iki yıl boyunca değerli bilgilerini benimle paylaşan, kendisine ne zaman danışsam bana kıymetli zamanını ayırıp sabırla ve büyük bir ilgiyle bana faydalı olabilmek için elinden gelenden fazlasını sunan, her sorun yaşadığımda yanına çekinmeden gidebildiğim, güler yüzünü ve samimiyetini benden esirgemeyen ve gelecekteki mesleki hayatımda da bana verdiği değerli bilgilerden faydalanacağımı düşündüğüm kıymetli danışman hocam Sayın Dr. Öğr. Üyesi Nermin AKYEL'e teşekkürü bir borç biliyor ve şükranlarımı sunuyorum.

Çalışma sonundaki yönlendirme ve bilgilendirmeleriyle çalışmamı bilimsel temeller ışığında şekillendiren değerli jüri üyelerim Sayın Prof. Dr. Selahattin KARABINAR ve Sayın Doç. Dr. Nevran KARACA'ya teşekkür ve minnetlerimi sunarım. Yine çalışmanın anket tasarımının oluşturulması, yapılandırılması ve analizinde bilgisini, tecrübesini ve değerli zamanını esirgemeyerek bana her fırsatta yardımcı olan ve eleştirileriyle yol gösteren değerli hocam Sayın Dr. Öğr. Üyesi Kâzım MERT'e sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

Ayrıca, anketin uygulanması aşamasında sağladıkları destekten ötürü Sakarya SMMM Başkan Sayın Ertuğrul KOCACIK ve Sakarya Barosu Başkanı Sayın Abdurrahim BURAK'a ve anketi doldurarak çalışmaya katkı sağlayan muhasebe meslek mensupları ve avukatlara teşekkürü bir borç bilirim.

Son olarak; beni bu günlere sevgi ve saygı kelimelerinin anlamlarını bilecek şekilde yetiştirerek getiren aileme, zorlu tez sürecinde gösterdiği destek, fedakârlık ve sabırdan dolayı eşim Emre SERT'e ve en büyük şansım çocuklarıma sonsuz teşekkür ediyorum, bu çalışmayı kızlarım Duru ve Derin'e armağan ediyorum.

Begüm SERT

24/05/2019

İÇİNDEKİLER

KISALTMALAR	V
TABLO LİSTESİ	viii
ŞEKİL LİSTESİ	ix
GRAFİK LİSTESİ	x
ÖZET	xi
ABSTRACT	xii
GİRİŞ	1
BÖLÜM 1: MUHASEBE VE DENETİM	5
1.1. MUHASEBE VE İŞLETME YÖNETİMİNDE MUHASEBE BİLGİSİNİN ÖNEMİ	5
1.1.1. Muhasebe Mesleği ve Özellikleri	7
1.1.2. Muhasebecilik Mesleğinin Yakın Geçmişteki Gelişimi	9
1.1.3. Muhasebede Etik	11
1.1.3.1. Genel Anlamda Etik	11
1.1.3.2. Meslek Etiği	13
1.1.3.3. Muhasebe Meslek Etiği	16
1.2. MUHASEBE DENETİMİ	21
1.2.1. Denetim ve Unsurları	22
1.2.2. Denetimin Amacı ve Önemi	24
1.2.3. Denetim Türleri	27
1.2.3.1. Amaçlarına Göre Denetim Türleri	27
1.2.3.2. Denetçinin Statüsüne Göre Denetim Türleri	29
1.2.4. Denetimde Etik	31
1.2.5. Denetim ve Muhasebe İlişkisi	35
BÖLÜM 2: HİLE VE YOLSUZLUK KAVRAMLARI	38
2.1. HİLE	38

2.1.1. Hile Türleri	39
2.1.1.1. Çalışan Hileleri.....	40
2.1.1.2. Yönetim Hileleri.....	41
2.1.1.3. Yatırım Hileleri	42
2.1.1.4. Satıcı Hileleri	42
2.1.1.5. Müşteri Hileleri	42
2.1.2. Hilenin Nedenleri.....	44
2.1.3. Hile Yapanların Karakteristik Özellikleri.....	44
2.1.4. Hilenin Unsurları (Hile Üçgeni)	49
2.1.5. Hile Tespit Yöntemleri	53
2.1.5.1. Benford Kanunu	54
2.1.5.2. Yapar Sinir Ağları Modeli	56
2.1.5.3. Veri Madenciliği	56
2.1.5.4. Kırmızı Bayraklar.....	58
2.1.6. Hile ile İlgili Kuruluşlar ve Hile Raporlarının İncelenmesi	59
2.1.6.1. 2018 ACFE Hile Raporu (2018 ACFE Report to the Nations).....	59
2.1.6.2. PWC 2018 Küresel Ekonomik Suçlar ve Hile Araştırması (PWC Global Economic Crime and Fraud Survey 2018)	62
2.1.6.3. KPMG 2018 Hile Barometresi (KPMG Fraud Barometer 2018)	65
2.1.6.4. E&Y 15. Küresel Dolandırıcılık Anketi (E&Y 15th Global Fraud Survey).....	66
2.1.7. Hilenin Önlenmesi	69
2.2. YOLSUZLUK.....	70
2.2.1. Yolsuzluğun Unsurları	71
2.2.2. Yolsuzluk Nedenleri	72
2.2.2.1 Siyasal/Yönetsel Nedenler	73
2.2.2.2 Ekonomik Nedenler	74
2.2.2.3. Sosyal Nedenler	74
2.2.3. Yolsuzluk Türleri.....	75
2.2.3.1. Doğrudan Ceza Yaptırımına Bağlanan Yolsuzluk Türleri.....	76
2.2.3.2. Dolaylı Olarak Ceza Yaptırımına Bağlanan Yolsuzluk Türleri.....	77
2.2.4. Yolsuzlukla Mücadelede Uluslararası Düzenlemeler.....	78

2.2.4.1. Birleşmiş Milletler Uluslararası Suç Önleme Merkezi (CICP).....	78
2.2.4.2. Avrupa Sahtecilikle Mücadele Ofisi (OLAF)	78
2.2.4.3. Uluslararası Şeffaflık Örgütü (TI).....	79
2.2.4.4. Yolsuzlukla Mücadele Eden Devletler Grubu (GRECO)	79
2.2.4.5. Mali Eylem Görev Grubu (FATF)	80
2.2.4.6. Egmont Grubu	80
2.2.4.7. Dünya Bankası	80
2.2.4.8. Birleşmiş Milletler Örgütü (BM)	80
2.2.5. Türkiye’de Yolsuzluk Karşıtı Düzenlemeler	82

BÖLÜM 3: ADLİ MUHASEBE VE ADLİ MUHASEBECİLİK MESLEĞİ 88

3.1. ADLİ MUHASEBE	88
3.2. ADLİ MUHASEBECİLİK.....	90
3.2.1. Adli Muhasebecilik Mesleğinin Ortaya Çıkış Sebepleri	91
3.2.2. Adli Muhasebecilerin Nitelikleri	91
3.2.3. Adli Muhasebe Mesleğine İhtiyaç Duyanlar	92
3.3. ADLİ MUHASEBENİN KAPSAMI.....	93
3.3.1. Dava Destek Danışmanlığı (Hukuki Destek).....	93
3.3.2. Uzman Tanıklık (Bilirkişi Tanıklığı).....	95
3.3.3. Hile Denetçiliği veya Araştırmacı Muhasebecilik (İdari Destek)	96
3.4. ADLİ MUHASEBENİN İLKELERİ	97
3.4.1. Genel İlkeler	97
3.4.1.1. Bağımsızlık	97
3.4.1.2. Mesleki Yeterlilik.....	98
3.4.1.3. Mesleki Dikkat ve Özen.....	98
3.4.2. Bulguların Elde Edilmesine Yönelik İlkeler.....	98
3.4.2.1. Planlama.....	98
3.4.2.2. Kanıt Toplama.....	99
3.4.2.3. Bütünlük.....	99
3.4.3. Bulguların Değerlendirilmesine Yönelik İlkeler	99
3.4.3.1. Tam Açıklama.....	100
3.4.3.2. Görüş Bildirme	100

3.5. ADLİ MUHASEBENİN DİĞER BİLİMLERLE İLİŞKİSİ	100
3.5.1. Adli Muhasebe- Genel Muhasebe İlişkisi.....	100
3.5.2. Adli Muhasebe- Hukuk İlişkisi.....	101
3.5.3. Adli Muhasebe- Denetim İlişkisi.....	102
3.5.4. Adli Muhasebe- Psikoloji İlişkisi	104
3.5.5. Adli Muhasebe- Kriminoloji İlişkisi.....	104
3.6. ADLİ MUHASEBE İŞLEM SÜRECİ	104
3.7. ADLİ MUHASEBENİN TARİHÇESİ.....	105
3.8 ADLİ MUHASEBENİN TÜRKİYE VE DÜNYADAKİ GELİŞİM SÜRECİ.....	106
3.8.1. Amerika Birleşik Devletleri’nde (ABD) Adli Muhasebe Uygulamaları	106
3.8.2. Kanada’da Adli Muhasebe Uygulamaları.....	108
3.8.3. Avustralya’da Adli Muhasebe Uygulamaları	109
3.8.4. İngiltere’de Adli Muhasebe Uygulamaları	111
3.8.5. Türkiye’de Adli Muhasebe Uygulamaları	111
3.9. ADLİ MUHASEBE EĞİTİMİ.....	117

BÖLÜM 4: SAKARYA İLİNDE FAALİYET GÖSTEREN HUKUKÇULAR VE MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ ADLİ MUHASEBE İHTİYACINA YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA

124

4.1. ARAŞTIRMANIN ÖNEMİ VE AMACI.....	124
4.2. ARAŞTIRMANIN KAPSAMI VE YÖNTEMİ.....	124
4.3. ARAŞTIRMANIN KISITLARI	125
4.4. ARAŞTIRMANIN BULGULARI.....	125
4.4.1. Katılımcılara Ait Demografik Özellikler	125
4.4.2. Katılımcıların Adli Muhasebe Farkındalık Düzeyleri	127
4.4.3. Adli Muhasebe Faaliyet Alanları	130
4.4.4. Adli Muhasebe ile İlgili Yargılara Katılım Durumu	130
4.4.4.1. Adli Muhasebe Mevcut Durumunun Katılımcıların Cinsiyeti Açısından Karşılaştırılması	133
4.4.4.2. Adli Muhasebe Mevcut Durumunun Katılımcıların Çalışma Durumu Açısından Karşılaştırılması.....	133

4.4.4.3. Adli Muhasebe Mevcut Durumunun Katılımcıların Unvanı Açısından Karşılaştırılması	134
4.4.5. Adli Muhasebe Mesleğine Duyulan İhtiyaç Düzeyi.....	134
4.4.5.1. Adli Muhasebe İhtiyacının Katılımcıların Cinsiyeti Açısından Karşılaştırılması	137
4.4.5.2. Adli Muhasebe İhtiyacının Katılımcıların Yaşı Açısından Karşılaştırılması	137
4.4.5.3. Adli Muhasebe İhtiyacının Katılımcıların Unvanı Açısından Karşılaştırılması	138
4.4.6. Adli Muhasebecilerde Bulunması Gereken Bilgi ve Beceriler.....	138
SONUÇ VE ÖNERİLER.....	140
KAYNAKÇA	144
EKLER.....	163
ÖZGEÇMİŞ.....	167

KISALTMALAR

ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
ABFA	: American Board of Forensic Accounting (Amerikan Adli Muhasebe Kurulu)
ACFE	: Association of Certified Fraud Examiners (Sertifikalı Hile Denetçileri Derneği)
ACFEI	: Association Certified College of Forensic Examiners Institute (Amerikan Koleji Adli Denetçiler Enstitüsü)
AICPA	: American Institute of Certified Public Accountants (Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Kurumu)
ASIC	: Australian Securities and Investments Commission (Avustralya Menkul Kıymetler ve Yatırımlar Komisyonu)
ATO	: Australian Tax Office (Avustralya Vergi Dairesi)
BDS	: Bağımsız Denetim Standartları
BDY	: Bağımsız Denetim Yönetmeliği
BK	: Bilirkişilik Kanunu
Bkz.	: Bakınız
BPI	: Bribe Payers Index (Rüşvet Verenler Endeksi)
CA	: The Chartered Accountant (Yeminli Mali Müşavir)
CA-ANZ	: Chartered Accountants Australia and New Zeland (Avustralya ve Yeni Zelanda Mali Müşavirleri)
CFE	: Certified Fraud Examiners (Sertifikalı Hile Denetçileri)
CFF	: Certified in Financial Forensic (Adli Finans Sertifikası)
CICA	: The Canadian Institute of Chartered Accountants (Kanada Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü)
CMK	: Ceza Muhakemeleri Kanunu
CMUY	: Ceza Muhakemesinde Uzlaştırma Yönetmeliği
CPA	: Canadian Chartered Professional Accountants (Sertifikalı Kamu Muhasebecileri)
CPI	: Corruption Perception Index (Yolsuzluk Algı Endeksi)
ECM	: Economic Crime Management (Ekonomik Suç Yönetimi)
FAFI	: Forensic Accounting and Fraud Investigation (Adli Muhasebe ve Hile Araştırmaları)

FATF	: Financial Action Tax Force (Mali Eylem Görev Grubu)
FBI	: Federal Bureau of Investigation (Federal Soruşturma Bürosu)
G-7	: Group-7 (Dünyanın En Gelişmiş Yedi Ekonomisi)
GCR	: Global Corruption Report (Küresel Yolsuzluk Raporu)
GKGDS	: Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları
GKGMİ	: Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
GRECO	: Council of Europe Group of States Against Corruption (Yolsuzlukla Mücadele Eden Devletler Grubu)
HMK	: Hukuk Muhakemeleri Kanunu
HUAK	: Hukuk Uyuşmazlıklarında Arabuluculuk Kanunu
ICAA	: Institute of Chartered Accountants in Australia (Avustralya Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü)
IIA	: The Institute of Internal Auditors (İç Denetçiler Enstitüsü)
IPA	: Institute of Public Accountants (Kamu Muhasebecileri Enstitüsü)
İSMMMO	: İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası
KDKK	: Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu
KGK	: Kamu Gözetimi Kurumu
M.Ö.	: Milattan Önce
MASAK	: Mali Suçları Araştırma Kurulu
MBA	: Master Business Administration (İşletme Yüksek Lisansı)
MÖDAV	: Muhasebe Öğretim Üyeleri Bilim ve Dayanışma Vakfı
MUFAD	: Muhasebe ve Finansman Öğretim Üyeleri Bilim ve Araştırma Derneği
NACFE	: National Association of Certified Fraud Examiners (UlusalSertifikalı Hile Denetçileri Birliği)
NIJ	: National Institute of Justice (Amerikan Ulusal Adalet Enstitüsü)
OECD	: Organisation for Economic Co-operation and Development (Ekonomik İş Birliği ve Kalkınma Örgütü)
OLAF	: European Anti-Fraud Office (Avrupa Sahtecilikle Mücadele Ofisi)
RCMP	: Royal Canadian Mounted Police (Uzman Ekonomik Suç Birimi)
s.	: Sayfa
SMMM	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
TCK	: Türk Ceza Kanunu
TDK	: Türk Dil Kurumu

TDS	: Türkiye Denetim Standartları
TESEV	: Türkiye Ekonomik ve Sosyal Etütler Vakfı
TI	: Transparency International (Uluslararası Şeffaflık Örgütü)
TKYD	: Türkiye Kamusal Yönetim Derneği
TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları
TMUD	: Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
TÜRMOB	: Türkiye Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
TWG	: Technical Working Group (Teknik Çalışma Grubu)
UDS	: Uluslararası Denetim Standartları
UFRS- IFRS	: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
UŞD	: Uluslararası Şeffaflık Derneği
v.b.	: ve benzeri
YMM	: Yeminli Mali Müşavir
YÖK	: Yüksek Öğretim Kurulu

TABLO LİSTESİ

Tablo 1 : Hile Grupları	40
Tablo 2 : Benford Kanunu'na Göre Beklenen Frekanslar	55
Tablo 3 : Bölgesel Düzeyde Hile Vakaları ve Maliyeti	62
Tablo 4 : Yolsuzlukla Mücadelede Türkiye'nin Taraf Olduğu Sözleşmeler	83
Tablo 5 : Denetim ve Adli Muhasebe Arasındaki Farklar	103
Tablo 6 : Türkiye'de Adli Muhasebe Kapsamında Düzenleme Yapan Kuruluşlar	114
Tablo 7 : ABD, Kanada ve İngiltere'de Adli Muhasebe Dersleri	121
Tablo 8 : Adli Muhasebe Alanındaki Tezlerin Yıllara Göre Dağılımı	123
Tablo 9 : Katılımcıların Demograafik Özelliklerine Göre Dağılımları.....	126
Tablo 10: Adli Muhasebe Mesleğinde Farkındalık Düzeyi	127
Tablo 11: Katılımcıların Bilgi Sahibi Olduğu Adli Muhasebe Faaliyet Alanları	130
Tablo 12: Muhasebecilerin Adli Muhasebe ile İlgili Yargılara Katılım Durumu.....	131
Tablo 13: Avukatların Adli Muhasebe ile İlgili Yargılara Katılım Durumu	132
Tablo 14: Adli Muhasebe Mevcut Durumun Cinsiyet Açısından Karşılaştırılması ..	133
Tablo15: Adli Muhasebe Mevcut Durumunun Çalışma Açısından Karşılaştırılması .	133
Tablo 16: Adli Muhasebe Mevcut Durumunun Unvan Açısından Karşılaştırılması ...	134
Tablo 17: Muhasebecilerin Adli Muhasebe İhtiyaç Düzeyi.....	135
Tablo 18: Avukatların Adli Muhasebe İhtiyaç Düzeyi	135
Tablo 19: Adli Muhasebe İhtiyacının Cinsiyet Açısından Karşılaştırılması	137
Tablo 20: Adli Muhasebe İhtiyacının Yaş Açısından Karşılaştırılması.....	137
Tablo 21: Adli Muhasebe İhtiyacının Unvan Açısından Karşılaştırılması	138
Tablo 22: Adli Muhasebecilerde Bulunması Gereken Bilgi ve Becerilerin Önemi.....	138

ŞEKİL LİSTESİ

Şekil 1 : Mesleki Etik Davranışları Etkileyen Faktörler.....	15
Şekil 2 : Muhasebe Hiyerarşisinde Etik Boyutlar	20
Şekil 3 : Muhasebe ve Denetim İlişkisi	36
Şekil 4 : Hile Üçgeni.....	49
Şekil 5 : Hile Elması	52
Şekil 6 : Yeni Hile Üçgeni Modeli	53
Şekil 7 : Adli Muhasebecilik Dava Destekleri.....	94
Şekil 8 : Adli Muhasebe ve Diğer Hukuk Dalları Arasındaki İlişki.....	101
Şekil 9: Adli Muhasebe, Denetim ve Hile İlişkisi	118

GRAFİK LİSTESİ

Grafik 1 : Üye İstatistikleri	10
Grafik 2 : Hile Gruplarının Yüzdelerik Dağılımı ve Maliyeti	43
Grafik 3 : Hilekarın Cinsiyeti	45
Grafik 4 : Hilekarın Yaşı	46
Grafik 5 : Hilekarın Pozisyonu	46
Grafik 6 : Hilekarın Görev Süresi.....	47
Grafik 7 : Hilekarın Eğitim Düzeyi	47
Grafik 8 : Hilekarın Sabıka Geçmiş.....	48
Grafik 9 : Hilekarın Çalıştığı Bölüm	48
Grafik 10 : Benford Kanunu'na Göre 1. Basamağın Olasılık Değerleri	55
Grafik 11 : Hilenin Maliyeti	60
Grafik 12 : Hile Mağduru Şirket Türleri.....	61
Grafik 13 : Bölgesel Bazda Hileli Vaka Oranları	63
Grafik 14 : Hile Vakalarının Maliyeti	64
Grafik 15 : Hile Riski Değerleme Oranları.....	64
Grafik 16 : Son İki Yılda Hile Gerçekleşme Sıklığı	67
Grafik 17 : Hile ve Yolsuzluk Skalası	68
Grafik 18 : Dürüstlükten Sorumlu Olanlar	69

Tezin Başlığı: Muhasebe ve Hukuk Meslek Mensuplarının Adli Muhasebe İhtiyacına Yönelik Değerlendirmeleri- SAKARYA İli Örneği.

Tezin Yazarı: Begüm SERT

Danışman: Dr. Öğr. Üyesi Nermin AKYEL

Kabul Tarihi: 24/05/2019

Sayfa Sayısı: xiii (ön kısım) + 162 (tez) + 5 (ek)

Anabilim Dalı: İşletme

Bilim Dalı: Muhasebe ve Finansman

Dünyada ve Türkiye’de yaşanan ekonomik ve finansal gelişmeler, iş yaşamındaki faaliyetlerin çeşitlenmesi, yabancı ülkelerle yapılan ticaretin hacminin artması, işletmelerin de yapısal değişimler yaşamalarına yol açmıştır. Tüm bu düzenlemeler oldukça kompleks bir yapıdadır ve denetim faaliyetlerini de zorunlu hale getirmektedir. Denetimde yaşanan aksamalar hile ve yolsuzlukları arttırmakta ve işletme ile ilişkili olan tüm tarafların işletmeye olan güvenini azaltmaktadır. Hileli uygulamaları önlemek için birçok tedbir alınmasına rağmen, hile ve yolsuzluklar ekonomik hayatta önemli kayıplara yol açmaktadır. Bu nedenle, işletmelerin birçoğu bu kaybı önleyebilmek için, denetimde yeni teknikler kullanmaktadırlar.

Hile ve yolsuzluklarla ilgili anlaşmazlıkların hukuksal platforma yansması neticesinde özellikle ekonomik kayıpların hesaplanmasında, uzman kişilerin desteğine ihtiyaç duyulmaktadır. Bu sebeple, her geçen gün adli muhasebecilere olan ihtiyaç daha önemli boyutlara ulaşmaktadır. Dünyada uygulama alanı bulan adli muhasebecilik mesleği 21. yüzyılın başlangıcı itibariyle Türkiye’de de gündeme gelmiştir.

Adli muhasebeye yönelik teorik çalışmaları desteklemek amacıyla gerçekleştirilen bu çalışmada, adli muhasebenin hile ve yolsuzluklarla mücadeledeki yerine değinilmiştir. Çalışmayı pratik anlamda desteklemek için ise çalışmanın son bölümünde, muhasebe ve hukuk meslek mensuplarının adli muhasebeye olan ihtiyaç noktasındaki algılarını ölçmek üzere bir anket uygulamasına yer verilmiştir. Araştırma, Sakarya ilinde faaliyet gösteren muhasebeci ve avukatları kapsamaktadır. Araştırma neticesinde her iki meslek grubu tarafından da adli muhasebenin bir ihtiyaç olarak görüldüğü sonucuna varılmıştır. Meslek mensupları ayrıca, adli muhasebe eğitiminin bir ihtiyaç olduğu yönünde görüş belirtmişlerdir.

Anahtar Kelimeler: Muhasebe Denetimi, Hile, Yolsuzluk, Adli Muhasebe.

Title of the Thesis: Assessments of Professional Members of Accounting and Law for Forensic Accounting Needs- SAKARYA Province Case.	
Author: Begüm SERT	Supervisor: Assist. Prof. Nermin AKYEL
Date: 24/05/2019	Nu. of Pages: xiii (pre text) + 162 (main body) + 5 (app)
Department: Business	Subfield: Accounting and Financing
<p>Economic and financial developments in the world and Turkey, the diversification of activities in business, the increase in the volume of trade with foreign countries, have led enterprises to experience structural changes. All these arrangements are quite complex and make auditing activities mandatory. The disruptions in auditing increase fraud and corruption and reduce the trust of all parties involved in the enterprise. Although many measures have been taken to prevent fraudulent practices, fraud and corruption have led to significant losses in economic life. For this reason, many of the enterprises use new techniques in audit to prevent this loss.</p> <p>As a result of the disagreement on the legal platform of disputes about fraud and corruption, there is a need for expert support especially in the calculation of economic losses. For this reason, the need for forensic accountants is becoming more important. Forensic accountancy profession which finds application area in the world, has also become a hot topic in Turkey as of the beginning of the 21st century.</p> <p>In this study carried out to support the theoretical studies on forensic accounting, was mentioned the role of forensic accounting in combating fraud and corruption. In order to support the study in practical terms, in the last part of the study, a questionnaire was applied to measure the perceptions of accounting and legal professionals in the point of need for forensic accounting. The research covers accountants and lawyers in Sakarya. As a result of the research, it was concluded that forensic accounting was seen as a need by both occupational groups. Professionals also, stated that forensic accounting education is a need.</p>	
Keywords: Audit, Fraud, Corruption, Forensic Accounting.	

GİRİŞ

Ekonomik yaşamda meydana gelen gelişim ve dönüşümün mali hayata etkileri her geçen gün artarak devam etmektedir. Bu dönüşüm çoğunlukla olumlu sonuçlansa da zaman zaman olumsuz etkenlere de yol açabilmektedir. Bilhassa ekonomi dünyasında geçmiş dönemlerde yaşanan finansal skandallar bu olumsuzlukların neden olduğu suç artışını açıkça gözler önüne sermektedir. Tüm bu olumsuzlukların yol açtığı mevcut durum, muhasebe bilgisinin önemini, özellikle de denetim mesleğinin gerekliliğini ortaya koymaktadır. Ancak, mali suçların karmaşık yapısı, teknoloji kullanımının yaygınlaşması gibi nedenlerle sıradan bir denetimin yeterli olamayacağı düşüncesi kabul görmektedir.

Hacmi gittikçe artan finansal suçların önüne geçebilmek için alanında uzmanlaşmış kişilerin müdahaleleri çok daha etkin sonuçların alınmasını sağlayacaktır. Gelişmiş ülkelerin birçoğunda finansal suçlarla mücadele eden ve “adli muhasebeci” olarak anılan uzman kişiler faaliyet göstermektedir. Adli muhasebeciler, adli problemlerin çözümünde derin muhasebe bilgilerinin yanı sıra “hukuk, denetim, bilişim, suç bilimi ve psikoloji” gibi önemli bilim dallarından da faydalanarak muhasebe denetimine yeni bir soluk getirmişlerdir.

Muhasebe tarihi kadar eskilere dayanan adli muhasebe ilk olarak Anglosakson ülkelerinde görülmeye başlanmıştır. Buralarda artan uyuşmazlık ve ihlaller, mesleğin hukuki zemininin oluşumunu hızlandırmıştır. Adli muhasebeyi bir meslek olarak uygulayan ülkelerin başında İskoçya gelmektedir. İskoçya’daki avukatlar, faaliyetleri esnasında muhasebeciler ile iş birliği yaparak başarılarını arttırma yoluna gitmişlerdir. Adli muhasebenin önemi Al Capone (bkz: Ek 2.1) davası ile tekrar gündeme gelmiş, bir muhasebe elemanından sağlanan uzman desteği sayesinde olay çözüme kavuşturulmuştur. Amerika Birleşik Devletleri (ABD)’de FBI (Federal Bureau of Investigation- Federal Soruşturma Bürosu) da 2. Dünya Savaşı’nda artan çeşitli ekonomik suiistimallerle mücadelede muhasebecilerle iş birliği içinde yer almıştır. Yaşanan tüm bu gelişmeler neticesinde adli muhasebeye olan ihtiyaç gündeme gelmiş ve ilk defa 1946 yılında “Forensic Accounting” (adli muhasebe) kavramı Maurice E. PELOUBET adlı bir muhasebeci tarafından kullanılmaya başlanmıştır.

Türkiye’de adli muhasebe, daha çok bilirkişilik faaliyeti olarak uygulanmaktadır. Adli muhasebenin dava destek danışmanlığı ve hile denetçiliği faaliyet alanlarına olan talebin

de giderek artıyor oluşu ve çağdaş yönetim tekniklerindeki ilerlemeler ayrı bir meslek olarak örgütlenmesini hızlandıracaktır.

Çalışmanın Konusu

Adli muhasebe, hukuk ve muhasebenin kesiştiği, kapsamı oldukça geniş ve karmaşık bir meslek olarak, geçmiş yıllarda başta gelişmiş ülkeler olmak üzere pek çok ülkede kendisini kabul ettirmiş ve bir meslek olarak örgütlenmiş bir alandır.

Muhasebe mesleğinin dahi, ancak 90'lı yılların sonlarına doğru mesleki kuruluşlarının ve kanuni zemininin oluşturulması neticesinde istenilen düzeye ulaşabildiği Türkiye'de, adli yargıda oldukça ihtiyaç duyulan adli muhasebe, muhasebe bilgi sistemini oluşturan zincirin henüz oluşum sürecini yaşayan bir halkası olarak görülmektedir. Bu gelişmeler doğrultusunda gerek ekonomik gerek kamusal yaşamda giderek artan önemi dolayısıyla "Adli Muhasebe" bu çalışmanın konusunu oluşturmaktadır.

Çalışmanın Önemi

Muhasebe mesleğinin kapsamına giren alanlarda mahkemeye intikal eden olayların sayısının giderek artması, şahıslar ve şirketler arasında problemlerin yaşanmaya başlaması, yönetim başarısızlıkları ve bunların sonucunda yaşanan iflas, konkordato, devir, birleşme gibi işlemlerin üst düzey muhasebe bilgisi gerektirmesi, hile ve yolsuzlukların tespitinin giderek zorlaşması, denetimin yetersizlikleri neticesinde yaşanan Enron (bkz: Ek 2.2) v.b. skandallar ve mahkemelerde gittikçe daha fazla uzman görüşüne ihtiyaç duyulmaya başlanması gibi sebeplerle adli muhasebecilere olan ihtiyaç da gittikçe artmaktadır. Adli muhasebe meslek elemanları, söz konusu davalarda yaşanan hile ve yolsuzluklarla ilgili her türlü veriyi toplamakta ve gerektiğinde bunları analiz ederek rapor haline getirmektedirler.

Adli muhasebenin faaliyet gösterdiği alanlar; avukatlara mahkemede yardımcı olmayı amaçlayan "dava desteği", hakim ve diğer mahkeme üyelerinin kararlarına yardımcı olmayı amaçlayan "uzman tanıklık" ve ortaklar, yöneticiler ve diğer kişilerin isteği doğrultusunda gerçekleştirilen "hile denetçiliği"dir. Çalışma alanı bu kadar geniş olan ve dünyada giderek önemi artan "Adli Muhasebe" çalışmanın temelini oluşturmaktadır.

Çalışmada yer alan araştırma sonuçlarından elde edilen verilere göre, muhasebeci ve hukukçuların adli muhasebeye yaklaşımları olumlu yönde olup adli muhasebeye ihtiyaç

duyulduğu yönünde hemfikirdirler. Mesleğin gelişimi açısından yasal zemine ulaşınca ya dek, başta akademik platformlarda olmak üzere birçok ortamda dile getirilmesi ve bu konuda çalışmaların yapılması uygun olacaktır. Sakarya İli örneğinde adli muhasebenin mevcut durumu ve ihtiyaç düzeyini ölçen bu araştırmanın, adli muhasebe alanında yapılan çalışmaların arttırılması bakımından literatüre ve mesleğin tanınmasına önemli katkılar sağlayacağı düşünölmektedir.

Çalışmanın Amacı

Türkiye’de Avrupa ve Amerika’ya nazaran henüz yeni bir kavram olan adli muhasebe, 20. yüzyıl ile birlikte dünya genelinde meydana gelen ekonomik skandallar ile muhasebe ve denetim alanında yapılan yeni düzenlemeler ve standartlar neticesinde önemi giderek artan bir alan olmuştur. Bu gelişmeler ile birlikte, mali müşavirler nezdinde ve muhasebe meslek odaları bünyesinde de önem kazanmış ve akademisyenler tarafından üzerinde çalışmalar yapılmaya başlanmıştır. 2018 yılı itibariyle bu alanda Türkiye’de gerçekleştirilen akademik çalışmalar incelendiğinde 45 adet yüksek lisans ve doktora tezi çalışmasına rastlanmıştır. Bunun yanı sıra adli muhasebe konusunda birçok makale, bildiri, kongre, seminer çalışmaları da düzenlenmektedir. Akademik çalışmaların, mesleğin yasal düzenleme ve kurumsal yapıya kavuşması sonrasında daha da artacağı düşünölmektedir. Türkiye’de gerçekleştirilen çalışmaların çoğunda önemi ve gerekliliği vurgulanan adli muhasebe alanında yapılacak her türlü akademik çalışmanın, literatüre ve mesleğin geleceğine önemli katkıları olacağı şüphesizdir.

Bu amacı temele alan çalışmada, adli muhasebenin en fazla ilişkili olduğu muhasebe ve hukuk alanlarında faaliyet gösteren kişiler üzerine bir araştırma gerçekleştirilmiştir. Çalışmada, Sakarya ilinde faaliyet gösteren muhasebeci ve avukatların demografik özelliklerinin yanı sıra, adli muhasebe ve faaliyet alanları hakkındaki farkındalık seviyeleri, adli muhasebe ile yakından ilgili olan denetim, hile ve yolsuzlukların mevcut durumu ve adli davalarda muhasebe bilgisinin yeterli olup olmadığı, adli muhasebe ihtiyacının düzeyi ve adli muhasebecilerin sahip olması gereken bilgi ve becerilerin ölçülmesi amaçlanmıştır. İki meslek grubunun söz konusu ölçütler açısından karşılaştırılması da çalışmanın bir diğer amacını oluşturmaktadır.

Çalışmanın Yöntemi ve Sınırlamalar

Çalışmada coğrafi alan kısıtlaması yapılmış olup, erişilebilirlik açısından Sakarya İlinde faaliyet gösteren muhasebeciler ve hukukçular araştırma evreni olarak dikkate alınmıştır. İlgili meslek mensuplarına yöneltilmek üzere oluşturulan anket soruları SPSS 20.0 programı ile analiz edilerek çalışma sonuçlarına ulaşılmıştır. Araştırmanın Sakarya ili ile sınırlı olması ve adli muhasebe ihtiyacının yalnızca ankette yer alan sorular baz alınarak değerlendirilmiş olması çalışmanın sınırlılıklarını oluşturmaktadır.

Çalışmanın İçeriği

Çalışma, toplamda dört bölümden meydana gelmiştir.

Birinci bölümde, muhasebe temelli davaların çözümünde denetime ilişkin teknik ve yöntemleri en çok kullanan adli muhasebecilik için temel mesleki bilgileri oluşturan muhasebe ve denetim alanlarındaki temel bilgiler yer almaktadır.

Adli muhasebenin faaliyet konularından biri olan ve adli muhasebecilerin yoğun bir şekilde hizmet verdikleri hile ve yolsuzluklar ikinci bölümde ele alınmıştır.

Üçüncü bölüm çalışmanın temelini oluşturan adli muhasebenin içerik, kapsam, tarihçe ve eğitim boyutu açılarından detaylı olarak incelenmesine ayrılmıştır.

Çalışmanın son bölümünde ise, Sakarya ilinde adli muhasebe mesleğinin farkındalığı ve ihtiyaç düzeyi hukukçular ve muhasebecilerin bakış açısıyla, karşılaştırmalı olarak incelenmiştir.

BÖLÜM 1: MUHASEBE VE DENETİM

1.1. Muhasebe ve İşletme Yönetiminde Muhasebe Bilgisinin Önemi

İşletmeler faaliyet gösterdikleri süre boyunca, çevrelerindeki diğer işletmeler, tüketiciler, finans kurumları ve çeşitli kamu idareleri ile ilişkiler içinde bulunmaktadır. Bu ilişkilerin büyük bir kısmı para ile ifade edilen değer hareketlerinin ortaya çıkmasına yol açmaktadır. Bir işletmenin çevresindeki diğer birimlerle olan ilişkileri neticesinde meydana gelen söz konusu değer hareketlerinin yanında, işletme içinde ortaya çıkan birtakım olaylar sebebiyle de pek çok değer hareketi söz konusu olabilmektedir. Muhasebe, işletmenin gerek çevre ile ilişkilerinden kaynaklanan gerekse işletme içinde oluşan olaylar neticesinde ortaya çıkan bütün değer hareketlerini kaydedip, kullanılabilir ve işlenmiş bilgiler halinde raporlayan bir sistemdir (Erdamar ve Basık, 2014: 2).

Karabınar'a göre (2009: 3) muhasebe, *“işletme faaliyetlerini ekonomik açıdan kontrol etmek, yöneticilerin gelecekteki faaliyetlerinin planlanmasına ışık tutmak ve işletme bilgileri ile ilgilenen tarafların kararlarına yardımcı olmak maksadıyla, işletmede ortaya çıkan finansal olaylara ilişkin bilgilerin kaydedilerek saklanması ve rapor haline getirilmesi işlevlerini yerine getiren bir sosyal bilim”*dir.

Lazol (2014: 3) muhasebeyi, *“işletme bünyesinde gerçekleşen her türlü finansal olayı sistematik bir şekilde kaydeden, bunları tam zamanında, güvenilir verilere dayanarak ve karşılaştırılabilir şekilde bilgiye dönüştürüp karar verici taraflara sunan bir sistemdir”* şeklinde tanımlamıştır.

Tanımlardan da anlaşılacağı üzere günümüzün iş dünyasında muhasebe yalnızca kayıt tutma görevini yerine getirmenin çok ötesine geçmiş ve işletme yönetimine, tüm ilgi gruplarına ve hatta devlete karar alma süreçlerinde yardımcı olma fonksiyonunu da üstlenmiştir.

Dolayısıyla günümüzde muhasebeden beklenen temel işlev, defterlere kaydedilip mali rapor olarak hazırlanan bilgilerin analizi, yorumlanması ve işletmenin karar sürecinde yararlanılabilir hale getirilmesidir (Hatiboğlu, 2003: 1).

Şüphesiz ki, işletme yönetiminin doğru bilgilere dayanarak vereceği doğru kararlar neticesinde işletme, hem topluma karşı olan sosyal sorumluluğunu yerine getirmiş olacak hem de ticaret hayatında daha kalıcı hale gelebilecektir.

Tüm sistemlerde olduğu gibi, muhasebe bilgi sistemi de işlem ve olayları girdi verileri olarak almakta; muhasebe standartları çerçevesinde tanımlama, kayıt etme, sınıflandırma ve özetlemeyi içeren defter tutma süreci olarak bilinen işlemleri yapmakta ve bunun sonucunda karar alma sürecindeki tüm ilgili taraflar için çıktı olarak raporlar üretmektedir (Singh, 2007: 9).

İşletmenin muhasebe sisteminden üretilen bu raporlardan elde edilen bilgileri kullanan çeşitli kesimler bulunmaktadır. Bunlar işletme bünyesinde bulunan bazı bilgi kullanıcıları olabileceği gibi, işletme dışındaki kullanıcılar da olabilir (Toroslu, 2012: 13). Birçok tanımda da bahsi geçen muhasebe bilgi kullanıcılarını kısaca tanımak gerekirse şöyle söylenebilir: Muhasebe bilgisinin iç kullanıcıları, işletmeyi planlayan, organize eden ve işleten yöneticilerdir. Bunlar arasında “pazarlama yöneticileri, üretim denetçileri, finans direktörleri ve şirket yetkilileri” bulunmaktadır. İşletmede ortaya çıkan çok sayıda soru ve sorunlara yanıt verebilmek için iç kullanıcıların zamanında ve ayrıntılı bilgiye ihtiyaçları vardır. Bu anlamda muhasebe, kullanıcıların şirketleri hakkında karar vermelerine yardımcı olacak iç raporlar sağlar. Dış kullanıcılar ise, şirket dışında finansal bilgiye ihtiyaç duyan kişi ve kuruluşlardır. En yaygın iki dış kullanıcı türü “yatırımcılar ve alacaklılar”dır. Yatırımcılar, şirketin ortaklık hisselerini satın almak, elinde bulundurmak veya satmak için karar verme aşamasında muhasebe bilgilerini kullanmaktadır. Yükleniciler ise (tedarikçiler ve bankacılar gibi), kredi verme veya borç verme riskini değerlendirmek için muhasebe bilgilerini kullanır. Muhasebe yatırımcılar, alacaklılar ve diğer dış kullanıcılar için de ekonomik ve finansal bilgi sağlamaktadır (Weygant, Kimmel ve Kieso, 2015: 5-6).

Bilindiği üzere, işletmenin finansal bilgilerine ihtiyaç duyanlar sadece sahipleri değildir. Yukarıda belirtilen tüm iç ve dış kullanıcıların yanı sıra kamu da muhasebede üretilen bilgilerden faydalanmaktadır. Tüm bu kesimlerin beklentilerine cevap verebilecek doğru, güvenilir ve tarafsız bilgi yalnızca muhasebe verilerinden elde edilebilmektedir. Ayrıca muhasebe sisteminin varlığı devletin en önemli ekonomik sorunlarından biri olan kayıt dışı ekonomiyi de önlemesi açısından son derece önemlidir.

Sonuç olarak denebilir ki, muhasebe, vergi yasalarının gereklerini yerine getirme seviyesinden, gelişmiş bütçeleme ve geri besleme esasına dayalı; yönetimin planlanması ve kontrol edilmesine zemin oluşturacak, işletme sonuçları ve mali durumunun analizi ve

değerlendirilmesine yardım edecek bilgileri üretme seviyesine kadar değişik kapsamlarda uygulanabilmektedir. Bilgisayar teknolojisinde meydana gelen gelişmeler ile birlikte muhasebe, yönetime yönelik bir bilgi sistemi olarak örgütlemek şartıyla etkin bir yönetim aracı olabilmektedir. Çünkü muhasebe (Sevilengül, 2016: 10-11);

- *Bilgi verir:* Geçmişte ortaya çıkan işlemleri kaydedip yazılı bir hafıza oluşturma işlevini yerine getirmektedir.
- *Kontrol eder:* Bütçe ile veya standartlarla gerçekte olanları karşılaştırarak sapmaları ve muhtemel nedenlerini ortaya çıkarmaktadır.
- *Öngörür:* Bilgi üreterek bu bilgilerle geleceğe dönük tahminler ve planlar yapmaya yardım etmektedir.

1.1.1. Muhasebe Mesleği ve Özellikleri

Muhasebe mesleği oldukça uzun bir geçmişe sahip olan, yerine getirdiği işlevlerle tüm tarihsel süreçte ticari hayatı yönlendiren, işletmeler, toplumlar ve devletler açısından son derece önemli bir meslektir. Tarih boyunca ülkeler arasında değişik şekillerde uygulanan muhasebe sistemleri, günümüzde önemli oranda uyumlulaştırılmış ve global ekonomide muhasebe mesleğini icra eden kişi ve kuruluşların toplumda ve iş dünyasındaki misyonu gün geçtikçe artmıştır (Özyürek, 2012: 140).

Muhasebe mesleğini icra edenlere kısaca muhasebeci adı verilmektedir. Daha geniş bir tanımlama yapılmak istendiğinde ise; “muhasebeci; okul hayatında aldığı teorik bilgi ve uygulamalardan elde ettiği muhasebe bilgisi, yeteneği ve tecrübelerini, bilgi talebinde bulunan müşterilerine mesleğe yönelik kanunların belirlediği sınırlamalar dahilinde ileterek hayatını idame ettiren profesyonel kişidir” denilebilir (Civelek ve Durukan, 1997: 31-132).

Muhasebe mesleğini daha yakından tanımak adına mesleğe yönelik önem arz eden birtakım özellikler aşağıdaki gibi sıralanabilir (Kutlu, 2008: 75):

- *Muhasebe mesleği önemlidir:* Ekonomilerde temel yapı taşı olma niteliği taşıyan işletmelerin verimlerini arttırmaları ve kendilerini geliştirmeleri muhasebe ve denetleme sisteminin sorunsuz bir şekilde işlemesi sayesinde olmaktadır. İşletme bünyesinde bu işte görevli kişiler muhasebecilerdir. Dolayısıyla muhasebecilik mesleği iktisadi ve finansal yapının istikrarlı olarak yürütülmesinde kritik bir rol

üstlenmekte gerek işletmeler gerekse kamu açısından gün geçtikçe önemi artmaktadır.

- *Muhasebe mesleği nitelikli bilgi ister:* Meslek kendi içinde var olan bilgilerin yanında hukuki, ekonomik ve finansal yönlerden de belli düzeyde bilgi birikimini gerektirmektedir.
- *Muhasebe mesleği uzun süreli tecrübeye ihtiyaç duyar:* Muhasebe mesleğinin tam manasıyla icra edilebilmesi için uzun süreleri kapsayan tecrübe edinimi de önemlidir. Muhasebe bazı bilimler gibi sadece teorik bilgidен oluşmamaktadır.
- *Muhasebe mesleği sorumluluk gerektirir:* Muhasebe sisteminden elde edilen bilgiler hem işletmenin içinde hem de dışında var olan taraflarla ilgili olduğu ve bunların en önemlilerinden birisi de devlet olmasından dolayı aslında tüm toplumu ilgilendirmektedir. Bu durum ise kesin bir sorumluluk anlamına gelmektedir.
- *Muhasebe mesleği sır tutmayı gerekli kılar:* Muhasebe mesleğini icra edenler işletmelere ait önem arz eden ve mutlaka gizli tutulması gereken birtakım bilgilerine ulaşmaktadırlar. Meslek mensubu söz konusu bilgileri kanuni bir mecburiyet bulunmadığı sürece kimseyle paylaşamaz ve gerek kendisi gerekse de başkaları yararına kullanamaz.
- *Muhasebe mesleği yorucudur:* Meslek, hata payına yer vermeyen, büyük çoğunlukla zihin enerjisi harcayarak yürütülen, insanı yoran ve zamanla yıpranmaya maruz bırakan bir faaliyettir.

Yukarıda bahsi geçen tüm bu özellikleri dikkate aldığımızda muhasebe mesleğinin taşıdığı sorumluluğun ne kadar yüksek olduğunu görebilir ve mesleği icra eden muhasebecilerin de son derece profesyonel olmaları gerektiği sonucuna ulaşılabilir.

Muhasebe mesleğini icra edenlerin taşıdığı sorumluluk bilincinin kapsamı oldukça geniştir. Bu anlamda muhasebecilerin taşıdıkları sorumluluklar daha ayrıntılı olarak aşağıdaki gibi sıralanabilir (TÜRMOB, 2018):

- *Sosyal Sorumluluk:* Muhasebe mesleğini yürütenler mesleğin icrasında hem topluma hem de devlete karşı sorumludurlar.
- *İşletme Sahibine ve Yöneticilere Yönelik Sorumluluk:* Muhasebeciler işletmenin sahibi ve yönetenlerinin doğru karar verebilmeleri açısından güvenilir bilgiler sunmalıdırlar.

- *Meslektaşlarına Yönelik Sorumluluk:* Muhasebeciler bağlı oldukları kanun ve yönetmelikler kapsamında birbirleri ile bilgi paylaşımı yapmak konusunda da sorumludurlar. Mesleklerini geliştirmek ve güçlendirmek adına her zaman dayanışma içinde bulunmaları gerekir.
- *Meslek Odasına Yönelik Sorumluluk:* Muhasebeciler yıllık belirlenen oda aidatlarını belirtilen süreler dahilinde bağlı oldukları meslek odasına ödemelidirler. Herhangi bir adres değişikliği durumunda da bu durumu yine süresi dahilinde odaya bildirmelidirler.
- *Kanun ile Yönetmeliklere Yönelik Sorumluluk:* Muhasebeciler 3568 Sayılı Kanun'a, gerekli yönetmelik ve mesleki kararlara uymak zorundadırlar.

1.1.2 Muhasebecilik Mesleğinin Yakın Geçmişteki Gelişimi

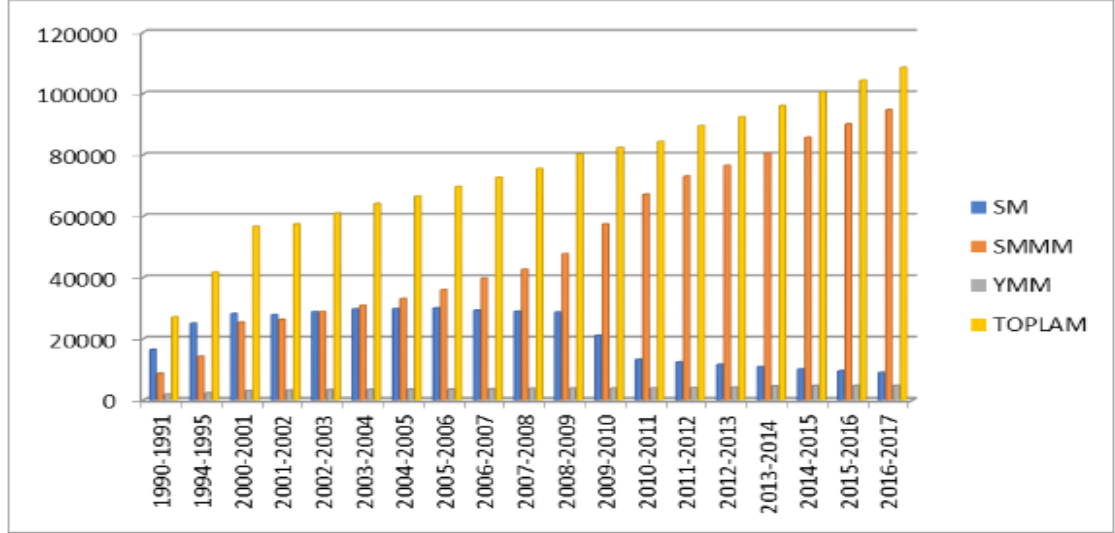
Cumhuriyet'in başlangıcından itibaren işletme sayısının gün geçtikçe artmasına bağlı olarak muhasebecilere olan ihtiyaç da giderek artış göstermeye başlamıştır. Yükseköğretimde de bu ihtiyacı karşılayabilmek adına işletme eğitimi daha fazla önem kazanmaya başlamıştır. Tüm bu yaşanan gelişmeler muhasebe mesleğinin artan bir hızda gelişmesine yol açmıştır. Maliye Bakanlığı'nın, 50'li yılların ortalarından itibaren süregelen mesleğe yasal bir statü edindirme çabaları, 80'li yıllarda daha da artmış ve en sonunda "3568 sayılı Kanun" 01/06/1989 tarihinde kabul edilmiş ve "13.06.1989 Tarih ve 20194 Sayılı Resmi Gazete'de" yayımlanarak yürürlüğe girmiştir (Arıkan ve Güvemli, 2013: 34):

3568 sayılı Kanun; muhasebecilik mesleğinin hangi unvanlar altında ve nasıl icra edileceğine dair ilk düzenlemedir ve bu kanunda mesleği yürütenler üç unvan altında tanımlanmıştır. Bu unvanlar (Sayım ve Usman, 2016: 107):

- *Serbest Muhasebeci Mali Müşavir*
- *Yeminli Mali Müşavir*
- *Serbest Muhasebeci* (2008 yılında yapılan düzenleme ile yürürlükten kaldırıldı)

TÜRMOB'dan alınan üye istatistikleri verilerine göre, adı geçen meslek mensuplarının 12 Şubat 2018 tarihindeki sayıları şöyledir (www.turmob.org.tr, 2018):

- Serbest Muhasebeci (SM-henüz geçiş yapmamış olanlar) : 8.955
 - Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) : 95.182
 - Yeminli Mali Müşavir (YMM) : 4.765
- TOPLAM : 108.902



Grafik 1: Üye İstatistikleri

Kaynak: TÜRMOB 2017 Faaliyet Raporu.

Yukarıda verilen grafikten de anlaşılacağı üzere; meslek mensuplarının sayısında yıl bazında sürekli bir artış yaşanmaktadır. Ancak, serbest muhasebecilerin sayısında ise düşüş gözlenmektedir. Bunun sebebi 2008 yılında yapılan düzenlemeden sonra serbest muhasebecilere, sınava girerek Serbest Muhasebeci Mali Müşavir olma hakkı tanınmış olmasıdır. Bu durum Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin sayısında Yeminli Mali Müşavirlere oranla daha fazla bir artışın yaşanmasına yol açmıştır.

Muhasebe mesleği, içinde bulunulan dönem itibarıyla evrenselleşme adına oldukça yol kat etmiş bulunmaktadır. Küreselleşen dünyada, muhasebe meslek mensuplarının muhasebe mesleğini ilgilendiren yeniliklerden haberdar olmalarını sağlayacak, gerekli mesleki denetimleri üstlenecek ve muhasebenin gerek kendi toplumlarında gerekse de tüm dünyada tanıtımını yapacak mesleki örgütlenmelerin sayısı giderek artmaktadır. Bu amaçla mesleği icra edenler tarafından, Türkiye’de faaliyet gösteren bazı kuruluşların isimleri şöyle sıralanabilir (Altan, 2004: 30-31):

- *Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği (TMUD-1942)*
- *Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TURMOB-1989)*
- *Muhasebe Öğretim Üyeleri Bilim ve Dayanışma Vakfı (MÖDAV-1995)*
- *Muhasebe ve Finansman Öğretim Üyeleri Bilim ve Araştırma Derneği (MUFAD-1998)*

Muhasebecilik mesleği; başta kalkınmakta olan ülkelerde hem kaynak tespitinde güvenli bilgi edinilebilecek tek öge niteliğinde olması hem de ülke genelinde denetimi yaygın hale getirebilmenin tek yolu niteliğinde bulunması sebebiyle özellikle ağırlık verilmesi gereken bir kurumdur (Ayboğa, 2003: 341).

Ayrıca belirtmek gerekir ki; son yıllarda tüm dünyada geçerli olan bir ortak muhasebe dili oluşturulmaya çalışılmaktadır. Muhasebe Standartları Türkiye’de, “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS)” ve “Türkiye Muhasebe Standartları (TMS)” adı altında uygulanmakta olup, bu ortak lisan “(Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS))” olarak adlandırılır. Bundan böyle, muhasebe mesleğini icra edenlerden beklenen işlev, defter kaydı yapmanın çok ötesinde olacaktır. Analiz yeteneği kuvvetli, ülkesindeki ve dünyada var olan tüm yenilikleri yakından izleyebilen, mesleği ile ilgili tüm mevzuata hakim, yükümlülüğü altında bulunduğu işletmenin geleceği ile ilgili öngörülerde bulunabilecek, tüm tahminlerinde gelişen teknolojiyi kullanabilecek meslek elemanlarına ihtiyaç gün geçtikçe artmaktadır (Özyürek, 2012: 146).

1.1.3. Muhasebede Etik

Muhasebe mesleğini icra edenler zaman zaman etik kurallar ve müşteri istekleri arasında kalabilmektedirler. Bu nedenle çalışmanın bu bölümünde etik ilkelerin ne olduğu ve muhasebe etiği incelenmiştir.

1.1.3.1. Genel Anlamda Etik

Ahlak felsefesi olarak da ifade edilebilen etik; insanların toplumda neyi yapmaları veya neyi yapmamaları gerektiği hakkındaki davranışları ile ilgili kuralları, görevlerini ve sorumluluklarını ifade eden bir felsefe disiplindir (Çiftçi ve Çiftçi, 2017: 106-125). Türk Dil Kurumu etik kavramını, “*çeşitli meslek kolları arasında tarafların uyması veya kaçınması gereken davranışlar bütünü*” olarak tanımlamıştır (Türk Dil Kurumu [TDK],

2018). Diğer bir tanımda ise etikten; “*insanların oluşturduğu kişisel ve sosyal ilişkilerde temelde yer alan birtakım değerlerin ve kuralların iyi-kötü veya doğru-yanlış gibi ahlaki bakımdan araştırıldığı felsefi bir disiplin*” olarak bahsedilmektedir (Hacıhasanoğlu, 2013: 357-372).

Genel olarak etik kavramı tanımlanırken, içerisinde ahlak kavramının da geçtiği görülmektedir. Hatta etik sözcüğü birçok kaynakta “ahlak felsefesi” olarak açıklanmaktadır. Günlük konuşma dilinde ise bu kavramların sıklıkla birbiri yerine kullanıldığı görülmektedir.

Ahlak ve etik kavramları birbiri ile bağlantılı kavramlar olup, aralarındaki temel farkın etik kavramının ahlak kavramını da içine alan bir anlam ifade ediyor olmasıdır. Etik, genel anlamda toplum tarafından benimsenmiş kurallar olarak kabul edilmekte iken; ahlak ise, kişilerin yaşadığı yer ve gelenekleri dikkate alıp kendine uygun bulduğu davranışları sergileme ve uygun kararları alabilme olarak tanımlanmaktadır. Etik kurallar daha çok evrensel ifade ederken, ahlak kurallarının ise daha geleneksel olduğu söylenebilir. Ahlaki kurallar genellikle toplumun kültürel yapısına göre değişmektedir (Özçelik ve Keskin, 2017: 138-150). Ahlak, insanların nasıl davranmaları gerektiğiyle ilgili yazılı olmayan standartlardan oluşmaktadır. Etik ise, daha soyut kavramları ele almaktadır ve bunlardan ne gibi anlamlar çıkarılabileceği konusunda yazılı kuralları içermesi beklenmektedir (Kutlu, 2008: 146). Bu açıklamalardan hareketle iki kavram arasındaki farkın daha çok kapsam bakımından olduğu söylenebilir.

Çoğu zaman filozoflar üç tür etiği birbirinden ayırırlar (Banks, 2012: 5):

- *Meta-etik*: Ahlaki yargıların gerekçelendirilip gerekçelendirilemeyeceği ya da ahlakın niteliği olup olmadığı; doğru, iyi ya da görev gibi ahlaki terimlerin anlamı ve kullanımı hakkında eleştirel ve analitik düşünmeyi içerir.
- *Normatif etik*: Ahlaki sorulara ve sorunlara, örneğin; belirli bir durumda ahlaki olarak doğru bir eylemin ne olduğu, birinin ahlaki açıdan iyi bir kişi olup olmadığı veya yalan söylemenin her zaman yanlış olup olmadığı ile ilgili cevaplar vermeye çalışır.
- *Betimsel etik*: İnsanların ahlaki görüş ve inançlarının neler olduğunu ve bunlara ilişkin olarak nasıl hareket ettiklerini inceler. Örneğin; intihar, ötanazi veya kürtajın

desteklenip desteklenmediği konusunda insanların görüşleri her zaman ahlaki açıdan yanlış olduğu yönündedir.

Bir felsefe disiplini olarak etik, insan davranışlarını konu alarak temel birtakım sonuçlara ulaşmayı amaçlar. Etik ahlaki değerlere yaklaşımında belli yöntemler kullanmaktadır. Etiğin amaçları aşağıdaki gibi sıralanabilir (İşgüden, 2007: 52):

- İnsan davranışlarını ahlaki nitelik bakımından aydınlatma,
- Ahlaki eylemin, insanın istediğinde yapabileceği istemediğindeyse yapmak zorunda olmadığı keyfi bir eylem olmadığını, aksine insanın varlığına ait vazgeçilmez bir nitelik ifade ettiğini gösterebilmek ve insanı sevmeyi öğretmektir.

İnsanların uyması zorunlu olan kuralların kanunlara dayandırılması gerekir. Ancak etik değerlerle ilgili kuralların kanunlara bağlanması bir hayli zordur. Çünkü hırsızlık, dolandırıcılık gibi kurallar kolayca kanunlaştırılabilirken; *doğruluk, fedakârlık, fazilet* gibi değerlerin nitelikleri bakımından kanuna bağlanmaları neredeyse imkansızdır (Bilen ve Yılmaz, 2014: 58). Bu sebeple yasalara bağlanamayan bu etik ilkeleri özümsemeye, insan davranışlarının etik hale getirilebilmesinde eğitimin önemi gün geçtikçe artmaktadır.

İşletmeler, çeşitli çevre koşullarında faaliyet göstermeleri sebebiyle aldıkları kararlarda kendi işletmelerinin yanı sıra işletme dışındaki çevreleri (hissedarlar, müşteriler, toplum, devlet v.b.) de dikkate almak zorundadırlar. Çünkü işletme ve çevresinde alınan tüm kararlar karşılıklı olarak birbirini etkilemektedir. Bu karşılıklı sorumluluk perspektifinden baktığımızda, karşımıza meslek etiği kavramı çıkmaktadır (Peker ve diğerleri, 2016: 870).

1.1.3.2. Meslek Etiği

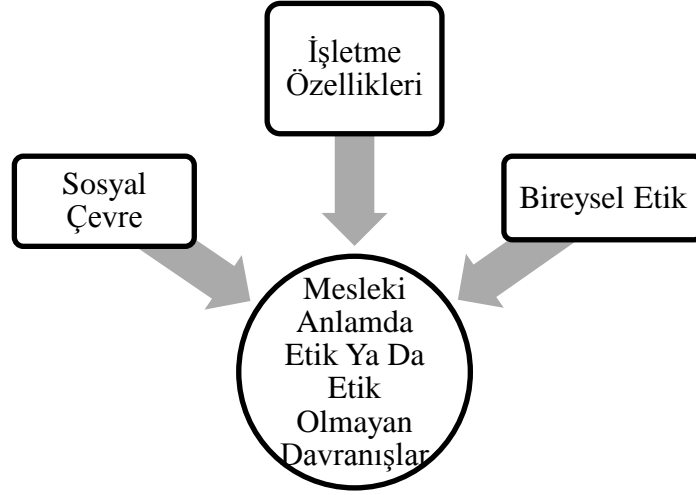
Genel etik değerlerin yanı sıra, her mesleğin de kendine özgü bir takım etik değerleri mevcuttur. Bir mesleği icra eden kişilerden de bazı etik kurallara uymaları beklenmektedir. Küresel dünyada var olan çok sayıda meslek çeşidi için ortak etik kuralların belirlenmesi son derece güçtür. Bu sebeple etik kuralların oluşturulmasında her mesleğin kendi özel şartları önemli bir yer tutmaktadır (Sakarya ve Kara, 2010: 58).

Bu özel şartlar dikkate alınarak her meslekte yazılı ve yazılı olmayan mesleki etik kurallar belirlenmiştir. Meslekler arasında faaliyette bulunulan işin özelliğine göre bazı

farklılıklar bulunmasına rağmen, meslek etiği konusunda bir takım ortak noktalar söz konusudur. Meslek mensuplarından, kanun çerçevesinde davranışta bulunmaları ve bu durumu korumaları beklenmektedir. Aynı zamanda belirlenmiş olan etik kuralların, dürüstlüğü teşvik eden ve toplumda olumlu bir imaj yaratmaya yönelik olarak planlanması ve mesleklerin de etik değerlere uymayan davranışlara bir yasak getirmesi beklenmektedir. Sayılan bu nitelikler, bir bakıma, meslekler açısından genel etik kurallar olarak nitelendirilmektedir (Özkan ve Hacıhasanoğlu, 2012: 38).

Nasıl yaşamamız gerektiğine dair ilkeleri açıklaması sebebiyle etik türlerinden normatif etik sınıfına dahil olan mesleki etik (Yılmaz, Yıldırım ve Bahar, 2015:29); *“bir meslek dalında faaliyet gösteren kişilerin, mesleklerine ait olacak şekilde oluşturduğu ve koruduğu, meslek mensuplarına emreden, onları belli kalıplara göre davranma yönünde zorlayan, bireysel eğilimlerine sınır koyan, yetersiz ve ilkesiz meslek üyelerini dışlayan, meslek rekabetini düzenleyen ve hizmet idealini koruma amacını güden ilkeler ve kurallar bütünüdür”* (Çetin ve Dağlı, 2014: 56). Başka bir ifadeyle mesleki etik; *“her çeşit meslek alanında o mesleğin mensuplarına yönelik davranış ve tutumların toplumun yapısını dikkate almaksızın evrensel düzeyde ahlaki bir boyuta ulaştırmak adına meydana getirilmiş kurallardır”*. Bu anlamda meslek etiğinin amacı, belirli standartlar oluşturmak ve bunlara evrensel bir nitelik kazandırmaktır (Gül ve Erol, 2016: 57). Bu sayede her mesleğe özgü olarak gerçekleşen bu durum, hem meslek yaşamında güvenli bir ortam yaratacak hem de toplumsal açıdan uzun vadede sağlam bir zemin oluşturulmuş olacaktır (Yalçın, 2011: 49).

Meslek etiğinin temelinde bireysel etik, toplumsal etik ve işletme etiği yer almaktadır. Toplum, müşteriler, rakipler, ortaklar, siyasi ve kanuni çevrede yer alan kurumlar da mesleki etikte etkili olan dış çevre unsurlarıdır. Bu durumda meslek etiği ile ilgili davranışları etkileyen üç faktör aşağıdaki gibidir (Akdoğan, 2003: 11):



Şekil 1: Mesleki Etik Davranışları Etkileyen Faktörler

Kaynak: Akdoğan, 2003, 11.

Yapılan bu açıklamalardan hareketle meslek etiğinin özellikleri aşağıdaki gibi sıralanabilir (Ayboğa, 2001: 32):

- Meslek etiği ile bireysel etik arasında kesin bir sınırdan söz edilemez.
- Meslek etiğinin temelinde dürüstlük yatmaktadır.
- Meslek etiği saygılı, dürüst ve namuslu olmayı gerektirmektedir.
- Mesleki etik, doğru sözlü olmayı, aldatıcı davranışlarda bulunmamayı gerektirir.
- Meslek etiğinin özünde güvenilir olmak vardır.
- Meslek etiği çalışanların işinde planlamaya önem vermelerini gerekli kılar.
- Mesleki etik hem içsel hem de dışsal alanda uygulanmaktadır. Mesleki etik ilkelere göre hareket eden işletmeler hem çalışanlarına hem de müşterilerine karşı etik davranırlar.
- Mesleki etiği uygulayabilmek için işletmenin kâr etmesi gerekir. Kâr etmeyen işletmeler gelecek konusunda da bir hazırlık yapmazlar.
- İşletmenin tepe noktasından başlayan meslek etiği, üst yöneticilerin tutumundan etkilenecek çalışan tüm personele yansımaktadır.
- Mesleki etik kurallar yazılı olmayan değerler ve ideallere dayanır.

Esas olan, oluşturulan mesleki etik kuralların yazılı hale getirilmesi, mesleğin tüm üyelerine ulaştırılması ve genel anlamda kabul görmesidir. Bunun yanı sıra kuralların yetkili bir makam tarafından onaylanması, kurallara uymayan kişilere uygulanacak

yaptırımların tespiti ve kuralların yeniliğe açık bir durumda olması gerekmektedir. Bu sayede meslek mensuplarının kurallara uyup uymadığı denetlenebilir ve uymayanlara yaptırım uygulanması da o mesleğe toplum nezdinde olan güveni arttırır (Yıldız, 2010: 160).

Anlaşılabacağı üzere, bir işyerinde etik ilkelere göre işleyen bir sistemin oluşturulması durumunda bu tüm meslek üyelerini de etik şekilde davranmaya mecbur bırakacaktır. Bunun yanı sıra işyerinde herhangi bir problem ortaya çıkması halinde, sorunun çözümü konusunda da etik kurallardan faydalanılacaktır.

Ancak buna rağmen, mesleki etik ilkeler, bazı meslek üyeleri tarafından engel teşkil eden kurallar olarak nitelendirilmektedir. Etik kural ve standartların oluşturulmasını başarıyı engelleyen bir faktör olarak görmek doğru bir yaklaşım değildir. Etik ilkeler, meslek üyelerinin iş yaşamının geliştirilmesi ve iyileştirilmesi konusunda imkân sağlayan fırsatlardır. İşlerin işleyişi ile ilgili olarak belli ilkelerin varlığı, o işyerinde her zaman birlik ve düzen anlamına gelmektedir. Etik ilkelere uygun, dürüstlük, sorumluluk ve güven temeline dayalı davranışlar kuruluşların verdiği hizmetin kalitesini de arttıracaktır. Bunun yanı sıra işyerinde adil bir ortamın yaratılması, gereken huzurlu ortamın da tesis edilmesini sağlayacaktır. Bu sayede oluşan güven iş birliğini arttıracak, dürüstlük ise paylaşımları arttırarak kişilerin birbirlerine karşı daha açık davranmalarına zemin hazırlayacaktır. Meslek üyelerinin sorumluluklarının bilincinde olarak hareket etmeleri aynı zamanda toplum nezdinde de saygınlıklarının artmasına yol açacaktır. Meslek etiğine uygun olmayan davranışlar ise işletmede zamandan ve kaynaklardan israfa sebep olmaktadır. Kendi menfaatlerini koruyan ancak başkalarını zarara uğratma amacı taşıyan kişilerin davranışları, kısa vadede fayda sağlasa bile, uzun vadede kişinin kendisine zarar verecek ve mesleğin zamanla itibarını kaybetmesine sebep olacaktır (İşgüden ve Çabuk, 2006: 66-67).

1.1.3.3. Muhasebe Meslek Etiği

Herhangi bir mesleğe özgü etik ilkelerin yazılı olarak belirlenip, bunlara uyulması, o mesleğe ve mesleği icra eden kişilere duyulan güveni arttırması açısından oldukça önemlidir. Pek çok meslek dalında olduğu üzere, özellikle son yıllarda gerek tüm dünyada gerekse Türkiye’de gündemdeki en önemli konulardan birisi de muhasebe mesleğinde

etik ilkelerin belirlenmesi ve bunların uygulamaya geçirilmesi problemidir (Ergün ve Gül, 2005: 144).

Muhasebe mesleği; “*güvenilir bilgileri kaydetme, sınıflandırma, özetleme ve yorumlama ve tüm bunların neticesinde ilgi gruplarının çıkarlarına uygun bilgiler sunma faaliyetlerini yerine getirmek suretiyle muhasebe ilminin uygulanmasıdır*”. Finansal tabloları hazırlamak, vergi beyannamelerini düzenlemek, planlama ve denetim yapmak, müşavirlik ve tasdik işlemlerini gerçekleştirmek muhasebe mesleğinin kapsamına dahil olan faaliyetlerdir (Daştan, 2009: 285).

Günümüz ekonomik hayatında muhasebe bilimi, diğer bilimlere nazaran çok daha geniş bir kitleye hizmet etmektedir. Bu sebeple de meslek üyelerinin, faaliyetlerini yerine getirirken sadece bir takım teknik ilkelere göre hareket etmesi yeterli olmamakta, bunun yanı sıra mesleğin gerektirdiği sosyal sorumluluk anlayışına göre de davranışları gerekmektedir. Buna göre muhasebe meslek mensuplarının dikkat etmeleri gereken sorumluluklarından bazıları aşağıdaki gibi sıralanabilir (Dağlı, 2013: 43):

- Muhasebede hangi davranışların yapılmasında bir sakınca olmadığı ve bu davranışlar sergilendiğinde kimlerin bundan etkileneceği, etkilenen kişilerin mal varlıkları üzerinde etkisi olup olmadığını anlamalı,
- Hangi davranışların etik olduğu konusunda karar verebilmeli,
- Etik değerleri diğer bireysel değerlerin üzerinde görmeli ve etik açıdan her zaman doğru olana yönelmeli,
- Kendinde etik olarak davranabilme gücü hissetmelidir.

Muhasebe kayıt ve belgelerinde yapılacak hileli davranışlar, taraflar arasında haksız kazanç veya hak kaybına yol açacaktır. Örneğin; düşük vergi ödeme isteğiyle işletme kârının olduğundan az gösterilmesi elbette ki işletme sahibi ve ortakları açısından kazançlı bir durum iken, bu durumdan özellikle devlet büyük ölçüde zarar görecektir. Bu hileli ve etik dışı davranış sebebiyle muhasebe kendinden beklenen sosyal sorumluluk ilkesine uygun hareket edememekte, meslek itibarı da bundan olumsuz etkilenmektedir. Bu sebeptendir ki muhasebede meslek etiği, özellikle sosyal sorumluluğun yerine getirilmesi açısından son derece önemlidir.

Meslek etiği, elbette tüm mesleklerde önemli bir yer teşkil etmektedir. Ancak muhasebe mesleğinde meslek etiğinin önemi daha fazladır. Bunun nedeni, bir bilgi sistemi olan

muhasabeden elde edilen bilgilerden pek çok kesim (hissedarlar, kredi kuruluşları, devlet, yatırımcılar v.b.) faydalanmakta olup, muhasebe meslek mensuplarının etik değerlerden uzaklaşmaları halinde birçok kesim de bundan etkilenecektir (Gökgöz, 2012: 326).

Muhasebe meslek etiği; muhasebe meslek mensupları tarafından hem faaliyetlerini yürüttükleri esnada hem de birtakım sebepler nedeniyle mesleki faaliyetlerini yerine getiremedikleri durumlarda, hukuki işlemlerin yapılmasının yanı sıra toplumsal değerler de dikkate alınarak güvenilir bilgiler sunma ve müşteriler, toplum, diğer meslek mensupları ve mesleki kuruluşlar ile olan ilişkilerde uyulması gereken kurallar bütünüdür (Daştan, 2001: 71).

Arslan, Gökoğlan ve Bulut 'a göre (2018: 280) meslek etiği ise; *muhasabe çalışanlarının mesleklerinin itibarını arttırmak adına, mesleğe bağlılığı, gerekli özeni, dürüstlüğü ve tarafsızlığı sağlamaya yönelik olarak gerçekleştirdikleri faaliyetlerdir.*

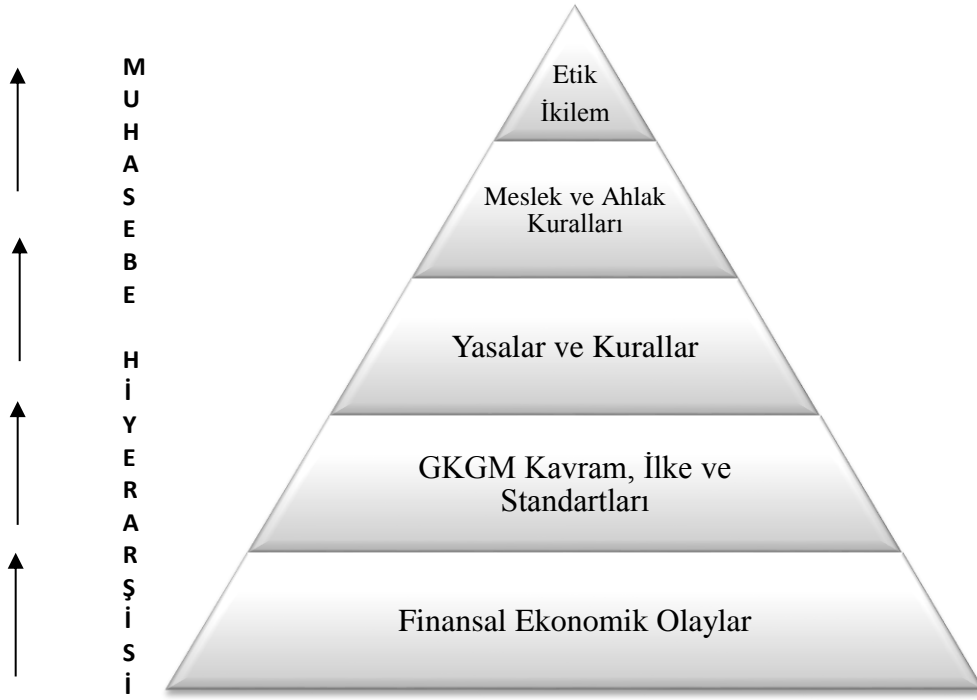
Muhasebe mesleğini icra eden muhasebeciler genellikle; *kamuda karar verme statüsünde olanlar ve yatırım amacı güdenlerin, talepte buldukları güvenilir bilgi haklarını güvence altına alan, serbest muhasebeci mali müşavir, yeminli mali müşavir, bağımsız denetçi, özel sektörde çalışan mali işler danışmanları, muhasebe müdürleri, finans yöneticileri ve muhasebe bölümünde çalışanlar; devlet sektöründe çalışan muhasebeciler ile muhasebe eğitimi veren öğretmen ve akademisyenlerden oluşmaktadır.* Özellikle işletmeler ve devlet kurumlarının yanı sıra, tüm tarafların haklarını gözetmek zorunda bulunan muhasebeciler için, muhasebe meslek etiğinin önemi son derece büyüktür (Uyar, Kahveci ve Yetkin, 2015: 238).

Son yıllarda muhasebe alanında baş gösteren bazı ekonomik skandallar, muhasebe mesleğinde güven unsurunu ön plana çıkarmış ve doğru bilgilere olan ihtiyacı arttırmıştır. Bunun için de etik dışı davranışların engellenmesi gerekmektedir. Bu her ne kadar kanuni birtakım yaptırımlarla sağlanmaya çalışılsa da yeterli olmamakta, özellikle muhasebe alanında etik ilkelere ihtiyaç duyulmaktadır.

19/10/2007 Tarih ve 26675 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan “*Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik*”te tüm meslek mensuplarının uyması zorunlu olan muhasebe etik ilkeleri belirtilmiştir. İlgili yönetmeliğin 1. Maddesinde bu ilkeler şöyle açıklanmaktadır (Arıkan, 2013: 140):

- *Dürüstlük*: Meslek mensuplarının tüm mesleki ve iş ilişkilerinde doğru sözlü ve dürüst davranmalarıdır.
- *Tarafsızlık*: Yanlı ve önyargılı davranarak; üçüncü kişilerin haksız ve uygunsuz biçimde yaptıkları baskıların meslek mensuplarının mesleki kararlarını etkilememesi veya engellememesidir.
- *Mesleki Yeterlilik ve Özen*: Meslek mensubunun mesleki faaliyetlerini yerine getirirken teknik ve mesleki standartlara uygun olarak, özen ve gayret içinde davranmasıdır.
- *Gizlilik*: Meslek mensubunun mesleki ilişkileri sonucunda elde ettiği bilgileri açıklamasını gerektirecek bir hak veya görevi olmadıkça, üçüncü kişi veya gruplara açıklamaması ve bu bilgilerin meslek mensubunun veya üçüncü kişilerin çıkarları için kullanılmamasıdır.
- *Mesleki Davranış*: Meslek mensubunun mevcut yasa ve yönetmeliklere uymasını ve mesleğin itibarını zedeleyecek her türlü davranıştan kaçınmasını ifade etmektedir.

Finansal olayların doğru bir şekilde tanımlanıp, olayların sonuçlarının raporlanarak ilgi gruplarına iletilmesinde muhasebenin bulunduğu konum ve karar sürecinde etik ilke ve kuralların kullanılması, muhasebe mesleğinde öncelik teşkil etmektedir. Muhasebe mesleğinde karar verme aşamasında Şekil 2’de ifade edilen muhasebe hiyerarşisi etik alanlarından yararlanılmaktadır:



Şekil 2: Muhasebe Hiyerarşisinde Etik Boyutlar

Kaynak: Ünsal, 2009: 412.

Finansal olayları tanımlamada, muhasebe etiği hiyerarşik bir piramide benzetilebilir. Muhasebe etiğinin hiyerarşi sisteminde en alt düzeyde, işletme bünyesinde gerçekleşen ekonomik olaylar yer almaktadır. Bunun bir üst basamağında genel kabul görmüş muhasebe kavram, ilke ve standartlarından oluşan muhasebe metodolojisi ve bir üst basamakta da kanun ve yönetmelikler yer almaktadır. Bir üst seviyede muhasebe mesleğine ait etik ilke ve kurallar bulunmaktadır. Bu aşamada işletme içindeki bazı kararlar zorunlu olarak değil, mesleki kuralların etkisinde alınmaktadır. En üst seviyede ise doğru ile yanlış ayırt etmekte kuvvetli bir etik algı ile etiksel yargı ve farkındalığı kapsayan etik karar süreci yer almaktadır (Ünsal, 2007: 50).

Sosyal yaşamda saygın meslek olarak kabul edilen muhasebe mesleği, etik davranışlarla pekişmekte, etik dışı davranışlarla ise saygınlığı zedelenmektedir. Muhasebe meslek mensupları da tüm mesleklerde olduğu gibi zaman zaman değer yargılarında çelişme, kurallarda ve alınan kararlarda anlaşamama gibi çeşitli mesleki problemlerle karşı karşıya kalmaktadırlar. Bu mesleki ve ahlaki problemler; “etik ikilem” ve “etik sapma” olarak iki kategoride toplanmaktadır. Etik ikilem; bir konuda birbiriyle çakışan durumların olması ancak iki yönlü tartışılabilir doğru yanlarının bulunması durumudur. Etik sapma ise,

kişilerin ahlaka uygun olmayan kararlar almasıdır. İşletmelerde meslek ahlakı bakımından en fazla etik ikilemlerle karşı karşıya kalınmaktadır (Kutluk ve Ersoy, 2011: 426).

Muhasebe çalışanlarının etik ikileme düşmelerinde en önemli baskı unsuru mükelleflerdir. Mükellefler açısından en önemli görülen konu, ödeyecekleri verginin miktarıdır ve muhasebecileri de genellikle bu konuda ayarlama yapan kişiler olarak algılamaktadırlar. Meslek mensupları mükelleflerden bu yönde sürekli baskı görmektedirler. Diğer bir baskılayıcı unsur ise diğer muhasebecilerin etik dışı davranışlarıdır. Bazı meslek mensupları kamu yararından çok mükellef yararına hareket edebilmektedirler. Etik ikilemlerin etik dışı davranışlara dönüşmesine yol açan bir diğer faktör ise meslek mensuplarının yaptıkları hileleri haklı göstermeye çalışmalarıdır. Yaptıkları davranışların etik olmadığını bilmelerine rağmen, çeşitli bahaneler üreterek kendilerince bazı savunma mekanizmalarına başvurumaktadırlar. En çok kullanılan bahaneler; “herkes yapıyor”, “ben de çok kazanmayı hak ediyorum”, “kimseyi mağdur etmedim”, “devletin parası bitmez zaten” v.b.’dir (Yücel, 2017: 237).

Sonuç olarak; toplumsal yaşamda etik ikilemlerle karşılaşmak kaçınılmazdır. Önemli olan her durumda etik karar vermek ve sosyal sorumluluk doğrultusunda tarafsız ve dürüst davranmaktır. Bu noktada aile ve okullarda verilen eğitimin de önemi yadsınamaz. Aksi halde yalnızca zorlayıcı hukuksal yaptırımlarla veya etkili bir denetim mekanizması oluşturulması yoluyla etiksel bir iklimin yaratılması mümkün değildir.

1.2. Muhasebe Denetimi

Çok eski tarihlerde finansal ve ticari nitelikteki bazı olayların meydana gelmesiyle birlikte denetim kavramı gündeme gelmiştir. Oluşan her ticari olay veya finansal nitelikli faaliyetler günümüzdeki haliyle olmasa bile yine de bir denetimi gerekli hale getirmiştir. Muhasebe kavramının ilk olarak ortaya çıktığı M.Ö. 3000'lere kadar uzanan arşiv kayıtlarında, Eski Mısır, Yunan ve Roma'da devlete ait hesapların kontrol edilmesine ilişkin kanıtların bulunması da denetim faaliyetinin çok eskilere dayandığının göstergesidir (Saçaklı, 2011: 4).

Özellikle son yıllarda Türkiye’de ve dünyada bazı şirketlerde yaşanan mali skandallar denetimin öneminin giderek artmasına yol açmıştır.

1.2.1. Denetim ve Unsurları

Denetim, bağımsız bir kişi tarafından işletmede, belli dönemlere ilişkin beyanların toplanarak değerlendirmeye tabi tutulduğu ve bu değerlendirme neticesinde elde edilen sonuçların raporlandığı bir kontrol mekanizmasıdır (Dalak, 2000: 66). “American Accounting Association (Amerikan Muhasebe Derneği)” bünyesinde faaliyette bulunan “Committee on Basic Auditing Concepts (Temel Denetim Kavramları Komitesi)” ne göre ise denetim; “*ekonomik faaliyetler ve olaylarla ilgili kanıtların tarafsız bir şekilde toplanarak, önceden belirlenen bazı kriterler kapsamında uygunluğunun değerlendirildiği ve sonuçlarının ilgili taraflara iletildiği sistematik bir süreçtir*” (Dinç ve Cengiz, 2014: 223).

Literatürde denetim kavramı yerine kullanılan birtakım kavramlar bulunmaktadır. Bu kavramlar ve denetim ile olan bağlantıları aşağıda açıklandığı gibidir (Başpınar, 2005: 36):

- *Kontrol*: Denetimin ilk basamağı veya denetimden önce gerçekleştirilen faaliyete verilen isimdir. Faaliyetlerin istenildiği biçimde sonuçlandırılabilmesi için veya belirlenen hedeflere ulaşabilmek amacıyla bazı tedbirler alınmaktadır. Bu tedbirler sonuçların kontrolünü sağlamak içindir. Önce gerekli tedbirler alınır, sistem kurulur; sonra uygulama gerçekleştirilir ve sonuçları değerlendirilir. Öngörülen sonuçlara ulaşma derecesi saptanır. Bu süreç kapsamında hedeflere ulaşabilmek adına alınan tedbirler bir kontrol faaliyetidir. Kontrol neticesinde hedeflere ne kadar ulaşıldığının veya sapma olup olmadığının tespiti ise denetim faaliyetidir.
- *Teftiş*: Bir husustaki karışıklıkları çözüp ayırt etme veya bir görevin gerektiği gibi yapılıp yapılmadığını ölçmek üzere yapılan incelemedir. Teftiş, denetimden daha dar kapsamlı bir faaliyettir. Denetim bir durumun geneli için uygulanmasına karşın teftiş, daha özel durumlarda uygulanır. Teftiş, daha önceden belirlenen standart veya normlara ne ölçüde uyulduğunun tespiti için yapılır.
- *Revizyon*: Yeniden gözden geçirme, tekrar inceleme anlamında kullanılmaktadır. Revizyon işletmelerde genellikle ekonomik olayların ve bilhassa da vergi kayıtlarının incelenmesi ve denetlenmesi amacıyla kullanılmaktadır. Revizyon, işletme bünyesinde çalışan personel tarafından gerçekleştirilebileceği gibi işletme dışından başka kişiler tarafından da yapılabilmektedir. Çoğunlukla muhasebe işlemleri tamamlandıktan ve mizan çıkarıldıktan sonra, kayıtların vergi kanunlarına

ya da diğerk muhasebe politikalarına uygunluğunun tekrar gözden geçirilmesi amacıyla gerçekleştirilir.

Her ne kadar denetim yukarıda adı geçen kavramların yerine kullanılan bir kelime olsa da aslında bunların ötesinde bir takım amaç ve yöntemlere sahip, aynı zamanda bu kavramların yol açtığı sonuçlardan da yararlanan, hile ve yolsuzlukları önleme ve bu bağlamda riski en aza indirme, daha iyi bir yönetim anlayışına önderlik eden bir faaliyettir (Köse, 2007: 63).

İşletme faaliyetleri ile doğrudan veya dolaylı olarak ilgilenen birçok menfaat grubu bulunmaktadır. Bu menfaat grupları ihtiyaç duydukları bilgileri, işletmenin mali tablolarından sağlarlar. Bu bakımdan mali tabloların güvenilirliği oldukça önemlidir ve bu güvenilirlik de denetim sayesinde sağlanır.

Güven anlamında özellikle yöneticilere büyük destek sağlayan denetimin unsurları aşağıdaki gibi sıralanabilir (Karahana, 2017: 274):

- *Denetim Bir Süreçtir:* Denetim çeşitli aşamalarda gerçekleştirilmektedir ve başlangıcı ile sonuçlanması arasındaki tüm faaliyetler bir plan dahilinde yapılır.
- *Ekonomik Faaliyet ve Olaylarla İlgili İddialar Bulunmaktadır:* İşletmenin ekonomik faaliyetler ve olaylarıyla ilgili olarak hazırladığı raporlar bir iddiadan ibarettir. Denetim bu iddiaların gerçekliğini ve güvenilirliğini araştırmaktadır.
- *Denetimde Önceden Kabul Edilmiş Ölçütler Kullanılır:* Denetçi, işletmede iddia niteliğinde olan mali tabloları önceden saptanan ölçütlerle kıyaslayarak doğruluğu ve güvenilirliği hakkında bir karara varır. Bu ölçütler genellikle yasalar, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve yönetimce belirlenen hedeflerden oluşmaktadır.
- *Denetimde Tarafsız Olarak Kanıt Toplama ve Değerlendirme Yapılır:* İşletmelerde gerçekleşen iddiaların doğru olup olmadığını saptamak için denetçiler, işletmeden bağımsız kişi ve kuruluşlardan yeterli ve uygun nitelikte kanıtlar elde ederler.
- *Denetim İlgili Gruplarına Sonuçları Bildirir:* Denetimin bu son aşamasında denetçiler, işletmenin menfaat gruplarına faaliyetlerle ilgili denetim sonuçlarını yazılı bir rapor hazırlayarak bildirirler.
- *Denetim gelece hakkında Bilgi Verir:* Geçmişte elde edilen verilerden faydalanılarak işletme varlığının gelecekte de devam ettirilip ettirilemeyeceği hakkında bilgi sağlar.

Tüm bu özelliklere sahip olan denetimin kendisinden beklenen faydayı sağlayabilmesi için, amaç ve hedefleri net bir şekilde tanımlanmalıdır.

1.2.2. Denetimin Amacı ve Önemi

26.12.2012 Tarih ve 28509 Sayılı Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin 5. Maddesi'ne göre denetim; "*finansal tablolar ve diğer finansal bilgiler dahil olmak üzere denetime tabi konuların, belirlenmiş bir kıstasa uyumlu olup olmadığı hususunda kullanıcılara, Türkiye Denetim Standartları çerçevesinde güvence sağlayacak bir görüş oluşturulması amacı ile yapılır*" (KGK Bağımsız Denetim Yönetmeliği [BDY], 2012: 3). Esas amacı, örgüt içinde amaçların ne derecede gerçekleştirilebildiğinin saptanması ve örgütün etkinlik seviyesinin artırılması olan denetim (Özer, 1993: 29-30); aynı zamanda denetlenen kurumlardaki muhtemel hile ve yolsuzluk risklerini minimuma indirerek, üretimde daha verimli, etkin ve idareli yöntemleri uygulamaya yönlendiren seçenekler geliştirmeyi amaçlamaktadır (Akpınar, 2006: 34).

Atay ise (1999: 33-36); denetimin amaçlarını aşağıdaki gibi sıralamıştır:

- *Süreklilik*: Denetim; denetime konu olan toplum, topluluk, kişi ve kurumların faaliyette buldukları toplumsal yapılanmalarda mevcut olan sistem ve çevreyle uyum için uğraş vermektedir. Sürekli denetimle amaçlanan, gelişme ve büyümenin yönetilenler ve yöneticilerin iradeleri dışında gerçekleşmesidir. Bu gelişme var olduğu takdirde denetimin de varlığından söz edilebilir.
- *Önleme ve Sınırlama*: Daha önceden planlanan ve gerçekleştirilen birtakım faaliyetlere ait olumsuz durumlar denetim aracılığıyla önlenmekte ve bir sınır getirilebilmektedir. Denetim kavramının gereği olarak gerçekleştirilen faaliyetler, kuruma ve insanlara zarar vermeye başlamışsa, bunların denetim yoluyla engellenmesi sağlanmalıdır. Denetleyenler ve denetlenen kişi ve kurumlar bu doğrultuda yönlendirilmelidir.
- *Düzeltilme*: Amaçlarına ulaşabilmek amacıyla faaliyette bulunan kişi veya kurumlar, bu hedeflerine ulaşmada daima bazı engellerle karşılaşabilmektedirler ve bunun neticesinde de kendileri dışında yer alan diğer kişi ve kurumlara da zarar verebilmektedirler. Bu noktada sürece yönelik aksayan durumların belirlenmesi ve ilgililere iletilmesi temel amaç olmalıdır. Aksayan yönlerin tespiti ve bildirimini yaşanan olumsuz durumların da önlenmesini sağlayacaktır.

- *Reform:* Denetlemede örgütün kuruluş zamanına paralel olarak önemli bazı değişikliklerin oluşması halinde örgütün amacı ve işleyişinde de önem arz eden birtakım değişiklikler meydana gelebilmektedir. Öte yandan, denetimle birlikte örgüte ait kusur ve aksaklıkların tespit edilmesiyle birlikte, bu problemlerin çözümü için, yeni fikirler, yöntemler ve araçların kullanımını gerektirebilmektedir. Sonuç olarak, örgütsel ve kişisel düzlemde reformlar gündeme gelmektedir.
- *Eşgüdüm:* Örgütte mevcut sürecin ve gerçekleştirilen faaliyetlerin aksaması halinde örgütte yer alan tüm süreçler ve faaliyetler de bu durumdan etkilenecektir. Neticede potansiyel verim ve etkinlikte düşümlere rastlanabilecektir. Bu sebeple örgütte veya toplumsal bir kuruluşta birimler ve şahıslar arasında kesinti ve düzen bozukluğu yaşanmaması adına eşgüdümün gerçekleştirilmesinde denetimin yadsınamaz bir rolü bulunmaktadır. Bu nedenle eşgüdüm de denetimin esas amaçlarından birisidir.
- *Verimlilik ve Etkinlik:* Denetimin görev alanına dahil edebileceğimiz en önemli amaçlarından birisi de etkinliğin ve verimliliğin sağlanmasıdır. Örgütlerin tamamı; ürün, hizmet ve planları neticesinde elde etmiş oldukları bazı sonuçların düzeyinin iyi olmasından yanadır. Bu sebeptendir ki örgütler veya diğer toplumsal kaynaklı oluşumlar; yapılan işin en kısa sürede, en fazla miktarda, en düşük maliyetle ve en kaliteli olması için çaba gösterirler. Bu doğrultuda etkinlik ve verimliliğin seviyesini arttırmanın da denetimin önemli amaçlarından birisi olduğu rahatlıkla söylenebilir.

Denetim uygunluk kontrolünün yapıldığı bir süreç, aynı zamanda da bir kontrol mekanizmasıdır. İşletme sayısının giderek artması, kayıt edilmesi gereken işlemlerin yoğunluğu gibi birçok sebepten ötürü denetime ihtiyaç duyulmaktadır.

Hatunoğlu, Koca ve Kılılı'ya göre (2012: 172) denetimi zorunlu hale getiren durumlar aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- *Çıkar Çatışması:* Finansal tablo kullanıcıları ile bunların hazırlanmasından sorumlu olan yöneticilerin çıkarları zaman zaman ters düşebilmektedir. Bununla birlikte işletme yöneticileri, finansal tablolardan sorumlu yöneticiler ve şirket ortakları arasında da çıkar çatışmaları yaşanabilmektedir. Ortaklar şirketin kredi kullanımı veya satış aşamasında, şirket değerini ve mali yapısını gerçeğinden daha yüksek gösterme eğiliminde olmaktadır.

- *Muhasebe Sisteminin Karmaşıklığı:* Muhasebe işlemleri ve finansal tablo hazırlama süreci şirketlerin büyümesi ve teknolojide yaşanan ilerlemeler neticesinde gün geçtikçe daha karmaşıklaşmaktadır. Bu durum da mali tablolarda hata yapma ihtimalinin yükselmesine sebebiyet vermektedir. Bunların sonucunda denetim mecburi hale gelmektedir.
- *Bilgilerin Alınan Kararlarla Bağlantılı Olması:* İşletmede alınan kararların bilgiyle alakalı olması veya işletme bilgilerinin kararları etkiliyor olması nedeniyle, ihtiyaç duyulan her türlü bilginin doğru ve güvenilir olması gerekmektedir.
- *Diğer Nedenler:* Şirket ve bilgi kullanıcılarının aynı yerde olmamaları ve işletmede denetim yetkilerinin bulunmaması gibi nedenlerin varlığı da denetime ihtiyaç duyulmasına sebep olmaktadır.

Anlaşılabacağı üzere bir işletmede denetimi zorunlu hale getiren en önemli sebeplerden birisi, finansal tabloların işletmenin gerçek finansal durumunu ve faaliyet sonuçlarını gerçeğe ve gerekli yasa, ilke ve standartlara uygun bir şekilde gösterip göstermediği; hata ve hile içerip içermediği hususunda görüş bildirmektir. Denetimin önemi de aslında sayılan bu gereksinimler ve amaçlarından ileri gelmektedir.

Globalleşme ve ekonomik anlamdaki ilerleme ve gelişmelerin sonucu olarak, tüm dünyada ülkelerin paylaşmak zorunda kaldığı ve gerçekte kıt olan bazı kaynakları yine bu ülkeler kendi halkına kullandırmış ve bunun karşılığı olarak da, daha çok vergiye odaklanan denetim kavramı ortaya çıkmıştır. İşletme ve çevresinde yar alan tarafların sayısı günden güne artmaya başlayınca da denetime verilen önem daha da artmıştır. Çünkü işletme çevresinde bulunan ilgi grupları karar süreçlerinde güven duyabilecekleri bir kaynak olan bağımsız denetimden geçmiş mali tabloları tercih etmek isteyeceklerdir (Bezirci ve Karasioğlu, 2011: 2).

Denetim sayesinde, gerçekleştirilen faaliyetlerin neler olduğu, hangi yöntem ve teknikler kullanılarak gerçekleştirildiği, bu faaliyetler neticesinde geline nokta ve buraya nasıl ulaşıldığı ile bundan sonra ne yapılacağına karar verilmektedir. Bu anlamda denetim, örgütte gerçekleştirilen bir takım işlem ve olayların sonucunda geline noktanın tespit edilebilmesi bakımından oldukça önemlidir. Denetim sonucunda geline nokta istenilen seviyede değilse yönetimi ilgilendiren bazı faaliyetler yeniden düzenlenebilmekte, varılan nokta istenen düzeyde ise daha yüksek düzey hedefler oluşturularak bu hedeflere

varmak için uğraş verilmektedir. Bu doğrultuda denetim; öncelikle mevcut gidişatı değerlendirerek geleceğe dönük kararların alındığı yönetsel ve dinamik bir süreçtir (Doğan, 2015: 116).

1.2.3. Denetim Türleri

Denetimin; amaç ve kapsamının ne olduğu, ne zaman ve neden uygulandığı, uygulayan denetçinin statüsünün ne olduğu gibi açılardan çeşitli başlıklar altında sınıflandırılması mümkündür.

1.2.3.1. Amaçlarına Göre Denetim Türleri

Amaçlarına göre denetim türleri; faaliyet denetimi, uygunluk denetimi, mali tablo denetimi ve özel amaçlı denetim olmak üzere dört gruba ayrılmaktadır.

1.2.3.1.1. Faaliyet Denetimi

Faaliyet denetimi, *“bir örgüte ait işletme fonksiyonları, finansal kontroller ve destek sistemlerini de içeren bağımsız bir incelemedir. Faaliyet denetimi bir örgütün tüm ya da bazı faaliyetlerinin belirli hedeflere göre sistematik bir şekilde incelenmesidir”*. Faaliyet denetimini gerçekleştiren denetçinin esas amacı; yasa ve ilkelere uygunluğun, güvenilir mali raporlamanın ve faaliyetlerin etkinliği ve buna ilişkin iç kontrollerin ne derecede kaliteli olduğunun değerlendirilmesidir (Dibi, 2010: 21).

Burada hedeflenen, işletme üst yönetimi ve üçüncü şahısları işletmede gerçekleştirilen faaliyetler hususunda bilgilendirmektir.

Faaliyet denetimine; “verimlilik denetimi”, “yönetim denetimi”, “yürütme denetimi” gibi adlar da verilebilmektedir. Gerçekte, faaliyet denetimini danışmanlık firmaları yapmaktadır. Bu denetimde yalnızca muhasebe analizleri yapılmaz. Bunun yanı sıra, işletmenin “pazarlama stratejisi, üretim yöntemi, organizasyonu” gibi fonksiyonlar da inceleme konusu yapılmaktadır. Bu perspektiften bakıldığında, faaliyet denetiminin, bağımsız denetçilerin gerçekleştirdiği isteğe bağlı bir denetim türü olduğu söylenebilir (Başpınar, 2005: 38).

1.2.3.1.2. Uygunluk Denetimi

Uygunluk denetimi, *“bir işletmeye ilişkin mali işlem ve faaliyetlerin, işletmenin yönetimi, yasamadan sorumlu organ veya bunun dışındaki yetkili kişi ve kurumlar tarafından*

belirlenen yöntem, ilke ve mevzuat hükümlerine uygunluğunun incelenmesi sürecidir” (Durmuş ve Taş, 2008: 14).

Uygunluk denetimi kapsamına girebilecek bazı örnekler aşağıda yer almaktadır (Bozkurt, 2018: 35):

- Bir banka şubesinin yönetimini üstlenen müdürün kredi verme işlemlerindeki belirtilen sınırı geçip geçmediğinin banka müfettişlerince incelenmesi,
- Bir şirkette kayıt öncesinde faydalanılan mahsup fişlerinin yetkili kişilerce imza altına alınıp alınmadığının iç denetçiler tarafından araştırılması,
- Bir vergi dairesindeki müdürün, vergi tahsilinde belirtilen sürelerle uygun hareket edip etmediğinin vergi inceleme yetkisi olanlarca kontrolü,
- Özel sektörde faaliyet gösteren işletmelerin vergi levhası bulundurma zorunluluğuna uyup uymadıklarının vergi inceleme yetkilileri tarafından tespiti.

1.2.3.1.3. Finansal Tablo Denetimi

Finansal tablo denetimi; *“işletmeye ait olan finansal tabloların, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olup olmadığının, genellikle bağımsız bir denetçi veya kamu denetçileri tarafından denetlenmesi sürecidir”* (Güney ve Sarı, 2015: 66). Bu sebeple, bu tür denetime dış denetim ya da bağımsız denetim adı da verilmektedir.

İşletmelerin finansal durumu hakkında bilgi sahibi olabileceğimiz temel mali tablolar, bilanço ve gelir tablosundan oluşmakta iken; ek mali tablolar ise, öz sermaye değişim tablosu, kâr dağıtım tablosu, nakit akım tablosu, fon akım tablosu ve satışların maliyeti tablosudur. Bu tabloların doğru ve adil olduğunun net olarak anlaşılabilmesi için, mutlaka denetlenmeleri gerekmektedir (Muğal, 2007: 9).

1.2.3.1.4. Özel Amaçlı Denetimler

*“Belirli konularda ilgili karar birimlerine ayrıntılı bilgiler sunmak ve çeşitli önerilerde bulunmak maksadıyla bir işletmeye ait, hesaplar, finansal tablolar ve bunların dayanağı olan belgeleri inceleme”*ye özel amacı denetim denmektedir. Belli başlı özel amaçlı denetim çeşitleri aşağıda sıralanmıştır (Akbulut, 2010: 8):

- Mahkemeler tarafından yapılan incelemeler,
- Satın alım, devretme ve birleşme işlemlerinde yapılan incelemeler,
- İşletmelere ortak olmak isteyenlerin yaptırdığı incelemeler,

- Kredi vermeden önce gerçekleştirilen incelemeler,
- Hisse senedi, tahvil gibi enstrümanlara yatırımdan önce yapılan incelemeler,
- Gerçekleşmiş bir yolsuzluk veya tedbirsizliğin incelenmesi,
- Vergi incelemesi,
- Devlet kurumlarının gerçekleştirdiği incelemeler.

1.2.3.2. Denetçinin Statüsüne Göre Denetim Türleri

Denetçinin statüsü bakımından denetim türleri; iç denetim, bağımsız denetim ve kamu denetimi olarak sınıflandırılabilir.

1.2.3.2.1. İç Denetim

İç denetim, “*finansal nitelikte olan ve finansal nitelik taşımayan her türlü faaliyetin incelenerek değerlendirildiği denetim türüdür*”. Bir örgüte hizmette bulunmak amacıyla, o örgütün faaliyetlerini gözden geçirmek ve değerlendirmek adına aynı örgüt bünyesinde oluşturulan bağımsız bir değerlendirme işlevini yerine getirmektedir. İç denetimde amaç, “işletmenin sahip olduğu değerlerin her türden riske karşı güvencede olup olmadığını, gerçekleştirilen faaliyetlerin önceden belirlenen ilkelere uygun bir biçimde yürütülüp yürütülmediğinin saptanmasıdır” (Adiloğlu, 2010: 5-6).

İç denetim alanında yaşanan gelişmeler paralelinde, “Uluslararası İç Denetim Enstitüsü (The Institute of Internal Auditors-IIA)” tarafından iç denetim, kapsamı genişletilerek şu şekilde tanımlanmıştır (IIA, 2018):

“İç denetim, bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacını güden bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetim, kurumun risk yönetim, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkililiğini değerlendirmek ve geliştirmek amacıyla yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olur.”

Yapılan bu tanımdan da anlaşılacağı üzere; iç denetim her ne kadar gerçekleştirilen faaliyetlere ait sonuçların üst yönetime raporlanması süreçlerinden oluşsa da aslında yalnızca yönetimi değil, kurumun tamamını ilgilendiren bir işleve sahiptir.

Akarkarasu'nun (2000: 19-20) yapmış olduğu tanıma göre iç denetim bir işletmedeki;

- Mali ve işlemsel bilgilerin doğru ve güvenilir nitelikte olup olmadığı,

- İşletmeye yönelik her türlü riskin saptanarak minimum düzeye indirgenip indirgenmediği,
- Dış düzenleme ve kabul gören iç politikalar ve yöntemlerin takip edilip edilmediği,
- Oluşturulan standartların tatmin edici düzeyde olup olmadığı,
- Kaynakların verimli ve etkin olarak kullanılıp kullanılmadığı,
- İşletme hedeflerine etkin bir şekilde varılıp varılmadığı konularının tespiti ile işletmedeki yönetici ve diğer üyelerin kendilerine düşen görev ve sorumlulukları aktif olarak yerine getirebilmelerine katkı sağlamak maksadıyla tüm işlem ve kontrollerin iç denetçiler tarafından, objektif ve sistemsel bir şekilde değerlendirilerek onaylanmasıdır.

Bu değerlendirme kurumun faaliyetlerini güçlendirerek hedeflere daha kolay ulaşabilmeyi sağlamaktadır. İç denetim, özellikle üst düzey yöneticilere yönetim ve hesap verme konusunda sorumluluk yüklemesi sebebiyle kaçınılmaz hale gelmektedir (Görmen, Savcı ve Aydemir, 2018: 150).

1.2.3.2.2. Dış Denetim (Bağımsız Denetim)

Global yaşamın bir sonucu olarak, iktisadi yaşam giderek karmaşık hale gelmektedir. Bu ortamda işletme sahip ve ortakları ile “yönetim kurulu ve yöneticiler, işletme personeli, tedarikçiler, kredi verenler, yatırım yapan veya yapmayı düşünenler, kredi derecelendirme kuruluşları, her türden resmi kurum ve sivil toplum kurumları” gibi diğer menfaat sahibi kişiler, işletmeden elde edilen finansal tablo sonuçlarına göre bir değerlendirme yaparak karar vermektedirler. Bu sebeple işletmeye ait finansal tabloların, faaliyet sonuçlarını ve işletmenin içinde bulunduğu finansal durumu “*gerçeğe uygun, doğru ve güvenilir*” bir biçimde yansıtmaları mecburidir. Diğer taraftan, “iş yaşamında çıkarıcı grupların sayısındaki artış, iktisadi faaliyetlerin karmaşık hale gelmesi, veri fazlalığı ve bunları işlemenin güçlüğü” elde edilen bilgilerin güvenilirliğini giderek azaltır hale gelmiştir (Arslan, 2018: 101).

26.12.2012 Tarih ve 28509 Sayılı Resmi Gazete’de yayınlanarak yürürlüğe giren “Bağımsız Denetim Yönetmeliği 4. Maddesi”nde bağımsız denetim; “*Finansal tablo ve diğer finansal bilgilerin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla, denetim standartlarında öngörülen gerekli bağımsız denetim*

tekniklerinin uygulanarak defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanmasıdır” şeklinde tanımlanmıştır (KGK BDY, 2012: 1).

Ancak bağımsız denetim, sermaye piyasası kurumları hesap ve işlemlerinin vergi yasaları bakımından incelenmesi olarak algılanmamalıdır. Bağımsız denetçiye ait sorumluluk, mesleki standartlara uygunluğun değerlendirilmesinden ibarettir. Aynı zamanda bağımsız denetçi, yönetimi ilgilendiren kanuna aykırı davranışların tespitinden de sorumlu tutulamaz. Kanun dışı durumları belirlemek yargının işidir. Bağımsız denetçiler bir yargı uzmanı gibi hareket ederlerse, mesleki sınırlarının dışına çıkmış olurlar (Erdoğan, 2002: 59-60).

1.2.3.2.3. Kamu Denetimi

Kamu denetimi, görev yetkisini kanunlardan alan ve kamuyu temsilen, kamu ihtiyaçlarını gidermek adına denetim yapan kişiler tarafından yerine getirilen finansal tablo, uygunluk ve faaliyet denetimlerinin toplamından oluşur (Ataman, 2010:19).

Türk sermaye piyasasına bağlı olarak faaliyette bulunan işletmeler, kamusal organlar tarafından farklı açılardan denetime tabi olmaktadır. İşletmelerin kamu denetimini yapan kamu kuruluşları şunlardır (Şentürk, 2017:14):

- Devlet Denetleme Kurumu,
- Sayıştay,
- Maliye Bakanlığı,
- Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurumu,
- Halka açık kamu şirketleri için Sermaye Piyasası Kurulu.

1.2.4. Denetimde Etik

Ulusal ve uluslararası platformlarda gerçekleştirilen denetim sistemi düzenlemelerinde, başarı elde edebilmek adına, insan faktörünün göz ardı edilmemesi oldukça önemlidir. Yeterli kalitede insan kaynağı olmazsa sistemde aksaklıklar olması kaçınılmazdır. Bu sebeple denetim sisteminin başarıyı yakalayabilmesi için, denetçiler adına hukuki kuralların yanı sıra bazı etik ilkeler de geliştirilmiştir (Koçberber, 2008: 65).

Muhasebe ve denetim kurumlarının topluma faydalı olabilmesi ve mesleki itibarlarının korunabilmesi adına meslek mensuplarının tarafsızlık, gizlilik, sorumluluk, dürüstlük,

güvenilirlik gibi daha önce de değinilen (bkz: s.19) bir takım mesleki etik kurallara uymaları gerekmektedir (Demir, 2015: 342).

Muhasebe sisteminden elde edilen finansal tablo bilgilerinin, muhasebe standartlarına uygun olup olmadığı denetim standartlarına dayanarak incelenmektedir. Bu anlamda, muhasebe denetiminin muhasebe sisteminden alınan bilgilerin güvenilirliğini arttırdığı şüphesizdir. Bu sebeple denetim, ekonomik sistem zincirinin önemli bir halkasıdır. Çünkü denetçinin incelemeleri neticesinde oluşturduğu denetim raporu, sermaye piyasası yatırımcılarının yanı sıra doğru ve güvenilir bilgi talep eden herkesi ilgilendirmektedir (Demir, 2015: 342). Bu önemli fonksiyonu dolayısıyla hiç kuşkusuz ki, denetim de etik kurallara uygun bir biçimde yürütülmelidir.

Bu amaçla “14.09.2010 Tarih ve 27699 Sayılı Resmi Gazete”de yayınlanan, “Denetim Görevlilerinin Uyacakları Mesleki Etik Davranış İlkeleri Hakkında Yönetmelik” kapsamında denetçilerin uymaları gereken etik kurallar tanımlanmıştır. Söz konusu kanundan aynen alınan şekliyle bu etik ilkeler ve açıklamaları aşağıdaki gibi sıralanmaktadır (Resmi Gazete, 2010):

- **Tarafsızlık ve Nesnellik** (İkinci Bölüm, madde 4): Denetim görevlileri;
 - “Görevlerini herhangi bir baskı, etkileme ve yönlendirme olmaksızın yerine getirir; tarafsızlığına zarar verecek ve çevresinde böyle bir izlenim uyandıracak herhangi bir faaliyet veya ilişkinin içerisinde yer almaz; her türlü baskıya karşı tarafsızlığını muhafaza eder; siyasi, idari, ekonomik, sosyal ve kültürel etkilerden kaçınır; tarafsızlığının etkilenmesi söz konusu olduğunda durumu yetkili makamlara bildirir”.
 - “Görevleriyle ilgili bilgi ve belgeleri toplarken, değerlendirirken, aktarırken ve sonuçlandırırken, önyargısız ve tarafsız şekilde hareket eder; kariyerinin gerektirdiği nesnellik ilkesine uyar”.
 - “Denetlenen birim ve taraflarca ileri sürülen bilgi, belge ve görüşleri alır; elde ettiği diğer bilgi ve belgelerle birlikte adil, tarafsız ve nesnel bir şekilde değerlendirir”.
 - “Raporlarını; denetimin amacına uygun nitelikte, süresi içinde, somut, güvenilir ve geçerli kanıtlara dayalı olarak öznlü, açık, tam ve kesin olarak düzenler.”

- “Raporlarında yer verdikleri önlem ve tavsiyeleri gerekçeli olarak belirtir”.
- “Denetimlerine tabi kişi, kurum ve kuruluşlar nezdinde aracılıkta bulunmaz”.
- **Eşitlik** (İkinci Bölüm, madde 5): Denetim görevlileri;
 - “Denetim faaliyetlerini yerine getirirken; yasa önünde eşitlik ilkesine uygun olarak hareket eder”.
 - “Dil, din, ırk, cinsiyet, tabiyet, sosyal sınıf, yaş, evlilik, engellilik, sosyal ve ekonomik durum, siyasi düşünce ve benzeri diğer sebeplere dayanan farklılıkları gözetmeksizin görevlerini yerine getirir”.
 - “Denetim faaliyetini yerine getirirken, herhangi bir kişiye, zümreye ya da kuruma karşı önyargılı hareket etmez yahut bunları kayırmacı veya dışlayıcı faaliyetlerde bulunmaz”.
- **Dürüstlük** (İkinci Bölüm, madde 6): Denetim görevlileri;
 - “Çalışmalarını dürüstlük, doğruluk, dikkat ve sorumluluk duygusu içinde yürütür”.
 - “Yapılacak denetleme ve soruşturmalar konusunda başkalarına görevleri ile ilgili olarak herhangi bir vaat veya taahhütte bulunamaz”.
 - “Görevlerinin saygınlığını ve güvenilirliğini zedeleyen görüntü, tavır ve davranıştan kaçınır”.
 - “Kendilerine verilen görevi kapsamı ve süresi içinde yerine getirir; suç teşkil eden diğer eylem ve işlemlere vakıf olduğunda konuyu yetkili makamlara bildirir”.
- **Gizlilik** (İkinci Bölüm, madde 7): Denetim Görevlileri;
 - “Denetim faaliyetlerinin yürütülmesi ve raporlanması aşamalarında, denetledikleri konu ve kurumla ilgili gizliliğe dikkat eder; kanaatlerini yetkili makamlar dışında kimseye açıklayamaz”.
 - “Görevleri dolayısıyla öğrendikleri devlet sırrı, ticari sır ve özel hayatın gizliliği ile ilgili bilgileri, kanunların öngördüğü durumlar dışında hiçbir kurum, kuruluş veya kişiye veremez ve açıklayamaz”.
 - “Denetim faaliyetleri sırasında edindiği herkese açık olmayan bilgileri kendi yararına veya başkalarının yarar ve zararına kullanamaz”.

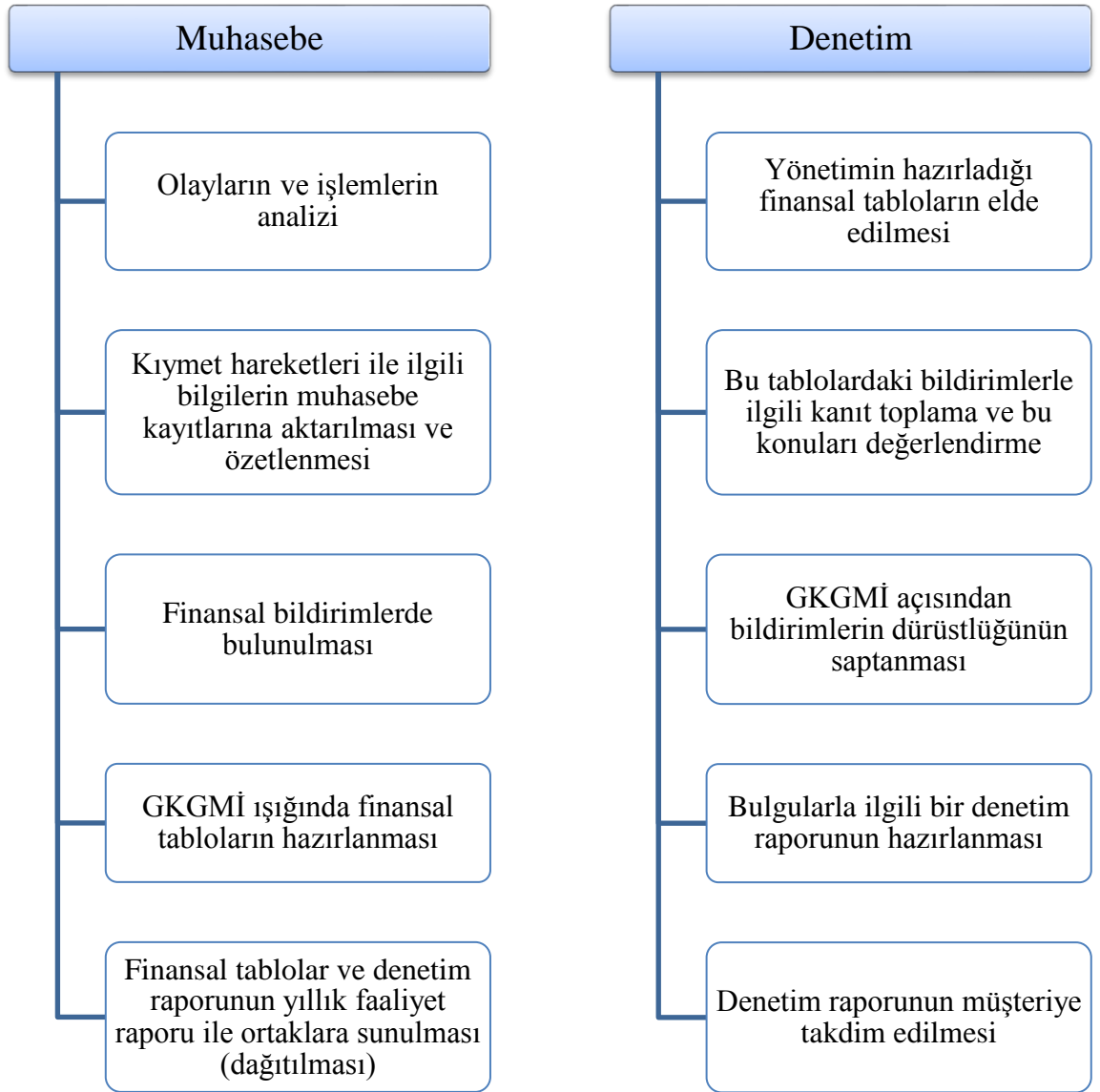
- **Çıkar Çatışmasından Kaçınma** (İkinci Bölüm, madde 8): Denetim görevlileri;
 - “Görevleri sırasında ve görevleri ile ilişkili olarak kendi ve yakınlarının çıkarlarının söz konusu olabileceği her türlü durumdan kaçınır; bunlarla ilgili olarak denetim faaliyetlerine ve alınacak kararlara katılamaz, görüş bildiremez”.
 - “Son iki yıl içinde görev yaptıkları kurum, kuruluş ve bunların iştiraklerine yönelik denetim faaliyetlerine katılmaz”.
 - “Denetim faaliyetini yürütürken, yetki ve nüfuzunu kullanarak hizmetin gerekli kıldığı koşullar dışında, kurumlardan ek hizmet veya imkân talep etmez; kamu mal ve hizmetleriyle insan kaynaklarını hizmet gerekleri dışında kullanamaz ve kullandıramaz”.
 - “Denetim faaliyetleri ile ilgili olarak görevini tarafsız ve nesnel bir şekilde yürütmesini engelleyecek potansiyel veya gerçek çıkar çatışması durumu derhal kurum ve kuruluşuna bildirir ve konuyla ilgili görevden çekilme talebinde bulunur.”
 - “Görev, unvan ve yetkilerini kullanarak kendilerinin veya başkalarının kitap, dergi, kaset ve benzeri ürünlerinin satışını ve dağıtımını yaptıramaz; herhangi bir kurum, vakıf, dernek veya spor kulübüne yardım, bağış ve benzeri nitelikte menfaat sağlayamaz”.
- **Nezaket ve Saygı** (İkinci Bölüm, madde 9): Denetim görevlileri;
 - “Onur kırıcı, küçük düşürücü ve keyfi davranışlar sergilemez; baskıcı, hakaret ve tehdit edici uygulamalarda bulunmaz; birlikte görev yaptıkları ve denetledikleri kişilere karşı nazik ve saygılı davranır”.
- **Yetkinlik ve Mesleki Özen** (İkinci Bölüm, madde 10): Denetim görevlileri;
 - “Görevin gerektirdiği bilgi, beceri ve deneyime sahip olur ve görevlerine azami özen ve dikkat gösterir”.
 - “Denetim faaliyetinin amacına uygun bir şekilde yerine getirilebilmesi için mesleki bilgi, beceri ve bireysel yeteneklerini sürekli geliştirmeye gayret eder”.
 - “Denetim hizmetlerini yürütürken meslektaşları arasında ekip çalışmasına ve iş birliğine önem verir ve kendisinden beklenen gerekli desteği sağlar.”

- “Denetledikleri kurum ve kuruluşların çalışma şartlarını, yerleşik mesai düzenini ve hizmet gereklerini olumsuz yönde etkileyen tutum ve davranışlardan kaçınır; kurum ve kuruluşların işleyiş düzenine, yönetim ve karar alma süreçlerine müdahale etmez”.
- “Kurum ve kuruluşların yürüttüğü hizmetlerin hukuka ve etik ilkelere uygun olarak yerine getirilmesi, faaliyet ve işlemlerde hataların önlenmesi, kaynakların etkili, tutumlu ve verimli bir şekilde kullanılması amacına yönelik olarak rehberlik ve eğitici hizmetlerini de görevinin bir parçası olarak görür”.

Bilindiği üzere, ABD’de yaşanan döneminin en büyük ekonomik skandallarından birisi olan, ülkenin en büyük şirketi Enron (bkz: Ek 2.2) firmasının iflas etmesinin altında yatan en önemli nedenlerden birisi, dünyanın en büyük denetim firmaları arasında ilk sıralarda yer alan sırada yer alan Arthur Andersen denetim firmasının, üç yıl süreyle Enron’un kötü durumda olan ekonomisini iyi göstererek yatırımcıları aldatmasıdır. Bu skandal sonrası muhasebe ve denetimde etik kavramı gündeme oturmuştur. Şüphesiz ki bunun gibi ekonomik skandallarda denetçilerin etik dışı davranışları en büyük etkidir. Türkiye’de de patlak gösteren bazı bankalara yönelik skandalların büyük çoğunluğunda olumlu görüşe sahip denetim raporları mevcuttur. Tüm bunlar meslek etiği, denetim kalitesi gibi konuların önemini bir kez daha vurgulamaktadır (Dinç ve Cengiz, 2014: 225).

1.2.5. Denetim ve Muhasebe İlişkisi

Denetim, muhasebe bilgi sisteminden elde edilen mali tablolarla ilgilenmektedir. Fakat bu tabloların doğruluk ve güvenilirliği hakkında varılan sonucu bir denetim görüşü olarak bildirebilmek için muhasebe sisteminin tüm evrelerinde genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uyulup uyulmadığının incelenmesi gerekmektedir. Bu sebeptendir ki; muhasebe sisteminin çıktısı olan mali tablolar denetimin konusunu oluştururken, bu tabloların ne derecede doğru ve güvenilir olduğunu saptamaya yarayan muhasebe ilkeleri de denetimde bir ölçüttür (Selimoğlu ve Uzay, 2008: 3). Muhasebe, denetimin temel dayanak noktası; denetim ise muhasebe sisteminin kural, kanun, ilke ve yöntemlere uygunluğunun sağlanması anlamına gelmektedir. Bu noktada denetimin muhasebenin eksiklik ve aksaklıklarını ortaya çıkardığı söylenebilir (Erdoğan, 2002: 54). Denetim ve muhasebenin arasındaki mevcut ilişki Şekil 3 yardımıyla da incelenebilir.



Şekil 3: Muhasebe ve Denetim İlişkisi

Kaynak: Güredin, 2014: 24.

Bununla birlikte; finansal tabloların hazırlanması sürecini ifade eden muhasebenin amacı ve yöntemleri ile, bu finansal tabloların güvenilir olup olmadığının incelendiği denetim sürecinin amacı ve yöntemleri ile birbirinden farklıdır (Erdoğan, 2002: 54). Muhasebenin amacı, sistemden elde edilen finansal nitelikteki bilgileri karar mercilerine faydalı bir şekilde düzenleyerek sunmaktır. Muhasebenin bu açıdan bakıldığında yaratıcı bir süreç olduğunu söyleyebiliriz. Denetçi ise çeşitli teknikler vasıtasıyla kanıt toplayarak bunları değerlendirmekte ve sonuç olarak muhasebeden elde edilen finansal tablolarla ilgili bir görüşe varmaktadır. Anlaşılacağı üzere bu noktada yeni yaratılan bir bilgiden söz

edilemez. Yalnızca muhasebe bilgilerinin değeri arttırılmaktadır. Kısaca, muhasebeyi yazı yazmaya benzetirsek, denetimin de bu yazının editörü olduğunu söyleyebiliriz (Güredin, 2014: 24).

Sonuç olarak; bir işletmede hilenin varlığının tespiti veya hileden uzak durmak isteniyorsa bu konuda güvenliği sağlayabilmek için; düzgün çalışan bir muhasebe sistemi, bağımsız bir denetim ve etkin bir iç kontrol gereklidir (Erdoğan, 2002: 55).

BÖLÜM 2: HİLE VE YOLSUZLUK KAVRAMLARI

2.1. Hile

Hayatın her sahasında olduğu gibi, muhasebe sistemlerinde de bazı hileler ile karşılaşılacaktır. Muhasebede yapılan hileler, muhasebe hatalarından¹ farklı olarak, menfaat sağlamak adına kasıtlı olarak yapılmaktadır. Aslında muhasebe hilesini gerçekleştiren kişi bunu önceden planlamaktadır. Hileler çoğu zaman kayıt ve belgeler üzerinde bilinçli bir şekilde gerçekleştirilmesi sebebiyle kendiliğinden ortaya çıkmazlar, hatta ortaya çıkarılmaları oldukça zordur (Bayraklı, Erkan ve Elitaş, 2012: 49). Denetçinin görevi, bu güçlüğü bilgi ve tecrübeleriyle aşarak hileleri ortaya çıkarmaktır.

Hilenin literatürde çok çeşitli tanımları yapılmış olup Türk Dil Kurumu (TDK) sözlüğünde hile; *“birini aldatmak, yanıltmak için yapılan düzen veya çıkar sağlamak için bir şeye değersiz bir şey katma”* olarak tanımlanmıştır (TDK, 2018).

Hile; *“muhasebe ile ilgili olayın oluşumu, belgelenmesi, kaydedilmesi ve işletme ile ilgili çıkar çevrelerine rapor edilmesi aşamasında kötü niyetle, ilgili çıkar çevrelerinin bilgisi dışında ve onları maddi zarara uğratacak şekilde basılı ve dijital ortamda ulusal ve uluslararası mevzuata aykırı davranmak, davranmaya teşvik etmek veya böyle bir ortamda suça iştirak etmektir”* (Bayraklı, Erkan ve Elitaş, 2012: 51).

240 Nolu Bağımsız Denetim Standardı 11. maddesine göre hile; *“Yönetim, üst yönetimden sorumlu olanlar, çalışanlar veya üçüncü taraflardan bir veya birden fazla kişinin, haksız veya yasalara aykırı bir menfaat elde etmek amacıyla yaptığı aldatma içeren kasıtlı eylemleridir”* (KGK BDS-240, 2017: 8).

Statement on Auditing Standards (SAS No:99)’da belirtilen şekliyle ise hile; *“denetimin konusu olan mali tablolarda önemli yanlışlıklarla sonuçlanan kasıtlı bir eylemdir”* (AICPA SAS No: 99, 2018: 5).

İnsanların hileye yönelmesindeki temel amaç, kendisi veya diğer kişiler için herhangi bir hak durumu söz konusu olmamasına rağmen çıkar sağlamaktır. Sonuçta muhasebe hatası

¹ *“Hata; Kanun, yönetmelik gibi yasal mevzuata, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ile işletme politikalarına ve doğruluğu kabul edilen diğer ilke ve prensiplere aykırı ancak kasıt unsuru içermeyen fiil ve davranışlardır.”* (Bayraklı, Erkan ve Elitaş, 2012: 20)

yapan kişilerin diğer kişilere bir zararları dokunsa bile kendileri için bir çıkar durumu söz konusu değildir; fakat hile yapılması durumunda bunu gerçekleştirenlerin mutlaka bir çıkarı bulunmaktadır (Dumanoglu, 2005: 349).

Hilenin özelliklerine baktığımızda aşağıdaki gibi bir sıralama yapmak mümkündür (Bozkurt, 2016: 60):

- Hile, genelde bu yola başvuran kişiler ve kurumlarca gizli olarak gerçekleştirilmektedir,
- Hileye her çeşit teşkilatta rastlanabilmektedir,
- Hileye başvuran kişi veya kurumlar doğrudan ya da dolaylı olarak menfaat sağlamaktadırlar,
- Hilede kasıt unsuru baskındır,
- Hilenin varlığında hileye uğrayan taraflar mutlaka zarar görmektedir.

Hilenin tanımlarına ve genel karakteristiklerine bakıldığında, iki önemli kavram ile karşılaşılmaktadır: kasıt ve zarar. Hileyi hatadan ayıran en önemli unsur bir kastın varlığıdır. Muhasebe sisteminde yapılan rakamsal hatalar, farklı bir hesaba kaydetme ya da kaydı unutmaya gibi tecrübesizlik veya ihmalden kaynaklanan yanlışlıklar birer hata iken, hilede yanlışlıklar bilindiği halde yapılmaktadır. Kaçınılmaz sonuç ise, bilerek yapılan hileli eylemler bir tarafı mutlaka mağdur etmektedir.

2.1.1. Hile Türleri

Ekonomik ve sosyal yaşamda sürekli olarak hileli durumlarla karşılaşmaktayız. Bunların çeşitlerinin sayısı ve hepsinin belirlenerek kayıt altına alınması ise neredeyse imkansızdır. Her an her yerde yepyeni türde bir hile ile karşılaşma olasılığımız her zaman mevcuttur. Bu sebeple hile türlerini çok farklı açılardan birçok sınıflandırmaya tabi tutabiliriz (Bozkurt, 2016: 65). Bu bölümde işletmelere yönelik olan hile türleri açıklanacaktır. Bunlar bir tabloda aşağıdaki gibi özetlenebilir.

Tablo 1
Hile Grupları

Hile Türü	Kurban	Hileyi Yapan	Açıklama
“Çalışan Hileleri”	“İşveren”	“Çalışanlar”	“Çalışan hırsızlık yapar”.
“Yönetim Hileleri”	“Finansal Tablo İlgilileri”	“Tepe Yöneticileri”	“Finansal tablolar olduğundan farklı gösterilir”.
“Yatırım Hileleri”	“Yatırımcılar”	“Bireyler”	“Yatırıma para yatırılır”.
“Satıcı Hileleri”	“Alım Yapan İşletmeler”	“Satıcılar”	“Fiyatlar şişirilir, sevk olmadan para alınır”.
“Müşteri Hileleri”	“Satış Yapan İşletmeler”	“Müşteriler”	“Satıcı aldatılır”.

Kaynak: Bozkurt, 2016: 65.

2.1.1.1. Çalışan Hileleri

Çalışan hileleri, işletmenin sahip olduğu değerlerinin normal kullanım amacının dışına çıkarak bireysel amaçlarla kasıtlı olarak kullanılmaya başlanmasıdır (Karakaya, 2016: 166). Tablo 1’de de görüleceği üzere çalışan hilelerinde kurban işverenler olmaktadır.

Çalışanların yaptıkları hileler doğrudan veya dolaylı yollarla olabilmektedir (Bozkurt, 2016: 64-65):

- *Doğrudan Hileler:* Personel işletmenin nakit parasını, ticari mallarını, demirbaşlarını veya bunun gibi diğer varlıklarını çalabilmektedir. Genellikle bunu yaparken hayali bir işletme aracılığıyla yapar. Örnek olarak; bu hayalet işletmesi ile mal satmış ve tahsilatını yapmış gibi göstermekte ancak herhangi bir mal teslimatı yapmamaktadır. Bu tür hilelerde üçüncü bir kişi olmaz. Hilenin getirisi doğrudan çalışana ait olur.
- *Dolaylı Hileler:* Bu tür hilelerde ise genellikle üçüncü bir kişinin varlığı karşımıza çıkmaktadır. Personel çalıştığı işletmeden bu üçüncü kişiler lehine bir menfaat sunmakta ve bunun karşılığı olarak da onlardan rüşvet almaktadır. Örneğin satıcılardan yüksek fiyatlı mallar alınmakta ancak bunun karşılığında eksik teslimat veya hiç almama ya da kalitesi düşük malları alma gibi yollara başvurulmaktadır.

Burada menfaat üçüncü kişilerden sağlanmış olsa da bedelini ödeyen işletmenin kendisi olmaktadır.

Çalışan hileleri, işletme bünyesinde en çok rastlanılan hile türü olmaktadır. Bunun nedeni, çalışanların işletmenin faaliyetlerini yürüten kişiler olmaları sebebiyle her türlü bilgiye kolayca ulaşmaları ve işletmenin zaaflarından da haberdar olmalarıdır. Bunun yanı sıra, çalışanlar işletmede geçirdikleri süre zarfında güven de kazanmakta ve bu da hileye ortam hazırlayan bir unsur olmaktadır (Karakaya, 2016: 167).

2.1.1.2. Yönetim Hileleri

Yönetim hileleri, işletmenin üst yöneticileri tarafından yapılan ve mali tablolar üzerinde gerçekleştirilen hilelerdir. Bu hileleri yapanların asıl amacı, finansal tabloları değiştirerek gerçekten farklı göstermeye çalışmaktır. Yönetici hileleri genellikle, “*çıkartmalar, zimmete para geçirme v.b. yasadışı faaliyetler, işletme sırlarının dışarıya açıklanması, kendi çıkarı için işlem yapma, gerçekler hakkında yalan söyleme, rüşvet alma, örtbas etme, finansal tabloların hileli sunumu*” şeklinde gerçekleşmektedir. İşletmede gerçekleşme olasılığı düşük olmasına rağmen, rakamsal kayıp bakımından oldukça yüksek bir paya sahiptirler (Doğan ve Kayakıran, 2017: 174-175).

Yönetim hilelerinde işletmenin mali durumu, mevcut olandan ya daha kötü ya da daha iyi olarak yansıtılmaya çalışılmaktadır. Buna, finansal tabloların makyajlanması da denmektedir. Genel olarak orta büyüklüğe sahip kurumlar finansal durumlarını olduğundan kötü göstermeye çalışarak “daha az vergi” ve “daha düşük kâr payı” ödemek isterler. Buna karşın büyük firmaların yöneticileri şirketin mali durumunu iyi göstererek iyi bir imaj yaratma ve bu yolla daha çok prim ve ikramiye alma yolunu tercih ederler (Uyar, 2007).

Yönetim hilelerine aşağıdaki durumlar örnek olarak gösterilebilir (Okay, 2011: 74):

- Mali tablolarda yer alan işlemlerin miktarı, türü veya açıklamaları ile ilgili kayıtların eksik veya yanlış gösterilmesi,
- Amortisman, stok değerlendirme, karşılık ayırma gibi işlemlere yönelik belirlenen politikaların yıllara göre tutarlılık göstermemesi, değişikliklerin dipnotlarda belirtilmemesi, yasal düzenlemelerin şirket yararına olacak şekilde ihlali ve bu durumdan menfaat sağlanması,
- Muhasebe kayıt ve belgeleri üzerinde değişiklik yapılması, sahte evrak ve belge bulundurulması,

- Kasti olarak işletmeye ait iş ve işlemlerin gizlenmesi, bu konuda bilgi vermekten kaçınılması. Örneğin, ileride şirket zararına olabilecek şekilde sonuçlanma ihtimali olan bir davanın finansal tablolara alınmaması.

Yönetim hileleri, çok önemli sonuçlarla karşılaşılma ihtimali olan sahtekârlık suçlarıdır. Bunun sonucunda finansal tablolar ile ilgili grupların özellikle de devlet ve yatırımcıların (hile tespit edildiğinde hisseler değer kaybedecektir) zarar görme ihtimali çok yüksektir.

2.1.1.3. Yatırım Hileleri

Yatırım hileleri ile yönetim hilelerinin arasında yakın bir ilişki söz konusudur. Yönetim hilelerinde, tepe yönetimde bulunan kişiler işletmenin finansal tablolarını makyajlamak suretiyle işletme kârını olduğundan yüksek göstermeye çalışırlar. Çünkü bu durum, şirketin hisselerinin değerlendirilmesini sağlayacaktır. Yatırım hilelerinde de hileyi gerçekleştiren kişiler, gerçek olmayan bilgilerle ve yalan vaatlerle kişileri yatırıma teşvik etmeye çalışırlar. Yönetimce yapılan hilelerde, finansal tablolar sahte bilgilerle hazırlanmakta, yatırım hilelerinde ise bu sahte finansal tablolar kullanılarak yatırımcı toplanmaya çalışılmaktadır. Fakat bu durum kişileri sahte bilgilerle yatırıma yönlendirdiği için, burada oluşan hileye yönetim değil yatırım hilesi adı verilmektedir (Mengi ve Türkmen, 2013: 33).

2.1.1.4. Satıcı Hileleri

Satıcı hilesi, işletmenin mal ya da hizmet alımı yaptığı satıcıların ya kendi başına ya da işletmeden bir personelle birlikte gerçekleştirdikleri sahtekarlıklara verilen isimdir (Erkan ve Arıcı, 2011: 32). Bu türden hilelerde satıcılar, işletmeye yüksek fiyatla mal veya hizmet satmakta ancak, düşük kalitede mal teslimi yapmakta, eksik teslim etmekte hatta bazen de hiç teslimat yapmamaktadır (Karakaya, 2016: 165).

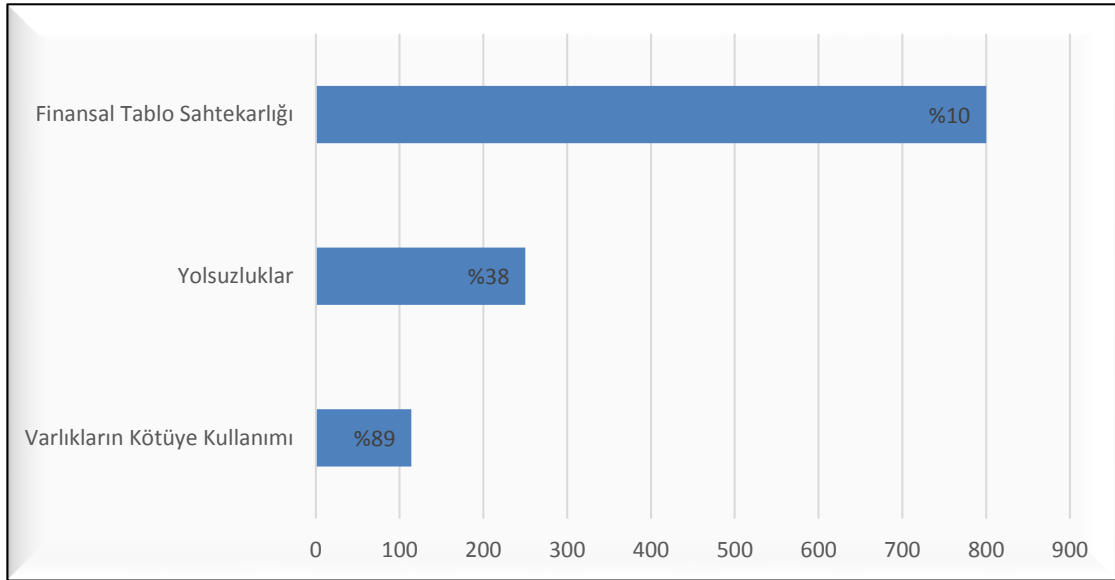
Satıcı hilelerine, raflarda ön kısımlara kaliteli malların yerleştirilerek düşük kaliteli malların arkalara saklanması örnek gösterilebilir (Özeroğlu, 2014: 186).

2.1.1.5. Müşteri Hileleri

Hile ve yolsuzluklar sadece şirket bünyesindeki kişiler tarafından gerçekleştirilmemekte, bu duruma şirket dışındaki kişiler de (satıcı ve müşteri gibi) sebep olabilmektedir. Örneğin, müşteriler satın aldıkları ürünlerin ücretini ödemek istemezler ya da hiç ödmeden o ürüne sahip olmak isterler. Bunun yanında çifte faturalama, düşük fiyata mal

veya hizmet satın alma gibi durumlara başvurabilirler. Bu tür hileler de satıcı hilelerindeki gibi kendi başına ya da işletmeden birisiyle birlikte gerçekleştirilebilir (Şenlik, 2010: 1). Müşteri hilelerinde, “Tüketici Kanunu” kasıtlı bir biçimde yanlış yorumlanıp şirketler sömürülmektedir. Örneğin, müşteri malı satın almakta, bir müddet kullanıp geri vermekte hatta bu mala yönelik bazı durumlar garanti kapsamı dışında olmasına rağmen hâlâ satıcı iadeye zorlanmakta veya malın bozuk olması sebep gösterilerek ücret ödemekten kaçınılmaktadır (Özeroğlu, 2014: 186).

“Sertifikalı Hile Denetçileri Derneği (ACFE), hile gruplarını “*finansal tablo sahtekarlığı, haksız kazanç (yolsuzluk) ve varlıkların kötüye kullanılması*” olarak sınıflandırmıştır. Dernek yaptığı araştırmada, bu hile türlerinin yüzdeler oranlarını ve sebep oldukları kayıpları Grafik 2’deki gibi belirlemiştir.



Grafik 2: Hile Gruplarının Yüzdeler Dağılımı ve Maliyeti

Kaynak: Report To The Nations, 2018: 10.

ACFE’nin 2018 raporuna göre, üç temel hile kategorisinden varlıkların kötüye kullanımı, %89 ile en yaygın hile türüdür. Aynı zamanda 114.000 Dolar ile en az kayba neden olan da yine bu türden hilelerdir. Yolsuzluklar %38 ile bir sonraki en yaygın mesleki dolandırıcılık türü olmaktadır. Bu tür hileler yaklaşık 250.000 Dolar’lık bir kayıp yaratmıştır. En az rastlana ancak en fazla kayba neden olan hile türü ise vakaların %10’unda meydana gelen ve 800.000 Dolar’lık bir ortalama kayba neden olan mali tablo sahtekarlığıdır.

2.1.2. Hilenin Nedenleri

Gerek yönetim kadrosunda gerekse çalışanlar arasında çeşitli nedenlerle hileye başvuranlar olabilmektedir. Burada ortak amaç genellikle şirketin imajını iyi göstermek ya da daha az vergi ödemek olmaktadır.

(Bozkurt, 2016: 96)'a göre işletme personelinin,

- %10'u her durumda hileye başvurmuştur,
- %15'i hiçbir ortamda ve hiçbir durumda hileye başvurmamaktadır,
- %75'i ise fırsat olduğu durumlarda hile yapmaktadır.

Tüm bunlar dikkate alındığında, en çok üzerinde durulması gereken grup, %75'lik bir orana sahip olan fırsatını buldukça hile yapanlardır. Alınacak tedbirler de fırsat unsurunun gerçekleşebilme olasılığını azaltmaya yönelik olmalıdır.

(Açık, 2012: 355), hile yapanların amaçlarını aşağıdaki gibi sıralamıştır:

- Kişilerin kendine zimmetlediklerini saklama isteği,
- Ortakların birinin diğerini kandırma düşüncesi,
- Dağıtılan karı azaltma isteği,
- Gerçekleştirilen yolsuzlukların saklanması,
- Hak edilmediği halde bazı teşviklerden yararlanılabileceği düşüncesi,
- Daha az vergi ödeme isteği.

Hilenin amaçlarından kaynaklanan sonuçları düşünecek olursak daha önce de değindiğimiz gibi, her zaman hileyi yapana bir menfaat karşı tarafa ise bir zarar durumu söz konusu olmaktadır. Zarar gören taraf genelde; işletmenin kendisi, ortaklar, diğer çalışanlar, kredi kuruluşları, müşteriler, yatırımcılar, devlet ve ülke ekonomisi olmaktadır. Ancak denetimler sonucu hilenin ortaya çıkarılması durumunda, en nihayetinde, asıl zarar görenin hileyi yapanın kendisi olacağı unutulmamalıdır.

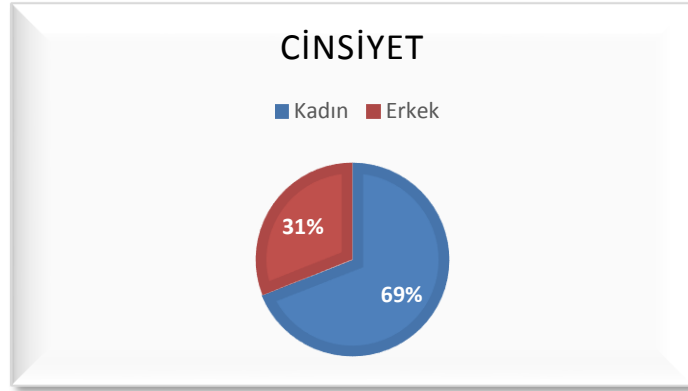
2.1.3. Hile Yapanların Karakteristik Özellikleri

Çalışmada şimdiye kadar hilenin nedenleri ve bunlara zemin hazırlayan bazı unsurların varlığı üzerinde durulmuştur. Bunların yanı sıra hile eyleminde, hileyi yapanların bir takım kişisel özellikleri de onları hileye iten nedenler olarak görülebilir.

Türkiye’de ve dünyada hileli eylemlere başvuranların sayısı gün geçtikçe artmaktadır. Hatta hile ve yolsuzluklar öyle bir seviyeye ulaşmıştır ki toplumun en saygın mesleklerini icra edenler dahi (beyaz yakalı olarak tabir edilen kişiler) hileye başvurmada herhangi bir sakınca görmemektedirler.

Hile ve suistimallerin araştırılması konusunda Amerika’da faaliyet gösteren “Sertifikalı Hile Denetçileri Derneği” (ACFE) her yıl yayınladığı raporda hile ile ilgili birçok araştırma sonucuna yer vermektedir. ACFE’nin 2018 raporunda, hile yapanların karakteristik özelliklerine dair araştırma sonuçlarına yer verilmiştir. Buna göre hile yapanlar ile bazı özellikleri arasındaki ilişki şöyledir (Report To The Nations, 2018: 33-43):

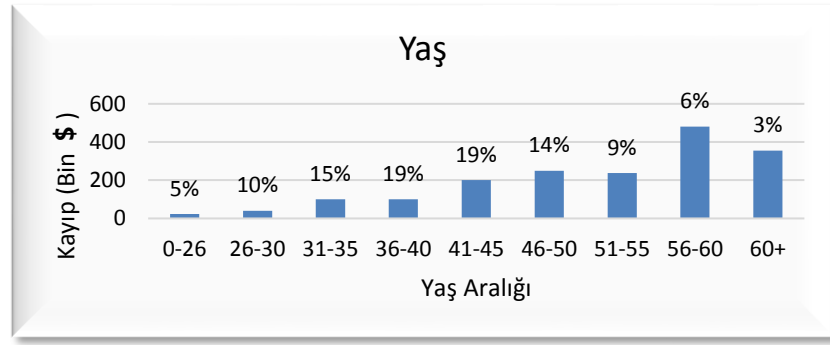
- **Cinsiyet:** Hilekarların %69’u erkektir. Ancak bu durum bölgelere göre de değişebilmektedir. Örneğin; ABD’de erkeklerin hileye başvurma oranı %58 dolaylarında iken Orta Doğu ve Kuzey Afrika’da bu oran %92’lere kadar çıkabilmektedir.



Grafik 3: Hilekarın Cinsiyeti

Kaynak: Report To The Nations, 2018: 39.

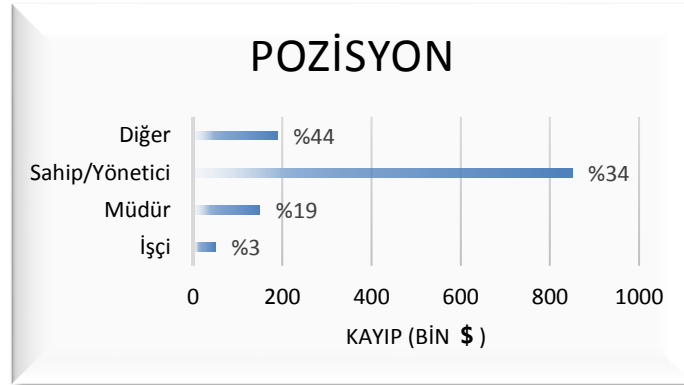
- **Yaş:** Yaşanan kayıpların hilekarların yaşı ile doğru oranda arttığı görülmüştür. 56 yaş ve üzerindeki kişiler daha çok kayba neden olurken 30 yaş ve altındaki kişilerde bu kayıpların çok daha az miktarda olduğu gözlenmiştir. (Belirtilen yüzdeler o yaş grubundaki katılım yüzdesidir.)



Grafik 4: Hilekarın Yaşı

Kaynak: Report To The Nations, 2018: 41.

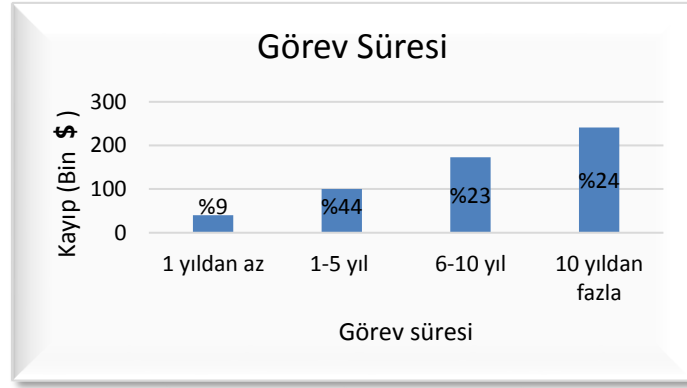
- **Pozisyon:** Araştırmalar, hileye başvuranlar ile bunların şirketteki pozisyonları arasında güçlü bir korelasyonun varlığına işaret etmektedir. Üst kademe çalışanları tarafından gerçekleştirilen hilelerin yol açtığı toplam kayıp 850.000 Dolar seviyesindedir. Bu da müdürlerin yol açtığı kaybın yaklaşık 6 katı işçilerin yol açtığı kayıpların ise 17 katıdır. Bu üst düzey sahtekarlıkların gerçekleştirilmesinde, sahip ve yönetici konumundaki kişilerin daha kolay erişime sahip olmaları, gerçekleştirdikleri sahtekarlıkları gizleme konusunda daha teknik bilgilere sahip olmaları ve düşük seviye çalışanlarının yapamayacağı şekilde suçlarını geçersiz kılmak veya gizlemek için yetkilerini kullanmaları büyük rol oynamaktadır.



Grafik 5: Hilekarın Pozisyonu

Kaynak: Report To The Nations, 2018: 33.

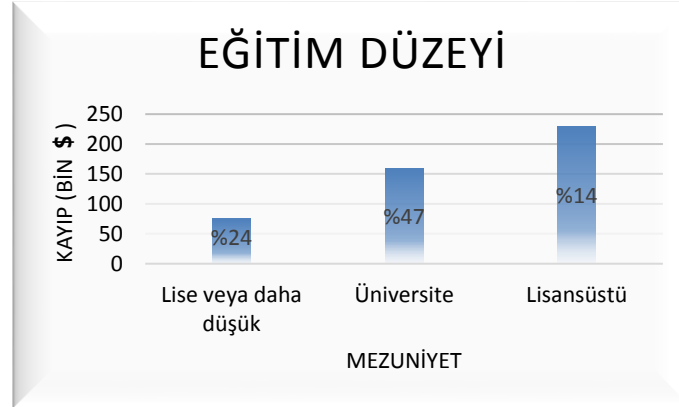
- **Görev Süresi:** Dolandırıcılık zayıtı, hilekarın işletmede ne kadar süredir çalıştığı temelinde artma eğilimi göstermektedir. Bir yıldan az süredir çalışanlar 40.000 Dolar'lık bir kayba neden olurken; 10 yıldan fazla tecrübeye sahip olanlar 6 kat daha fazla, 241.000 Dolar'lık kayba neden olmuşlardır.



Grafik 6: Hilekarın Görev Süresi

Kaynak: Report To The Nations, 2018: 34.

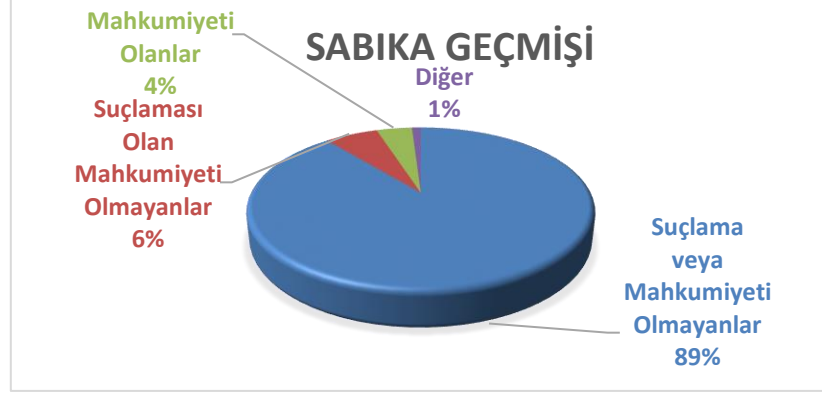
- **Eğitim Düzeyi:** Çalışanların eğitim seviyeleri ile dolandırıcılık eğilimleri arasında da pozitif bir korelasyonun varlığı saptanmıştır. Yüksek lisans diplomasına sahip olanların yaklaşık 230.000 Dolar, lisans mezunlarının ise 160.000 Dolar kayba neden oldukları görülmektedir. Bu tutarların her ikisi de lise ve daha alt düzey diplomaya sahip olanlarınkinden çok daha fazladır.



Grafik 7: Hilekarın Eğitim Düzeyi

Kaynak: Report To The Nations, 2018: 41.

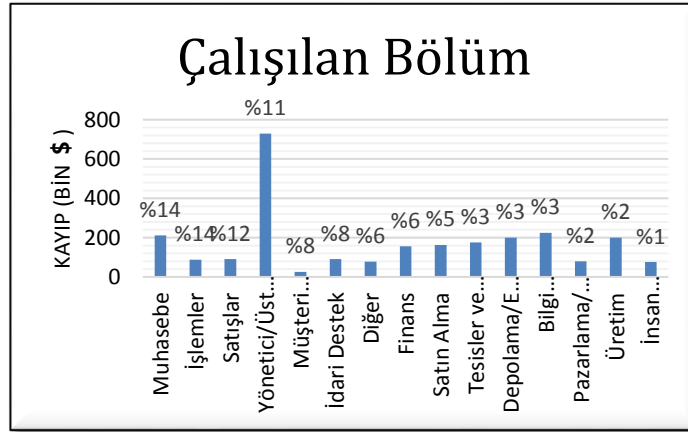
- **Sabıka Geçmişi:** Hileye başvuranların büyük çoğunluğunda herhangi bir dolandırıcılık sabıkası bulunmamaktadır. Faillerden yalnızca %4'ü daha önceden dolandırıcılıkla ilgili bir suçtan mahkûm edilmiştir.



Grafik 8: Hilekarın Sabıka Geçmişi

Kaynak: Report To The Nations, 2018: 42.

- **Çalışılan Bölüm:** ACFE tarafından yapılan araştırmada çalışanların %14'ü muhasebe ve %14'ü de işlemler bölümünde bulunmaktadır. Ancak muhasebe bölümünde ortalama kayıp 212.000 Dolar iken işlemler bölümünde ise bu tutar 88.000 Dolar'dır. En fazla kayıp ise yönetim bölümünde yaşanmaktadır. (729.000 Dolar) Sahtekarlıkların %77'si özellikle sekiz bölümde meydana gelmiştir: Muhasebe, işlemler, satışlar, üst yönetim, müşteri hizmetleri, idari destek, finans ve satın alma.



Grafik 9: Hilekarın Çalıştığı Bölüm

Kaynak: Report To The Nations, 2018: 36-38.

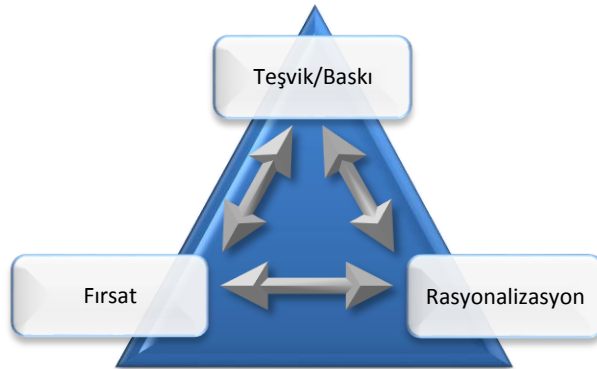
Tüm bunların yanı sıra;

- Zekâ seviyesinin yüksekliği,
- Bencil kişilik yapısı,

- Mevcut konumundan memnun olmama,
- Kendini aşırı önemseme,
- Üst konumdaki kişileri aşağılık görme,
- Risk alabilme yeteneği,
- Başarısızlığa karşı dayanıklılık,
- Yakalanmaktan korkmama,
- Alakadar kişilik yapısı,
- Şansını deneme arzusu,
- İşe ve işletmeye karşı aşırı merak,
- Yenilik ortaya koymada aşırı istekli olma,
- Kurallara uymama alışkanlığı,
- Kolay yoldan sonuca ulaşma düşüncesi,
- Her durumda haklı görünme çabası gibi davranışları gösteren kişilerde de karakter bakımından hileye yatkın bir kişiliğin varlığından söz edilebilir (Aslanzade, 2017: 68).

2.1.4. Hilenin Unsurları (Hile Üçgeni)

Tüm işletmeler için, bir hileli durumla karşılaşma olasılığı her zaman mevcuttur. Bu noktada asıl önemli olan hile ihtimalini başlatan unsurların iyi tanımlanarak doğru bir şekilde analizlerinin yapılmasıdır. Bu unsurlardan üçünün ortaya çıkması ile Şekil 4'te yer alan hile üçgeni şekillenmekte ve sonuç olarak unsurlardan bir tanesinin varlığında bile hileli davranışlarla karşılaşılabilir (Dumanoğlu, 2005: 351-352).



Şekil 4: Hile Üçgeni

Kaynak: Ramos, 2003: 28.

Hile üçgeni kavramını ilk ortaya atan, Amerikalı kriminolog ve sosyolog Donald Cressey'dir. Araştırmacı, 1953 yılında hile suçundan mahkum olanlar üzerinde yaptığı araştırmasında bu üç unsurun hileye başvurmada baskın unsurlar olduğunu saptamıştır (Emir, 2008, 116). Bu unsurlar kısaca aşağıdaki gibi açıklanabilir:

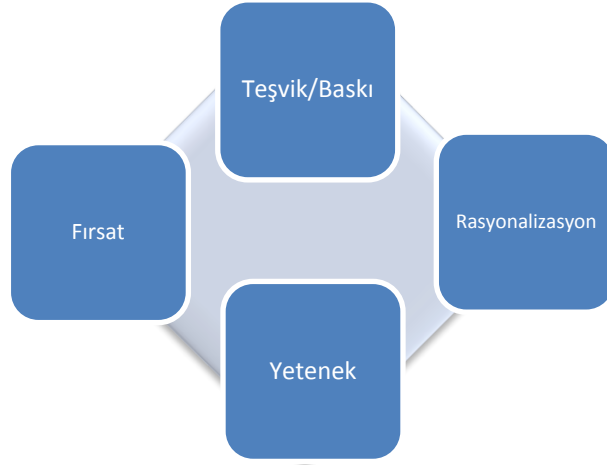
- **Teşvik/Baskı:** İşletme içinde, gerek çalışanlar gerekse idari personelde, hileye başvurma konusunda teşvik edici sebepler veya bu yolda onları güdüleyen baskılar mevcut olabilir. Kişiler genellikle, bir hileye başvurmaları için kendilerince bahaneler bulmalarına rağmen, yine de onları hileye teşvik eden bir sebebin de bulunması gerekmektedir. Bu konuda güdüleyici faktörlerden belki de en önemlisi “güç”tür. Kişiler yakın çevreleri veya aileleri ya da birlikte çalıştıkları arkadaşları arasında bir iktidara sahip olmayı her zaman arzu etmektedirler. İkinci en önemli faktör “hırs”tır. İnsanlar hile ve yolsuzluk yapma konusunda güçlü bir ihtirasın pençesinde olabilirler. Bir diğer faktör ise dış grupların yol açtığı “baskı”dır (Emir, 2008, 118). Örneğin banka v.b. finans kurumları ile yatırım yapmayı düşünen fon sahipleri de zaman zaman hayali birtakım beklentilere kapılarak çalışan veya yönetenler üzerinde baskıya neden olabilmektedirler (Karabınar ve Akyel, 2009: 693).
- **Fırsat:** İşletme bünyesinde mevcut iç kontrol yapısının zayıflığı veya hiç mevcut olmamasından doğan boşluklardan yararlanan personel veya üst yönetim mensupları, rahatlıkla hile ve yolsuzluklara başvurabilmektedirler (Hatunoğlu, Koca ve Kılılı, 2012: 179). Bu durumda, dolandırıcılık için fırsat sağlayan koşullar mevcuttur. Örneğin; kontrollerin olamaması veya etkisiz olmasının yanı sıra yönetimin yapılan kontrolleri geçersiz kılabilme konusundaki mevcut gücü de hileye başvurmada bir fırsat yaratmaktadır (Ramos, 2003: 28).
- **Rasyonalizasyon:** İşletme personeli ve yöneticiler başvurdukları hile ve dolandırıcılıklarda her zaman bir geçerli sebep bulma ve kendilerini haklı ilan etme eğilimindedirler. Örneğin; işletme kasasından para çalan bir çalışan bunu rasyonel gösterebilmek için kendince bir bahane bularak, “*aslında çalmadım, yalnızca ödünç almıştım*” diyerek kendini haklı çıkarmaya çalışır. Üst yönetim ise mali tablo veya diğer muhasebe hilelerini gerçekleştirirken, “*aslında her şeyi işletme ve personel için yaptım*” diyerek yanlış davranışını kendi zihninde rasyonelleştirecektir (Açık, 2012: 355-356).

Karabınar ve Akyel, hile üçgeni unsurları için bazı örnekler vermişlerdir (2009: 693):

- Kendisinde var olan bazı tutkulu alışkanlıklar onu büyük miktarlarda borç alma konusunda teşvik etmiştir. Ancak borçlarını ödeyecek yeterli miktarda geliri bulunmadığından ödemekte zorlanmakta ve bu durumdan kurtulabilmek adına üzerinde büyük bir baskı hissetmektedir. (*TEŞVİK/BASKI UNSURU*)
- Çalıştığı kurum bünyesinde iç kontrolün zayıflığı sebebiyle rahatça hareket edebileceğini düşünmekte, hile eylemine başvurmakta bir mahsur olmadığı görüşündedir. (*FIRSAT UNSURU*)
- Hileli eylem neticesinde başarısızlığa uğrasa da bunu etik açıdan ele alsaydı bile kendine yönelik herhangi bir suçlama yapmamakta; “sonra yerine koyacaktım”, “suç olduğunu bilmiyordum” gibi bahanelerle eylemini mantıklı kılmaya çalışmaktadır. (*RASYONALİZASYON UNSURU*)

Kısaca özetlemek gerekirse; işletme dahilinde kendilerini teşvik eden unsurlar bulunan veya bu yönde baskı hisseden kişiler işletme iç kontrolünün boşluklarını da fırsat bilerek hileli işlemler gerçekleştirebilmektedirler. Bunun sonrasında ise kendilerini haklı göstermek adına bahaneler yaratırlar.

2004 yılında Wolfe ve Hermanson “Hile Elması” modelini öne sürdüler. Yazarlara göre; teşvik, fırsat ve rasyonelleşmenin ele alınmasına ek olarak bir kişinin kabiliyeti de göz önünde bulundurulmalıdır. Çünkü yetenek, diğer tüm unsurların varlığında bile hilenin ortaya çıkıp çıkmayacağı konusunda önemli bir rol oynamaktadır. Birçok dolandırıcılık suçu ancak doğru kişinin varlığında gerçekleşebilir. Fırsat dolandırıcılık için bir kapı aralar, baskı ve rasyonelleştirme ise gerçekleştirilmesine yardımcı olabilir. Ancak kişi açık bir kapıyı fırsat olarak tanıyabilme ve ondan faydalanabilme yeteneğine de sahip olmalıdır (Wolfe ve Hermanson, 2004: 39).

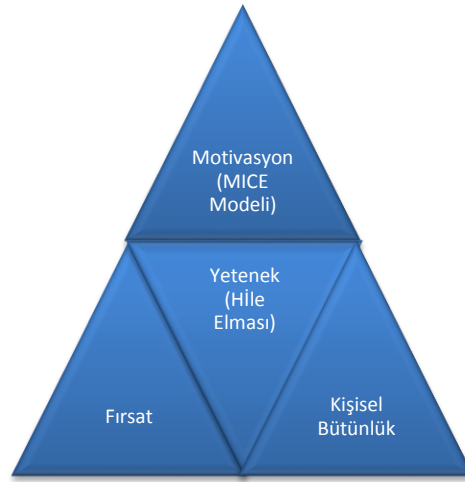


Şekil 5: Hile Elması

Kaynak: Wolfe ve Hermanson, 2004: 38.

Hilenin tüm unsurlarını taşısa da (baskı- fırsat- rasyonalizasyon), herkes bunu yürütme ve gizleme yeteneği bulunmadığında sahtekarlık yapamaz. Ancak yüksek bir kapasiteye sahip kişiler mevcut iç kontrolü anlayabilir, zayıflıkları tespit edebilir ve hile planlamasında tüm bunları kullanabilir (Abdullahi ve Mansor, 2015: 42).

MICE adı verilen bir başka modelde (Kranacher, Riley ve Wells) ise hileye ilişkin dört unsurdan söz edilmektedir: Para (Money), İdeoloji (Ideology), Baskı (Coercion) ve Ego (Ego). Tüm bunlara ek olarak Dorminey ve arkadaşları ise “The Evolution of Fraud Theory” adını verdikleri çalışmalarında hile üçgeninin dolandırıcılık problemini tek başına çözemediğini çünkü, baskı ve rasyonalizasyon unsurlarının kolaylıkla gözlemlenemeyeceğini ileri sürmüşlerdir. Denetçilerin, tüm hile modellerini dikkate almaları gerekmektedir. Bu nedenle, sayılan modellerde bahsedilen unsurların tümü aşağıdaki gibi bir modele entegre edilebilir (Kassem ve Higson, 2012: 194).



Şekil 6: Yeni Hile Üçgeni Modeli

Kaynak: Kassem ve Higson, 2012:194

2.1.5. Hile Tespit Yöntemleri

Hilenin ortaya çıkarılması, riskin fazla olduğu ve mutlaka birtakım detaylı çalışmaların gerçekleştirilmesi gereken alanların belirlenmesi ile mümkün olacaktır. Hile eylemine başvuranlar, gün geçtikçe bu durumu kanıksayarak ve yakalanmayacaklarına olan güvenleri gittikçe artarak hileli davranışlarının sınırlarını daha da genişletmektedirler. Bundan dolayı, hileyle mücadelede çok sayıda önleyici yöntemler geliştirilmiştir. Ancak bunların yanı sıra hilelerin önceden tespiti de oldukça önemli bir husustur (Şengür, 2010: 85).

Hile belirleme işlemi aslında içinde birçok güçlük barındıran bir işlemdir. Uygulamada yaşanan sahtekarlıklar genellikle, sıkı bir iç kontrolün yardımıyla değil, bu hileli olay gerçekleşikten sonra ortaya çıkarılabilmektedir. Çünkü, mutlaka bunun tespitini önleyen birtakım baskılar mevcut olmaktadır. Eğer aşağıda sıralanan bu baskılar göz ardı edilebilirse, denetçiler sahtekarlıkların tespitinde başarıyı yakalayabilirler (Karabınar ve Akyel, 2009: 700-701):

- Gerek sistem gerekse denetim hakkında yeterli düzeyde bilgiye sahip olmamak,
- Hilenin ortaya çıkarılmasının zor bir iş olduğu hakkındaki genel kanı,
- Denetçinin aradığının ne olduğunu bilmemesinden kaynaklanan endişesi,
- Denetçinin bazı detaylı testleri yapamaması,
- Hile konusunun denetçinin özel kapsamına dahil olmadığı yolundaki görüşü,

- Hile ve yolsuzluğun ortaya çıkarılması konusunda eğitim alınmamış olması sebebiyle tespitinin zorlaşması,
- Denetim planını uygulamada sabit fikirli olunması çok yönlü düşünülmemesi.

Hile tespitinde kullanılan yöntemler bakımından çok farklı sınıflandırmalar yapılmış olsa da en sık kullanılan teknikler aşağıdakiler olmaktadır:

2.1.5.1. Benford Kanunu

1881 yılında bir astronom ve matematikçi olan Simon Newcomb günümüzde *Benford Kanunu* olarak bilinen kuralın ilk makalesini “American Journal of Mathematics” dergisinde “Logaritma Yasası” adıyla yayınladı. Newcomb, hesap makinesi yerine kullanılan logaritma kitaplarının, düşük rakamların yer aldığı ilk sayfalarının, yüksek rakamlardan oluşan diğer sayfalara göre daha fazla yıprandığını tespit etmiştir. Bu durumdan yola çıkarak bilim adamlarının 1,2,3 gibi sayılarla başlayan sayfaları daha çok kullandıkları sonucuna varmıştır (Akkaş, 2007: 192). Newcomb, bir sayının sıfır olmayan herhangi bir ilk basamağa sahip olma olasılığını aşağıdaki gibi hesaplamıştır (Hill, 1998: 358):

$$P(d)=\text{Log}_{10}(1+1/d)$$

d= 1’den 9’a kadar herhangi bir sayı.

P= Olasılık.

Newcomb, bu fenomeni için teorik bir açıklama yapmadığından, neredeyse hiç fark edilmedi. Yaklaşık 50 yıl sonra fizikçi Frank Benford, kendi logaritma kitaplarının ilk birkaç sayfasının daha fazla yıprandığını fark etti. Newcomb’ın yıllar önce vardığı aynı sonuca vardı: “*İnsanlar küçük rakamlarla başlayan sayılara daha çok bakarlar*”. Benford bunun üzerine, birçok gözlem setinden 20.000’den fazla veri toplayarak, analiz edip hipotezini test etti. Newcomb’ın aksine, Benford’un makalesi büyük ilgi çekti ve Newcomb’ın katkısı tamamen unutulmuş bu olasılık logaritması yasası “*Benford Kanunu*” olarak anılmaya başlandı (Hill, 1998: 358).

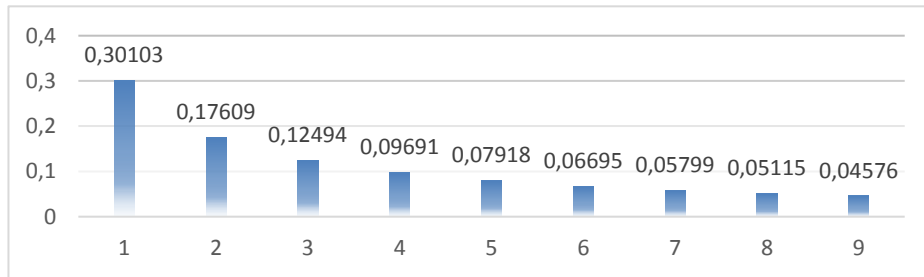
Benford Kanunu’nda bir sayının ilk basamağının 1 olma olasılığı yaklaşık %30 iken, 9 olma olasılığı ise sadece %4.6’dır. Aşağıdaki tabloda sayıların ilk dört basamağının her biri için 0 ile 9 arasındaki beklenen frekanslar listelenmiştir (Durtschi, Hillison and Pacini, 2004: 19-20):

Tablo 2
Benford Kanunu'na Göre Beklenen Frekanslar

Rakam	1. Basamak	2. Basamak	3. Basamak	4. Basamak
0	-	.11968	.10178	.10018
1	.30103	.11389	.10138	.10014
2	.17609	.19882	.10097	.10010
3	.12494	.10433	.10057	.10006
4	.09691	.10031	.10018	.10002
5	.07918	.09668	.09979	.09998
6	.06695	.09337	.09940	.09994
7	.05799	.09035	.09902	.09990
8	.05115	.08757	.09864	.09986
9	.04576	.08500	.09827	.09982

Kaynak: Nigrini, 1999: 80.

Yukarıdaki tablonun grafiksel gösterimi ise şu şekilde olacaktır:



Grafik 10: Benford Kanunu'na Göre 1. Basamağın Olasılık Değerleri

Kaynak: Nigrini, 1999: 81.

Benford Kanunu dikkatli bir şekilde incelenirse, her bir sayının doğal bir akışı bulunduğu görülecektir. Dış etkenler tarafından herhangi bir müdahalede bulunulduğunda bu akışın değişeceği düşünülürse, muhasebe denetimi ve Benford Kanunu'nun birbiriyle bağlantılı kavramlar olduğu sonucuna varabiliriz. Muhasebe profesörü Mark Nigrini, bu durumun muhasebe hilelerinin ortaya çıkarılmasında kullanılabileceğini düşünmüştür (Türkyener, 2007: 118).

Nigrini 1992 yılında hazırladığı doktora tezinde, muhasebe verilerinin birçoğunun Benford Kanunu'na uygun olduğu ve herhangi bir sapmanın bu yolla rahatlıkla ortaya çıkarılabileceğini savundu. Benford Kanunu'na uyarlandığında, muhasebede yer alan normal bilgilerle hileli bilgiler arasında önemli farklılıklar olduğunu tespit etmiştir. Bu yöntem kullanılarak, New York'ta bulunan 7 şirketin sahtekarlıkları ortaya çıkarılmıştır (Boztepe, 2013: 77).

2.1.5.2. Yapay Sinir Ağları Modeli

Yapay sinir ağları; “bilgisayar sistem ve yazılımlarının insan beyninin çalışma modelini örnek almasını dikkate alarak, bunların farklı yönlerden değerlendirilmesini sağlayan ve amacı bilgisayarların insan beyni gibi işlemesini sağlamak olan yapay zekâ faaliyetleridir” (Dayı, 2012: 34).

Yapay sinir ağları, etkili bir “istatistiksel benzetim tekniği”dir. Bu teknik, veriler arasındaki fonksiyonel bağlantıları ortaya çıkarmakta ve bu işlemleri *tanıma, değerlendirme, sınıflandırma, tahmin ve kontrol* gibi çeşitli aşamalardan geçirmektedir. Muhasebe ve finans dünyasında ekonomik amaçlarla kullanılan pek çok sistem, yapay sinir ağları modeli baz alınarak geliştirilmiştir (Doğan ve Kayakıran, 2017: 182).

Küçükkocaoğlu, Benli ve Küçüksözen, hileli işlemler gerçekleştirilen ve gerçekleştirilmeyen işletmeleri yapay sinir ağları modelini kullanarak tahmin etmeye çalışmışlardır. Araştırma sonuçlarına göre, tahminin doğruluk oranının %86,17; hata oranının ise, %13,87 olduğu sonucuna varılmıştır. Araştırmacılar yapay sinir ağları modelinin, hile tespitinde yüksek oranda doğru sonuçlar verdiği ve hileye sebep olan değişkenler bilirse, hileleri ortaya çıkarmada bir yöntem olarak kullanılabileceği sonucuna varmışlardır (1997: 22).

2.1.5.3. Veri Madenciliği

“Veri depolarında bulunan farklı türlerde verilerden yola çıkarak, önceleri keşfedilememiş bilgileri tespit etmek ve bunları karar alma ve faaliyet planlama süreçlerinde kullanmaya yönelik faaliyetlere” veri madenciliği adı verilmektedir. Veri madenciliği, aslında tek başına bir çözüm getirmez, çözüm sürecinde alınacak kararları destekler ve problemin çözümünde ihtiyaç duyulan verileri sağlar (Terzi, 2012: 54) ve bu veriler arasındaki mevcut ilişkilerin tespiti konusunda da yardımcı olur. Veri madenciliği sürecinde “kümeleme, veri özetleme ve sınıflama, bağımlılık ağlarının bulunması, değişkenlik analizi ve anomali tespiti” gibi teknikler uygulanmaktadır (Baykal, 2006: 96).

1990’lı yıllarda geliştirilen veri madenciliğinde, aslında teknoloji ile bütünleştirilmiş istatistiki hesaplamalar yapılmaktadır. Bu sebeple de işletmelerde yaygın bir kullanım alanı mevcuttur. Örneğin; bu teknik sayesinde müşteri profilleri, müşterilerin satın alma davranışları, bir mal veya hizmeti talep edip etmedikleriyle ilgili tahminler yapılarak karar verme sürecinde kullanılabilir. Veri madenciliği tüm bunların yanı sıra, veri

ambarındaki mevcut verilerde herhangi bir anormalliği algılayarak, hilelerin tespitinde de kullanılabilir (Çatıkkaş ve Çalış, 2010: 148).

Bu yöntem ile, mali tabloların yanı sıra tüm muhasebe hesapları da denetlenebilmekte ve aykırı durumlar kolayca tespit edilebilmektedir. Örnek olarak satıcılar hesabını ele alacak olursak, bu hesap veri madenciliği teknikleri ile test edildiğinde aşağıdaki şüpheli haller tespit edilebilir (Terzi, 2012: 60-61):

- Ödemelerin iki kez yapılmış olması,
- Kasıtlı veya kasıtsız olarak unutulmuş satıcılar nezdinde yapılmış indirimler,
- Ürünün alınmamasına rağmen ödemenin yapılmış olmasından kaynaklanan fazla ödemelerin tespiti,
- Faturalardaki rakamların yuvarlanmış olması (genellikle hile yapanlar rakamları yuvarlar: 200 TL, 30.000 Dolar gibi. Veri madenciliği teknikleri sayesinde bu faturalar tespit edilerek tutarı en yüksek olanlara ulaşılır),
- Satıcıya ödemelerin kısa sürede gerçekleştirilmesi (buna benzer ödemeler söz konusu olduğunda sanal işletme veya hileden şüphelenilir),
- Fatura numarası sıralı olan satıcıların belirlenmesi (örn: 0001, 0002, 0003 gibi fatura numaralarına sahip satıcıların tespiti hep aynı satıcıya işaret eder ki bu da şüphelenilmesi gereken bir durumdur),
- Satıcıların aylık fatura sayılarında aşırı sapmaların tespit edilmesi,
- Tarihi hafta sonuna denk gelen ödemelerin varlığı,
- Onay limitinin altında bir tutara sahip olan faturalar,
- Satıcıların fatura hacimlerinde ani bir yükselmenin meydana gelmesi,
- Karşılığı olmayan çeklerinin sayısı çok olan satıcılar,
- Ortalama yapılan ödemelerin üstüne çıkan ödemelerin olması, (veri madenciliği yöntemleri satıcılara düşen ortalama ödemeleri ve bunu aşanları algılayabilir. Örn: bir satıcıya yapılan ortalama ödemeler 3.000- 4.000 TL aralığında seyrederken aniden 30.000 TL'ye yükseldiğinde bu durum algoritmalar tarafından tespit edilir.),
- Personelin ücret bordrosu analizi yapılır,
- E-mail adreslerini iş yeri adresi gibi gösteren satıcıların tespiti (veri madenciliği teknikleri ile satıcılara ait adreslerle e-mail adresleri karşılaştırılır. Genellikle hilekarlar adres yerine e-mail adreslerini verirler).

Günümüzde gelişen teknolojiye paralel olarak, bilgisayar yazılımları ve veri madenciliği teknikleri sayesinde büyük miktardaki veriler rahatlıkla taranmakta ve anormal durumlar ve hile göstergeleri kolayca saptanabilmektedir.

2.1.5.4. Kırmızı Bayraklar

Şirket bünyesi veya şirket faaliyetleri kapsamında, hileli durumların önceden saptanmasına yarayan bazı uyarılar bulunabilmektedir. Ayrıca, değişikliğe uğratılmış veya doğru bilgilere sahip olup olmadığı konusunda şüphe uyandıran belgelerin ya da personel arasında süregelen ilişkilerden farklı birtakım durumların ortaya çıkması gibi sahtekarlık şüphesi yaratan işaretler bile olabilmektedir. İşletmelerde bunun gibi işaretlerin fark edilmesi, hile tespiti açısından oldukça önemlidir. Dolayısıyla, hiçbir işaret gözden kaçırılmamalıdır (Erol, 2016: 17).

Söz konusu belirtiler, zayıf yönetim yapısına sahip şirketlerde daha sık görülmektedir. Kesin bir kanıt olarak kabul edilmemesine rağmen, bir sahtekarlığa işaret eden bu belirtiler “kırmızı bayrak” olarak ifade edilir. Kırmızı bayraklar; şirketin iş ortamında finansal tabloların yanlış olarak beyan edilmesine ilişkin, yüksek risk oluşturabilecek semptomlar olarak tanımlanabilir. Dolandırıcılık içeren durumlar genellikle önemli bir sapma gösterir ve kırmızı bayraklar doğal olmayan durumları veya normal olanlardan farklı olanları ifade eder (Yücel, 2013: 148). Kırmızı bayraklar, çalışan ve yönetim kırmızı bayrakları olarak ikiye ayrılmaktadır.

Çalışanlar ve yönetime yönelik kırmızı bayraklara aşağıdaki örnekler verilebilir (Dinapoli, 2008: 5-6):

- **Çalışan Kırmızı Bayrakları**

- Çalışanların yaşam tarzı değişiklikleri: pahalı arabalar, takılar, evler, kıyafetler...
- Önemli kişisel borç ve kredi sorunları,
- Davranışsal değişiklikler: uyuşturucu, alkol, kumar veya işi kaybetme korkusunun baş göstermesi,
- Çalışanların sürekli değişmesi: özellikle sahteciliğe daha açık olan alanlarda,
- Tatil veya hastalık izni almayı reddetme,
- Savunmasız alanlarda görev ayrılığının olmaması.

- **Yönetici Kırmızı Bayrakları**

- Denetçilere bilgi sağlama konusunda isteksizlik,
- Yöneticilerin denetçilerle sık sık anlaşmazlık yaşaması,
- Yönetim kararlarının bireysel veya küçük gruplar tarafından verilmesi,
- Yöneticilerin düzenleyici kurumlara karşı saygısız davranması,
- Zayıf bir iç kontrol ortamının olması,
- Muhasebe personelinin görevinde deneyimsiz ve umursamaz olması,
- Yeterli gözlemlerde bulunmayan merkezi yönetim,
- Hesapların çok fazla kontrol edilmesi,
- Banka hesaplarında çok sık değişimler,
- Dış denetçilerin sık sık değiştirilmesi,
- Piyasa değeri altında satılan şirket varlıklarının bulunması,
- Pazarda önemli ölçüde küçülme,
- Kredilerin sürekli tekrarlanması,
- Yıl sonu işlemlerinin fazlalığı,
- Çalışanların sürekli değişimi,
- Beklenmeyen avanslar veya nakit bakiyelerindeki düşüşler,
- Şirket veya birimlerin seri numaralandırılmış belgeleri kullanmayı reddetmesi,
- Oran dışı tazminat programı,
- Mantıklı olmayan herhangi bir finansal işlem ortak veya iş yapılması,
- Hiçbir ürüne ait olmayan servis sözleşmeleri,
- Eksik belgeler ve fotokopiler.

Kırmızı bayraklar, işletmelerde sahtekarlıkların çözümü işlevini yerine getirmez. Bunun yerine hilenin tespiti konusunda dikkat edilmesi gereken noktalara vurgu yapmaktadırlar.

2.1.6. Hile ile İlgili Kuruluşlar ve Hile Raporlarının İncelenmesi

2.1.6.1. 2018 ACFE Hile Raporu (2018 ACFE Report to the Nations)

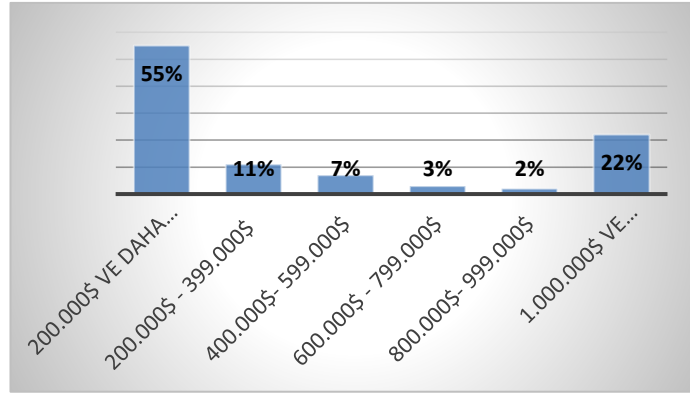
ACFE, dünyanın önde gelen hile önleme organizasyonu ve hile karşıtı eğitim veren en önemli kuruluşlarından biridir. 85 binden fazla üyesi bulunan ACFE, dünya çapında ticari hileleri azaltmak ve bu konuda caydırıcılık sağlamak amacıyla çalışmaktadır.

2018 yılında 10. kez yayınlanan ACFE- Hile ve Suistimal Raporu, dünyadaki en kapsamlı ve en çok alıntı yapılan mesleki dolandırıcılık kaynağıdır. Gerçek hile vakalarından alınan bilgilere dayanarak hazırlanan rapor; mesleki hilelerin nasıl yapıldığına, nasıl tespit edildiğine, kimlerin işlediğine ilişkin sonuçları analiz eden muazzam bir kaynaktır.

Raporda daha önceki başlıklarda bazı verilere yer verilmiştir. Bu kısımda rapor daha çok, hilenin maliyeti ile en çok gerçekleştiği şirket türleri ve ülkeler açısından incelenmiştir.

➤ **Mesleki hileler mağdur kuruluşlara kaçta kaç oldu?**

Rapora dahil edilen 2.490 vakanın toplam dolandırıcılık maliyeti 7,1 milyar dolar olmuştur. Ancak gerçek küresel dolandırıcılık maliyeti özellikle yaşanan hile skandalı sonrası itibar ve iş kaybı da dikkate alındığında büyük olasılıkla daha yüksektir (ACFE- Report To The Nations, 2018: 9):



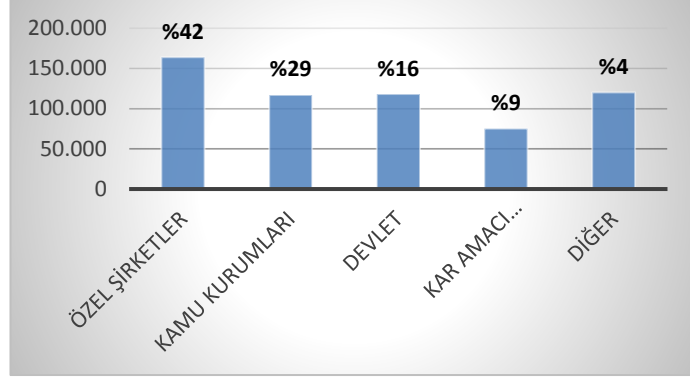
Grafik 11: Hilenin Maliyeti

Kaynak: Report to the Nations, 2018: 9.

Grafikte görüldüğü üzere, en fazla kayıp %55'lik bir oranla 200.000\$ ve daha az miktarda gerçekleşmiştir. 1.000.000\$ ve fazlası kaybın araştırmaya katılan kurumların beşte birinden fazlasını (%22) kapsıyor olması ise hile kayıplarının boyutunu yadsınamayacak bir gerçeklikle ortaya koymaktadır.

➤ **Hangi tür örgütler hile mağdurudur?**

Hile mağduru şirketlerin büyük çoğunluğu kâr amacı güden şirketler olmuştur. Bunların %42'si özel şirketler iken, %29'u kamuya ait işletmelerdir.



Grafik 12: Hile Mağduru Şirket Türleri

Kaynak: Report to the Nations, 2018: 20.

Grafik 12’de görüldüğü üzere, özel şirketler 164.000 \$ ile hileden en çok zarar gören işletmeler olmuşlardır. Kâr amacı gütmeyen kuruluşlar, hile vakalarının yalnızca %9’unda mağdur olmuşlardır ve parasal anlamda da 75.000 \$ ile en az kayba uğrayan şirket türüdürler. Ancak bununla birlikte kâr amacı gütmeyen birçok kuruluş için finansal kaynakları son derece sınırlı olduğundan 75.000 \$’lık bir kayıp yıkıcı olabilmektedir (ACFE- Report To The Nations, 2018: 20).

ACFE 2018 Hile ve Suistimal Raporu’nda bölgesel bazda hilenin maliyeti ve diğer bazı araştırma sonuçları ise şöyle raporlanmıştır.

Tablo 3
Bölgesel Düzeyde Hile Vakaları ve Maliyeti

Bölgeler	Raporlanan Toplam Hile Vakası	Raporlanan Toplam Hile Vakası Sayısının Toplam İçindeki Payı (%)	En Çok Vakanın Gerçekleştiği Ülkeler (vaka adedi)	Hilenin Toplam Maliyeti (\$)
ABD	1000	48	-	108.000
Kanada	82	4	-	200.000
Asya Pasifik	220	11	Çin- 49 Avustralya- 38 Endonezya- 29 Filipinler- 25	236.000
Sahra Altı Afrika	267	13	Güney Afrika- 87 Nijerya- 55 Kenya- 34	90.000
Doğu Avrupa ve Batı/Orta Asya (Türkiye)	86	4	Rusya- 15 Türkiye- 13 Romanya- 11	150.000
Latin Amerika ve Karayipler	110	5	Meksika- 29 Brezilya- 22 Kolombiya- 10	193.000
Batı Avrupa	130	6	İngiltere- 34 Yunanistan- 22 Almanya- 16	200.000
Güney Asya	96	5	Hindistan- 72 Pakistan- 13	100.000
Orta Doğu ve Kuzey Afrika	101	5	Birleşik Arap Emirlikleri- 34 Suudi Arabistan- 16 Ürdün- 10	200.000

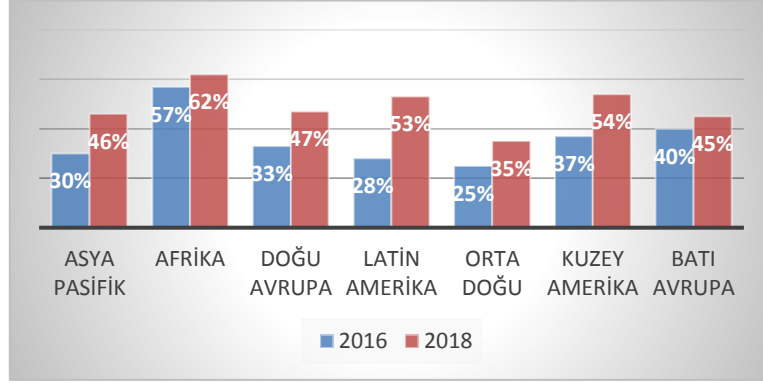
Kaynak: Report to the Nations, 2018: 56-73.

2.1.6.2. PWC 2018 Küresel Ekonomik Suçlar ve Hile Araştırması (PWC Global Economic Crime and Fraud Survey 2018)

158 ülkede 250.000'den fazla çalışanıyla faaliyet gösteren PWC (Price Waterhouse Coopers) güvence, vergi ve danışmanlık hizmetleri veren bir denetim firmasıdır (PWC, 2018).

Kurum tarafından 123 farklı bölgede, 7200'den fazla katılımcı üzerinde bir anket çalışması gerçekleştirilmiş ve 2018 yılında "Küresel Ekonomik Suçlar ve Hile Araştırması" yayınlanmıştır (PWC Global Economic Crime and Fraud Survey, 2018: 2).

Ankete katılanların %49'u şirketlerinin hile mağduru olduğunu, son iki yıl içinde hileli vakalarla karşılaştıklarını belirtti. (Bu oran 2016 yılında %36 idi). Konu bölgesel bazda ele alındığında durum şöyledir:



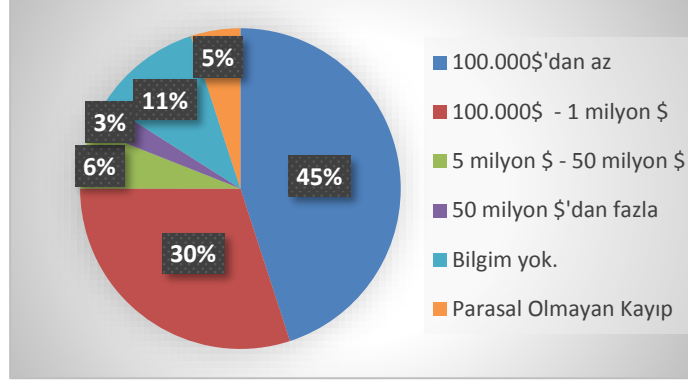
Grafik 13: Bölgesel Bazda Hileli Vaka Oranları

Kaynak: PWC Global Economic Crime and Fraud Survey, 2018: 5.

Grafiğe göre; hile tüm bölgelerde iki yıl önceye nazaran artış göstermiştir. En fazla artış %25 ile Latin Amerika bölgesinde yaşanırken; Batı Avrupa ve Afrika %5 ile hile vakalarında en az artışın gerçekleştiği bölgelerdir. Ayrıca ankete katılanların %42'si hile önleme ile ilgili harcamalarını arttırdığını, %44'ü ise gelecek iki yıl içinde arttırmayı planladıklarını öne sürmüştür.

Araştırmada varlıkların kötüye kullanımı, tüketici sahtekarlıkları ve siber suçların işletmeler arasında en sık karşılaşılan hileler olduğu sonucuna varılmıştır. Bunun yanı sıra hile yapanların %52'si işletme içindeki kişilerdir (PWC Global Economic Crime and Fraud Survey, 2018: 2).

Katılımcılara, “işletmenizde en yıkıcı sonuçları olan hile vakaları ne kadar kayba yol açmıştır?” diye sorulmuş ve aşağıdaki sonuçlar elde edilmiştir.

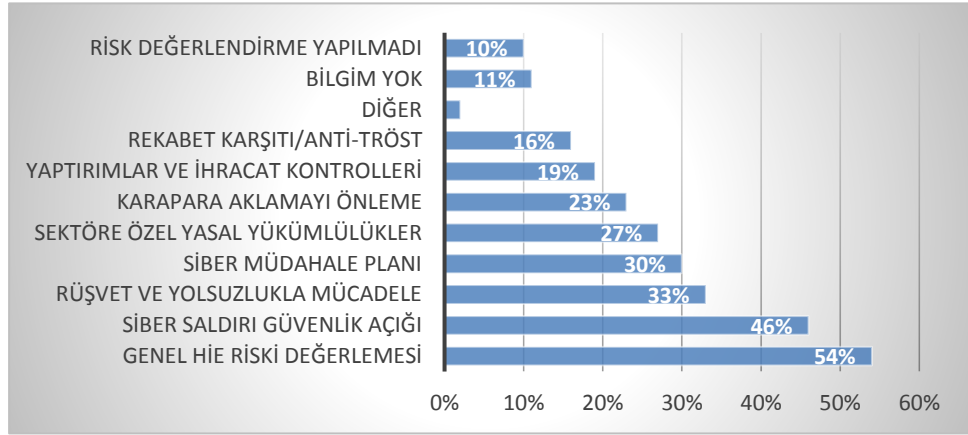


Grafik 14: Hile Vakalarının Maliyeti

Kaynak: PWC Global Economic Crime and Fraud Survey, 2018: 11.

Araştırmaya katılan şirketlerin %45'i hile suçu neticesinde 100.000\$'dan daha az kayba uğradığını öne sürmüştür. Ancak bu doğrudan kayıplara, hile soruşturması ve diğer müdahalelerin maliyeti de eklendiğinde kayıp çok daha yüksek olmaktadır.

Hile ile mücadele kapsamında çok önemli bir basamak olan hile riski değerlemesi ile ilgili anket sonuçları şöyledir.



Grafik 15: Hile Riski Değerleme Oranları

Kaynak: PWC Global Economic Crime and Fraud Survey, 2018: 7.

Bunlardan %54'ü son iki yıl içinde işletmelerinde genel bir ekonomik suç ve dolandırıcılık riski değerlemesi yaptıklarını belirtmişlerdir. Yarısından azı (%46) siber suçlara yönelik risk değerlemesi yapmıştır. Üçte birinden daha azı bu süre içinde rüşvet ve yolsuzluk karşıtı, kara para aklama ve yaptırımlar, ihracat kontrolleri gibi kritik alanlarda risk değerlemesi yaptıklarını söylemiştir. Her on katılımcıdan biri ise son iki yılda herhangi bir risk değerlemesi yapmamıştır.

2.1.6.3. KPMG 2018 Hile Barometresi (KPMG Fraud Barometer 2018)

Dört kurucusunun isimleri ile anılan KPMG (P.Klynweld, W.B. Peat, Marwick, R. Goerdeler); vergi, denetim ve danışmanlık hizmetleri sunmaktadır. Uluslararası alanda faaliyet gösteren kurumun Türkiye temsilcisi olan KPMG Türkiye 1982 yılında kurulmuştur (KPMG Türkiye, 2018).

İki yılda bir yayınlanan KPMG Hile Barometresi, İngiltere ekonomisini etkileyen en yeni hile eğilimlerini tespit etmekte ve yeni tehditlere karşı önlem alınmasını sağlamaktadır. KPMG 30 yılı aşkın süredir hile ile ilgili anket düzenlemekte ve genellikle £100.000'i (100 bin sterlin) aşan büyük hile davalarını ele almaktadır (KPMG Fraud Barometer, 2018: 1).

İngiltere'deki mahkemelere ulaşan hile vakalarının sayısı 2018'de %78 artmıştır. Toplam değeri 1,2 milyar £'i bulan 453 vaka, İngiltere genelinde mahkemeye intikal etmiştir. Birleşik Krallığı oluşturan bölgeler dikkate alındığında, anketten aşağıdaki sonuçlara ulaşılabilmektedir (KPMG Fraud Barometer, 2018: 9-14).

➤ İskoçya

İskoçya'da kaydedilen en önemli hile vakalarının %50'den fazlası çalışan hileleri ile ilgili olanlardır. Profesyonel suçlular İskoç mahkemelerine gelen 4,6 milyon £ değerindeki davalardan üçünden sorumlu iken, en büyük tehdidi, 16 davadan 11'ini oluşturan çalışan ve yönetim hileleri meydana getirmektedir.

➤ Kuzey Doğu ve Yorkshire

Yorkshire ve Kuzey Doğu'daki mahkemelere açılan hile davası sayısı 2017 yılına göre iki katından fazla artış göstermiştir. 2017'de 21 dava ile karşılaşılmış, bu sayı 2018'de 54'e çıkmıştır. Hile davalarının yol açtığı kayıplar ise 32,7 milyon £'den 62,8 milyon £'e yükselmiştir. Görevi ihmal, muhasebe hileleri ve ödeme transferleri en çok karşılaşılan hile türleri olmuştur. Yatırım hileleri ise en büyük payı alarak 26,3 milyon £'e ulaşmıştır.

➤ Kuzey Batı

Kuzey Batı'daki mahkemelere ulaşan hile davalarının değeri 2017 yılına göre üç katından fazla artmıştır. 2017'de 38,5 milyon £'e mal olan hile davaları 2018 yılında 131 milyon £'e yükselmiştir. Aynı dönemde bölge mahkemelerinde yargılanan dava sayısı 29'dan

57'ye çıkmıştır. 2018 yılında en yaygın hile görevi kötüye kullana şeklinde gerçekleşmiştir. Bu türde karşılaşılan 10 vaka, 63,4 milyon £ kayba yol açmıştır.

➤ **Midlands**

İngiltere'deki resmi 9 yerel bölgeden biri olan Midlands'de, 2018 yılında, mahkemelerde görülen hile davalarının sayısında %109 ve değerinde %306 artış görülmüştür. 2017 yılında 32 dava görülmüşken, 2018'de 100 bin £'in üzerinde değere sahip 67 dava açılmıştır. Açılan davaların değeri de 2018 yılında 40 milyon £'den 54 milyon £'e yükselmiştir. Kredi ve ipotek hileleri en fazla kayba yol açan hile türleri olmuştur. Bu türden 5 davanın toplam değeri 30 milyon £'dir.

➤ **Güney Batı ve Galler**

Güney Batı ve Galler'deki hile davalarının sayısı 2018'de 2017'ye göre yaklaşık iki katına çıkmış, 2018 yılında mahkemeye 60 dosya ulaşmıştır. Bu davaların değeri ise 2017 yılında 18,1 milyon £'den 2018'de 43,3 milyon £'e hızlı bir sıçrama göstermiştir. Galler'de özellikle çalışan hilelerinin sayısında artış yaşanmıştır. Ayrıca 2017'de 55 yaş üstü hilekarlarla ilgili davaya rastlanmazken, 2018 yılında bu türde 5 dava ile karşılaşılmıştır. 55 yaş üstü hilekarların sayısı Güney Batı'da da artış göstermiştir. 2017 yılında hiç olmamasına rağmen 2018'de bu tür 10 dava görülmüştür. Hatta faillerin biri 83 yaşındadır.

➤ **Güney Doğu ve Londra**

Güney Doğu'da hile vakaları ile ilgili görülen davaların sayısı 2017'de 117'den 2018'de 187'ye yükselmiştir. 919 milyon £'den fazla kayıp ile bölge; son 12 ay içinde, Birleşik Krallık mahkemelerinde görülen toplamda 1,1 milyar £ değerindeki hile davalarının dörtte üçünden fazlasını oluşturmaktadır. En yaygın hile türleri arasında her birinde 15'ten fazla vaka tanımlanmış olan yatırım hileleri, muhasebe hileleri ve vergi kaçakçılığı yer almaktadır. Sigorta dolandırıcılıkları da 1 davadan (değeri 100 bin £) 9 davaya (değeri 11,8 milyon £) yükselmiştir.

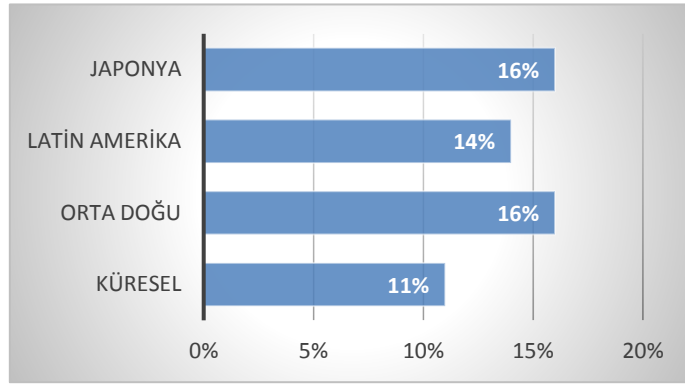
2.1.6.4. E&Y 15. Küresel Dolandırıcılık Anketi (E&Y 15th Global Fraud Survey)

E&Y finansal piyasalar ve iş dünyasında güven oluşturmak için güvence, vergi ve işlem danışmanlığı hizmetleri sağlayan dünyadaki önemli denetim firmalarından biridir.

Ekim 2017 ve Ocak 2018 arasında E&Y araştırmacıları 55 ülke ve bölgedeki en büyük Şirketlerin st düzey yöneticileriyle 2550 röportaj yapmıştır. Araştırma; mevcut hile nleme çalışmalarının, artan devlet uygulamalarının ve Şirketlerin bu anlamdaki uyumluluk çabalarının hile ve yolsuzlukları önlemede etkili olup olmadığını anlamak için gerçekleştirilmiştir. Anketin hile ve yolsuzluklarla ilgili bazı sonuçları aşağıdaki gibidir.

➤ **Hile: Israrlı Bir Küresel Sorun**

İş liderlerinin üçte birinden fazlası hile ve yolsuzlukları büyük bir risk olarak görmektedir. Ancak, araştırma sonuçları 2012 yılından bu yana hile ve yolsuzlukların düzeyinde küresel çapta bir iyileşme yaşanmadığını göstermektedir.



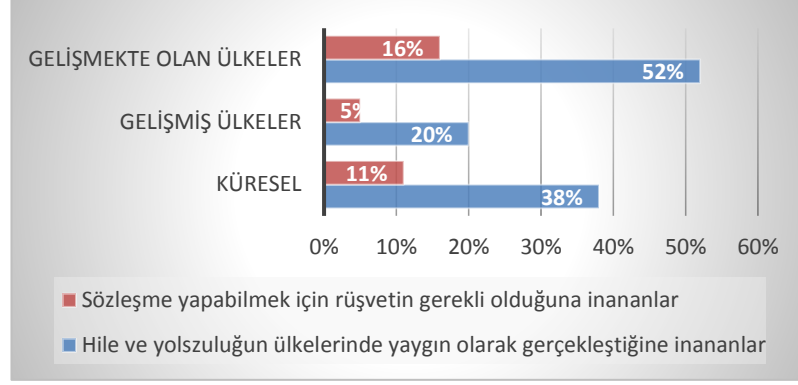
Grafik 16: Son İki Yılda Hile Gerçekleşme Sıklığı

Kaynak: E&Y 15th Global Fraud Survey, 2018: 8.

Ankete katılan 2550 Şirketin onda birinden fazlasında (%11) son iki yılda hile vakasıyla karşılaşılmıştır. Japonya'dan katılan 50 Şirketin %16'sı, Latin Amerika'dan katılan 300 Şirketin %14' ve Orta Doğu'dan ankete katılan 50 Şirketin de yine %16'sında son iki yılda hile gerçekleşmiştir.

➤ **Hile ve Yolsuzluk Skalası**

Tüm dünyada ankete katılan Şirket yöneticilerinden %38'i ülkelerindeki iş dünyasında rüşvet ve yolsuzluk uygulamalarının yaygın olarak gerçekleştiği yönünde görüş bildirmişlerdir. Katılımcıların %11'i kendi sektörlerinde yeni sözleşmeler yapabilmek için rüşvetin gerekli olduğuna inanmaktadır.



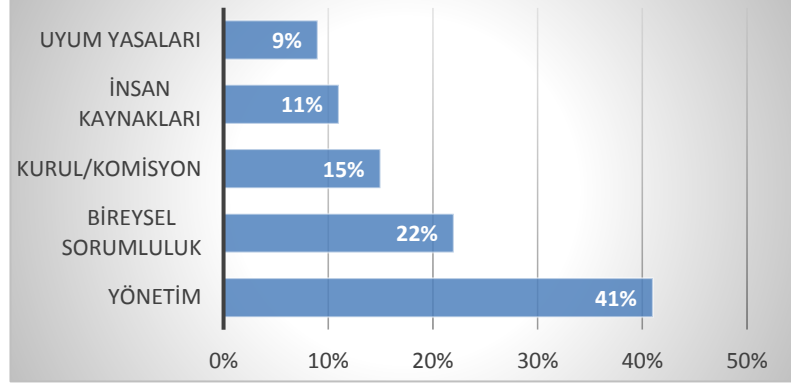
Grafik 17: Hile ve Yolsuzluk Skalası

Kaynak: E&Y 15th Global Fraud Survey, 2018: 8.

Anket kapsamında yer alan 2.550 şirketin 1.100 adedi gelişmiş ülkelerde, 1.450 adedi ise gelişmekte olan ülkelerde faaliyet göstermektedir. Grafik incelendiğinde; sözleşme yapabilmek adına rüşvet kullanımını meşru görenlerin oranı gelişmiş ülkelerde %5'te kalırken, bu oran gelişmekte olan ülkelerde %16'lara kadar çıkmaktadır. Hile ve yolsuzluk vakalarıyla yaygın olarak karşılaşanların oranı ise, gelişmiş ülkelerde %20 iken gelişmekte olan ülkelerin yarısından fazlasında (%52) bu inanç hakimdir.

Anket katılımcılarının %97'si işletmelerinin dürüst bir şekilde faaliyet göstermesinin önemli olduğu görüşündedir. Dürüslükle çalışmak kuruluşların çalışmasını kolaylaştırır, ceza miktarını azaltır, çalışanları daha iyi çalışmaya yöneltir ve müşteriye cezbeder. Bu nedenle katılımcıların dürüstlüğün ne denli önemli olduğuna inanmaları şaşırtıcı değildir (E&Y Global Fraud Survey, 2018: 19).

Araştırmada katılımcılara, “işletmenizde dürüstlük ortamının sağlanmasından kim sorumludur?” sorusu yöneltilmiş ve aşağıdaki sonuçlar elde edilmiştir.



Grafik 18: Dürütlükten Sorumlu Olanlar

Kaynak: E&Y 15th Global Fraud Survey, 2018: 20.

Grafik 18'e göre; dürüstlüğü bireysel bir sorumluluk olarak görenlerin oranı %22 iken bunun, diğerlerinin (yasalar, bu konuda oluşturulan kurullar, insan kaynakları, yönetim) sorumluluğunda olduğunu düşünenler çoğunluktadır.

2.1.7. Hilenin Önlenmesi

Hile önleme adına gerçekleştirilen faaliyetlerin önemi, hilenin ortaya çıkarılması faaliyetlerinden çok daha fazladır. Hile henüz gerçekleşmeden önlenebilirse ortaya çıkacak kayıplar da daha etkin bir şekilde azaltılabilir.

Hile önleme faaliyetleri iki ana kategori ve bu kategorilerde yapılabilecek çalışmalar olarak sınıflandırıldığında aşağıdaki gibi bir yapılanma ortaya çıkmaktadır (Bozkurt, 2009: 401):

- *Dürüstlük, şeffaflık ve yardımcı olma kültürünün yaratılması çalışmaları* (Bozkurt, 2016: 401-402):
 - İşe alımlarda dürüstlük faktörüne dikkat edilmesi ve hile öneme konusunda çalışanlara eğitim verilmesi,
 - Pozitif bir çalışma ortamı sağlanması,
 - Uygun bir çalışma ortamı sağlanması için etik kuralların geliştirilmesi ve buna uyumun sağlanması,
 - Çalışan üzerinde var olan baskıyı azaltmak için destek programları sunulması.

- *Hile riskini azaltmaya yönelik çalışmalar* (Bozkurt, 2016: 416):
 - Hile riski değerlendirilmesi yapılması ve önleyici faaliyetlerin oluşturulması,
 - İşletme faaliyetlerinde değişikliğe gidilerek riskin ortaya çıkma ihtimalini azaltacak çalışmaların yapılması,
 - Çok boyutlu bir hile önleme programı oluşturulması.

Hileden edilecek fayda hilenin yol açtığı maliyeti aştığı sürece, hileli eylemler gerçekleşmeye devam edecektir. Bunu önleyebilmek adına yukarıda sayılan her çalışmanın önemi büyüktür.

2.2. Yolsuzluk

Bir topluluğun ve siyasetin var olduğu tüm alanlarda, farklı nitelikte olsa da yolsuzluklarla karşılaşılabilir. Diğer bir deyişle, yolsuzlukta zaman ve mekân söz konusu değildir. Bundan dolayı da yolsuzluk dünya çapında görülen bir sorundur ve sadece az gelişmiş toplumlarda değil gelişmiş toplumlarda da çok sık rastlanan bir vakadır (Halisoğlu, 2014: 3). Yolsuzluğun literatürde çok çeşitli tanımları yapılmıştır:

TDK sözlüğünde genel bir tanımlama yapılarak yolsuzluk; “*bir görevi, bir yetkiyi kötüye kullanma*” olarak tanımlanmıştır (TDK, 2018). İngilizce karşılığı “corruption” olan yolsuzluk kavramı İngilizce’de “*yozlaşma, ahlaksızlık, rüşvetçilik*” anlamlarına gelmektedir (Tureng, 2018).

Kamu yönetimi sözlüğünde yolsuzluk için; “*yolunda yapılmayan, kurala aykırı, uygunsuz, usulsüz iş ve davranışlar ve hukuksal ve sosyolojik anlamda, kamusal görev, yetki ve kaynakların toplumsal düzenin temelini oluşturan hukuksal ve sosyal norm ve standartlara aykırı olarak özel çıkarlar için kullanılması*” şeklinde iki farklı tanıma yer verilmiştir (Uğur, 2012: 302).

Bunların dışında yolsuzluk; 1999 tarihli “Avrupa Konseyi Yolsuzlukla Mücadele Özel Hukuk Sözleşmesi (Civil Law Convention on Corruption)”nin 2nci maddesinde “*bir görevin olağan ifasına ya da haksız bir komisyondan veya hak edilmemiş bir yarardan veya böyle bir hak edilmemiş yarar vaadinden fayda sağlayanın, lazım gelen davranışına etki eden haksız bir komisyonun veya diğer hak edilmemiş bir yararın veya böyle bir yararlarla ilgili vadin doğrudan ya da dolaylı olarak talep edilmesi, sunulması, verilmesi ya da kabul edilmesi*” şeklinde tanımlanmıştır. (Avrupa Konseyi [COE], 1999: 2).

Yolsuzluk uzun yıllar boyunca “*kamu gücünün özel çıkarlar doğrultusunda kötüye kullanılması*” olarak tanımlanmış ve temel dinamikleri aşağıdaki formülde belirtildiği şekilde belirlenmiştir (Özbaran, 2003: 17):

$$\boxed{\text{Yolsuzluk} = \text{Tekelci Güç} + \text{Takdir Yetkisi} - \text{Hesap Verme Sorumluluğu}}$$

Yukarıdaki formülde belirtilen “*tekelci güç*” ve “*takdir yetkisi*”, genel anlamda kamu görevlileri için geçerli olan kavramlardır. Fakat daha sonraları yaşanan gelişmeler (örneğin banka yolsuzlukları) neticesinde yolsuzluk kavramının kamu gücüyle sınırlanamayacağı anlaşılmıştır. Buna göre, daha geniş bir tanımlama yapılarak yolsuzluğun “*herhangi bir görevin kişisel çıkarlar için kötüye kullanılması*” olarak açıklanması daha uygundur (Özbaran, 2003: 17). Bunun yanı sıra, gerçekte üzerinde durulan, tartışma konusu olan ve çözümlenmeye çalışılan yolsuzluklar kamu gücü kullanımıyla gerçekleştirilenlerdir (Özsemerci, 2003: 5).

2.2.1. Yolsuzluğun Unsurları

Yolsuzluk eylemlerinde 4 temel unsur dikkat çekmektedir:

- *Ortak yetkiyle donatılmış kişi ya da kişiler,*
- *Kişi ya da grubun karar alma gücünü veya ortak yetkilerini düzenleyen mevcut kurallar,*
- *Kuralların kişi ya da grup tarafından ihlal edilmesi,*
- *Kuralların ihlal edilmesi sonucunda kişi ya da gruba çıkar sağlanırken ortak değerlere zarar verilmesi.*

Yukarıda sayılan unsulardan (TBMM- Meclis Araştırması Komisyonu Raporu, 2006: 24-25);

- **Yetki:** Yolsuzluk kavramında (zimmet gibi durumlar dışında), her zaman çapraz ilişkiler söz konusudur. Bu nedenle de yolsuzluk çok taraflı bir olgudur. Bu tarafların birisi “*yetkili*” taraf olmaktadır. Demokrasinin var olduğu düzenlerde, ortak yetkiye sahip olan kamusal görevliler haricinde, kararların alınması ve eyleme geçme süreçlerinde, dernekler, işletmeler ve diğer kurumlar da sürece dahil edilir. Diğer bir ifadeyle yetki, kamuda ya da özel sektörde kişilere tanınan “*ortak yetki ve ortak karar alma*” durumudur.

- **Yetki Veren Kurallar:** Kişilere kendilerinin de etkileneceği müşterek kurallar ve fiillere katılım hakkının tanınması, demokraside en önemli ilkedir. İnsanlara kendilerini de etkileyen bu kuralları hazırlama sürecinde yetki tanınmakta ve verilen bu yetki yazılı (*kanun v.b. düzenlemeler*) ve sözlü (*gelenek, örf ve adetler*) birtakım kurallarla düzenlenmektedir. Herkesin eşit yetkilere sahip olduğu bu kurallar dahilinde, kişisel hakların yer aldığı kuralların yanı sıra kamusal haklarımızı kapsayan temel kurallar da mevcuttur.
- **Kuralların Kişi veya Gruplar Tarafından İhlal Edilmesi:** Bir görevlinin kendisine tanınmış bazı yetkileri, yazılı kuralları göz ardı edecek şekilde kullanarak kanuna aykırı hareket etmesi aslında, kamusal kararların da ihlal edilmesi anlamına gelmektedir. Bu durumda üstte belirtilen, kamusal kararların alınmasında kararlardan etkilenenlerin de süreç kapsamına alınması ilkesi de ihlal edilmiş olmaktadır.
- **Çıkar Unsuru:** Yolsuzluk olgusunun meydana gelmesinde birden fazla kişinin çıkarı söz konusu olmaktadır. Bu çıkarlardan, maddesel özelliklere sahip ve aynı zamanda suç teşkil edenler (*rüşvet veya zimmet*) olabileceği gibi, maddesel olmayan ve suç unsuru taşımayanlar (*kayırmacılık, patronaj v.b.*) da olabilir.

2.2.2. Yolsuzluk Nedenleri

Kişileri yolsuzluğa iten en önemli neden, kişinin “ekonomik ve ahlaki durumu”dur. Örneğin, kamu çalışanlarının ücret yetersizliği bir ekonomik sebep olarak gösterilebilir. “Siyasileşen bir bürokrasi, siyasi kayırmalar, iktidar değişimleriyle beraber üst seviye yöneticilerin de değişmesi, kamu yönetiminin yeterince örgütlenememesi” gibi durumlar yolsuzluklara kapı aralamaktadır. Toplumsal hayatta ise, “ailevi ilişkilerin siyasi sürece taşınması, tek merkezden yönetilen ve otoriter bir devletin varlığı, devlet yöneticilerinin yönetim konusundaki becerilerinin tartışılır boyutta olması, artan nüfusa bağlı olarak işsizliğin baş göstermesi ve zor yaşam koşulları” da yolsuzluklara yol açmaktadır (Halisoğlu, 2014: 12).

Tanzi (1998: 566-576) ise, yolsuzluğa yol açan faktörleri, doğrudan katkıda bulunanlar ve dolaylı katkıda bulunanlar olarak iki farklı kategoriye ayırmış ve aşağıdaki gibi sıralamıştır:

- **Yolsuzluğa Doğrudan Katkıda Bulunan Faktörler**

- *Yönetmelikler ve Yetkilendirmeler,*
- *Vergilendirme,*
- *Harcama Kararları,*
- *Piyasa Fiyatının Altında Mal ve Hizmet Sunulması,*
- *Diğer İsteğe Bağlı Kararlar,*
- *Siyasetin Finansmanı.*

- **Yolsuzluğa Doğrudan Katkıda Bulunan Faktörler**

- *Bürokrasinin Kalitesizliği,*
- *Kamu Sektöründe Düşük Ücret Seviyesi,*
- *Caydırıcı Olmayan Ceza Sistemleri,*
- *Etkisiz Kurumsal Kontroller,*
- *Kuralların, Kanunların ve Süreçlerin Şeffaf Olmaması,*
- *Zayıf Liderlik Örnekleri.*

Bunların haricinde, yolsuzluk nedenleri konusunda farklı sınıflandırmalar daha yapılabilmektedir. Genel anlamda insanları yolsuzluğa yönlendiren sebepler, 3 başlık altında aşağıdaki gibi sınıflandırılabilir:

2.2.2.1 Siyasal/Yönetmel Nedenler

Kamu yetkisi, siyasal veya yönetmel fonksiyonlarla ilgili olarak kullanılabilir. Siyasi fonksiyonlarla ilgili olanı, genellikle kanunların hazırlanmasında ve uygulanacak politikaların tespitinde; yönetmel olan ise, bu kanun ve politikaların yürütülmesi esnasında ortaya çıkmaktadır (Özsemerci, 2003: 13-15). Tüm bunlar genel başlıklar altında aşağıdaki gibi sınıflandırılabilir:

- **Bürokratik Yapı:** Yolsuzluğa yol açan bürokratik sebepler; “devletin ekonomideki büyüklüğü, bürokrasinin kalitesi, regülasyonlar (kural koyma), sivil ve siyasi özgürlükler, hukuk kuralları, mülkiyet hakkının korunamaması, kamu sektöründe ücret düzeyi, iktisadi politikalar, rekabet eksikliği, kişi başına düşen milli gelir düzeyi (yoksulluk), gelir dağılımındaki eşitsizlikler, doğal kaynak zenginliği (petrol ve maden), etnik farklılık, dinsel ve kültürel faktörler” olarak sıralanabilir (Beşel, 2013: 12-13).

- **Hukuki Sistem:** “Suç işleyen faillerin bulunma oranının az olması, verilen cezalardaki caydırıcı niteliğin zayıf olması ve bu anlamda adaletin geç tecelli etmesi” yolsuzluk oranının yükselmesine sebep olmaktadır (Nişancı, 2014: 319).
- **Denetim Mekanizmasının Yetersiz Olması:** Kamusal alandaki etkisiz ve yetersiz denetimin, genel anlamda yolsuzluk faaliyetlerine zemin hazırladığı düşünülmektedir (TBMM- Meclis Araştırması Komisyonu Raporu, 2006: 58).

2.2.2.2 Ekonomik Nedenler

Ekonomik kaynakların kıtlığı ve bunları karşılamada kamunun yetersiz kalması, yolsuzluklara sebep olmaktadır. Bunun yanında genellikle maddi menfaatlerden kaynaklanması nedeniyle, yolsuzluklarda ekonominin rolü yadsınmaz. Yolsuzlukların ekonomik nedenleri aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- **Devlet Müdahalesi:** Yolsuzluk, çoğunlukla devlet tarafından ekonomik sisteme müdahale edilmesi nedeniyle ekonomik faaliyetlerin kısıtlanması ve bunun sonucunda kamu çalışanları ile firmaların iş birliği ile oluşan rantın kanuna aykırı olarak (genellikle rüşvet şeklinde) elde edilmesi ile meydana gelmektedir (Tosun, 2003: 127).
- **Ücret Düzeyleri:** Özellikle gelişmekte olan ülkelerde, kamuda ücret seviyeleri oldukça düşük olmaktadır. Bu durum bir taraftan düşük ücretli çalışanların daha fazla ücret alanları kıskanması ve onlara kin duymasına yol açmakta aynı zamanda bu kişileri aradaki farkı kapatabilmek için yolsuzluk yapmaya itmektedir (Gedikli, 2011: 73).
- **Kamuda İstihdam:** Kamuda ücretlerin düşük seviyelerde seyretmesi, yetenekli ve deneyimli çalışanların sayısını da sınırlamaktadır. Yine kamuda, gerekli değerlendirmeler yapılmadan adaletsiz bir şekilde işe alınmanın söz konusu olması da kayırmacılık v.b. yolsuzlukların artmasına sebep olacaktır (Beşel, 2013: 10).

2.2.2.3. Sosyal Nedenler

Yolsuzlukların oluşumunda, toplumların etik veya kültürel yapıları yetersiz eğitim veya artan nüfusun kentlerde yoğunlaşması gibi yapısal sorunlardan sosyal nedenler etkili olabilmektedir.

- **Toplumsal Yapı:** Demokrasi kültürünün yeterince yerleşmediği, toplumsal değerlerin yolsuzluğu teşvik edici nitelikte olduğu (örneğin Türkiye’de “devletin malı deniz yemeyen domuz” gibi anonim ifadelerin yaygınlığı) ve kamusal faydanın önemsenmediği toplumlarda yolsuzluk kaçınılmaz olmaktadır (Kongar, 1997: 53-54).
- **Eğitimin Yetersizliği:** Bir toplumda düşük düzeyde eğitilmiş kişilerin fazla olmasının yolsuzlukları arttırdığı bilinmektedir. Özellikle az gelişmiş ülkelerde, eğitim ve kültür seviyesinin düşük olması ve bu nedenle de çalışma eylemi ve başarı duygusundan ziyade eş-dost, akraba gibi sosyal bağların önem taşıması bu anlamda yolsuzlukların daha fazla yaşanmasına sebep olmaktadır (Sayan ve Kışlalı, 2004: 5).
- **Nüfus Artışı, Göç ve Kentleşme:** Nüfusun hızla artması, birçok soruna yol açmaktadır. Kamusal hizmetlerden yeterince yararlanamama, köylerden kentlere göçün artması, işsizlik bunlardan bazılarıdır. Yüksek nüfus artış hızı ve kentleşmenin yol açtığı ve arz ve talebin eşit olmadığı bu gibi durumlarda yolsuzluklara zemin hazırlanmış olmaktadır (Karakaş, 2007: 57).

2.2.3. Yolsuzluk Türleri

Yolsuzluk eylemleri farklı kategorilerde sınıflandırılabilir (Tanzi, 1998: 565):

- Bürokratik (küçük) veya politik (büyük) yolsuzluklar,
- Maliyet düşürücü (rüşvet veren açısından) veya fayda arttırıcı yolsuzluklar,
- Rüşvet alma veya rüşvet verme ile ilgili yolsuzluklar,
- Zorla veya gizli iş birliği ile yapılan yolsuzluklar,
- Merkezi veya merkezi olmayan (yerel) yolsuzluklar,
- Öngörülebilir veya isteğe bağlı yolsuzluklar ve
- Nakit ödeme içeren veya içermeyen yolsuzluklar.

Tanzi'nin sınıflandırmasının dışında yolsuzluklar, “doğrudan ceza yaptırımına bağlananlar” ve “dolaylı olarak ceza yaptırımına bağlananlar” olarak iki başlık altında da incelenebilir.

2.2.3.1. Doğrudan Ceza Yaptırımına Bağlanan Yolsuzluk Türleri

Bu yolsuzluk türleri; rüşvet, zimmet ve ihtilas, irtikap, kara para aklama ve içeriden öğrenenlerin ticareti olarak sınıflandırılabilir.

2.2.3.1.1. Rüşvet

TDK, (2018)'de “*yaptırılmak istenen bir işte yasadışı kolaylık ve çabukluk sağlanması için bir kimseye mal veya para olarak sağlanan çıkar*” olarak tanımlanan rüşvet, Türk Ceza Kanunu (TCK) Madde 252’de (e-mevzuat- Türk Ceza Kanunu [TCK], 2004: madde 252) ise, “*görevinin ifasıyla ilgili bir işi yapması veya yapmaması için doğrudan veya aracılar vasıtasıyla, bir kamu görevlisine veya göstereceği bir başka kişiye menfaat sağlama*” şeklinde açıklanmıştır.

Rüşvet alma ihtimali; “kişinin alacağı cezanın büyüklüğü, ortaya çıkma ihtimalinin olup olmadığı, ücret veya diğer memuriyet haklarında yaşaması muhtemel kayıplara” göre azalabilir veya rüşvet neticesinde elde edeceği getirilere göre de artabilir. Rüşvet veren açısından bakıldığında ise, rüşvet karşılığında kendisine fayda sağlayan bir işlem yaptırmış olacaktır. Ancak yakalanma durumunda, yaşayacağı maddi/manevi kayıpları da göz ardı edemez. Kişiler yaptıkları fayda/maliyet karşılaştırmasında, elde edecekleri faydanın kaybedeceklerinin maliyetine göre daha fazla olduğuna inanırlarsa, rüşvet alma ya da verme davranışında bulunurlar (Özsemerci, 2003: 18).

2.2.3.1.2. Zimmet ve İhtilas

Zimmet, “*kişilerin kendilerine geçici olarak emanet bırakılan kamusal kaynakları (malları ya da paraları) yasaları ihlal edecek şekilde kendi şahsi menfaatleri için ayırmasıdır*”. Zimmet fiili, hileli ve daha nitelikli bir şekilde gerçekleştirilirse buna da “ihtilas” adı verilmektedir (Karakaş, 2007: 47).

2.2.3.1.3. İrtikap

TCK Madde 250’de irtikap, “*görevinin sağladığı nüfuzu kötüye kullanmak suretiyle kendisine veya başkasına yarar sağlanması veya bu yolla vaatte bulunulması*” olarak ifade edilmektedir (e-mevzuat- TCK, 2004: madde 250).

Kamu çalışanlarının sahip oldukları yetkiyi kullanmak suretiyle şahıslardan, talep ettikleri işleri yerine getirmek için para v.b karşılık istemeleri hatta bu konuda zorlayıcı davranışlarıdır. İçerik olarak rüşvete benzemekle beraber, tek taraflı olması noktasında

rüşvetten ayrılmaktadır. Bu sebeple irtikaba “zorla yiyicilik” de denmektedir (Aktan, 2001: 5 Aktaran: Oral, 2009: 36).

2.2.3.1.4. Kara Para Aklama

Kanundışı yollarla sağlanan her türlü getiriye, “kara para” denilmektedir. Bu kara paraların yasal yollarla elde edilmiş temiz kazançlarmış gibi gösterilmesine ise, “kara para aklama” denmektedir. Kara para aklama suçlarına yönelik olan, “4208 Sayılı Kara Paranın Aklanmasının Önlenmesine Dair Kanun” yürürlükten kaldırılarak yerine kara para aklama ifadesi TCK’nın 282nci maddesinde “*suçtan kaynaklanan mal varlığı değerlerini aklama*” şeklinde belirtilmiştir (Hasdemir, 2006: 89).

2.2.3.1.5. İçeriden Öğrenenlerin Ticareti

2499 Sayılı Sermaye Piyasası Kanunu’un 47. Maddesi A/1 bendinde, içeriden öğrenenlerin ticareti, “*sermaye piyasası araçlarının değerini etkileyebilecek, henüz kamuya açıklanmamış bilgileri kendisine veya üçüncü kişilere menfaat sağlamak amacıyla kullanarak sermaye piyasasında işlem yapanlar arasındaki fırsat eşitliğini bozacak şekilde mameleki yarar sağlamak veya bir zararı bertaraf etmek*” olarak ifade edilmektedir (Hasdemir, 2006: 90).

2.2.3.2. Dolaylı Olarak Ceza Yaptırımına Bağlanan Yolsuzluk Türleri

Bu tür yolsuzluk türleri ise; rant kollama, lobicilik, kayırmacılık ve oy ticaretidir.

2.2.3.2.1. Rant Kollama

Genellikle, devletin kimi piyasalara girebilmek için koyduğu sınırlamaların, belirli zümrelerin lehine ve kâr maksadıyla aşılmaya girişimidir (Buchanan, Tullison and Tullock, 1980: 9 Aktaran: Karakaş ve Çak, 2007: 77). Bazı ekonomik faaliyetler devlet tarafından yapıldığında veya bunlara devletin sınırlamalar getirmesi durumunda “*suni rant*” kavramı ortaya çıkmaktadır. Suni rantların “*baskı ve çıkar grupları*” tarafından ele geçirilmeye çalışılması sonucunda da rant kollama olayı gerçekleşmiş olmaktadır (TBMM- Meclis Araştırması Komisyonu Raporu, 2006: 29).

2.2.3.2.2. Lobicilik

Baskı ve çıkar gruplarının, siyasi süreçte parti ve bürokratların kararlarına etkide bulunarak onları şahsi çıkarları yönünde kullanmalarıdır (Yurdakul, 2013: 14).

2.2.3.2.3. Kayırmacılık (İltimas)

Kamu çalışanlarının, kendisine yakın bulunan kişi veya gruplara kanuna aykırı bir şekilde arka çıkmalarıdır. İltimas türleri şunlardır (Gönülaçar, 2012: 2).

- *Akraba Kayırmacılığı (Nepotizm),*
- *Eş-dost Kayırmacılığı (Kronizm),*
- *Siyasi Kayırmacılık (Partizanlık/Patronaj),*
- *Hizmet Kayırmacılığı.*

2.2.3.2.4. Oy Ticareti (Logrolling)

Belirli konularda, meclis kararları alınması aşamasında, meclise arz edilecek bazı kanun tekliflerinin kabulü için, ilgili tarafların birbirlerine destek olacak şekilde oy kullanmalarına, “oy ticareti” veya “oy satın alınması” denmektedir (Altay, 1994: 12 Aktaran: Korkmaz ve diğerleri, 2001: 22).

2.2.4. Yolsuzlukla Mücadelede Uluslararası Düzenlemeler

Günümüzde, ulusal ve uluslararası alanda yolsuzluklarla mücadele eden örgütlenmeler giderek daha fazla önem kazanmaya başlamıştır. Özellikle globalleşme sonucunda, yolsuzlukların ulusal sınırları aşip uluslararası nitelik kazanmaya başlamasından dolayı, uluslararası örgütlerin önemi daha da artmaya başlamıştır (Özçentik, 2014: 83). Bu örgütlenmelerin başlıcaları şunlardır:

2.2.4.1. Birleşmiş Milletler Uluslararası Suç Önleme Merkezi (CICP)

Uluslararası Suç Önleme Merkezi (United Nations Centre for International Crime Prevention) 1997’de kurulmuş olup, “*Birleşmiş Milletler Uyuşturucu ve Suç Birimi*” kapsamında faaliyetlerine devam etmektedir ve yasaların ve adalet sisteminin yenilenmesi yoluyla suçlarla mücadele etmektedir. Kurum daha çok “*sınır ötesi organize suçlar, yolsuzluk ve kanundışı insan ticareti*” suçlarıyla ilgilenmektedir (Özçentik, 2014: 83).

2.2.4.2. Avrupa Sahtecilikle Mücadele Ofisi (OLAF)

28 Nisan 1999 tarihinde Avrupa Birliği’nin teftiş kurulu görevini yürütmek üzere *Avrupa Sahtecilikle Mücadele Ofisi* (OLAF- Office Européen de Lutte Antifraude, [İngilizce: European Anti-Fraud Office]) faaliyete geçmiştir. *Avrupa Birliği Antlaşması 280. Madde*

temelinde oluşturulan OLAF, Avrupa Komisyonu bünyesinde bir soruşturma birimi işlevi görmekte ve birlik bütçesi dahilinde olup bütçeye zararı dokunan tüm yolsuzlukları ortaya çıkarma ve önleme faaliyetlerini yürütmektedir. Ayrıca OLAF, birliğe üye olan ve henüz adaylık aşamasında bulunan ülkelerde de yolsuzlukla mücadele konusunda uzman eğitimi faaliyetlerine katkıda bulunmaktadır (Erbaş, 2012: 23).

2.2.4.3. Uluslararası Şeffaflık Örgütü (TI)

Uluslararası Şeffaflık Örgütü (Transparency International- TI), 1993 Yılı'nın Mayıs ayında Berlin'de kurulmuş olup, sivil toplum kuruluşları içerisinde hedefi yolsuzluklarla mücadele etmek olan *ilk ve tek uluslararası örgüttür*. Uluslararası Şeffaflık Örgütü'nün diğer ülkelerde 90 civarında temsilcisi bulunmakta olup, Türkiye'de de "*Toplumsal Saydamlık Hareketi Derneği*" olarak teşkilatlanmıştır. Temel amacı, ulusal ve uluslararası küresel bir birlik sağlayarak yolsuzluklarla savaşmaktır. TI, kişileri yolsuzluğa iten sebepleri araştırarak bunlarla ilgili çalışmalar yapar ve reformist programlar hazırlar (Özbaran, 2003: 26).

Uluslararası Şeffaflık Örgütü "*2018 Yılı Yolsuzluk İhracatı Raporu*"nu yayınlamıştır. "*OECD Rüşvetle Mücadele Sözleşmesi*"nin uygulanmasının değerlendirildiği raporda Türkiye, küresel ihracatın %36.9'una sahip 22 ülkeyle birlikte "*az uygulayan ya da hiç uygulamayanlar*" grubunda yer almıştır (TI- Exporting Corruption Progress Report, 2018: 4).

2.2.4.4. Yolsuzlukla Mücadele Eden Devletler Grubu (GRECO)

4 Mayıs 1998'de yapılan, "*102. Avrupa Konseyi Bakanlar Komitesi*"nde alınan 7 sayılı ilke kararı ile "*Yolsuzluğa Karşı Devletler Grubu*" kurulması kararı alınmış ve 17 ülkenin katılımıyla ve 5 sayılı ilke kararı ile "*GRECO (The Group of States Against Corruption)*" 1 Mayıs 1999 tarihinde kurulmuştur. Katılım için Avrupa Konseyi üyeliği istemeyen gruba, Türkiye de 1 Ocak 2004 tarihinde katılmıştır. GRECO "*dinamik karşılıklı değerlendirme süreci*" ve "*emsal baskısı*" yöntemlerini kullanarak üye ülkelerin, Avrupa Konseyi'nin belirlediği "*yolsuzlukla mücadele standartlarına*" ne kadar uyum gösterdiklerini değerlendirmektedir (Dış İlişkiler ve Avrupa Birliği Genel Müdürlüğü, 2018).

2.2.4.5. Mali Eylem Görev Grubu (FATF)

Mali Eylem Görev Grubu (Financial Action Task Force), 1989 yılında üye ülkelerin (G-7 ülkeleri) bakanları tarafından, kara para aklama ile mücadele etmek amacıyla kurulan bir hükümet organıdır. FATF'ın hedefleri 2001 yılında genişletilerek; “*standartların belirlenmesi ve kara para aklama, terörün finansmanı ve uluslararası finans sisteminin bütünlüğü ile ilgili diğer tehditlerle mücadeleye yönelik yasal, düzenleyici ve operasyonel önlemlerin etkin bir şekilde uygulanmasını teşvik etmek*” olarak belirlenmiştir. Grup, ülkelerin FATF tavsiyelerinin uygulanmasındaki ilerlemesini izler ve bunların benimsenmesi yönünde teşvik eder (www.fatf-gafi.org, 2018).

2.2.4.6. Egmont Grubu

Belçika'nın başkenti Brüksel'de, 9 Haziran 1995'te, 24 Ülkenin ve 8 Uluslararası Örgütün katılımıyla “*Egmont Grubu*” kurulmuştur. Grubun asıl amacı; *ülkelerin kara para aklama ile mücadelede etkin sistem oluşturabilmelerini sağlamak ve ülkelerin küresel çapta kolayca bilgi transferi yapabilmelerine yardımcı olmaktır*. Bu yardım kapsamında “*mali istihbarat birimlerine teknolojik yardımlar*”, “*personel eğitimi*”, “*tecrübe ve bilgi aktarımı ve uluslararası bilgi transferinin sistematikleştirilmesi*” bulunmaktadır (Mali Suçları Araştırma Kurulu [MASAK], 2018).

2.2.4.7. Dünya Bankası

Dünya Bankası, yolsuzlukla mücadelede birtakım yöntemler kabul etmiştir. Bunlar (Oral, 2011: 168):

- Finansmanını kendisinin sağladığı projelerde yolsuzluk riskini azaltmak,
- Diğer ülkelere yolsuzluk önleme faaliyetlerinde destek olmak,
- Uluslararası platformda her türlü yolsuzluk karşıtı çalışmalara yardımda bulunmak,
- Başka ülkelere yaptığı yardımlarda yolsuzluk ihtimalini her zaman göz önünde bulundurmak.

2.2.4.8. Birleşmiş Milletler Örgütü (BM)

Birleşmiş Milletler, yolsuzlukla mücadele kapsamında diğer devletlere yol gösteren tebliğler sunmakta veya uyulması zorunlu bazı kararlar açıklamaktadır. Bunlardan bazıları (Karakaş ve Çak, 2007: 80);

- *Suçtan ve Yetki İstismarından Mağdur Olanlara Adalet Sağlanmasına Dair Temel Prensipler Bildirisi,*
- *Yolsuzluğa Karşı Eylem ve Kamu Görevlileri İçin Uluslararası Davranış Kuralları,*
- *Uluslararası Ticari İlişkilerde Rüşvet ve Yolsuzluklarla Mücadele Deklarasyonu.*

Birleşmiş Milletler Genel Kurulu'nda, 04/12/2000 Tarih ve 55/61 Sayılı Karar'la bir komite kurulması ve yolsuzlukla mücadele için bir sözleşme hazırlanması kararlaştırılmıştır. Bu amaçla, komite tarafından hazırlanan ve 14/12/2005 tarihinde yürürlüğe giren “*BM Yolsuzlukla Mücadele Sözleşmesi*”, bu alandaki ilk evrensel hukuki belgedir ve 40 ülke tarafından kabul edilmiştir. Söz konusu sözleşmeyi 10/12/2003 tarihinde Türkiye de imzalamış ve 18/05/2005 tarih ve 5506 sayılı Kanun'la onaylamıştır (Topkaya ve Topkaya, 2009: 27).

Sözleşmenin amacı; “*yolsuzluğun önlenmesi ve yolsuzlukla mücadelede alınan önlemlerin daha etkin ve verimli hale getirilmesi, malvarlığının iadesi de dahil olmak üzere yolsuzluğun önlenmesi ve yolsuzlukla mücadelede uluslararası işbirliği ve teknik yardımlaşmanın teşviki, kolaylaştırılması ve desteklenmesi ve kamu kaynaklarının şeffaf bir şekilde idare edilmesinin sağlanması*”dır (Topkaya ve Topkaya, 2009: 27).

Tüm bunların yanı sıra yolsuzlukla mücadele kapsamında düzenlenen birçok uluslararası sözleşmeler, karar ve tavsiyeler de mevcuttur. Bunlardan bazıları şunlardır (Arslan, 2005: 63-64):

- *Avrupa Konseyi;* “Yolsuzluklarla Mücadele İçin Rehber İlkeler”,
- *Avrupa Birliği;* “Aday Ülkelerde Yolsuzlukla Mücadelenin Güçlendirilmesine İlişkin 10 İlke”,
- *Avrupa Konseyi;* “Kamu Görevlileri İçin Davranış Kuralları”,
- *Avrupa Parlamentosu;* “Avrupa’da Yolsuzluklarla Mücadele Kararı”,
- *Avrupa Konseyi;* “Siyasi Partilerin ve Seçim Kampanyalarının Finansmanında Yolsuzluklarla Mücadele İçin Ortak Kurallar”,
- *Avrupa Ombudsman Enstitüsü;* “İyi Yönetim ve Davranış Kuralları”,
- *Birleşmiş Milletler;* “Yolsuzluğa Karşı Global Program: Eylem Planı”,

- *Dünya Bankası*; “Yolsuzluk İstikrarlı ve Adil Kalkınmaya Bir Engel” adlı bildiri,
- *Yolsuzlukla Mücadele Global Forumu*; “Yolsuzlukla Mücadele ve Adalet ve Güvenlik Görevlileri Arasında Dürüstlüğü Tesis Etmeye İlişkin Rehber İlkeler”,
- *Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı*; “Sahtecilik ve Yolsuzlukla Mücadelede Yüksek Denetim Kurumlarına Tavsiyeler”,
- *Uluslararası Ticaret Odası*; “Şantaj ve Rüşvetle Mücadeleye İlişkin Davranış Kuralları”,
- *Arusha Deklarasyonu*; “Gümrük Kapılarında Dürüstlikle İlgili İşbirliği Konseyi”,
- *Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı*; “Kamu Kesimindeki Denetçiler İçin Mesleki Ahlak Kuralları”,
- *Uluslararası Hakimler Birliği*; “Yolsuzlukla İlgili Tavsiyeler”,
- *Parlamentolar Arası Birlik*; “Parlamentoların ve Yüksek Denetim Kurumlarının Yolsuzlukla Mücadeledeki Rollerini İle İlgili Tavsiye Kararı”.

2.2.5. Türkiye’de Yolsuzluk Karşıtı Düzenlemeler

Türkiye’de de yolsuzlukla mücadele konusunda, ulusal ve küresel çapta yasal düzenlemeler yapılmış ve diğer ülkelerle iş birliği kapsamında çeşitli kanun ve sözleşmelerin tarafı olunmuştur. Bunlardan bazıları Tablo 4’te listelenmiştir.

Tablo 4
Yolsuzlukla Mücadelede Türkiye'nin Taraf Olduğu Sözleşmeler

<p>“OECD Uluslararası Ticari İşlemlerde Yabancı Kamu Görevlilerine Verilen Rüşvetin Önlenmesi Sözleşmesi”- 01/02/2000 Tarih ve 4518 sayılı Kanun’la onaylanmıştır.</p>
<p>“AB Müktesebatının Üstlenilmesine İlişkin Türkiye Ulusal Programının Uygulanması, Koordinasyonu ve İzlenmesine Dair Karar”- (yolsuzlukla mücadele hedeflerini kapsamaktadır). 24/03/2001 tarihinde kabul edilmiştir.</p>
<p>“Yolsuzluğa Karşı Özel Hukuk Sözleşmesi”- Bakanlar Kurulu tarafından kabul edilerek 17/04/2003 tarihinde Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.</p>
<p>“Uluslararası Ticari İşlemlerde Kamu Görevlilerine Rüşvet Verilmesinin Önlenmesine Dair OECD Sözleşmesi”- Türkiye tarafından 01/02/2003 tarihinde onaylanan sözleşme sonrasında, uyum amacıyla 4782 sayılı Kanun ile mevzuat değişikliğine gidilmiştir.</p>
<p>“Avrupa Konseyi Yolsuzlukla Mücadeleye İlişkin Özel Hukuk Sözleşmesi”- 27/09/2001 tarihinde Strazburg’da imzalanan sözleşme, 17/04/2003 tarihinde 4852 sayılı Kanun’la Türkiye Büyük Millet Meclisince onaylanmıştır.</p>
<p>“Sınır aşan Örgütlü Suçlara Karşı BM Sözleşmesi”- 15/11/2000 tarihinde Palermo’da imzalanmış; 30/01/2003 Tarih ve 4800 sayılı Kanun’la onaylanmıştır.</p>
<p>“Avrupa Konseyi Yolsuzluğa Karşı Ceza Hukuku Sözleşmesi”- Türkiye tarafından 14/01/2004 tarihinde onaylanan sözleşmenin denetimi ile GRECO görevlendirilmiştir.</p>

Kaynak: Oral, 2011: 180.

Ulusal platformda, yolsuzlukla ilgili düzenlemelerin yer aldığı kanunlar aşağıdaki gibidir (Şahan, 2018):

- **5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu (TCK):** “Mille ve Devlete Karşı Suçlar ve Son Hükümler” başlığı altında 247-266’ncı maddelerde geni çaplı olarak yolsuzluk kavramına yer verilmiştir.
- **5271 Sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu (CMK):** “Taşınmazlara, Hak ve Alacaklara El Koyma” başlıklı 128’inci maddenin 2. fıkrasında “görevi kötüye kullanma, dolandırıcılık, hileli iflas, parada sahtecilik, ihaleye fesat karıştırma, zimmet, irtikap, rüşvet” gibi yolsuzluk suçları işlenmesi halinde taşınmaz, hak ve alacaklara el konulabileceği hükmüne yer verilmektedir.
- **3628 Sayılı Mal Bildiriminde Bulunulması, Rüşvet ve Yolsuzluklarla Mücadele Kanunu:** Bu Kanunun amacı, “rüşvet ve yolsuzluklarla mücadele cümlesinden olarak; bu Kanunda sayılanların mal bildiriminde bulunmalarını, bildirimlerin

yenilenmesini, mal edilmelerin denetimiyle, haksız mal edinme veya gerçeğe aykırı bildirimde bulunma halinde uygulanacak hükümleri, bu Kanunda belirlenen suçlarla bazı suçlardan dolayı kamu görevlileri ve suç ortakları hakkında takip ve muhakeme usulünü düzenlemektir”.

- **5549 Sayılı Suç Gelirlerinin Aklanmasının Önlenmesi Hakkında Kanun:** Bu Kanun ile 4298 sayılı “*Karaparanın Aklanmasının Önlenmesine Dair Kanun*”un bazı maddeleri yürürlükten kaldırmasına rağmen kanunların ikisi de şu an yürürlükte bulunmaktadır. 4208 Sayılı Kanun’la “Mali Suçları Araştırma Kurulu (MASAK)” kurularak görev ve yetki tanımlamaları yapılmıştır.
- **5607 Sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu:** Kanun kapsamında “kaçakçılık fiilleri ve yaptırımları ile kaçakçılığı önleme, izleme, araştırma usul ve esasları” belirlenmiştir.
- **4483 Sayılı Memurlar ve Diğer Kamu Görevlilerinin Yargılanması Hakkında Kanun:** Kanun’un kapsamına; “devletin ve diğer kamu tüzel kişilerinin genel idare esaslarına göre yürüttükleri kamu hizmetlerinin gerektirdiği asli ve sürekli görevleri ifa eden memurlar ve diğer kamu görevlilerinin görevleri sebebiyle işledikleri suçlar” girmektedir.
- **5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu:** Kanun’un amacı; “kalkınma planları ve programlarda yer alan politika ve hedefler doğrultusunda kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesi ve kullanılmasını, hesap verebilirliği ve mali saydamlığı sağlamak üzere, kamu mali yönetiminin yapısını ve işleyişini, kamu bütçelerinin hazırlanmasını, uygulanmasını, tüm mali işlemlerin muhasebeleştirilmesini, raporlanmasını ve mali kontrolü düzenlemektir”.
- **4982 Sayılı Bilgi Edinme Hakkı Kanunu:** “Demokratik ve şeffaf yönetimin gereği olan eşitlik, tarafsızlık ve açıklık ilkelerine uygun olarak kişilerin bilgi edinme hakkını kullanmalarına ilişkin esas ve usulleri düzenlemek” amacıyla düzenlenmiştir.
- **5176 Sayılı Kamu Görevlileri Etik Kurulu Kurulması ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun:** Kanun ile “Kamu Görevlileri Etik Kurulu kurularak görev ve çalışma usul ve esasları” belirlenmiş ve “kamu görevlilerinin

uyumları gereken saydamlık, tarafsızlık, dürüstlük, hesap verebilirlik, kamu yararını gözetme gibi etik davranış ilkelerini belirlemek” amaçlanmıştır.

Yukarıda sayılan ve doğrudan yolsuzluğa ilişkin hükümlerin yer aldığı kanunların yanı sıra, dolaylı bir şekilde yolsuzluğa değinen bazı kanunlar da bulunmaktadır. Bunlar (Şahan, 2018):

- 4734 Sayılı Kamu İhale Kanunu,
- 4735 Sayılı Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu,
- 5411 Sayılı Bankacılık Kanunu,
- 2499 Sayılı Sermaye Piyasası Kanun,
- 2531 Sayılı Kamu Görevlerinden Ayrılanların Yapamayacakları İşler Hakkında Kanun,
- 3069 Sayılı TBMM Üyeliği ile Bağdaşmayan İşler Hakkında Kanun,
- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu,
- 237 Sayılı Taşıt Kanunu,
- 2863 Sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu,
- 6136 Sayılı Ateşli Silahlar ve Bıçaklar ile Diğer Aletler Hakkında Kanun,
- 657 Sayılı Devlet Memurları Kanunu’dur.

Kamu tarafından doğrudan karşılanması mümkün olmayan hizmetlerin, gönüllülük esasına göre toplum faydası gözetilerek kullanılmasını amaçlayan “*Sivil Toplum Kuruluşları*” da yolsuzluk karşıtı çalışmalar gerçekleştirmektedirler.

Bu kuruluşlar ve faaliyetleri aşağıda kısaca özetlenmektedir (Arslan, 2005: 48-51):

- ***Uluslararası Şeffaflık Derneği (UŞD)***: Dernek 2008 yılında faaliyetlerine başlamıştır ve “ülkenin demokratik, sosyal ve ekonomik yönden gelişimi için toplumun tüm kesimlerinde şeffaflık, dürüstlük ve hesap verebilirlik ilkelerini hakim kılma” amacındadır. Dernek 90’dan fazla ülkede yolsuzluk konusunda çalışmalarına devam eden “*Uluslararası Şeffaflık Örgütü (TI- Transparency International)*” Türkiye kolu olarak faaliyet göstermektedir. Süreli yayınlanan “*Yolsuzluk Algı Endeksi (CPI- Corruption Perception Index), Rüşvet Verenler Endeksi (BPI- Bribe Payers Index) ve Küresel Yolsuzluk Raporu (GCR- Global Corruption Report)*” raporlarının hazırlanmasında ve kamuoyuna sunulmasında

derneğin katkıları bulunmaktadır. Dernek ayrıca; TI tarafından hazırlanan “*Ekonomik İş Birliği ve Kalkınma Örgütü* (OECD- Organisation for Economic Co-operation and Development) *Rüşvetle Mücadele Sözleşmesi Yıllık İlerleme Raporları*”na bizzat, “*Avrupa Birliği İlerleme Raporları*”na ise TI Brüksel Ofisi üzerinden dolaylı olarak görüş sunmaktadır (Uluslararası Şeffaflık Derneği [UŞD], 2018).

Dernek bünyesinde, yolsuzlukla ilgili düzenli olarak raporlar hazırlanmakta; üniversite öğrencilerine yönelik yolsuzlukla mücadele derslerinin yer aldığı eğitimler düzenlenmekte ve katılım belgeleri verilmekte; yolsuzlukla mücadeleye ilişkin çabaların desteklenmesi adına konferans düzenlenerek farklı kategorilerde ödüller verilmektedir.

- ***Türkiye Ekonomik ve Sosyal Etütler Vakfı (TESEV):***

1961 yılında Dr. Nejat Eczacıbaşı'nın liderliğinde “Ekonomik ve Sosyal Etütler Vakfı Konferans Heyeti”, 1994 yılında “Türkiye Ekonomik ve Sosyal Etütler Vakfı” adıyla stratejik araştırmalarda bulunan bir konum haline gelmiştir. Kurulun 2015 yılında yeniden belirlediği faaliyet alanları; “*Demokratikleşme, İyi Yönetişim, Sosyal Eşitsizlikler ve Kapsayıcılık, Sürdürülebilir Kentler, Dış İlişkiler*” şeklinde oluşturulmuştur. TESEV, iyi yönetim çalışma alanı dahilinde; “*kamusal mesele ve kaynakların yönetiminde şeffaflık, hesap verebilirlik, katılımcılık, etkinlik ilkelerine odaklanan çalışmalarıyla hem merkezi yönetim hem de yerel yönetimler için bilimsel bulgulara dayalı politika önerileri*” geliştirmektedir (TESEV, 2018).

Vakıf tarafından 2016 yılında başlayan cezasızlık ve yolsuzluk ilişkisinin ele alındığı “*Dokunulmazlıktan Cezasızlığa: Türkiye’deki Kamu Görevlilerinin Dokunulmazlıklarının Yolsuzlukla Mücadele Politikalarına Engel Olması Tartışması*” projesi kapsamında, 2017 yılında İstanbul’da “*Kamu Yönetiminde Etik*” adında bir toplantı ve Ankara’da “*Türkiye’deki Kamu Görevlilerinin Yargılanma Ayrıcalıkları ve Hesap Verebilirlik*” isimli konferans çalışması gerçekleştirilmiştir (TESEV, 2018).

Çalışmanın başından beri bahsedilen hilelerin ve kamuyu sarsan yolsuzlukların giderek artıyor oluşu, bunlara ilişkin hukuki düzenlemeler ve sivil toplum kuruluşları çalışmalarının yanı sıra, adli muhasebenin öneminin de gün geçtikçe artmasına yol açmaktadır.

Globalleşme ve teknolojinin gelişimi ve kullanımının yaygınlaşması, küresel firmaların boy göstermeye başlaması yolsuzlukların çoğalmasını da beraberinde getirmiş, daha kapsamlı incelemelere ihtiyaç duyulmaya başlanmış ve ekonomi dünyasında temel hedefi hile ve yolsuzlukların tespiti olan bir muhasebe çeşidi ortaya çıkmıştır (Bekçioğlu, Coşkun ve Gümüş, 2013: 3).

BÖLÜM 3: ADLİ MUHASEBE VE ADLİ MUHASEBECİLİK MESLEĞİ

3.1. Adli Muhasebe

TDK'de “*adaletle ilgili olan*” şeklinde tanımlanan (TDK, 2018) “adli” kelimesi Merriam-Webster sözlüğünde ise “*mahkemelere ait olan*” ya da “*bilimsel bilginin hukuki sorunlara uygulanması*” olarak tanımlanmıştır (Dictionary by Merriam- Webster, 2018). Muhasebe de “*mali işlemlerin kaydedilmesi, sınıflandırılması, özetlenmesi, analizi ve raporlanması bilimi*” olduğuna göre kuşkusuz adli muhasebe; muhasebe sürecinde üretilen bilgilerin hukuki sürece entegre edilmesi olarak düşünülmelidir.

Adli muhasebe literatürde çok eski olmayan ve dolayısıyla da şimdiye dek birçok tanımı yapılmış olmasına rağmen, resmi anlamda tanımlanmamış bir kavramdır. Kurumların artan ihtiyaçlarına cevap olarak adli muhasebenin tanımı da değişmektedir. Bologna ve Liguist, adli muhasebe kavramını; “*kanıtlar bağlamında yürütülen çözülmemiş sorunlara finansal becerilerin uygulanması ve bir araştırmacı zihniyet*” olarak tanımlamışlardır (Bhasin, 2007: 1001).

Bir başka tanımla adli muhasebe; “*finansal yönü olan hukuki problemlerin çözümü amacıyla; denetleme metot ve prosedürlerinin kullanılarak muhasebe gerçeklerinin elde edilmesine olanak sağlayan bir hizmet türüdür*” (Karacan, 2012: 108).

Daha geniş bir tanımlama yapılacak olursa, adli muhasebe; “*muhakeme ve iş becerileri ile bütünleştirilen araştırmacı tekniklerin kullanımı, mahkemede delil ve uzman tanıkların kullanımı için bilgi ve fikir geliştirme, şüpheli sahtecilikleri araştırma, zararları belirleme, işletmelere değer biçme ve sezgisel bir yaklaşım kullanarak diğer finansal anlaşmazlıkları çözmeye*” şeklinde tanımlanabilir (Oberholzer, 2002: 5).

Ancak literatürde en çok kabul edilen tanımlamayı Gülten yapmıştır. Gülten adli muhasebeyi “*mahkemeye intikal etmiş veya henüz etmemiş ancak hukuksal bir çatışma yaratması muhtemel konunun esaslı bir boyutunu muhasebe ile ilişkili itilafların oluşturduğu, psikoloji, suç bilimi gibi diğer bilim dallarından da yararlanan kendine has araştırma, sorgulama ve analiz tekniklerini kullanarak gerçeği arayan bir bilim dalıdır*” biçiminde tanımlamıştır (2010: 312).

Tüm bu tanımlamalardan hareketle, adli muhasebenin bazı özellikleri aşağıdaki gibi sıralanabilir (Al, 2014: 104):

- *Parasal yönü ağır basmaktadır,*
- *Gerçek veya tüzel kişilerin sahip oldukları değerlerinde meydana gelen herhangi bir değer kaybını ortaya çıkartarak sorunları çözmeye çalışır,*
- *Mahkeme veya dava safhasında bulunan ekonomik olaylar inceleme konusunu oluşturmaktadır,*
- *Kusurlar, hileler, suiistimaller ve yolsuzluklarla ilgilenir,*
- *Tespiti ve belgelerle kanıtlanması güç olan ve güven unsurunu zedeleyici işlem ve olayları kapsamına almaktadır.*

Adli muhasebe konusuyla ilgili olarak daha önce gerçekleştirilen çalışmalardan bazıları şunlardır:

Rezaee, Z., L. Crumbley and R. Elmore (2003), “Forensic Accounting Education: A Survey of Academicians and Practitioners” isimli çalışmalarında, bir anket çalışması gerçekleştirerek akademisyen ve uygulayıcıların adli muhasebenin önemi hakkındaki görüşlerini almışlardır. Çalışma neticesinde adli muhasebe ihtiyacının giderek arttığı, adli muhasebe mesleğinin muhasebe öğrencilerine, iş dünyasına, muhasebe mesleğine ve muhasebe programlarına uygun ve yararlı olacağı sonucuna varılmıştır.

Pazarçeviren, S.Y. (2005), “Adli Muhasebe Mesleğinin Kapsamı ve Özellikleri” adını verdiği makalesinde, adli muhasebecilik mesleğinin kapsamı ve özellikleri hakkında bilgi vermiştir. Çalışmada ayrıca normal bir denetçi ile adli muhasebecilerin farkına değinilmiştir.

Golden, T., S. Skalak and M. Clayton (2006), “A Guide to Forensic Accounting Investigation” isimli kitaplarında, hile ve denetim konuları detaylı bir şekilde ele alınarak adli muhasebe mesleği tüm boyutları ile incelenmiştir. Adli muhasebe araştırma tekniklerine de ayrıntılı olarak yer verilen kitapta ayrıca adli muhasebe mesleğinin geleceği de incelenmiştir.

Akyel, N. (2009), “Adli Muhasebecilik ve Türkiye’de Uygulanabilmesi İçin Altyapı Bileşenlerinin Mevcut Durumu, Değerlendirilmesi ve Öneriler” adlı doktora tezinde, Türkiye’deki hukuk, muhasebe, suç bilimi ve eğitim sistemlerini inceleyerek adli muhasebeyi sorgulamıştır. Bunun yanı sıra çalışmada örnek bir adli muhasebe eğitim programı da geliştirilmiştir.

Karacan, S. (2012), “Hukuk ile Muhasebenin Kesişim Noktası: Adli Muhasebe” adlı makalesinde adli muhasebe mesleği ve özelliklerini açıklamış ve adli muhasebe mesleğinin uygulanabilmesi için yapılabilecek sistematik çalışmalara değinmiştir.

Açık, S. (2016), “Adli Muhasebe Mesleğinin Faaliyet Alanları ve Eğitim Boyutu Açısından İncelenmesi” isimli makalesinde, adli muhasebe mesleğinin uygulama alanları ve eğitim boyutunu incelemiştir. Yazar çalışmasında adli muhasebe eğitiminin nasıl olması gerektiği ile ilgili önerilerde bulunmuştur.

Aydın, H. (2018), “Adli Muhasebe ile İlgili Dünyadaki Uygulamalar ve Türkiye’de Uygulanabilirliğinin Araştırılması” isimli doktora tezinde, adli muhasebenin kavramsal çerçevesi verilerek, dünyadaki ve Türkiye’deki uygulamalar karşılaştırılmıştır. Çalışmada mesleğin yasal ve idari altyapısı ve uygulanabilirliğine ilişkin önerilerde bulunulmuştur.

Literatür incelendiğinde, adli muhasebe konusunda gerçekleştirilen akademik çalışmaların daha çok; adli muhasebenin uygulanabilirliği, adli muhasebenin denetim, bilirkişilik bilimleriyle olan bağlantısı, eğitim boyutu, kanunlarla ve mali skandallarla ilişkilendirilmesi üzerine gerçekleştirildiği görülmektedir.

3.2. Adli Muhasebecilik

Adli muhasebecilik, “denetim, muhasebe ve hukuk kavramlarının ve tekniklerinin araştırma kapsamında kullanıldığı, finansal ve sosyal anlaşmazlıkların çözümlendiği bir hizmettir” (Özkul ve Pektekin, 2009: 62 Aktaran: Pamukçu, 2017: 229). “Adli muhasebe bilimini, profesyonel anlamda gelir sağlama amacı ile uygulayan, gerekli ve yeterli donanıma sahip şekilde icra eden kişiler”e ise adli muhasebeci (adli müşavir) denir. Adli muhasebecilik mesleğinin konusu; adli makamlara intikal etmiş veya etmemiş muhasebe yönü ağır basan “dava destekleri (hukuki destek)”, “uzman tanıklık (bilirkişi tanıklığı)”, “hile ve yolsuzluk araştırmacılığı” faaliyetlerinden oluşmaktadır (Gülten, 2010: 313-315).

Adli muhasebeciliği bir meslek olarak nitelendirebilmemiz için bazı koşulların varlığı gerekmektedir. Bunlar (Gülten, 2010: 313):

- Mesleğe başlamadan önce belli bir eğitim almak gerekmektedir,

- Mesleğe yönelik etik kurallar, belli standartlar ve sertifikalandırma süreci tanımlanmış olmalıdır,
- Uygulandığı ülkede hukuki bir altyapısının (kanun, yönetmelik türü mevzuatlar) bulunması gerekmektedir.

Yukarıdaki kriterler incelendiğinde, dünyada her üç kriteri de sağlayan ülkeler olduğu söylenebilir. Bu anlamda, adli muhasebe bir meslek olarak nitelendirilebilir. Türkiye’de de adli muhasebe alanında çeşitli seminerler düzenlenmektedir ve İSMMM tarafından sertifikalar verilmiştir. Ancak henüz bu alanda Türkiye’de, yasal mevzuat açısından doğrudan adli muhasebeyi ilgilendiren bir çalışma bulunmamaktadır. Sadece ilişkili kanunlara atıf yapılmaktadır.

3.2.1. Adli Muhasebecilik Mesleğinin Ortaya Çıkış Sebepleri

- Mahkemelere müracaat eden kişi sayısı gün geçtikçe artmaktadır,
- Ticari prosedürler giderek daha karmaşık hale gelmektedir,
- Şahıs ve işletmeler ile devlet arasındaki münasebetler problem olmaya başlamıştır,
- İşletmelerde yaşanan yolsuzlukların sayısı sürekli bir artış göstermekte ve engellenmesi zorlaşmaya başlamaktadır,
- İşletmelerin uğradıkları başarısızlıklar sayı ve tutar bakımından giderek artmaktadır,
- Mahkeme yetkilileri zamanla daha fazla uzman şahıs desteğine ihtiyaç duymaya başlamışlardır (Bozkurt, 2000: 56-61 Aktaran: Kızıl, Akman ve Okkaya, 2016: 3).

Yukarıda sıralanan durumlar neticesinde işletmeler, mahkeme yetkilileri (hakim, savcı, avukat v.b.) ile devlet kuruluşları, karşılaştıkları problemlerin çözülebilmesi sürecinde, kendilerine destek sağlayacak bir mesleğe ihtiyaç duymuşlar ve zorunlu olarak adli muhasebe mesleği ortaya çıkmıştır.

3.2.2. Adli Muhasebecilerin Nitelikleri

Bir adli muhasebecinin, muhasebe ve finans sistemlerinde uzman olması beklenir. Bununla birlikte, şirketler büyüklük ve karmaşıklık içinde büyümeye devam ettikçe, sahteciliği açığa çıkarmak, adli bir muhasebecinin giderek artan sayıda mesleki beceri ve yetkinlikte uzmanlaşmasını gerektirmektedir. Bir adli muhasebeci için gerekli uzmanlık alanlarından bazıları şunlardır (Bhasin, 2007: 1004-1005):

- Finansal tablolar hakkında derinlemesine bilgi ve bunları eleştirel olarak analiz edebilme yeteneği (bu beceriler adli muhasebecilerin muhasebe bilgisindeki anormal kalıpları ortaya çıkarmasına ve kaynaklarını tanımasına yardımcı olur),
- Varlıkların kötüye kullanımı, yolsuzluk ve kara para aklama dahil ancak bunlarla sınırlı olmamak üzere, dolandırıcılık şemalarının tam olarak anlaşılması,
- Riskleri değerlendiren, yönetim hedeflerini gerçekleştiren, çalışanları sorumluluklar hakkında bilgilendiren ve programın kalitesini izleyen ve böylece düzeltme ve değişiklikler yapılabilen bir kontrol sistemi kurmak,
- Bilgisayar yeterliliği ve ağ sistemleri bilgisi (bu beceriler adli muhasebecilerin e-bankacılık ve bilgisayarlı muhasebe sistemleri alanında soruşturma yürütmelerine yardımcı olur),
- Suç davranışlarının ardındaki dürtüleri anlama ve çalışanları motive ve teşvik ederek sahtecilik önleme programları oluşturmak için psikoloji bilgisi,
- Şirketin etik politikalarını yayma ve görüşmeler yaparak gerekli bilgileri elde etmelerine yardımcı olacak kişilerarası iletişim bilgisi,
- Şirketin yönetim politikaları ve bu politikaları düzenleyen yasalar hakkında kapsamlı bilgi,
- Medeni hukuk ve ceza hukuku sistemi ve mahkeme prosedürleri hakkında bilgi.

Unutulmamalıdır ki adli muhasebeciler uyuşmazlıkların çözümü sürecinde gerçekleştirdikleri tüm katkılarına rağmen, hiçbir zaman bir hakim gibi kişiler hakkında yargıda bulunamazlar veya davalarda bir savcı gibi taraflara yönelik suçlamada bulunamazlar (Gülten ve Kocaer, 2011: 9 Aktaran: Kılıçbey, 2017: 30-31).

3.2.3. Adli Muhasebe Mesleğine İhtiyaç Duyanlar

Adli muhasebe ihtiyacı duyan kesimler aşağıdaki gibi sıralanabilir (Pazarçeviren, 2005: 4):

- *Avukatlar,*
- *Polis kuvvetleri,*
- *Sigorta firmaları,*
- *Bankalar,*
- *Mahkemeler,*
- *İş dünyası,*

- *Hükümet temsilcileri ve hükümete bağlı tüzel kuruluşlar.*

Adli muhasebe bilgileri yalnızca yukarıda sıraladığımız kişi ve kurumların ihtiyacı ile sınırlı değildir. Bunların dışında pek çok kişi adli muhasebecinin ürettiği bilgi, belge ve kanıtlara ihtiyaç duymaktadır.

Özetle denebilir ki; iş ortamının giderek karmaşıklaşması neticesinde yaşanan uyuşmazlıklar birçok hile ve yolsuzluklara yol açmaktadır. Bunlardan dava sürecine taşınmış olanların sayısında meydana gelen artışlar, bu davaların sonuçlandırılması aşamasında adli muhasebeciliğe olan ihtiyacı da gün geçtikçe arttırmaktadır.

3.3. Adli Muhasebenin Kapsamı

Adli muhasebeciler, muhasebe bilgileri ile soruşturma yöntemlerini birleştirmekte ve hem hukuki dava süreçlerinde hem de araştırmacı muhasebecilik alanlarında önemli bir destek sağlamaktadırlar.

Adli muhasebenin; avukatlara çalışmalarında kolaylık sağlamak adına “dava desteği”, mahkemede hakim ve diğer heyet üyelerinin verecekleri kararlarda yardım sağlamak için “uzman tanıklık” ve işletme sahipleri, ortakları veya yöneticilerinin talebi doğrultusunda gerçekleştirilen “hile araştırmacılığı” olarak sıralayabileceğimiz üç faaliyet alanı mevcuttur (Bekçioğlu, Coşkun ve Gümüş, 2013: 6-7).

3.3.1. Dava Destek Danışmanlığı (Hukuki Destek)

Dava desteği, mevcut veya devam etmekte olan davaları içeren bir konuda, muhasebe bilgisinin yardımını sağlar. Öncelikle ekonomik zararların nicelleştirilmesi ise ilgili meseleleri ele alır. Tipik bir dava destek ataması, sözleşmenin ihlalden kaynaklanan ekonomik kaybın hesaplanmasıdır (www.forensicaccounting.com, 2018).

Adli muhasebe, mahkeme aşamasında olan veya olmayan aşağıda sıralanan her türlü davada destek danışmanlığı hizmetini vermektedir (Terzi ve Gülten, 2014: 14-15):



Şekil 7: Adli Muhasebecilik Dava Destekleri

Kaynak: Terzi ve Gülten, 2014: 15.

Bu davalarla ilgili olarak, adli muhasebenin gerçekleştirdiği destek hizmetlerinin neler olduğu ise aşağıdaki gibi sıralanabilir (Aksu, Uğur ve Çukacı, 2008: 64):

- Bir iddianın doğrulanması ya da tekzibi adına gereken tüm belgelerin sağlanması,
- Eksiklikler tespit edildikten sonra, belgelerin incelenmesi yoluyla ön değerlendirme yapmak,
- Finansal durumun tespitine yönelik bulguların değerlendirilmesi aşamasına dahil olmak,
- Karşı tarafın bilirkişi tazminat raporunu değerlendirmek ve mevcut durum, olumlu veya olumsuz yönlerin belirtildiği raporları incelemek,
- Davaların sonuçlanmasında gerçekleştirilen görüşmelere katılmak,
- Duruşmaya katılarak karşı tarafa ait tanıkların ifadelerini dinlemek sureti ile “bir tarafın tanığının karşı tarafın avukatı tarafından sorguya çekilmesi” aşamasında teknik destek sağlamak.

Dava desteği uyuşmazlıkların yargı aşaması öncesinde, ilgililerin gereksinimi olan teknik bilginin sağlanmasıdır. Bu temel özelliğine bağlı olarak, avukatlara dava başvuru dilekçelerinin hazırlanışı sırasında, adli muhasebeciler önemli katkılarda bulunurlar. Uyuşmazlık konusu ekonomik olayın mahiyetinin açıklanması, doğru kanıtların belirlenmesi ve bunların yorumlanması gibi özel ve teknik bilgiler, başvuru dilekçelerini güçlendirir (Doğan, 2018: 42).

Öte yandan, gerek Türkiye gerekse çoğu Kıta Avrupa ülkeleri uygulamalarında, savcılar tarafından atanmaların sağladıkları adli muhasebecilik hizmetleri, bilirkişilik olarak

değerlenmiş ve düzenlenmiştir. Savcıların hazırladıkları iddianameler için adli muhasebecilerden aldıkları teknik hizmetler yargılama öncesine aittir. Dava desteği-bilirkişilik ayırımı yargılama evreleri göz önünde tutularak yapılırsa, savcılara verilen adli muhasebe hizmeti, dava desteği biçiminde bir adli muhasebecilik faaliyetini oluşturur (Doğan, 2018: 42).

Ancak Türkiye’de avukatların muhasebecilerle birlikte çalışma alışkanlığının olmaması ve ekonomik suçları araştıran kolluk kuvvetlerinin gereksinim duydukları uzmanlıklar için kamu personelini seçmeleri nedeniyle, adli muhasebenin önemli uygulama biçimlerinden olan dava destek faaliyetinin gelişebilmesi için gerekli ortam sağlanamamaktadır.

3.3.2. Uzman Tanıklık (Bilirkişi Tanıklığı)

Muhasebe alanında yetenek sahibi olan adli muhasebeciler, mahkemelerde avukatlara muhasebe ile ilişkili konularda destek olurlar. Hukuk ile muhasebeyi bağdaştıran adli muhasebecilerin uzman tanık olarak görevlendirilmesi talebi de gün geçtikçe artmaktadır. Bu duruma yol açan etmenler aşağıdaki gibi sıralanabilir (Cendrowski, Martin and Petro 2007: 61 Aktaran: Toraman, Abdioğlu ve İşgüden, 2009: 44):

- Çözüm getirilemeyen konularda uzman tanık olarak adli muhasebeciler, “kabul edilebilir ve mantıklı” açıklamalar yapabilmektedirler.
- Uzman tanık olan adli muhasebecilerin, konuya ilişkin davaların tümünde aynı hassasiyetle çalıştıklarına inanılmaktadır.
- Uzman tanık olarak görevlendirilen adli muhasebeciler muhasebe alanında uzman olduklarından dolayı, kendilerine tam bir güven duyulmaktadır.

Adli muhasebeci, profesyonel anlamda çözümünde zorlanılan muhasebe alanına dönük problemlerde bir uzman bilirkişi olarak kendi görüşlerini beyan eder. Burada önem arz eden nokta çözüm önerilerinin “açık ve anlaşılır” bir şekilde dile getirilmesidir. Adli muhasebeciler uzman tanık olarak aşağıda verilen sorumlulukları yerine getirmeleri gerekmektedir (Aksu, Uğur ve Çukacı, 2008: 64):

- İlgili davada konuyla alakalı tüm incelemeleri gerçekleştirip, gerekli verileri temin etmek,
- Toplanan verileri analizden geçirip sonuçta bir görüşe varmak,

- Yaptığı analizden elde ettiği görüşleri, dava aşamasında mahkeme yetkililerine aydınlatıcı ve öğretici şekilde aktarmaktır.

Uzman tanıklık bir kısım Anglosakson ülkelerinde, yargıçların ve jüri üyelerinin olayı anlamalarına katkıda bulunmak üzere, özel uzmanlık gerektiren bilgi ve belgelerin, her iki tarafın uzmanları tarafından tartışılarak aydınlanmasını sağlayan, bu ülkelere özgü bir kurumdur. Sistemin nasıl işleyeceği, uzmanların özellikleri gibi konuları içeren ayrıntılı düzenleme ve zaman içerisinde ortaya çıkan gelenekselleşmiş uygulama biçimlerinin oluşturduğu bütüncül bir sistemdir. Jüri sisteminin bulunmadığı ve bilirkişilik kurumunun uygulandığı Türkiye’de ve Kıta Avrupası ülkelerinde, uzman görüşü, daha çok tarafların görüşüne katkıda bulunan destek niteliğinde bir uygulama olarak düşünülmelidir (Doğan, 2018: 128).

3.3.3. Hile Denetçiliği veya Araştırmacı Muhasebecilik (İdari Destek)

Adli muhasebeciler, şüpheli durumları açıklığa kavuşturmak, gerektiğinde şüpheleri gerçeklemek veya reddetmek gayesiyle bir suça yönelik iddiaları araştırmak suretiyle “hile denetçiliği veya araştırmacı muhasebecilik” hizmeti verirler. Adli muhasebeciliğin bu faaliyet alanında, genellikle hesaplara yönelik hileli durumlar, ispat edici belgeler bazında araştırılmaktadır. Bu noktada adli muhasebeciler, sayıların da ötesine geçerek araştırmalarını sürdürmektedirler. Hile denetçiliği gibi yoğun bir süreçte adli muhasebeciler; “*varlıkların hile ve yolsuzluklar ile kötüye kullanımının önüne geçme, bilgisayar, çalışan ve stok hilelerine*” yönelik gerek özel gerekse kamusal sektörde yer alan firmalar ile çalışmaktadırlar (Pala, 2011: 10).

Adli muhasebeciler hile ve yolsuzlukları araştırdıkları esnada aşağıdaki hususlarda dikkatli olmalıdırlar (Gülten, 2010: 319):

- Adli muhasebeciler, yönetimin talepleri, çalışanların sorumlulukları yanı sıra işletme içindeki ve dışındaki kişilerle ilgili araştırmalar yaparak kendi çalışmasına ait yöntem ve standartları belirlemelidir,
- Adli muhasebeciler, hile ihtimallerini ve bunların hangi departmanlarla ilişkili olduğunu öngörebilmeli, iç kontrol sisteminin güçlü ve zayıf yönleri hakkında bilgi sahibi olabilmelidir,
- Adli muhasebeciler, kesinliği ispatlanmadığı sürece hiç kimse hakkında peşin hükümle suçlama yapmamalıdırlar,

- Adli muhasebeciler, hile veya yolsuzluk yaptığı düşünölen kişilerle yaptıkları görüşmelerde kişileri psikolojik durumlarını da dikkate almalıdırlar,
- Adli muhasebeciler, hile ve yolsuzlukların ileri teknoloji bilgisayar desteği ile yapılması gibi üst düzey olaylarla da karşılaşabilirler. Bu gibi olaylarda mutlaka bir uzmanın desteğinden faydalanmaları gerekmektedir,
- Adli muhasebeciler, hile ve yolsuzlukları tespit ettiklerinde işletme yönetimine bu tip olayların benzeri yaşanmaması adına alınması gerekli önlemler konusunda önerilerde bulunmalıdırlar,
- Adli muhasebeciler, ortaya çıkardıkları hile ve yolsuzluklarda olayın faillerine yönelik zımneti hesaplayarak işletmelerin maddi kaybını da hesaplamaktadırlar.

3.4. Adli Muhasebenin İlkeleri

Bir mesleğe yönelik ilkelerden bahsedildiğinde ilk akla gelen, o mesleğin yürütümünde meslek mensuplarının en az seviyede uymalarının beklendiği kural ve yöntemlerdir. İlke adı verilen bu prosedürler sayesinde, söz konusu meslek güvenilir bir ortamda icra edilebilir. Adli muhasebe mesleğinde de gerekli nitelik ve güvenilirliğin sağlanabilmesi için, önceden belirlenmiş birtakım kriterlerin varlığı gerekmektedir. Bu da bazı ilkelerin saptanmasını zorunlu kılmaktadır (Karacan, 2012: 117):

Adli muhasebe ilkeleri;

- *Genel ilkeler,*
- *Bulguların Elde Edilmesine Yönelik İlkeler,*
- *Bulguların Değerlendirilmesine Yönelik İlkeler* olmak üzere 3'e ayrılır.

3.4.1. Genel İlkeler

Genel ilkeler, adli muhasebe mesleğinin nasıl yürütüleceği değil "kimler tarafından" yürütüleceğine yönelik ilkelerdir (Karacan, 2012: 118). Bu ilkeler; *Bağımsızlık, Mesleki Yeterlilik ile Mesleki Dikkat ve Özen* ilkeleridir.

3.4.1.1. Bağımsızlık

Adli muhasebeciler verdikleri kararlarda, "hiçbir kurum, kuruluş ya da yetkilinin baskısı altında kalmadan, bağımsız" hareket edebilmelidirler. Adli muhasebede sadece bağımsız ve taraf tutmadan, konunun tam olarak ele alınması durumunda mesleğe uygun olarak nitelikli ve güvenilir kararlar alınabilir (Aydın, 2018: 5).

Bunun yanı sıra adli muhasebeciler, soruşturmalarını yürüttükleri faaliyet sahasından da bağımsız durumda bulunmalıdırlar. Tahkikat yapılan kişi işletme bünyesinden birisi ise, adli muhasebecinin bu süreçte tam bağımsız çalışabilmesi için, bildirimlerini firma yönetimi ile değil başka bir yolla yerine getirmelidir. Eğer adli muhasebeci bağımsız çalışıyorsa, bildirim sorumluluğu görevlendirme öncesinde tanımlanmalıdır. Şüphesiz adli muhasebeci, tüm tahkikat süreci boyunca objektif olarak faaliyetlerini sürdürmelidir (Thornhill, 1994: 36 Aktaran: Aktaş ve Kuloğlu, 2008: 117).

3.4.1.2. Mesleki Yeterlilik

Adli muhasebe tahkikatlarında, tüm ekip personeli sorumlu olduğu görevine yönelik tüm *teknik bilgilere*, gerekli *eğitime* ve *deneyime* sahip bulunmalıdır. Bunun için kendi mesleki bilgisinin yanı sıra, ekip arkadaşlarının yeteneklerinden de faydalanmalıdır. Adli muhasebeci tüm bu bilgi ve deneyimlerinin yanı sıra, sözlü ve yazılı iletişim yeteneğine de sahip olmalıdır. Sözlü iletişim yeteneği özellikle uzman tanıklık davalarında ifade verme aşamasında, yazılı iletişim yeteneği ise raporlama sürecinde gerekli olmaktadır. Adli muhasebeciler bilgi ve yetenekleri konusunda durağan olmamalı, sürekli eğitimle kendilerini geliştirmelidirler (Kuloğlu, 2007: 27).

3.4.1.3. Mesleki Dikkat ve Özen

Adli muhasebe sürecinde gerçekleştirilen çalışmaların uzun bir zaman aralığını kapsıyor olması ve bu süreçte üzerinde çalışılan veri hacminin oldukça geniş olması sebebiyle, meslek mensuplarının çalışmalarında gözden kaçırdıkları en ufak bir detay veya ihmalleri tüm çalışma sonuçlarının etkilenmesine veya sürecin daha da uzamasına yol açabileceği için, faaliyetlerin yüksek bir itina içerisinde gerçekleştirilmesi gerekmektedir (Turgut, 2015: 46-47).

3.4.2. Bulguların Elde Edilmesine Yönelik İlkeler

Bu ilkeler, adli muhasebe mesleğinin “nasıl yapılacağı, ne şekilde yürütüleceği” ile ilgili ilkelerdir (Karacan, 2012: 119). Bahsedilen ilkeler; *Planlama*, *Kanıt Toplama* ve *Bütünlük* ilkeleridir.

3.4.2.1. Planlama

Adli muhasebe sürecinde gerçekleştirilen faaliyetlerin komplike yapısı sebebiyle, yapılacak her türlü iş ve işlemin önceden tasarlanmış bir plan paralelinde yürütülmesi,

oldukça zaman alan bu sürecin kısaltması adına mutlaka gerçekleştirilmesi gereken bir adımdır (Turgut, 2015: 47).

Adli muhasebe mesleğinde planlama; belirlenen hedeflere ulaşabilmek için “*neyin, nerede, hangi sürede, hangi maliyetle, kimin yardımıyla*” gerçekleştirileceğinin önceden belirlenmesi ile ilgili faaliyetleri kapsamaktadır. Hazırlanan planın temelini oluşturan bu kararlar, adli muhasebeci tarafından alınmaktadır (Karacan, 2012: 119).

3.4.2.2. Kanıt Toplama

Adli muhasebe mesleğini yürütenler, yaptıkları çalışmalarda sonuca varabilmek için gerekli özelliklere sahip ve yeterli miktarda kanıt elde etmelidirler (Uyar, 2015: 184).

Toplanan kanıtlarda güvenilirliğe etki eden durumlar şunlardır: “Geçerlilik (ilgililik), nesnellik, kaynak ve zamanlılık”. Adli muhasebe uzmanının oluşturacağı raporda etkisi bulunabilecek bütün kanıtlar, geçerli kabul edilir. Eğer bir kanıt birden çok adli muhasebe uzmanının görüşünü aynı doğrultuda etkiliyorsa, bu kanıt nesneldir. Kanıtın toplandığı kaynaktan işletmenin etkisi ne kadar az ise kanıtlar o kadar güvenli kabul edilmektedir. Aynı zamanda toplanan kanıtların gerçekleştirilen adli muhasebe faaliyeti ile zaman bakımından uyum göstermesi gerekmektedir. Özellikle, parasal hataları ve yolsuzlukları tespit etmeye yönelik olan maddi doğruluk testleriyle toplanan kanıtlar, adli muhasebede esas dayanak noktası olmaktadır (Uyar, 2015: 184).

3.4.2.3. Bütünlük

Adli muhasebe sürecinde değerlendirme yapılırken, kuşkucu bir bakış açısıyla olaylara yaklaşılmalı, her türlü ipucu gözden geçirilmeli ve yapılan değerlendirmede katkısı olabileceği düşünülen bütün durumlar bütüncül bir bakışla irdelenmelidir. Bu yaklaşımda, her fenomen bütünü oluşturan bir parça olarak görülmeli ve sonuç olarak tüm parçaların bir araya getirilmesiyle tüme varılmaya çalışılmalıdır (Karacan, 2012: 120).

3.4.3. Bulguların Değerlendirilmesine Yönelik İlkeler

Bu ilkeler, adli muhasebe sürecinde inceleme konusu olan vakalarla ilgili olarak süreç sonunda ortaya çıkan görüşün “kabul edilebilir” ve “eksiksiz” olarak sunumuna yönelik ilkeler ve düzenlemelerin neler olabileceğine yöneliktir (Turgut, 2015: 48). Bu ilkeler; *Tam Açıklama ve Görüş Bildirme* ilkeleri olarak ikiye ayrılmaktadır.

3.4.3.1. Tam Açıklama

Tam açıklama ilkesi, adli muhasebe değerlendirmeleri neticesinde oluşan kanaatin, bu bilgilerden faydalanması muhtemel bilgi kullanıcılarının alacakları kararlarda kılavuz olabilecek nitelikte “yeterli”, “açık” ve “anlaşılır” özellikte olmasını açıklamaktadır. Aynı zamanda bu bilgilerin “tarafsız” olması da önem arz etmektedir. Çünkü adli muhasebeci, yaptığı araştırmalar sonucunda ulaştığı görüşünün gerçekliği konusunda, ilgili kişi ve kurumlara karşı sorumludur (Karacan, 2012: 121). Bu sorumluluğunun yanı sıra adli muhasebeci, görüşlerini objektif, bağımsız ve doğru bir şekilde beyan etmediği takdirde cezai hükümlerle de karşı karşıya kalabilmektedir (Uyar, 2015: 184).

3.4.3.2. Görüş Bildirme

Adli muhasebede, yürütülen süreç sonucunda ulaşılan tüm bilgiler, bir rapor haline getirilerek karar mercilerine sunulmaktadır. Bu raporun yanında adli muhasebeciler, kendi kanaatlerini de bildirmektedirler. Karar verici makamlar bu görüşlere uymak zorunda değildirler. Ancak genellikle, aleyhinde görüş sunulan taraftan herhangi bir itiraz gelmediği takdirde adli muhasebecinin sunduğu görüşe göre hüküm verilebilmektedir. Bu ihtimal göz önünde bulundurularak varılan görüş ve sunulan rapor konusunda dikkatli davranılmalıdır (Turgut, 2015: 49).

3.5. Adli Muhasebenin Diğer Bilimlerle İlişkisi

Adli muhasebede, faaliyet alanlarının oldukça geniş olması nedeniyle olayların çözümünde destek sağlamak amacıyla, birçok bilim dalıyla ilişki içinde bulunmak neredeyse bir zorunluluk halini almaktadır. Adli muhasebe; muhasebe, denetim ve hukuk ile iç içe olmanın yanı sıra hile soruşturmalarında hukuk, kriminoloji, psikoloji gibi bilimlerden de faydalanmaktadır.

3.5.1. Adli Muhasebe- Genel Muhasebe İlişkisi

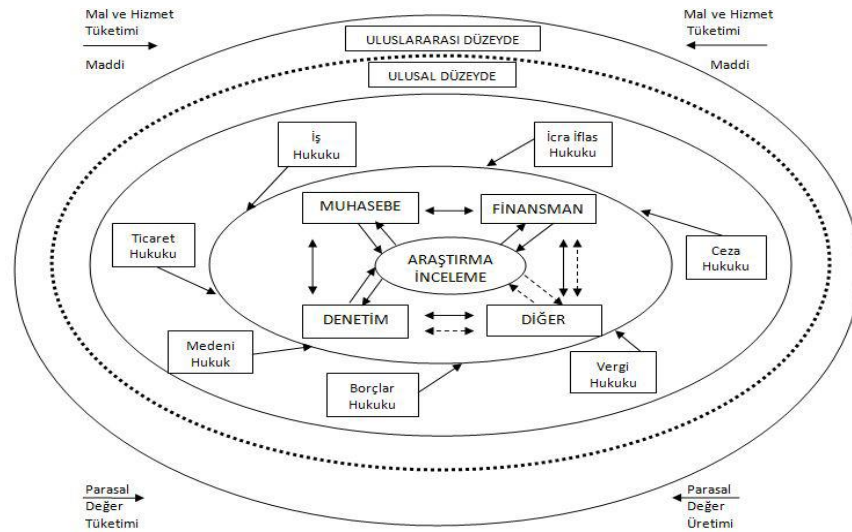
Genel muhasebe, işletmelerde gerçekleşen olayları belli bir düzen içinde kaydeden ve oluşan sonuçları analiz ederek yorumlayan bir bilimdir. Adli muhasebe ise, genel muhasebenin yaptığı kayıtların ve yorumların yanı sıra, bunların arka yüzünde yatan gerçekleri de incelemektedir. Bu sebeple de bir adli muhasebeci, yoğun bir muhasebe bilgisine sahip olmalıdır.

Adli muhasebede, genel muhasebe hakkında bilgi sahibi olmayanların, belge ve kayıtları inceleme, olayların gerçek yüzünü görebilme ve buna yönelik mantıklı yorumlarda bulunabilmeleri olanaksız olacaktır. Görünenden ziyade görünmeyenleri bulmayı hedefleyen adli muhasebecilerin, öncelikle görünürde olanları açıklaması gerekmektedir. Bu sebeple, özellikle küreselleşmenin etkisiyle sürekli bir değişim içinde olan ekonomilerde adli muhasebecilerin, genel muhasebenin yanı sıra; “maliyet muhasebesi”, “yönetim muhasebesi”, “şirketler muhasebesi” gibi muhasebenin tüm alt dalları üzerinde detaylı bilgilerinin bulunması gerekmektedir (Erkan, 2016: 10).

3.5.2. Adli Muhasebe- Hukuk İlişkisi

Ekonomik yaşamda meydana gelen gelişmeler neticesinde, mevcut kurumların büyüklük ve sayı bakımından artışı muhasebe bilimine ihtiyacı doğurmuştur. Muhasebenin zamanla gelişmesi bu alanın hukuki kurallarla korunmasını da zorunlu hale getirmiştir (Ayboğa, 2003: 38)

İşletmeler normal faaliyetlerini yerine getirdikleri esnada, aynı anda işletme içindeki veya dışındaki kişilerle bir takım borç- alacak ilişkileri de yaşamaktadırlar. Bu türden ilişkilerde bir edimin (teslim ya da ödeme) yerine getirilmemesi, sözleşmeye aykırılık yaratmakta bu da yasal bazı yaptırımlara yol açmaktadır. Adli muhasebenin hukuki boyutu burada ortaya çıkmaktadır. Adli muhasebe ve diğer hukuk dalları arasındaki bağlantı aşağıdaki şekilde özetlenebilir (Al, 2014: 110):



Şekil 8: Adli Muhasebe ve Diğer Hukuk Dalları Arasındaki İlişki

Kaynak: Al, 2014: 110.

Şekilde yer alan birçok hukuk dalında direkt adli muhasebe adıyla anılmasa da adli muhasebe ile ilişkilendirilebilecek hükümler yer almakta ve ihtilaflı durumlarda bu hükümlerden yararlanılmaktadır.

Mahkeme safhasına taşınan olaylarda hukukçuların karşı karşıya gelebileceği ve muhasebe bilgisi gerektiren durumlar aşağıdaki gibi sıralanabilir (Akyel, 2016: 97):

- Toplumsal yaşamda kişi ve kuruluşlar ile devlet arasında meydana gelen çeşitli finansal sorunlar,
- Gittikçe karmaşık hale gelen ticari işlemleri bir etkisi olarak mahkemeye başvuran kişi kurum sayısında belirgin bir artışın gözlenmesi,
- İşletme içi yaşanan hile ve yolsuzluk vakalarının artması neticesinde bunların ortaya çıkarılması aşamasında yaşanan zorluklar,
- Meydana gelen işletme başarısızlıkları ile iflas ve hileli iflas durumlarının sayısında yaşanan artışlar,
- İşletme personelinin sahip oldukları özlük haklarında, sigorta ve kıdem işlemleriyle ilgili durumlarda ortaya çıkması muhtemel finansal zararlar,
- Mahkemelerde muhasebe bilgisi eksikliği sebebiyle bilirkişiye başvuranların sayısında yaşanan artışlar.

Daha önce de değinildiği üzere adli muhasebe, hukuki yönü ağır basan ihtilafların çözümünde denetleme yöntem ve tekniklerinden de faydalanarak muhasebe bilgilerine ulaşmayı sağlamaktadır. Bu sebeple adli muhasebe için hukuk ile muhasebenin birleşiminden ibarettir denilebilir.

3.5.3. Adli Muhasebe- Denetim İlişkisi

Adli muhasebe mesleğini yürütecek olanların hukuk ve genel muhasebenin haricinde, denetim bilimi hakkında da fikir sahibi olmaları gerekmektedir. Gerek denetim faaliyetlerinde gerekse adli muhasebe incelemelerinde her zaman bir şüphe olgusu baskındır. Denetim; finansal tablolardaki bilgilerin, gerçeğe, genel kabul görmüş muhasebe standartlarına diğer ilgili mevzuata uygun olarak düzenlenip düzenlenmediğinin belirlenmesi faaliyetleridir. Adli muhasebeciler de yaptıkları çalışmalarda denetim faaliyetlerinin yürütülmesinde kullanılan “*kanıt toplama teknikleri, araştırma yöntemleri ve denetim tekniklerinden*” büyük ölçüde faydalanmaktadırlar. Ancak, iki bilimin birbirinden ayrıldığı nokta şudur ki; adli muhasebede finansal tablolar

hakkında bir görüş bildirilmemekte yalnızca muhasebe temelli davaların çözümü konusunda mahkemelere yardım edilmektedir. Adli muhasebeci ilgilendiği bu tip davalarda hem muhasebe faaliyetleri bakımından bir değerlendirmede bulunmakta hem de konuya hukuksal bir çerçeveden de bakabilmesi önem arz etmektedir (Pamukçu, 2017: 235).

Adli muhasebe ve denetim biliminin birçok ortak noktaları bulunmaktadır. Bunlardan bazıları şunlardır (Golden, Skalak and Clayton, 2006: 22).

- Ticari uygulamalar ve süreçler dahil, endüstri ve şirket bilgisi,
- Genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri bilgisi,
- İşletme belgeleri ve kayıtların yorumlanması hakkında yeterlilik,
- Bağımsızlık ve nesnellik.

Tüm bu benzerliklerinin yanı sıra adli muhasebe ve denetimi birbirinden ayıran birtakım özellikleri de bulunmaktadır. Bunlar Tablo 5’teki gibi özetlenebilir (Enofe, Utomven and Danjuma, 2015: 24):

Tablo 5
Denetim ve Adli Muhasebe Arasındaki Farklar

Denetim	Adli Muhasebe
Denetim zorunludur.	Adli muhasebe bir olaya cevaben uygulanır.
Denetçiler “profesyonel şüphecilığe” sahip olmalıdır.	Adli Muhasebeciler ise “araştırmacı zihniyete” sahip olmalıdır.
Denetim, raporlama standartlarına uygunluğu ölçer.	Mali soruşturma yoluyla anlaşma sağlar.
Denetim, finansal tabloların önemli yanlışlık içermediğine dair makul güvence elde edilmesini sağlar.	Adli Muhasebe ise, mahkemede delil olarak kullanılmak veya anlaşmazlıkları çözmek için bulgular elde eder.
Bir denetçi, temel zaruri işlemlere odaklanır.	Bir adli muhasebeci ise önemsiz gibi görünen işlemlere de odaklanabilir.
Denetim genel olarak, mali tablolarla ilgili kalemlere yoğunlaşır.	Adli muhasebenin kapsamı, hem finansal hem de finansal olmayan konularla ilgilendiğinden denetimden daha geniştir.

Kaynak: Golden, Skalak and Clayton, 2006: 24.

3.5.4. Adli Muhasebe- Psikoloji İlişkisi

Ruh bilimi anlamına gelen (TDK, 2019) psikoloji, genel olarak insan davranışlarını anlamaya ve açıklamaya çalışarak çeşitli durumların insan davranışları üzerine etkisini analiz eder. Adli muhasebe mesleğini yürütecek olan kişilerin, üzerinde çalıştıkları davalarda, suçlu konumunda bulunanların psikolojik durumlarını iyi anlamaları ve hangi faktörlerin onları suça yaklaştırdığını belirlemeleri gerekmektedir. Bu sebeple yeterli düzeyde psikoloji bilgisine sahip olmaları beklenmektedir.

Bireyleri suça iten sebepler araştırıldığında üç unsurun varlığından söz edilebilir (Demir, 2015: 76; Dalğar, 2016: 12):

- Bireylerin suç işlemede istekli davranmaları,
- Suça yönlendiren bir amaçlarının olması,
- Mevcut ortamda onları engelleyecek bir denetimin bulunmaması.

Tüm bu unsurların bir arada bulunuşu, suçun meydana gelmesi bakımından gerekli ortamı hazırlamaktadır. Örneğin; kişinin hileli eylemleri neticesinde kendi malvarlığını arttırması halinde, adli muhasebeci tarafından bu suçu işlerken içinde bulunduğu psikolojik durum araştırılmaktadır. Hile üçgeninde belirtildiği üzere, (bkz.: sayfa 49) kişileri hileye iten nedenlerden biri olan baskı unsurunun varlığı da bu araştırmalar dahilinde incelenmelidir. Adli muhasebeci, yaptığı psikolojik tetkikler sonucunda hazırladığı raporlar sayesinde, mahkemelere aldıkları kararlarda katkı sağlamaktadır (Bayrak, 2016: 25).

3.5.5. Adli Muhasebe- Kriminoloji İlişkisi

Kriminoloji bilimi hakkında bilgi sahibi olan adli muhasebeciler, özellikle hileli durumların tespitinde, bu bilimin sunduğu bilgilerden faydalanmaktadırlar. Aynı işyerinde bile kişilerin bireysel özellikleri dikkate alınarak hileye başvurma ihtimalleri olup olmadığı ve bu kişileri suça yönlendiren sebeplerin bulunabilmesi konusunda kriminoloji bilgisi, adli muhasebecilere büyük kolaylıklar sağlamaktadır (Şahin, 2011: 32).

3.6. Adli Muhasebe İşlem Süreci

Adli muhasebe vakalarının hepsi benzersizdir. Bu sebeple kabul edilen yaklaşım ve uygulanan prosedürler de vakanın kendine özgü olacaktır. Bununla birlikte, genel olarak,

her adli muhasebe vakası aşağıda ayrıntılarıyla birlikte verilen adımları içerecektir. (Pazarçeviren, 2005: 12; Eiya and Otor, 2013: 23; Keleş ve Keleş, 2014: 60; Açık, 2016: 1079):

- **Müşteriyle Buluşma:** Vakanın tanımlandığı aşamadır. Elde bulunan önemli gerçekleri, vakanın taraflarını ve problemleri anlayabilmek için müşterilerle görüşmek faydalı olacaktır.
- **Çatışmanın Tespiti:** Taraflar ortaya çıkınca çatışma tespiti gerçekleştirilir.
- **Öncül (Başlangıç) Araştırması:** Yapılacak işlerin belirlenip dava taslağının hazırlanmasından önce bir ön incelemenin yapılması hem sorunun daha iyi idrak edilmesini sağlayacak hem de bundan sonraki planların yapılmasını kolaylaştıracaktır.
- **Bir Eylem Planı Hazırlanması:** Müşteriyle görüşülüp gerekli ön araştırmalar yapılması neticesinde elde edilen verilerin, hedeflerin ve bu hedeflere ulaşmada kullanılacak yöntemlerin kullanıldığı aşamadır.
- **Doğru Kanıtların Elde Edilmesi:** Vakanın içeriğine bağlı olarak belgelerin tespit edilmesi, ekonomik bilgilerin, varlıkların, kişilerle şirketlerin incelenmesiyle kanıtların ve bilirkişi raporlarının toplandığı aşamadır.
- **Analiz Etme:** Vakanın niteliğine göre; ekonomik kaybın belirlenmesi, çok sayıda işlemin özetlenmesi, varlıkların izlenmesi, iskonto oranına göre bugünkü değer hesaplamaları yapmak, regresyon veya duyarlılık analizleri yapmak ve yapılan bu analizlerin tablolarda gösterilmesi işlemlerini kapsamaktadır.
- **Raporun Hazırlanması:** Raporu gerçekleştirilen işlemin niteliğine, araştırmanın kapsamı ve bulguları veya uygulanan yaklaşıma göre farklı bölümler halinde hazırlamak mümkündür. Hazırlanan raporda ifadeleri desteklemek adına tablo ve grafiklerden de faydalanılabilir.

3.7. Adli Muhasebenin Tarihçesi

M.Ö. 3300 ve 3500 yılları arasında tarihlenen arkeolojik bulgular, nemli kil tabletlere veya papirüslere ticari işlemleri kaydeden Mezopotamya ve Mısır'daki dünyanın ilk muhasebecisine ait yazılar olarak kabul edilmektedir. Bir kâtip daha sonra orijinal belgeyi ince bir kil zarf içine yerleştirirdi. Dış tablet daha sonradan değiştirilirse araştırma konusu

olurdu (Oberholzer, 2002: 1). Bu araştırma ve soruşturmaların adli muhasebenin ilk örnekleri olduğu söylenebilir.

“Adli Muhasebe” tabirini ilk kullanan, 1824 yılında kendi reklamında “hakemlere, mahkemelere ya da konseye karar vermeden önce açıklamalar yaparak görüş bildireceğini” açıklayan Glasgow’da bir muhasebeci olan James McClelland’dır. Adli muhasebe kavramını 1946’da “Adli Muhasebe: Günümüz Ekonomisindeki Yeri (Forensic Accounting: Its Place in Today’s Economy)” adlı makalesiyle literatüre kazandıran ilk kişi ise Maurice E. Peloubet’tir (O zamanlar Peloubet, New York’taki Pogson muhasebe şirketinin ortağı idi). Peloubet daha sonra 1982 yılında “Adli Muhasebe; Uzman Şahit Olarak Bir Muhasebeci (Forensic Accounting; Accountant as an Expert Witness)” isimli kitabı ve 1986 yılında yayınlanan “Araştırmacı Muhasebecilik (Investigative Accounting)” adlı kitabını yayınlamıştır. Bu gelişmelerle birlikte adli muhasebe, 1980’li yıllardan sonra ABD başta olmak üzere diğer ülkelerde de yaygınlık kazanmaya başlamıştır (Balcı, 2014: 6-7).

3.8 Adli Muhasebenin Türkiye ve Dünyadaki Gelişim Süreci

İlk olarak 1980’li yıllarda ortaya çıkan Adli Muhasebe, 1990’lı yıllarda hızlı bir ivme kazanmış ve bugüne kadar ulaşmıştır. Başta Amerika Birleşik Devletleri olmak üzere, gelişmiş ülkelerin birçoğunda bir meslek olarak kabul edilmektedir (Coşkun, 2013: 62). Bu başlık altında muhasebe skandalları sonrası giderek önemi daha da artan adli muhasebenin dünyadaki 4 büyük ülkede ve Türkiye’deki mevcut durumu açıklanmıştır.

3.8.1. Amerika Birleşik Devletleri’nde (ABD) Adli Muhasebe Uygulamaları

ABD’de adli muhasebe uygulamalarının profesyonel anlamda yapılmaya başlanması 1950’lerden sonraya rast gelmektedir. Bu anlamda önemli sayılabilecek gelişmeler (Altınsoy, 2011: 121);

- 1988’de Sertifikalı Hile Denetçileri Birliği’nin (ACFE- Association Certified Fraud Examiners) faaliyete geçmesi,
- 1992’de Amerikan Koleji Adli Denetçiler Enstitüsü’nün (ACFEI- American College of Forensic Examiners Institute) açılması,
- 1997’de Amerikan Adli Muhasebeciler Kurulu’nun (ABFA- American Board of Forensic Accounting) kurulması,

- 2000’de Journal of Forensic Accounting, Audit, Fraud and Taxation dergisinin yayın hayatına girmesidir.

ABD’de 1988’de faaliyetlerine başlayan Sertifikalı Hile Denetçileri Birliği (ACFE), 85.000 üyesi ile dünya çapında dolandırıcılığı azaltmak için eğitim vermektedir. Birlik, uyulması gereken mesleki kurallar belirlemiştir ve adli muhasebeci olabilmek için sertifika eğitimleri vermektedir. Sertifika alabilmek için bir adayın yüksek öğrenim kurumundan en az bir lisans derecesine (veya eşdeğeri) sahip olması, lisans derecesi yoksa, her bir akademik çalışma yılı için iki yıllık, hile ilgili aşağıdaki alanlardan birinde mesleki deneyimin olması gerekir (www.acfe.org, 2019):

- Muhasebe ve Denetim,
- Kriminoloji ve Sosyoloji,
- Sahtekarlık soruşturması,
- Zararların önlenmesi,
- Hukuk.

Belirlenen nitelikleri taşıyanlar Sertifikalı Hile Denetçileri (CFE) sınavına tabi tutulurlar. Sınava girenlerin hile önleme ve caydırıcılık, finansal işlemler ve dolandırıcılık planları, soruşturma ve hukuk alanlarındaki bilgileri sınanmaktadır. Sınavda başarılı olanlar sertifikalarını alarak CFE olmaya hak kazanırlar (www.acfe.org, 2019).

ACFE ile yakın amaçlarla kurulan bir diğer kurum da Amerika Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA- American Institute of Certified Public Accountants)’dır. AICPA şu anda 184 ülkede 667.000 üyesi bulunan geniş bir topluluktur (www.aicpa-cima.com, 2019).

Kurumun sahip olduğu misyon; üyelerinin verecekleri profesyonel hizmetlerde “liderlik, bilgi ve kaynak” sağlamaktır. Kurum misyonunu yerine getirme konusunda daha çok Sertifikalı Kamu Muhasebecileri (CPA- Certified Public Accountants) ile çalışmaktadır ve Adli Finans Sertifikası (CFF- Certified in Financial Forensic) da dahil birçok alanda sertifika vermektedir. CFF sertifikası bir CPA’nın “*değerleme, iflas ve tasfiye, bilişim suçları, aile hukuku, ekonomik zararlar, hile araştırması, dava desteği, şirket ortakları ve hissedar anlaşmazlıkları*” gibi konularda bilgi sahibi olmayı gerektirmektedir (Altınsoy, 2011: 125).

Adli muhasebe konusunda çalışmalar yapan bir diğer kurum da Amerikan Koleji Adli Denetçiler Enstitüsü (ACFEI)'dür. ACFEI, ceza soruşturmalarıyla ilgili bazı konularda uzman görüşü oluşturmak için gereken testleri yapan bireylerden oluşan bir üyelik organizasyonudur (Newton, 2008: 202). Kurum tarafından, Adli Muhasebe Sertifikası (Cr.FA- Certified Forensic Accountant) verilmektedir. Sertifikanın alınabilmesi için lisans eğitimi almış olmak ve CPA ruhsatına sahip bulunmak gerekmektedir. Sınav neticesinde başarılı sayılanlar kurumun bir üyesi haline gelmektedirler (Coşkun, 2013: 67).

1993 yılında faaliyete geçen Amerikan Adli Muhasebeciler Kurulu (ABFA), şu anda California'da adli muhasebe alanında sertifikalandırma hizmeti veren bir kuruluştur. Adli muhasebe ilke ve uygulamalarının tespiti, hileli faaliyetlerin ele alınması ve kapsamlı bir adli raporlama sağlanması konusunda önleyici bir yaklaşım getirmektedir. Kurum, eğitim, test, analiz ve değerlendirme yoluyla adli muhasebeyi teşvik etmek ve adli muhasebe alanında başvuru sahiplerinin sertifikalandırılmasını sağlamak için kurulmuştur (www.abfa.us, 2019).

3.8.2. Kanada'da Adli Muhasebe Uygulamaları

1960'ların Kanada'sı, çeşitli organize suç birimlerinin ticari teşekküllere sızdıkları ve bu türden örgütlerle ilişkilendirilen borsa sahtekârlıklarının sıkça yaşandığı bir ortamdı. Tüm bu olumsuzlukların yarattığı endişeler neticesinde ülkede "ilk uzman ekonomik suç birimi" olan RCMP (Royal Canadian Mounted Police) faaliyete geçmiştir. Bunu takiben birçok polis departmanında bu içerikte birimlerin sayısı giderek artmaya başlamıştır (Aktaş ve Kuloğlu, 2008: 109).

2001 yılında "Adli Soruşturmacı ve Muhasebeciler Birliği", Kanada Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü (CICA)'dan aldığı yetkiyle "*Araştırmacı ve Adli Muhasebe'nin Geliştirilmesi için Teklif*" isimli bir metin yayınlamıştır. Adli muhasebe alanında Kanada'daki ilk standart olarak, bu çalışma metni kabul edilmektedir. 2006 yılında ise "Adli ve Soruşturmacı Muhasebeciler Birliği'ne bağlı Standartlar Komitesi", adli muhasebe alanındaki sözleşmelerin nasıl uygulanacağına yönelik olarak yeni standartlar yayınlamıştır. Bu standartların bünyesinde tüm bir adli muhasebe süreci (sözleşme kabulü, iş planlama, veri toplama ve analiz, belgelendirme ve raporlama) yer almaktadır (Ocak, 2007: 26 Aktaran Akyel, 2009: 105).

Kanada’da CICA (The Canadian Institute of Chartered Accountants), CA (The Chartered Accountant) ve NACFE (National Association of Certified Fraud Examiners) gibi kuruluşlar aracılığıyla adli muhasebe mesleği profesyonel anlamda yürütülmektedir (Akyel, 2009: 105).

Ocak 2012’de CICA, Kanada Yönetim Muhasebecileri Derneği (CMA Canada) ve Kanada Sertifikalı Genel Muhasebeciler Birliği (CGA Canada) bir araya gelerek, Kanada Yeminli Mali Müşavirler (CPA- Canadian Chartered Professional Accountants) adı altında, Kanada’da Muhasebe Mesleğini Birleştirmeye Yönelik Bir Çerçeve (A Framework for Uniting The Canadian Accounting Profession) yayınladılar. CPA Kanada, 1 Ocak 2013 tarihinde, Kâr Amacı Gütmeyen Şirketler Yasası kapsamında, CPA bayrağı altında birleşen Kanada eyaleti muhasebe kuruluşlarını desteklemek üzere CICA ve CMA Kanada tarafından kurulmuştur. CGA Kanada 1 Ekim 2014’te CPA Kanada’ya entegre edilmiş ve Kanada’da ulusal düzeyde muhasebe mesleğinin birleşimi tamamlanmıştır. (www.cpacanada.ca, 2019).

Dünyanın en büyük muhasebe organizasyonlarından biri olarak ülke ve dünya çapında 210.000’den fazla üyeye sahip olan CPA Kanada’da yeni CPA Mesleki Eğitim Programına (CPA PEP) kabul edilebilmek için muhasebe alanında lisans derecesine sahip olunması ve aşağıdaki alanlardan birinde en az 8 yıllık deneyim gerekmektedir (www.cpacanada.ca, 2019).

- Finansal Raporlama,
- Denetim ve Güvence,
- Strateji ve Yönetişim,
- Yönetim Muhasebesi,
- Finans ve Vergi.

3.8.3. Avustralya’da Adli Muhasebe Uygulamaları

Avustralya’da adli muhasebe, dolandırıcılık soruşturmalarının ötesinde bir dizi hizmet sunan uzmanlık gerektiren mesleklerden biridir. Avustralya muhasebecileri etik davranış kuralları, üyeler için çeşitli kılavuzlar ve politikalar düzenleyen ve kamu menfaatlerinin korunmasını sağlayan üç muhasebe meslek kuruluşundan (ICAA- Institute of Chartered Accountants in Australia, CPA- CPA Australia, IPA- Institute of Public Accountants) herhangi biri tarafından sertifikalandırılabilir. Bununla birlikte Avustralya’da resmi adli

muhasebe sertifikası, adli muhasebe hizmetleri sağlamak için bir gereklilik değildir (Akkeren, Buckby and Mackenzie, 2013: 3).

Avustralya Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü (ICAA) ile Yeni Zelanda Mali Müşavirler Enstitüsü, “Avustralya ve Yeni Zelanda Mali Müşavirleri” (CA-ANZ- Chartered Accountants Australia and New Zeland) adı altında birleşti. 120.000’den fazla eğitilmiş uzmanı bir araya getiren topluluk, muhasebe mesleğinin geleceğini şekillendirmek üzere özellikle eğitim, avukatlık ve kişisel gelişim, üye odaklılık ve liderlik olmak üzere dört temel alana odaklanmaktadır. Uygulamalı lisansüstü eğitim ile teknik bilgi ve mesleki becerilerin geliştirildiği programı tamamlayanlara, Lisansüstü Yeminli Mali Müşavirlik Diploması (GradDİpCA- Graduate Diploma of Chartered Accounting) verilir. Bu diplomayı alanlar ve 3 yıllık mesleki deneyim şartını yerine getirenler tam CA üyesi olmaya hak kazanırlar (www.charteredaccountantsanz.com, 2019).

Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (IPA), 90 yıldan fazla bir süre önce kurulan Avustralya’nın en eski mesleki kuruluşlarından biridir. 1923’te faaliyetlerine başlayan kurumun 80’den fazla ülkede 35.000’den fazla üyesi bulunmaktadır. Üyelerinin sahip olmaları gereken mesleki ve etik gereklilikleri belirleyen profesyonel bir muhasebe organı olan IPA, daha çok eknomiye sağladıkları katkılardan dolayı KOBİ’lere odaklanmaktadır (www.publicaccountants.org.au, 2019).

Bilindiği üzere adli muhasebe çalışmaları, hükümet, sanayi ve diğer profesyonel düzenleyici kurumları da kapsamaktadır. Avustralya’da faaliyet gösteren düzenleyici kurumlardan bazıları şunlardır (Dellaportas at all., 2005 Aktaran: Özkul ve Pamukçu, 2012: 34):

- **Avustralya Menkul Kıymetler ve Yatırımlar Komisyonu (ASIC- Australian Securities and Investments Commission):** ASIC; şirketleri, finans piyasalarını ve finans, yatırım, emeklilik, sigorta, mevduat ve krediyle ilgili diğer faaliyetleri düzenler. Diğer düzenleyiciler, yatırımcılar ve tüketici koruma grupları ile birlikte halkı korumak için ilgili yasaları yürürlüğe koyar.
- **Avustralya Vergi Dairesi (ATO- Australian Tax Office):** Vergi, emeklilik ve tüketim vergileri ile ilgili mevzuatı yönetir ve uygular. Adli muhasebeciyle özellikle ilgili olan ATO, agresif vergi planlaması, vergi kaçakçılığı ve sürekli vergi

borçlularının etkilerini izler. Bunların tümü ATO'nun mahkeme içinde ya da dışında hareket etmesine yol açabilir.

- **Mali Eylem Görev Gücü ((FATF- Financial Action Tax Force):** FATF, kara para aklama ve terör finansmanı ile mücadeleyle ilgili ulusal ve uluslararası politikaları geliştirmek ve teşvik etmek için kurulan hükümetler arası bir organdır. FATH, 1990'da "Kara Para Aklama ile Mücadele İçin Küresel Bir Çerçeve" ve 11 Eylül 2001'den sonra "Terörist Finansmanı ile İlgili Sekiz Özel Tavsiye" başlıklı belgeleri yayınlamıştır.

3.8.4. İngiltere'de Adli Muhasebe Uygulamaları

İngiltere'de ceza davalarına atanan uzman tanıkların atanma sistemi, genellikle "Adli Bilimler Servisi"nden tesadüfi olarak bir uzman tanığın seçilmesi şeklinde olmaktadır. Mahkeme sürecinde hakimler bazı konularda bilgi sahibi olamamakta, hakime yardımcı olacak bir uzmanın görüşüne ihtiyaç duyulmaktadır. Bu durumda, uzman tanık olarak adli muhasebecilerden faydalanılmaktadır. İngiliz hukuk sisteminde şahitlerin davalarda görüşlerini bildirmeleri, "tanıkların görüşünü değil yalnızca vakaları beyan edebileceği" prensibi geçerli olduğundan yasaktır. Ancak uzman tanıkların mahkemenin izniyle görüşlerini bildirmelerine izin verilmiştir (Uğurlu, 2013: 54).

İngiltere'de aynı davada her iki tarafla ilgili olarak görüş bildirecek ortak uzmanlar yer almaktadır. Adli muhasebeciler de olaylara tarafsız bir yaklaşım sergilediklerinden dolayı ortak uzman olarak atanabilmektedirler. Atanan ortak uzmanın her iki taraf tarafından da kabul edilmesi gerekmektedir. Ancak bu durum yalnızca "medeni hukuk" davalarında geçerli olup ceza davalarında ortak uzman uygulaması söz konusu değildir (Uğurlu, 2013: 55).

İngiltere'de Türkiye'dekine benzer şekilde bir uzman tanıklık (bilirkişilik) uygulaması mevcuttur. ABD ve Kanada seviyesinde bir adli muhasebe eğitim ve uygulamasına rastlanmamaktadır (Çite, 2017: 99).

3.8.5. Türkiye'de Adli Muhasebe Uygulamaları

Adli muhasebecilik mesleğinin, tüm dünyadaki uygulamalar dikkate alındığında (Aydın, 2018: 90),

- En az lisans derecesinde eğitim şartı,

- Mesleğe yönelik ilke ve standartlar ile ahlaki kuralların varlığı,
- Belirli bir eğitim süreci sonunda sertifikalandırma ile mesleğe başlanabildiği,
- Her ülke mevzuatında yer etmiş bir kanuni dayanağının bulunması gibi özelliklere sahip olmasından dolayı bir meslek olarak nitelendirilmektedir.

Türkiye açısından bakıldığında ise, yukarıdaki koşulların bazıları sağlanamamakta ve bundan dolayı da adli muhasebecilik mesleğinin yasal bir zemini olduğundan söz edilememektedir. Ancak, “avukat, muhasebeci, noter v.b.” bazı meslek grupları tarafından adli muhasebe faaliyetleri kısmen de olsa gerçekleştirilmektedir. Bunun yanında bir meslek olarak değerlendirilmese de kamu yararına hareket eden “arabulucu, uzlaştırıcı, bilirkişi ve ombudsmanlık (kamu denetçiliği)” gibi danışmanlıklar da adli muhasebe ile ilişkilendirilebilir (Aydın, 2018: 90-91).

Söz konusu danışmanlık faaliyetlerini kısaca açıklayacak olursak;

- **Arabuluculuk:** *Sistematik teknikler uygulayarak, görüşmek ve müzakerelerde bulunmak amacıyla tarafları bir araya getiren, onların birbirlerini anlamalarını ve bu suretle çözümlerini kendilerinin üretmesini sağlamak için aralarında iletişim sürecinin kurulmasını gerçekleştiren, tarafların çözüm üretmediklerinin ortaya çıkması hâlinde çözüm önerisi de getirebilen, uzmanlık eğitimi almış olan tarafsız ve bağımsız bir üçüncü kişinin katılımıyla ve ihtiyarî olarak yürütülen uyuşmazlık çözüm yöntemidir (e-mevzuat- Hukuk Uyuşmazlıklarında Arabuluculuk Kanunu [HUAK], 2012: madde 2). HUAK madde 22’de ise; arabulucu olabilmek için, hukuk fakültesinin tamamlanmasından sonra, “arabuluculuk faaliyetleri ile ilgili temel bilgiler, iletişim teknikleri, müzakere ve uyuşmazlık çözüm yöntemleri ve davranış psikolojisi” bilgilerini kapsayan bir eğitim alınması gerektiğinden söz edilmektedir (e-mevzuat HUAK, 2012: madde 22).*
- **Uzlaştırıcılık:** *Uzlaştırma kapsamına giren bir suç nedeniyle şüpheli veya sanık ile mağdur, suçtan zarar gören veya kanuni temsilcisinin, Kanun ve bu Yönetmelikteki usul ve esaslara uygun olarak uzlaştırımcı tarafından anlaşılmaları suretiyle uyuşmazlığın giderilmesi sürecidir (Resmi Gazete- Ceza Muhakemesinde Uzlaştırma Yönetmeliği [CMUY], 2017: madde 4). Uzlaştırımcının, “alternatif uyuşmazlık çözümü, iletişim ve müzakere becerileri ile yöntemlerini geliştirme; mağdur, suçtan zarar gören, şüpheli ya da sanıkla birlikte çalışmanın özel koşulları*

ve ceza adalet sistemi” konularında eğitim alması gerekmektedir (Resmi Gazete CMUY, 2017: madde 50).

- **Bilirkişilik:** *Çözümü uzmanlığı, özel veya teknik bilgiyi gerektiren hâllerde oy ve görüşünü sözlü veya yazılı olarak vermesi için başvurulmuş gerçek veya özel hukuk tüzel kişiliğidir* (Resmi Gazete- Bilirkişilik Kanunu [BK], 2016: madde2). Bilirkişi olarak atanabilmek için ilgili mevzuatta aranan koşulları sağlamanın yanı sıra, gerekli uzmanlık alanını gösteren diploma veya benzeri bir belge yeterli olmaktadır (Resmi Gazete BK, 2016: madde 10).
- **Ombudsmanlık (Kamu Denetçiliği):** *Kamu hizmetlerinin işleyişinde bağımsız ve etkin bir şikâyet mekanizması oluşturmak suretiyle, idarenin her türlü eylem ve işlemleri ile tutum ve davranışlarını; insan haklarına dayalı adalet anlayışı içinde, hukuka ve hakkaniyete uygunluk yönlerinden incelemek, araştırmak ve önerilerde bulunmak üzere Kamu Denetçiliği Kurumu oluşturulmuştur* (e-mevzuat- Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu [KDKK], 2012: madde 1). Kuruma baş denetçi veya denetçi olabilmek için; “seçimin yapıldığı tarihte baş denetçi için elli, denetçi için kırk yaşını doldurmuş olmak; tercihen hukuk, siyasal bilgiler, iktisadi ve idarî bilimler, iktisat ve işletme fakültelerinden olmak üzere dört yıllık eğitim veren fakültelerden veya bunlara denkliği kabul edilmiş yurt içi veya yurt dışındaki yükseköğretim kurumlarından mezun olmak; kamu kurum ve kuruluşlarında, uluslararası kuruluşlarda, sivil toplum kuruluşlarında veya kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarında ya da özel sektörde toplamda en az on yıl çalışmış olmak” gerekmektedir (e-mevzuat- KDKK, 2012: madde 10).

Yukarıda sayılan danışmanlık faaliyetlerine yönelik kanunlar incelendiğinde, bu faaliyetleri yürütenlerin mali konularda yeterli eğitimi almadıkları, hukuk ağırlıklı bir eğitim sürecinden geçtikleri görülmektedir. Kamu denetçiliğinde mali alanda eğitim alanların da hukuki yönlerinin yetersiz kalacağı söylenebilir. Bilirkişilik müessesesinde ise; kişinin bilirkişiliğini yaptığı herhangi bir alanda eğitim alması yeterli sayılmaktadır. Bu sebeplerden dolayı iki alandan birinde yetersiz kalan bu türden danışmanlar mahkemeye yeterince yardımcı olamayacaklardır. Oysa adli muhasebeciler; hukuk bilgisinin yanı sıra derin bir muhasebe ve denetim bilgisi ile de donatılmış kişiler olmaktadır.

Adli muhasebe mesleği, Türkiye’de eğitim, kanuni mevzuat ve bu konudaki mevcut çalışmaların yetersizliği nedeniyle çok bilinmemektedir. Ancak adli muhasebe kapsamına alınabilecek konularla ilgili çalışmalar yapan kurumlar ile yasal anlamda doğrudan adli muhasebeye yönelik kanunlar olmasa da yürürlükte olan mevzuatta adli muhasebe faaliyetleri kapsamında değerlendirilebilecek hükümler de mevcuttur. Söz konusu kurum ve kuruluşlar ve bunlar vasıtasıyla sahip olunabilecek mesleki unvanlar Tablo 6’da özetlenmektedir.

Tablo 6
Türkiye’de Adli Muhasebe Kapsamında Düzenleme Yapan Kuruluşlar

<p>1-) MALİ SUÇLARI ARAŞTIRMA KURULU BAŞKANLIĞI (MASAK)</p> <p>*Mali Suçları Araştırma Uzman Yardımcısı *Mali Suçları Araştırma Uzmanı</p> <p>2-) VERGİ DENETİM KURULU BAŞKANLIĞI</p> <p>*Vergi Müfettiş Yardımcısı *Vergi Müfettişi *Vergi Başmüfettişi</p> <p>3-) GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI</p> <p>*Devlet Gelir Uzman Yardımcısı *Devlet Gelir Uzmanı *Mali Hizmet Uzman Yardımcısı *Mali Hizmet Uzmanı</p>	<p>HAZİNE MÜSTEŞARLIĞI HAZİNE KONTROLÖRLERİ KURULU</p> <p>*Hazine Kontrolörü *Stajyer Hazine Kontrolörü</p> <p>BANKACILIK DÜZENLEME VE DENETLEME KURUMU</p> <p>*Bankalar Yeminli Murakıbbı *Bankalar Yeminli Murakıp Yardımcısı *Bankacılık Uzmanları *Bankacılık Uzman Yardımcıları</p> <p>SERMAYE PİYASASI KURULU</p> <p>*SPK Uzmanı *SPK Uzman Yardımcısı *SPK Uzman Hukukçusu *SPK Uzman Hukukçu Yardımcısı</p>	<p>İSMMMO AKADEMİ</p> <p>*Bağımsız Adli Muhasebe Uzmanlığı Sertifika Programı</p> <p>BAHÇEŞEHİR ÜNİVERSİTESİ SÜREKLİ EĞİTİM MERKEZİ</p> <p>*Adli Muhasebecilik Uzmanlığı Temel Eğitim Sertifika Programı</p> <p><i>Yine adli muhasebecilik meslek unvanı olmamasına rağmen üniversitelerdeki ilgili bölümlerde görev yapan finans, muhasebe ve denetim kürsülerinde çalışan öğretim elemanları, mahkemelerde bilirkişilik ve dava destek danışmanlığı yapmaktadır.</i></p>
--	--	--

Kaynak: Kurt ve Uçma, 2009: 166; Keleş ve Keleş, 2014: 66; Kılıçbey, 2017: 70.

01.07.2012 tarihinde yürürlüğe giren yeni 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK)’ya göre Türkiye’de faaliyete geçirilmesi planlanan faaliyetler şunlardır (Karacan, 2012: 125):

- *Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS)*,
- *Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS)* (2001 yılına kadar UFRS’ler UMS adıyla yayınlanmıştır),

- *Uluslararası Denetim Standartları (UDS)*,
- *Basel II ve III Risk Yönetimi Uygulamaları* (Basel II'ye ek değişiklikler getiren Basel III uzlaşısı 2013-2019 döneminde kademeli olarak uygulanmaktadır).

Yukarıda sayılan uygulamalar hayata geçirildiğinde, denetim faaliyetleri kapsamında yeni birtakım gereksinimlerin ortaya çıkması beklenmektedir. Gerekli yasal alt yapısının düzenlenmesi ve adli muhasebe mesleğinin de bu gereksinimleri karşılamada faydalanılan bir meslek haline getirilmesi isabetli olacaktır (Karacan, 2012: 125).

5 Aralık 2009 tarihi itibarıyla İstanbul Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası (İSMMM) bünyesinde faaliyet göstermek üzere “İSMMM Akademi” açılmıştır. Kurumun amaçlarından biri de “3568 Sayılı Yasaya göre unvan almış; Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirlerin, meslek öncesi ve meslek içi eğitimi ve gelişmesi için; ... sertifika ile değerlendirilecek eğitim ve öğretim programlarını uygulamak ...”tır. Bu amaçla kurum bünyesinde, ilk uzmanlık programı olarak, eğitim süresi toplamda 360 saat olan “Bağımsız Adli Muhasebe Uzmanlığı” programı eğitimlerine başlanmıştır (İSMMM Akademi, 2009: 449-451).

Katılımcıların bu eğitim sonucunda;

- *İşletmelere Yönelik Hile Denetçiliği*,
- *Hile Araştırmacılığı*,
- *Mahkemelere Yönelik Uzman Şahitlik*,
- *Mahkemelere Yönelik Dava Destek Danışmanlığı*,
- *İşletmelerde Hile Riskini Ölçme ve Değerlendirme*,
- *Taraflar Arasında Oluşan Anlaşmazlıkları Çözümleme*,
- *Diğer Kazanımlar* hakkında uzmanlık seviyesinde bilgi sahibi olmaları planlanmıştır. 2013 yılına kadar 94 kişiye “Adli Muhasebe Uzmanı” sertifikası verilmiştir (İSMMM Akademi, 2010: 86).

Türkiye’de ayrıca 6100 Sayılı Hukuk Mahkemeleri Kanunu’nda “bilirkişi” ve “uzman görüşü” ifadelerine ayrı ayrı yer verilmiştir. 293. Madde’nin 1. Fıkrasında uzman görüşü başlığı altında; “*taraflar, dava konusu olayla ilgili olarak, uzmanından bilimsel mütalaa alabilirler*” ve aynı maddenin 2. Fıkrasında “*hakim, talep üzerine veya resen, kendisinden rapor alınan uzman kişinin davet edilerek dinlenilmesine karar verebilir*” (Remî Gazete-

Hukuk Muhakemeleri Kanunu [HMK], 2011: madde 293) ifadelerine yer verilerek, bilirkişinin yanı sıra farklı bir tanımlama yapılmıştır. Bu maddelerde, adli muhasebenin dava desteği ve uzman tanıklık faaliyetlerine, bir yönelimin olduğu görülmektedir.

HMK'nin 275. Maddesi'nde ise; “mahkeme, çözümü özel veya teknik bir bilgiyi gerektiren hallerde bilirkişinin oy ve görüşünün alınmasına karar verir” hükmü yer almaktadır (Resmi Gazete- HMK, 2011: madde 275). Aynı şekilde Ceza Muhakemeleri Kanunu 63. Maddesi'nde de “çözümü uzmanlığı, özel veya teknik bilgiyi gerektiren hâllerde bilirkişinin oy ve görüşünün alınmasına re'sen, Cumhuriyet savcısının, katılanın, vekilinin, şüphelinin veya sanığın, müdafinin (sanık avukatı) veya kanunî temsilcinin istemi üzerine karar verilebilir” ifadesi yer almaktadır (e-mevzuat- Ceza Muhakemesi Kanunu [CMK], 2004: madde 63). Bilirkişi olarak bir muhasebeci görevlendirildiğinde, kendisinden aşağıdaki konularda görüş bildirmesi istenebilmektedir (Akyel, 2009: 215):

- *Tarafların defter ve belgelerinin incelenmesi,*
- *Diğer belgelerin incelenmesi,*
- *Ayın olan sermayenin ve devralınacak işletme değer tespiti,*
- *Ayın olarak konulacak demirbaşın değer tespiti,*
- *Borçların sermayeye ilavesinde yapılacak tespit,*
- *Bilanço usulü defter tutan mükelleflerin işletmelerinin şirkete dönüştürülmesi,*
- *Şirket birleşmelerinde yapılacak tespit,*
- *Şirketlerin tür değiştirmesi halinde yapılacak tespit,*
- *Faaliyet tespiti,*
- *Tasfiye için tespit,*
- *Sermayenin azaltılması.*

Son olarak denilebilir ki; Türkiye’de görülen mali davaların çözümünde büyük çoğunlukla bilirkişi görüşlerinden faydalanılmaktadır. Ancak mevcut bilirkişi sistemi adli muhasebenin kapsadığı faaliyetler ile kıyaslandığında oldukça yetersiz kalmaktadır. Bilirkişilerin belli alanlarda çalışıyor olmaları veya ilgili alanda eğitime sahip bulunmaları, adli makamlar tarafından bilirkişi olarak görevlendirilmelerinde yeterli olmaktadır. Halbuki adli muhasebeci olabilmek için eğitim ve deneyimden başka bazı özel kriterler de (etkili iletişim gücü, derin analiz yeteneği gibi) gerekli olabilmektedir.

Bunun yanı sıra, adli muhasebe ilişkili olduğu bilim dallarının sayısı bakımından da bilirkişilik müessesesine göre çok daha kapsamlıdır (Karacan, 2012: 124).

3.9. Adli Muhasebe Eğitimi

Son yıllarda tüm dünyada sık rastlanan ve yaşandıkları ülkenin ekonomik anlamda gerilemesine yol açan birçok önemli iflas davaları yaşanmış ve bunların hemen hemen hepsi muhasebe hilelerinden kaynaklanmıştır. Yaşanan bu olumsuz durumlar işletme ve hatta ülke bazında bu türden hileli durumların önüne geçebilmek için birçok düzenleme yapılmasını zorunlu kılmıştır. Bu anlamda akademisyenler araştırmalar yapmaya uygulayıcı konumunda olanlar da çeşitli eğitimler almaya başlamışlardır. Örneğin ABD’de yaşanan “Enron ve Arthur Andersen” olaylarından sonra “Sarbanes- Oxley Kanunu²” yürürlüğe girmiştir. Bu Kanun ile iç denetim ve bağımsız denetimin aynı firma tarafından gerçekleştirilmesinin önüne geçilerek denetimde güven unsuru sağlanmaya çalışılmıştır (Elitaş, 2012: 154).

Adli muhasebe alanında bir eğitim planlaması yapılırsa, bu aşamada üç alternatif bulunmaktadır (Akyel, 2009: 220):

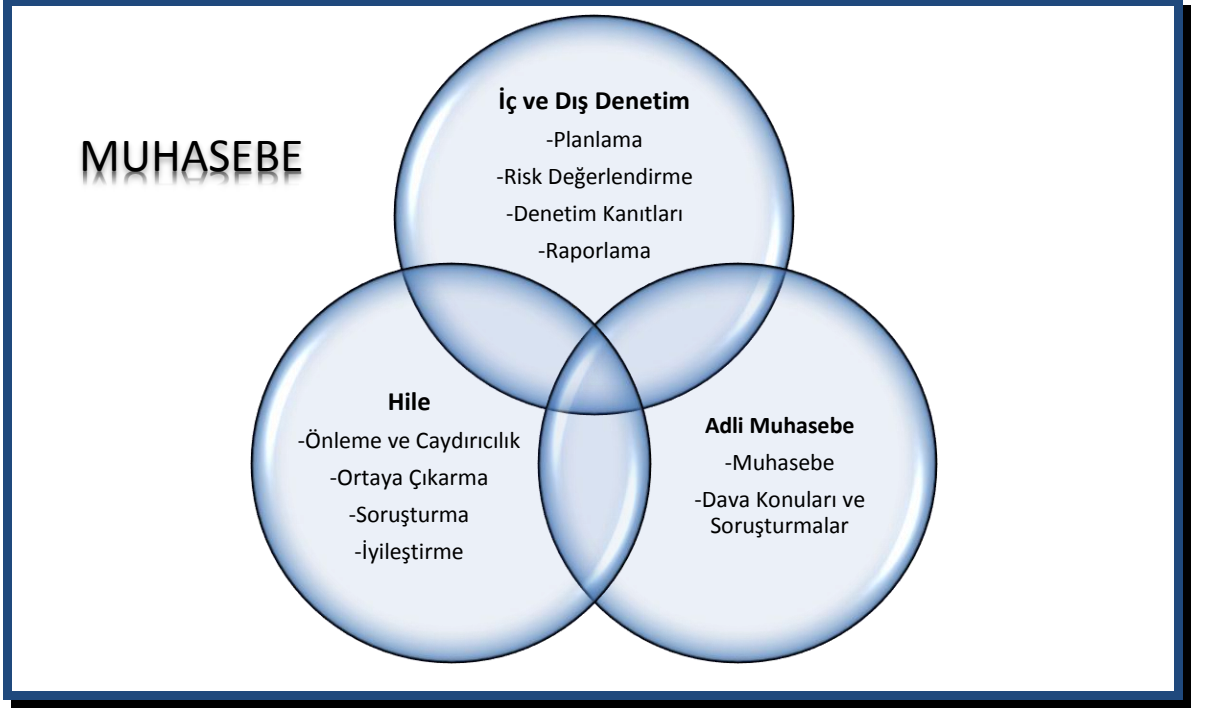
- *Lisans eğitimine gerekli derslerin ilave edilmesi,*
- *Adli muhasebe ile ilgili ayrıca bir yüksek lisans programı oluşturulması,*
- *Bir kurs programı oluşturularak sertifikalandırma yapılması.*

Adli muhasebenin, özellikle hileli işlemlerin tespitinde ne kadar gerekli bir meslek olduğunun anlaşılması üzerine ABD ve diğer gelişmiş ülkelerde, adli muhasebe eğitimi ile ilgili gerekli zemin oluşturulmuş ve bu alanda uzmanlık seviyesinde meslek mensubu yetiştirilmeye başlanmıştır. Türkiye’de adli muhasebe henüz hak ettiği yeri edinememiş ve eğitim konusunda da istenilen seviyeye gelinememiştir.

Adli muhasebe mesleğinin faaliyet gösterdiği ülkelerde adli muhasebe eğitimi daha çok muhasebenin kapsamına girmektedir ve muhasebe eğitimine odaklanmış görünmektedir.

² Şirketlerin finansal raporlamaları üzerindeki kontrollerin iyileştirilmesini amaçlayan ve etkin kurumsal yönetimi destekleyen yasa, ABD’de borsalarda işlem gören şirketlerin tamamını kapsamaktadır (Türkiye Kurumsal Yönetim Derneği [TKYD], 2019)

Aşağıda yer alan Şekil 9’da geleneksel muhasebe, denetim, hile ve adli muhasebe ile ilgili bilgi ve becerilerin birbiriyle nasıl bağlantılı olduğu görülmektedir (West Virginia University Report, 2007: 5):



Şekil 9: Adli Muhasebe, Denetim ve Hile İlişkisi

Kaynak: West Virginia University, 2007: 5.

Denetim, hile ve adli muhasebe arasındaki ilişki politik, sosyal ve kültürel olaylar nedeniyle zaman içinde değişebilen dinamik bir yapıya sahiptir. Adli muhasebe uzmanlarının Şekil 9’da yer alan bilgi ve becerilerin yanı sıra birçok alanda (psikoloji, sosyoloji, kriminoloji, halkla ilişkiler, istatistik v.b.) bilgi birikimi sağlayacak şekilde eğitim almaları gerekmektedir.

Owojori ve Asaolu (2009: 185-186); adli muhasebecilerin, aldıkları eğitim neticesinde sahip olmaları gereken asgari gereklilikleri aşağıdaki gibi tespit etmişlerdir (Usul ve Topçuoğlu, 2011: 63):

- Muhasebe sisteminin ve defter kayıtlarının incelenmesi, buradan elde edilen verilerle diğer finansal verileri ilişkilendirerek finansal raporların yönetimin amacına uygunluğunun tespiti,
- Hata ve hile denetiminde faydalanılan prosedürleri bilme ve uygulayabilme becerisi,

- Analitik düşünme yeteneği,
- Önsezileri sayesinde finansal tablolardaki ve diğer mali raporlardaki uygunsuz durumları tespit edebilme,
- İleri düzey soruşturma yöntemleri ile kanıt niteliğindeki belgeleri toplama ve bunları araştırmasında anlamlı bir şekilde kullanabilme,
- Gerçekleştirdiği araştırmalarda nitel verileri de nicel veriler kadar etkin kullanıp yorumlayabilme,
- Muhasebe çalışanlarının hazırladığı raporları tekrar inceleyerek varsa atlanan önemli noktaları yakalayabilme,
- Gerekirse üst makamdakileri finansal raporlarda yer alan hata ve hilelerle ilgili kısaca bilgilendirme,
- İşletme içinde varsa hileye karışan bireylerin, bu yola başvurma nedenlerini tespit edebilecek düzeyde psikoloji bilgisine sahip olma,
- İç kontrol sistemine hakim olma ve istenilen amaçlar doğrultusunda oluşturulmuş iç kontrol sistemlerini tespit etme,
- İşletmeleri çevreye verebilecekleri zararlar konusunda uyararak ve bu konuda çözüm önerileri getirebilmek.

Rezaee, Crumbley and Elmore (2004: 37-38), adli muhasebe eğitimi ile ilgili akademisyenler ve uygulayıcılar üzerine yaptıkları çalışmalarında, adli muhasebe ile ilgili bir ders içeriği oluşturmuşlar ve 3 kademeli bir müfredat önermişlerdir. Bu üç kademenin farklı şekillerde birleştirilebileceğini de ayrıca belirtmişlerdir. Her kademe de yer alan derslerden bazıları aşağıda sıralanmıştır:

1. **Kademe**; “dolandırıcılığın temelleri, mali raporlama hileleri, hilenin türleri (çalışan, yönetim v.b.), hile önleme ve caydırıcılık programları, hile karşıtı denetim standartları, etkili rapor yazma, dolandırıcılık unsurları (baskı, fırsat, rasyonalizasyon), iç kontrol değerlendirmesi, hile inceleme teori ve metodolojisi, etik ilkeler ve kurumsal davranış kuralları, analitik inceleme prosedürleri, siber dolandırıcılıklar” v.b. konular yer almaktadır.
2. **Kademe**; “kazanç yönetimi, finansal raporlama süreci ve analiz, kriminoloji beyaz yakalı suçları, finansal raporlama standartları, kurumsal yönetim, dahili

soruşturmalar, güvenlik ve gizlilik, istatistiksel örnekleme” v.b. konular bulunmaktadır.

3. **Kademe ise**, “adli muhasebe alanında kariyer, hukuk sistemi bilgisi, mesleki dolandırıcılık, rüşvet ve yolsuzluk soruşturması, çıkar çatışması araştırma teknikleri, görüşme becerileri ve görüşmenin yasal yolları, suç kontrol teknikleri, hissedar davaları, suiistimal iddialarının çözümü, kanıt kuralları, ticari değerlemeler ve maliyet tahminleri, uzman tanıklık teknikleri, dava danışmanlığı teknikleri, fikri mülkiyet hileleri” v.b. konuları kapsamaktadır.

Adli muhasebe eğitiminde örnek niteliğinde olan iki kurum bulunmaktadır (Elitaş, 2012: 162-166):

1. **Utica College:** ABD’de ve tüm dünyada ilk adli muhasebe programını “Ekonomik Suç Araştırması” adıyla lisans seviyesinde açan kurumdur. Kurum 1999 yılında yine bir ilk olan “Ekonomik Suç Yönetimi (ECM- Economic Crime Management)” adında bir lisansüstü program (MBA) açmıştır. Başvuranlardan asgari 2 yıllık “hukuk, hile veya güvenlik” konularında deneyim şartı aranan programda amaç, orta düzey yöneticilerin eğitilmesidir. Utica Koleji’de 2004 yılında ayrıca “Ekonomik Suç ve Hile Yönetimi” isminde bir lisansüstü program daha başlatılmıştır. Bu programda ise adli muhasebe ve hile denetimi eğitiminin yanı sıra ACFE’nin “Sertifikalı Hile Denetçiliği (CFE)” sınavlarına da hazırlık eğitimi verilmektedir.
2. **West Virginia University:** Üniversite bünyesinde 2004 yılında “Adli Muhasebe ve Hile Araştırmaları (FAFI- Forensic Accounting and Fraud Investigation)” adında lisansüstü seviyede sertifika veren bir program başlatılmıştır. Ayrıca kurum bünyesinde oluşturulan “Hile ve Adli Muhasebe Eğitimi Teknik Çalışma Grubu (TWG- Technical Working Group on Education in Fraud and Forensic Accounting)” tarafından “Amerikan Ulusal Adalet Enstitüsü (NIJ – National Institute of Justice)” desteği ile 2007 yılında “Hile ve Adli Muhasebe’de Ulusal Bir Model Öğretim Programı (Model Curriculum Working)” hazırlanmıştır.

Amerika, Kanada ve İngiltere’de verilen adli muhasebe eğitimi, genellikle 4 dönem sürmekte ve her dönem Tablo 7’de gösterilen dersler verilmektedir.

Tablo 7
ABD, Kanada ve İngiltere'de Adli Muhasebe Dersleri

1. Dönem	2. Dönem	3. Dönem	4. Dönem
*Genel Muhasebe, teorik bilgi, bilanço, gelir tablosunun yapısı, dip notlar ve mali analizler	*Bağımsız Denetim; kavram ve teori, mesleki şüphecilik, denetim standartları, denetim teknikleri ve deliller	*Hile Denetimi *İç Kontrol Sistemi *İstatistik *Sosyoloji	*Kriminoloji *Adli Muhasebe; zimmet, yolsuzluk, mali tablo manipülasyonları *Dijital ortamda yapılan hata ve hileler
*İşletme Bilimi	*İletişim Sistemleri		
*Halkla İlişkiler	*Yönetim Bilimi		
*Temel Bilgi Teknolojileri			
*Genel Psikoloji			

Kaynak: Usul ve Topçuoğlu, 2011: 64.

Adli muhasebe eğitiminde; bu eğitimi talep edenler, “işverenler, düzenleyici birimler, muhasebe firmaları ve eğitim teorisyenleri” olmaktadır. Arz tarafında ise, bu taleplere karşılık veren eğitim kurumları (üniversiteler) bulunmaktadır. Adli muhasebenin tarafları aşağıdaki gibi sıralanabilir (Pehlivan, 2010: 54):

- Adli muhasebecileri istihdam edecekler,
- Adli muhasebeci olmak isteyenler (öğrenciler),
- Eğitim kurumları.

Adli muhasebecileri istihdam edecekler, denildiğinde ilk akla gelen büyük işletmeler olmaktadır. Adli muhasebecilere en çok ihtiyaç duyanlar bu kurumlar olmasına rağmen yalnızca büyük firmalar tarafından istihdam edilmezler. Adli muhasebe eğitiminin tasarlanmasında işveren konumunda olan firmaların görüşlerinin alınması önem arz etmektedir (Pehlivan, 2011: 54).

Adli muhasebeci olmak isteyenler, öncelikle bir eğitim kurumuna başvurumaktadırlar. Başvuranlardan gerekli şartları (lisans eğitimi, deneyim v.b.) taşıyanlar hile ve adli muhasebe konusunda tecrübe kazanacakları bir eğitim sürecinden geçerler (Pehlivan, 2011: 55-56).

Eğitim kurumları ile kastedilen de üniversitelerdir. Çünkü, bilindiği üzere adli muhasebe eğitimi genellikle lisansüstü seviyede verilmektedir (Pehlivan, 2011: 55-56).

Amerika ve Avrupa’da adli muhasebe yüksek lisans seviyesinde ayrı bir bölüm olarak okutulmaktadır. Bu üniversitelerden bazıları ve eğitim verilen adli muhasebe programlarının isimleri aşağıdaki gibidir (Kıllı, 2016: 720):

- ABD - “West Virginia University” - Forensic Accounting and Fraud Examination,
- ABD - “Southern New Hampshire University” - MS-Forensic & Fraud Examination,
- İngiltere - “Sheffield Hallam University” - MSc Forensic Accounting,
- İngiltere - “Portsmouth University” - MSc Forensic Accounting.

Türkiye’de adli muhasebe eğitimi, daha önceki bölümlerde de değinildiği üzere, “İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası” (İSMMM) tarafından verilen eğitim programı sonucunda sertifikalandırma yoluyla gerçekleştirilmektedir.

Kıllı (2016: 723-727), Türkiye’deki adli muhasebe eğitimi üzerine yaptığı çalışmasında, aşağıdaki sonuçlara ulaşmıştır:

- Türkiye’deki üniversitelerin üçünde lisans düzeyinde adli muhasebe dersleri yer almaktadır. (Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi, Uludağ Üniversitesi, İzmir Ekonomi Üniversitesi),
- Türkiye’de 6 üniversitede yüksek lisans seviyesinde adli muhasebe dersleri yer almaktadır. Bunların yalnızca birinde bu ders zorunlu iken, diğerlerinde seçmeli olarak okutulmaktadır,
- Doktora düzeyinde de 6 üniversitede adli muhasebe dersi verilmekte ve tamamında seçmeli ders olarak okutulmaktadır.

Adli muhasebe alanında yapılan lisansüstü ve doktora aşamasında hazırlanan tezlere bakıldığında ise Ulusal Tez Merkezi’nden alınan sonuçlara göre tezlerin sayısı ve yıllara göre dağılımı Tablo 8’deki gibidir (Yüksek Öğretim Kurulu [YÖK], 2019):

Tablo 8
Adli Muhasebe Alanındaki Tezlerin Yıllara Göre Dağılımı

<i>Yıllar</i>	Yüksek Lisans	Doktora	Toplam
<i>2004</i>	1	-	1
<i>2005</i>	2	-	2
<i>2007</i>	-	1	1
<i>2009</i>	-	1	1
<i>2010</i>	1	1	2
<i>2011</i>	5	1	6
<i>2013</i>	4	1	5
<i>2014</i>	2	2	4
<i>2015</i>	4	1	5
<i>2016</i>	5	-	5
<i>2017</i>	6	2	8
<i>2018</i>	4	1	5

Kaynak: YÖK, 2019.

Tablo incelendiğinde 2004 yılından itibaren adli muhasebe alanında tez çalışmaları yapıldığı görülmektedir. En fazla tez çalışması 2017 yılında gerçekleştirilmiştir.

Sonuç olarak; dünyada lisans, lisansüstü veya kurum bünyesinde sertifikalandırma yoluyla verilen adli muhasebe eğitiminin, Türkiye’de lisans seviyesinde yapılandırılması pratik olmadığından yüksek lisans programı olarak açılması veya mevcut muhasebe programlarına entegre edilmesi ya da kurumlar tarafından kurslar açılarak sertifika verilmesi daha makul görülmektedir.

Akyel (2009: 232); adli muhasebe eğitim programlarının hazırlanmasında YÖK ile iş birliği yapılması ve eğitim sonrasında ruhsatlandırma aşamasında TÜRMOB’un görev almasının uygun olacağı görüşündedir.

Sonuç olarak, adli muhasebe mesleğinin daha iyi öğrenilebilmesi için ABD ve diğer Avrupa üniversitelerindeki benzer olarak; muhasebe, işletme, iktisat, maliye, kamu yönetimi ve hukuk bölümlerinde mümkünse zorunlu bir ders, değilse en azından seçmeli ders şeklinde verilerek bu anlamda farkındalık yaratılması yerinde olacaktır. Adli muhasebenin teşvik edilmesi, önem verilmesi ve geliştirilmesi finansal suçların çözümlenmesi ve yargı mercileri tarafından doğru kararların verilebilmesi bakımından son derece önemlidir.

BÖLÜM 4: SAKARYA İLİNDE FAALİYET GÖSTEREN HUKUKÇULAR VE MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ ADLİ MUHASEBE İHTİYACINA YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA

4.1. Araştırmanın Önemi ve Amacı

Araştırmanın amacı, ankete katılan muhasebeci ve avukatların;

- Adli muhasebe hakkındaki farkındalıklarını ölçmek,
- Adli muhasebe faaliyet alanlarından hangisi veya hangileri hakkında daha fazla bilgiye sahip olduklarını belirlemek,
- Hile ve yolsuzlukların durumu ve mevcut düzenlemelerin yeterliliği hakkındaki görüşlerini almak,
- Adli muhasebeye duyulan ihtiyacın düzeyini tespit etmek,
- Bir adli muhasebecinin hangi alanlarda bilgi sahibi olmasını düşündüklerini tespit etmek ve verilen yanıtlar açısından iki grubu karşılaştırmaktır.

4.2. Araştırmanın Kapsamı ve Yöntemi

Araştırma, Sakarya Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası ile Sakarya Barosu'nun ulaşılabilen üyelerine web tabanlı anket uygulaması yapılarak gerçekleştirilmiştir.

Çalışma 2019 Ocak ayında katılımcılarla paylaşılmış ve yaklaşık iki ay boyunca yayında kalmıştır. Sakarya SMMM 2018 Faaliyet Raporu'ndan alınan bilgilere göre Sakarya ili merkezinde kayıtlı 525 muhasebeci bulunmaktadır. Çalışmada henüz geçiş sürecini tamamlamamış serbest muhasebeciler (SM), serbest muhasebeci mali müşavirler (SMMM) grubuna dahil edilmiştir. Türkiye Barolar Birliği (TBB) verilerine göre Sakarya'da faaliyet gösteren 614 avukat bulunmaktadır. Sakarya Barosu'ndan edinilen bilgilere göre ise Sakarya merkezinde faaliyet gösteren 518 avukat bulunmaktadır. Dolayısıyla 525'i SM ve SMMM, 518'i avukat olmak üzere 1043 kişinin mail adreslerine anket formları gönderilmiştir. Bu kişilerden 109 geri dönüş elde edilmiştir. Ankete daha önce katılmamış 20 katılımcıya daha ulaşılarak yüz yüze anket doldurtulmuş ve katılım sayısı 218'e ulaşmıştır. Katılımcıların 101'i avukat, 117'si muhasebecidir.

Sosyal bilimler alanında gerçekleştirilen birçok çalışma için 30'dan büyük ve 500'den küçük olan örneklem büyüklükleri yeterli olmaktadır (Altunışık, 2007:127). Bu anlamda ulaşılan örneklem sayısı gerçekleştirilen araştırma için yeterli kabul edilmiştir.

Araştırmada nicel araştırma tekniklerinden olan ve olasılıksız örnekleme kapsamına giren bulabildiğini örnekleme metodundan faydalanılmıştır. Bu yöntemle ulaşılması kolay, elde mevcut ve araştırmaya gönüllü katılmak isteyen bireyler üzerinde örnekleme yapılmaktadır (Elitaş, 2011: 56).

Araştırmada kullanılan anket 6 bölümden oluşmaktadır. Anketin birinci bölümünde demografik sorular yer almaktadır. İkinci bölümde katılımcılara adli muhasebe farkındalık düzeylerini ölçmeye yönelik sorular yöneltilmiştir. Üçüncü bölümde adli muhasebenin faaliyet alanlarından hangileri hakkında bilgi sahibi olduklarını belirtmeleri istenmiştir. Dördüncü bölümde katılımcılara hile ve yolsuzluklar ile adli muhasebe hakkındaki bazı yargılara katılım düzeylerini belirtmelerini isteyen beşli likert tipinde 10 soru yöneltilmiştir. Çalışmanın beşinci bölümünde katılımcılardan çalışmanın asıl amacını oluşturan adli muhasebe ihtiyaçlarını ölçmeye yönelik 7 soruyu yanıtlamaları istenmiştir. Son bölümde ise, bir adli muhasebecide bulunmasını gerekli gördükleri bilgi ve becerilerden üç adedini seçmeleri istenmiştir.

Anket sorularından elde edilen veriler web üzerinden ya da anket formları kullanılarak, sosyal bilimler alanında sıkça kullanılan SPSS (Statistical Package for the Social Sciences- Sosyal Bilimler İçin İstatistik Programı) 20.0 versiyonuna aktarılarak analizleri gerçekleştirilmiştir.

4.3. Araştırmanın Kısıtları

Toplanan verilerin, yalnızca hazırlanan ankette yer alan sorulara verilen cevaplardan elde edilmesi, Sakarya ili merkezinde faaliyet gösteren ve Sakarya SMMMO'ya kayıtlı muhasebeciler ile Sakarya Barosu'na kayıtlı avukatların verdikleri cevaplarla sınırlı olması ve avukatlarda mesleğe yeni başlamış, çok fazla iş tecrübesi olmayan genç katılımcıların çoğunlukta olması araştırmanın kısıtlarıdır.

4.4. Araştırmanın Bulguları

Araştırma neticesinde elde edilen bulgular izleyen kısımlarda detaylı olarak incelenmiştir.

4.4.1. Katılımcılara Ait Demografik Özellikler

Araştırmaya katılan muhasebeci ve avukatların cinsiyet, yaş, eğitim düzeyi, mesleki deneyim, unvan ve çalışma durumları araştırmanın giriş sorularıdır. Bu değişkenlere ait frekans (f) ve yüzde (%) değerleri hesaplanmıştır. Buna göre, çalışmanın %46,3'ünü

muhasebeciler, %53,7'sini ise avukatlar oluşturmaktadır. 101 muhasebeci ve 117 avukata ait demografik özellikler Tablo 9'daki gibidir:

Tablo 9
Katılımcıların Demografik Özelliklerine Göre Dağılımları

ÖZELLİK	SEÇENEK	MUHASEBECİ		AVUKAT	
		f	%	f	%
Cinsiyet	Kadın	25	24,8	52	44,4
	Erkek	76	75,2	65	55,6
Yaş	21-29	22	21,8	53	45,3
	30-39	33	32,7	36	30,8
	40-49	19	18,8	20	17,1
	50 ve üzeri	27	26,7	8	6,8
Eğitim Düzeyi	Ön Lisans	8	7,9	-	-
	Lisans	74	73,3	95	81,2
	Yüksek Lisans	15	14,9	21	17,9
	Doktora	4	4,0	1	,9
Mesleki Deneyim	1-5 yıl	24	23,8	59	50,4
	6-10 yıl	13	12,9	18	15,4
	11-15	19	18,8	17	14,5
	16 yıl ve üzeri	45	44,6	23	19,7
Çalışma Durumu	Bağımlı	14	13,9	9	7,7
	Bağımsız	78	77,2	86	73,5
	Kamu	-	-	5	4,3
	Özel	9	8,9	17	14,5

Katılımcıların %35,3'ü kadın, %64,7'si erkektir. Tablo 9 incelendiğinde ise; çalışmaya katılım gösteren muhasebecilerin %24,8'i kadın, %75,2'si erkektir. Avukatların ise %44,4'ü kadın, %55,6'sı erkektir. Bu durumda; muhasebecilerden ankete katılanların çoğunluğunu erkekler oluştururken, avukatlarda iki cinsiyet arasında daha dengeli bir dağılım göze çarpmaktadır.

Katılımcıların yaşı dikkate alındığında %34,4'ünün 21-29 yaşında genç katılımcılardan oluştuğu görülmüştür. Bu sonuç katılımcıların grupları bazında değerlendirildiğinde; muhasebecilerin %32,7'sinin 30-39 yaşlarında, %26,7'sinin ise 50 yaş ve üzerinde kişilerden oluştuğu görülmektedir. Avukatların ise, %45,3'ü 21-29 yaşlarında, %30,8'i ise 30-39 yaşlarındadır.

Katılımcıların eğitim düzeyleri incelendiğinde, genel olarak %77,1 oranında lisans mezunu oldukları görülmüştür. Muhasebecilerin %73,3'ü, avukatların ise %81,2'si lisans mezunudur.

Katılımcıların mesleki deneyimlerine bakıldığında, %38,1 ile 1-5 yıl tecrübesi bulunanların çoğunlukta oldukları tespit edilmiştir. Gruplar bazında ise; muhasebecilerin

%44,6'sı 16 yıl ve üzerinde mesleki deneyime sahiptir. Avukatların ise, %50,4'ü 1-5 yıl mesleki deneyim sahibidir.

Katılımcıların %75,2'sinin bağımsız çalıştığı göze çarpmaktadır. Muhasebecilerin %77,2 ile büyük çoğunluğu bağımsız iken, avukatların da %73,5'i bağımsız çalışmaktadır. Avukatların %4,3'ü kamuda çalıştığını bildirmiştir. Muhasebecilerden ise, kamuda faaliyet gösteren bulunmamaktadır.

4.4.2. Katılımcıların Adli Muhasebe Farkındalık Düzeyleri

Anketin bu bölümünde katılımcılara, adli muhasebe farkındalık düzeylerini ölçmek için toplam 14 soru yöneltilmiştir. Katılımcılardan alınan yanıtların, muhasebeci ve avukatlar arasındaki dağılımı Tablo 10'da gösterilmektedir.

Tablo 10
Adli Muhasebe Mesleğinde Farkındalık Düzeyi

MUHASEBECİ				İfadeler	AVUKAT			
Evet		Hayır			Evet		Hayır	
f	%	f	%		f	%	f	%
70	69,3	31	30,7	Adli muhasebe ifadesini duydum.	37	31,6	80	68,4
19	18,8	82	81,2	Adli muhasebe alanıyla ilgili yeterli düzeyde bilgi sahibiyim.	7	6,0	110	94
2	2	99	98	Üniversite eğitimimde Adli Muhasebe ile ilgili ders aldım.	3	2,7	114	97,3
5	5	96	95	Adli muhasebe konusuyla ilgili seminerlere katıldım.	-	-	117	100
65	64,4	36	35,6	Adli muhasebe uzmanı sertifikası sahibiyim.	45	38,5	72	61,5
35	34,7	66	65,3	Adli Muhasebe Uzmanı sertifikası almak isterim.	5	4,3	112	95,7
58	57,4	43	42,6	Daha önce mahkemelerde bilirkişi olarak görevlendirildim.	27	23,1	90	76,9
22	21,8	79	78,2	Adli muhasebe ve bağımsız denetimin farklılığını biliyorum.	9	7,7	112	92,3
58	57,4	43	42,6	Adli muhasebe ile bilirkişiliğin farklılığını biliyorum.	24	20,5	93	79,5
12	11,9	89	88,1	Bilirkişilik müessesesi adli muhasebenin yerine geçebilir.	22	18,8	95	81,2
82	81,2	19	18,8	Adli muhasebecilik mesleğine ihtiyaç vardır.	72	61,5	45	38,5
75	74,3	26	25,7	Adli muhasebe sisteminin varlığının caydırıcı etkisi vardır.	56	47,9	61	52,1
42	41,6	59	58,4	Daha önce muhasebe temelli bir davayla karşılaştım.	41	35	76	65
22	43,1	29	56,9	Söz konusu davada muhasebe bilgisi yeterli oldu mu?	17	27,9	44	72,1

Tablo 10 sorulara verilen yanıtlara göre incelendiğinde;

“Adli muhasebe ifadesini duydum” ifadesinde; muhasebecilerin %69,3’ü adli muhasebe ifadesini daha önce duyduğunu belirtmiştir. Avukatların ise %31,6’sı adli muhasebe ifadesini duymuştur. Bu durumda, adli muhasebe ifadesini duyan muhasebeciler avukatlara nazaran çoğunluktadır.

“Adli muhasebe alanıyla ilgili yeterli düzeyde bilgi sahibiyim” ifadesinde, muhasebecilerin %81,2’si adli muhasebe hakkında yeterli düzeyde bilgi sahibi olmadığını düşünmektedir. Aynı şekilde adli muhasebe hakkında yeterli düzeyde bilgi sahibi olmayan avukatların oranı da %94’tür. Her iki katılım grubunda da büyük bir çoğunluk adli muhasebe hakkındaki bilgilerini yeterli görmemektedir.

“Üniversite eğitimimde adli muhasebe ile ilgili ders aldım” ifadesinde; muhasebecilerin %98’i avukatların ise %97,3’ü “hayır” yanıtını vermişlerdir. Buna göre, katılımcıların tamamına yakını üniversitede adli muhasebe eğitimi almadığını belirtmiştir.

“Adli muhasebe konusuyla ilgili seminerlere katıldım” ifadesinde; bir önceki soruyla benzer şekilde muhasebecilerin %95’i ve avukatların tamamı bu konuda herhangi bir seminere katılmadıklarını ifade etmiştir.

“Adli muhasebe uzmanı sertifikası sahibiyim” ifadesinde; muhasebecilerin %64,6’ü, avukatların ise %38,5’i adli muhasebe uzmanlığı hakkında sertifikalarının olduğunu belirtmişlerdir.

“Adli muhasebe uzmanı sertifikası almak isterim” sorusuna ise; muhasebecilerin %65,3’ü, avukatların ise %95,7’si “hayır” yanıtını vermiştir. Katılımcıların büyük çoğunluğunu sertifika almak istememektedir. Bu sonucun muhasebecilerin yarıdan fazlasının halihazırda bir sertifikalarının bulunması ve avukatların ise çoğunlukla mesleğe yeni başlamalarından kaynaklanmış olabileceği düşünülmektedir.

“Daha önce mahkemelerde bilirkişi olarak görevlendirildim” ifadesinde; muhasebecilerin %57,4’ü daha önce bilirkişilik görevi yapmış iken avukatların %23,1’i daha önce bilirkişi olarak görevlendirildiğini belirtmiştir. Bu durumda, muhasebecilerin avukatlara göre bilirkişilik görevini daha çok yerine getirdikleri söylenebilir. Ankete katılan avukatların çoğunluğunun mesleki tecrübesinin az olduğu düşünülürse bu sonuç anlamlı olmaktadır.

“Adli muhasebe ve denetimin farklılığını biliyorum” ifadesinde; muhasebecilerin %78,2’si ve avukatların %92,3’ü adli muhasebe ile denetimin farkları hakkında bilgi sahibi olmadıklarını belirtmişlerdir.

“Adli muhasebe ile bilirkişiliğin farklılığını biliyorum” ifadesine verilen sonuçlar incelendiğinde; muhasebecilerin %57,4’ü farklılık hakkında bilgi sahibi iken avukatların %79,5’i bu konuda bilgisinin olmadığını ifade etmişlerdir.

“Bilirkişilik müessesesi adli muhasebenin yerine geçebilir” ifadesinde; muhasebeciler %88,1 oranında avukatlar da %81,2 oranında olumsuz yanıt vermişlerdir. Her iki katılım grubu da bilirkişiliğin adli muhasebenin yerine geçemeyeceği görüşündedir.

“Adli muhasebecilik mesleğine ihtiyaç vardır” ifadesinde; muhasebeciler %81,2 ile avukatlar ise %61,5 ile olumlu yanıt vermişlerdir. Bu durumda muhasebeciler ve avukatlar adli muhasebe mesleğine ihtiyaç olduğu noktasında hemfikirdirler.

“Adli muhasebe sisteminin varlığının caydırıcı etkisi vardır” ifadesinde; muhasebeciler %74,3 oranında “evet” yanıtını vermişlerdir. Avukatların verdikleri yanıtların oranının birbirine yakın olması bu konuda kararsız olduklarını gösterse de %52,1 ile “hayır” yanıtı ağır basmaktadır. Buradan muhasebecilerin adli muhasebenin caydırıcılığı konusuna olumlu baktıkları avukatların ise bu konuda olumsuz düşündükleri sonucu çıkartılabilir.

“Daha önce muhasebe temelli bir davayla karşılaştım” ifadesinin sonuçların bakıldığında; muhasebecilerin %58,4’ünün avukatların da %65’inin daha önce bu türden bir davayla karşılaşmadıkları görülmektedir.

“Söz konusu davada muhasebe bilgisi yeterli oldu mu?” ifadesine muhasebeciler %56,9 ile avukatlar ise %72,1 ile bu ifadeye “hayır” yanıtını vermişlerdir. Bu bağlamda, katılımcıların büyük çoğunluğunun karşılaştıkları muhasebe temelli davalarda muhasebe bilgisini yeterli görmedikleri söylenebilir.

Sonuç olarak; adli muhasebe ifadesini daha önce duyan ve bu konuda bilgi sahibi olan muhasebecilerin avukatlara göre daha fazla olduğu, adli muhasebe alanında sertifikası olan veya almak isteyenlerin de yine muhasebecilerde daha fazla olduğu ancak buna rağmen, avukatların adli muhasebeye ihtiyaç bulunduğu yönündeki görüşlerinin daha ağır bastığı söylenebilir.

4.4.3. Adli Muhasebe Faaliyet Alanları

Katılımcıların adli muhasebenin üç faaliyet alanından hangileri hakkında bilgi sahibi oldukları sorulmuştur. Katılımcıların yanıtları ve bunların muhasebecilerle avukatlar arasındaki dağılımı Tablo 11’de gösterilmektedir.

Tablo 11
Katılımcıların Bilgi Sahibi Olduğu Adli Muhasebe Faaliyet Alanları

MUHASEBECİ		Faaliyet Alanı	AVUKAT	
Cevaplar			Cevaplar	
f	%		f	%
37	44,6	14	22,6	
29	34,9	31	50	
17	20,5	17	27,4	
83	100	62	100	
		TOPLAM		

* Katılımcılar birden fazla seçenek işaretleyebilmişlerdir.

* Soruya yanıt vermeyen katılımcılar da olmuştur.

Tablo 11 incelendiğinde; “*hile denetçiliği*” tüm verilen cevaplar arasında %44,6 ile muhasebeciler tarafından hakkında en çok bilgi sahibi olunan adli muhasebe faaliyet alanı olarak belirtilmiştir. “*Dava destek danışmanlığı*” ise %50 ile avukatların en fazla bilgi sahibi olduğu adli muhasebe faaliyet alanıdır.

Bunun yanında, avukatların en az bilgi sahibi olduğu alan “*hile denetçiliği*” iken, muhasebecilerin ise “*uzman tanıklık*” olmuştur.

4.4.4. Adli Muhasebe ile İlgili Yargılara Katılım Durumu

Katılımcılara hile ve yolsuzluklar, denetim ve adli muhasebe ile ilgili yargıları içeren ve bunların sonucunda katılımcıların adli muhasebe hakkındaki mevcut durumlarını tespit etmeyi amaçlayan 5’li likert ölçeğinde 10 soru yöneltilmiştir.

Bu kısım güvenilirlik analizinde, Cronbach’s Alpha 0,60 ile 0,80 arasında çıkarsa “oldukça güvenilir” olduğu bilinmektedir (Yıldız ve Uzunsakal, 2018: 19). Testin güvenilirlik analizi sonuçlarına göre Cronbach’s Alpha değeri 0,608 olduğundan güvenilir olduğu sonucuna varılmıştır. Muhasebeci katılımcılardan elde edilen veriler Tablo 12’de verilmiştir.

Tablo 12
Muhasebecilerin Adli Muhasebe ile İlgili Yargılara Katılım Durumu

İFADELER	Kesinlikle Katılmıyorum		Katılmıyorum		Kararsızım		Katılıyorum		Kesinlikle Katılıyorum	
	f	%	f	%	f	%	f	%	f	%
Türkiye'deki finansal tablo kullanıcılarının büyük çoğunluğu hileli uygulamalarla karşılaşmaktadır.	16	15,8	9	8,9	20	19,8	38	37,6	18	17,8
Hile ve yolsuzlukların tespitinde denetim faaliyetleri yeterlidir.	28	27,7	43	42,6	14	13,9	14	13,9	2	2
Hile ve yolsuzlukla mücadelede, Türkiye'deki mevcut yasal düzenlemeler yeterlidir.	39	38,6	42	41,6	14	13,9	3	3	3	3
Hileli finansal raporlama ile mücadele edebilmek için, alanında eğitim almış muhasebeci ve mali müşavirler yeterlidir.	29	28,7	42	41,6	15	14,9	10	9,9	5	5
Mesleki tecrübe arttıkça hileli uygulamalara meyil artmaktadır.	35	34,7	22	21,8	22	21,8	15	14,9	7	6,9
Muhasebe temelli davalarda hakimlerin muhasebe bilgileri yeterlidir.	42	41,6	39	38,6	17	16,8	1	1	2	2
Muhasebe temelli davalarda savcılarının muhasebe bilgileri yeterlidir.	39	38,6	44	43,6	16	15,8	-	-	2	2
Muhasebe temelli davalarda avukatların muhasebe bilgileri yeterlidir.	41	40,6	40	39,6	15	14,9	4	4	1	1
Mahkemeye intikal etmiş muhasebe temelli davalarda adli muhasebeciye ihtiyaç duyulmaktadır.	33	32,7	28	27,7	14	13,9	14	13,9	12	11,9
Günümüz koşullarında adli muhasebe eğitiminin alınması zorunluluk haline gelmiştir.	13	12,9	7	6,9	18	17,8	42	41,6	21	20,8

Tablo 12 incelendiğinde; katılımcı muhasebecilerin *“Türkiye'deki finansal tablo kullanıcılarının büyük çoğunluğu hileli uygulamalarla karşılaşmaktadır”* ve *“günümüz koşullarında adli muhasebe eğitiminin alınması zorunluluk haline gelmiştir”* ifadelerine daha yoğun bir katılım gösterdikleri görülmektedir.

Hile ve yolsuzlukların tespitinde *“denetim faaliyetlerinin, mevcut yasal düzenlemelerin ve mevcut mali müşavirlerin”* yeterli olduğu ifadelerine muhasebeciler katılmadıklarını ifade etmişlerdir. Yine, muhasebecilerin büyük çoğunluğu muhasebe temelli davalarda *“hakimlerin, savcılarının ve avukatların”* muhasebe bilgilerinin yeterli olmadığı görüşündedirler.

“Mesleki tecrübe arttıkça hileli uygulamalara meyil artmaktadır” görüşüne ise muhasebecilerin çoğu katılmakla birlikte beşte birinden fazlasının (%21,8'inin) bu konuda kararsız kaldığı dikkat çekmektedir.

Adli muhasebeye ilişkin mevcut durum tespitinde avukatların katılım durumu ise Tablo 13'te gösterilmiştir.

Tablo 13
Avukatların Adli Muhasebe ile İlgili Yargılara Katılım Durumu

İFADELER	Kesinlikle Katılmıyorum		Katılmıyorum		Kararsızım		Katılıyorum		Kesinlikle Katılıyorum	
	f	%	f	%	f	%	f	%	f	%
Türkiye'deki finansal tablo kullanıcılarının büyük çoğunluğu hileli uygulamalarla karşılaşmaktadır.	16	13,7	12	10,3	32	27,4	49	41,9	8	6,8
Hile ve yolsuzlukların tespitinde denetim faaliyetleri yeterlidir.	34	29,1	59	50,4	15	12,8	7	6,0	2	1,7
Hile ve yolsuzlukla mücadelede, Türkiye'deki mevcut yasal düzenlemeler yeterlidir.	34	29,1	56	47,9	18	15,4	7	6,0	2	1,7
Hileli finansal raporlama ile mücadele edebilmek için, alanında eğitim almış muhasebeci ve mali müşavirler yeterlidir.	22	18,8	54	46,2	22	18,8	13	11,1	6	5,1
Mesleki tecrübe arttıkça hileli uygulamalara meyil artmaktadır.	31	26,5	32	27,4	31	26,5	18	15,4	5	4,3
Muhasebe temelli davalarda hakimlerin muhasebe bilgileri yeterlidir.	40	34,2	55	47,0	15	12,8	5	4,3	2	1,7
Muhasebe temelli davalarda savcılarının muhasebe bilgileri yeterlidir.	45	38,5	49	41,9	17	14,5	2	1,7	4	3,4
Muhasebe temelli davalarda avukatların muhasebe bilgileri yeterlidir.	49	41,9	49	41,9	14	12,0	3	2,6	2	1,7
Mahkemeye intikal etmiş muhasebe temelli davalarda adli muhasebeciye ihtiyaç duyulmaktadır.	34	29,1	24	20,5	18	15,4	30	25,6	11	9,4
Günümüz koşullarında adli muhasebe eğitiminin alınması zorunluluk haline gelmiştir.	21	17,9	14	12,0	32	27,4	24	20,5	26	22,2

Tablo 13'e göre; katılımcı avukatların büyük çoğunluğu "*Türkiye'deki finansal tablo kullanıcılarının büyük çoğunluğu hileli uygulamalarla karşılaşmaktadır*" ifadesine katıldıklarını belirtmişlerdir.

Muhasebecilerle benzer olarak, avukatların da hile ve yolsuzlukların tespitinde, "*denetim faaliyetlerinin, mevcut yasal düzenlemelerin ve mevcut mali müşavirlerin yeterli olduğu*" ve muhasebe temelli davalarda "*hakimlerin, savcılarının ve avukatların muhasebe bilgilerinin yeterli olduğu*" ifadelerine katılmadıkları görülmüştür.

Muhasebeciler ve avukatların büyük çoğunluğu aynı yönde görüş bildirerek adli muhasebe eğitiminin zorunlu olduğunu belirtmişlerdir.

4.4.4.1. Adli Muhasebe Mevcut Durumunun Katılımcıların Cinsiyeti Açısından Karşılaştırılması

Katılımcılara yöneltilen ve hile ve yolsuzluklar, muhasebe denetimi ve adli muhasebe konularıyla ilgili mevcut durumu tespit etmeyi amaçlayan sorulardan elde edilen verilerin, katılımcıların cinsiyetine göre farklılık gösterip göstermediğini tespit etmek amacıyla Bağımsız Örneklem t-testi gerçekleştirilmiş ve Tablo 14’te yer alan sonuçlar elde edilmiştir.

Tablo 14
Adli Muhasebe Mevcut Durumunun Cinsiyet Açısından Karşılaştırılması

Adli Muhasebe Mevcut Durumu	Cinsiyet	N	Ort.	Std. Sapma	t	df	p
	Erkek	141	2,322	,541			
Kadın	77	2,362	,505		-,550	216	,583

Tablo 14’e göre; katılımcıların hile, yolsuzluklar ve adli muhasebenin mevcut durumu hakkındaki görüşlerinde cinsiyetlerine göre bir farklılık bulunmamaktadır ($p>0,05$).

4.4.4.2. Adli Muhasebe Mevcut Durumunun Katılımcıların Çalışma Durumu Açısından Karşılaştırılması

Adli muhasebe mevcut durumunun katılımcıların çalışma durumlarına göre değişip değişmediğini tespit etmek amacıyla Tek Yönlü Varyans Analizi (ANOVA) testi uygulanmış ve Tablo 15’teki sonuçlar elde edilmiştir.

Tablo 15
Adli Muhasebe Mevcut Durumunun Çalışma Durumu Açısından Karşılaştırılması

Adli Muhasebe Mevcut Durumu	Çalışma Durumu	N	Ort.	Std. Sapma	df	F	p
	Bağımlı	23	2,509	,412			
	Bağımsız	164	2,312	,533			
	Kamu	5	2,640	,488			
	Özel	26	2,377	,477			

Tablo 15’e göre; adli muhasebenin mevcut durumu katılımcıların bağımlı, bağımsız, kamu veya özel sektörde çalışmalarına göre anlamlı düzeyde bir farklılık teşkil etmemektedir. ($p>0,05$).

4.4.4.3. Adli Muhasebe Mevcut Durumunun Katılımcıların Unvanı Açısından Karşılaştırılması

Adli muhasebe mevcut durumunun katılımcıların unvanına göre değişip değişmediğini tespit etmek amacıyla Bağımsız Örneklem t-testi uygulanmış ve Tablo 16'daki sonuçlar elde edilmiştir.

Tablo 16
Adli Muhasebe Mevcut Durumunun Unvan Açısından Karşılaştırılması

Adli Muhasebe Mevcut Durumu	Unvan	N	Ort.	Std. Sapma	t	df	p
	Muhasebeci	101	2,348	,523			
Avukat	117	2,349	,514				

Tablo 16 incelendiğinde; katılımcıların adli muhasebenin mevcut durumu hakkındaki görüşleri unvanlarına göre (muhasebeci-avukat) göre değişmediği görülmektedir ($p>0,05$).

Analiz sonuçları göstermektedir ki; denetim, hile, yolsuzluk ve adli muhasebenin mevcut durumu hakkındaki görüşleri ile ilgili olarak katılımcılar arasında, cinsiyet, çalışma durumu ve unvana göre bir farklılık bulunmamaktadır.

4.4.5. Adli Muhasebe Mesleğine Duyulan İhtiyaç Düzeyi

Araştırma kapsamında, “Adli muhasebe ihtiyacının düzeyi nedir ve bu ihtiyaç avukat ve muhasebeciler açısından farklılık göstermekte midir?” sorusuna yanıt aranmaya çalışılmaktadır. Bu bağlamda, anket katılımcılarına, hangi alanlarda adli muhasebe ihtiyacını daha yoğun hissettiklerini tespit edebilmek adına, 7 adet soru yöneltilmiş ve katılım düzeyleri ölçülmeye çalışılmıştır. Katılımcı yanıtlarının muhasebecilere ve avukatlara göre dağılımı Tablo 17 ve Tablo 18’de gösterilmiştir.

Tablo 17
Muhasebecilerin Adli Muhasebe İhtiyaç Düzeyi

	Hiç İhtiyaç Yok		İhtiyaç Yok		Kararsızım		İhtiyaç Var		Çok İhtiyaç Var	
	f	%	f	%	f	%	f	%	f	%
Ekonomik kayıpların hesaplanmasında	3	3	2	2	19	18,8	64	63,4	13	12,9
Mali tabloların yorumlanmasında	3	3	16	15,8	50	49,5	26	25,7	6	5,9
Hile ve yolsuzlukların tespitinde	3	3	1	1	12	11,9	65	64,4	20	19,8
İflas, tasfiye ve yeniden örgütlemelerde	3	3	13	12,9	41	40,6	38	37,6	6	5,9
Medeni hukuk (Aile hukuku, boşanma, miras v.b.) davalarında	12	11,9	16	15,8	27	26,7	42	41,6	4	4
Bilgisayar destekli adli incelemelerde	5	5	9	8,9	21	20,8	52	51,5	14	13,9
Sigorta tazminat taleplerinde	6	5,9	8	7,9	17	16,8	59	58,4	11	10,9

Muhasebecilerin adli muhasebe ihtiyacı incelendiğinde; “*hile ve yolsuzlukların tespiti*” ve “*ekonomik kayıpların hesaplanmasında*” adli muhasebe mesleğine ihtiyaç duyulduğu yönünde görüş bildirmişlerdir. Bu katılım grubunda, “*mali tabloların yorumlanmasında*” ve “*iflas, tasfiye ve yeniden örgütlemelerde*” ihtiyaç olup olmadığı konusunda bir kararsızlık olduğu göze çarpmaktadır.

Tablo 18
Avukatların Adli Muhasebe İhtiyaç Düzeyi

	Hiç İhtiyaç Yok		İhtiyaç Yok		Kararsızım		İhtiyaç Var		Çok İhtiyaç Var	
	f	%	f	%	f	%	f	%	f	%
Ekonomik kayıpların hesaplanmasında	1	,9	3	2,6	18	15,4	86	73,5	9	7,7
Mali tabloların yorumlanmasında	2	1,7	3	2,6	41	35	63	53,8	8	6,8
Hile ve yolsuzlukların tespitinde	1	,9	1	,9	10	8,5	74	63,2	31	26,5
İflas, tasfiye ve yeniden örgütlemelerde	2	1,7	6	5,1	44	37,6	52	44,4	13	11,1
Medeni hukuk (Aile hukuku, boşanma, miras v.b.) davalarında	5	4,3	24	20,5	36	30,8	46	39,3	6	5,1
Bilgisayar destekli adli incelemelerde	2	1,7	7	6	38	32,5	59	50,4	11	9,4
Sigorta tazminat taleplerinde	3	2,6	6	5,1	30	25,6	65	55,6	13	11,1

Avukatlar açısından durum incelendiğinde; en fazla “*ekonomik kayıpların hesaplanmasında*” ve “*hile ve yolsuzluk tespitinde*” adli muhasebe ihtiyacı bulunduğunu belirttikleri görülmektedir.

Adli muhasebenin farklı alanlardaki ihtiyaç düzeyine ilişkin sonuçların yer aldığı Tablo 17 ve Tablo 18 karşılaştırmalı olarak daha ayrıntılı incelendiğinde ise aşağıdaki sonuçlara ulaşılmıştır:

“Ekonomik kayıpların hesaplanmasında”; muhasebecilerin %63,4’ü ve avukatların da %73,5’i “ihtiyaç olduğu” yönünde görüş bildirmişlerdir. Buna göre,” ekonomik kayıpların hesaplanması” konusunda her iki katılım grubu da aynı yönde görüş bildirerek, adli muhasebeye ihtiyaç olduğunu belirtmiştir.

“Mali tabloların yorumlanmasında”; muhasebecilerin yarıya yakını (%49,5) kararsız kalmış ve %25,7’si ihtiyaç olduğunu belirtmiştir. Avukatların ise %53,8’i ihtiyaç olduğu görüşündedir. Bu sonuçlara göre, “mali tabloların yorumlanmasında” avukatlar muhasebecilere nazaran daha fazla adli muhasebe ihtiyacı bulunduğu görüşüne sahiptir.

“Hile ve yolsuzlukların tespitinde”; muhasebecilerin %64,4’ü adli muhasebeye ihtiyaç duyulduğunu belirtirken, avukatların %63,2’si yine bu konuda bir ihtiyaç tespitinde bulunmuşlardır. Bu sonuca göre, “hile ve yolsuzlukların tespitinde” adli muhasebeye muhasebeci ve avukatlar açısından ihtiyaç duyulmaktadır.

“İflas, tasfiye ve yeniden örgütlemelerde”; muhasebecilerin %40,6’sı kararsız kalırken, yakın bir oranla %37,6’sı ise ihtiyaç olduğunu ifade etmişlerdir. Avukatların ise, %44,4’ü ihtiyaç olduğunu belirtirken, %37,6’sı kararsız kalmıştır. Bu durumda; muhasebeciler ve avukatlar açısından bazı tereddütler bulunsa da “iflas, tasfiye ve yeniden değerlemelerde” de adli muhasebeye ihtiyaç bulunduğu söylenebilir.

“Medeni Hukuk (aile hukuku, boşanma, miras v.b.) davalarında”; muhasebecilerin %41,6’sı, avukatların ise %39,3’ü ihtiyaç bulunduğu yönünde görüş bildirmişlerdir. Muhasebeci ve avukatlar Medeni Hukuk davalarında da adli muhasebeye ihtiyaç olduğunu düşünmektedirler.

“Bilgisayar destekli adli incelemelerde”; muhasebeciler %51,5 oranla, avukatlar ise %50,4 oranla adli muhasebeye ihtiyaç olduğu görüşündedirler. Her iki katılım grubunun da yarıdan fazlası “bilgisayar destekli adli incelemelerde” adli muhasebeye ihtiyaç olduğunu belirtmiştir.

“Sigorta tazminat taleplerinde”; muhasebeciler %58,4 oranında adli muhasebeye ihtiyaç bulunduğunu belirtirken, avukatların da %55,6’sı aynı yönde görüş bildirmişlerdir.

Sonuç olarak; adli muhasebeye olan ihtiyacın düzeyine bakıldığında, söz konusu 7 alanda da her iki katılım grubu tarafından da adli muhasebeye ihtiyaç duyulduğu göze çarpmaktadır.

4.4.5.1. Adli Muhasebe İhtiyacının Katılımcıların Cinsiyeti Açısından Karşılaştırılması

Adli muhasebe ihtiyaç düzeyini ölçmek amacıyla gerçekleştirilen araştırmada; katılımcıların adli muhasebe ihtiyacının cinsiyetlerine farklılık gösterip göstermediğini tespit etmek amacıyla Bağımsız Örneklem t-testi yapılmış ve aşağıdaki sonuçlar elde edilmiştir.

Tablo 19
Adli Muhasebe İhtiyacının Cinsiyet Açısından Karşılaştırılması

Adli Muhasebe Mesleğine Duyulan İhtiyaç	Cinsiyet	N	Ort.	Std. Sapma	t	df	p
	Erkek	141	3,571	,633	,649	216	,517
	Kadın	77	3,631	,652			

Tablo 19 incelendiğinde; katılımcıların adli muhasebe ihtiyacı konusunda cinsiyetlerine göre anlamlı bir fark bulunmadığı görülmektedir ($p>0,05$).

4.4.5.2. Adli Muhasebe İhtiyacının Katılımcıların Yaşı Açısından Karşılaştırılması

Adli muhasebe ihtiyacının katılımcıların yaşına göre değişip değişmediğini ölçmek amacıyla gerçekleştirilen Tek Yönlü Varyans Analizi (ANOVA) testi sonuçları aşağıdaki gibidir:

Tablo 20
Adli Muhasebe İhtiyacının Yaş Açısından Karşılaştırılması

Adli Muhasebe Mesleğine Duyulan İhtiyaç	Yaş	N	Ort.	Std. Sapma	df	F	p
	21-29	75	3,587	,615	3	2,197	0,089
	30-39	69	3,495	,694			
	40-49	39	3,817	,458			
	50 ve üzeri	35	3,547	,745			

Sonuçlara bakıldığında; adli muhasebeye duydukları ihtiyaç bakımından katılımcıların yaşları arasında bir fark bulunmadığı görülmüştür ($p>0,05$).

4.4.5.3. Adli Muhasebe İhtiyacının Katılımcıların Unvanı Açısından Karşılaştırılması

Adli muhasebe mesleğine olan ihtiyaç durumunun katılımcıların unvanına göre farklılık gösterip göstermediğine ilişkin t-testi sonuçları ise Tablo 21'deki gibidir:

Tablo 21
Adli Muhasebe İhtiyacının Unvan Açısından Karşılaştırılması

Adli Muhasebe Mesleğine Duyulan İhtiyaç	Unvan	N	Ort.	Std. Sapma	t	df	p
	Muhasebeci	101	3,508	,743	-1,769	216	,079
Avukat	117	3,665	,539				

Tablo 21'e göre; katılımcıların adli muhasebe ihtiyacı ile unvanları arasında bir fark bulunmamaktadır ($p>0,05$).

4.4.6. Adli Muhasebecilerde Bulunması Gereken Bilgi ve Beceriler

Anketin bu bölümünde katılımcılara, bir adli muhasebecide bulunmasını gerekli gördükleri bilgi ve becerilerden en önemli gördükleri üç adedini seçmeleri istenmiştir. Katılımcılar bir ile üç arasında, hatta bazıları ankette yer alan uyarıyı (3'ten fazla işaretleme yapmayınız) dikkate almayarak üçten fazla işaretleme yapmışlardır. Bu soruya yönelik sonuçlar muhasebeciler ve avukatlar açısından karşılaştırmalı olarak Tablo 22'de gösterilmiştir.

Tablo 22
Adli Muhasebecilerde Bulunması Gereken Bilgi ve Becerilerin Önemi

MUHASEBECİ		Bilgi ve Beceri	AVUKAT	
Cevaplar			Cevaplar	
f	%	f	%	
66	21,3	74	20,3	
52	16,8	73	20	
29	9,4	35	9,6	
16	5,2	26	7,1	
59	19	79	21,6	
2	0,6	2	0,5	
33	10,6	28	7,7	
31	10	35	9,6	
2	0,6	4	1,1	
20	6,5	9	2,5	
310	100	365	100	

* Katılımcılar birden fazla seçenek işaretlemişlerdir.

Tablo 22'ye göre; muhasebecilerin en önemli gördükleri bilgi ve beceriler sırasıyla;

- Cevaplayıcıların %21,3'ü tarafından tercih edilen "*hile tespit yöntemleri bilgisi*",
- Cevaplayıcıların %19'u tarafından tercih edilen "*kanun ve mevzuat bilgisi*" ve
- Cevaplayıcıların %16,8'i tarafından tercih edilen "*üst düzey muhasebe bilgisi*" olmuştur.

Avukatların en önemli olarak gördükleri bilgi ve beceriler ise sırasıyla;

- Cevaplayıcıların %21,6'sı tarafından tercih edilen "*kanun ve mevzuat bilgisi*",
- Cevaplayıcıların %20,3'ü tarafından tercih edilen "*hile tespit yöntemleri bilgisi*" ve
- Cevaplayıcıların %20'si tarafından tercih edilen "*üst düzey muhasebe bilgisi*" olmuştur.

Bu sonuçlara göre; muhasebeci ve avukatların adli muhasebeci bilgi ve becerilerinin önemi konusunda genellikle hemfikir oldukları görülmektedir. Katılımcıların en önemsiz gördükleri bilgi ve beceriler ise, "*yönetim sistemleri bilgisi*" ve "*anlaşmazlıkları çözme becerisi*"dir.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Geçmişten günümüze finansal nitelikteki suçlar ve bunlardan sağlanan faydalar boyut ve tür değiştirerek süregelmektedir ve bundan sonra da devam edeceği aşikârdır. Tamamen sona erdirilmeleri mümkün olmadığından, işletmelerin kendilerini korumak adına bu tür suçları en aza indirmeleri gerekmektedir. Finansal suçlar ve bunların sonucunda ortaya çıkan hile ve yolsuzluklar işletmeleri ve ülke ekonomilerini giderek zayıflatmaktadır. Hile ve yolsuzlukları ortaya çıkarmak, engellemek veya en aza indirmek için, bu konuda gelişen teknolojiden de faydalanarak gerekli tedbirlerin alınması ve denetim faaliyetleriyle ilgili düzenlemelerin yapılması gerekmektedir.

Eski usul ve yöntemlerle gerçekleştirilen denetim faaliyetleri çağımızın finansal nitelikteki suçlarını tespit etmede ve engellemede yetersiz kalmaktadır. Özellikle finansal konularda yeni nesil suçlar olarak adlandırılan suçların tespit edilmesinde yaşanan güçlükler adli muhasebe mesleğinin ortaya çıkmasında ve bu mesleğe olan ihtiyacın artmasında etkili olmuştur.

İşletmeler, avukatlar, mahkemeler ve diğer kamu kurumlarının mali nitelikteki sorunların çözümünde destek hizmeti verecek bir mesleğe olan gereksinimleri neticesinde ortaya çıkan adli muhasebede; “adli” kavramı mesleğin hukuksal boyutunu, “muhasebe” kavramı ise ticari boyutunu ortaya koymaktadır. Hukuk ile muhasebenin kesişim noktası olarak ifade edilen adli muhasebe üzerine şekillenen bu çalışmada, muhasebe boyutunu oluşturan muhasebeciler ile hukuk boyutunu oluşturan avukatlar arasında bir araştırma gerçekleştirilmiştir. Araştırmanın temel problemini, adli muhasebe mesleğinin önemi ve gelecekte bu mesleğe duyulacak ihtiyacın boyutu da dikkate alınarak, adli muhasebe ihtiyacı konusunda muhasebecilerle avukatlar arasında bir fark bulunup bulunmadığının belirlenmesi oluşturmaktadır. Çalışmada öncelikle denetim, hile, yolsuzluk ve adli muhasebe ile ilgili kavramsal çerçeveye yer verilmiştir. Sonrasında muhasebecilerle avukatlara yönelik bir anket çalışması gerçekleştirilerek söz konusu iki meslek mensubunun adli muhasebe ihtiyacına yönelik görüşleri alınmıştır.

Araştırmanın birinci bölümünde, katılımcılara ait demografik özellikler verilmiştir. Buna göre çalışmada, erkek katılımcıların çoğunlukta olduğu görülmüştür. Bu veriler SMMM Odası’ndan alınan verilerle de uyumludur. Sakarya ili merkezinde faaliyet gösteren toplam 525 muhasebecinin (SM + SMMM) %24,3’ü kadın iken %75,6’sı erkektir.

Türkiye Barolar Birliği verilerine göre Sakarya ilindeki avukatların %38'i kadın, %62'si erkektir. Araştırmaya destek veren meslek mensuplarının cinsiyet dağılımlarının, ana kütleyi oluşturan TBB verileri ile uyumlu olduğu görülmüştür.

Katılımcıların büyük çoğunluğunu gençler oluşturmaktadır. Her iki katılım grubu kendi içinde ayrı ayrı değerlendirildiğinde araştırmaya destek veren muhasebecilerin avukatlara nazaran daha tecrübeli kişiler olduğu söylenebilir.

Katılımcıların çoğunluğu lisans mezunu kişiler oluşturmaktadır. Lisans mezunları çoğunlukta olmasının yanında, her iki grupta yüksek lisans ve doktora yapanlar da mevcuttur. SMMM olmanın sonradan değişen şartlarından biri, belirli alanlarda en az lisans seviyesinde mezuniyet olmasına karşın, muhasebeciler arasında 9 kişi ön lisans mezunu olduğunu belirtmiştir. Bu da SMMM grubunda serbest muhasebecilerin (SM) de olmasından kaynaklanmaktadır.

Katılımcıların mesleki tecrübeleri değerlendirildiğinde, muhasebecilerin büyük çoğunluğu 16 yıl ve üzeri deneyimli kişilerden oluşmakta iken, avukatların ise büyük çoğunluğu mesleğe yeni başlamış kişilerden oluşmaktadır. Ayrıca ankete katılan muhasebeci ve avukatların büyük kısmı bağımsız çalışanlardan oluşmaktadır.

Araştırmanın ikinci bölümünde katılımcıların adli muhasebe hakkındaki farkındalıkları ölçülmeye çalışılmıştır. Muhasebecilerin büyük çoğunluğunun adli muhasebe ifadesini daha önce duymuş olduğu, avukatların çoğunun ise bu kavramdan habersiz olduğu görülmüştür. Her iki katılım grubu da adli muhasebe alanıyla ilgili bilgilerinin yeterli düzeyde olmadığını dile getirmiş olmakla birlikte adli muhasebe mesleğine ihtiyacın bulunduğu görüşündedirler. Daha önce muhasebe temelli bir davayla karşılaştığını belirtenler az olsa da her iki grupta da bu kişiler katıldıkları davalarda muhasebe bilgisini yeterli görmemişlerdir. Bu anlamda, bu tür davalarda uzman tanıklık ve dava destek danışmanlığı faaliyetlerini yerine getirecek bir adli muhasebe meslek elemanına ihtiyaç bulunduğu görülmektedir.

Üniversite eğitiminde adli muhasebe dersi alanlar veya bu konuda seminerlere katılanlar da oldukça azdır. Bunun yanında muhasebecilerden adli muhasebe sertifikası bulunanlar veya bu sertifikayı almak isteyenler avukatlara nazaran daha fazladır. Aynı şekilde, daha önce bilirkişilik yaptığını ve bunun adli muhasebeden farklı olduğunu ve bağımsız denetim ile adli muhasebenin farkını bildiklerini belirtenler ve adli muhasebenin caydırıcı

olacağını düşünenler de muhasebecilerde daha fazladır. Bu durumda, muhasebecilerin avukatlara göre adli muhasebe farkındalıklarının daha yüksek olduğu sonucuna varılmıştır. Bunun yanı sıra, Türkiye’de adli muhasebe faaliyetlerinin bilirkişilik müessesesi vasıtasıyla yerine getirilmesinden dolayı, katılımcılara adli muhasebe yerine bilirkişilikle ilgili ifadeler yöneltmiş olsaydı her iki meslek grubunda da çok daha yüksek farkındalık düzeyi ile karşılaşılacağı düşünülmektedir.

Araştırmanın üçüncü bölümünde, katılımcılara adli muhasebenin üç faaliyet alanı verilerek hangileri hakkında bilgilerinin olduğu sorulmuştur. Her iki katılım grubundan da adli muhasebe hakkında bilgisi olmadığından soruya yanıt vermeyenler veya birden fazla yanıt verenlerin tamamı dikkate alındığında, “hile denetçiliği” muhasebeciler tarafından, “dava destek danışmanlığı” ise avukatlar tarafından en çok bilgi sahibi olunan adli muhasebe faaliyet alanı olarak işaretlenmiştir.

Dördüncü bölümde katılımcılardan adli muhasebe, denetim, hile ve yolsuzluk kavramlarına ilişkin olarak verilen yargılara katılım düzeylerini tespit ederek adli muhasebenin mevcut durumunu katılımcıların gözünden değerlendirebilmeyi amaçlayan sorular yöneltmiştir. Adli muhasebe mevcut durumu ile cinsiyet, çalışma durumu ve unvan açısından katılımcıların görüşleri arasında bir fark bulunmamaktadır. Her iki meslek grubu da hileli uygulamaların yaygın olduğu ve bu konuda denetim sistem, yasal alt yapı ve halihazırda faaliyet gösteren mali müşavirleri yeterli görmemişlerdir. Mahkemeye intikal eden ve muhasebe bilgisi gerektiren davalarda hakim, savcı ve avukatların muhasebe bilgisinin yetersiz olduğu görüşü de katılımcılar arasında baskındır. Adli muhasebe eğitiminin zorunluluğu konusunda katılımcıların büyük çoğunluğu pozitif bir düşünceye sahiptirler. Araştırma sonuçlarına göre, muhasebeciler ve avukatlar, adli muhasebe mesleğinin Türkiye’de yasal bir zemine kavuşması ve bunun eğitim politikaları ile desteklenmesi gerektiği görüşündedirler.

Araştırmanın beşinci bölümünde, çalışmanın temel problemi olan “adli muhasebeye hangi alanlarda ihtiyaç duyulmaktadır ve bu ihtiyacın düzeyi konusunda muhasebeci ve avukatlar arasında farklılık bulunmakta mıdır” sorusuna yanıt aranmaya çalışılmıştır. Bu bağlamda, her iki katılım grubunda da en fazla “hile ve yolsuzlukları tespit etmede”, “ekonomik kayıpları hesaplamada” ve “sigorta tazminat taleplerinde” adli muhasebeye ihtiyaç duyulduğu görülmektedir. Yapılan analizler neticesinde, adli muhasebeye olan

ihtiyaç düzeyinin katılımcıların cinsiyeti, yaşı ve unvanına (muhabecı-avukat) göre farklılık göstermediği, her iki meslek grubu açısından da sürekli bir adli muhasebe ihtiyacının bulunduğu sonucuna varılmıştır.

Araştırmanın son bölümünde, adli muhasebe mesleğini yürütecek olan kişilerde hangi bilgi ve becerilerin bulunması gerektiği konusunda katılımcıların görüşleri alınmak istenmiştir. Katılımcılar, ilk sıralarda adli muhasebecilerin “hile tespit yöntemleri”, “kanun ve mevzuat” ve “üst düzey muhasebe” bilgilerinin bulunması gerektiği konusunda hemfikirdirler. Bunun yanı sıra “çok boyutlu düşünme”, “güçlü araştırmacılık ve sorgulama becerisi” ve “denetim standartları bilgisi” de katılımcıların gerekli gördükleri bilgi ve becerilerden olmuştur. Adli muhasebecilerin sahip olması gereken özellikler düşünüldüğünde katılımcıların bu yargıya varmalarının olağan olduğu düşünülmektedir. Literatürde genel kabul gören yaklaşım, adli muhasebecilerin yalnızca denetim ve muhasebe bilgilerinin yeterli olmayacağı, bunların yanında başta hukuk olmak üzere birçok alanda kendilerini geliştirmeleri gerektiği yönündedir. Katılımcıların halen üst düzey muhasebe bilgisini çok gerekli görmelerinin, adli muhasebenin Türkiye’de henüz yeterince tanınmamasından kaynaklandığı düşünülebilir.

Sonuç olarak; adli muhasebe ihtiyacının Sakarya ilinde faaliyet gösteren muhabecı ve avukatların bakış açılarından incelenmesini ve katılımcı grupların bu ihtiyaç konusundaki benzerlik ve farklılıklarını tespit etmeyi amaçlayan bu çalışmada sonuçlar göstermektedir ki, adli muhasebe ihtiyacı konusunda muhabecı ve avukatlar aynı yönde olumlu bir yaklaşım sergilemektedirler. Bu mesleğin muhasebe ve hukuk alanlarına bir saygınlık kazandıracağı, çalışma koşullarını iyileştireceği ve yeni iş olanakları yaratarak her iki meslek grubunun vizyonuna olumlu katkılar sağlayacağı aşıkârdır. Çalışmanın bu anlamda, adli muhasebe literatürüne ve mesleğin yasal alt yapıya kavuşmasına katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

Adli muhasebe konusunda benzer çalışmalar yapmak isteyenlere ise; araştırma evrenini genişleterek Türkiye’deki muhabecı ve avukatların tamamını kapsayacak şekilde almaları veya muhabeciler grubuna yeminli mali müşavirleri, avukatlar grubuna da hakim ve savcılarını da dahil etmeleri önerilebilir. Yine araştırma, adli muhasebeden faydalanan diğer meslek mensuplarına (sigorta şirketleri, bankalar, polis kuvvetleri v.b.) yönelik olarak da gerçekleştirilebilir.

KAYNAKÇA

Kitaplar

- Akarkarasu, N. (2000). *Halka Açık Şirketlerde İç Denetim ve Denetim Kurumlarının Etkinleştirilmesi İçin Öneriler*. İstanbul: Sermaye Piyasası Kurulu Denetleme Dairesi.
- Aktan, C. C. (2001). *Yolsuzlukla Mücadele Stratejileri*. Ankara: Hak-İş Yayınları.
- Altay, A. (1994). *Yozlaşma ve Temiz Toplum Arayışları*. Ankara: Doğu Matbaacılık.
- Altunışık, R. (2007). *Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri SPSS Uygulamalı*. 5. Baskı. Sakarya: Sakarya Yayıncılık.
- Arıkan, Y. (2013). *Meslek Hukuku*. İSMMMO Mevzuat Serisi 1. İstanbul: Express Basımevi.
- Atay, C. (1999). *Devlet Yönetimi ve Denetimi*. 2. Baskı. İstanbul: Alfa Aktüel Yayınları.
- Banks, S. (2012). *Ethics and Values in Social Work*. 4th Edition. United States: Palgrave Macmillian Publishers Limited.
- Bayraklı, H. H., M. Erkan ve C. Elitaş. (2012). *Muhasebe ve Vergi Denetiminde Muhasebe Hata ve Hileleri*. 1. Baskı. Bursa: Ekin Yayınevi.
- Bozkurt, N. (2016). *İşletmelerin Kara Deliği Hile, Çalışan Hileleri*. 3. Baskı. İstanbul: Alfa Yayınları.
- Bozkurt, N. (2018). *Muhasebe Denetimi*. 8. Baskı. İstanbul: Alfa Yayınları.
- Buchanan, J., R. Tullison and G. Tullock. (1980). *Toward a Theory of the Rent-Seeking Society*. Texas A-M University Press.
- Cendrowski, H., J.P. Martin and L. W. Petro. (2007). *The Handbook of Fraud Deterrence*. New Jersey: John Wiley & Sons Incorporated.
- Dellaportas, S., R. Alagiah, K. Gibson, P. Leung, M. Hutchinson and D.V. Homrigh. (2005). *Ethics, Governance and Accountability Professional Perspective*. Australia: John Wiley & Sons Australia Inc.
- Doğan, F. (2018). *Yargı Denetiminde Adli Muhasebecilik ve Hile İncelemesi*. 1. Baskı. İstanbul: Beta Yayıncılık.
- Durmuş, C. N. ve O. Taş. (2008). *SPK Düzenlemeleri ve 3568 Sayılı Mevzuat Kapsamında Denetim*. 1. Baskı. İstanbul: Alfa Yayınları.
- Elitaş, C. (2011). *Muhasebede Araştırma Yöntemleri*. 1. Baskı. Ankara: Gazi Kitabevi.

- Erdamar, C. ve F. O. Basık. (20114). *Finansal Muhasebe ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi*. 4. Baskı. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Erdoğan, M. (2001). *Yöneticilerin Karar Verme Aracı Olarak Türkiye Muhasebe Standartları ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi ile Uyumlu Finansal Muhasebe*. 1. Baskı. İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım.
- Golden, T.W, S.L. Skalak ve M.M. Clayton. (2006). *A Guide to Forensic Accounting Investigation*. New Jersey: John Wiley & Sons Inc.
- Gülten, S. ve İ. Kocaer. (2010). *Adli Muhasebe Uygulamaları*. Ankara: Ankara Ofset.
- Güredin, E. (2014). *Denetim ve Güvence Hizmetleri*. 14. Baskı. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Hatiboğlu, Z. (2003). *Tekdüzen Yöntemiyle Temel Muhasebe*. 2. Baskı. İstanbul: Lebib Yalkın Yayınları.
- Karabınar, S. (2009). *Muhasebe Öğrenmek İsteyenler İçin Genel Muhasebe*. 1. Baskı. Sakarya: Sakarya Yayıncılık.
- Korkmaz, E., M.E. Erkal, T. Minibaş, B. Baloğlu, B.E. Yılmaz ve M. Çak. (2001). *Türkiye'de Yolsuzluğun Sosyo-Ekonomik Nedenleri, Etkileri ve Çözüm Önerileri*. Yayın No: 2001-135. İstanbul: İstanbul Ticaret Odası Yayınları.
- Köse, H. Ö. (2007). *Dünyada ve Türkiye'de Yüksek Denetim*. 2. Baskı. Ankara: T.C. Sayıştay 145. Yıl Dönümü Yayınları.
- Kutlu, H. A. (2008). *Muhasebe Meslek Ahlakı*. 1. Baskı. Ankara: Nobel Yayınları.
- Lazol, İ. (2014). *Genel Muhasebe*. 20. Baskı. Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- Newton. D.E. (2008). *DNA Evidence and Forensic Science*. New York: Infobase Publishing.
- Özsemerci, K. (2003). *Türk Kamu Yönetiminde Yolsuzluklar, Nedenleri, Zararları ve Çözüm Önerileri*. 1. Basım. Ankara: Sayıştay Yayın İşleri Müdürlüğü.
- Özsemerci, K. (2003). *Türk Kamu Yönetiminde Yolsuzluklar, Nedenleri, Zararları ve Çözüm Önerileri*. Ankara: Sayıştay Yayın İşleri Müdürlüğü.
- Selimoğlu, S. K. (Ed.) ve Ş. Uzay (Ed.). (2008). *Muhasebe Denetimi*. 1. Baskı. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Sevilengül, O. (2016). *Genel Muhasebe*. 18. Baskı. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Singh, Y. P. (2007). *Accounting and Financial Management for I.T. Professionals*. New Delhi: New Age International.

Thornhill, W. T. (1994). *Forensic Accounting: How to Investigate Financial Fraud*. USA: Burr Ridge III: Irvin Professional Pub.

Toroslu, M. V. (2012). *Muhasebe Teorisi*. 1. Baskı. Ankara: Adalet Yayınevi.

Weygandt, J. J., P.D. Kimmel and D.E. Kieso. (2015). *Financial Accounting*. 3th Edition. USA: John Wiley & Sons Inc.

Sürekli Yayınlar

- Abdullahi, R. and N. Mansor. (2015). Fraud Triangle Theory and Fraud Diamond Theory. Understanding the Convergent and Divergent For Future Research. *International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences*. 5(4), 38-45.
- Açık, S. (2012). Muhasebe Hata ve Hilelerinin Vergi Hukuku Açısından İncelenmesi. *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*. 16(3), 351-366.
- Açık, S. (2016). Adli Muhasebecilik Mesleğinin Faaliyet Alanları ve Eğitim Boyutu Açısından İncelenmesi. *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*. 20(3), 1071-1090.
- Akkaş, M. E. (2007). Denetimde Benford Kanunu'nun Uygulanması. *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 9(1), 191-206.
- Akkeren, J.V., S. Buckby ve K. Mackenzie. (2013). A Metamorphosis of the Traditional Accountant: An Inside Into Forensic Accounting Service in Australia. *Pacific Accounting Review*. 25(2), 188-216.
- Aksu, İ., A. Uğur ve Y. C. Çukacı. (2008). Adli Muhasebe ve Adli Muhasebecilik Mesleğinin Bir Kolu Olarak Bilirkişilik. *Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*. 6(9), 63-71.
- Aktaş, H. ve G. Kuloğlu. (2008). Adli Muhasebe ve Adli Muhasebecilik Mesleği. *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*. 8(25), 101-120.
- Akyel, N. (2016). Adli Muhasebe Çerçevesinde Hukuk Eğitiminde Muhasebe Derslerinin Önemi. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*. 3. Uluslararası Muhasebe ve Finans Araştırmaları Kongresi (ICAFR 16) Özel Sayısı, 86-94.
- Al, A. (2014). Adli Muhasebe ve Karar Alma Arasındaki İlişkilerin Finansal Kararlar Açısından Değerlendirilmesi. *Mali Çözüm Dergisi*. 125, 95-124.
- Altan, M. (2004). Muhasebecilik Mesleğinin Toplumda Algılanma Biçimi Üzerine Bir Araştırma. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*. 11, 29-54.
- Arıkan Y. ve B. Güvemli. (2013). Türkiye'de Muhasebe Mesleğinin Gelişimi ve İstanbul Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*. 5, 33-67.
- Arslan, H., K. Gökoğlan ve M. Bulut. (2018). Dicle Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksek Okulu Öğrencilerinin Muhasebe Meslek Etiği Algıları Üzerine Bir Araştırma. *Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi*. 17(65), 278-294.
- Aslanzade, Ş. (2017). Çalışan Hileleri. *İstanbul Aydın Üniversitesi Dergisi*. 9.4, 61-75. <http://dx.doi.org/10.17932/IAU.IAUD.13091352.2017.9/36.61-75>

- Ataman, B. (2010). Türkiye’de Kamu Denetimi ve Kamu Denetçilerine Genel Bakış. *Maliye Finans Yazıları Dergisi*. 1(87), 17-26.
- Ayboğa, H. (2001). Ülkemizde Muhasebe Mesleği ve Meslek Etiği-Ahlakı. *Ege Akademik Bakış Dergisi*. 1(2), 28-44.
- Ayboğa, H. (2003). Globalleşme Sürecinde Ülkemizde Muhasebe Mesleği ve Meslek Mensuplarının Eğitimi. *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 18(1), 327-359.
- Başpınar, A. (2005). Türkiye’de ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış. *Maliye Dergisi*. 148, 35-62.
- Baykal, A. (2006). Veri Madenciliği Uygulama Alanları. *Dicle Üniversitesi Ziya Gökalp Eğitim Fakültesi Dergisi*. 7, 95-107.
- Bekçioğlu, S., A. Coşkun ve U. T. Gümüş. (2013). İşletmelerde Hile ve Yolsuzlukların Önlenmesinde Farklı Bir Yaklaşım: Adli Muhasebe. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*. 59, 1-16.
- Bezirci, M. ve F. Karasioğlu. (2011). Türkiye’de Denetimin Tarihsel Gelişimi. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi*. 11(21), 571-592.
- Bhasin, M. L. (2007). Forensic Accounting: A New Paradigm for Niche Consulting. *The Chartered Accountant*. 1000-1010.
- Bilen, A. ve Y. Yılmaz. (2014). Muhasebe Mesleğinde Etik ve Etik ile ilgili Çalışmalar. *Dicle Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 2(6), 57-72.
- Bozkurt, N. (2000). Muhasebe ve Denetim Mesleğinde Yeni Bir Alan: Adli Muhasebecilik. *Yaklaşım Dergisi*. 94, 56-61.
- Boztepe, E. (2013). Benford Kanunu ve Muhasebe Denetiminde Kullanılabilirliği. *Lefke Avrupa Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*. 4(1), 73-83.
- Civelek, M. A. ve M. B. Durukan. (30 Nisan- 4 Mayıs 1997). Günümüz Koşullarında Muhasebe Mesleği ve Meslek Ahlakı. 3. *Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu Bildirileri*. İstanbul: İSMMMMO Yayınları, 31-132.
- Çatıkkaş, Ö. ve E. Çalış. (2010). Hile Denetiminde Proaktif Yaklaşımlar. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*. 45, 146-156.
- Çetin, A.C. ve S. Ş. Dağlı. (2014). Muhasebe Meslek Etiği ve Meslek Mensuplarının Etik Hakkındaki Görüşleri Üzerine Isparta İlinde Bir Araştırma. *Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*. 20, 55-84.
- Çiftçi, B. ve Y. Çiftçi. (2017). Muhasebe Meslek Etiği Düzenlemeleri Çerçevesinde İhbarcılık. *International Journal of Academic Value Studies (Javstudies)*. 3(11), 106-125.

- Dalak, G. (2000). Denetim ve Kalite Denetimi. *Muğla Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*. 1, 65-79.
- Daştan, A. (2009). Etik Eğitiminin Muhasebe Eğitimindeki Yeri ve Önemi: Türkiye Değerlendirmesi. *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 26(1), 281-311.
- Demir, B. (2015). Muhasebe ve Denetim Mesleğinde Etik. *Eğitim ve Öğretim Araştırmaları Dergisi*. 4(4), 341-352.
- Dinapoli, T.P. (2008). Red Flags For Fraud. *State of New York Office of the State Comptroller*. 1-14.
- Dinç, Y. ve S. Cengiz. (2014). Muhasebe Denetiminde Hata ve Hilelerin Denetçi Etiği Açısından İncelenmesi: Enron Skandalı Örneği. *Çankırı Karatekin Üniversitesi SBE Dergisi*. 5(1), 221-236.
- Doğan, K. C. (2015). Yönetimin Bir Fonksiyonu Olarak Denetim ve Kamu Yönetimindeki Yeri. *Ombudsman Akademik Dergisi*. 3, 107-141.
- Doğan, S. ve D. Kayakıran. (2017). İşletmelerde Hile Denetiminin Önemi. *Maliye ve Finans Yazıları*. 108, 167-188.
- Dumanoğlu, S. (2005). Hata ve Hile Ayrımı: Hile Denetimi. *Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi*. 20(1), 347-358.
- Durtschi, C., W. Hillison and C. Pacini. (2004). The Effective Use of Benford's Law to Assist in Detecting Fraud in Accounting Data. *Journal of Forensic Accounting*. 5, 17-34.
- Eiya, O. ve J. Otor. (2013). Forensic Accounting as a Tool For Fighting Financial Crime in Nigeria. *Reserch Journal of Finance and Accounting*. 4(6), 18-25.
- Elitaş, B.L. (2012). Seçilmiş Örneklerle Adli Muhasebe Eğitimi ve Türkiye İçin Bir Değerlendirme. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*. 55, 153-172.
- Emir, M. (2008). Hile Denetimi. *Mali Çözüm Dergisi*. 86, 109-124.
- Enofe, A.O., O.A. Utomven ve E.J. Danjuma. (2015). The Role of Forensic Accounting in Mitigating Financial Crimes. *Internaational Journal of Advanced Academic Research*. 1(2), 18-35.
- Erbaş, R. (2012). Avrupa Birliği Yolsuzlukla Mücadele Politikası. *Anahtar Dergisi*. 288, 21-23.
- Erdoğan, M. (2002). Muhasebe, Denetim ve Bağımsız Denetimin Gerekliliği. *Doğuş Üniversitesi Dergisi*. 3(1), 51-63.
- Ergün, H. ve K. Gül. (2005). Muhasebe Mesleği Etik Kuralları ve Bu Kuralların Meslek Mensuplarının Algılanışı. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*. 25, 144-154.

- Erkan, M. ve N. D. Arıcı. (2011). Hata ve Hile Denetimi: Sermaye Piyasası Kuruluna Kayıtlı Halka Açık Anonim Şirketlere İlişkin Düzenlemeler. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*. 33, 29-43.
- Gedikli, A. (2011). Kamu Hizmetlerinin Yönetim Sürecinde Yolsuzluğun Derinleştirdiği Ekonomik Büyüme ve Yolsuzluk Sorunu Üzerine Bir Değerlendirme. *Öneri Dergisi*. 9(36), 169-188.
- Gökgöz, A. (2012). Küresel Finansal Krizin Muhasebe Temelli Nedenleri Bağlamında Kurumsal Yönetim ve Muhasebe Meslek Etiğinin Önemi. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*. 26(3-4), 313-331.
- Gönülaçar, Ş. (2012). Etkili Bir Yolsuzlukla Mücadele İçin Kamu Denetiminde Yeni Bir Kurumsal Yapı Önerisi. *Mali Hukuk Dergisi*. 159, 40-50.
- Görmen, M., M. Savcı ve B. Aydemir. (2018). Kamuda İç Denetim Performansının Ölçümünde Dengeli Başarı Göstergesi (DBG) Yaklaşımının Değerlendirilmesi. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*. 54, 149-166.
- Gül, H. ve M. Erol. (2016). Muhasebe Meslek Mensuplarında İşe Bağlılık ve Çalışma Ahlakının Mesleki Etik Davranışa Etkisi. *İSMMM Mali Çözüm Dergisi*. 137, 51-74.
- Gülten, S. (2010). Adli Muhasebe Kavramı ve Adli Müşavirlik Mesleği. *Ankara Barosu Dergisi*. 3, 311-320.
- Güney, S. ve S. S. Sarı. (2015). Muhasebe Denetiminin Etkinliğini Sağlamada İç Kontrolün Rolü. *Siirt Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*. 1(5), 62-80.
- Hacıhasanoğlu, T. (2013). Sakarya İlinde Faaliyet Gösteren Bağımsız Muhasebecilerin Meslek Etiği Algılama Düzeylerine İlişkin Bir Araştırma. *Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*. 14(1), 357-372.
- Hatunoğlu, Z., N. Koca ve M. Kılılı. (2012). İç Kontrolün Muhasebe sistemindeki Hata ve Hilelerin Önlenmesindeki Rolü Üzerine Bir Alan Araştırması. *Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*. 9(20), 169-189.
- Hill, T. P. (1998). The First Digit Phenomenon. *American Scientist*. 86(4), 358-363.
- İşgüden, B. ve A. Çabuk. (2006). Meslek Etiği ve Meslek Etiğinin Meslek Yaşamı Üzerine Etkileri. *Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*. 9(16), 59-86.
- Karabınar, S. ve N. Akyel. (10-16 Mayıs 2009). Hileler ve Muhasebe Denetimindeki Yeri. 1. *Uluslararası Balkanlarda Tarih ve Kültür Kongresi Bildiriler Kitabı*. Sakarya: Sakarya Üniversitesi Yayınları, 691-704.
- Karacan, S. (2012). Hukuk ile Muhasebenin Kesişme Noktası: Adli Muhasebe. *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi*. 8, 105-128.

- Karahan, M. (2017). Türkiye, ABD ve AB’de Muhasebe Denetiminin Karşılaştırılması. *Al-Farabi Uluslararası Sosyal Bilimler Dergisi*. 1(2), 273-288.
- Karakaş, M. (2007). Yolsuzluğun Nedenleri, Etkileri ve Yolsuzlukla Mücadelede Alternatif Bir Yaklaşım Olarak Yönetişim. *İstanbul Üniversitesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları Dergisi*. 50(1), 43-66.
- Karakaş, M. ve M. Çak. (2007). Yolsuzlukla Mücadelede Uluslararası Kuruluşların Rolü. *Maliye Dergisi*. 153, 74-101.
- Karakaya, G. (2016). Çalışan Hileleri ve İç Kontrol İlişkisi. *Vergi Sorunları Dergisi*. 330, 159-172.
- Kassem, R. and A. Higson. (2012). The New Fraud Triangle Model. *Journal Of Emerging Trends in Economics and Management Sciences*. 3(3), 191-195.
- Keleş, D. ve Ü. Keleş. (2014). Adli Muhasebecilik Mesleği ve Türkiye’deki Uygulamaları. *Gümüşhane Üniversitesi Sosyal Bilimler Elektronik Dergisi*. 5(9), 53-75.
- Kıllı, M. (2016). Türkiye’deki Üniversitelerde Adli Muhasebe Eğitimi ve Lisansüstü Çalışmalar Üzerine Bir İnceleme. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*. 16. Özel Sayı, 719-728.
- Kızıl, C., İ. E. Çelik, V. Akman ve D. Okkaya. (2016). Adli Muhasebe Kavramının Önemi ve Farkındalık Düzeyi: Yalova Üniversitesi Öğrencileri ile Bir SMMM Meslek Mensubu Üzerinde Bir Uygulama. *11. Uluslararası Doktora Konferansı*. İstanbul: Beykent Üniversitesi.
- Koçberber, S. (2008). Dünyada ve Türkiye’de Denetim Etiği. *Sayıştay Dergisi*. 68, 65-89.
- Kongar, E. (29 Eylül- 3 Ekim 1997). Kamuda Rüşvetin Toplumsal Nedenleri. *Yolsuzluk ile Savaşım Stratejileri Uluslararası Sempozyum Bildirileri El Kitabı*. İstanbul: Kıyı Yayınları, 53-58.
- Kurt, G. ve T. Uçma. (2009). Adli Muhasebecilik Mesleği ve Adli Muhasebeci Olabilme Sürecinin Türkiye’deki ve Amerika’daki Yasal Düzenlemeler Açısından Karşılaştırılması. *Ticaret ve Turizm Eğitim Fakültesi Dergisi*. 2, 160-178.
- Kutlu, H. A. (2008). Muhasebe Meslek Mensupları ve Çalışanlarının Etik İkilemleri: Kars ve Erzurum İllerinde Bir Araştırma. *Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Fakültesi Dergisi*. 63.2, 143-170. http://doi.org/10.1501/SBFder_0000002067
- Kutluk, F. A. ve A. Ersoy. (2011). Muhasebe Meslek Üyelerinin Etik Yargı Düzeyleri Üzerine Bir Araştırma. *Ege Akademik Bakış Dergisi*. 11(3), 425-438.
- Küçükkocaoğlu, G., Y. K. Benli ve C. Küçüksözen. (1997). Finansal Bilgi Manipülasyonunun Tespitinde Yapay Sinir Ağı Modelinin Kullanımı. *İMKB Dergisi*. 9(36), 1-30.

- Mengi, B. T. ve S. Y. Türkmen. (2013). Yatırım Hileleri. *Öneri Dergisi*. 10(39), 31-39.
- Nigrini, M. J. (1999). I've Got For Number. *Journal of Accountancy*. 5(187), 79-83.
- Nişancı, D. (2014). Yolsuzluk ve Yolsuzluğun Önlenmesine İlişkin Olarak OECD Rüşvetle Mücadele Sözleşmesi'ndeki Denetim Süreci. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*. 27(114), 315-346.
- Oral, B.G. (2011). Yolsuzlukla Uluslararası Alanda Mücadele ve Türkiye'de Yolsuzlukla Mücadelenin Kurumsal Yapısı. *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 30(1), 163-192.
- Owojori, A.A. and T.O. Asaolu. (2009). The Role of Forensic Accounting in Solving the Vexed Problem of Corporate World. *European Journal of Scientific Research*. 29(2), 183-187.
- Özbaran, M. H. (2003). Yolsuzluk ve Bu Alanda Mücadele Eden Uluslararası Örgütler ve Birimler. *Sayıştay Dergisi*. 50(51), 17-34.
- Özçelik, H. ve S. Keskin. (2017). Muhasebe Meslek Etiği ve Uygulamaları: Batı Akdeniz Bölgesinde Bir Araştırma. *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 4(2), 138-150. DOI: 10.30798/makuiibf.328371
- Özer, A. (1993). Yerel Yönetimlerin Denetimi Üzerine Bir Değerlendirme. *Çağdaş Yerel Yönetimler Dergisi*. 2(4), 23-32.
- Özeroğlu, A. İ. (2014). Finansal Aldatmaca ve İşletme Hileleri. *Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi*. 2(2), 180-196.
- Özkan, A. ve T. Hacıhasanoğlu. (2012). Muhasebe Meslek Mensuplarının Kişilik Özellikleri ve Etik Karar Verme Davranışları Arasındaki İlişkiler. *Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi*. 5(2), 37-52.
- Özkul, F. U. ve P. Pektekin. (2009). Muhasebe Yolsuzluklarının Tespitinde Adli Muhasebecinin Rolü ve Veri Madenciliği Tekniklerinin Kullanılması. *Muhasebe Öğretim Üyeleri Bilim ve Dayanışma Vakfı Dergisi*. 11(4), 57-88.
- Özkul, F.U. ve A. Pamukçu. (2012). Fraud Detection and Forensic Accounting. *In: Emergind Fraud* (pp. 19-41). Springer, Berlin, Heidelberg.
- Özyürek, H. (2012). Muhasebe Meslek Mensuplarının Taşınması Gereken Nitelikler. *Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi*. 4(1), 139-148.
- Pamukçu, A. (2017). Adli Muhasebe ve Bağımsız Denetim Sürecine Etkisi. *Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi*. 12(48), 227-244.
- Pazarçeviren, S. Y. (2005). Adli Muhasebecilik Mesleği. *Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*. 1(2), 1-19.

- Peker, A. A., Ş. Özdemir, Y. Polat ve E. Karakışla. (2016). Türkiye’de Muhasebe Eğitimi Etik Değerler ve Meslek Etiği Üzerine Literatür Taraması. *International Journal of Human Sciences*. 13(1), 869-880. <https://doi.org/10.14687/ijhs.v13i1.3495>
- Ramos, M. (2003). Auditors’ Responcibility For Fraud Detection. *Journal Of Accountancy*. 195(1), 28-36.
- Rezaee, Z., D.L. Crumbley and R.C. Elmore. (2004). Forensic Accounting Education: A Survey of Academicians and Practitioners. *Teaching and Curriculum Innovations*. 6, 193-231.
- Sakarya, Ş. ve S. Kara. (2010). Türkiye’de Muhasebe Meslek Etiğine Yönelik Düzenlemeler ve Meslek Mensupları Tarafından Algılanması Üzerine Bir Alan Araştırması. *Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*. 2010(1), 57-72.
- Sayan, İ. Ö. ve M. Kışlalı. (2004). Yolsuzluk Üzerine Ekonometrik Bir Çalışma. *Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi GETA Tartışma Metinleri*. 73, 1-18.
- Sayım F. ve Ö. Usman. (2016). Muhasebe Mesleği İçin Mesleki Durum Analizi Kriterlerinin Belirlenmesi. *Yalova Sosyal Bilimler Dergisi*. 6(1)2, 105-122. DOI: 10.17828/yalovasosbil.288380
- Tanzi, V. (1998). Corruption Around the World Causes, Consequences, Scope and Cures. *IMF Staff Papers*. 45(4), 559-594.
- Terzi, S. (2012). Hile ve Usulsüzlüklerin Tespitinde Veri Madenciliğinin Kullanımı. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*. 54, 51-64.
- Topkaya, A. ve H. Topkaya. (2009). Yolsuzlukla Mücadelede Etkin Bir Araç: BM Sözleşmesi Çerçevesinde Yolsuzluk Kaynaklı Mal Varlıklarının Geri Alınması. *Sayıştay Dergisi*. 74-75, 25-44.
- Toraman, C., H. Abdioğlu ve B. İşgüden. (2009). Aklama Suçunun Önlenmesine Yönelik Çabalar: Adli Muhasebecilik Mesleği ve Uygulamaları. *Afyon Kocatepe İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 11(1), 17-55.
- Tosun, M. U. (2003). Yolsuzluğun Nedenleri Üzerine Ampirik Bir Çalışma. *Akdeniz Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 5, 125-146.
- Türkyener, C. M. (2007). Benford Yasası ve Mali Denetimde Kullanımı. *Sayıştay Dergisi*. 64, 111-122.
- Uğur, H. (2012). Türkiye’nin Yolsuzlukla Mücadele Enstrümanları. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*. 98, 301-344.
- Usul, H. ve M. Topçuoğlu. (2011). Finansal Manipülasyonların Ortaya Çıkarılması ve Önlenmesinde Adli Muhasebenin Önemi: Türk Hukuk Sisteminde Var Olması Gerekliği Üzerine Bir Tartışma. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 16(3), 53-66.

- Uyar, G. F. Ü. (2015). Adli Muhasebecilik Mesleği ve Mesleğin Dünyadaki Gerekliliği: Worldcom Skandalı. *Sobider Sosyal Bilimler Dergisi*. 2(5), 178-192.
- Uyar, S., A. Kahveci ve M. Yetkin. (2015). Öğrencilerin Muhasebe Meslek Etiği Algısı: ALTSO Meslek Yüksek Okulu Örneği. *Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 8(1), 237-247.
- Ünsal, A. (2009). Muhasebe Etik eğitim Sistem Bileşenlerinde Sürekli Etkin Eğitim. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*. 22, 409-422.
- Wolfe, D. T. and D. R. Hermanson. (2004). The Fraud Diamond: Considering the Four Elements of Fraud. *The CPA Journal*. 74(12), 38-42.
- Yalçın, S. (2011). Muhasebe Meslek Mensupları ve İşletmelerin Etik Konusunda Tutumları: Türkiye Araştırması. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*. 52, 47-66.
- Yıldız D. ve E. Uzunsakal. (2018). Alan Araştırmalarında Güvenilirlik Testlerinin Karşılaştırılması ve Tarımsal Veriler Üzerine Bir Uygulama. *Uygulamalı Sosyal Bilimler Dergisi*. 2(1), 14-28.
- Yıldız, G. (2010). Muhasebe Mesleğinde Meslek Etiği ve Kayseri İl Merkezinde Bir Uygulama. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 36, 155-178.
- Yılmaz, E., S. Yıldırım ve H. H. Bahar. (2015). Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Mesleki Etik Algısı: Samsun Örneği. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*. 65, 27-42. DOI: 10.25095/mufad.396513
- Yücel, E. (2013). Effectiveness Of Red Flags in Detecting Fraudulent Financial Reporting: An Application In Turkey. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*. 60, 139-158.
- Yücel, E. (2017). Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Dışı Davranışlarının Vergi Ahlakına Etkisi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*. 73, 229-248. DOI: 10.25095/mufad.396753

Tezler

- Adiloğlu, B. (2010). *İç Denetim Süreci ve Temel İletme Faaliyetlerinin Kontrol Prosedürleriyle Değerlendirilmesi: Bir Uygulama*. Yayınlanmamış Doktora Tezi. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. (Tez Ref. No: 277834)
- Akbulut, H. (2010). *Muhasebe Denetiminin Etkinliğini Sağlamada Denetim Komitesinin Rolü: Bağımsız Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma*. Yayınlanmamış Doktora Tezi. Afyon: Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. (Tez Ref. No: 258058)
- Akdoğan, H. (2003). *Muhasebe Meslek Etiğinin Kamunun Aydınlatılmasındaki Önemine Meslek Mensuplarının Yaklaşımları*. Yayınlanmamış Doktora Tezi. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. (Tez Ref. No: 124588)
- Akpınar, E. (2006). *Kamu Yönetiminde Denetim Olgusu ve Türkiye’de Kamu Yönetiminin Denetlenmesi*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Isparta: Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. (Tez Ref. No: 187388)
- Akyel, N. (2009). *Adli Muhasebecilik ve Türkiye’de Uygulanabilmesi İçin Alt Yapı Bileşenlerinin Mevcut Durumu, Değerlendirilmesi ve Öneriler*. Yayınlanmamış Doktora Tezi. Sakarya: Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. (Tez Ref. No: 253379)
- Altınsoy, M. (2011). *Adli Muhasebecilik ve Türkiye’de Uygulanabilirliği*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. (Tez Ref. No: 289887)
- Arslan, C.B. (2005). *Türk Kamu Yönetiminde Yolsuzluklarla Mücadele Sürecinde Örgütlenme*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Kırıkkale: Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. (Tez Ref. No: 190259)
- Arslan, Ö. (2018). *Muhasebe Hilelerinin Tespitinde İç Denetim Sisteminin Önemi ve Denetim Standartları Açısından Bağımsız Denetçinin Hileye Karşı Sorumluluğu: Bağımsız Denetim Şirketlerinde Bir Araştırma*. Yayınlanmamış Doktora Tezi. Sivas: Cumhuriyet Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. (Tez Ref. No: 502317)
- Aydın, H. (2018). *Adli Muhasebe ile İlgili Dünyadaki Uygulamalar Türkiye’de Uygulanabilirliğinin Araştırılması*. Yayınlanmamış Doktora Tezi. İstanbul: İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. (Tez Ref. No: 492231)
- Balcı, M. (2014). *Adli Muhasebe, Uygulamaları ve Günümüzdeki Durumu*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: İstanbul Kültür Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. (Tez Ref. No: 355872)

- Bayrak, N. (2016). *Adli Muhasebecilik Mesleği ve Türkiye’de Uygulanabilirliğinin Tespitine Yönelik Bir Araştırma*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Niğde: Niğde Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. (Tez Ref. No: 446062)
- Beşel, F. (2013). *Yolsuzluk- Ekonomik Büyüme İlişkisi: Türkiye Örneği*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. (Tez Ref. No: 333665)
- Coşkun, A. (2013). *Adli Muhasebede Farkındalık; Türkiye’deki Bağımsız Denetim Şirketleri Üzerine Bir Araştırma*. Yayınlanmamış Doktora Tezi. Aydın: Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. (Tez Ref. No: 327403)
- Çite, A. (2017). *Adli Muhasebe ve Bağımsız Denetime Etkisi*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: İstanbul Arel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. (Tez Ref. No: 459998)
- Dağlı, S. Ş. (2013). *Muhasebe Meslek Etiği ve Meslek Mensuplarının Etik Hakkındaki Görüşleri Üzerine Isparta İlinde Bir Uygulama*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Isparta: Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. (Tez Ref. No: 369203)
- Daştan, A. (2001). *Meslek Ahlakı Kuralları ve Muhasebe Mesleğindeki Yeri*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Trabzon: Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. (Tez Ref. No: 107381)
- Dayı, F. (2012). *Hisse Senedi Getirirlerinin Tahmininde Yapay Sinir Ağı Modeli Kullanımı: İMKB’de Bir Uygulama*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Gaziantep: Gaziantep Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. (Tez Ref. No: 320055)
- Demir, S. (2015). *Bağımsız Denetimde Hata ve Hilelerin Adli Muhasebe Açısından Değerlendirilmesi*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: Haliç Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. (Tez Ref. No: 398318)
- Dibi, E. (2010). *Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrol Sistemi ve Türk Denetim Firmalarındaki Uygulamalar*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. (Tez Ref. No: 273808)
- Erkan, A. (2016). *Muhasebeci ve Hukukçuların Bakış Açısından Adli Muhasebenin Değerlendirilmesine Yönelik Bir Araştırma*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Burdur: Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. (Tez Ref. No: 428674)
- Erol, S. (2016). *Hile Denetiminde Proaktif Yaklaşımlar*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. (Tez Ref. No: 438965)

- Halisoğlu, E. (2014). *Yolsuzlukları Önemede Yönetişim Yaklaşımı*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Konya: Necmettin Erbakan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. (Tez Ref. No: 383600)
- Hasdemir, İ. (2006). *Sosyolojik Bakış Açısıyla Yolsuzluk Olgusu*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Ankara: Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. (Tez Ref. No: 190909)
- İşğüden, B. (2007). *Sosyal ve Kültürel Değerlerin Muhasebe Meslek Etiği Üzerine Etkileri*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Balıkesir: Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. (Tez Ref. No: 206646)
- Kılıçbey, E. (2017). *Muhasebe Meslek Mensuplarının Adli Muhasebeciliğe Yönelik Algularının Farklı Değişkenler Açısından Değerlendirilmesi: Kars Ardahan ve İğdir Örneği*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Kars: Kafkas Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. (Tez Ref. No: 483349)
- Kuloğlu, G. (2007). *Adli Muhasebe Kapsamında Kredi Kartı Dolandırıcılıkları ve Türkiye Örneği*. Yayınlanmamış Doktora Tezi. Manisa: Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. (Tez Ref. No: 228824)
- Muğal, E. (2007). *Uluslararası Denetim Standartları ve Kurumsal Yönetim Açısından Türkiye’de Muhasebe Denetimi*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Bursa: Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. (Tez Ref. No: 220991)
- Oberholzer, C. (2002). *Quality Management in Forensic Accounting*. M.B.A. Thesis. Proterria: Gordon Institute of Business Science University of Proterria.
- Ocak, M. (2007). *Adli Muhasebe*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Bitirme Projesi. İstanbul: İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Okay, S. (2011). *Muhasebe Hata ve Hilelerinin Meslek Etiği Açısından İrdelenmesi*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Karaman: Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. (Tez Ref. No: 320229)
- Oral, B. G. (2009). *Yolsuzluk- Türk Vergi Sistemi İlişkisi ve Mücadele Stratejileri*. Yayınlanmamış Doktora Tezi. Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. (Tez Ref. No: 239677)
- Özçentik, Ü. (2014). *Türkiye’de Kamu Yönetiminde Yolsuzluklar, Sorunlar ve Çözüm Önerileri*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. (Tez Ref. No: 364788)
- Pala, F. (2011). *Adli Muhasebe Mesleği ve Türkiye’de Uygulanabilirliği*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: İstanbul Aydın Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. (Tez Ref. No: 331116)
- Pehlivan, A. (2010). *Adli Muhasebe Eğitimi ve Türkiye’de Adli Muhasebe Eğitiminin Geliştirilmesine Yönelik Bir Araştırma*. Yayınlanmamış Doktora Tezi. Erzurum: Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. (Tez Ref. No: 263895)

- Saçaklı, Y. (2011). *Adli Muhasebecilik Perspektifinde Türkiye'deki Üniversitelerde Muhasebe Denetimi Eğitimi ve Öneriler*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Afyon: Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. (Tez Ref. No: 296377)
- Şahin, B. (2011). *Adli Muhasebecilik Mesleği ve 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Açısından İncelenmesi*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. (Tez Ref. No: 290877)
- Şengür, E. D. (2010). *İşletmelerde Hile, Hilelerin Önlenmesi, Hileli Finansal Raporlama ile İlgili Düzenlemeler ve Bir Araştırma*. Yayınlanmamış Doktora Tezi. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. (Tez Ref. No: 270989)
- Şentürk, U. (2017). *Muhasebe Denetiminde E-Devlet Uygulamaları ve Bir Araştırma*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: İstanbul Arel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. (Tez Ref. No: 448696)
- Turgut, Ö. (2015). *Adli Muhasebe Kapsamında Yönetim Hilelerinin İncelenmesi ve Bir Uygulama*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Erzincan: Erzincan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. (Tez Ref. No: 391261)
- Uğurlu, Y.A. (2013). *Adli Muhasebe Mesleğinde Mahkemeye Yönelik Uygulamalar ve Bir Araştırma*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. (Tez Ref. No: 327927)
- Ünsal, A. (2007). *İşletmelerde Muhasebe Yöneticilerinin Etiksel Karar Süreci*. Yayınlanmamış Doktora Tezi. Ankara: Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. (Tez Ref. No: 207183)
- Yurdakul, M. O. (2013). *Bir Kamusal Başarısızlık Ürünü Olarak Yolsuzluk ve Doğrudan Yabancı Sermaye Yatırımları Üzerindeki Etkileri*. Yayınlanmamış Doktora Tezi. Ankara: Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. (Tez Ref. No: 339035)

Diğer Yayınlar

- American Board of Forensic Accounting (ABFA). (t.y.). About Us. http://abfa.us/about_us/ (17 Şubat 2019)
- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). (2002). *Statements on Auditing Standards No:99 (AU 316) Consideration of Fraud in Financial Statement Audit*. <https://www.aicpa.org/content/dam/aicpa/research/standards/auditattest/downloadabledocuments/au-00316.pdf> (19 Ağustos 2018).
- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). (t.y.). *Mission and History*. <https://www.aicpa-cima.com/about-us/mission.html> (10 Şubat 2019).
- Association of Certified Fraud Examiners (ACFE). (2018). *Report To The Nations 2018 Global Study on Occupational Fraud and Abuse*. USA. (8 Şubat 2019)
- Association of Certified Fraud Examiners (ACFE). (t.y.). *CFE Qualifications*. <https://www.acfe.com/cfe-qualifications.aspx> (10 Şubat 2019).
- Chartered Accountants Australia and New Zealand (CA-ANZ). (t.y.). *About Us*. <https://www.charteredaccountantsanz.com/about-us> (13 Şubat 2019).
- Chartered Professional Accountants Canada (CPA-Canada). (t.y.). *About Chartered Professional Accountant of Canada*. <https://www.cpacanada.ca/en/the-cpa-profession/about-cpa-canada> (12 Şubat 2019).
- Council Of Europe (COE). (1999). *European Treaty Series No:174. Civil Law Convention on Corruption*. <https://rm.coe.int/168007f3f6> (19 Ekim 2018).
- Dış İlişkiler ve Avrupa Birliği Genel Müdürlüğü. (t.y.). *Yolsuzlukla Mücadele Eden Devletler Grubu Kurulu*. <http://www.uhdigm.adalet.gov.tr/greco/index.html> (3 Kasım 2018).
- Dictionary by Merriam-Webster. (t.y.). *Definition of Forensic*. <https://www.merriam-webster.com/dictionary/forensic> (7 Kasım 2018).
- EY's Farud Investigation & Dispute Service. (2018). *15th Global Fraud Survey*. <https://fraudsurveys.ey.com/ey-global-fraud-survey-2018/> (15 Kasım 2018).
- Financial Action Task Force (FATF). (t.y.). *Who We Are?*. <http://www.fatf-gafi.org/about/> (3 Kasım 2018).
- Forensic Accounting Demystified. (t.y.). *What is Litigation Support*. <http://www.forensicaccounting.com/two.htm> (16 Kasım 2018).
- Institute of Public Accountants. (IPA). (t.y.). *About Us*. <https://www.publicaccountants.org.au/about> (13 Şubat 2019).

- İSMMM Akademi. (2009). *2009 Yılı Oda Faaliyet Raporu*. İstanbul. <https://www.ismmmo.org.tr/Yayinlar/E-Kitap/sayi-51/--2214> (26 Şubat 2019).
- İSMMM Akademi. (2010). *2010 Yılı Oda Faaliyet Raporu*. İstanbul. <https://www.ismmmo.org.tr/Yayinlar/E-Kitap/sayi-55/--2218> (26 Şubat 2019).
- Kamu Gözetim Kurumu (KGK). (2008). *TMS 10: Raporlama Döneminden (Bilanço Tarihinden) Sonraki Olaylar Standardı*. <http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/Türkiye%20Muhasebe%20Standartları/TMSTFRS2016Seti/TMS10.pdf> (15 Ağustos 2018).
- Kamu Gözetim Kurumu (KGK). (2012). *Bağımsız Denetim Yönetmeliği*. <http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v1/BDY/BDYGuncel22Aralik2015.pdf> (23 Mayıs 2018).
- Kamu Gözetim Kurumu (KGK). (2017). *Bağımsız Denetim Standardı- 240: Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları*. http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/bdsyeni25.12.2017/BDS%20240_RG.PDF (19 Ağustos 2018).
- KPMG. (2018). *Fraud Barometer 2018 A Snapshot of Fraud in the UK*. <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/uk/pdf/2019/01/fraud-barometer-2019.pdf> (12 Kasım 2018).
- Mali Suçları Araştırma Kurulu (MASAK). (t.y.). *Egmont Grubu*. <http://www.masak.gov.tr/tr/content/egmont-grubu/67> (3 Kasım 2018).
- Mevzuat Bilgi Sistemi (e-mevzuat). (2004). *Ceza Muhakemesi Kanunu*. <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.5271.pdf> (26 Şubat 2019).
- Mevzuat Bilgi Sistemi (e-mevzuat). (2004). *Türk Ceza Kanunu (TCK)*. <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.5237.pdf> (28 Ekim 2018).
- Mevzuat Bilgi Sistemi (e-mevzuat). (2012). *Hukuk Uyuşmazlıklarında Arabuluculuk Kanunu*. <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.6325.pdf> (25 Şubat 2019).
- Mevzuat Bilgi Sistemi (e-mevzut). (2012). *Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu*. <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.6328.pdf> (25 Şubat 2019).
- PWC. (2018). *Pulling Fraud Out of the Shadows Global Economic Crime and Fraud Survey*. <https://www.pwc.com/gx/en/forensics/global-economic-crime-and-fraud-survey-2018.pdf> (18 Kasım 2018).
- Şahan, Y. (t.y.). *Avrupa Birliği Yolundaki Türkiye'nin Yolsuzlukla Mücadele Politikası*. <https://docplayer.biz.tr/2610335-1949-yilinda-fritz-neumark-tarafindan-hazirlanan-devlet-dairelerinin-ve-muesseselerinin-rasyonel-calismasi-konulu-rapor.html> (05 Kasım 2018).

- Şenlik, C. Ö. (2010). *Muhasebede Hile ve Hilenin Türleri*.
http://www.vergi.tc/makaleDetay/SizdenGelenler/MUHASEBEDE-HILE-VE-HILENIN-TURLERI/132c5780-6e46-4faf-9b99-80e3917e3f75#_ftnref11 (18 Ekim 2018).
- T.C. Resmi Gazete. (2010). *Denetim Görevlilerinin Uyacakları Mesleki Etik Davranış İlkeleri Hakkında Yönetmelik*.
<http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2010/09/20100914-4.htm> (16 Ağustos 2018).
- T.C. Resmi Gazete. (2011). *Hukuk Muhakemeleri Kanunu*.
<http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/02/20110204-2.htm> (26 Şubat 2019).
- T.C. Resmi Gazete. (2016). *Bilirkişilik Kanunu*.
<http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2016/11/20161124-1..htm> (25 Şubat 2019).
- T.C. Resmi Gazete. (2017). *Ceza Muhakemesinde Uzlaştırma Yönetmeliği*.
<http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2017/08/20170805-4.htm> (25 Şubat 2019).
- Terzi, S. ve S. Gülten. (2014). Adli Muhasebe Uygulamaları. *Ankara Serbest Muhasebeciler ve Mali Müşavirler Odası Mesleki İhtisas Eğitimleri Notları*.1-146.
- The Institute of Internal Auditors (IIA). (t.y.) *Definition of Internal Auditing*.
<https://na.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Definition-of-Internal-Auditing.aspx> (3 Ağustos 2018).
- Transparency International (TI). (2018). *Exporting Corruption Progress Report 2018*.
Progress Report 2018: Assessing Enforcement of the OECD Anti- Bribery Convention. Brussels.
https://www.transparency.org/whatwedo/publication/exporting_corruption_2018 (1 Kasım 2018)
- Tureng Türkçe- İngilizce Sözlük. (t.y.). *Yolsuzluk ve Corruption Sözcüklerinin Çevrimi*.
<http://tureng.com/tr/turkce-ingilizce/corruption> (20 Ekim 2018).
- Türk Dil Kurumu (TDK). (t.y.). *Adli, Hile, Rüşvet, Yolsuzluk ve Psikoloji Kelimelerinin Tanımı*.
http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.5c97cc37b6fa04.49371156 (7 Kasım 2018).
- Türkiye Büyük Millet Meclisi (TBMM). (2006). *Türkiye Büyük Millet Meclisi Yolsuzlukların Sebeplerinin, Sosyal ve Ekonomik Boyutlarının Araştırılarak Alınması Gereken Önlemlerin Belirlenmesi Amacıyla Kurulan Meclis Araştırması Komisyonu Raporu*. Ankara.

[https://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem22/yil01/ss266_GIRIS%20\(000I-XXIV\).pdf](https://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem22/yil01/ss266_GIRIS%20(000I-XXIV).pdf) (22 Ekim 2018).

Türkiye Ekonomik ve Sosyal Etütler Vakfı. (2018). (t.y.). *TESEV Bugüne Nasıl Geldi?* <http://teseiv.org.tr/tr/teseiv-bugune-nasil-geldi/> (07 Kasım 2018).

Türkiye Kurumsal Yönetim Derneği (TKYD). Sarbanes & Oksley Nedir? <http://tkyd.org.tr/sss-sarbanes-oxley-nedir.html> (25 Şubat 2019).

Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB). (t.y.). Meslek Mensubunun Uyması Gereken Kurallar. http://www.turmob.org.tr/TurmobWeb/MBS/TurmobMevzuatDetay.aspx?param=SrnNPGst2wM_ (21 Aralık 2018).

Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB). (t.y.). *Üye İstatistikleri*. <http://www.turmob.org.tr/istatistikler/98ffcbdc-4ebc-4670-ac57-006ffbc7d099/meslek-mensubu-dagilim-tablosu--ymm-> (12 Şubat 2018).

Uluslararası Şeffaflık Derneği. (2018). (t.y.). *Vizyon, Amaç, İlkeler ve Tüzük*. <http://www.seffaflik.org/> (7 Kasım 2018).

Uyar, S. (2007). *İşletme Yönetimi Tarafından Yapılabilecek Hileler ve Korunma Yöntemleri*. <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/suleyman/009/> (18 Ekim 2018).

West Virginia Universty. (2007). Education and Training in Fraud and Forensic Accounting: A Guide for Educational Institutions, Stakeholder, Faculty and Students, Unpublished Report. USA. <https://www.ncjrs.gov/pdffiles1/nij/grants/217589.pdf> (20 Şubat 2019).

Yüksek Öğretim Kurulu Başkanlığı Tez Merkezi. (2019). (t.y.). *Tarama*. <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezSorguSonucYeni.jsp> (27 Şubat 2019).

EKLER

EK 1: Anket Formu

Bu anket çalışması Sakarya Üniversitesi İşletme Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı Muhasebe ve Finansman programında yürütülmekte olan "Hile ve Yolsuzluklarla Mücadele ve Adli Muhasebeye Olan İhtiyaç: Hukuk ve Muhasebe Meslek Mensuplarının Değerlendirmeleri-SAKARYA İli Örneği" başlıklı yüksek lisans tez çalışmasında kullanılmak üzere hazırlanmıştır. Anket çalışmasının amacı; hukukçular ve muhasebecilerin adli muhasebe ihtiyacı hakkındaki görüşlerini almaktır. Anket sonucunda elde edilen bilgiler tamamen gizli tutulacak ve bilimsel bir araştırmada kullanılacaktır. Ankete katılarak çalışmaya yaptığınız katkıdan dolayı teşekkür ederiz.

Begüm SERT (Yüksek Lisans Öğrencisi)

Dr. Öğretim Üyesi Nermin AKYEL (Danışman)

BÖLÜM: 1 Demografik Özellikler

- Cinsiyetiniz?**
 Kadın Erkek
- Yaşınız?**
 21-29 30-39 40-49 50 ve üstü
- Eğitim düzeyiniz?**
 Ön Lisans Lisans Yüksek Lisans Doktora
- Mesleki deneyiminiz?**
 1-5 yıl 6-10 yıl 11-15 yıl 16 yıl ve üzeri
- Unvanınız?**
 SMMM Avukat
- Çalışma durumunuz?**
 Bağımlı Bağımsız Kamu Özel

BÖLÜM: 2 Aşağıda verilen Adli Muhasebe mesleğinde farkındalık düzeyini ölçmeye yönelik sorulardan size uygun seçeneği işaretleyiniz.

	Evet	Hayır
1. Adli muhasebe ifadesini duydum.		
2. Adli muhasebe alanıyla ilgili yeterli düzeyde bilgi sahibiyim.		
3. Üniversite eğitimimde Adli Muhasebe ile ilgili ders aldım.		
4. Adli muhasebe konusuyla ilgili seminerlere katıldım.		
5. "Adli muhasebe uzmanı" sertifikası sahibiyim.		
6. "Adli Muhasebe Uzmanı" sertifikası almak isterim.		
7. Daha önce mahkemelerde bilirkişi olarak görevlendirildim.		
8. Adli muhasebe ve bağımsız denetimin farklılığını biliyorum.		
9. Adli muhasebe ile bilirkişiliğin farklılığını biliyorum.		
10. Bilirkişilik müessesesi adli muhasebenin yerine geçebilir.		
11. Adli muhasebecilik mesleğine ihtiyaç vardır.		
12. Adli muhasebe sisteminin varlığının caydırıcı etkisi vardır.		
13. Daha önce muhasebe temelli bir davayla karşılaştım. (Cevabınız hayır ise; sonraki bölüme geçiniz.)		
14. Söz konusu davada muhasebe bilgisi yeterli oldu mu?		

BÖLÜM: 3 Aşağıdaki Adli Muhasebe faaliyet alanlarından bilgi sahibi olduklarınızı işaretleyiniz. (Birden fazla işaretleme yapılabilir.)

- Hile Denetçiliği Dava Destek Danışmanlığı Uzman Tanıklık

BÖLÜM: 4 Aşağıda yer alan ve Adli Muhasebeyi ilgilendiren yargılara katılım düzeyinizi belirtiniz.

(1) Kesinlikle Katılmıyorum. (2) Katılmıyorum. (3) Kararsızım. (4) Katılıyorum. (5) Kesinlikle Katılıyorum.

	1	2	3	4	5
1. Türkiye'deki finansal tablo kullanıcılarının büyük çoğunluğu hileli uygulamalarla karşılaşmaktadır.					
2. Hile ve yolsuzlukların tespitinde denetim faaliyetleri yeterlidir.					
3. Hile ve yolsuzlukla mücadelede, Türkiye'deki mevcut yasal düzenlemeler yeterlidir.					
4. Hileli finansal raporlama ile mücadele edebilmek için, alanında eğitim almış muhasebeci ve mali müşavirler yeterlidir.					
5. Mesleki tecrübe arttıkça hileli uygulamalara meyil artmaktadır.					
6. Muhasebe temelli davalarda "hakimlerin" muhasebe bilgileri yeterlidir.					
7. Muhasebe temelli davalarda "savcılarının" muhasebe bilgileri yeterlidir.					
8. Muhasebe temelli davalarda "avukatların" muhasebe bilgileri yeterlidir.					
9. Mahkemeye intikal etmiş muhasebe temelli davalarda adli muhasebeciye ihtiyaç duyulmaktadır.					
10. Günümüz koşullarında adli muhasebe eğitiminin alınması zorunluluk haline gelmiştir.					

BÖLÜM: 5 Aşağıdaki konularda Adli Muhasebe mesleğine duyulan ihtiyacı düzeyini belirtiniz.

(1) Hiç ihtiyaç yok. (2) İhtiyaç yok. (3) Kararsızım. (4) İhtiyaç var. (5) Çok ihtiyaç var.

	1	2	3	4	5
1. Ekonomik kayıpların hesaplanmasında					
2. Mali tabloların yorumlanmasında					
3. Hile ve yolsuzlukların tespitinde					
4. İflas, tasfiye ve yeniden örgütlemelerde					
5. Medeni hukuk (Aile hukuku, boşanma, miras v.b.) davalarında					
6. Bilgisayar destekli adli incelemelerde					
7. Sigorta tazminat taleplerinde					

BÖLÜM: 6 Adli muhasebecilerde bulunması gereken bilgi ve becerilerden size göre en önemli olan "3 adedini" seçiniz. (Lütfen 3'ten fazla işaretleme yapmayınız.)

1. Hile tespit yöntemleri bilgisi
2. Üst düzey muhasebe bilgisi
3. Denetim standartları bilgisi
4. Bilgi teknolojileri bilgisi
5. Kanun ve mevzuat bilgisi
6. Yönetim sistemleri bilgisi
7. Çok boyutlu düşünebilme becerisi
8. Güçlü araştırmacılık ve sorgulama becerisi
9. Anlaşmazlıkları çözme becerisi
10. Suç bilimi ve psikoloji bilgisi

Anket çalışmasına yanıt vererek değerli görüşlerinizi paylaştığınız için çok teşekkür ederim.

Begüm SERT (Yüksek Lisans Öğrencisi- Muhasebe ve Finansman Öğretmeni)

EK 2: Tarihteki Önemli Hile Vakaları

Ek 2.1: Al Capone Olayı

Alphonse Capone, 1899'da yoksul bir ailenin çocuğu olarak, kapitalizmin krizini ağır bir şekilde yaşadı. İçinde bulunduğu yoksulluğa bulduğu çareyi, şu sözlerle ifade ediyordu: "Çocukken her akşam yatmadan önce Tanrı'ya bana bir bisiklet vermesi için dua ederdim. Bir gün Tanrı'nın çalışma tarzının bu olmadığını anladım. Ertesi gün gittim kendime yeni bir bisiklet çaldım ve her akşam yatmadan önce Tanrı'ya günahlarımı affetmesi için dua ettim."

Al Capone da diğer pek çok mafya babası gibi suç dünyasındaki yükselişini 1920'li yıllardaki içki yasağı sayesinde gerçekleştirebildi. Kapitalizmin neden olduğu yoksulluk ve sefalet yüzünden artan "suç" oranlarını sisteme değil de içkiye bağlayan ABD devleti, 1920 yılında tüm ülkede içki yasağı uygulamasına başladı. Al Capone, faaliyet gösterdiği Chicago'da hızla yasadışı alkollü içki ticaretine başladı. Zaten şehrin hemen her kesiminde alkollü içki yasağı büyük bir hoşnutsuzlukla karşılanmıştı. Halkın alkollü içki ihtiyacını karşılaması, Al Capone'un popülaritesinin artmasında önemli bir rol oynadı. 1929 yılına gelinceye dek kumarhane işletmeciliği ve içki kaçakçılığı sayesinde büyük paralar kazandı. Ancak bu kadar büyük bir rantın bulunduğu yerde rakipler de vardı. Al Capone, aynı yılın 14 Şubat'ında rakip çeteden yedi kişiyi öldürttü. 'Sevgililer Günü Katliamı' olarak anılan bu olayın Al Capone ile bağlantısı asla kanıtlanamadı.

Al Capone, 1931 yılında 'vergi kaçakçılığı' ile suçlandı. Çalışmanın mali ayağını yürüten Elmer Irey üst düzey sezgileri ile Capone'un yalnızca vergi kaçakçılığı suçundan mâhkum edilebileceğinde ısrar etti ve Capone'un 1926-1930 yılları arasında, 1.038.656 Dolar gelir elde ettiğini, bu gelirleri beyan etmeyerek 212.260 Dolar tutarında vergi kaçırdığını ve kaçırdığı vergiler nedeniyle 164.445 Dolar ceza ödemesi gerektiğini içeren açıklama ve analizlere ilişkin rapor ile belgeleri mahkemeye ilettili. Bunun üzerine 1932'de sonuçlanan yargılamanın ardından Capone 11 yıl hapis cezası aldı. Cezasını çekmek üzere ünlü Alcatraz Hapishanesi'ne gönderildi. 6 sene Alcatraz'da kalan Capone, burada yakalandığı frengi nedeniyle 1939'da "iyi hal" durumundan yararlanılarak tahliye edildi ve cezasının geri kalanını bir hastanede tamamladı. Al Capone yaşamının son dönemini Florida'da geçirdi ve 1947 yılında hayatını kaybetti.

Ek 2.2: Enron ve Anderson Olayları

Enron, 1985 yılında, doğalgaz nakliyesi alanında faaliyet gösteren Houston Natural Gas ve Internorth şirketlerinin birleşmesi ile bölgesel bir doğalgaz boru hattı şirketi olarak kuruldu. Teknolojideki gelişmeleri değerlendirerek ABD-Avrupa arasındaki enerji ticaretinin %20'sini gerçekleştirir konuma geldi ve 90'lı yılların en gözde şirketlerinden biri oldu. Forbes dergisi tarafından 6 yıl boyunca “Amerika'nın En Yenilikçi Şirketi” seçildi. 2000 yılında 110 milyar \$'lık gelir beyan etti.

Ancak 2001 yılı sonunda şirkette büyük çapta yolsuzluklar açığa çıktı. Yasadışı muhasebe işlemleri, birlikte çalıştığı şirketlerle kirli ilişkiler, zararların bilançoya dahil edilmemesi vb. uygulamalar dünyadaki en büyük hacme, en çok kuruma ve en geniş düzenlemelere sahip ABD sermaye piyasalarını derinden etkileyen tarihindeki en büyük iflaslardan birine neden oldu (65 milyar \$). 2001 yılı sonunda şirket hisseleri 26 cent'e kadar düştü ve Enron 2006 yılında son bağlı şirketini satarak tarih sahnesinden silindi.

Enron skandalı yalnızca ABD sermaye piyasasını etkilemekle kalmadı aynı zamanda bağımsız denetim firmalarının da saygınlığını azalttı. Şirketi denetlemekle görevli dünyanın en ünlü kurumlarından biri olan Arthur Andersen (AA), işini doğru yapmadığı eleştirilerine maruz kaldı. Öyle ki, Kongre bünyesinde kurulan soruşturma komisyonlarından birinin başkanı olan bir milletvekili AA'nın Enron denetçisine hitaben şöyle dedi: “Enron bankayı soydu, AA kaçacakları arabayı ayarladı. Senin de arabayı kullandığını söylüyorlar”. Yapılan incelemelerden sonra, AA'nın Enron bünyesindeki yolsuzluklarda şirket yöneticileri ile birlikte çalıştıklarının anlaşılması ile Enron ile birlikte Arthur Anderson da iflas etmiştir.

ÖZGEÇMİŞ

Begüm SERT, 1984 yılında Balıkesir’de doğdu. İlk, orta ve lise öğrenimini Balıkesir’de tamamladı. 2006 yılında Gazi Üniversitesi Ticaret ve Turizm Eğitim Fakültesi Muhasebe ve Finansman Öğretmenliği ve 2016 yılında Anadolu Üniversitesi İşletme Fakültesi İşletme bölümlerinde lisans eğitimlerini tamamlamıştır. 2017 yılında Sakarya Üniversitesi İşleme Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı Muhasebe ve Finansman Bilim Dalı’nda başladığı yüksek lisans eğitimini “Hukuk ve Muhasebe Meslek Mensuplarının Adli Muhasebe İhtiyacına Yönelik Değerlendirmeleri- SAKARYA İli Örneği” konulu tez çalışması ile devam ettirmektedir. 2007 yılında Konya- Hüyük Çok Programlı Lisesi’nde, 2008 yılında Konya- Beyşehir Ticaret Meslek Lisesinde, 2010 yılından itibaren de Sakarya Serdivan Farabi Mesleki ve Teknik Anadolu Lisesi’nde muhasebe ve finansman öğretmenliği görevini yürütmektedir. Evli ve 2 çocuk annesidir.

Yayınları:

Akyel, N. ve B. Sert, (2019). Ortaöğretim Muhasebe Müfredatının Lisans Düzeyi Muhasebe Eğitimine Uygunluğu Üzerine Bir Araştırma. *Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi*. 12(63), 926-946.