



T.C.
ADNAN MENDERES ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
İŞL-DR-2013-0002

**ADLİ MUHASEBEDE FARKINDALIK; TÜRKİYE'DEKİ
BAĞIMSIZ DENETİM ŞİRKETLERİ ÜZERİNE
BİR ARAŞTIRMA**

HAZIRLAYAN

Ahmet COŞKUN

TEZ DANIŞMANI

Prof. Dr. Selim BEKÇİOĞLU

AYDIN- 2013

**T.C.
ADNAN MENDERES ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
İŞL-DR-2013-0002**

**ADLİ MUHASEBEDE FARKINDALIK; TÜRKİYE'DEKİ
BAĞIMSIZ DENETİM ŞİRKETLERİ ÜZERİNE
BİR ARAŞTIRMA**

HAZIRLAYAN

Ahmet COŞKUN

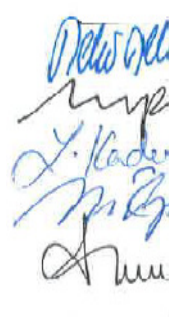
TEZ DANIŞMANI

Prof. Dr. Selim BEKÇİOĞLU

AYDIN- 2013

T.C.
ADNAN MENDERES ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE
AYDIN

İşletme Ana Bilim Dalı İşletme Doktora Programı öğrencisi Ahmet COŞKUN tarafından hazırlanan “Adli Muhasebede Farkındalık; Türkiye’deki Bağımsız Denetim Şirketleri Üzerine Bir Araştırma” başlıklı tez, 04.01.2013 tarihinde yapılan savunma sonucunda aşağıda isimleri bulunan jüri üyelerince kabul edilmiştir.

<u>Unvanı, Adı ve Soyadı</u> :	<u>Kurumu</u> :	<u>İmzası:</u>
(Başkan)Prof. Dr. Selim BEKÇİOĞLU	ADÜ, Nazilli İİBF	
(Üye) Prof. Dr. Recep ŞENER	MSKÜ, İİBF	
(Üye) Doç. Dr. Yusuf Kaderli	ADÜ, Nazilli İİBF	
(Üye) Doç. Dr. Mustafa ÖZTÜRK	ADÜ, Nazilli İİBF	
(Üye) Doç. Dr. Hakan AYGÖREN	PAÜ, İİBF	

Jüri üyeleri tarafından kabul edilen bu doktora tezi, Enstitü Yönetim Kurulununsayılı kararıylatarihinde onaylanmıştır.

Enstitü Müdürü

BEYAN SAYFASI

Bu tezde görsel, işitsel ve yazılı biçimde sunulan tüm bilgi ve sonuçların akademik ve etik kurallara uyularak tarafımdan elde edildiğini, tez içinde yer alan ancak bu çalışmaya özgü olmayan tüm sonuç ve bilgileri tezde kaynak göstererek belirttiğimi beyan ederim.

Adı Soyadı : Ahmet COŞKUN

İmza :



YAZAR ADI-SOYADI: Ahmet COŞKUN

**ADLİ MUHASEBEDE FARKINDALIK; TÜRKİYE’DEKİ BAĞIMSIZ
DENETİM ŞİRKETLERİ ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA**

ÖZET

Ekonomide, teknolojiye ve dünya düzeninde yaşanan hızlı değişim ve gelişimin etkisi ile küreselleşmenin yarattığı hızlı değişimlerin birleşmesi, işletme faaliyetlerini çeşitlendirmiş ve karmaşık hale getirmiştir. Yaşanan değişimler pek çok yeni meslek ve uzmanlık alanını da ortaya çıkarmıştır. Tüm bu gelişmelerin paralelinde Türkiye’de de değişimler yaşanmış, bu değişimler muhasebe mesleğine de yansımıştır. Muhasebe meslek elemanları da denetçi, iç denetçi, bağımsız denetçi, gibi uzmanlık alanlarına göre sınıflandırmaya tabi tutulmuştur.

Dünyada özellikle Kanada ve Amerika Birleşik Devletleri’nde uygulaması bulunan yeni uzmanlık alanlarından biri olan “adli muhasebecilik mesleği; adli sorunlarda, muhasebeden, denetimden ve araştırma yeteneklerinden faydalanmayı ifade eder. Mahkeme ve diğer bazı hukuki amaçlar için yapılan bu uzman muhasebeci çalışmalarında amaç, avukatlar ve muhasebeciler arasındaki bilgi alışverişinde köprü kurmaktır.

Adli muhasebeci, hem davalara destek verme, hem de işletmelerde yapılan hilelerin belirlenmesi açısından ilgili kişi ve kuruluşlara önemli hizmetler sunmaktadır. Ülkemizde yargı sistemine destek veren bilirkişilik müessesesi, ciddi sorunlar yaşamaktadır. Türkiye’de halen adli muhasebe kavramının herhangi bir kanuni düzenlemesi bulunmamaktadır. Fakat adli muhasebenin uygulanabilmesi için ciddi bir engel de bulunmamaktadır. Adli muhasebe uzmanlığının getirilmesi, bilirkişilik sistemindeki aksaklıkların giderilmesi açısından da önemli katkı sağlayacaktır.

Adli Muhasebede Farkındalık; Türkiye’deki Bağımsız Denetim Şirketleri Üzerine Bir Araştırma başlıklı bu çalışmanın Genel Olarak Hile ve Hile İle İlgili Kavramlar başlıklı birinci bölümünde, muhasebede yapılan hata ve hileler kavramsal boyutlarıyla incelenmiş, hata ve hilelerin ekonomik boyutlarına değinilerek hata ve hilelerin ortaya çıkartılmasında kullanılan tekniklere değinilmiştir. Adli Muhasebe ve

Asli Muhasebecilik Mesleği başlıklı ikinci bölümde, adli muhasebe kavramı ve adli muhasebecilik mesleği kavramsal boyutlarıyla incelenmiştir. Sonrasında, adli muhasebenin muhasebede yapılan hata ve hileleri önlemedeki önemine değinilmiştir. Bunun yanısıra, adli muhasebe kavramının meslekî boyutlarından bahsedilmiştir. Çalışmamızın üçüncü bölümünü oluşturan Türkiye’de Bağımsız Denetim ve Bağımsız Denetim Şirketleri Üzerine Bir Araştırma başlıklı kısmında öncelikle bağımsız denetim kavramından bahsedilerek Türkiye’de bağımsız denetimin güncel durumu ele alınmıştır. Çalışmamızda Türkiye’de faaliyet göstermekte olan 93 bağımsız denetim şirketlerinin ortaklarına anket çalışması uygulanmış ve bu denetçi ortakların adli muhasebe mesleği ve denetimin gerekliliği ile ilgili görüşleri alınmıştır.

Çalışmamızın sonuç kısmında anket çalışması sonucunda elde edilen bulgularla birlikte sonuç ve önerilere yer verilmiştir.

ANAHTAR SÖZCÜKLER

Hata/Hile Kavramı, Adli Muhasebe, Adli Muhasebecilik, Bağımsız Denetim.

NAME: Ahmet COŞKUN

**AWARENESS OF FORENSIC ACCOUNTING: A RESEARCH ON
INDEPENDENT AUDIT COMPANIES IN TURKEY**

ABSTRACT

The effects of development and change in the economy, the technology and the world order with combination of the rapid transformations have diversified business operations. These changes have created new professions and specializations. In the light of those events, many changes have also been in the Turkey and these changes have been reflected in the accounting profession. So, the accounting professionals have been classified as auditors, internal auditors, and independent auditors with regard to their areas of expertise.

One of the new specialization field is “Forensic Accountant” which has been especially carried out the Canada and United States of America. This occupation utilizes accounting, auditing and investigation techniques in the case of legal problems. The goal of this expert accounting studies which are conducted for court and other legal purposes aims forming a link for exchange of information between lawyers and accountants.

Forensic accountant has provided important services to the related individuals and institutions with the perspective of both supporting to the cases and determination of business frauds. The expert opinion institution which gives support to the judicial system in our country has serious problems. There is currently no legal regulation of forensic accounting in Turkey. However, there is not a serious obstacle for the implementation of forensic accounting. Development of forensic accounting profession will provide a significant contribution in terms of eliminating the drawbacks of the expert opinion system.

In the first chapter which is entitled as “Fraud as General and Concepts Related to Fraud” has been examined.

In the second chapter “The Forensic Accounting and Forensic Accountant Occupation” has been discussed with the conceptual dimensions. Subsequently, the importance of forensic accounting with regard to preventing tricks and frauds has been

examined. In addition to this, occupational dimensions of the concept of forensic accounting have also been mentioned. In the last part of the study “Independent Auditing in Turkey and A Research on Independent Auditing Firms”, the concept of independent auditing and has been discussed and the current situation of independent auditing in Turkey has been explained. In our study, a survey has been conducted and relevant questions have been asked to shareholders of 93 independent auditing firms operating in Turkey. As a result of that survey, the views and opinions of these auditing shareholders have been obtained.

In the conclusion part of our study, the findings have been analysed, results and suggestions have been done.

KEYWORDS: Concept of Trick/Fraud, Forensic Accounting, Forensic Accountancy, Independent Auditing

ÖNSÖZ

Ülkemizde, Sermaye Piyasası Kurulu'ndan yetki belgesi olarak, faaliyetlerine devam eden bağımsız denetim şirketlerinin, adli muhasebe mesleği ile ilgili bakış açılarını ölçmeye çalıştığımız doktora tez çalışmamda, bana vermiş olduğu sonsuz destek ve yardımları dolayısıyla Danışman Hocam, Sayın Prof. Dr. Selim BEKÇİOĞLU'na teşekkür ederim.

Ayrıca, Tez İzleme Komitesinde görev alan hocalarım, Prof. Dr. Recep ŞENER'e ve Doç. Dr. Yusuf KADERLİ'ye yaptıkları yardımlardan ötürü borçluyum. Yine, tez çalışma konusu hakkında bana fikir veren Doç. Dr. Cemal ELİTAŞ'a minnettarım.

Çalışmam boyunca bana her türlü imkânı ve desteği sunan Yrd. Doç. Dr. Aziz BOSTAN'a teşekkür eder, ani olarak aramızdan ayrılan değerli hocam, Prof. Dr. Ahmet ULU'yu saygı ile anarım.

Eşime, çocuklarıma ve mesai arkadaşlarıma çok teşekkür eder, şükranlarımı sunarım.

Ahmet COŞKUN

Uşak, 04.01.2013

İÇİNDEKİLER

ÖZET	i
ABSTRACT	iii
ÖNSÖZ.....	v
İÇİNDEKİLER.....	vi
EKLER LİSTESİ.....	x
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	xi
TABLOLAR LİSTESİ.....	xii
KISALTMALAR VE SİMGELER LİSTESİ	xv
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

GENEL OLARAK HİLE VE HİLE İLE MÜCADELE KAVRAMLARI

1.1. HİLE KAVRAMI VE ÖZELLİKLERİ	4
1.1.1. Hilenin Tanımı	4
1.1.2. Hile Kavramının İçerdiği Özellikleri	4
1.2. HİLE GRUPLARI	5
1.2.1. Çalışan Hileleri	5
1.2.1.1. Doğrudan Yapılan Hileler	5
1.2.1.2. Dolaylı Hileler	5
1.2.2. Yönetim Hileleri.....	6
1.2.3. Yatırım Hileleri.....	6
1.2.4. Satıcı Hileleri.....	6
1.2.5. Müşteri Hileleri.....	6
1.3. HİLE TÜRLERİ	7
1.3.1. Kasdi Hata.....	7
1.3.2. Kayıt Dışı İşlemler	8
1.3.3. Sahte Belge Düzenlenmesi ve Kullanılması	10
1.3.4. İşlemden Önce veya Sonra Kayıt	11
1.3.5. Uydurma Hesapların Açılması	11
1.3.6. Bilânço Hileleri	12
1.3.6.1. Bilânçonun Güzelleştirilmesi	13
1.3.6.2. Bilânço Kötüleştirilmesi	14
1.3.7. Bilgisayar Hileleri	15
1.3.7.1. Yanlış Veri Girişi	15

1.3.7.2. Bilgisayar Yazılımları Üzerinde Değişiklik Yapılması	16
1.3.7.3. Muhasebe Verilerinin Değiştirilmesi veya Yok Edilmesi	16
1.4. HİLEYE BAŞVURMA NEDENLERİ	17
1.4.1. Çeşitli Yolsuzlukları Gizlemek	17
1.4.2. İşletmenin Gerçek Durumunu Başka Göstermek.....	18
1.4.3. Vergi kaçırmak	18
1.5. HİLE ÜÇGENİ	19
1.5.1. Baskı veya Motivasyon (Saik) Unsuru	20
1.5.2. Fırsat Unsuru	22
1.5.2.1. İç Kontrol Sistemi	22
1.5.2.2. Hileye Fırsat Sağlayan Diğer Etkenler.....	22
1.5.3. Haklı Gösterme Unsuru	23
1.6. HİLENİN ORTAYA ÇIKARTILMASI.....	23
1.6.1. Hileyi Ortaya Çıkarma Kontrolleri	23
1.6.1.1. Teori Unsuru	24
1.6.1.2. Farkındalık Unsuru	24
1.6.1.3. Metodoloji Unsuru	24
1.6.2. Proaktif Hile Denetimi	24
1.6.2.1. Veri Madenciliği.....	25
1.6.2.2. Sayısal Analiz ve Benford Kanunu	25
1.6.2.3. Analitik İnceleme Prosedürleri.....	26
1.6.2.4. Sürekli Denetim	26
1.6.2.5. Fısıltı Ortamı	26
1.7. HİLENİN MALİYETİ VE ÜLKE EKONOMİSİNE VERDİĞİ ZARARLAR	27
1.7.1. Parasal Olmayan Zararlar.....	27
1.7.1.1. Hilenin Toplumsal Barış Açısından Olumsuz Etkileri	27
1.7.1.2. Hilenin Genel Ekonomi Açısından Olumsuz Etkileri	28
1.7.1.3. Hilenin Devlet Yönetimi Açısından Olumsuz Etkileri	28
1.7.2. Para ile Ölçülebilen Zararlar	29
1.8. HİLENİN ÖNLENMESİ İÇİN ALINMASI GEREKEN TEDBİRLER	30
1.8.1. Hilelerin Önlenmesinde Hile İhbar Hatları Oluşturmak	33
1.8.2. Hilelerin Önlenmesinde Whistleblowing	33
1.8.3. Hilelerin Önlenmesinde Adli Muhasebecilik.....	34

İKİNCİ BÖLÜM

ADLİ MUHASEBE VE ADLİ MUHASEBECİLİK

2.1. ADLİ KAVRAMI VE ADLİ BİLİMLERİN GENEL AMACI.....	35
2.1.1. Adli Kavramı.....	35
2.1.2. Adli Bilimlerin Genel Amacı.....	35
2.2. ADLİ MUHASEBE VE ADLİ MUHASEBECİLİK KAVRAMLARI	35
2.2.1. Adli Muhasebe Kavramının Ortaya Çıkışı ve Tarihsel Gelişimi	36

2.2.2. Adli Muhasebe Kavramı	39
2.3. ADLİ MUHASEBE KAVRAMININ ORTAYA ÇIKIŞ SEBEPLERİ.....	42
2.3.1. Denetimden Beklentiler	42
2.3.2. İç Denetim	43
2.4. ADLİ MUHASEBE MESLEĞİNİ GEREKTİREN NEDENLER	44
2.5. ADLİ MUHASEBECİDE BULUNMASI GEREKEN NİTELİKLER	44
2.5.1. Adli Muhasebecinin Yapısında Barındırması Gereken Özellikler	45
2.5.2. Bir Adli Muhasebeci de Sahip Olması Gereken Beceriler	46
2.5.2.1. İletişim Becerileri	46
2.5.2.2. Entellektüel Beceriler	47
2.5.2.3. Kişisel Beceriler	47
2.5.2.4. Genel Bilgi	47
2.5.2.5. Yönetim ve İşletme Bilgisi	48
2.5.2.6. Muhasebe Bilgisi	48
2.6. ADLİ MUHASEBECİLİK MESLEĞİNİN KAPSAMI	48
2.6.1. Dava Destekleri (Hukuki Destek).....	49
2.6.1.1. Boşanmalarla İlgili Davalar	50
2.6.1.2. İşletmenin Malî Kayıplarına İlişkin Davalar	50
2.6.1.3. Ceza Davaları	51
2.6.1.4. İcra İflâs Davaları	51
2.6.1.5. İş Hukuku Kapsamındaki Davalar	51
2.6.1.6. Vergi Hukuku Kapsamındaki Davalar	51
2.6.1.7. Ticaret Hukuku Kapsamındaki Davalar	51
2.6.1.8. Kara Para Aklama Suçlarına İlişkin Davalar	51
2.6.1.9. Sermaye Piyasası Kanunu (SPK) Davaları	52
2.6.2. Uzman Tanıklık (Bilirkişi Tanıklığı)	52
2.6.3. Hile Denetçiliği veya Araştırmacı Muhasebecilik.....	54
2.7. HİLEYİ AZALTMAYA YÖNELİK YASAL DÜZENLEMELER.....	57
2.7.1. Sarbanes-Oxley Yasası	57
2.7.2. Alman On Adım Programı	59
2.8. BİLGİ TEKNOLOJİLERİNİN ADLİ MUHASEBEDEKİ ROLÜ - ADLİ BİLİŞİM.....	60
2.9. ADLİ MUHASEBECİLİK MESLEĞİNİN GELİŞİM SÜRECİ	62
2.9.1. Amerika Birleşik Devletleri'nde Adli Muhasebecilik.....	63
2.9.2. Türkiye'de Adli Muhasebecilik	68

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE'DEKİ BAĞIMSIZ DENETİM VE BAĞIMSIZ DENETİM ŞİRKETLERİNDE BİR ARAŞTIRMA

3.1. BAĞIMSIZ DENETİM	72
3.1.1. Bağımsız Denetimin Tanımı.....	72
3.1.2. Bağımsız Dış Denetim Standartları.....	73

3.1.3. Denetime İlişkin Düzenlemeler	75
3.1.3.1. Avrupa Birliğinin Denetime İlişkin Yaptığı Düzenlemeler	76
3.1.3.2. Türkiye'nin Denetime İlişkin Yaptığı Düzenlemeler	77
3.1.3.2.1. Türkiye'de Bağımsız Dış Denetim.....	77
3.1.3.2.2. SPK Mevzuatı Açısından Bağımsız Dış Denetim.....	78
3.1.3.2.3. 3568 Sayılı SMMM ve YMM'lik Kanunu Açısından Bağımsız Denetim	79
3.1.3.2.4. Denetime İlişkin Düzenlemelerin Karşılaştırılması	81
3.2. TÜRKİYE'DEKİ BAĞIMSIZ DENETİM ŞİRKETLERİNDE ANKET UYGULAMASI	85
3.2.1. ARAŞTIRMALARIN METODOLOJİSİ	85
3.2.1.1. Araştırmanın Yöntemi	85
3.2.1.2. Araştırmanın Kapsamı.....	85
3.2.1.3. Ölçme Aracı.....	86
3.2.1.4. Bulgu Toplama Süreci	99
3.2.1.5. Araştırma Bulgularının Analizi.....	100
SONUÇ VE ÖNERİLER	108
KAYNAKÇA	112
EKLER	120
ÖZGEÇMİŞ	123

EKLER LİSTESİ

Ek 1: Anket Örneği.....	120
-------------------------	-----

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1: Hile Üçgeni.....	20
---------------------------	----

TABLolar LİSTESİ

Tablo 1: Hile Olayı Yaşanan İşletmelerin Sektörel Dağılımı	30
Tablo 2: Hileye Mâruz Kalan İşletmelerin Bölgesel Dağılımı.....	30
Tablo 3: Meslekî Dolandırıcılık Türleri ve Sıklığı.....	32
Tablo 4: ABD’de Adli Muhasebecilik Mesleği İle İlgili Düzenleme Yapan Kuruluşlar ve Meslek Unvanları	63
Tablo 5: Örneklem Dâhilindeki Denetçilerin Cinsiyet Dağılımı	85
Tablo 6: Örneklem Dâhilindeki Denetçilerin Yaş Dağılımı	85
Tablo 7: Örneklem Dâhilindeki Denetçilerin Çalıştıkları Pozisyonlara Göre Dağılımı.	86
Tablo 8: Örneklem Dâhilindeki Denetçilerin Çalışma Yıllarına Göre Dağılımı	86
Tablo 9: Adli Muhasebe Farkındalık Ölçeği Temel Bileşenler Analizi	88
Tablo 10: "Adli Muhasebecilerin Devreye Sokulması, Denetim Faaliyetlerini Olumlu Etkileyecektir." İfadesine Verilen Cevapların Frekans Dağılımları	89
Tablo 11: “Adli Muhasebecilik Mesleğinin Profesyonel Bir Yapıya Kavuşabilmesi İçin, Sertifikasyon (Belgelendirme) Faaliyetlerinin Ülkemizde Yetkili Kurum Veya Kuruluşlar Tarafından Yapılması Gerekecektir.” İfadesine Verilen Cevapların Frekans Dağılımları.....	90
Tablo 12: “Adli Muhasebeye İlişkin Faaliyetlerin Yaygınlaştırılması, Hata Ve Hilelerin Önlenmesini Sağlayarak, Ulusal Ekonomiye Olumlu Katkı Sağlayacaktır.” İfadesine Verilen Cevapların Frekans Dağılımları	90
Tablo 13: “Adli Muhasebecilerin Özel Bilgi Ve Deneyimleri, Meslekteki Başarılarında Önemli Rol Oynar.” İfadesine Verilen Cevapların Frekans Dağılımları.....	91
Tablo 14: “Adli Muhasebeciliğin Ülkemizde Uygulanmaya Başlamasıyla Muhasebecilik Mesleği Prestij Kazanmış Olacaktır.” İfadesine Verilen Cevapların Frekans Dağılımları.....	91
Tablo 15: “Adli Muhasebecilerin Devreye Sokulması Denetim Faaliyetlerine Daha Fazla Destek Sağlayacaktır.” İfadesine Verilen Cevapların Frekans Dağılımları	92

Tablo 16: “Adli Muhasebeciliğin Bir Meslek Olarak Tanımlanması Ve Buna Yönelik Sertifikalandırma Programlarının Oluşturulması Önemli Bir Gerekliliktir.” İfadesine Verilen Cevapların Frekans Dağılımları	92
Tablo 17: “Adli Muhasebecilik, Meslek Mensubu Muhasebecilere Ek Gelir Sağlayarak Daha Fazla Gelir Elde Etmelerine İmkan Sağlayacaktır.” İfadesine Verilen Cevapların Frekans Dağılımları.....	93
Tablo 18: “Adli muhasebecilerin devreye sokulması mevcut muhasebecilik mesleğine yeni bir boyut kazandıracaktır.” ifadesine verilen cevapların frekans dağılımları	93
Tablo 19: “Adli Muhasebeye İlişkin Faaliyetlerin Yaygınlaştırılması, İşgören Ve Çalışan Kişilerde İş Etiği (İş Ahlakı) Bilincinin Yükselmeye Neden Olacaktır.” İfadesine Verilen Cevapların Frekans Dağılımları	94
Tablo 20: “Adli Muhasebeciler Aklama Suçu İle Mücadelede Önemli Bir Fonksiyona Sahip Olacaktır.” İfadesine Verilen Cevapların Frekans Dağılımları.....	94
Tablo 21: “Adli Muhasebecilik, Bağımsız Denetim Şirketlerine Ek Gelir Sağlayacaktır.” İfadesine Verilen Cevapların Frekans Dağılımları	95
Tablo 22: “Adli Muhasebecilik Mesleğinin Uzun Vadede Başarılı Olabilmesi İçin, Yükseköğretim Kurumlarının Eğitim Programlarını Değiştirmeleri Gerekecektir.” İfadesine Verilen Cevapların Frekans Dağılımları.....	95
Tablo 23: “Türkiye’de Adli Muhasebe Alanında Eğitim, Seminer, Yayın Ve Benzer Desteği Veren Kurum Ve Kuruluşlara İhtiyaç Bulunmaktadır.” İfadesine Verilen Cevapların Frekans Dağılımları	96
Tablo 24: “İlgili Kuruluşların Verecekleri Eğitim Ve Seminerlerle, Bu Mesleğe İlişkin Farkındalık Yaratılabilecektir.” İfadesine Verilen Cevapların Frekans Dağılımları.....	96
Tablo 25: “Ülkemizdeki Adli Muhasebe Ve Adli Muhasebecilik Mesleği İle İlgili Düzenlemeler Dünyadaki Gelişmelere Uygundur.” İfadesine Verilen Cevapların Frekans Dağılımları.....	97
Tablo 26: “Ülkemizdeki Hile Konusuyla İlgili Halihazırdaki Yasal Düzenlemeler	

Yeterli Seviyededir.” İfadesine Verilen Cevapların Frekans Dağılımları.....	97
Tablo 27: “Ülkemizde Adli Muhasebe Ve Adli Muhasebecilik Mesleğine İlişkin Mevzuat Düzenlemeleri Yeterli Değildir.” İfadesine Verilen Cevapların Frekans Dağılımları.....	98
Tablo 28: “660 Sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe Ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilât Ve Görevleri Hakkındaki KHK, Adli Muhasebecilik Mesleğine Önemli Katkılar Sağlayacaktır.” İfadesine Verilen Cevapların Frekans Dağılımları.....	98
Tablo 29: “SPK Tarafından Hazırlanan Sermaye Piyasası Kanun Tasarısı Taslağının Kanunlaşması, Adli Muhasebe Ve Denetim Mesleğine Önemli Katkılar Sağlayacaktır.” İfadesine Verilen Cevapların Frekans Dağılımları.....	99
Tablo 30: Ölçeğin Alt Boyutlarına Ait Ortalama ve Standart Sapma Değerleri (N=40)	99
Tablo 31: Adli Muhasebe Farkındalık Ölçeği Alt Boyutları ve Demografik Özellikler Korelasyon Matrisi (N:40).....	101
Tablo 32: Adli Muhasebe Farkındalık Ölçeği Alt Boyutlarının Yaş Gruplarına Göre Farklılaşmasını Gösteren Tablo (Kruskal-Wallis Testi, N:40).....	104
Tablo 33: Adli Muhasebe Farkındalık Ölçeği Alt Boyutlarının Eğitim Durumuna Göre Farklılaşmasını Gösteren Tablo (Mann-Whitney U Testi, N:40).....	105
Tablo 34: Adli Muhasebe Farkındalık Ölçeği Alt Boyutlarının Çalışma Pozisyonuna Göre Farklılaşmasını Gösteren Tablo (Kruskal-Wallis Testi, N:40).....	106
Tablo 35: Adli Muhasebe Farkındalık Ölçeği Alt Boyutlarının Medeni Hal Durumuna Göre Farklılaşmasını Gösteren Tablo (Mann-Whitney U Testi, N:40)	106

KISALTMALAR VE SİMGELER LİSTESİ

AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
ABV	: Yetkili Değerleme Uzmanı (ABD)
ACFE	: Diplomalı Hile Araştırmacıları Kuruluşu (ABD)
ACFEI	: Amerikan Hile Denetçileri Okulu Enstitüsü
AICPA	: Uluslararası Yeminli Muhasebeciler Birliği (ABD)
CFE	: Yeminli/Sertifikalı Hile Denetçisi (ABD)
CFF	: Sertifikalı/Yeminli Mali Suç Bilimcisi (ABD)
CPA	: Ruhsatlı Kamu Muhasebecileri (ABD)
Cr.FA	: Adli Muhasebe Sertifikasyonu (ABD)
EFT	: Elektronik Fon Transferi
FBI	: Federal İstihbarat Bürosu(ABD)
FCPA	: Adli Muhasebeci (ABD)
IAASB	: Uluslararası Denetim ve Güvenlik Standartları Kurulu
IAPC	: Uluslararası Denetim Uygulamaları Komitesi
IFAC	: Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
IRS	: Dahili Gelirler Servisi (ABD)
İSMMM	: İstanbul Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası
KDV	: Katma Değer Vergisi
KGMSDK	: Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
KHK	: Kanun Hükmünde Kararname
NAFA	: Ulusal Adli Muhasebeciler Birliği (ABD)
SEC	: Amerikan Sermaye Piyasası Kurulu
SM	: Serbest Muhasebeci
SMMM	: Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavir
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
TDK	: Türk Dil Kurumu
TMUDESK	: Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu

TÜRMOB	: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
UDS	: Uluslararası Denetim Standartları
UFRS	: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
UMS	: Uluslararası Muhasebe Standartları
VUK	: Vergi Usul Kanunu
vb.	: ve benzeri
YMM	: Yeminli Mali Müşavir

GİRİŞ

Günümüz insan yaşamında sürekli gelişmeler değişmeler ve yenilikler yaşanmaktadır. Bu yaşanan olumlu gelişmeler hayatı olumlu etkilemekte ve ticari faaliyetlerde bu konuda kendilerine düşen konumda durumlarını revize etmektedirler. Bilgi ve iletişim alanında yaşanan teknolojik gelişmeler, bilgiye ulaşmanın zaman ve ekonomik maliyetini en aza indirmektedir. Dolayısıyla tüketiciler, piyasada ihtiyaçlarına hitap eden mal ve hizmetleri çok kolaylıkla kıyaslayabilmektedirler. Tüketiciler, hizmet, kalite ve fiyat konularında kendilerine en avantajlı mal ve hizmeti bilgi ve iletişim teknolojilerinden yararlanarak bunlara rahatça ulaşabilmektedirler.

Böylesine bir rekabetin söz konusu olduğu ticari hayatta işletmeler, teknolojiyi de kullanarak, maliyetlerini minimize etmeye, verimliliği de arttırmayı da hedeflemektedirler. İşletmeler, piyasada rekabetçi olmayı, maliyet minimizasyonu ve verimlilik artışıyla sağlamaya çalışmaktadırlar. Bununla birlikte hedef pazarların yerelden ulusala, ulusaldan da uluslararası konuma geçtiği bir durumda ticari faaliyeti devam ettirmek ve ayakta kalabilmek adına yoğun şirket birleşmeleri meydana gelmiş ve yabancı ortaklı şirketler piyasada faaliyet göstermeye başlamıştır.

Ticari hayatta yaşanan bu çeşitlilik beraberinde yapısal ve yasal düzenlemeleri de beraberinde getirmiş ve işletmelerin faaliyetlerini daha şeffaf hesap verilebilir bir ortamda sunmaları ve uluslararası standartlar ve düzenlemeler ışığında yapmaları bir zorunluluk arz etmiştir. Tüm bu standart çalışmalar ortaya konulan sermayenin korunması, yatırımcıların gözetilmesi ve işletmelerdeki hata ve hileli işlemlerin ortaya çıkarılması veya önlenmesi amacına yönelik çalışmalardır.

Globalleşen ticari yaşam bu şekilde kontrol edilebilir ve belirli standartlar etrafında düzenlenmeye çalışılırken, işletmelerde finansal bilgiyi üreten muhasebe mesleğinin de duruma ayak uydurması kaçınılmazdır. Bu bağlamda hileli işlemlerle mücadele etmek, bu tür hile ve yolsuzlukların başlanmadan önlenmesi veya ortaya çıkarılması klasik anlamdaki muhasebecilerle yapılması çok güçtür. Hileli işlemlerle mücadelede başta ABD ve Avrupa ülkelerinde “forensic accounting” olarak adlandırılan, ülkemizde ise “adli muhasebe” olarak kendine yer bulan meslek dalının ortaya çıkmasına neden olmuştur.

Adli muhasebe; muhasebenin, denetimin ve hukukun, tüm ilke vetekniklerinin bir araştırma kapsamında beraber kullanıldığı, yasal, finansal ve sosyal anlaşmazlıkların çözümlendiği bir hizmet türü olup, adli yargı kurumlarının kararlarına yardımcı olmak üzere, ekonomik konularda oluşan anlaşmazlık ve uyuşmazlıklarda doğru sonuca götürecektir muhasebe analizlerini kapsar (Özkul ve Pektekin, 2009: 62).

Adli muhasebe mesleği ile ilgili Avrupa ve ABD’de yasal düzenlemelerle görev tanımı yapılmış ve bu meslek yasal bir statüye kavuşmuştur. Ülkemizde ise adli muhasebecilikle ilgili kurumsal yapı ve yasal bir düzenleme yapılmamış olup, mesleğe duyulan ihtiyaç gün geçtikçe kendini hissettirmeye başlamış ve muhasebe mesleği ile ilgili çevrelerce konu tartışılmaya başlamıştır. Ülkemizde hali hazırda bağımsız denetim faaliyetini SPK’dan yetki belgesi almış bağımsız denetim şirketleri yerine getirmektedir. Denetim alanında ise ülkemizde 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu kurulmuş ve 6102 sayılı yeni Türk Ticaret Kanunu’nda denetimle ilgili düzenlemeler ile yeni adımlar atılmaya başlanmıştır.

Türkiye’de faaliyette bulunan SPK’dan yetki belgesi almış bağımsız denetim şirketlerinin, bu yeni meslek dalı olan adli muhasebecilik mesleğine bakış açıları çalışmamızın konusunu oluşturmaktadır.

Bu bağlamda çalışmamız üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde “Genel Olarak Hile ve Hile İle İlgili Kavramlar” başlığı altında, muhasebede yapılan hata ve hileler kavramsal boyutlarıyla incelenmiş, hata ve hilelerin ekonomik boyutlarına değinilerek hata ve hilelerin ortaya çıkartılmasında kullanılan tekniklere değinilmiştir.

İkinci bölümde ise, “Adli Muhasebe ve Asli Muhasebecilik Mesleği” başlığı altında, adli muhasebe kavramı ve adli muhasebecilik mesleği kavramsal boyutlarıyla incelenmiştir. Bu bağlamda, adli muhasebenin muhasebede yapılan hata ve hileleri önlemedeki önemine değinilerek, adli muhasebe kavramının meslekî boyutlarından bahsedilmiştir.

Son olarak üçüncü bölüm olan, “Türkiye’de Bağımsız Denetim ve Bağımsız Denetim Şirketleri Üzerine Bir Araştırma” başlıklı bölümde ise öncelikle bağımsız denetim kavramından bahsedilerek, Türkiye’de bağımsız denetimin güncel durumu ele alınmıştır. Çalışmamızda Türkiye’de faaliyet göstermekte olan 93 bağımsız denetim

şirketlerinin ortaklarına yönelik anket çalışması yapılmış ve bu denetçi ortakların adli muhasebe mesleği ve denetimin gerekliliği ile ilgili görüşleri alınmıştır. Bu anket alışması SPSS 19 programında istatistiksel olarak değerlendirilerek, söz konusu şirketlerin adli muhasebe mesleğine bakış açıları ortaya konulmaya çalışılmıştır.

Sonuç kısmında ise ortaya çıkan bulgular neticesinde yapılması gereken çalışmalar, değerlendirmeler ve önerilerle çalışmamız tamamlanmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

GENEL OLARAK HİLE VE HİLE İLE MÜCADELE KAVRAMLARI

1.1. HİLE KAVRAMI VE ÖZELLİKLERİ

Hile kavramının daha iyi anlaşılması açısından, hile kavramı, hilenin taşıdığı özellikler ve hilenin gruplandırılmasının açıklanması önemlidir. Bu nedenle, çalışmanın bu bölümünde genel olarak, hilenin tanımı, hilenin taşıdığı özellikler ve hilenin gruplandırılması ile ilgili kavramlar açıklanmaya çalışılmıştır.

1.1.1. Hilenin Tanımı

Herhangi bir şeyi sahibinden kanuni olmayan bir şekilde almak, iki yöntem ile mümkün olabilmektedir. Bu yöntemlerden birincisi, fizikî güç kullanma diğeri ise, hile yoludur (Özdemir ve Özkul, 2010: 8).

Pek çok farklı nedenle, hilenin tek ve kapsamlı bir tanımını yapmak oldukça güçleşmektedir. Dolayısıyla, hile kavramı uygulamada pek çok farklı şekilde tanımlanabilmektedir. Türk Dil Kurumu'na göre, hile “birini aldatmak, yanıltmak için yapılan düzen, dolap, oyun, ayak oyunu, alavere dalavere, desise, entrika...” olarak tanımlanmıştır (TDK, 2011). Doktrinde, hilenin en yaygın tanımı ise, çeşitli insani beceriler ile birinin diğeri üzerinden yarar sağlayacağı her türlü düzenlemedir. Hilenin genel içeriğinde, sürpriz, dalavere, üçkâğıtçılık, kurnazlık, açıkgozlülük, dürüst olmama gibi yollarla birinin aldatılmasıdır (Bozkurt, 2009: 60).

Genel olarak hile kavramından bahsederken bazı özelliklerin varlığından söz etmek gerekmektedir. Aşağıda yer alan başlıklarda hile kavramının içerdiği unsurlara değinilecektir.

1.1.2. Hile Kavramının İçerdiği Özellikleri

Genel olarak hile kavramında aşağıda sıralanan unsurların yer alması gerektiği kabul edilmektedir.

- Hile eylemi, hileyi yapan tarafından gizlice sürdürülen bir faaliyettir.
- Hile eyleminde, hilekârın kendisine yarar sağlama esası vardır.

- Kesinlikle kasıt unsuru bulunmaktadır.
- Kurban bir şekilde aldatılmaktadır.
- Her durumda hile eyleminden kurban kişi veya işletme zarar görmektedir (Demirbaş, 2005: 167).

1.2. HİLE GRUPLARI

Muhasebede hileler çok çeşitli etkenlerin varlığı sonucu meydana gelmektedir. Bunun için muhasebede yapılabilecek hilelerin gruplara ayrılması oldukça güçtür. Bununla beraber, teknolojinin gelişmesiyle hileler aza indirilmişse de, uygulamada karşılaşılan hileler bulunmaktadır. Olması muhtemel hileler aşağıdaki başlıklarda gruplandırılmıştır.

İşletme odaklı olarak yapılan hileleri beş ana grupta toplamak mümkün olmaktadır (Bozkurt, 2009: 64).

1.2.1. Çalışan Hileleri

Çalışan hilelerini, zimmet yoluyla hırsızlık veya meslekî hileler olarak da isimlendirmek mümkündür. Bir çalışanın, işletmenin varlıklarına el koyarak veya kural dışı kullanarak işverenini dolandırması çalışan hileleri olarak tanımlanmaktadır (Bozkurt, 2009: 64; Özdemir ve Özkul, 2010: 10).

Çalışan hilelerini doğrudan yapılan hileler ve dolaylı yapılan hileler olarak gruplandırılmaktadır. Aşağıda bu gruplandırmalara değinilecektir.

1.2.1.1. Doğrudan Yapılan Hileler

İşletme çalışanının işletmeden para, mal, demirbaş ve buna benzer maddi varlıkları çalması doğrudan yapılan hileler arasında sayılmaktadır. Doğrudan yapılan hilelerde sadece iki taraf vardır ve işletme çalışanı, ilgili varlığı doğrudan kendi hesabına geçirmektedir (Bozkurt, 2009: 64; Demirbaş, 2005: 167).

1.2.1.2. Dolaylı Hileler

İşletme çalışanı, satıcılara veya müşterilere yarar sağlayarak karşılığında rüşvet almaktadır. Dolaylı hile yoluyla, satıcılardan yüksek fiyatla mal alınmakta, mallar eksik kabul edilmekte, hiç alınmamakta veya olması gerekenden daha düşük kaliteli mal alımı yapılmaktadır (Alagöz; Bozkurt, 2009: 65).

Dolaylı hilelerde, doğrudan yapılan hilelerden farklı olarak üçüncü bir taraf bulunmaktadır (Alagöz; Bozkurt, 2009: 65).

1.2.2. Yönetim Hileleri

İşletme içinde yapılan hileler arasında önemli bir büyüklüğe sahip olan yönetim hilelerini aynı zamanda hileli malî raporlama olarak da adlandırmak mümkündür. Çoğunlukla işletmenin malî tabloları ile oynanarak veya malî tabloların değiştirilmesi suretiyle yapılan yönetim hileleri genellikle tepe yöneticileri tarafından gerçekleştirilmektedir (Bozkurt, 2009: 65; Çatıkkaş ve Çalış, 2010: 146-147).

İşletme yönetiminin yaptığı hileler genellikle işletmeyi olduğundan iyi gösterebilmek veya işletmeyi olduğundan kötü gösterebilmek amacı taşımaktadır. İşletme yönetimleri yaptıkları hileli uygulamalarla ya işletmenin durumunu olduğundan iyi göstermekte, ya da olduğundan kötü göstermektedir. Yönetim hilelerinde özellikle yatırımcılar, kredi verenler ve devlet kurumlarının hedef alındığı görülmektedir. Yönetim hilelerinin kapsamı oldukça geniştir ve günümüzde iş piyasasında büyük sorunlara yol açabildiği görülmektedir (Bozkurt, 2009: 65; Bozkurt, 2000/a: 17).

1.2.3. Yatırım Hileleri

Yatırım hilelerinde hileyi yapan taraf bireyler olmakta ve hedef olarak yatırımcılar alınmaktadır. Yatırım hilelerinde değersiz veya hiç yapılmayan yatırımlar hilenin konusunu oluşturmaktadır ve hilenin konusunu oluşturan yatırımlar yatırımcılara satılmaktadır (Bozkurt, 2009: 66; Söyler, 2003:1).

1.2.4. Satıcı Hileleri

Satıcı hilelerinin hedefini alım yapan işletmeler oluşturmaktadır. Hileyi yapan taraf olan satıcılar, hileyi tek başlarına veya işletmede çalışan bir işgören ile gerçekleştirebilmektedir. Dünyada çoğunlukla kamu kurumlarına yönelik olarak yapılan satıcı hilelerinde düşük kaliteli bir mal yüksek fiyatlara satılmakta, yada satış bedeli tahsil edilmekte ancak mal teslimatı yapılmamaktadır (Bozkurt, 2009: 66; Toraman, 2011: 1).

1.2.5. Müşteri Hileleri

Satış yapan işletmeleri hedef alan bu hile türünde hileye mâruz kalan işletmeden alışveriş yapan müşteriler kendi başlarına veya o işletmede çalışan bir personel ile birlikte işletmede satışı yapılan mala değerinden az bedel ödeyerek, ya da satış bedelini

hiç ödemedi mal alımında bulunmaktadırlar. Bu hile türü ile satıcı kandırılarak müşteri haksız mal edinmektedir (Bozkurt, 2009: 66; Söyler, 2003: 1).

1.3. HİLE TÜRLERİ

Muhasebede yapılan hileler, menfaat sağlamayı amaçladığından dolayı uygulamada çok farklı çeşitlerde oluşmaktadır. Ancak, genelde sıkça görülen muhasebe hilelerini aşağıdaki şekillerde sınıflandırmak mümkündür (Bozkurt, 2009: 55).

- Kasdi Hata
- Kayıt dışı işlemler,
- Sahte belge düzenlenmesi ve kullanılması,
- İşlemden önce ve sonra kayıt,
- Uydurma hesaplar,
- Bilânço hileleri,
- Bilgisayar hileleri,

1.3.1. Kasdi Hata

Muhasebe hatalarını “matematik hataları, kayıt hataları, nakil hataları, unutma ve tekrarlama ile bilânço hataları” olarak sıralayabiliriz. Bu hatalar gayrimeşru bir menfaat sağlamak amacıyla bilinçli olarak yapılırsa kasdi hata olmaktadır (Bozkurt, 2009: 69). Bu şekilde yapılan kasdi hatalar muhasebe hilesi olarak adlandırılmaktadır. Bunun yanında yapılan yanlışlıkların kasıtlı olup olmadığını ortaya koymak çok zor olmaktadır. Bunun için yapılan yanlışlığın hatamı yoksa hilemi olduğuna karar vermek zor olduğundan, bir kasıt unsurunun varlığının tespit edilmesine kadar yapılan yanlışlık muhasebe hatası olarak kabul edilmektedir. Diğer yandan, herhangi bir hatanın tekrarlanma sıklığı, değer olarak yüksekliği veya işletmenin işlem hacmi içindeki oransal büyüklüğü genellikle o işlemlerin kasten yapıldığını göstermektedir (Gürsoy, 2009: 175-187; Aytaç, Özdemir ve Bekçioğlu, 2012: 51-80). Hatanın yapılıp yapılmadığının tespitinde denetçiler öncelikle, düzensizlik olup olmadığını tespit ettikten sonra hatanın yapılmasındaki nedenleri araştırmaktadır. Genellikle hataların arkasındaki niyeti denetim ortamını ve denetçilerin değerlendirmelerine göre

belirlenmekte ve bununla birlikte bazı genellemeler yapılabilmektedir. Bu genellemeleri aşağıdaki şekilde sıralamak mümkündür (Gürbüz, 1990: 62).

- Genellikle önemli düzensizliklere hile gözü ile bakılır.
- Bir düzensizliğin kolayca ortaya çıkarılması mümkün olmasına rağmen bunu örtmeyi amaçlayan bir yanlışlık yapılmışsa bu düzensizliğin hile olduğu düşünülür.
- Düzensizlikler sık sık ve hep aynı yönde olursa bunların arkasında bir kasıt olduğu varsayılır.
- Düzensizlik az rastlanılıyorsa ve yapanlara bir menfaat sağlıyorsa bu gibi durumlarda basit hataların olduğu ileri sürülebilir.

1.3.2. Kayıt Dışı İşlemler

Prensip olarak bütün muhasebe hareketlerinin bir belgeye dayanması gerekmektedir. Bundan dolayı;

- Her belge muhasebe kayıtlarına alınmış olmalıdır.
- Her muhasebe kaydı bir belge ile belgelendirilmelidirler.
- İşlemler hesaplara düzenli olarak işlenmelidir.

Bir kısım işlemlerin kasıtlı olarak belgesiz yapılması veya kanuni defter kayıtlarına yansıtılmaması şeklinde gerçekleşen hilelerdir. Bu tür hileler fatura almamak, vermemek veya belgeleri kaydetmemek şeklinde yapılmakta olup, bunların amacı da daha az vergi ödemektir.

Vergi Usul Kanunu (V.U.K) vergileme süreci içinde, yani vergiyi doğuran olaydan vergi alacağının kalkmasına kadar her türlü olay ve işlemin belgeye bağlanmasını öngörmektedir. Yasa, hangi belgelerin geçerli olduğunu bunların içeriklerini ve biçimlerini belirlemiştir (Karakoç, 1994: 98). Vergiye ilişkin olgu ve olayların belgelerle ispatlanması gerekmektedir. Bu itibarla V.U.K.'nda yükümlülerin vergiye ilişkin olgu ve olayları konusunda belge düzenlemesi ve bu belgelerin de V.U.K.'nda belirtilen türde ve biçimde olması gerekmektedir. Bu belgelerin kanuna uygun olmasının yanında içeriğinin de gerçeği yansıtması zorunluluğu bulunmaktadır (Karakoç, 1994: 99). İşletmeler yukarıda V.U.K.'nda belirtildiği gibi belgelendirme

işlemini tam yapmadığı zaman, satışlar üzerinde ve alışlar üzerinde yapılan hileler ile işletme giderlerini yüksek göstererek vergi yükünü değiştirebilmektedirler (Unutkan, 1995: 65). Satış hileleri satılan mal bedellerinin, ücretle yapılan işlerde ücret tutarlarının tamamen veya kısmen muhasebe kayıtlarına alınmadan, işletme sahip veya sahipleri tarafından doğrudan doğruya tahsil edilmesi suretiyle yapılmaktadır. Satış hilelerinde kullanılan yöntemler şu şekilde açıklanmaktadır (Erciyes, Tanç ve Uzay, 2008: 126-130).

- Bu hilelerin birincisi gizli satışlardır. Burada, muhasebe kaydı tamamen ihmal edilir. Satışlarda hiçbir ispat edici belge kullanılmaz veya alıcılara seri dışı belge verilir. Bu hileli belgeler daha sonra imha edilir. Bu yüzden gizli satış şeklinde yapılan hileli işlemlerde muhasebe kayıt ve belgelerinin incelenmesi ile bu tür hilelerin ortaya çıkarılması oldukça güçtür (Moorthy, Krishna, Seetharaman, Crishna vd., 2009: 262).
- İkinci hile yöntemi olarak, ispat edici belgelerde değişiklik yapılmak suretiyle satış işlemleri, gerçekte satışla ilgili faturaya veya makbuza dayandırılmış olur. Ancak faturada miktar, tutar veya her ikisi birden gerçeğe uymayan değerlerle gösterildiklerinden ispat edici belge ve bununla ilgili muhasebe kaydı gerçeği yansıtmaktan uzak olacak ve bu işlem sonucunda da satışların muhasebe kayıtlarında eksik görülmesine neden olacaktır (Moorthy, Krishna, Seetharaman, Crishna vd., 2009: 262).
- Üçüncü hile şeklide hayalî işletmelere yapılan satışlar olarak görülmektedir. İşletme daha önce faturalı almış olduğu malları faturasız olarak yüksek tutarlara satıp, daha sonra elindeki malların çıkışını, hayalî işletmelere düşük birim fiyattan fatura ederek satış kârını gizleme yoluna gider. Alış hileleri ise satış kârlarının gizlenmesi amacıyla, alışları kayıtlara almadan ya da olduğundan yüksek bedellerle alınmış gibi göstermek suretiyle bu hileleri meydana getirmiş olmaktadır. Diğer yandan alış iskontoları da kayıtlara yansıtılmayarak, alış değerlerinin daha yüksek olması sağlanmakta ve satış kârı düşürülebilmektedir. Alışın kayıtlarda hiç gösterilmemesi, kayıtlarda satışın da hiç gösterilmemesine olanak sağlamaktadır. Alış ve satış hilelerinde miktar ve tutar dengeleri muhafaza edildiği takdirde hilenin

bulunması zorlaşmaktadır. Yukarıda açıklanan şekilde düzenlenmesi gereken belgelerin düzenlenmemesi veya alınmaması ile bunların defter kayıtlarına yansıtılmaması işlemine kayıt dışı işlem denilmektedir. Kayıt dışı işlem olan işletmelerde defter kayıtları ile bunlara dayanarak düzenlenen malî tablolar gerçek durumu yansıtmamaktadır (Heller, 2009: 22).

1.3.3. Sahte Belge Düzenlenmesi ve Kullanılması

Katma Değer Vergisi (KDV) Kanunu Genel Tebliğinin 28 nolu tebliğinde hukuki geçerliliği sağlayan zorunlu ve yeterli unsurlara sahip olmayan belgeler sahte belge olarak tanımlanmaktadır. Sahte belge kullanımının birden fazla nedeni bulunmakla birlikte yaygın olan kullanım nedenleri aşağıdaki gibidir(Gürsoy,2009: 170-187).

- Devlete iş yapan müteahhitlerin hak edişlerini zamanında alamamaları nedeniyle, alamadıkları hak edişlerin KDV'sini ödememe,
- Kamu kurumları, dernekler, kooperatifler ve benzeri kurumların yöneticilerince yolsuzluk amacı ile kullanılması,
- Kaynak Kullanım Destekleme Primi, Fon Kaynaklı Kredi Kullanımı ve benzeri gibi primlerden yararlanma,
- Enflasyon sonucu özsermayede oluşan aşınma nedeniyle daha az vergi ödeme,
- Sektördeki rekabet nedeniyle artan malîyet yükünü sahte belge kullanarak azaltma olarak sıralanabilir.
- Bir belgenin sahte olması, onu düzenleyen mükellef bakımından kaçakçılık suçunun ona yüklenebilmesi için yeterlidir. Ancak, aynı şeyi kullanan bakımından söylemek mümkün değildir. Sahte belge, ancak vergi kaçırma kastı ile bilerek kullanılırsa, kullanan bakımından kaçakçılık suçuna hükmedilmektedir. Sahte muhteviyatı itibariyle günümüzde en sık rastlanan yanıltıcı belge düzenleme fiilleri de aşağıdaki gibidir(Gürsoy,2009: 170-187).
- Gerçekte olmayan bir işletme adına belge bastırılması ve düzenlenmesi,

- Gerçek bir işletme adına aynı numaralar kullanılarak çok sayıda belge bastırılması ve düzenlenmesi,
- Gerçek bir işletme tarafından gerçekte hiç var olmayan bir alışveriş için belge düzenlenmesi,
- Gerçek bir işletme tarafından gerçekte var olan bir alışverişin farklı miktar ve tutarlarda gösterildiği belge düzenlenmesi,
- Vergi Usul Kanunu'nun aradığı şekil şartlarına uygun olmayan belge düzenlenmesi, şeklinde sıralanmaktadır.

1.3.4. İşlemden Önce veya Sonra Kayıt

İşletme faaliyetlerinin düzenli bir şekilde ve zamanında defterlere kaydedilmesi gerekmektedir. İşlem yapıldığı tarih itibariyle V.U.K.'nın 219. maddesine göre muhasebe kayıtlarının yapılması için tanınmış olan süre on gün olarak belirlenmiştir (Büyükmirza, 2010: 66). Eğer işletme işlemin gerçekleşme tarihinden önce veya sonraki bir tarih itibariyle kaydetmesi durumunda işletmenin gizli bir amaç taşıdığını göstermektedir. Bunlara örnek vermek gerekirse, yıl sonlarında işletmeye giren malların kaydını dönem sonuna bırakarak işletmenin stoklarını eksik gösterilmesi olarak gösterilebilmektedir. Gelecek dönemlerde kasaya girecek olan para tutarını bilançonun kapanışından önce kayıt yapılarak dönem sonunda işletmenin nakdinin fazla gösterilmesi de örnek olarak gösterilebilir.

1.3.5. Uydurma Hesapların Açılması

Muhasebede hilelerin bir diğer çeşidi de hayalî adlar kullanılarak uydurma hesaplar açılarak yapılanıdır. Hayalî adlara hesap açılması, aslında olmayan olayları olmuş gibi veya ticârî ilişkide bulunulmayan kimselerle ilişkide bulunulmuş gibi aldatmaya ve yanıltmaya yönelik olan kayıtlardır. Hayalî adlara hesap açmak suretiyle yapılan hileler şu amaçları taşımaktadır (Gürsoy, 2009: 170-187).

- Vergi kaçırmak,
- İşletmenin durumunu olduğundan iyi veya kötü göstermek,
- İşletme yöneticilerinin, ortaklarının ve personelinin yaptıkları yolsuzlukları gizleme istekleri,

- Belgesiz ve kayıt dışı yapılan işlemleri denkleştirmektir.

İşletmelerde en çok görülen hayalî işlemler ise şunlardır:

- Gerçekte var olmayan kişi veya işletmelerden mal veya hizmet alınmış gibi belge düzenlenmesi,
- Yüksek bedelle satılan bir malın faturasının düşük bedellerle başka birinin adına düzenlenmesi,
- İşletme ortaklara borçlu gibi gösterilerek, ortaklara para aktarılması,
- Gerçekte olmayan kişiler adına alacak hesapları açılıp daha sonra bu alacakların şüpheli hale geldiğini göstererek karşılık ayrılması,
- Vergiden muaf esnafa iş yaptırmış gibi gider pusulası düzenleyerek giderlerin olduğundan fazla gösterilmesi,
- Alış ve satışlarda komisyoncu olmadığı halde arada komisyoncu varmış gibi, komisyon giderlerinin tahakkuk ettirilmesidir.

1.3.6. Bilânço Hileleri

Bilânço, bir işletmenin belli bir anda sahip olduğu varlıklarla ve bu varlıkların sağlandığı kaynakları belli bir düzen içerisinde gösteren finansal bir tablodur (Lazol ve Çabuk, 2005: 8). Bilânçonun maskelenmesi, belli bir amaç doğrultusunda bilânçonun olduğundan farklı olarak düzenlenmesidir. Burada hedeflenen amaç, işletmenin ekonomik ve finansal yapısı ile kârlılık ve likiditesi hakkında üçüncü şahıslara yanlış ya da yanıltıcı bilgi vererek, bu kişilerin doğru karar vermelerini engellemektir. Ticârî ve ekonomik alanda bilânço, işletmenin varlığı demektir. Diğer yandan bilânço, o işletmenin finansal kaynaklarının çeşidini ve miktarını bildirmekle beraber bu kaynakların hangi aktif kaynaklara tahsis edildiğini de göstermektedir. Bu itibarla bilânçonun fonksiyonu, işletmeyi yönetenler ve üçüncü şahısları bilgilendirme bakımından daha da önem kazanmaktadır. Bilgilenme için yapılacak olan analizlerde gerçek neticeye varmak için bilânçoda şu özelliklerin bulunması gerekmektedir (Gül ve Ergun, 2004: 46):

- Doğruluk: Kesin mizan rakamlarının bilânçoya doğru bir şekilde yansıtılmasıdır.

- Samimiyet: İşletmenin kazanç ve zararlarının hiçbir tahrifat yapılmadan samimi bir şekilde bilânçoya aktarılmasıdır.
- Kesinlik: Bilânçoda okunan bilgilerin değişik anlamlara gelmeyecek şekilde net olarak doğru neticeyi verecek şekilde olmasıdır.
- Açıklık: Bilânçoda gösterilen hesapların doğru ve güzel bir şekilde sırasına göre yazılması ve bu şekilde işletme hakkında hızlı bir şekilde kanaate varılmasını sağlamasıdır.
- Günlük Fiyatlara Uygunluk: Bilânçoda gösterilen varlıkların gerçek değeri ile değerlendirilip ve para değerindeki değişmelerin bilânço üzerinde oluşacak olumsuz etkisini gidermek için yeniden değerlemeye tabi tutularak bilânçoda gösterilmesidir.
- Şekil Birliği: Bilânçonun aktif ve pasif kalemleri arasında yapılacak karşılaştırma istenen sonuca ulaşmak için benzer isimli hesapların aynı düzenlenmesidir.

Bilânço ilkelerinin amacı, sermaye koyan ve sonradan kendine ait kârı işletmede bırakan sahip ve hissedarlar ile alacaklıların işletmeye sağladıkları kaynaklar ve bunlarla elde edilen varlıkların muhasebe kayıt, hesap ve tablolarında anlamlı bir şekilde tespit edilmesi ve gösterilmesi yoluyla, belli bir tarihte işletmenin finansal durumunun açıklanması ve ilgililer için gerçeğe uygun olarak yansıtılmasıdır (Akdoğan ve Tenker, 1997: 44; Ulu, 1989: 25-35). Bilânço maskelenmesinin istenilen amaca göre bilânçonun güzelleştirilmesi (olumlu) ve bilânçonun kötüleştirilmesi (olumsuz) şeklinde ortaya çıkmaktadır.

1.3.6.1. Bilânçonun Güzelleştirilmesi

Bilânçonun güzelleştirilmesi denildiğinde, işletmenin servet ve sermaye işlem yapısını, likidite durumunu, borç ödeyebilme yeteneğini, kârlılık ve verimliliğini, faaliyet sonucunu, gerçek durumdan daha iyi gösterilmesini sağlamak üzere, bazı işlem ve önlemlerle bilânçoya olumlu şekilde çeki düzen verilmesi (Bozkurt, 2009: 70) şeklinde olduğu anlaşılmaktadır. Bilânço güzelleştirmekteki amaç ise (Bozkurt, 2009: 70);

- Kreditörlerden daha fazla kredi alabilmek,

- İşletmenin borsadaki hisse senetlerinin fiyatlarını arttırmak,
- Vergi ödeyerek daha fazla itibar sağlamak,
- Şirket ortaklarına fazla kâr dağıtmak,
- İşletme hakkında endişeye düşen ve şüphelenen ortakları teskin etmek,
- İşletmenin kamuoyundaki imajını güçlendirmek
- Yeni ortakların işletmeye katılmasını teşvik etmek şeklinde sıralanmaktadır.

İşletmenin durumunun olduğundan daha iyi gösterilmesini ve bilânçonun güzelleştirmesini sağlamak amacıyla, aşağıda belirtilen yöntemlerden yararlanılmaktadır (Gürsoy, 2009: 170-187);

- Aktif kıymetlerin yüksek değerlendirilmesi,
- Amortisman ayrılmaması,
- Başkalarına ait malların işletmenin malları gibi gösterilmesi,
- Giderlerin aktifleştirilmesi,
- Bir kısım dönem giderlerinin gelecek dönem gideri olarak gösterilmesi,
- Gelecek dönem gelirlerinin (örneğin, kira geliri) cari dönem geliri olarak gösterilmesi,
- Şüpheli alacaklara karşılık ayrılması,
- Bir takım giderlerin yasal defterlere hiç kaydedilmemesi,
- Satılmayan malların satılmış gibi gösterilmesidir.

1.3.6.2. Bilânço Kötüleştirmesi

İşletmenin finansal ve iktisadi durumunun gerçekte olması gerektiğinden daha kötü olarak gösterilmesi ile kıymetlerin düşük olarak değerlendirilmesi ile bilânço olumsuz olarak maskelenmiş olmaktadır. Bilânçonun olumsuz olarak maskelenmesindeki amaçlar şu şekilde sıralanmaktadır¹.

- Az vergi ödemek,

¹Söyler, http://www.alomalfye.com/halil_soyler_isletmelerde_yap_hileler_1.htm Erişim tarihi: 12.02.2012

- Az kazanç dağıtmak, ya da hiç dağıtmamak,
- Hisse senetlerinin borsa fiyatlarını manipülasyonla düşürmek,
- Ayrılan ortaklarla veya ortakların varisleriyle avantajlı anlaşmalar yapmak,
- İşletmelerin alacaklılarıyla daha avantajlı anlaşmalar yapmak.

1.3.7. Bilgisayar Hileleri

Muhasebe bilgi sistemlerinde verilerin işlenmesi, saklanması ve iletilmesinin bilgisayar ortamında yapılması, muhasebe veri ve yazılımlarının güvenliği konusunda bazı sorunları da meydana getirmiştir. Muhasebe verilerinin tamamen elektronik ortamlarda işlenmesi, manyetik ortamlarda saklanması ve iletilmesi sonucu denetçi, geleneksel yöntemlerden farklı olarak, teknolojik gelişmelerin neden olduğu, yeni hata ve hile türleri ile karşı karşıya gelmiştir. Bilgi teknolojisine bağlı olarak ortaya çıkan bu hata ve hileler denetim literatürüne “bilgisayar hataları” ve “bilgisayar hileleri” (Computer frauds) kavramlarının girmesine neden olmuştur (Gül ve Ergun, 2004: 118).

Bilgisayar birçok alanda kullanıma açık yapısıyla, hile yapmaya dönük amaçların aracı durumuna gelmiştir. Bir bilgisayar hilesi, genel olarak yanlış veri girişi, yazılımlar üzerinde oynama ve manyetik ortamlarda saklanan muhasebe veri ve bilgilerinin değiştirilmesi, ya da yok edilmesi şeklinde yapılabilmektedir (Gül ve Ergun, 2004: 118).

1.3.7.1. Yanlış Veri Girişi

Geleneksel işletme anlayışında olduğu gibi elektronik işletme anlayışında da bilgilerin ve verilerin kaydedilmesi son derece önemlidir (Gül ve Ergün, 2004: 55-60). Çünkü, yanlış yapılan veri girişleri isteyerek veya istemeyerek doğru olmayan bir muhasebe bilgisinin üretilmesine neden olmaktadır.

Yanlış veri girişinde en önemli faktör insan faktörüdür. Çünkü, geleneksel muhasebe sisteminde veriler insanlar tarafından kayıt edilmekte ve ara sonuçların alınmasında defalarca kontrol edilmesinden dolayı yapılacak bir hilenin ortaya çıkarılması mümkün olmaktadır. Bilgisayarlı muhasebe sistemlerini kullanan işletmelerde ise veri bir defa sisteme kayıt edildiğinde bilgisayar gerekli işlemleri otomatik olarak yapmaktadır. Bu da, hilenin bulunmasını zorlaştıracaktır. Ayrıca, elektronik veri işleme ortamlarında, veri sisteme girildiğinde önceden girilmiş veriler ya

da sonradan girilecek verilerle devamlı işleneceğinden ve sonuçlar çoğu zaman özet olarak elde edileceğinden yanlış girilen verilerin fark edilmesi oldukça zorlaşacaktır (Karakaya, 1994: 119). Verinin oluşturulduğu noktadan, bilgisayara işlenmesi aşamasına kadar olan tüm aşamaların oldukça dikkatli izlenmesi, hata ve hileleri önleyici bir özellik katmaktadır.²

1.3.7.2. Bilgisayar Yazılımları Üzerinde Değişiklik Yapılması

Muhasebe verilerinin işlenmesini sağlayan yazılımlardaki yanlış programlama mantıkları, yanlış sonuçlara ulaşılmasına neden olmaktadır. Yazılımlardaki yanlışlıklar yazılımın ilk hazırlanmasında meydana gelebilecek hilelerden doğabileceği gibi daha sonra yazılımlar üzerinde gerekli hileli işlemler yapılarak da işlem gerçekleştirilebilmektedir. Bilgisayar yazılımları üzerinde değişiklik yapılarak çok çeşitli hileler yapılabilmektedir. Bunun doğal sonucu olarak da hileyi yapacak kişiler ve bu kişilerin amaçlarına bağlı olarak değişmektedir. Yazılım üzerinde oynanmasıyla aynı veri farklı şekillerde sisteme girilmektedir. Bu şekilde yapılan bir hilenin ortaya çıkarılması çoğu zaman mümkün olmayabilmektedir. Yazılımlar üzerinde yapılabilecek hileler işletme yönetimi ve çalışanları tarafından yapılabileceği gibi çevrimiçi sistemlerde dolaşan bir bilgisayar öğrencisinin teknolojiye meydan okuması şeklinde de olabilmektedir (Gül ve Ergün, 2004: 55-70).

Bunun yanında, bilgisayar yazılımları hilelerin önlenmesi için yapılacak değişikliklerle de kontrol yapılabilecek şekilde hazırlanabilmektedirler. Normal faaliyetler sırasında meydana gelebilecek teknik aksaklıkları anında gidermek, yazılımın doğru olarak çalışıp çalışmadığını kontrol etmek gerekmektedir. (Dinç ve Türedi, http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=199702986.htm; 28.01.2012). Bu kontrol amaçlı yapılabilecek yazılımlar üzerinde de değişiklikler yapılarak hileli işlemler yapılabilir ve kontrol yazılımları etkisiz hale getirilmektedir.

1.3.7.3. Muhasebe Verilerinin Değiştirilmesi veya Yok Edilmesi

Muhasebe verilerinin manyetik ortamlarda saklanması, değiştirilmesi veya yok edilmesi riskini de üst seviyelere çıkarmaktadır. Ortak veri tabanlarına kaydedilen ve saklanan muhasebe verilerinde yapılabilecek değişiklikler çoğu zaman fark edilmeyebilmektedir. Bunun nedeni ise, manyetik ortamlarda değişiklikler

²Dinç ve Türedi: http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=199702986.htm;
Erişim tarihi: 28.01.2012

yapılacağından geleneksel muhasebe yönteminde olduğu gibi herhangi bir kazıntı, silinti veya benzer değiştirme izlerinin olması söz konusu olamamaktadır. Basit bir işlemle manyetik ortamlarda saklanan muhasebe verilerinin yok edilmesi veya değiştirilmesi işlemi yapılabilmektedir. İşletmenin rakipleri, bilgi hackerleri gibi kişiler yetkisiz olarak işletmenin bilgisayarlarına girebilir ve muhasebe bilgilerine zarar verebilirler. Bu kişiler sisteme virüs bulaştırarak sistemi işlemez hale getirebilmektedirler (Demir, 2005:150).

1.4. HİLEYE BAŞVURMA NEDENLERİ

İşletmede çalışan bir personeli hile yapmaya iten nedenleri tek bir başlık altında toplamaya çalışmak hilenin açıklanmasında ve çözüm bulunmasında yetersiz olacaktır. Çünkü, bir insanı hile yapmaya iten pek çok bileşenin varlığı söz konusudur (Bozkurt, 2009: 111; Demirci, 1998: 60).Muhasebe hileleri, genel olarak çeşitli yolsuzlukları gizlemek, işletmenin gerçek durumunu başka göstermek ve vergi kaçırmak amacı ile yapılmaktadır.

1.4.1. Çeşitli Yolsuzlukları Gizlemek

İşletme personeli, özel ve gayrimeşru çıkar sağlamak amacı ile hırsızlık, ihtilas ve dolandırıcılık şeklinde yapmış oldukları yolsuzlukları gizlemek amacı ile kayıt, hesap ve belgeler üzerinde bazı düzensizlikler yapabilmektedirler (Gürbüz, 1990: 61). Bu tür fiil ve hareketleri, daha çok büyük iş hacmi olmayan ve iş organizasyonu düzgün olmayan işletmelerin vezne, muhasebe ve ambar gibi servislerinde çalışan personeli yapmaya eğilimlidir. Bununla birlikte, bazı büyük işletmelerde müdürlerin şahsi spekülasyonlar veya kumar gibi sebepler yüzünden düştükleri güç durumdan kurtulmak amacı ile işletmenin zararına ama hileyi yapan yöneticinin kârına olarak hileli muhasebe işlemlerine başvurdukları görülmüştür. Usulüne uygun olarak çalışmayan bir muhasebede hile ve yolsuzlukların yapılması daha kolaydır. Örnek olarak kasadaki paradan bir parça zimmetine geçiren veznedar bunu örtbas etmek için usulsüz olarak bazı işlemler yapar, sonrasında da sahte belgelere dayanan bazı ödemeleri işletme kasasından çektiği parayı kapatmak için kasaya geçirir. Müşterilerin verdikleri para ve çekleri zimmetine geçiren muhasebe personeli, sahte kayıtlar yapmak sureti ile müşterinin borcunu kapatmaya çalışır. Depodaki malları zimmetine geçiren bir depo

memuru, zimmetine geçirdiği malların hesabını kapatmak için stok kartlarında toplama yanlışlıkları yapar (Gürbüz, 1990: 68).

1.4.2. İşletmenin Gerçek Durumunu Başka Göstermek

İşlemlerin kaydedilmesinde ve finansal tabloların hazırlanmasında işletme yönetiminin taraflı davranışı sonucu, üçüncü şahısların aleyhine menfaat oluşturmak için yapılan yolsuzluklardır. Bu yolsuzluklardan zarar görenler ise işletmenin kendisi olabileceği gibi alıcılılar, ortaklar ve hisse sahipleri de olabilmektedir. Örneğin, yeni ortak almak, fazla kredi sağlamak, şirketin hisse senetlerinin fiyatlarını arttırmak, fazla kâr dağıtmak ve diğer bazı yararlar sağlamak amacı ile işletmenin bilânçosu süslenerek işletmenin durumu gerçek olarak yansıtılmaz. Diğer taraftan, işletmelerden ayrılan ortakla, mirasçılarla ve alacaklılarla avantajlı anlaşmalar yapmak, az kâr dağıtmak veya hiç dağıtmamak, işletmenin hisse senetlerinin fiyatlarını düşürmek amacı ile bilânço kötüleştirilerek gerçek durum saklanır (Gürbüz, 1990: 61). Cironun saklanması, stoklar üzerinde oynamalar, giderlerin gerçeğe uygun olmayan şekilde artırılması, fazla olarak amortisman ve karşılık ayrılarak işletmede bu benzer sebeplerle kârın azaltılması yoluna gidilebilir. Bir işletmede gerçek durumun bu sayılanların aksi yönde de değiştirmesi söz konusu olabilir. Burada, hileli şekilde kârın artırılması veya zarar yerine kâr gösterilmesi mümkündür. Bunu sağlamak amacı ile yapılan hareketlerin sonucu, ortakları ve üçüncü şahısları gerçek olmayan kâr dağıtımları ile aldatmak, işletmeye yeni bir ortak almak, işletmenin üçüncü şahıslara daha iyi koşullarda devrini sağlamak ve hak edilmeyen teşvik ve yardımlardan yararlanmak gibi konulardır (Alagöz, 2008: 32).

1.4.3. Vergi kaçırmak

Vergi kaçırmak, muhasebe hilelerinin yapılmasında önemli faktörlerden biridir. İşletmeler vergi kaçırmak nedeni ile birçok muhasebe hilesi gerçekleştirmektedirler. Vergi kaçırma, yasalar uyarınca kendilerine vergi yüklenen gerçek ya da tüzel kişilerin, yasa hükümlerine uymamak sureti ile verginin hiç oluşmamasına veyahut eksik oluşmasına neden olmasıdır. Verilen tanımdan anlaşılacağı üzere vergi kaçırma, yasanın yüklediği ödevleri yerine getirmemek suretiyle gerçekleşen bir işlemdir (Söyler,2003). Vergi kaçağı genellikle yükümlülüğün tesis ettirilmemesi, beyannamelerin verilmemesi, satış ve hasılatların vergilendirilmemesi veya defter veya beyannameler kapsamına

alınmaması biçimlerinde ortaya çıkmaktadır. Vergi birçok nedenlerle kaçırılmaktadır. Bu nedenlerden bazıları aşağıdaki gibidir (Söyler, 2003):

- Vergi adaletsizliği,
- Vergi kaçırmanın moda oluşu,
- Çabuk köşeyi dönme hırsı,
- Vergi kaçırarak zengin ol anlayışının yaygın olması,
- Para değerinde meydana gelen fiktif artışların ‘gerçek kazanç’ gibi vergilendirilmesine tepki,
- Vergi kaçırarak işletme ile kaçırmayan işletme arasındaki haksız rekabet nedeni ile işletmelerin rekabet güçlerini koruma amaçlı olarak zorunlu olarak vergi kaçırma yöneltmeleri,
- Zorunlu ihtiyaçlarını karşılamak için vergi kaçırılması, devletin en az geçim indirimi tutarlarını sembolik rakamlarda tutması,
- Tüketim ekonomisine geçiş nedeni ile büyümeye duyulan açlık, hızlı büyümek isteyen işletmelerin, gelirlerini kayıt dışına çıkartarak vergi kaçırma yöneltmeleri,
- Mükellefin vergi yönünden denetlenme olasılığının yok denecek kadar az olması nedeni ile “yakalanma korkusu” nun az olmasıdır.

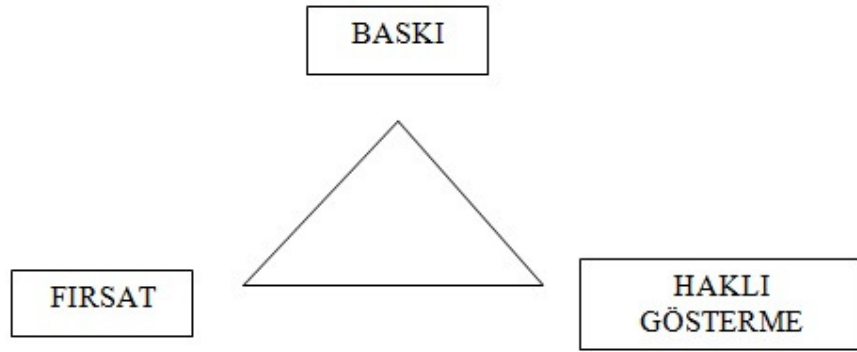
1.5. HİLE ÜÇGENİ

Varlıkların kötüye kullanımı çok ender de olsa işletme yönetimi tarafından da gerçekleştirilmektedir. Yönetimin yetki gücü ve kontrolleri kolaylıkla aşabilmesi ve sahtekarlıkları iyi gizleyebilmesi gibi nedenlere bağlı olarak, zimmete geçirilen tutarlar çok önemli meblağlara ulaşabilir. Yapılan araştırmalara göre, tepe yönetim çalışanları tarafından gerçekleştirilen yiyicilik, zimmete para geçirme, rüşvet alma gibi yolsuzlukların sayısının az olmasına karşın, tutarlar diğer çalışanlar tarafından gerçekleştirilen yolsuzluk tutarları toplamından yaklaşık üç kat daha fazla çıkmıştır (Güredin, 2007: 135). Bunun için bir işletme çalışanını hile yapmaya sevk eden dürtüleri bir nokta ile sınırlamak yanlış yapılmasına neden olmaktadır. Çünkü, bir insanı hile yapmaya iten birden fazla dürtü vardır. Bu dürtüler uygun bir zamanda buluşunca

hile olayı kaçınılmaz bir hale gelmektedir. Hile üçgenindeki unsuları ateş, benzin ve oksijene benzetildiğinde nasıl bunlar bir araya geldiğinde yangın ve patlama olma ihtimali yüksek olacaktır. İşte bu noktada hile üçgeninde yer alan üç unsur bir araya gelmedikçe, hile eylemi de kolay kolay gerçekleşmeyecektir.

Donald R. Cressey'in geliştirmiş olduğu "hile üçgeni" teorisine göre, hilenin temel üç bileşeni bulunmaktadır. Bunlar baskı, fırsat ve haklı göstermedir ve bu üç bileşen aynı anda bir araya gelmedikçe hilenin ortaya çıkması da zorlaşmaktadır (Bozkurt, 2009: 111; Demirci, 1998: 98).

Şekil 1: Hile Üçgeni



Aşağıda yer alan başlıklarda hile üçgeni teorisine göre hilenin ortaya çıkmasında varılması gereken üç unsur olan baskı, fırsat ve haklı gösterme kavramları incelenecektir.

1.5.1. Baskı veya Motivasyon (Saik) Unsuru

Hile, çalışmanı etkisine alan bir dürtü ile ortaya çıkmaktadır. Bu baskı kişinin iç dünyasından kaynaklanabileceği gibi, dışarıdan yapılan bir baskı ve motivasyonla da ortaya çıkabilmektedir. Dolayısıyla kişiyi hile yapmaya iten çeşitli psikolojik ve motivasyona dayalı davranış biçimleri olduğunu söylemek mümkündür (Bozkurt, 2009: 113; Gürbüz, 1990: 67).

Aşağıda yer alan başlıklarda kişiyi hile yapmaya götüren baskı türleri ve motivasyon türlerine değinilecektir.

Malî içerikli baskılar: Genellikle, kişinin çeşitli nedenlerle paraya duyduğu ihtiyacın artması sonucu kişiyi hile yapmaya iten baskı türüdür. Malî içerikli baskılar, kısa süre içinde aniden ortaya çıkabileceği gibi orta ve uzun vadede de ortaya çıkabilmektedir. En yaygın olarak görülen malî içerikli baskılar arasında lüks yaşama isteği ve para hırsı, yüksek miktarda kişisel borçlar ve sağlık giderlerini saymak mümkündür (Bozkurt, 2009: 114; Erciyas, Tanç ve Uzay, 2008: 125-136).

Kötü alışkanlıklardan doğan baskılar: Bu grupta sayabileceğimiz baskılar malî içerikli baskılarla da bağlantılıdır. Kişinin kötü alışkanlıkları ortaya zamanla malî içerikli kaygıları çıkarabilmektedir. Örneğin, kumar bağımlılığı zamanla büyük miktarda kişisel borcun oluşmasına neden olabilecek ve kişi bu nedenle hileye yönelebilecektir (Bozkurt, 2009: 115, Gürbüz, 1998: 66).

İşle ilgili baskılar: Kişinin işle ilgili beklentilerinin karşılanmaması nedeniyle kişinin içine düştüğü duygusal dalgalanmalar da en az malî içerikli baskılar ve kötü alışkanlıklardan doğan baskılar kadar kişiyi hile yapmaya itebilmektedir. Çalışanın işinden memnun olmaması, haksızlığa uğradığını düşünmesi, beklediği terfiyi alamaması, yöneticileri tarafından motive edilmemesi ve ücretinin hak etmiş olduğu ücretten düşük olduğunu düşünmesi kişiyi hile yapmaya itebilmektedir (Bozkurt, 2009: 116).

Psikolojik motivasyon: Kişinin psikolojik olarak çalma ve hile yapma dürtüsüne sahip olması kişiyi doğası gereği hile yapmaya yönlendirebilmektedir. Bu grup baskıda kişi sadece iç dünyası tarafından hile yapmaya itilmektedir (Bozkurt, 2009: 113).

Egoya dayanan motivasyon: Kişi egosunun baskın olması nedeniyle kişisel prestij sağlamak amacıyla hile yapmaya yönelebilmektedir (Bozkurt, 2009: 113).

İdeolojik motivasyon: Kişiyi hile yapmaya iten bu grup motivasyonda kişi yaptığı hileyi ideolojik nedenlerle yapmaktadır. Kişinin ideolojisi hile yaptığı kişi veya kurumun kurban olduğuna inandıran bir düşünceyle hareket etmektedir (Bozkurt, 2009: 113).

Ekonomik motivasyon: Ekonomik motivasyon ile malî içerikli baskılar hileye sebep olmaları açısından oldukça benzerlik içermektedirler. Ancak, bazı durumlarda egoya dayanan motivasyon ile ideolojik motivasyon ile de örtüşebilmektedir. Çünkü, bu

grupta kiři bireysel olarak yűklű bir borca sahip olmasa bile bařka sebeplerle ekonomik motivasyon ile hileye yűnelebilmektedir (Bozkurt, 2009: 113).

1.5.2. Fırsat Unsuru

Hile űçgeninin diđer önemli ayađını ise fırsat unsuru oluřturmaktadır. Fırsat unsurunda iřin dođası geređi her iřletmede ortaya çıkabilecek açık kapıların çalıřan tarafından kendisine duyulan gűveni kűtiye kullanarak açık kapıdan içeri girmesi sűz konusu olmaktadır. Fırsat unsurunun iřletme tarafından alınan űnlemlerle en aza indirilmesi műmkűndűr. Fırsat unsurunun en aza indirilmesinde iç kontrol sisteminin etkinleřtirilmesi ve hileye fırsat sađlayan diđer etkenlerin yok edilmesi araç olarak kullanılabilir (Bozkurt, 2009: 117).

Aşağıda yer alan başlıklarda iç kontrol sistemi ve hileye fırsat sağlayan etkenler incelenecektir.

1.5.2.1. İç Kontrol Sistemi

İřletmelerde olmayan veya zayıf olan iç kontrol sistemi hileye açık kapı bırakan önemli bir unsur oluřturmaktadır. Ŭst dűzey yűneticilerin bu eksiklikleri bilmesi iřletmeler için potansiyel bir tehlike halini alabilmektedir (Bozkurt, 2009: 118).

Tepe yűnetimin iç kontrol sisteminin gerekliliđine inanarak çalıřanları ile dođru ve etkili iletiřim kurmaları, uygun personel politikaları uygulamaları, uygun bir organizasyon yapısı oluřturmaları, iç denetimi etkin hale getirmeleri, muhasebe sistemini etkinleřtirmeleri hileye karřı űnlem alınmasında bűyűk űnem arz etmektedir. Ayrıca, hilelerin űnlenmesinde gűrevlerin ayrılıđı ilkesi de bűyűk űnem tařımaktadır. Yetkilendirme dűzeninin sađlıklı hale getirilmesi, iřletme faaliyetlerinin bađımsız inceleme ve denetime tabi olması, fiziki koruma ve belge akıř dűzeninin etkin hale getirilmesi diđer hile űnleme araçları arasında sayılabilecektir (Bozkurt, 2009: 120).

1.5.2.2. Hileye Fırsat Sağlayan Diğer Etkenler

İşletmelerde iç kontrol sistemleri etkin çalışsa dahi çalışanları hile yapmaya yűnelen başka unsurlar da bulunmaktadır. Bunların başında, çalışanların zayıf moraliteye sahip olmaları sayılabilir. İşletmelerin alışanlarının yaptığı hileler sonucunda cezalandırma yapmaktan kaçınarak sadece işten çıkarma yolunu tercih etmeleri de hileyi ortaya çıkarabilmektedir. İşletmeler kendi prestijlerinin yara almaması için bu yolu tercih edebilmektedirler. Ancak, kiři yasal ceza almadığı için başka

işletmelerde de hile yapmaya devam edebilmekte ve hileye konu olan tutar hızlı bir şekilde artmaktadır (Bozkurt, 2009: 120; 2000/b: 58-61).

1.5.3. Haklı Gösterme Unsuru

Hileyi yapan kişi yaptığı hileyi haklı nedenlere dayandırma konusunda uzman olduğu için kendisi de bir süre sonra hileyi yapma nedenine içten içe inanmaya ve kendisini haklı göstererek temize çıkmaya çalışmaktadır. İşletmelerin, çalışanların kendilerini haklı gösterme bahanelerini bilerek en başından bu bahanelerin ortaya çıkmasına neden olabilecek zemini ortadan kaldırmaları, işletmeleri belli ölçüde hileye karşı koruma altına alabilecektir (Bozkurt, 2009: 121).

1.6. HİLENİN ORTAYA ÇIKARTILMASI

Hilenin bir işletmede ortaya çıkması, söz konusu işletme açısından büyük olumsuzlukları da beraberinde getirebilmektedir. İşletme için büyük bir malîyet olan hilenin, gerçekleşikten sonra ortaya çıkarılması zor bir süreçtir. Dolayısıyla, hilenin daha gerçekleşmeden önüne geçilmesi işletmeyi bu malîyetlerden koruyacaktır. Hile gerçekleşmeden önce gerekli denetim mekanizmasının kurulması ve hile gerçekleşikten sonra hilenin tespitinde denetim mekanizmasının kurulması işletmeler için büyük önem arz etmektedir.

Aşağıda yer alan başlıklarda hile denetimine değinilecektir.

1.6.1. Hileyi Ortaya Çıkarma Kontrolleri

Hileli malî tabloların varlığı, pek çok açıdan bir risk unsuru haline gelirken işletmede yapılan hileleri tespit etmek de oldukça güçleşmektedir. Hilenin ortaya çıkarılmasında denetim çalışması, denetim standartları doğrultusunda kaliteli bir biçimde plânlanıp tamamlanmış olsa da, finansal tablolardaki bazı önemli yanlışlıklar ortaya çıkartılamayabilir (Güredin, 2007: 139).

Ağırlıklı olarak belgeler üzerinde yapılan hilelerin, hatalardan ayıklanarak ortaya çıkartılması oldukça zor olmakla birlikte imkansız değildir. Hilenin çoğunlukla doğası gereği başlangıç aşamasında hiçbir belirti vermemesi hile faaliyetinin başlangıç aşamasının işletme tarafından fark edilememesi ya da geç fark edilmesi sonucunu doğurmaktadır. Dolayısıyla, hilenin ortaya çıkarılmasında hileyi yapan kişinin bile farkında olmadığı bazı uyarıları iyi takip etmek gerekmektedir. Hileyi ortaya çıkarma

sürecinde hakim olunması gereken öncelikli üç unsur teori, farkındalık ve metodolojidir (Özdemir ve Özkul, 2010: 91).

Aşağıda teori, farkındalık ve metodoloji kavramları açıklanmaya çalışılacaktır.

1.6.1.1. Teori Unsuru

Teori, hilenin bir işletmede nasıl meydana geldiğinin anlaşılmasıdır. Teori unsurunda hilenin tanımı ve hile üçgeninde yer alan baskı, fırsat ve haklı gösterme unsurlarının iyi bilinmesi ve takip edilmesi gerekmektedir (Özdemir ve Özkul, 2010: 92).

Bir işletmede hilenin meydana gelmeden önlenmesi yada ortaya çıkabilecek zararların minimize edilebilmesi için hilenin teorik altyapısına hakim olmak gerekmektedir. Hile ile ilgili teorik bilgiye sahip olmak işletme açısından hileye karşı önlem almayı kolaylaştırmaktadır.

1.6.1.2. Farkındalık Unsuru

İşletmenin hile gizleme yöntemlerini ve hileli işlem belirtilerini iyi bilmesi ve takip etmesi farkındalık unsurunu oluşturmaktadır (Özdemir ve Özkul, 2010: 91).

İşletmenin hile konusundaki farkındalığı, hile ile ilgili olasılıklara karşı uyanık olmasını sağlayacağından hilelerin azaltılmasında faydalı olacaktır.

1.6.1.3. Metodoloji Unsuru

Hileli işlemleri ortaya çıkarmak için gerekli olan hile riski yönetim programı hazırlanırken hilenin yapılış amacının, hile riski değerlendirme sürecinin ve hile soruşturmasının programa dahil edilmesi yerinde olacaktır (Özdemir ve Özkul, 2010: 92).

Hile ortaya çıkmadan önlenmesi işletmeler için oldukça önemlidir. Ancak, ortaya çıkmadan önlenemeyen bir hilenin maliyetini azaltmak için hilenin ne kadar erken fark edildiği de önem taşımaktadır. Hilenin devamlılığını önlemek adına hilede kullanılan metotların iyi analiz edilmesi işletmeler açısından büyük önem arz etmektedir.

1.6.2. Proaktif Hile Denetimi

Proaktif yaklaşım, fırsat ve tehditleri doğmadan görmek, bir durumu, ya da olasılığı önceden tahmin edip ona göre belirli çıkarımlar ve duruşlar hazırlamaktır. Önceleri sadece geçmiş uygulamaların kontrolünden ibaret olması yönüyle reaktif bir

süreç olan iç denetim, danışmanlık ve değer katma gibi işlevler ile birlikte aynı zamanda proaktif bir süreç haline gelmiştir. Buna göre, değişime ve yeniliklere açık ve dinamik, işletmenin iş ve işlem akışlarına, iç kontrol mekanizmalarının ve yönetim sistemlerinin çalışmalarına bağlı olarak doğabilecek riskleri proaktif biçimde önceden öngörebilecek yapıda olmalıdır. Doğabilecek risklere ilişkin proaktif tedbirleri almayı amaçlayan, çağdaş ve uluslar arası standartlara uygun, kaliteli ve üstün vasıflı objektif bir denetim niteliği taşınmalıdır (Alagöz, 107; Özdemir ve Özkul, 2010: 100).

Aşağıda yer alan başlıklarda proaktif hile denetiminde kullanılan yöntemlere değinilecektir.

1.6.2.1. Veri Madenciliği

İşletmenin yönetilmesinde en önemli eleman veridir. Veriler birçok kaynaktan toplanabilir. Birçok sistemde depolanabilir. Potansiyel hile faaliyetlerinin belirlenmesi olasılığı veri madenciliği ile geliştirilmiştir. Ancak, bunlar kusursuz değildir ve hile riskini azaltmak için oluşturulan diğer faaliyetlerle birlikte kullanılmaları gerekmektedir. Hile yapanlar genellikle örgütün sisteminde uyarıcı sinyaller bırakmaktadır. Örgütlerin iş yapma kapasitelerini arttırmak için muhasebe, satış, satın alma ve bordrolama fonksiyonlarına ait büyük miktarda işlemlerini depolamalarını sağlayan veri tabanları geliştirilmiştir. Bunlar nadiren hileyi ortaya çıkarmada kullanılmaktadır (Pehlivanlı, 2011: 77).

1.6.2.2. Sayısal Analiz ve Benford Kanunu

1938 yılında Frank Benford adlı bir fizikçi her bir rakam için rakamların rastlanma oranını veren bir matematik kuralı geliştirmiştir. Bugün Frank Benford'un adıyla anılan Benford Kanunu'na göre, eğer herhangi bir istatistik verisinden veya herhangi bir sayılar tablosundan rastgele seçilen sayının ilk hanesinin bir olma olasılığı ile bütün sayıların bir olma olasılığı aynı değildir. Şirket veri tabanının sayısal analizinde kullanılan Benford Kanunu, hile analizinde de kullanılmaya başlamıştır. Özellikle, büyük veri kümeleri ile çalışılırken, işlem ve süreçlerin karmaşık olduğu ve hata tespitinin güçleştiği durumlarda Benford Kanunu ile genel bir analiz yapılabilmektedir (Alagöz, 2008:110).

1.6.2.3. Analitik İnceleme Prosedürleri

Çeşitli finansal ve finansal olmayan veriler ile işletmenin kayıtları arasındaki anlamlı ilişkilerin incelenmesiyle elde edilen bilgilerin, denetçi tarafından geliştirilen beklentilere uyup uymadığına bakılması işlemlerine analitik inceleme prosedürleri denilmektedir.

Analitik inceleme prosedürleri üç aşamada gerçekleştirilmektedir. Bunlar, hesaplar ve oranlar için beklentilerin geliştirilmesi, denetçi tarafından geliştirilmiş beklentilerin dışındaki olağanüstü ve belirgin farklılıkların belirlenmesi ve belirlenen farklılıkların çalışma koşullarındaki bir değişimden mi yoksa malî tablolardaki önemli bir düzensizlikten mi kaynaklandığının araştırılmasıdır.

Analitik inceleme prosedürlerinin düzgün bir biçimde kullanılması denetçilere zaman avantajı sağlamaktadır. Böylece, denetim maliyetleri de belirli oranlarda düşmektedir (Özdemir ve Özkul, 2010: 100; Şener, 1989: 9).

1.6.2.4. Sürekli Denetim

Sürekli denetim, kağıtsız gerçek zamanlı muhasebe ortamında hazırlanmış finansal tablolara uygun görüş verebilmek amacıyla elektronik denetim kanıtlarının toplanmasıdır.

Sürekli denetimde gerçek zamanlı verilerle çalışıldığı için şirketlerin gerçek dünyalarına ulaşmak mümkün olabilmektedir. Bu yöntemle sadece potansiyel riskler ve bu risklerin olası etkileri değil, aynı zamanda gerçekleşmiş risklerin matematiksel büyüklükleri de takip edilebilmektedir.

Sürekli denetim iki ana bileşenden oluşmaktadır. Bunlar, sürekli kontrol değerlendirmesi, diğeri ise, sürekli risk değerlendirmesidir. Sürekli denetimin uygulanabilirliği, ancak teknoloji yatırımlarının artırılmasına ve bilgili denetçilerle çalışılmasına bağlıdır (Alagöz, 2008:120).

1.6.2.5. Fısıltı Ortamı

Çalışma ortamında meydana gelen ve kötü sonuçları olabilen veya kamuya, müşteriye kötü yansımaları olabilecek olayları fısıltı olarak ifade etmek mümkündür. İşletmenin ilgili birimine yapılan bildiri iç fısıltı, işletme dışına yapılan bildirim ise dış fısıltı olarak gruplandırılabilir.

Bazı işletmeler, yapılan hataların ortaya çıkarılmasında fısıltı yöntemini etkin kullanabilmek için ihbar hatları oluşturmaktadırlar. Hile şüphesini ortaya atan kişinin kimliğinin gizli olması kişileri ihbara teşvik etmektedir. Yönetim, kendisine hileyi önleme veya gerçekleşmiş bir hileyi ortaya çıkarmada, kendisine bu kanalla ulaştırmış tüm bilgileri titizlikle kullanarak hile konusunda avantajlı konuma geçebilmektedir (Küçüksezen ve Küçükkocaoğlu, 2006: 15).

1.7. HİLENİN MALİYETİ VE ÜLKE EKONOMİSİNE VERDİĞİ

ZARARLAR

Hileli işlemler sonucunda ortaya çıkan malîyetlerin tespiti önemli bir konu olsa da çeşitli nedenlerle hilenin kesin olarak malîyetinin ölçülmesi mümkün olmamaktadır. ACFE 2010 raporuna göre 1843 hile uzmanına sorulan sorulara göre belirlenen hilenin tahmini malîyeti ortalama gelirlerin %5'i oranındadır (ACFE, 2010: 8). Hilenin malîyeti her ne kadar öncelikli olarak rakamsal olarak ölçülse de hilenin maddi olarak ölçülemeyen malîyeti de işletmeler açısından büyük önem arz etmektedir.

ACFE'nin hile ile ilgili 2008 verileri yalnızca ABD merkezli durumları içermekte iken, ACFE 2010 verileri, dünya genelindeki ülkelerin dolandırıcılık vakası ile ilgili verileri içermektedir. Hilenin tür olarak dağılımı ile ilgili yapılan araştırmalar ABD'de malî tablo dolandırıcılığının en az görülen hile türü olduğunu ve hilenin malîyeti içinde en az paya sahip olduğunu göstermektedir. Ayrıca, hileye ilişkin ortalama zararların, 2008 yılı verileri ile oranlandığında 2010 yılında artış olduğunu göstermektedir. Sonuç olarak hilenin malîyetinin her yıl artmakta olduğu göze çarpmaktadır (ACFE, 2010: 12).

1.7.1. Parasal Olmayan Zararlar

Hilelerin olumsuz etkileri yalnızca parasal olmamaktadır. Hile aldatıcı ve dürüst olmayan bir fiildir. Hile, zimmete geçirme veya hırsızlığı, ya da her ikisini de içerebilir; kötülük, ya da ağır kusur olabilir ve her zaman bir haksız fiil, ya da bir suçtur (ACFE, 2010: 12). Aşağıda yer alan başlıklarda hilenin ülke ekonomisine parasal olmayan malîyetleri incelenecektir.

1.7.1.1. Hilenin Toplumsal Barış Açısından Olumsuz Etkileri

İşletmeyle ilgilenenlerin güvenilir bilgiye ihtiyaçları vardır. İşletmeden malî tablolar aracılığı ile elde edilen bilgilerin bir takım hata ve hileleri içermesi yani

güvenilir olmaması yanlış kararlara neden olup toplumu etkileyen zararlara neden olmaktadır. Kurationsızlığın kurumlaştığı toplumlarda belirsizlik artar, birlikte yaşamının asgari koşulları ortadan kalkar ve huzursuzluklar başlar (Yarar, 2008: 225).

1.7.1.2. Hilenin Genel Ekonomi Açısından Olumsuz Etkileri

Ekonomiye veri sağlama fonksiyonunu üstlenen muhasebede herhangi bir hata ve hile olması durumunda dolaylı yoldan ekonomik düzenin de zarar görmesi söz konusu olmaktadır.

Alan razı – satan razı şeklinde gelişen kayıt dışı ekonomide kâr faturasız işlem olduğu için resmi kayıtlarda gözükmeyen; devlete işlem, ya da kazanç üzerinden ödenmesi gereken vergiler, fonlar, harçlar da ödenmez. Devlet bir anlamda işletmelerin (alıcı / satıcı) en büyük ortağıdır; alıcı ile satıcı faturasız işlem yoluyla, üçüncü ortak olan devletin vergi alacağını paylaşırlar ve devlete karşı başkaldırı içine girerler. Devlet vergi tahsil edemeyince görevlerini borç olarak yerine getirmeye başlar, verginin yerini borçlanma alır. Aşırı borçlanma yüksek faizi, kamu açığını ve enflasyonu getirir. Hile dolaylı yoldan genel ekonomi üzerinde olumsuz etkileri olan bir faaliyettir (Söyler, 2003).

1.7.1.3. Hilenin Devlet Yönetimi Açısından Olumsuz Etkileri

Örgütlerin ve bireysel işletmelerin faaliyetlerinin hukuk düzenine uygun yürütülüp yürütülmediği, raporlanan bilgilerin doğru ve güvenilir olup olmadığı ve örgütün amaçlarına en etkin ve verimli bir şekilde ulaşıp ulaşılmadığı örgütlerle ve işletmelerle çıkar ilişkisi içinde bulunan kişiler ve devlet adına araştırılması ve incelenmesi yasalarla zorunlu tutulmuştur. Sağlıklı bir vergi politikasının temel uygulama taşlarından biri de işletmelerin faaliyetlerinin açık ve anlaşılabilir bir biçimde kayıtlara yansıtılması ve bu kayıtlar esas alınarak hazırlanan finansal tablolarla vergi beyannamelerinin kamu yetkili organlarının ve ilgili olabilecek tüm üçüncü kişilerin bilgisine sunulmasıdır (Çam, 1995: 10; Kepekçi, 2000: 11).

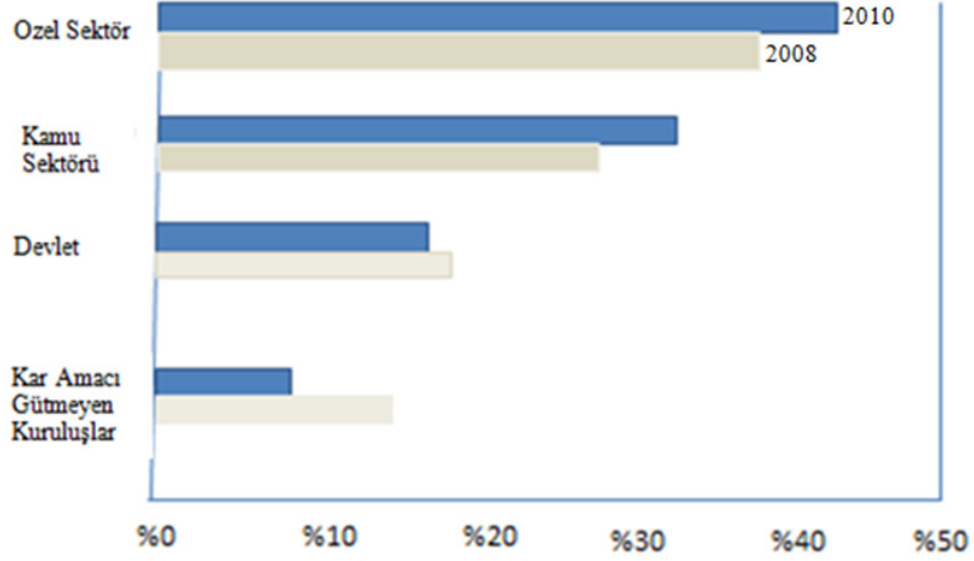
Muhasebe hata ve hileleri devlet yönetimini zorlaştırır. Çünkü, işletmelerin muhasebesinde yapılacak hileler iyi bir devlet yönetimi için gerekli ve yönetim sürecinin vazgeçilmez unsuru olan istatistiksel bilgilerin sağlıklı ve eksik olmasına neden olacak, bundan dolayı da devlet yönetiminde sorunların saptanması, plânlama, uygulama ve denetleme aşamalarında önemli aksaklıklara yol açabilecektir (Erol, 2008: 231).

1.7.2. Para ile Ölçülebilen Zararlar

Söz konusu işletmelerde yapılan hileler olduğundan, bu hilelerden en çok etkilenenlerin başında şüphesiz işletmeler gelmektedir. Finansal tablolarda yapılan hileler, şirketlerin gerçek finansal durumlarının ve faaliyet sonuçlarının finansal bilgi kullanıcılarına yansıtılmaması, bir taraftan bu şirketlerin menkul kıymetlerine yatırım yapan yatırımcıların zarara uğramalarına ve sisteme olan güvenlerinin sarsılmasına neden olur. Diğer taraftan, yanlış bilgi üzerine alınan gerek şirketlerdeki yatırım kararları ve gerekse yatırımcıların menkul kıymet alım-satım kararları nedeniyle de kaynakların (fonların) yanlış ve verimsiz alanlara tahsis edilmesine dolayısıyla ekonomiye ek bir malîyet yüklenmesine neden olmaktadır. Dolayısıyla, finansal bilgi manipülasyonunun en önemli sonucu, bir ekonomide kaynakların en verimli alanlara tahsis edilmesine engel olmasıdır. Bunun yanında, finansal bilgi manipülasyonun diğer sonuçlarını ise, aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür;

- Hisse senedi fiyatlarının dolayısıyla şirketlerin değerlerinin düşmesi,
- Şirketlerin borçlanma malîyetlerinin artması,
- Çok sayıda yatırımcının zarara uğraması ve yatırımcıların şirketlere, dolayısıyla piyasalara olan güvenlerinin sarsılması,
- Finansal bilgi manipülatörü şirketleri takip eden analist sayısının azalması,
- Analistlerin şirketlere ilişkin tahminlerindeki isabet oranının düşmesi,
- Sermaye piyasalarının kaynakların verimli alanlara tahsisi ile ilgili rolünün bozulması,
- Finansal bilgi manipülatörü şirket yöneticilerinin işine son verilmesi ve/veya söz konusu yöneticilerin yatırımcılar ve ilgili otoriteler tarafından dava edilmesi,
- Bağımsız denetim kuruluşlarının bağımsız denetim işinden çekilmeleri veya bağımsız denetimle ilgili müşterilerini kaybetmeleri ve çok yüksek tutarlarda tazminata muhatap olmaları şeklinde özetlemek mümkündür (Küçüksezen ve Küçükkocaoğlu, 2006: 15).

Tablo 1: Hile Olayı Yaşanan İşletmelerin Sektörel Dağılımı



Kaynak: ACFE, 2010: 27

Tablo 2: Hileye Mâruz Kalan İşletmelerin Bölgesel Dağılımı

BÖLGE	VAKA SAYISI	YÜZDE DAĞILIMI	MALİYET (\$)
ABD	1021	%56.8	105.000
ASYA	298	%16.6	274.000
AVRUPA	157	%8.7	600.000
AFRİKA	112	%6.2	205.000
KANADA	99	%5.5	125.000
GÜNEY AMERİKA	70	%3.9	196.000
OKYANUS	40	%2.2	338.000

Kaynak: ACFE, 2010: 25

1.8. HİLENİN ÖNLENMESİ İÇİN ALINMASI GEREKEN TEDBİRLER

Muhasebede yapılan hata ve hilelerin gerek tespit edilmesi gerekse önlenmesi konusunda denetim konusu çok büyük bir önem taşımaktadır. İyi plânlanmış ve etkin biçimde uygulanmış bir denetim çalışması, sadece hata ve hileleri ortaya çıkarmakla kalmaz, ayrıca uygulamada hata ve hileleri önleyici yönde etki eder. Buna denetimin ‘moral etkisi’ denir. Yapmış olduğu çalışmaların ileride denetçi tarafından

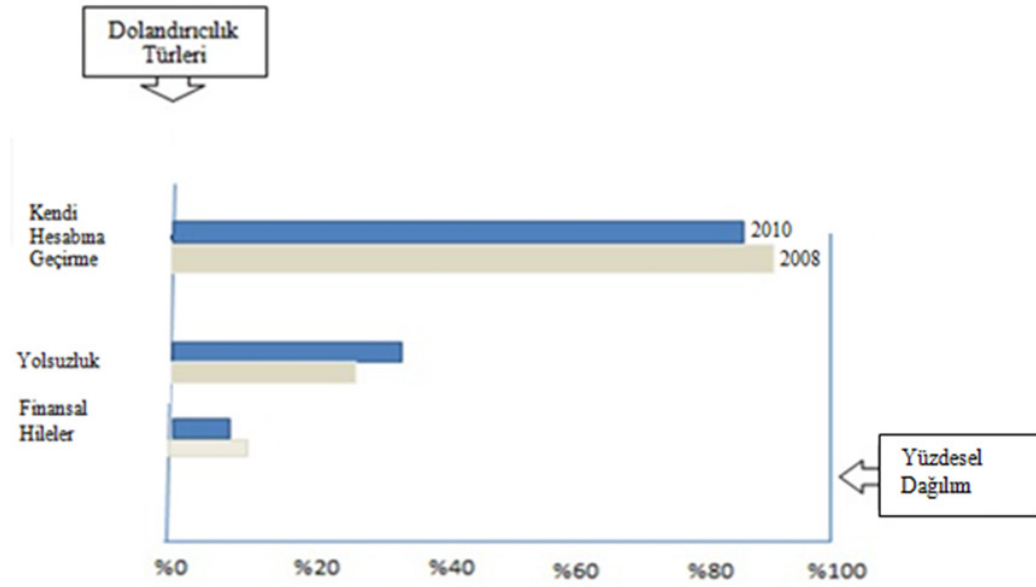
inceleneceğini bilen personel, yolsuzluk yapmaya girişmez ve elinden geldiğince hata ve hile yapmaktan kaçınır (Gürbüz, 1999: 33). Yanlışlıkların önlenmesini sağlamak üzere alınabilecek tedbirleri aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür:

- Bütün işlerin ve işlemlerin belgelere dayandırılması,
- İşlem sayılarının ve değerlerinin belgelerle karşılaştırılması,
- Satırlar arasında boşluk bırakılmaması,
- Borçlu ve alacaklı hesaplar için ayrı renklerde kopya kağıtlarının kullanılması, bunun için kimyasal araçlardan yararlanılması,
- Geçirmelerin müsvedde defterlerinde saptanması,
- Borçlu ve alacaklı işlemlerin ayrı ayrı kişiler tarafından defterlere geçirilmesi,
- Çift günlük (tek ve çift günler; peşin ve veresiye işlemlerine göre ayrı ayrı defterler) örgütlenme ile çalışmalarda bulunulması,
- Hesap bakiyelerinin yeniden gözden geçirilmesi,
- Dengeleme rakamlarının kullanılması,
- Günlüğün borçlu kolonlarının toplamı ile alacaklı kolonlarının toplamının ve büyük defter ile yardımcı defterlerin toplamının denk olması (ikinci ve alt dereceli hesaplarla ana hesaplar arasında uyumun kurulması)
- Denetlemenin devamlı yapılması ve benzerleri gibi tedbirler sayılabilir (Aktuğlu, 1996: 280).

Adli muhasebeciler, malî durum beyanlarına ilişkin yukarıda sayılan sahtekarlıkları açığa çıkarabilmek için finansal bildirim; oran analizi ve verilerin tahrif edilmiş olma ihtimalini belirlemek için kullanılan Benford Yasası gibi belirli veri inceleme tekniklerini kullanarak analiz ederler. Bu kanun, rakamların ortaya çıkış sıklıkları yani frekansları ile gerçek bir muhasebe evreninde ortaya çıkan ilk rakamların frekanslarının karşılaştırılmasına dayanmaktadır. Frekanslar Benford yasasına uymayan bir şekilde değişiyorsa, bu durum, bunu yaratan kasıtlı bir eylemin, yani muhasebe hilesinin varlığını göstermektedir. Uygulanan diğer prosedürler ise, meydana gelen hile olayı hakkında bilgisi olabilecek kişilerle mülakatlar ve görüşmeler düzenlemektir. Hile keşfinde adli muhasebeciler, şüpheli noktaları belirleyebilmek için ‘Kırmızı Bayraklar’ adı verilen bir yaklaşımı da kullanabilmektedirler. Bu yaklaşım kapsamında adli

muhasebeciler, hile ile ilgili belirteçleri, yani kırmızı bayrakları tanımayı öğrenmeli, kanıt bulununcaya kadar bu belirteçleri saklamalı ve izlemelidirler. Esas itibariyle, hilenin bulunması yönetimin görevidir. Yönetimden birinci derecede sorumlu olan Genel Müdürler hileden arınmış finansal tabloların hazırlanmasına elverişli ortamları yaratmak mecburiyetindedirler. Yani, gerekli olan dahili kontrol sistemini kurmak, geçerli olan muhasebe prensip ve standartlarını uygulamak gibi önlemlerin alınması gerekir (Arzova, 2003: 120-124).

Tablo 3: Meslekî Dolandırıcılık Türleri ve Sıklığı



Kaynak: ACFE, 2010: 11

Meslekî dolandırıcılığın hesaplanabilmesi oldukça önemli ancak, bir o kadar da zor olmaktadır. Hatta, gerçek malîyetlendirmenin yapılması imkansız olabilmektedir. Meslekî dolandırıcılık malîyetleri herhangi bir ölçümle dahi sadece tahmini bir rakam olarak belirlenebilmektedir. Dolayısıyla, bu tür hileler beyaz yakalılar arasında yaygın hale gelebilmektedir (ACFE, 2010: 8).

ACFE'nin 2009 yılında yaptığı ve 2010 yılında sonuçlarını yayınlamış olduğu anketin sonuçlarına göre, işletmeler bir yılda ortalama gelirlerinin % 5'ini çalışan hileleri nedeniyle kaybetmektedir. 2009 yılına ait gayri safi dünya hasılatı üzerinden bu kayıp hesaplandığında dünya genelinde yaşanan kayıp 2.9 trilyon dolara denk

gelmektedir. Küresel boyutta olan dolandırıcılıkların kesin bir hesaplanması yapılamayacağı için tahmini rakamlar sertifikalı suç denetleyicilerinin analizleri sayesinde ortaya çıkarılabilmektedir (ACFE, 2010: 8).

1.8.1. Hilelerin Önlenebilmesinde Hile İhbar Hatları Oluşturmak

Yapılan hileleri ortaya çıkarmada en çok kullanılan yöntem ihbar hatlarıdır. Birtakım işletmeler ihbar hatlarını organizasyonlarda gerçekleştirirken bazı işletmeler de bunu dışardan sağlamaktadırlar. Bu işle uğraşan şirketlerle anlaşarak onlardan bu hizmeti almaktadırlar. Bu tür yapıların mevcut olduğu organizasyonlarda daha önce bulunmayan çoğu hile olayı ortaya çıkarılmaktadır. İşletme içerisinde çalışanların hile ve yolsuzluklarına karşı oluşturulacak bir telefon hattı en yaygın ve düşük malîyetli etkin bir yöntemdir (ACFE, 1996: 18).

Hileleri önlemek için kurulan ihbar hatları, şirketlere daha etkili denetim yapmaları için gerekli yollardan birisidir. Söz konusu haberleşme araçları şirket için daha fazla masraf ve bazen de rahatsızlık veren aramalar anlamına geliyorsa da ihbar hatlarının sağladığı kolaylıklar ve faydalar, dezavantajlardan çok daha fazladır. Bu faydalar arasında çalışanlarla daha iyi iletişim kurma imkanlarının yanı sıra daha güçlü hale getirilmiş bir iç kontrol yapısı ve daha iyi kamusal ilişkiler yer almaktadır. Bunlarla birlikte, hileleri önlemek için oluşturulan ihbar hatları çok sayıda baş edilebilmesi gereken telefon görüşmesi anlamına gelmektedir. Yani, bu söz konusu ihbar hatları daha az masraflı ve yasal olmakla beraber, hem içeriden hem dışarıdan yapılabilecek hileleri ortaya çıkarır ve caydırıcı kılar. İhbar hatları, aynı zamanda yeni çalışanlar için yapılan oryantasyon programlarında da tanıtılmaktadır. Örneğin, Southern California Edison şirketi, düzenlediği yıllık toplantılarda şirkette etiğe uygun davranmanın önemine dair konuşmalar yapmakta, ihbar numaraları şirketin telefon defterine de konulmakta ve böylece çalışanların uygulamaya aşına olmaları sağlanmaktadır (Leinicke, Ostrosky, Rexroad: 1994: 40-42).

1.8.2. Hilelerin Önlenmesinde Whistleblowing

İngilizce’de ‘ıslık çalma’ anlamına gelen whistleblowing, organizasyonlarda muhtemel kötü ve yanlış davranışların raporlanması veya açığa çıkarılmasıdır. Daha açık bir tanım yapmak gerekirse, whistleblowing, bir organizasyon içerisinde yasadışı ve etik değerlere uygun olmayan davranış ve eylemlerin organizasyon içi ve/veya organizasyon dışı başka kişilere veya kurumlara zarar vermemesi için enformasyon

sahibi kişiler (çalışanlar veya paydaşlar) tarafından sorunları çözme güç ve yetkisine sahip iç ve dış otoritelere bildirilmesi olarak tanımlanabilir (Aktan, 2006: 2).

İşletmeyi Kamuoyuna Şikayet Etme Mekanizması (Whistleblowing System); organizasyonun veya kişilerin faaliyette bulunurken yasalara ve ahlâka aykırı veya gayrimeşru uygulamalarının organizasyonun eski veya mevcut üyeleri tarafından açığa çıkarılmasıdır. Whistleblowing, gerçek sonuçlara sahip ciddî bir eylemdir. Sık sık çatışan ahlâki, yasal, ekonomik, kişisel, ailevi ve kariyer talep ve tercihleri arasında verilen bir kararı ihtiva eder. Whistleblowing, içsel, ya da dışsal olabilir. İçsel Whistleblowing yanlış uygulamalar hakkında ilgili organizasyon üyelerini bilgilendirmeyi kapsar. Dışsal Whistleblowing ise, bir örgütsel yanlışlıktan dolayı endişelerini ifade etmek için organizasyon dışından işleyen bilgilendirmeyi kapsamaktadır (Jubb, 1999: 77-94).

1.8.3. Hilelerin Önlenmesinde Adli Muhasebecilik

Ekonomilerde ve iş hayatında kişilerin neden oldukları suç oranları giderek artmaktadır. Kişiler ve kurumlar arasındaki ekonomik ve ticârî anlaşmazlıklar, çalışanların ait oldukları işletmelere verdikleri zararların önemli boyutlara gelmesi, işletme tepe yönetimlerinin diğer işletme ilgililerini önemli oranlarda yanıltmaları böyle bir mesleğin ortaya çıkmasını kaçınılmaz bir duruma getirmiştir. Adli Muhasebecilik orijinal ismi olarak 'Forensic Accounting' olarak belirtilmektedir. Forensic kelimesi 'mahkemeye ait' şeklinde açıklanabilir. Adli muhasebecilik, muhasebecilik mesleğinde hızlı gelişim gösteren uzmanlık alanlarından biridir. Muhasebe bilgi ve becerilerinin hukuki problemlere uygulanmasıdır. Adli muhasebe, finansal durumların hukuki problemlerle ilgisini ve hukuki problemlere uygulanmasını ele alan bir bilim dalıdır. Adli muhasebe, muhasebe, denetim ve hukuki kavramları, ilkeleri, teorileri, standartları ve teknikleri, hukuki meselelerin çözümünde ele alınan gerçek veya hipotezlere uygulanmasıdır. Adli muhasebe, meşru iş olguları ile hilelerin ayırt edilmesi ile ilgilidir. Şirket tarafından hazırlanmış finansal tablolar hakkında görüş belirtmek için dizayn edilmiş, geleneksel muhasebenin aksine karışık finansal hilelerin, ya da bir şirketin başarısızlık nedenlerinin ortaya çıkartılması ve analizi ile ilgilidir (Aktan, 2006: 7; Bozkurt, 2000/b: 58-61).

Tezin İkinci Bölümünde adli muhasebe ve adli muhasebecilik kavramları ayrıntılı bir biçimde incelenecektir.

İKİNCİ BÖLÜM

ADLİ MUHASEBE VE ADLİ MUHASEBECİLİK

2.1. ADLİ KAVRAMI VE ADLİ BİLİMLERİN GENEL AMACI

2.1.1. Adli Kavramı

Adli kelimesi Türkçe’de adaletle ilgili olan, adaletle ilişkili olay, nesne, olgu, husus veya kavram anlamlarına gelmektedir. Türkçe’de adli olarak karşılığını bulan İngilizcede “forensic” kelimesinin sözcük anlamı “mahkemeye, mahkemelerdeki yargılamaya, hukuksal çatışmalara ait” olarak özetlenebilir. Kamuya intikal eden tartışmalara yönelik olarak kullanılabilir adli kelimesi en genel anlamda hukuk bilimine ait her konu için kullanılabilir (Aktaş ve Kuloğlu, 2008: 102; Gülten ve Kocaer, 2011: 61).

Aşağıda yer alan başlıklarda, adli bilimlerin genel amacı ve adli muhasebecilik kavramları incelenecektir.

2.1.2. Adli Bilimlerin Genel Amacı

Adli bilimlerin genel amacı, bilimsel bilgi, beceri ve gerçeklerin, özellikle mahkeme sürecinde kullanılarak, medeni hukuk veya ceza hukuku alanında ortaya çıkan yasal sorunların çözümüne katkı sağlamaktır. Adli bilimi, insanoğlunun tabiat kanunlarını hukuk için kullanması olarak tanımlamak mümkündür (Dursun ve Pehlivan, 2012: 130). Adli bilim adamları, adli olaylarda kanıt ve gerçekleri incelemekte, açıklamakta, sonuç olarak elde ettikleri uzman düşünce ve bulgularını hukuk mahkemelerinde davaya konu teşkil eden soruna açıklık getirmek amacıyla sunmaktadırlar (Aktaş ve Kuloğlu, 2008: 103).

2.2. ADLİ MUHASEBE VE ADLİ MUHASEBECİLİK

KAVRAMLARI

Dünyada bilgi ve iletişim teknolojileri alanındaki gelişmeler, birçok kolaylıkları getirmekle beraber, finansal suçları da arttırmaktadır. Finansal suç kapsamında değerlendirilen aklama suçu, küresel ölçekte mücadele gerektiren bir suçtur. Aklama suçu, yasa dışı yollardan sağlanan suç gelirlerinin kaynağının gizlenmesi suretiyle gerçekleştirilmektedir. Bir başka deyişle, kirli paranın, temiz para gibi gösterilme çabalarının tümüdür. Aklama suçuna kaynak oluşturan suç gelirleri, yasa dışı silâh

satışları, uyuşturucu ticareti, zimmete para geçirme, içeriden öğrenenlerin ticareti, rüşvetçilik, bilgisayar hileleri, tarihi eser kaçakçılığı gibi faaliyetlerden elde edilmektedir. Toplumunu siyasi, kültürel ve ekonomik olarak olumsuz yönde etkileyen aklama suçu, bugün ülkelerin iç güvenlik politikalarının yanında dış politikalarının da öncelikli gündem maddelerinden biri haline gelmiştir (Toraman, Abdioğlu ve İşgüden, 2009: 17-18; Özkul ve Pektekin, 2009: 58).

Ölçme, değerlendirme ve iletişim aracı niteliği taşıyan muhasebe, işletme hakkında malî verileri toplayan, işleyen ve raporlar halinde ilgililere sunan sistematik bir bilgi kaynağıdır. İşletmeler hakkında finansal bilgiler sağlayan muhasebe bilimi her geçen gün gelişmekte ve kendisini konu alan yeni mesleklerin doğuşuna neden olmaktadır. Bugün suç kaynaklı gelirlerin aklanması ile mücadelede en etkin meslek grupları arasında yer alan muhasebe mesleği, adli muhasebecilik yoluyla aklama suçu ile mücadelede önemli görevler üstlenebilmektedir.

Aşağıda yer alan başlıklarda adli muhasebe kavramı ve tarihsel gelişimi ile adli muhasebeci kavramları incelenecektir.

2.2.1. Adli Muhasebe Kavramının Ortaya Çıkışı ve Tarihsel Gelişimi

Adli muhasebe kavramı 1946 yılında Maurice E. Peloubet tarafından literatüre kazandırılmıştır. Peloubet, adli muhasebeyi ilk olarak sadece yasal davalarla ilgili işlemler için kullanmasına karşın, zamanla bunun dışındaki işlemler olarak kabul edilen finansal tabloların hazırlanması ve denetimi gibi işlemler için de kullanılmaya başlanmıştır (Kaya, 2005: 51).

1980'li yıllardan itibaren Amerika Birleşik Devletleri (ABD) başta olmak üzere batılı ülkelerde, muhasebe ve denetim alanında yeni denilebilecek bu meslek, gelişirken orijinal adı olan "Forensic Accounting" ile anılmaya başlanmıştır. Forensic kelimesinin sözlük anlamı, "mahkemeye ait", "adli davalarda bir standart olarak kabul edilme" şeklinde ifade edilmektedir. İngilizcedeki "forensic" kelimesi, dilimize "adli" kelimesinin karşılığını alarak geçmiş ve "adli muhasebe" olarak kavramsallaştırılmıştır. (Bozkurt, 2000/b: 56-61).

Adli bilimlerin genel amacı, bilimsel veriler ile beceri ve gerçeklerin, özellikle mahkeme sürecinde kullanılarak ortaya çıkan yasal sorunların çözümüne yardımcı olmasıdır. Adli muhasebe, muhasebenin, denetimin ve hukukun, ilke ve tekniklerinin

bir araştırma kapsamında kullanıldığı, yasal, finansal ve sosyal anlaşmazlıkların çözümlendiği bir hizmet türüdür (Özkul ve Pektekin, 2009: 62).

Adli muhasebe, adli yargı kurumlarının kararlarına yardımcı olmak üzere, ekonomik konularda oluşan anlaşmazlık ve uyuşmazlıklarda doğru sonuca götürecek muhasebe analizlerini kapsar (Özkul ve Pektekin, 2009: 62).

Adli muhasebe, finansal uzmanlık, dolandırıcılık bilgisi ile ticari realite ve hukuk sisteminin işleyişine dair güçlü bir bilgi ve anlayışı kapsamaktadır (Özkul ve Pektekin, 2009: 62).

Adli muhasebeyi geniş bir disiplin olarak düşünürsek, soruşturmacı tekniklerin kullanımı, muhasebe, denetim, hukuk, sayısal yöntemler, finans, bilgisayar teknolojileri ve ticaret becerileri ile entegre olma, mahkemede tanıklık ve uzman tanıklar tarafından kullanılması için fikir ve düşünceler geliştirme, karmaşık finansal bilmeceyi çözme, dolandırıcılık soruşturması, zararlara karar verme, işletmelere değer biçme ve diğer finansal tartışmaların çözümü ve hatta boşanma sürecinde mal varlığının değerinin belirlenmesi, kriminal vakalarda kanıt olarak nitelendirilebilecek bilgi ve belgelerin toplanması, bunların analiz edilmesi ve değerlendirilmesini de kapsayan birçok konuda kullanılan sezgisel bir yaklaşım olarak da kabul etmek mümkündür (Toraman, Abdioğlu ve İşgüden, 2009: 31).

Bu geniş disiplin, temelde üç ana alt disiplinden oluşur:

- En geniş alana sahip en alt katmandaki disiplin güçlü bir muhasebe geçmiştir.
- Daha dar bir alanda yer alan disiplin; denetim, risk değerlendirme ve risk kontrolü ile hilenin tespit edilmesi bileşenlerinden elde edilen bilgidir.
- En dar alana yerleşen disiplin ise yasal ortamın genel hatları bilinmesi ve anlaşılmasıdır (Toraman, Abdioğlu ve İşgüden, 2009: 31).

Geçmiş yıllarda, ABD’nde ki şirket yöneticileri veya ortaklar ancak bir sahtekârlık ihtimali söz konusu olduğunda, adli muhasebecilere başvuruyken, günümüzde, hemen hemen her konuda başvuruydular. Kanaatimce özellikle, son zamanlarda gerçekleşen başlıca şirket skandalları (Enron, Worldcom, Adelphia, Xerox ve benzeri) muhasebe denetiminin önemini ve denetçi sorumluluğunu artırmıştır. Yapılan muhasebe hileleri, yalnızca şirket sahiplerini ve yatırımcılarını değil, çalışanları, kredi kurumlarını, devlet ve denetim firmalarınıolumsuz

etkilemektedir. Bilânço çıkarılması, muhasebe defterlerinin, faturaların ve benzerlerinin hazırlanması esnasında bazı kötü niyetli kişiler, hileli işlemlere başvurarak rakamları manipüle edebilir; bir anda binler milyona, kârlar zarara, zararlar ise, kayba dönüşebilir. Satışlar, yöneticilerin veya patronların isteğine göre, keyfi olarak yükselip düşebilir. Bu konularda neye ve nereye dikkat edilmesi gerektiğini ancak bir hesap kontrolörü (denetçisi) söyleyebilir. AICPA (Uluslararası Yeminli Muhasebeciler Birliği), muhasebecilerin davalarda sunduğu desteği; “hiçbir avukatın diğerine sağlayamayacağı profesyonel destek” olarak açıklar. Muhasebe, denetleme ve inceleme becerilerinin bütünü olarak ifade edilen adli muhasebecilik uzmanlık sahasının oluşumunda, genel olarak aşağıda belirtilen nedenler etkili olmuştur (Bozkurt, 2000/b: 56-57).

- Ticârî işlemlerin giderek karmaşıklaşması sonucu, bireyler ve kurumlar artan oranda mahkemelere başvurmaya başlamışlardır.
- Toplumda, birey ve kurumlarla devlet arasındaki ilişkiler, giderek sorun doğurmaya başlamıştır.
- İşletmelerde çalışanların yaptıkları yolsuzluklar giderek artmakta, yolsuzlukların ortaya çıkartılması ve de önlenmesi zorlaşmaktadır.
- Artan sayıda ve büyük tutarlarda işletme başarısızlıkları yaşanmaktadır.
- Avukatlar ve mahkemeler karşılaştıkları olaylarda daha fazla uzman desteğine gereksinim duymaktadırlar.

İnternet korsanları ve siber suçların giderek artması, bunlara yönelik gelişmiş güvenlik ihtiyacı ve bu tür adli soruşturmaları yürütmek için gerekli olan yetenekli meslek mensubu ihtiyacı da adli muhasebecilerin önemini giderek artırmaktadır. Kariyerlerinin başında olan birçok adli muhasebeci, e-ticaretin ve internetin gelişmesiyle birlikte, bilgisayar kullanmaktan kaynaklanan veya bu yüzden gizlenmiş problemlerle karşılaşmaktadır. Bazı adli muhasebeciler adli tahkikata ilişkin olarak kamusal alanda çalışırken, bazıları da bankalar, sigorta şirketleri gibi özel kuruluşlarda veya şeriflik/polis departmanları gibi (Federal İstihbarat Bürosu-FBI ve Dahili Gelirler Servisi-IRS ve benzerleri) devlete ait kuruluşlarda çalışmaktadırlar. Nitelikli adli muhasebeciler için özel şirketlerde, özellikle Sarbanes-Oxley Yasasının kabulü ile çeşitli alanlarda pek çok fırsatlar mevcuttur (Cullinan ve Sutton, 2002: 299; Pazarçeviren, 2005: 6).

ABD’de 2002 yılında yürürlüğe giren Sarbanes- Oxley yasası ile yapılan düzenlemelerde, bağımsız denetim alanında yeni bir sistem tasarlanmış ve “Public Company Accounting Oversight Board” adlı gözetim ve denetim kurulu oluşturularak ABD’de bağımsız denetim hizmeti verecek kuruluşların söz konusu kuruluşa kaydı zorunlu tutulmuştur (http://pcaobus.org/Rules/PCAOBRules/Pages/Section_3.aspx). Bu yasa ile şirket yöneticilerine iç kontrol sistemini inceleme ve denetleme, şirket CEO ve CFO’larına da malî tabloları onaylama yükümlülüğü getirilmiştir. Bunun yanında bu yasa ile birlikte artık şirketlerde mevcut kurulların dışında bir denetim komitesi bulunması zorunludur. Denetim komitesi yönetim kurulunun bir komitesi olacak ve denetim firmasının atanması ve çalışmasının gözetiminden (yönetim ile denetmen arasındaki malî raporlarla ilgili anlaşmazlıklar dahil) denetim raporunun veya ilgili çalışmanın hazırlanması veya sunulması bakımından doğrudan sorumlu olacaktır (Kırlıoğlu ve Akyel, 2004:31-32).

Denetim firmaları da raporlarını doğrudan denetim komitelerine vereceklerdir. Bu noktada adli muhasebecilerden yararlanılabilecektir. Şöyle ki, adli muhasebeciler, denetim ve inceleme becerilerine dayanarak, denetim komitelerine veya şirketlerin yönetici CEO, CFO ve CAO’suna özel danışmanlık hizmeti verebilecek veya SEC’in (Amerikan Sermaye Piyasası Kurulu) izniyle denetim komitesinde görev alabileceklerdir.(Pazarçeviren, 2005: 9; Kırlıoğlu ve Akyel, 2004:31-32).

2.2.2. Adli Muhasebe Kavramı

1980’li yıllarla birlikte ticari işlemler giderek karmaşıklaşmaya başlamış ve toplum çok yeni ve teknik kavramlarla karşı karşıya kalmıştır. Bu gelişimin doğal bir sonucu olarak artık avukatlar ve mahkemeler karşılaştıkları olaylarda daha fazla uzman desteğine ihtiyaç duymaya başlamışlardır. Bu ihtiyaç, aynı dönem itibariyle, ABD başta olmak üzere birçok batı ülkesinde muhasebe ve denetim alanında “adli muhasebecilik” adı verilen yeni bir meslek dalının ortaya çıkmasına neden olmuştur. Özellikle, ekonomik suçların uzmanlık gerektiren tabiatı gereği, soruşturmayı yürüten görevlilerin soruşturmayı sağlıklı bir biçimde sürdürebilmesi ve diğer yargılama faaliyetlerine katılanların ekonomiyle ilgili özel bir takım bilgi ve becerilere sahip olmaları gerekmektedir (Aktaş ve Kuloğlu, 2008: 104).

Adli muhasebe kavramı ülkemiz için yeni bir kavram olup, esas kaynağını Amerika Birleşik Devletleri uygulamalarından almaktadır. Adli muhasebe, Kanada ve

Avrupa Birliği ülkelerinde de kendisine kısmen uygulama alanı bulabilmektedir (Gülten ve Kocaer, 2011: 52-68).

Adli muhasebe kavramı, dünyada yeni bir kavram olduğu için tüm dünyada geçerli kabul edilebilecek bir tanımı da bulunmamaktadır. Uygulamada en yaygın olarak kullanılan tanıma göre adli muhasebe, 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 yararlanan kendine has araştırma, sorgulama ve analiz teknikleri kullanarak, gerçeği arayan bir bilim dalıdır (Kaya, 2005: 52).

2.2.3. Adli Muhasebeci Kavramı

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

Küreselleşme ile birlikte artan ticari faaliyet hacmi, gelişen bilgi ve iletişim teknolojileri ve malî sistem ve piyasaların entegre bir yapıda işlemeye başlaması, ekonomik yaşama bir çok kolaylıklar sunmakla birlikte, aklama suçu gibi finansal suçların yaygınlaşmasına neden olmuştur. Bugün aklama suçuyla mücadele etmek için, uluslararası alandaki ortak düzenlemeler devam etmektedir. Ancak, belirtilen mücadelede, profesyonel destek sağlayabilecek belirli niteliklere sahip meslek elemanlarına ihtiyaç vardır. Adli muhasebeciler, dava destek danışmanlığı, hile denetçiliği veya araştırmacı muhasebecilik ve uzman şahitlik hizmetleri ile aklama suçunun önlenmesi ve ortaya çıkarılmasına yönelik çabalara destek sağlayabilecek yetkin meslek elemanlarıdır (Toraman, Abdioğlu ve İşgüden, 2009: 17-18; Özkul ve Pektekin, 2009: 57). İşletmelerdeki finansal skandallar, muhasebecilerin kendi görevlerini yaparken, potansiyel hile ve benzeri diğer gayrimeşru faaliyetlerden bihaber olmaları nedeniyle, ortaya çıkmaktadır. İşte, adli muhasebecilik mesleği, muhasebe ve hukuk arasında ilişki kuran, muhasebeye yeni bir bakış açısı sunan bir uzmanlık alanıdır. Adli muhasebeciler tam bu noktada doğan ihtiyaca cevap verebilmek için, belirli eğitim, deneyim ve bilgi düzeyine sahip, alanı ile ilgili yetkin meslek mensuplarıdır. Adli muhasebeciler bunun dışında yaygın bir şekilde boşanma davaları, ticârî davalar, kişisel tazminat davaları, rüşvet, yolsuzluk ve hileli işlemlere ilişkin

davalarda da görev almaktadırlar (Aktaş ve Kuloğlu, 2008: 107; Usul ve Bekçi, 2002: 45-54).

Adli muhasebecilik çoğu kez dolandırıcılık müfettişi olarak da adlandırılmaktadır. Dolandırıcılık soruşturmalarında, delil toplanmakta, ifade alınmakta, rapor yazılmakta ve tespit yapılarak dolandırıcılıktan caydırılmaya çalışılmaktadır. Adli muhasebecilerin hukuki süreçteki konumlandırımlarının kapsamı oldukça geniştir. Bu konum aynı zamanda oldukça fazla sayıda ve farklı profesyonel fonksiyonları kapsamaktadır (Aktaş ve Kuloğlu, 2008: 107; http://commons.aaahq.org/files/0b14318188/Pathways_Commission_Final_Report_Complete.pdf).

Adli muhasebecilik mesleği, meslekî bilgi ve yeteneğin hukuki problemlerin çözümüne yönelik olarak uygulama çalışmalarını içermektedir. Adli muhasebecilerin eğitim düzeyi, meslekî bilgisi, yetenekleri ve ticari hayat tecrübesi, aklama suçunun önlenmesi ve ortaya çıkarılması konusunda faydalı olabilecektir. Çünkü, adli muhasebeciler rakamların ötesine geçebilmek için eğitim almışlardır ve işletme gerçekleri ile ilgilenirler. Ayrıca, bu meslek mensupları yüksek meslekî standartlara ve etik değerlere sahip meslek elemanlarıdır. Toplumun daha güvenilir, faydalı, ilgili ve sorumlu bilgi talebi sosyal, ekonomik ve yasal durumlar açısından gerçekleri yargılayan adli muhasebecilere yönelik talebi artırmaktadır. Çünkü, aklama suçu ile doğrudan veya dolaylı yoldan ilişkisi olan tüm faaliyetler, finansal bilgilerin doğru bir şekilde ilgili taraflara sunulmasını engellemektedir. Bu durum şeffaf, hesap verebilir, adil ve sorumlu bilgi sunumunu engellemektedir. Aklama suçu ile mücadele yeterli yetkinlikte ve yüksek ahlâki ve etik değerlere sahip insan gücü, yeterli miktarda kaynak ve teknik olanaklar ile mümkündür. Aklama suçu ile mücadelede, suç hakkında kanıtlayıcı belge ve bilgilerin elde edilebilmesi, en temel esaslardandır. Bundan dolayı, ülkeler aklama suçu ile mücadelede araştırma ve soruşturma mekanizmalarına önem vermektedirler. Bu noktada adli muhasebeciler meslekî nitelikleri ve ilgi alanları itibariyle gerekli yetkinlikteki meslek mensuplarıdır. Adli muhasebeciler, dava destek danışmanlığı, hile denetçiliği veya araştırmacı muhasebecilik ve uzman şahitlik alanlarında hizmet vermektedirler (Toraman, Abdioğlu ve İşgüden, 2009: 17-18; Aktaş ve Kuloğlu, 2008: 109).

2.3. ADLİ MUHASEBE KAVRAMININ ORTAYA ÇIKIŞ SEBEPLERİ

İlgili taraflara özellikle hile ve yolsuzluklarla ilgili sorunlarının çözümünde destek hizmeti veren adli muhasebecilik mesleğine giderek daha fazla ihtiyaç duyulmasının temel nedenleri aşağıdaki gibi özetlenebilmektedir (Bozkurt, 2000/b: 56).

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

Yukarıdaki nedenlerin etkisiyle, zorunlu olarak ortaya çıkan bu meslek, muhasebe uygulamalarının yapısını değiştirmekte ve genellikle, kayıtlarda yer alan sayılarla uğraşan muhasebecileri, sayıların arkasında kalan dünyayı sorgulamaya yönlendirmektedir. Bu meslek aracılığı ile muhasebe bilgi ve yeteneklerinin hukuksal sorunların çözümünde kullanımı giderek artmış ve muhasebe mesleği günümüzün karmaşık ekonomik yapısında karşılaşılan pek çok soruna çözüm olmaya başlamıştır (Bozkurt, 2000/b: 57).

2.3.1. Denetimden Beklentiler

Konuya girmeden önce, denetim ve muhasebe denetimi hakkında bilgi vermek faydalı olacaktır. Denetim, iktisadî faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgi duyanlara bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreçtir. Denetim, en genel haliyle bir örgütün faaliyetlerine ve olgularına ilişkin açıklanan bilgilerin önceden belirlenen kriterlere uygunluk derecesini belirlemek ve raporlamak amacıyla bu ekonomik faaliyetlere ve olaylara ilişkin bilgilerle ilgili kayıtların toplanması, değerlendirilmesi ve sonucun bilgi kullanıcılarına raporlanması sürecidir.

Muhasebe denetimi ise, bir işletmenin finansal tablolarının genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine veya işletmelerin hukuki sisteminin gereği olarak başka bir muhasebe sistemine uygun düzenlenecek ise, buna uygun düzenlendiğini belirlemeye ve raporlamaya yöneliktir. Malî tabloların ve bu tabloların dayanağını oluşturan kayıt,

belge ve diğ er ipuçları üzerinden yürütölen çalışmalara dayanan ve bulguları denetim raporunda özetleyen sistematik incelemedir. Muhasebe denetiminin amacı, işletme ilgililerine, ilgilendikleri bilgilerin güvenilir olup olmadığı konusunda görüş bildirmektir. Muhasebe denetiminin temel hareket noktası kamuyu aydınlatmaktır. Denetim, bir süreçtir ve karşılaştırmaya dayanır. Karşılaştırmanın yapılabilmesi için ise, önceden saptanmış kriterlerin bulunması gerekir. Muhasebe denetiminde kullanılacak kriterler, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleridir (Erol, 2008: 232).

2.3.2. İç Denetim

Organizasyonlar kurumsal yönetimin bir parçası olarak iç denetim mekanizmasını desteklemelidir. Hissedarların şirkete dava açma ve yöneticilerin de temel kurumsal yönetim ilkeleri hakkında söz söyleme haklarının verilmesi yolu ile hissedarlar ve yöneticiler güçlendirilmelidir. Böylelikle, hissedarların oy kullanma hakları arttırılmalı, firma işlemleri şeffafça belgelenerek bağımsız denetçiye sunulmalıdır. İyi tasarlanmış muhasebe standartları ve bağımsız iç ve dış denetim fonksiyonu güçlendirilmeli ve kamu düzenlemeleri geliştirilmelidir. İç denetim ve bağımsız denetim koordineli bir şekilde uygulanmalıdır. Bir başka ifadeyle, iç kontrol ile yatırımcılara, kreditorlere ve diğ er kullanıcılara güvenilir finansal rapor hazırlanmasını sağlamak gerekir. Ayrıca, şirketin hedeflerinin gerçekleştirilmesi için kaynakların etkin ve verimli olarak kullanıldığına dair operasyonel kontrollerin yapılması, ve operasyonların ve malî tablonun kanun ve düzenlemelere uygun olup olmadığının denetimlerinin yapılması da, iç kontrol sisteminin temel hususları arasındadır.

Bağımsız denetim ise, işletmelerin halka açıklanacak yıllık finansal tablo ve diğ er finansal bilgilerinin, finansal raporlama standartlarına ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makûl güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla tüm bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak, defter, kayıt ve belgelerin denetimin yapılması ve değerlendirilmesini dikkate almaktadır. Böylece, etkin bir iç ve dış denetimin oluşturulması şirketlerde kurumsal yönetimin yerleştirilmesini sağlayan önemli bir araçtır. Bağımsız denetçinin her zaman yanıtılabileceği hususu dikkate alınarak, bağımsız denetçi, bağımsızlığının yitirilmesine sebep olabilecek her türlü

davranışlardan kaçınılmalıdır. Bunun için de, bağımsız denetimin de denetlenmesini sağlayacak yasal bir mekanizmanın da olması gerekmektedir, bunun da bağımsız üst kurullarca olması önem taşımaktadır. (Göcen, 2010: 124-125).

2.4. ADLİ MUHASEBE MESLEĞİNİ GEREKTİREN NEDENLER

Adli muhasebecilerden genellikle suç olaylarından doğan şikayetler, medeni davalardan doğan talepler, tüzel kişiler veya hükümet soruşturmaları kapsamında inceleme yapmaları istenilmektedir. Adli muhasebe günümüzde dolandırıcılık denetimi veya soruşturma muhasebeciliği olarak adlandırılmaktadır. Adli muhasebecilik, yalnızca beyaz yaka suçları ile sınırlı değildir. Nitekim, adli muhasebeciliğin yararlandığı alan Kanada'da cinayet soruşturmalarına kadar uzanmıştır.

Muhasebe, denetleme ve inceleme becerilerinin bütünü olarak ifade edilen adli muhasebecilik uzmanlık sahasının oluşumunda, genel olarak aşağıda sıralanan nedenler etkili olmaktadır (Karpardis, 2002: 270; Pazarçeviren, 2005: 3):

- Ticarî işlemlerin giderek karmaşıklaşması sonucu, bireyler ve kurumlar artan oranda mahkemelere başvurmaya başlamışlardır.
- Toplumda, birey ve kurumlarla devlet arasındaki ilişkiler giderek sorun doğurmaya başlamıştır.
- İşletmelerde çalışan personellerin yaptıkları yolsuzluklar giderek artmakta, yolsuzlukların ortaya çıkartılması ve önlenmesi zorlaşmaktadır.
- Artan sayıda ve büyük tutarlarda işletme başarısızlıkları yaşanmaktadır.
- Avukatlar ve mahkemeler karşılaştıkları olaylarda fazla uzman desteğine ihtiyaç duymaktadırlar.

2.5. ADLİ MUHASEBECİDE BULUNMASI GEREKEN

NİTELİKLER

Finansal uzmanlık, dolandırıcılık bilgisi ve ticaret gerçekleri ve hukuk sisteminin çalışması hakkında güçlü bilgi ve anlayış bir adli muhasebecinin en başlıca özelliklerindedir. Etkili bir adli muhasebeci olabilmek için, aşağıda sıralanan beceriler gereklidir (Aktaş ve Kuloğlu, 2008: 113).

- Eğitim ve öğretim,
- İşletme değerlendirme gibi uygun disiplinlerde ileri ve devam eden eğitim,
- Geniş muhasebe ve denetleme tecrübesi,

- İletişim becerileri,
- Pratik işletme tecrübesi,
- Çeşitlendirilmiş adli denetleme tecrübesi ve
- Sosyal beceri ve esnekliktir.

2.5.1. Adli Muhasebecinin Yapısında Barındırması Gereken Özellikler

Adli muhasebecilerin normal eğitimlerinin yanında, bazı disiplinlerde etkili bir birikim sahibi olmaları gerekmektedir. Bunlar (Dursun ve Pehlivan, 2012: 130):

- İleri düzey muhasebe bilgisi,
- Hukuk,
- Denetim,
- Ekonomi
- İşletme yönetimi,
- Kamu yönetimi,
- Psikoloji,
- Matematik,
- İstatistik,
- Suç bilimi ve
- Bilgisayar uygulamalarıdır.

Bir adli muhasebecinin mesleğinde başarılı olabilmesi için normal muhasebeci veya denetçi kalıplarının dışına çıkabilmesi gerekmektedir. Olayların arkasındaki gerçeklere bakma zorunluluklarından dolayı, bir dedektif davranışı sergilemelidirler. Genel kural olarak, bir adli muhasebeci, üçte bir muhasebeci, üçte bir araştırmacı ve üçte bir işletme elemanı gibi davranabilmelidir.

Bir adli muhasebecide bulunması gereken özellikleri aşağıdaki gibidir (Başar, 2005: 62).

- Merak:** Adli muhasebeci meslekî alanda ilgili ve meraklı olmalıdır. Faaliyetlerinde meslekî şüpheciliğini kullanmalıdır.
- Israrcılık:** Adli muhasebeci üzerine aldığı işi tümüyle tamamlayana kadar araştırmalarını sürdürmelidir.

- iii. **Yaratıcılık:** Adli muhasebeciler uymak durumunda oldukları ilke ve standartlar yanında olabildiğince yaratıcı olmalı, ayrıntılara dikkat etmelidirler.
- iv. **Sezgi:** Adli muhasebeciler her durumu kendi özelliklerine göre araştırmalı, olayı hem bir resim gibi genel olarak hem de ayrıntıları ile analiz etmelidirler. Baskı ortamında sakin davranmalı, iyi bir işletme sezgisine sahip olabilmeli, kararlarında net, analitik ve mantıki bir düşünceyi hakim kılmalıdır.
- v. **Hüner:** Bir adli muhasebeci tüm çalışmalarını sunmak amacıyla yazılı veya sözlü iletişimde başarılı olmalıdır. İnsan ilişkilerini sağlıklı bir biçimde kurabilme yeteneğine sahip olmalıdır.

2.5.2. Bir Adli Muhasebeci de Sahip Olması Gereken Beceriler

Adli Muhasebeciliği meslek olarak yürütecek profesyonellerde, gelişmiş bir muhasebe altyapısı, teorik muhasebe bilgisi, hukuk bilgisi ve yasal mevzuata hakimiyet gerekmektedir. Ayrıca adli muhasebecilerin iletişim becerilerinin gelişmiş olması, iyi dinleyici olma vasıflarının bulunması, önsezi ve tahmin yeteneklerinin gelişmiş olması ve uygulamada yapılan hatalarla ilgili güncel bilgilere sahip olmak bulunması gereken diğer vasıflardır. Adli muhasebecilik sadece muhasebe bilimi ile uğraşmamaktadır, uğraşı alanı disiplinler arasıdır. Bu durum adli muhasebecilik mesleğini yürütmek isteyen profesyonellerin donanımlı olmalarını gerekli hale getirmektedir. Aşağıda yer alan başlıklarda, iletişim becerileri, entelektüel beceriler, kişisel beceriler, genel bilgi, işletme ve yönetim bilgisi ve muhasebe bilgisi başlıklar halinde incelenecektir.

2.5.2.1. İletişim Becerileri

İletişim becerileri, görüşleri resmî ve gayriresmî şekilde yazılı veya sözlü olarak sunma, tartışma ve savunma yeteneğini, etkin dinlemeyi ve bilginin ilgili kaynaktan elde edilip düzenlenmesini içerir (The Big 8, 1989; AECC, 1990). Ayrıca yabancı dilde etkili iletişim kurabilme, takım ruhu halinde çalışabilme, bilgi ve iletişim teknolojilerinin kullanılması da gerekli iletişim yetenekleri arasında sıralanabilir. Bu durum, muhasebecinin farklı yaş gruplarında ve farklı aşamalarda öğrenme psikolojilerini kavramasını ve dinleme ve cesaretlendirme yoluyla yol göstermesini de

gerektirir. Bu aynı zamanda bir muhasebecinin yeni fikirlere, yeni teknolojilere ve yeni kùltürlere açık olmasını ve bunlara göre kendini güncellemesi ve uyum göstermesi gereğini de ortaya koymaktadır (Başar, 2005: 62; Mohammed ve Lashine, 2003: 3-16).

2.5.2.2. Entellektüel Beceriler

Entelektüel beceriler, bir muhasebecinin sahip olması gereken diğler temel beceriler arasında yer almaktadır. Son yıllarda meydana gelen şirket skandalları problem çözüme yeteneklerinin ve analitik düşünme becerilerinin muhasebe eğitiminde daha fazla yer alması gereğini ortaya koymuştur (Mohammed ve Lashine, 2003: 3-16). Bu beceriler beklenmedik sorunlara çözüm bulabilme, sorunları teşhis etme ve mümkünse önceden görme, kabul gören çözüm yolları bulma, belirli bir duruma veya olaya hükmeden güçleri anlama ve bunların etkilerini önceden tahmin etme, etik meseleleri belirleme ve bu değerlere sahip çıkma, beklenmedik isteklere yanıt verebilme, kısıtlı kaynaklar arasında öncelikleri belirleyebilme ve gerektiği gibi işleri örgütleyebilme gibi becerileri kapsar (The Big 8, 1989; AECC, 1990). Ayrıca, doğru ve tam bilginin elde edilebilmesi için kişinin doğru sorular sorabilmesini, bilginin önemini fark etme yeteneğini ve farklı nesnelere, olaylar, bireyler ve yöntemler arasında ilişkileri açıklamak için rasyonel değerlendirme yapabilme becerisini içerir (Mohammed ve Lashine, 2003: 3- 16).

2.5.2.3. Kişisel Beceriler

Bu beceriler farklı kişilerle grup içinde etkin şekilde çalışabilme, diğerlerini etkileme, kişileri motive etme ve geliştirme, çatışmaları çözüme, işleri organize etme, farklı kültürel geçmişe sahip kişilerle çalışma, anlaşma ve yönlendirme gibi nitelikleri kapsar (The Big 8, 1989; AECC, 1990). Bütün bunların ötesinde, etiksel sorumluluk, kişisel sorumluluk, kendine saygı, içtenlik, dürüstlük rekabetin beraberinde getirdiği diğer kişisel becerilerdir (Mohammed ve Lashine, 2003: 3-16; Ulu, 1989: 23-30)).

2.5.2.4. Genel Bilgi

Mesleğe yeni girecek meslek mensubunun psikoloji, ekonomi, matematik, istatistik konularında bilgi temelini olması gerekir. Ayrıca, tarihteki fikir ve olayların akışını ve günümüzdeki farklı kültürleri bilmesi, kişisel ve sosyal değerlerin farkında olması ve ekonomik, sosyal politik konu ve fikirlerden ve güçlerden haberdar olması

ve hatta sanat edebiyat ve bilim konularında değerlendirmeler yapabilecek bilgi düzeyine sahip olması gerekir (Başar, 2005: 62; The Big 8, 1989; AECC, 1990).

2.5.2.5. Yönetim ve İşletme Bilgisi

Mesleğe yeni girecek meslek mensubu; işletmelerin faaliyetleri ve bunların faaliyette bulunduğu ekonomik, yasal, politik, sosyal ve kültürel güçler ve etkileri ile temel finansal araçlar ve ulusal ve uluslararası sermaye piyasaları, işletmelerdeki kişiler arası ve grup dinamiklerini anlayacak bilgi düzeyine sahip olmalı, işletmelerdeki değişimi yaratma ve yönetme yöntemleri hakkında bilgi sahibi olmalı, bilgi teknolojilerinin işletme ve muhasebe uygulamalarındaki mevcut ve gelecekteki rolünü bilmelidir (The Big 8, 1989; AECC, 1990).

2.5.2.6. Muhasebe Bilgisi

Mesleğe yeni girecek adayın finansal karar alıcıların bilgi gereksinimini kavrayacak ve muhasebe bilgisinin bu ihtiyacı karşılamadaki rolünü de kapsayacak şekilde finansal raporlamanın içeriği, kavramları, yapısı ve anlamı hakkında bilgi sahibi olması gerekir. Ayrıca, muhasebe uygulamalarını etkileyen politik konular, çevresel faktörler ve yasal düzenlemeler, muhasebecinin etik ve meslekî sorumlulukları, işletmelerde finansal bilgilerin toplanması, ölçülmesi, özetlenmesi, doğrulanması ve analiz süreci, finansal muhasebe, yönetim ve maliyet muhasebesi, vergileme, bilgi sistemleri, denetim, uluslararası muhasebe, kâr amacı gütmeyen kuruluşlara ilişkin muhasebe uygulamaları konularından biri veya daha fazlası hakkında ve finansal verilerin doğruluğunu sağlayacak kontrol süreçleri, yöntemleri ve kavramları konusunda derinlemesine bilgi sahibi olması beklenir (The Big 8, 1989; AECC, 1990; Ulu, 1989: 23-30).

2.6. ADLİ MUHASEBECİLİK MESLEĞİNİN KAPSAMI

Adli muhasebe mesleğinin konusunu oluşturan unsurların gerektirdiği çalışma metodolojisi ve üzerinde titizlikle durulması gereken hususlarda belirli farklılıklar bulunmaktadır. Örneğin, uzman tanıklıkta iyi bir iletişim ve hitabet yeteneği gerekirken, suistimal, hile ve yolsuzluk alanları ile ilgili çalışmalarda ise araştırmacı ve soruşturmacı analitik düşünce yapısı ön plâna çıkmaktadır. Adli muhasebe mesleğinin konusu, pek çok sektörde ve geniş bir alanda faaliyet gösterilmesi ve dünyadaki

ekonomik ve mali olayların iletişim ve ulaşım olanaklarının artması ve teknolojik gelişmeler nedeniyle değişmektedir. Bu değişime paralel olarak, adli muhasebe mesleğini icra edenlerin çalışma sistemleri ve ellerindeki teknik olanaklar da değişmekle birlikte karşılaşılan yeni olay ve problemler mesleğin konularını da genişletmektedir. Bu sebeple bu mesleği ifa edecek olanların sürekli olarak meslek içi eğitimden geçmeleri de gerekmektedir. Adli muhasebecilerden genellikle suç olaylarından doğan mağduriyetler hakkında finansal suç incelemeleri, medeni hukuk ve ceza hukuku davalarından doğan talepler, özel ve kamu sektörü tüzel veya gerçek kişileri hakkındaki soruşturmalarda bilgi vermeleri, hizmet sunmaları istenmektedir. Beyaz yaka suçları denilen genelde iyi eğitilmiş kişiler tarafından işlenen suçlarda olayın çok iyi plânlanması, suçu işleyen veya işlenen suçun çok iyi kamufle edilmesi gibi nedenlerle oldukça iyi bir araştırma ve soruşturma yapmak gerekmektedir. Kredi kartı dolandırıcılıkları, kambiyo senetleri ile ilgili suçlar, bilişim suçları, şirketlerdeki hile, yolsuzluk gibi finansal suçlarla ilgili konularda adli muhasebe analizinin boyutları çok geniş olabilmektedir (Bozkurt, 2000/b: 56-61; Karpardis, 2002: 272; Dursun ve Pehlivan, 2012: 135).

Adli muhasebe mesleğinin uygulama kapsamını;

- Dava desteği,
- Uzman şahitlik ve
- Hile denetçiliği (araştırmacı muhasebecilik) olmak üzere üç bölüme ayırmak mümkündür.

2.6.1. Dava Destekleri (Hukuki Destek)

Dava desteği, bir adli dava öncesinde veya dava esnasında ilgili avukata sağlanan muhasebe desteğidir. Daha çok ekonomik kayıpla ilgilidir. Örneğin, bir sözleşme ihlalinin sonucunda ortaya çıkan malî kaybı hesaplamak tipik bir dava desteğidir. Adli muhasebecilerin bu açıdan avukatlara yardımcı olabilecekleri konular iki temel noktada toplanmaktadır (Toraman, Abdioğlu ve İşgüden, 2009: 42).

Toplanan verilerin analiz edilmesi, gerekli verilerin ortaya konulması sürecinde, avukatların bir yasal işlemde gereksinim duyacakları verilerin, yeterli ve doğru olarak saptanması ve sunulması faaliyeti içerisinde yer almaktadır. Analiz etme sürecinde ise, mahkemeye sunulacak malî nitelikteki verilerin değerlendirilmesi ve avukatların bu bulguları yorumlamasına yardım etme amacı yer almaktadır. Genel olarak, bir adli

muhasebecinin sağlayacağı dava desteği aşağıdaki konuları kapsar (Cullinan ve Sutton, 2002: 300):

- Bir iddiayı tekzip etmek veya desteklemek için gerekli dokümanları temin etmek,
- Eksik noktaları belirlemek ve durumun öncül bir değerlendirmesini yapmak için dokümanları incelemek,
- Finansal durumun anlaşılmasını ve sorulacak ek soruların bildirimini kolaylaştıracak bulguların incelenmesi sürecine katılmak,
- Karşı taraftaki bilirkişinin zarar (tazminat) talebi raporunu incelemek ve mevcut durumun eksik veya iyi yönleri hakkındaki raporları gözden geçirmek,
- Davanın sonuca bağlanılmasına (feragata) yönelik görüşme ve tartışmalara yardımcı olmak,
- Karşı tarafın tanığının dinlemek için duruşmaya katılmak ve “bir tarafın tanığının diğer tarafın avukatı tarafından sorguya çekilmesi” işlemine yardım etmektir.

Dava destekleri (hukuki destekler) kapsamında adli muhasebecilik, adli mercilere intikal etmiş veya henüz intikal etmemiş aşağıdaki hususlarda hizmet vermektedir (Aktaş ve Kuloğlu, 2008: 112; Kaya, 2005: 62; Kurt ve Uçma, 2009: 165).

2.6.1.1. Boşanmalarla İlgili Davalar

Boşanmalarla ilgili uyuşmazlıklarda evlilik süresinde elde edinilen varlıkların gerçekleştirilen finansal olayların etki ve sonuçlarının analiz edilmesinde, özellikle paylaşılması gereken varlıklar arasında ticari işletmelerin bulunduğu durumlarda adli muhasebe hizmeti önemli faydalar ve yardımlar sağlamaktadır. Taraflardan birinin mal kaçırmak, gizlemek gibi girişimlerinin olduğu durumlarda olay bir hukukçunun çalışma alanını çok dışına çıkmaktadır (Aktaş ve Kuloğlu, 2008: 112; Kaya, 2005: 62; Kurt ve Uçma, 2009: 165).

2.6.1.2. İşletmenin Malî Kayıplarına İlişkin Davalar

İşletmelerin malî kayıplarına ilişkin davalarda işletme yönetiminin veya işletme çalışanlarının yaptığı olaylarda oluşan zararların tespiti ve hesaplanması sırasında da adli muhasebecilerle beraber çalışmaları gerekmektedir (Aktaş ve Kuloğlu, 2008: 112; Kaya, 2005: 62; Kurt ve Uçma, 2009: 165).

2.6.1.3. Ceza Davaları

Ceza davalarında belge ve kredi kartı dolandırıcılıklarında, çek ve senetlere ilişkin dolandırıcılıklarda ve hatta cinayet davalarının bir kısmında adli muhasebe mesleği hizmetinden yararlanılabilir (Aktaş ve Kuloğlu, 2008: 112; Kaya, 2005: 62; Kurt ve Uçma, 2009: 165) .

2.6.1.4. İcra İflâs Davaları

İcra İflâs hukuku ile ilgili davalarda hileli iflâs uygulamaları gibi özellik arz eden durumlarda, borçlunun mal kaçırmak için muvazaalı olayların ortaya çıkarılması da adli muhasebe mesleğinin konusu içerisinde yer alır (Aktaş ve Kuloğlu, 2008: 112; Kaya, 2005: 62; Kurt ve Uçma, 2009: 165).

2.6.1.5. İş Hukuku Kapsamındaki Davalar

İş hukukunun uygulama konusuna giren davalarda ise tazminatların hesaplanması, işyerinde meydana gelen iş hukuku yolsuzluk ve usulsüzlüklerinin aydınlatılmasında da adli muhasebe mesleğine başvurulabilir (Aktaş ve Kuloğlu, 2008: 112; Kaya, 2005: 62; Kurt ve Uçma, 2009: 165).

2.6.1.6. Vergi Hukuku Kapsamındaki Davalar

Vergi hukukunun uygulama alanına giren davaların pek çoğunda muhasebesel analizin önemi büyüktür. Vergisel hile ve yolsuzlukların ortaya çıkarılmasında, malî tablolarda veya defterlerde yapılan hesap oyunlarının tespit edilmesinde adli muhasebe mesleğinin önemi büyük olmaktadır (Aktaş ve Kuloğlu, 2008: 112; Kaya, 2005: 62; Kurt ve Uçma, 2009: 165).

2.6.1.7. Ticaret Hukuku Kapsamındaki Davalar

Ticaret hukuku ile davaların pek çoğunda örneğin, ortakların kâr dağıtımı ile ilgili problemlerinde, tasfiye veya birleşmelerle ilgili uyuşmazlıklarda adli muhasebe mesleğini icra edenlerin yardımları gerekebilir (Aktaş ve Kuloğlu, 2008: 112; Kaya, 2005: 62; Kurt ve Uçma, 2009: 165).

2.6.1.8. Kara Para Aklama Suçlarına İlişkin Davalar

Kara paranın aklanmasına ilişkin suçlara ilişkin yargılamalarda da adli muhasebecilerden yararlanılmaktadır. Kara paranın aklanmasına ilişkin çok geniş örgütlenmeler ve sistemler kurulmakta ve bu yapıların çözümlenmesinde ise mutlaka

üst düzey muhasebe ve denetim teknik bilgisi gerekmektedir (Aktaş ve Kuloğlu, 2008: 112; Kaya, 2005: 62; Kurt ve Uçma, 2009: 165) .

2.6.1.9. Sermaye Piyasası Kanunu (SPK) Davaları

Sermaye Piyasası Kanunu kapsamındaki kurumların, iş ve eylemlerinden dolayı ortaya çıkan suçların yargılama sürecinde adli muhasebecilere başvurulur. Adli muhasebeciler bu gibi konularda dava aşamasında avukatlara hukuki destek sağlayabilecekleri gibi olayın mahkemeye intikal ettiği durumlarda da hizmet sunabilirler. Avukatın savunmasının oluşturulmasıyla ilgili delillerin toplanmasında veya karşı tarafın avukatının veya savcının oluşturduğu iddiaların çözümlenerek etkisiz hale getirilmesinde adli muhasebecilerin büyük desteği olabilmektedir (Aktaş ve Kuloğlu, 2008: 112; Kaya, 2005: 62; Kurt ve Uçma, 2009: 165).

2.6.2. Uzman Tanıklık (Bilirkişi Tanıklığı)

Bir adli muhasebeci mahkemede uzman şahit olarak, duygusallıktan uzak ve sakin bir şekilde, karmaşık muhasebe sorunlarına ilişkin uzman fikirlerini sunmalıdır. Önemli olan muhasebe problemlerinin açık ve anlaşılır bir dille sunulmasıdır. Diğer bir deyişle, adli muhasebeciler, bu sorumluluklarını yerine getirirken, tarafsız, bağımsız ve objektif olmalı, teknik konuları açık bir dille ve öğretici bir biçimde açıklamalıdır. Adli muhasebecilerin uzman şahitlik faaliyetlerinde yerine getirebilecekleri görevler aşağıdaki gibi sıralanabilir.

- Dava konusu ile ilgili olarak gerekli araştırmaları yaparak çeşitli verileri toplamak,
- Bu verilerle yapmış olduğu analiz sonuçlarına dayanarak bir görüş sahibi olmak,
- Oluşturduğu görüşünü mahkemede hakimlere ve avukatlara aydınlatıcı ve öğretici bir biçimde yansıtmaktır.

Bu özellikleri taşımanın yanında, adli muhasebecilerin yukarıda belirtilen bu görevleri yerine getirebilmeleri için bilgi sahibi olmaları gereken alanlar ise, aşağıdaki gibidir(Toraman, Abdioğlu ve İşgüden, 2009: 52).

- Muhasebe Denetimi,

- İstatistik
- Bilgisayar uygulamaları,
- Hukuk,
- Psikoloji,
- Araştırma teknikleri,
- Suç bilimi ve
- İşletme yönetimidir.

Yukarıda belirtildiği üzere, adli muhasebecinin sahip olması gereken nitelikler, diğer muhasebe meslek mensuplarının sahip olduğu niteliklerden çok daha fazlasını gerektirmektedir. Bu noktada dünyadaki uygulamalara bakıldığında adli muhasebecilik mesleğinin gelişmesi yönünde birçok düzenlemeler yapılmaktadır. Bunların başında ise, eğitim kurumlarının açtıkları adli muhasebecilik eğitim programları gelmektedir. Ülkemizdeki uygulamalara bakıldığında ise, adli muhasebecilik mesleği denetim şirketlerince icra edilmektedir (Toraman, Abdioğlu ve İşgüden, 2009: 52).

Adli muhasebe mesleğinin konusu olarak uzman tanıklık Türk Yargı sisteminde uygulaması pek olmayan bir sistemdir. Çünkü, ülkemiz uygulamalarında tanıklık sadece olayı kendi gözleriyle gören kişiler için düzenlenmiştir. Türkiye uygulamalarında bilirkişilerin yazılı rapor vermesi esastır. Ancak, yazılı rapor verilmesi sırasında ifadelerin muğlak olması, çok fazla teknik kavram ve terimlerin kullanılması, Türkçe dilbilgisi kurallarının tam olarak kullanılamaması, anlatılmak istenilen mesajın mahkemeler tarafından anlaşılmasına yol açabilmektedir.

Bu tip durumlarda hakim, bilirkişiden ek açıklama talep etmekte ancak gelen ek açıklamalarda da çoğu zaman benzer sıkıntılar olabilmektedir. Uzman tanıklık sisteminde ise, sözlü ifade esastır. Böylece, hakimler, savcılar ve avukatlar yazılı hususlar hakkında şüpheye düştükleri veya tam olarak algılayamadıkları kısımları sorarak adaletin sağlanması konusunda daha iyi bir bilgilendirme almış olurlar. Bazı karmaşık davalarda, adli muhasebecilerden bilirkişi tanıklığı, danışmanlık ya da hakemlik yapması konusunda da destek alınabilir. Avukatlar adli muhasebeciyi, uzman görüşü almak amacıyla duruşmaya dahil edebilirler. Burada dikkat edilmesi gereken husus, alınan görüşün, adli muhasebecinin uzmanlık alanıyla ilgili olması gerekmektedir (Aktaş ve Kuloğlu, 2008: 112).

Adli muhasebecinin herhangi bir araştırma yapmadan, mahkeme için sunum hazırlığı (görsel materyaller, tablolar ve benzerleri) veya prova gibi ön hazırlıklarını tamamlamadan, görüş bildirmesi doğru olmaz. Ayrıca, adli muhasebeci, mahkemede sözlü görüş bildirirken bir savcı, avukat veya hakim gibi değil, bir uzman olarak davranmak, gerçek ve tarafsız bilgi vermek zorundadır. Çelişkili ifadelerde bulunması, mesleğin genel kabul görmüş ilke ve standartlarının dışında görüş bildirmesi, adaleti yanıltmaya çalışmak olarak değerlendirilebilecektir. Adli muhasebecilerin adaletin gerçeği bulmasını sağlaması en temel sorumluluğudur. Adli muhasebeciler, bu sorumluluklarını yerine getirirken, tarafsız, bağımsız ve objektif olmalı, teknik konuları açık bir dille ve öğretici bir biçimde açıklamalıdır (Pazarçeviren, 2005: 10).

Adli muhasebecilerin uzman tanıklık sırasında mağdurun, avukatların veya savcının, bazı olaylarda ise yazılı veya görsel medyanın etkisi altında kalmaması gerekir. Adli muhasebeci, tahminde bulunmadan, konuyla ilgili spekülasyonlar yapmadan, doğruyu söylemesi gerekir. Adli muhasebeci, ifadesinde teori veya varsayımlarda bulunmamalı kesin konuşmalıdır. Kesinlikle konuya odaklanmalı, konudan konuya geçmemelidir. Ayrıca, kendisine sorulan soruları dikkatli olarak dinlemeli ve anlamadan cevap vermemelidir. Adli muhasebe mesleğinin uzman tanıklık alanı yüksek iletişim becerileri, topluluk önünde konuşma ve iyi derecede hitabet yeteneği gerektirir. Burada adli muhasebecinin yapacağı hataların telafisi çok zordur ve kamusal itibarını doğrudan doğruya etkileyebilir.

Uzman tanıklık müessesinin Türk Yargı sisteminde uygulamaya konulmasının davaların görülmesini sürecini hızlandıracağı açıktır. Bilirkişilik sisteminde yaşanan sorunların bir kısmının bu şekilde çözümlenebileceği düşünülmektedir (Gülten, 2010: 318).

2.6.3. Hile Denetçiliği veya Araştırmacı Muhasebecilik

Araştırmacı muhasebecilik, genellikle cezai konuların incelenmesiyle ilgilenir. Örneğin, iş gören hırsızlığı, gayrimenkul dolandırıcılığı, sigorta dolandırıcılığı, rüşvetçilik, suç tahkikatına ilişkin soruşturmalar, araştırmacı muhasebeciliğin kapsamında incelenmektedir. Son yıllarda, işletme çalışanlarınca veya tepe yönetimince, farklı alanlarda ve farklı şekillerde yapılan hileler önemli sorunlardan biri haline gelmiştir. Çeşitli ülkelerde yapılan araştırmalar sonucunda, işletmelerin yıllık gelirlerinin %6'sını bu gibi hileler nedeniyle kaybettiklerini göstermektedir. Sayı ve

tutarları gün geçtikçe artış gösteren bu hilelere aşağıdaki örnekler verilebilir (Bozkurt 2000/b, 63-68):

- İşletme çalışanları tarafından işletmelerine karşı yapılan hileler,
- Beyaz yakalılar tarafından yapılan hileler,
- İşletme tepe yönetimlerinin ilgililerini yanıltmaya yönelik olarak yaptıkları malî tablo hileleri,
- Yatırımlarla ilgili yapılan hileler,
- Ticarî rüşvetler ve komisyonlar,
- Banka işlemleri ile ilgili hileler,
- Elektronik fon transferi ile ilgili hileler,
- Kredi kartı, bilgisayar ve internet hileleri olarak sayılabilir.

Hile denetçileri olarak adli muhasebeciler, işletmede kimler tarafından ve ne şekillerde hile yapılabileceği konularında bilgi sahibi olmalıdırlar (Özkul ve Pektekin, 2009: 63; Kaya, 2005: 56).

Adli muhasebe mesleğinin konusunu oluşturan son alan, gerçek ve tüzel kişilere ait (kamu veya özel sektör) işletmelerde yaşanan, genellikle işletme çalışanları tarafından gerçekleştirilen, kanuna aykırı davranışların tespit edilmesine yönelik çalışmalarla ilgili alandır. Adli muhasebe mesleğinde en fazla araştırma ve incelemenin yapıldığı alan kabul edildiğinden bu kısma araştırmacı muhasebecilik adı verildiği de görülmektedir. Araştırmacı muhasebecilik, genelde hile uygulamaları ve bunun sonucunda karşılaşılan iş gören hırsızlığı, gayrimenkul dolandırıcılığı, sigorta dolandırıcılığı, rüşvetçilik ve benzeri cezai konuların incelenmesiyle ilgilenir (Pazarçeviren, 2005: 5).

Adli muhasebe mesleğinin konusu olarak suistimal, hile ve yolsuzluk araştırmacılığı incelendiğinde öncelikle göze çarpan kavramsal bir kargaşa olmaktadır. Suistimal, hile ve yolsuzluk kelimelerinin birbirlerinin yerine çok sık kullanıldığı ve bu sebeple de karıştırıldığı görülmektedir. Hile, sözlük anlamıyla, bir çıkar sağlamak amacıyla birini aldatmak, yanıltmak için yapılan düzen, dolap, oyun, entrika şeklinde tanımlanabilir. Suiistimal ise, işine geldiği gibi, kendi yararına ve çıkarına göre davranmak, iyi niyete karşı yapılan fakat iyi niyet taşımayan eylem, duygu ve düşünce olarak açıklanabilir. Avrupa Konseyi'nin 04 Ocak 1999 tarihinde kabul ettiği "Yolsuzlukla Mücadele Medeni Hukuk Sözleşmesi"nin 2. maddesinde de yolsuzluğun

uluslararası kabul görmüş genel bir tanımı yapılmıştır. Bu maddede yolsuzluk, “Doğrudan doğruya yada dolaylı yollardan rüşvet yada yasadışı bir menfaat temin eden kişinin yürüttüğü görevlerin veya gerekli davranışların yasalara uygun bir şekilde yerine getirilmesinde sapmalara yol açan, rüşvet veya başka her türlü yasadışı menfaatin talep edilmesi, teklif edilmesi, verilmesi yada kabul edilmesi anlamına gelir” şeklinde tanımlanmıştır. Bu şekilde kavramsal çerçeveyi açıkladıktan sonra, işletme çalışanlarının her zaman kendi işletmelerinden hile, suiistimal veya yolsuzluk gibi uygulamalarla mal veya para çalmadıklarını ifade etmek gerekir. “Eşeğini sağlam kazığa bağla” veya “malına sahip çık, hırsız da günaha sokma” gibi halk arasındaki sözlerden anlaşılacağı üzere uygun ortam veya koşulların da olması gerekmektedir. İşletmelerde etkin bir iç kontrol yapısının olmaması, yapanın yanına kar kalıyor anlayışı, çalışanın kendisine haksızlık yapıldığını düşünmesi gibi gerekçelerle çalışanların kendi çalıştıkları işyerine karşı suiistimal, hile, yolsuzluk gibi olumsuz davranışlarda buldukları bilinmektedir. Bu tip olumsuz davranışlar işletmelere maddi zararlar verdiği gibi, müşterilerinin güveninin kaybolmasına, piyasadaki ticari itibar veya ünlerinin de olumsuz etkilenmesine yol açabilir (Özyürek, 2012: 140-145; Pazarçeviren, 2005:2).

Adli muhasebecilerin hile, yolsuzluk ve suiistimallerin ortaya çıkarılmasında işlevleri büyük olacaktır. Çünkü, araştırma metodolojileri ve kanıt toplama teknikleri ile sistemin veya olayın tüm bileşenlerinin en ince ayrıntısına kadar ortaya konulması sağlanacak ve sonrasında hile, yolsuzluk veya suiistimal yapan kişi veya kişiler adaletin önüne çıkartılarak hakettikleri cezaların alınmasını sağlayacaktır (Özyürek, 2012: 140-145).

Adli muhasebecilerin hile, suiistimal ve yolsuzluk araştırmacılığı yaptıkları zamanlarda dikkat etmeleri gereken temel unsurlar aşağıdaki gibi sıralanabilir:

Adli muhasebeci standartlarını ve çalışma metodolojisini kendisi belirlemelidir. Yönetimin veya ortakların niyetini, beklentilerini belirlemeli ve çalışanların uymak zorunda oldukları işletme prosedür ve uygulamalarını incelemelidir. Ayrıca, sadece işletme içerisinde inceleme yapmakla yetinmeyip tedarikçilerle, taşeronlarla şirket ile gerçekleştirdikleri işlere ait olarak araştırmalar yapmalıdır. Adli muhasebeciler hile olasılıklarının nerelerde olabileceğini tahmin etmeli ve işletmenin iç kontrol sisteminin zayıf yönlerini hemen bulabilmelidir. İşletmede uygulanabilecek hileli davranış tiplerini belirleyerek üretim, muhasebe, satın alma veya pazarlama gibi işletme bölümleriyle

ilişkilendirebilmelidir. Adli muhasebeciler ellerinde herhangi bir endişe, söylenti ve iddiayı destekleyecek bir kesin delil olmadan kimseyi suçlamamalıdır. Çünkü, aksi ispatlanana kadar herkes masumdur (Özyürek, 2012: 140-145).

Adli muhasebeciler, zanlı olarak tespit ettikleri kişi ile ilgili olarak yaptıkları görüşme veya sorgulamalarda kişinin ruh halini, psikolojik yapısını da dikkate almak zorundadır. Bazen uygun psikolojik ortam yaratıldığında kişiler vicdan azabına dayanamayıp suçlarını itiraf edebilmektedirler (Özyürek, 2012: 140-145; Pazarçeviren, 2005:2).

Adli Muhasebeciler hile, suiistimal veya yolsuzluk araştırmaları esnasında çok iyi plânlanmış olaylarla da karşılaşabilirler. Hatta bazen işlenen suç ancak çok ileri teknoloji veya bilgisayar bilgisi ile tespit edilebilir. Bu tip durumlarda uzman desteği almaları da gerekebilir.

Adli Muhasebeciler hile, yolsuzluk veya suiistimal gibi olayları ortaya çıkardıklarında işletme yönetimlerine bir daha benzer olayların yaşanmaması için almaları gereken tedbirleri gösteren önerilerde de bulunurlar. Adli Muhasebeciler hile, yolsuzluk veya suiistimal uygulamalarını tespit ettiklerinde işletmenin uğramış olduğu maddi kayıpları, olayı gerçekleştiren kişi veya kişilere çıkarılacak zimmet miktarını da yani olayın maddi boyutunu da hesaplarlar.

2.7. HİLEYİ AZALTMAYA YÖNELİK YASAL DÜZENLEMELER

1980’li yıllardan sonra yaşanan büyük şirket skandalları (Enron, World.Com, Xerox, Parmalat ve benzeri) sunulan finansal tablolara olan güvenin azalmasına, var olan düzenlemelerin gözden geçirilmesine ve bu düzenlemelerde değişiklik yapılmasına neden olmuştur. Tüm bu gelişmeler şirketlerin finansal durumlarının ortaya konulmasında dikkati muhasebeci ve denetçilere yönelterek, onlara düşen rolün ciddiyetini ortaya koymuştur. Skandalların önlenme çabaları başta ABD olmak üzere, gelişmiş ülkelerde önemli bir meslek alanının oluşmasına ortam hazırlamıştır.

2.7.1. Sarbanes-Oxley Yasası

30 Temmuz 2002’de Amerika’da Senatör Paul D. Sarbanes ve Michael G. Oxley tarafından, yatırımcıların Amerika’daki finans piyasalarına, kurumsal yönetime ve finansal raporlamaya duyduğu güvenin onarılabilmesi için, dönüm noktası olarak kabul edilen Sarbanes-Oxley kanunu çıkarılmıştır. Bu kanun ile denetim şirketlerinin

halihazırda verdikleri bazı hizmetlerin, adli hizmetler kapsamında olduğu dolayısıyla adli muhasebeci tarafından verilmesinin gerekliliği ortaya konulmuştur.

Adli hizmetlerin gelişim seyrine bakıldığında uzun bir geçmişe sahip olduğu görülmektedir. Denetim hizmeti alan müşterilerin; bilirkişi görüşü, değerlendirme, ekonomik kayıp/zararların ölçülmesi ve muhasebe bilgisinin çok sayıda iddia açısından sorgulanması (örneğin, sözleşme uyuşmazlıkları, idarî soruşturmalar, meslekî dikkatsizlik, ürün ve/veya hizmetlerin beklenen özellikleri taşımaması ve benzeri) hususlarında yardım almak için denetçilere başvurmaktadırlar.

Kuzey yarım kürede, diğer bir ifadeyle Kuzey Amerika ve İngiltere’de uzman adli (forensic) birimler 1980’lerin sonu 1990’ların başında gelişmiştir. Diğer yandan, Avustralya’da, ancak 1998’den sonra büyük muhasebe şirketleri buna destek verdikten sonra, adli hizmetlerin uzman iş birimlerinde geliştirilmesi mümkün olabilmıştır. Avustralya’da 1998’den önce adli hizmetler, muhasebeciler tarafından bir defaya mahsus ve belli bir olay için müşteri istediği zaman sağlanıyordu ve çoğunlukla belli bir uzmanlık birimi de yoktu (Karpardis, 2002: 269).

İnceleme uzmanları muhasebe şirketleri tarafından kamu dairelerinden ve polis bürolarından işe alınmaktaydı. Sorunlara kurumsal bağlamda bir çözüm getirilebilmesi için mevzuat, gelenek ve görenekler ve bu uzmanların becerileri kullanılıyordu. Ancak, bu kamu daireleri daha önce bahsettiğimiz tipteki sorunlarla karşılaşıldığında kurumların ihtiyaçlarına cevap veremiyordu ki zaten bu onların görevi değildir. Uzmanlaşma olmadan, bilgi ve becerilerle ilerlemek ancak belli bir yere kadar mümkün olmaktadır. Bu nedenle 1998 yılında özel adli birimler uzmanlık seviyelerini çok daha yüksek bir noktaya taşıdılar. Özellikle, 1980’li yıllardan sonra Avrupa ülkelerinde yoğun bir şekilde görülen bu olaylar adli muhasebecilik mesleğine olan ihtiyacı artırmıştır. Avrupa ülkelerinin karşılaştığı; bireylerin ve kurumların artan oranda mahkemelere başvurmaları, ticari işlemlerin giderek karmaşıklaşması, bireylerle ve kurumlarla devlet arasındaki ilişkilerin giderek sorun doğurmaya başlaması, işletmelerde çalışanların yaptıkları yolsuzlukların giderek artması ve bu yolsuzlukların ortaya çıkartılmasının ve önlenmesinin zorlaşması, artan sayıda ve büyük tutarlarda işletme başarısızlıklarının yaşanması, avukatların ve mahkemelerin karşılaştıkları olaylarda daha fazla uzman desteğine ihtiyaç duymaları gibi başlıca sorunların çözümü için adli muhasebecilik mesleğine ilginin artmasıyla birlikte, süreç içerisinde adli

muhasebeci kavramı ve görev tanımı daha açık bir şekilde ortaya koyulmuştur (Özkul ve Pektekin, 2009: 61).

ABD’de Enron Skandalı sonrasında sermaye piyasasında yatırımcıları korumak amacıyla, 30 Temmuz 2002 tarihinde Sarbanes - Oxley Yasası çıkarılarak halka açık şirketlerin denetimine yeni bir düzen ve disiplin getirilmesi amaçlanmıştır. Denetimde bağımsızlık ve etkinlik sağlayarak finansal yatırımcıların korunmasını amaçlayan yasa bu amacı gerçekleştirmeye yönelik olarak, menkul kıymetler yasalarına yeni hükümler getirmekte, denetimde bağımsızlığı engellemeye ve yatırımcıları yanıltmaya yönelik aykırılık ve suçlara ilişkin olarak medeni yasa ve ceza yasasında yer alan yaptırımlara on kata varan artırımlar getirmektedir. Yasanın getirdiği en önemli yenilik, denetimde etkinlik ve bağımsızlığı sağlamak amacıyla denetim faaliyetlerinin gözetimi ve denetimi ile görevli bir üst kurul oluşturulmasıdır.³

Sarbanes – Oxley Yasası, denetçi rotasyonu, denetim dışı hizmetlerin sınırlandırılması, çıkar çatışması durumunda denetim firmasına denetleme yasağı getirilmesi ve şirket yönetiminin denetçi üzerinde baskı kurmasını önlemeye yönelik olarak yaptırımların ağırlaştırılması yoluyla denetçi bağımsızlığını sağlamayı amaçlamaktadır.

2.7.2. Alman On Adım Programı

Alman Hükümeti tarafınsan kabul edilerek 2003 yılında yürürlüğe giren Alman on adım programı büyük ses getirmiştir. Alman on adım programı ile muhasebe ve denetimde hile ve yolsuzlukların önüne geçilmesi amaçlanmaktadır (Elitaş ve Elitaş, 2011: 128).

Alman on adım programını incelemeden önce Alman Hukuk Sisteminin belli başlı özelliklerini ele almak yararlı olacaktır. Alman Hukuk Sistemi özellikle son on yılda büyük bir değişim içine girmiştir. Değişim süreci içinde yapılmış düzenlemelerden ilkini, Şirketler Hukukunda yapılan düzenlemeler oluşturmaktadır. Düzenlemelerden ikincisi ise, finansal raporlama sistemini düzenleyen veya değişiklik yapan düzenlemelerdir. Finansal raporlama sistemi ile ilgili düzenlemeler içinde ise, on adım yasası büyük önem taşımaktadır (Elitaş ve Elitaş, 2011: 129-134).

Alman finansal raporlama sisteminde köklü bir düzenleme olarak sayabileceğimiz Alman on adım yasası, muhasebe ve denetimde hile ve yolsuzlukların önüne geçilmesini amaçladığından ötürü büyük önem taşımaktadır. Alman on adım

³<http://www.modav.org.tr/upload/tezler/Sarbanes-Oxley.pdf>

Yasasının ardından 15 Aralık 2004'de yürürlüğe giren Alman Bilanço Kontrol Yasası, Alman Federal Hükümeti tarafından doğru ve gerçeği yansıtan malî tablolar hazırlanması sağlamak amacıyla on adım programının altıncı adımında düzenlenmiştir. Düzenleme ile borsada işlem gören şirketlerin finansal raporları için iki aşamalı kontrol ve denetim prosedürleri yürürlüğe konulmuştur (Elitaş ve Elitaş, 2011: 129-134).

Sarbanes Oxley ve Alman on adım yasasını karşılaştırdığımızda, iki düzenlemenin birbirinden farklı amaçlar taşıdığı görülmektedir. Sarbanes Oxley Yasasının skandallar ortaya çıktıktan sonraki aşamayı düzenlediği, Alman on adım programının ve ona bağlı kanunların ise, şirket skandalları ve iflaslar gerçekleşmeden önceki süreci düzenleyen düzenlemeler içerdiği görülmektedir (Elitaş ve Elitaş, 2011: 129-134).

Alman on adım programının genel çerçevesine baktığımızda, on ayrı kanuni düzenlemeyi içerdiği görülmektedir. Kanuni düzenlemeler, yönetim ve gözetleme, denetim ve denetçinin rolü, finansal raporlarının güvenilirliğinin kontrolü, borsaların ve gözetim yapılarının geliştirilmesi, organize olmamış piyasalarda yatırımcının korunması ve sermaye piyasalarında yaptırımların sıkılaştırılmasını içermektedir (Elitaş ve Elitaş, 2011: 135).

2.8. BİLGİ TEKNOLOJİLERİNİN ADLİ MUHASEBEDEKİ ROLÜ - ADLİ BİLİŞİM

Modern organizasyonlar gün geçtikçe e-posta ve internet hizmetlerinden belge ve müşteri kayıtlarının idare edilmesine kadar pek çok konuda, teknolojik alt yapıya daha bağımlı hale gelmektedirler. Bu türlü altyapılar oldukça şaşırtıcı bir biçimde çok kırılabilir, güvenilir olmayan ve genellikle suistimale de açıktır. Organizasyonun alt yapısı böyle bir tehlikeyle karşı karşıya kaldığında adli bilişim uzmanlarına başvurulur.

Genel olarak, adli bilişim adli uygulamaların özel bir silahıdır. Bu silahla elektronik kanıt bulma, tespit etme, muhafaza ederek saklama ve analiz edilebilir. Daha sonra da mahkemeye sunulabilir. Adli bilişim uzmanları, aşağıda örnekleri verilen bilgilerin belirlenmesinde yardımcı olmaktadır:

Bilgi nerede saklanmaktadır? - Günümüzde işlemlere ait belgelerin çoğunluğu elektrondur.

Kim kimle iletişim halindedir? - İnternet, e-posta ve telefon günümüzün egemen iş iletişimi araçlarıdır.

Kaynaklar nereye akmaktadır? – Yüksek miktarlardaki finansal işlemler elektronik fon transferi (EFT) yardımıyla sadece birkaç saniye içinde gerçekleşebilmektedir.

Kim neyi biliyor? – Elektronik posta gibi iş iletişim araçları bilgi ve niyetin oluşturulmasında yardımcı olabilir.

Bilgi değiştirildi mi? - Elektronik olarak saklanmış finansal verilerin gerçekliği tartışma doğurabilir.

Adli bilişimciler bu soruların ve ayrıca silinmiş belgelerin yeniden kurtarılmasına, ana kartın kopyalanmasına, bilgisayarda bir eylemin geçmişinin gözlenmesine, gizlenmiş veya maskelenmiş dosyaların yerlerinin belirlenmesine ve bilgisayar eylemlerinin kronolojisinin gözden geçirilmesine ilişkin diğer soruların cevaplanmasına yardımcı olabilirler.

Bilgi teknolojileri kullanılarak yapılan malî yolsuzluklar bu tür adli soruşturmaları yürütecek adli muhasebecilerin önemini ortaya koymuştur. Denetim mesleğini en üst seviyede icra eden adli muhasebecilerin bilişim teknolojileri ile ilgili olan bilgi ve beceri düzeyleri, meslekî faaliyetlerini yerine getirmelerindeki en önemli belirleyici faktör olmaktadır. Çünkü, 2001 yılında dünyada yaşanan muhasebe skandalları ve ülkemizde 2003 yılında bankacılık sektöründe yaşanan “çifte kayıt olayı” bilgi teknolojileri kullanılarak yapılan denetimin önemini açıkça ortaya koymaktadır. Bu bağlamda, hile denetçiliği ya da araştırmacı muhasebecilik yapan adli muhasebeci, hileyi ortaya çıkartmada teknoloji temelli yaklaşımları kullanmalıdır. Teknoloji temeline dayanmayan yöntemlerden olan hilenin, şans eseri ortaya çıkarılması muhtemeldir. Örneğin, müşteri şikayeti üzeri hilenin tespiti. Teknoloji temelli olarak hileyi ortaya çıkartma yaklaşımları aşağıdaki gibidir:

Çeşitli İstatistikî Yöntemler:Özellikle analitik inceleme teknikleri kapsamında, malî analiz teknikleri, bilgisayar destekli denetim teknikleri, insanı inceleme kapsamında yapay zeka teknikleri, bulanık mantık yöntemi ve uzman sistemler, veri madenciliği (datamining) programları ve dijital analiz yöntemleri örnek olarak sıralanabilir. (Örneğin, Benford Kanunu).

Çeşitli Stratejik Yaklaşımlar:Adli bilişim hizmetleri, veri madenciliği yöntemini de içeriğinde bulundurmaktadır. Veri madenciliği (datamining), herhangi bir organizasyonun içerisindeki değişik bilgisayarlardan veya ağdan indirilebilen elektronik

verilerin, sorgulanması ve dolandırıcılık için anormalliklerin veya “kırmızı bayrakların” tespit edilmesi amacıyla veri üzerinde yapılan incelemede kullanılan bir yöntemdir. Günümüz koşullarında elle tutulan muhasebe kayıtları ile yolsuzluğun önüne geçilmesi neredeyse artık imkansızdır. Bu sebeple veri madenciliğinde geliştirilen metotlar, hile tarama ve önlemenin yanında yolsuzlukları da en aza indirmeyi hedeflerken, veri madenciliği ve yapay zeka ile istatistik gibi sistemleri modelleyebilen programlardan faydalanılmaktadır. Artan muhasebe bilgi stoklarının denetiminde hile ve yolsuzlukların veri yığınları içerisinde muntazam şekilde yerleşmiş olması, gizli bilgiler arasındaki fark edilemeyen ilişkileri açığa çıkarabilme konusunda zorluk çıkartmaktadır. Ancak veri madenciliğinde kullanılan veri analiz modelleri, bu gizlenmiş bilgileri açığa çıkararak yargıya intikal etmesine yardımcı olup Adli Muhasebeci için de süreci kolaylaştırmaktadır.

Yolsuzlukla mücadele kapsamında, veri madenciliği analizleri, özet ve raporlarla, yolsuzluğa ait bir takım anomalilerin tespitine ışık tutarak her yıl dünya çapında milyar dolarları bulan yolsuzluklardan kaynaklanan kurumsal kayıpların önüne geçilmesini sağlamaktadır. Veri madenciliği, adli muhasebecilik uygulamalarına sağlamış olduğu bu avantajlar nedeniyle, uygulamada kullanılabilecek bilgi teknolojileri içerisinde ayrı bir öneme sahiptir (Özkul ve Pektekin, 2009: 61-72).

2.9. ADLİ MUHASEBECİLİK MESLEĞİNİN GELİŞİM SÜRECİ

Adli muhasebe, ilk olarak 1980’li yıllarda ortaya çıkmış, 1990’lı yılların ortasında önemli mesafe kat etmiş ve günümüze kadar hızla gelişmiştir. Uygulandığı ülkelerde bu tür bir uzmanlık alanı doğmasına neden olan temel gerekçeler, Türkiye için de geçerlidir. Bu gerekçeler aşağıdaki gibidir:

- Mahkemelere intikal eden olaylardaki hızlı artışlar nedeniyle avukat ve hakimlerin muhasebe konusunda profesyonel yardım ihtiyacının artması,
- Bilgi teknolojilerindeki hızlı gelişmelerin beraberinde getirdiği bilgisayara dayalı işlemlerde artan hile ve yolsuzluklar,
- İşletme çalışanlarının yaptıkları yolsuzlukların hızla artması dolayısıyla, hile ve yolsuzlukların tespitinin ve önlenmesinin giderek imkânsızlaşması,
- Ticari işlem sayısındaki hızlı artışlarla birlikte gelen karmaşıklıklar vb.

Yukarıda ana hatlarıyla ortaya koyulan bu gerekçeler nedeniyle, başta ABD olmak üzere birçok gelişmiş ülkede bu meslek hayata geçirilmiştir (Kaya, 2005: 59).

2.9.1. Amerika Birleşik Devletleri'nde Adli Muhasebecilik

ABD'de adli muhasebecilik mesleği ve meslek mensubu olma süreçleri çeşitli meslek örgütleri bünyesinde ve çeşitli meslek unvanları çerçevesinde gerçekleşmektedir. Bu duruma ilişkin genel bilgilendirmeyi, Tablo 4 üzerinde görmek mümkündür.

Tablo 4: ABD'de Adli Muhasebecilik Mesleği İle İlgili Düzenleme Yapan Kuruluşlar ve Meslek Unvanları

<p>AICPA TARAFINDAN VERİLEN MESLEKİ UNVANLAR</p> <ul style="list-style-type: none">- CFE: Certified Financial Forensics (Sertifikalı/Yeminli) Mali Suç Bilimcisi- ABV: Accredited in Business Valuation (Yetkili Vergi/Değerleme Uzmanı) <p>CPA veya CA unvanına sahip olmak gerekmektedir. Sınavlarını AICPA test</p>	<p>ACFE TARAFINDAN VERİLEN MESLEK ÜNVANLARI</p> <ul style="list-style-type: none">- CFE: Certified Fraud Examiners (Sertifikalı/ Yeminli Hile Denetçisi) <p>CPA unvanına sahip olmak gerekmemektedir. Sınavlarını ACFE kendisi yapmaktadır.</p>
<p>FORENSIC CPA SOCIETY TARAFINDAN VERİLEN MESLEK ÜNVANLARI</p> <ul style="list-style-type: none">- FCPA: Forensic Certified Public Accountant (Adli Muhasebeci) <p>CPA veya CA ünvanına sahip olmak gerekmektedir. Sınavlarını Forensic CPA Society yapmaktadır.</p>	<p>ACFEI TARAFINDAN VERİLEN MESLEK ÜNVANLARI</p> <ul style="list-style-type: none">- Cr. FA: Certified in Forensic Accountant (Adli Muhasebe Sertifikasyonu) <p>CPA ünvanına sahip olmak gerekmemektedir. Sınavlarını ACFEI kendisi yapmaktadır.</p>
<p>NAFA MESLEK ÖRGÜTÜ</p> <p>FA: Forensic Accountant (Adli Muhasebeci)</p> <p>CPA ünvanına sahip olmak gerekmemektedir. NAFA'nın adli muhasebecilik eğitimini tamamlamak gerekmektedir.</p>	

Kaynak: <http://www.fbi.gov/whitecollarcrime.htm>; <http://www.irs.gov/> Erişim

Tarihi:13.10.2011

Adli muhasebecilik mesleğine ilişkin düzenleme yapan kurumlardan ilki Diplomalı Hile Araştırmacıları Kuruluşu (ACFE- Association of Certified Fraud Examiners)'dur. ACFE'nin verdiği meslek unvanı Yeminli/Sertifikalı Hile Denetçisi

(CFE- Certified Fraud Examiners)'dir. CFE olabilmek için, aşağıda ayrıntılı olarak anlatılan gerekli koşulların sağlanması yanında meslekî ve akademik standartlara sahip olunması ve yüksek düzeyde etik standartlara uygun davranılması gerekmektedir. CFE'lerin temel amacı başta ABD olmak üzere tüm dünyada hileye karşı savaşı sürdürmektir. Bir CFE olmak için gereken şartlar, aşağıdaki gibi sıralanmaktadır:⁴

- ACFE'nin bir üyesi olmak,
- Minimum düzeyde meslekî ve akademik şartlara sahip olmak (Minimum düzeydeki akademik şartlardan kastedilen lisans mezuniyet derecesidir.),
- En az iki yıllık doğrudan veya dolaylı bir şekilde hile denetimi ya da hile araştırmaları ile ilgili bir işte çalışılmak,
- Yüksek ahlaki değerlere sahip olmak,
- ACFE'nin Meslekî Etik Kurallarını kabul etmiş olmak ve buna uygun davranacağını taahhüt etmiş olmak gerekmektedir.

Yukarıda sayılan temel şartlar sağlandıktan sonra, CFE sınavına başvuru yapılabilmektedir. Bu bölümlerin içerikleri aşağıdaki gibidir.⁵

- Suç Bilimi ve Etik (Criminology and Ethic): Suç bilimi, suçta adaletin sağlanması, suçun temel nedenlerine ilişkin teoriler, hile önleme teorileri ve bunlara uygunluk, bilgi kaynakları ve etik ikilemler gibi konuları içermektedir.
- Finansal İşlemler (Financial Transactions): Muhasebe kayıtlarında yer alan hileli durumların tespit edilmesi, temel muhasebe teorisi ve denetim teorisi, hile şemaları, iç denetim ve dış denetim açısından hileli işlemlerin tespiti gibi konuları içermektedir.
- Hile Araştırmaları (Fraud Investigation): Görüşme yoluyla hile denetiminin yapılması, kanuna aykırı hileli sayılabilecek işlemler, hilenin işletmelerde gelişimi, rapor hazırlama ve finansal tabloların oluşturulmasında hileli işlemler gibi konuları kapsamaktadır.
- Hilenin Yasal Bileşenleri (Legal Elements of Fraud): Suç ve Ceza Kanunu'na göre, hileye ilişkin kanıt bulma, hilenin yasal yapısı ve bilirkişilik konularını içermektedir.

⁴<http://www.acfe.com/membership/qualifications.asp> Erişim tarihi: 05.10.2011

⁵<http://www.acfe.com/membership/details-of-cfe-exam.asp> Erişim tarihi: 05.10.2011

CFE ruhsatına sahip olabilmek için gerekli şartlar sağlandıktan sonra ve sınav ile mülâkat geçildikten sonra, CFE ruhsatına sahip olan kişi için, ACFE tarafından zorunlu tutulan ve her CFE tarafından yıllık alınması şart koşulan sürekli meslekî eğitim (CPE- Continuing Professional Education) süreci başlar.⁶

Adli muhasebecilik mesleğine ilişkin düzenleme yapan ve meslek ruhsatı veren bir diğer kuruluş ise AICPA'dır. Bilindiği gibi Amerikan Ruhsatlı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (American Institute of Certified Public Accountants – AICPA), Ruhsatlı Kamu Muhasebecileri (CPA- Certified Public Accountant) ve Kamu Muhasebecileri (PA- Public Accountant) olarak tanımlanan muhasebe meslek mensuplarının ulusal meslek örgütüdür. Bu örgüt, muhasebe mesleğine ilişkin tüm düzenlemeleri yapmaktadır. AICPA Mayıs 2008'de adli muhasebecilik yapan CPA'lere özel bir kimlik yaratmak için harekete geçmiştir. Bu yeni kimlik Sertifikalı/Yeminli Mali Suç Bilimcisi (CFF Certified in Financial Forensics) olarak adlandırılmaktadır. Mali suç bilimcisi, temel adli muhasebe bilgisi yanında, işletmelere adli suç konusunda rehberlik veya danışmanlık edecek nitelikte bilgi ve beceriyi gerektirmektedir.⁷

Bir CFF olabilmek için gereken temel şartlar ise, şöyledir:

- CPA unvanına sahip olmak,
- En az 5 yıllık deneyime sahip olmak,
- CFF başvurusunu en az 100 puan elde ederek tamamlamış olmak,
- AICPA'ya CFF sertifikasına sahip olduğunu bildiren imzalı belge vermek gerekmektedir.

Bu noktada CPA ruhsatı için gereken temel şartlara da değinmekte fayda vardır. Bilindiği gibi bir kişinin CPA olabilmesi için, ABD'de bulunan her eyaletin Muhasebe Eyalet Kurulu tarafından belirlenen temel şartlara sahip olması gerekir. Bu temel şartlar Tekdüzen Muhasebe Kanunu'nda temel eşitlik çerçevesinde (AICPA – NASBA İşbirliği) birleştirilmiştir. Kısaca bunlar, bir üniversitede muhasebe dersi, ya da eğitimi almış olması (150 Saat Kuralı'nı yerine getirmesi), CPA Exam (CPA Lisanslama Sınavı)'de başarılı olması ve her eyalet tarafından süresi bir ile dört yıl arasında belirlenen meslek stajının yerine getirilmesi başlıkları altında toplanmaktadır.⁸

⁶<http://www.acfe.com/about/cfe-rules.asp> Erişim Tarihi: 04.10.2011

⁷<http://www.fvs.aicpa.org/membership/overview+of+Certified+in+Financial+Forensics+Credential.htm> Erişim Tarihi: 05.10.2011

⁸http://www.aicpa.org/download/states/require_pract.pdf Erişim Tarihi: 25.06.2011

AICPA'nın verdiği adli muhasebe ile ilgili bir diğer sertifika ise Yetkili Değerleme Uzmanı (ABV- Accredited in Business Valuation)'dır. Bu sertifika ile CPA'ler adli muhasebecilik mesleğinin sadece bir bölümüne katkı sağlayabilmektedir. Bu bölüm ise işletme değerlemesi, ya da vergi hesaplamasıdır.

Bir kişinin ABV sertifikası alabilmesi için temel bazı şartları taşıması gerekmektedir. Bu şartlar aşağıdaki şekilde sıralanmıştır:⁹

- CPA ruhsatına sahip olmak,
- En az altı tane işletme değerlendirme projesinde görev alacak şekilde iş deneyimine sahip olmak,
- ABV sertifikası için gereken sınavda başarılı olmak,
- Yaşam boyu öğrenme programı kapsamında sürekli meslekî eğitimlere katılmak ve gerekli her yıl için krediyi toplamak.

Adli muhasebecilik mesleğine ilişkin düzenleme yapan bir diğer kuruluş, Adli Muhasebeciler Birliği (Forensic CPA Society)'dir. Adli Muhasebeciler Birliği 15 Temmuz 2005 tarihinde kurulmuş olup, temel amacı adli muhasebecilik mesleği ile ilgili gerekli düzenlemeleri yapmak ve bu mesleğe olan ilgiyi arttırmaktır. Bu kuruluşun vermiş olduğu meslek unvanı ise Adli Muhasebeci (FCPA- Forensic Certified Public Accountant)'dir. FCPA olabilmek için birtakım temel şartlara sahip olmak gerekmektedir. CPA unvanına sahip olan bir kişinin FCPA (Adli Muhasebeci) olabilmesi için ise, aşağıdaki şartları taşıması gerekmektedir:¹⁰

- CPA ruhsatına sahip olmak,
- Serbest Muhasebeci (CA- Chartered Accountant) ya da başka bir ülkenin CPA unvanına eşit sayılabilecek bir meslek ruhsatına sahip olmak,
- Beş aşamadan oluşan testi geçmek,
- FCPA ruhsatını aldıktan sonra her yıl sürekli meslekî eğitim sertifikasını almak gerekmektedir. Her yıl sürekli meslekî eğitim sertifikasını almayan bir adli muhasebecinin FCPA ruhsatı bir yıl sonra kendiliğinden sona ermektedir.

CPA ruhsatına sahip olabilmek için gerekli şartlar yukarıda kısaca özetlenmiştir. CPA unvanına sahip olan bir kişi FCPA ruhsatını alabilmek için, beş aşamalı sertifika

⁹<http://www.fvs.aicpa.org/membership/overview+of+the+accredited+in+business+valuation+credential..htm> Erişim Tarihi: 02.10.2011.

¹⁰<http://www.cpatrainingcenter.com/FCPA.asp> 03.10.2011

sınavını geçmek zorundadır. Beş aşamalı test beş kitaba ilişkin (her test bir kitaptaki konulardan oluşacak şekilde) konuları kapsamaktadır. Bu kitaplar:

- Kurumsal Hile El Kitabı (Corporate Fraud Handbook: Prevention and Detection, Third Edition - By Dr. Joseph T. Wells, CFE, CPA)
- Suçlu Sorgulama ve İtiraf Ettirme (Criminal Interrogation and Confessions Fifth Edition- Inbau, Buckley, Reid, Jane)
- Hile Denetiminin İlkeleri (Principles of Fraud Examination- J. Wells).

FCPA ruhsatı için sınav şartı da sağlandıktan sonra, her yıl üyelik bedeli olarak 150 dolar ücret ödenmesi gerekmektedir. Bunun yanında, her FCPA'ın her yıl alması gereken yıllık yirmi saatlik sürekli meslekî eğitim (CPE- Continuing Professional Education) bulunmaktadır. CPE kredisini Adli Muhasebeciler Birliği'nden alınabileceği gibi, birçok eyaletin muhasebe kurulundan veya üniversitelerden de almak mümkündür (<http://www.fcpas.org> 01.10.2011).

Adli muhasebecilik mesleğine ilişkin düzenleme yapan son kuruluş ise, Amerikan Hile Denetçileri Okulu Enstitüsü (ACFEI- American College of Forensic Examiners Institute)'dür. ACFEI'nin vermiş olduğu adli muhasebecilik mesleği ile ilgili sertifika ise Adli Muhasebe Sertifikasyonu (Cr.FA- Certified Forensic Accountant)'dur. Bu sertifikaya sahip olabilmek için, bir takım şartların taşınması gerekmektedir. Bu şartlar:

- CPA ruhsatına sahip olmak,
- Gerekli akademik ve minimum düzeydeki deneyim şartına sahip olmak,
- Cr.FA sınavını geçmek,
- Herhangi bir disiplin cezası almamış ya da soruşturma geçirmemiş olmak gerekmektedir.

Cr.FA sınavı bilgisayar ortamında ACFEI'nin kendi bünyesinde yapılmaktadır. Lisans düzeyinde eğitim ve en az iki yıllık deneyim şartını tamamlayan CPA ruhsatına sahip olan bir kişi, bu sınava katılmaya hak kazanmaktadır. ACFEI'nin yaptığı sınavda başarılı olan aday Cr.FA sertifikasına sahip olmakta ve ACFEI'nin bir üyesi haline gelmektedir. Sertifikaya sahip olduktan sonra, kişinin her yıl onbeş saatlik sürekli meslekî eğitim şartını yerine getirecek krediyi alması zorunludur.¹¹

¹¹http://www.acfei.com/forensic_certifications/crfa/ Erişim Tarihi: 01.10.2011

Yukarıdakilere bilgilere ek olarak, ABD’de CPA’lere adli muhasebecilik mesleğine ilişkin ruhsat veren, danışmanlık yapan ve adli muhasebecilere bir birlik altında toplayarak iş imkânları oluşturan Ulusal Adli Muhasebeciler Birliği (NAFA-The National Association of Forensic Accounting) de bulunmaktadır.

NAFA, 1991 yılından itibaren faaliyet göstermekte olup, adli muhasebe alanında CPA’lere uzmanlık ve danışmanlık hizmetleri veren en eski kuruluşlardan biridir. NAFA’nın bu faaliyetlerinden yararlanmak isteyenler, NAFA’nın vermiş olduğu eğitimi tamamlamak zorundadırlar. Ancak, yukarıda da belirtildiği gibi, CPA olma şartı burada da aranmaktadır. NAFA’nın kendi bünyesinde yürüttüğü eğitim yıl içerisinde belirli zamanlarda en az iki defa açılmaktadır. Bu eğitim;

- Adli Muhasebe Araştırmaları,
- Sigorta İle İlgili Hizmetler,
- Hile Soruşturmaları,
- Dava Desteği konularını kapsamaktadır.¹²

Sıralanan bu başlıklara yönelik eğitimleri alan CPA’ler, NAFA’nın bir üyesi haline gelirler ve kendilerine bir adli muhasebeci sertifikası sunulur. NAFA’nın hizmetleri bu kadarla sınırlı kalmamakta, aynı zamanda meslek hayatları boyunca profesyonel danışmanlık ve iş olanakları da sunmaktadır.

2.9.2. Türkiye’de Adli Muhasebecilik

Konuya Türkiye açısından bakıldığında, çalışmaların Avrupa’daki kadar hızlı olmamakla birlikte, İstanbul Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası (İSMMMO)’nın düzenlediği seminer ve kurs programlarının, diğer çeşitli meslek kuruluşları ve üniversiteler tarafından düzenlenen seminer ve çalıştayların olduğu göze çarpmaktadır. Türkiye’de henüz kurumsal bir yapı ve yasal bir düzenleme mevcut değildir.

Türkiye’de halihazırdaki mevcut uygulamalar göz önüne alındığında muhasebe ile hukuk ilişkilerinin kesiştiği durumlarda konunun bilirkişilik uygulaması ile çözüme kavuşturulduğu dikkati çekmektedir. Bilirkişiler de ilgili yargı mercii tarafından görevlendirilen, meslekle ilgili kişilerden oluşturulmaktadır. Ancak, bilirkişilik

¹²http://www.nafanet.com/index_files/tarining.htm Erişim Tarihi: 10.10.2011

uygulaması adli muhasebecilik ile eş tutulabilecek kadar geniş kapsamlı olmadığı gibi daha önce bahsettiğimiz yetkinliklere sahip kişileri işaret etmekten de uzaktır (Usul ve Topçuoğlu, 2011: 55).

Uygulamadaki şekliyle bilirkişilik yapabilmek için, ilgili konuda çalışmalar yapmış olmak, belirli bir eğitim seviyesine sahip olmak gibi genel kriterler yeterli olabilmektedir. Oysa, daha önceki başlıklarda ifade ettiğimiz anlamdaki adli muhasebecilik genel kriterleri taşımanın yanında ilave bazı özel kriterleri de gerekli kılmaktadır. Bu durum, adli muhasebeciliğin sadece muhasebe bilim alanıyla değil, diğer birçok bilim alanıyla da ilgili olabileceğinden kaynaklanmaktadır. Konu bu açıdan değerlendirildiğinde adli muhasebeciliğin bilirkişilik uygulamasından daha kapsamlı olarak algılanması gerektiğini söylemek yanlış olmayacaktır.

Konunun ülkemiz açısından henüz yeni bir konu olması, günümüze kadar yukarıdaki başlıklarda bahsedildiği anlamıyla uygulama örneklerinin olmayışı dikkate alındığında, ilk zamanlarda başlı başına ayrı bir meslek dalı olarak gündeme getirilmesi yerine muhasebe mesleği kapsamında bir uzmanlık dalı olarak dikkate alınması, gelişmeye ihtiyaç duyan bu konu için daha elverişli bir ortamın hazırlanmasına olanak sağlayacaktır (Usul ve Topçuoğlu, 2011: 57).

Diğer taraftan, daha önceki başlıklarda yer alan, adli muhasebecide bulunması gereken özellikler ile adli muhasebecilik ilkeleri de dikkate alındığında başlangıç itibariyle adli muhasebenin daha çok muhasebe mesleği ile ilişkili olduğu gözden uzak tutulamaz. Buradan hareketle de, adli muhasebe ve adli muhasebecilik ile ilgili çalışmaların başlangıç itibariyle muhasebe meslek alanında oluşmasının sağlanması, halihazırdaki mevcut birtakım imkânların kullanılmasının elde edilmesi açısından önem taşımaktadır.

Adli muhasebecilik mesleğinin ülkemizde de diğer Avrupa ülkelerinde olduğu gibi oluşumunu ve gelişimini sağlamak amacıyla belirli özelliklere sahip kurumlar oluşturulmalıdır. Resmî Gazete’de yayımlanarak 01 Temmuz 2012’de yürürlüğe giren 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile Türkiye’de de uygulamaya geçirilmesi plânlanan;

- Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS),
- Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS),
- Uluslararası Denetim Standartları (UDS),
- Basel II Risk Yönetim Uygulamaları

Dikkate alınacak olursa, mali müşavirlik ve özellikle de denetim hizmeti verilmesi konusunda yeni ihtiyaçlar ortaya çıkacaktır. Adli muhasebecilik mesleğinin de bu ihtiyaçlar çerçevesinde düşünülerek gerekli yasal alt yapısının da oluşturularak gündeme getirilmesi adli muhasebecilik mesleğinin gelişimi açısından isabetli olacaktır.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu m.397’de uluslararası denetim standartlarına göre, denetimin yapılması gerektiğinden bahsedilmektedir. Yine, Kanun m.400’de denetçi olabilecek üyelerin yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşavir sıfatını taşıyan, bağımsız denetleme kuruluşu olması gerektiğinden söz edilmektedir. Buradan hareketle adli muhasebeciliğin Türkiye’de gelişiminin sağlanması için çeşitli kurumsallaşma modelleri gündeme getirilebilir. Örneğin bu çerçevede kurumsal müşavirlik ya da denetim kuruluşları oluşturularak bu kuruluşların üyeleri arasından;

- Yeminli MalîMüşavir olanların bir sınava tabî tutularak, bu sınavı başaranların aynı zamanda adli muhasebeci sıfatına sahip olmaları ve kendilerine belge verilmesi,
- Yeminli MalîMüşavir olmamakla birlikte, muhasebe veya hukuk alanında meslek mensubu olmak koşuluyla, eğitim düzeyleri de gözetilerek belirli bir tecrübeyi edinmiş olmaları şartıyla sınava girme hakkı tanınarak, sınavda başarılı olanların adli muhasebeci sıfatına sahip olmaları ve kendilerine belge verilmesi,
- Uzmanlık alanı gözetilerek belirli bir eğitim düzeyine sahip olma ve belirli bir tecrübeyi edinmiş olmaları şartıyla sınavsız olarak adli muhasebeci olabilme ve belge alabilme hakkının sağlanması konusunda düzenlemeler yapılması, gibi modeller oluşturulup daha sonra geliştirilmek üzere başlangıç adımları atılabilir.

Böylece bir yandan adli muhasebeciler belirli, ayırt edici ve seçici birtakım kriterler ile önceden saptanmış standartlara göre belirlenmiş olur. Diğer yandan da adli muhasebe mesleğinin yerine getirilmesine ve gelişmesine olanak sağlayacak olan yasal alt zeminin oluşturulabilmesi için ilk adımlar atılmış olacaktır. Ayrıca, bu türlü bir oluşum çerçevesinde muhasebe mesleğinde bir alt uzmanlık alanı olarak Yeminli Mali Müşavirlik, Serbest Muhasebeci Malî Müşavirlik yanında adli muhasebecilik de yerini almış olarak hukuk ile muhasebenin kesiştiği noktada görev paylaşımı içerisinde kendine yer edinmiş olacaktır (Karacan, 2012: 125-126).

Adli muhasebeciliğe Türkiye’de neden gerek duyulduğuna ilişkin özel gerekçeler ise, aşağıda sıralanmaktadır:

Davalara etkin muhasebe desteği verilmemesi: Türkiye’de davalara verilen bilgi destekleri “bilirkişilik” müessesesi aracılığıyla verilmektedir. Ancak, bilirkişilik müessesesi, çoğu zaman muhasebe ile ilgili davalarda beklenen sonucu vermemektedir. Hakimlerin muhasebe ile ilgili davalarda genellikle, spesifik alan belirtmemesi bu sonucu doğurmaktadır. Bu noktada, adli muhasebecilik gerekli hale gelmektedir (Kaya, 2005: 59).

Muhasebecilerin etkin çalışmaması: Türkiye’de muhasebeciler birçok işlemi bilgisayar ortamında yaptıkları halde, sadece defter tutma ve beyanname düzenleme ile görevli hale gelmişlerdir. Dolayısıyla, muhasebeci farklı görevleri olan bilgi verme, yönetime yardımcı olma, analiz ve yorumlama fonksiyonlarını yerine getirmemektedir. Tüm bu gerekçelerden dolayı, Türkiye’de muhasebecilerin artık defter ve belgelerin sadece rakamları ile uğraşmak yerine rakamların arkasında kalan dünya ile uğraşmaları önemli bir ihtiyaç haline gelmektedir (Kaya, 2005: 60).

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE'DEKİ BAĞIMSIZ DENETİM VE BAĞIMSIZ DENETİM ŞİRKETLERİNDE BİR ARAŞTIRMA

3.1. BAĞIMSIZ DENETİM

Günümüzde ekonomik ve sosyal alanda hızlı değişimler, işletmelerin faaliyet alanlarının genişlemesine ve karmaşıklaşmasına neden olmaktadır. İşletmelerin büyük ölçekli hale gelmeye başlaması ve faaliyetlerinde meydana gelen karmaşıklık beraberinde işletmelerin muhasebe sistemlerinin de karmaşıklaşmasına neden olmaktadır. Muhasebe verilerinde meydana gelen bu karmaşıklık işletmenin finansal tablolarına ve muhasebe bilgilerine olan güvenilirlik derecesini olumsuz yönde etkilemektedir. İşletmelerin gelişen ve değişimi gerektiren ekonomik koşullar nedeniyle giderek büyümesi beraberinde doğru ve güvenilir bilgilere olan ihtiyacı da arttırmaktadır. Bu ihtiyacın artması bağımsız denetim uygulamalarının da daha fazla önem kazanmasına neden olmuştur.

Aşağıda yer alan başlıklarda bağımsız denetim kavramından, denetim standartlarından ve denetime ilişkin düzenlemelerden bahsedilecektir.

3.1.1. Bağımsız Denetimin Tanımı

Ekonomik yaşamın giderek karmaşıklaşan bir hal alması, güvenilir ve tarafsız bilgi ihtiyacını da beraberinde getirmiştir. Karmaşıklaşan bu ekonomik yapı, kullanıcılara sunulan bilgilerin tarafsız, doğru ve güvenilir olmasını olumsuz etkilemektedir. Bu bilgilerden yararlanan kişiler, bilgilerin asıl kaynağına doğrudan inme olanağına sahip olmadıkları için, bu bilgilerin tarafsızlığına ve doğruluğuna güvenmek zorundadırlar (Çaldağ, 2007: 50-60; Kepekçi, 2000: 1). Finansal tablolarda açıklanan bilgilerin tam güvenilir olmaması, bu bilgilerden yararlanan üçüncü kişilerin bu konuda bir takım önlemler almasına yol açmıştır. Finansal tablolardaki bilgilerden hareketle önemli kararlar alabilecek karar alıcılar, kullanacağı bilginin yeterince güvenilir olup olmadığını araştırma ihtiyacı duyarlar. (Güredin, 1998: 4). Ancak bu araştırmanın yapılabilmesi için, bu bilgilerden yararlanacak olan herkesin, özel bilgi ve tecrübeye sahip olması gerekir (Gürbüz, 1995: 28). Bu nitelikler ise, uzun yıllar süren eğitim ve tecrübe ile elde edilebilir. Karar vericilerin tümünün denetim yapabilecek düzeyde bilgi ve tecrübeye sahip olabilmeleri ise olanaksızdır. Dolayısıyla, bu bilgilerin

doğruluğunun ve tarafsızlığının saptanması için uygun yöntem, karar vericiler için gerekli olan bilgilerin bağımsız ve güvenilir bir kişi yada kurum tarafından denetlenmesidir (Güredin,1998: 4). Çünkü bağımsız denetçiler tarafından, denetim standartlarına uygun bir şekilde hazırlanarak doğruluğu ve güvenilirliği ortaya konan bilgilerin, güvenilirlik dereceleri de o ölçüde yüksek olacaktır.

Bağımsız dış denetim, denetlenen kuruluşa ait finansal tabloların, bağımsız bir denetçi tarafından tarafsız bir şekilde, kanıt toplama ve değerlendirme yöntemleri ile denetim standartlarına uyularak, daha önceden saptanmış olan ilke ve kurallara uygunluğu açısından incelenmesi sonucu ulaşılan görüşlerin, işletme ilgililerine ve kullanıcılara iletilmesi şeklinde tanımlanabilir (Bayazıtlı, 1991: 9). Sermaye Piyasası Kurulu ise, bağımsız dış denetimi “ortaklıkların ve yardımcı kuruluşların hesap ve işlemlerini bağımsız denetleme kuruluşlarınca görevlendirilen yetkili denetleme elemanları tarafından bu kuruluşlar adına denetleme ilke, esas ve standartlarına göre incelenmesi ve bu inceleme sonuçlarına dayanılarak, düzenlenmiş malî tabloların 2499 sayılı Kanun (Sermaye Piyasası Kanunu) çerçevesinde gerçeği yansıtmadığının tespiti ve rapora bağlanmasıdır” şeklinde tanımlamıştır (Sermaye Piyasasında BDD Hakkında Yönetmelik, m. 5).

3.1.2. Bağımsız Dış Denetim Standartları

Bağımsız dış denetimin çalışmalarının doğru ve güvenilir olabilmesi için belli bir kalitede ve seviyede yürütülmesi gerekmektedir. Belirli nitelikleri taşımayan bir denetim çalışması ve bunun sonucunda hazırlanan denetim raporları, hiçbir yarar sağlayamamaktadır. Böyle bir raporlama sonucunda elde edilen bilgi ile, karar vericilerin yanıltılmasına, denetçinin de sorumlu duruma düşmesine neden olmaktadır (Gürbüz, 1995: 34). Bu nedenle, bağımsız denetim faaliyeti gerçekleştiren her meslek üyesinin, kamunun beklentisi doğrultusunda, gerekli dikkat ve özeni göstererek kaliteli bir denetim yapılması beklentisini karşılaması gerekmektedir.

Bağımsız dış denetim çalışmalarının kaliteli ve güvenilir olması ancak bazı kriterleringeliştirilmesiyle sağlanabilir. Geliştirilecek olan bu kriterlerin tarafsızlığı sağlaması amacıyla, yasalarca, ya da meslek kuruluşlarınca belirlenmiş veya uygulamada genel kabul görmüş olmaları zorunludur (Gürbüz, 1995: 34). İşletmelerin bağımsız denetimi için belirlenmiş ve denetçilerin çalışmaları esnasında uymak zorunda oldukları ve uluslararası alanda genel kabul görmüş bu temel kurallara “genel kabul

görmüş denetim standartları” denilmektedir (Çaldağ, 2007, 50-60; Erdoğan, 1994: 6). Genel kabul görmüş denetim standartları, bir denetçide bulunması gereken meslekî özellikleri, denetim sürecinde yapılması gereken faaliyetleri, denetim raporunun yazımaşamasında uyulması gereken kuralları genel hatlarıyla belirlemektedir (Kavut, 2000: 9). Diğer bir deyişle, bu standartlar, denetim faaliyetleri sırasında denetçilerin uyması gereken asgari kurallardan oluşmaktadır. Aşağıda, genel kabul görmüş denetim standartları, AB Sekizinci Yönergesi kapsamında yer alan denetim standartları ve uluslararası denetim standartları çalışmamızın esas konusu olmaması nedeniyle ayrıntıya girmeden kısaca özetlenecektir.

Denetim standartları ilk olarak Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Kurumu (American Institute of Chartered Public Accountant: AICPA) tarafından 1947 yılında “Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları” olarak yayınlanmıştır. Bu standartlar, birçok ülke tarafından da benimsenmiştir (Arens ve Loebbecke, 2000: 29). 1972 yılından sonra Denetim Standartları Komitesi (Auditing Standards of Board) tarafından gözden geçirilerek, SAS (Statement on Auditing Standards- Denetim Standartları Açıklamaları) adı altında tekrar yayınlanmaya başlamıştır (Carmichael ve Willingham, 1989: 15). Bunlar 1947 yılında yayınlanan standartların bir yorumudur ve denetim uygulama tekniklerinde değişiklikler olmasına rağmen bu standartlar çok az değişikliğe uğrayarak günümüze kadar gelebilmiştir. 1981 yılında yine AICPA tarafından yayınlanan Meslekî Davranış Kuralları-Meslekî Ahlâk Yasası (Code of Professional Ethics) genel kabul görmüş denetim standartlarına uymayı zorunlu kılmıştır (AICPA, Code of Professional Ethics. Rule 2002). Meslekî davranış kuralları, denetçilerin uyması gereken davranış kurallarını düzenlemektedir. Meslekî davranış kuralları ve denetim standartları bazı durumlarda aynı konuları kapsarken denetim standartları daha çok genel kurallar niteliği taşımaktadır (Bayazıtlı, 1991: 76). Meslekî davranış kuralları ise daha çok davranışların nasıl olması gerektiğini belirler ve kavram olarak denetim standartlarından daha kapsamlı olduğu söylenebilir. AICPA tarafından yayınlanan ve finansal tabloların denetimi sırasında denetçilere yol gösteren denetim standartları üç grup altında on standarttan oluşmaktadır (Arens ve Loebbecke, 2000: 29; AICPA, 1979). Bunlar;

- Genel Standartlar (Meslekî Eğitim ve Yeterlilik Standardı, Bağımsızlık Standardı, Meslekî Özen ve Titizlik Standardı),

- Çalışma Alanı Standartları (Plânlama ve Gözetim Standardı, İç Kontrol Sistemi Hakkında Bilgi Edinme Standardı, Kanıt Toplama Standardı),
- Raporlama Standartları (Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk, Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerinin Devamlılığı, Finansal Tablolardaki Açıklamaların Yeterliliği, Görüş Bildirme) olarak sıralanmıştır.

Avrupa Birliği açısından uyulması zorunlu denetim standartları, 10 Nisan 1984 yılında yayınlanan Sekizinci Yönerge ile belirlenmiştir. Bu yönergenin amacı, yasal denetçi olarak çalışan kişilerin gereksinimlerinin karşılanması (Combarros, 2000: 649) ve Avrupa Birliği'ne üye ülkelerde denetime ilişkin düzenlemelerin uyumunun sağlanmasıdır (Baker ve diğ., 2001: 764). Bu yönerge ile denetçilerin sorumlulukları, eğitimi, meslekî uzmanlığın gereklilikleri ve denetimde bağımsızlık kavramlarına açıklık getirilmiştir. Denetim standartlarını tam olarak düzenlenmese de, üye ülkelerde standartların oluşumuna yol gösterici bir nitelik taşımaktadır.

Uluslararası denetim standartlarının ilki ise, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu'na (IFAC-Internatioanal Federation of Accountants) bağlı olarak çalışan ve 2002 yılının ortalarında Uluslararası Denetim ve Güvenlik Standartları Kurulu (International Auditing and Assurance Standards Board-IAASB) olarak yeniden adlandırılan Uluslararası Denetim Uygulamaları Komitesi (IAPC-International Auditing Practices Committee) tarafından 1991 yılında yayınlanmıştır (www.icaew.co.uk/library/index.cfm).

1994 yılında ise, standartlar tamamlanmış ve bir set halinde kodlarıyla birlikte yayınlanmıştır (Roussey, 1999: 15). Uluslararası denetim standartları içeriği itibariyle, denetimin başlangıcından itibaren sonuna kadar bütün aşamaları ayrıntılı olarak ele almaktadır (Handbook of International Auditing, Assurance, and Ethics Pronouncements, 2004).

3.1.3. Denetime İlişkin Düzenlemeler

Bu başlık altında Avrupa'da ve ülkemizde denetim alanında yapılan çalışmaları, ayrı ayrı ele alarak açıklamaya çalışacağız.

3.1.3.1. Avrupa Birliğinin Denetime İlişkin Yaptığı Düzenlemeler

1932 yılında Benelüks ve 1952 yılında Avrupa Kömür ve Çelik Topluluğunun kurulmasının ardından, Avrupa ülkeleri arasında daha kapsamlı bir ekonomik birleşmenin gerçekleştirilmesi gerekliliği doğmuştur. Bu gereklilik sonucunda 1957 yılında Avrupa Ekonomik Topluluğu kurulmuştur. 01 Ocak 1958 tarihli Roma Antlaşması gereğince, Topluluğa üye ülkelerin muhasebe sistemlerini, Topluluk yönergelerinde belirlenen kural ve ilkelere uygun bir yapıya kavuşturmaları gerekmektedir. Bu sayede üye ülkeler arasında muhasebe uygulamalarında standardizasyon sağlanması amaçlanmıştır. Sonraki yıllarda sırasıyla AT ve AB adlarını alan Birlik, günümüzde de ortak bir hukuk düzeni kurmak ve tüm üye ülkelerin yasaları arasında uyum sağlamak amacıyla çalışmalarını sürdürmektedir. Bu çalışmalar kapsamında şirketler hukuku başlığı altında muhasebe ve denetim konuları da ele alınmaktadır. Birlik, üye ülkeler arasında muhasebe ve denetim konularında standardizasyonu sağlamak üzere direktifler yayımlamaktadır. Bu amaçla dördüncü, yedinci ve sekizinci yönergeler yayımlanmıştır. 1984 yılında yayımlanan ve dünyada yaşanan finansal skandalların ardından 2006 yılında son bir değişiklik geçiren Sekizinci Yönergede bağımsız denetim ve denetim standartlarına ilişkin hükümler yer almaktadır.

AB, üye ülkelerde muhasebe ve denetim konusunda ortak uygulamaların yaratılması amacıyla “Direktifler/Yönergeler” adı altında düzenlemeler getirmektedir. Bu düzenlemelerin üye ülkelerce kendilerine tanınan belirli bir dönemin sonunda uygulamaya konulması gerekmektedir. Üye ülkeler bu çerçevede, kendi yasa ve düzenlemelerini AB düzenlemelerine uyumlu hale getirmek zorundadırlar. Muhasebe ilkeleri, malî raporlar, bağımsız denetim ve ilgili diğer konuları kapsayan bu direktiflerin hazırlanması sırasında Muhasebe Çalışma Grubu’nun danışmanlığından yararlanılmaktadır. Bu grup, direktiflerin saptanmasında etkili olan önemli önerilerde bulunmaktadır. Avrupa Birliği Konseyi, bağımsız denetim alt bölümünün de içinde bulunduğu şirketler hukuku konusunda üye ülkelerin mevzuatlarında yapılacak yasal ve idari işlemlerle ilgili, uyulmaları zorunlu nitelikte yedi direktif kabul etmiş bulunmaktadır. Dördüncü, yedinci ve sekizinci yönergeler AB’ne üye ülkelerde muhasebe uygulamalarının uyumlaştırılması amacı ile yayımlanmıştır.

AB'nin muhasebe ve denetim konusundaki düzenlemelerini oluşturan bu direktiflerle ilgili olarak genel itibariyle 4. ve 7. yönergelerin muhasebe standartları, 8. yönergenin ise denetim standartları ile ilgili konuları içerdiği söylenebilir. 1978 yılında kabul edilen 4. yönergede yıllık finansal tablolar, 1983 yılında kabul edilen 7. yönergede ise konsolide finansal tablolar ele alınmaktadır. 1984 yılında kabul edilen ve konumuz açısından önem taşıyan 8. yönerge ile ise, AB ülkelerinde bağımsız denetim ilkelerine ve hukukuna bir standart getirme amacı güdülmüştür.

3.1.3.2. Türkiye'nin Denetime İlişkin Yaptığı Düzenlemeler

Aşağıda yer alan başlıklarda Türkiye'de bağımsız denetimin gelişimine ve güncel olarak denetimin bağlanmış olduğu standartlara değinilecektir.

3.1.3.2.1. Türkiye'de Bağımsız Dış Denetim

Ülkemizde bağımsız dış denetimin yapılmasına ilişkin zorunluluk ilk defa 1987 yılında bankaların denetimi ile getirilmiştir. Bu gelişmelerin paralelinde T.C. Merkez Bankası 24 Aralık 1987 tarihinde bağımsız denetim kuruluşlarınca yapılacak banka denetimlerinin esaslarını açıklayan Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ'i yayınlamıştır (Akgül, 2000: 5). Bankaların denetiminden sonra Sermaye Piyasası Kurulu'na bağlı ortaklıkların zorunlu denetiminin bunu izlediği görülmektedir. Sermaye Piyasası Kurulu 13 Aralık 1987 tarihinde kendine tabii ortaklıkların denetimini düzenlemek amacıyla Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetim hakkında Yönetmelik'i yayınlamıştır. Bu yönetmeliğe bağlı olarak Bağımsız Denetim Kuruluşları oluşturulmuştur. Sermaye Piyasası Kurulu daha sonra; 18 Haziran 1988 tarihinde Seri:X, No:3 Tebliği ile bağımsız denetim kuruluşları ve denetçilere ilişkin genel esasları, Seri:X, No:4 Tebliği ile de denetimin nasıl yapılacağı, raporlamanın ilke ve kurallarını belirlemiştir (Seri:X, No:3 Tebliği Seri:X, No:16 Tebliği'nin yayınlanması ile yürürlükten kaldırılmıştır). Sermaye Piyasası Kurulu 4 Mart 1996'da Seri:X, No:16 sayılı tebliği yayınlamıştır. Bu tebliğde amaç, 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'nun 16, 22/d ve 22/e maddeleri uyarınca sermaye piyasasında bağımsız denetime ilişkin ilke ve kuralları belirlemektir (Sermaye Piyasası Kanunu, Seri:X, No:16 Tebliği). Sermaye Piyasası Kurulu bu tebliğ dışında denetime ilişkin olarak, Seri X, No:12 sayılı "Sürekli ve Sınırlı Denetime Tabiyet Tebliği", Seri:X, No:7 sayılı "Özel Denetime Tabiyet Tebliği" ve Seri:X, No:15 sayılı "Denetim Kuruluşları Liste Tebliği"ni yayınlamıştır (Küçüksözen ve Sayar, 2002:

50). Sermaye Piyasası Kurulu son zamanlarda yaşanan denetim skandalları sonucu bunların önüne geçmek amacı ile çıkarılan Sarbanes-Oxley Yasası paralelinde son olarak, Denetçi Bağımsızlığının Sağlanmasına İlişkin Seri:X, No:19 sayılı Tebliği (02.11.2002) yayınlamıştır. Bu tebliğ ile Seri:X, No:16 sayılı Tebliğ'in bazı maddelerine eklemeler yapılmış, bazılarında ise değişikliğe gidilmiştir.

3.1.3.2.2. SPK Mevzuatı Açısından Bağımsız Dış Denetim

Ülkemizde, denetleme ilke ve kuralları ilk kez Sermaye Piyasası Kurulunun 1988 yılında yayınladığı tebliğler ile yasal bir nitelik kazanmıştır. Bu kurallar, Sermaye Piyasası Mevzuatı'na tabi olan kuruluşlarda yapılan denetimin sermaye piyasası mevzuatı yönünden geçerliliğini sağlamak için kabul edilmiştir. Sermaye piyasasında bağımsız denetime ilişkin ilke ve kurallara büyük ölçüde Seri X, No:16 sayılı Tebliğde yer verilmiştir (Küçüksözen ve Sayar, 2002: 51). 1 Haziran 1989 tarihinde kabul edilen 3568 sayılı SM, SMMM ve YMM'lik Kanunu'nun 50. maddesi uyarınca hazırlanan Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Malî Müşavir ve Yeminli Malî Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik hükümlerinde de denetim standartlarına yer verildiği görülmektedir. Ancak, burada yer alan standartların, genel kabul görmüş denetim standartları düzeyinde olmadığı görülmüş ve TÜRMOB tarafından genel kabul görmüş denetim standartlarına uyumlu bağımsız denetim standartlarının oluşturulması çalışmalarına başlanmıştır (Aksoy, 2001: 63). Muhasebe ve denetim standartlarının oluşturulması görevi daha sonra TÜRMOB tarafından 9 Şubat 1994 tarihinde kurulan Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu'na (TMUDESK) verilmiştir. Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK), denetlenmiş finansal tabloların ihtiyaca uygun, gerçek, güvenilir, dengeli, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir nitelikte olmaları için ulusal muhasebe ilkelerinin gelişmesi ve benimsenmesini sağlayacak ve kamu yararı için uygulanacak ulusal muhasebe standartları ile muhasebe meslek mensuplarının, denetim faaliyetlerini disiplinli yürütebilmeleri için ulusal denetim standartlarını saptamak ve yayınlamak üzere Türkiye Serbest Muhasebeci Malî Müşavirler ve Yeminli Malî Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) tarafından kurulmuştur (turmob.org.tr-TMUDESK Yönergesi). Ancak, TMUDESK'nun bu muhasebe standartları oluşturma görevi, 15.12.1999 tarih ve 4487 sayılı Kanun'un 27. maddesinde yapılan değişiklikle yeni kurulan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'na

verilmiştir. Şu anda bu Kurul, muhasebe alanındaki standartların çıkarılmasına yönelik çalışmalarında belli bir aşama kaydetmesine karşılık, denetim alanında herhangi bir standart yayınlamamıştır. Sermaye Piyasası Kurulu ve 3568 sayılı Kanun'da denetime ilişkin standartlar incelendiği zaman Sermaye Piyasası Kurulu'nun düzenlemelerinde yer alan standartların büyük ölçüde genel kabul görmüş denetim standartları paralelinde olduğu görülmektedir. 3568 sayılı Kanun'da yer alan açıklamaların ise bu konuda çok yetersiz kaldığı görülmektedir (Kavut, 2000: 9-28; Dönmez, 2002: 56-98).

3.1.3.2.3. 3568 Sayılı SMMM ve YMM'lik Kanunu Açısından Bağımsız Denetim

3568 sayılı SM, SMMM ve YMM' lik Kanunu'nun genel yapısı içerisinde "bağımlı-bağımsız meslek mensubu" gibi bir ayırım bulunmamaktadır. Kanunun Birinci Bölümünü oluşturan "Genel Hükümler" başlığında, mesleğin tanımı yapılarak bir çerçeve çizilmekte ve bu hükümlere göre meslek icrasına hak kazananlara da SM, SMMM, YMM unvanları verileceği belirtilmektedir.

Ancak, 3568 sayılı SM, SMMM ve YMM kanununa göre yetki almakla birlikte, bir işyerinde hizmet akdi ile çalışan ve sadece çalıştığı işyerinde mesleğin konusuna giren muhasebe ve sair işleri yürüterek, gerekli bildirge ve beyannameleri hazırlayan meslek mensubu, genel olarak "Bağımlı çalışan meslek mensubu" şeklinde adlandırılmaktadır.

Yapılan bilimsel nitelikli araştırma sonuçlarına göre, kamu ve/veya özel sektörde çalışan "Bağımlı meslek mensupları" nın toplam meslek mensubu içerisindeki oranı % 50 düzeyinde seyretmektedir. Yine, araştırmalara göre, meslek mensuplarının % 92 gibi çok yüksek bir oranda kendi meslek örgütlerinin çalışmalarından memnun olmadığına; ayrıca, başka bir iş imkânı bulmaları halinde mesleklerini değiştirmeyi düşündüklerine işaret etmektedir.

Bu sonuçlar ciddi bir aidiyet sorununa işaret ettiği gibi, yetmiş ve nitelikli meslek mensuplarının örgütlü bir yapı içerisinde tutulması ve daha katılımcı olmasının sağlanmasının aciliyetini ve önemini de ortaya koymaktadır. Odaların, meslek mensubunun bir kamu görevi ifa ettiğini unutmadan, sorunların çözümüne yönelik daha aktif çaba sergilemeleri ve ülke yararı açısından bu güçlü insan kaynağını meslek içerisinde tutmanın yollarını mutlaka bulmaları gerekmektedir.

660 sayılı Kanun Hükümünde Kararname ile (KHK) Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGMSDK) kurulmuş ve denetim standartlarını belirlemek, bağımsız denetçi, bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirmek ve bunların faaliyetlerini denetlemek yetkisi kuruma verilmiştir. Denetim standartları ve bağımsız denetimle ilgili olarak diğer kanunlarda yer alan hükümlerin 660 sayılı KHK'ye aykırılık teşkil eden hükümleri uygulanmayacaktır. Özellikle KHK'nin 9 ve geçici 1 maddeleri düzenlemeleri ile normlar hiyerarşisine aykırı olarak alt hukuk normu (660 sayılı KHK) üst hukuk normu olan 6102 sayılı yeni TTK, 2499 sayılı SPK'nun önüne geçirilmiştir. 6300 sayılı Yasa düzenlemeleri ile bu aykırılık giderilmeye çalışılmış Bağımsız Denetim ve Denetim Standartları ile düzenleme kanun hükmü haline getirilmiştir. 6300 sayılı Kanun'un 6'ncı maddesine göre KGMSDK'nu 660 sayılı KHK'nin 9'uncu maddesi uyarınca belirlenen standartlardan farklı düzenlemeler yapmaya, bağımsız denetimin kapsamını ve içeriğini belirlemeye yetkilidir. Temel sorun 660 sayılı KHK'nin bazı hükümlerinin 6300 sayılı Kanun'un bazı maddeleri ile değiştirilmesinin normlar hiyerarşisine açıkça aykırı olan KHK'ye hukuka uygunluk kazandırıp kazandırmadığı hakkında tartışmalar sürecektir. 660 sayılı KHK'nin 24'üncü maddesi gereği; "bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçiler, verdikleri hizmetlerden doğabilecek zararları karşılamak amacıyla, genel şartları Hazine Müsteşarlığı'nca belirlenen sorumluluk sigortası yaptırmak zorundadır. Oysa, Sermaye Piyasası Kanunu Taslağı'nın 63'üncü maddesinin 2'nci fıkrasına göre, kurul tarafından ilan edilen listede yer alan bağımsız denetim kuruluşlarının, bu madde uyarınca doğabilecek sorumlulukları için meslekî sorumluluk sigortası yaptırma zorunluluğu getirebilir. Alt hukuk normunda (KHK) meslekî sorumluluk sigortası için zorunluluk varken, üst hukuk normu olan SPK Kanunu'nda kurulun takdiri esas alınmaktadır. Bu düzenlemelerde de, aynı hukuksal bakış açısı sürdürülmüş KHK'daki yetkili kuruluş olan KGMSDK'ya taslak yasaya göre yetkili SPK'ya göre daha çok yetki tanınmıştır (Soykan, 2012: 1).

660 nolu KHK'nin 3'üncü maddesine göre, Başbakan, kurumun yönetimi ile ilgili yetkilerini gerekli gördüğü takdirde bir bakan eliyle yürütebilir. Mevcut düzenlemenin yasa ile yapılmadığı bir yana KHK'nin bu hükmü ile her hangi bir bakana (Maliye, Bilim Sanayi ve Teknoloji, Gümrük ve Ticaret dışında bir bakanlıkta olabilir) yürütme yetkisi verilebilir. Yasada belirtilmeksizin "gereği halinde" görevlendirme

yapılacağı söylenmek suretiyle sınırları belirli olmayan bir şekilde idareye yetki tanınması Anayasa'nın 128'inci maddesi anlamında bir yasal düzenleme niteliği taşımamakta ve anılan maddeye aykırı bulunmaktadır. (Anayasa Mahkemesi'nin E: 2005/145 K: 2009/112 nolu kararı). Ayrıca Anayasa'nın 128'inci maddesinde, memurların ve diğer kamu görevlilerinin özlük haklarının yasayla düzenlenmesi gerektiği belirtilmiştir. Memur ve diğer kamu görevlilerinin yerine getirmekle yükümlü oldukları görevi yürütmekte iken bir başka görev ile görevlendirilmeleri de bu kişilerin özlük hakları kapsamında yer almakta ve yasayla düzenlenmesi zorunlu bulunmaktadır (Soykan, 2012: 1).

3.1.3.2.4. Denetime İlişkin Düzenlemelerin Karşılaştırılması

Genel standartlar, denetimin kalitesi ve güvencesi ile ilgili standartlardır (Kavut, 2000: 13). Bu standartlar, denetimi gerçekleştirecek olan uzman denetçilerin karakterleri, davranışları ve meslekî eğitimleri ile ilgili esasları içerir (Güredin, 1998: 27). Genel standartlar; meslekî eğitim ve yeterlilik, bağımsızlık, meslekî özen ve titizlik standartlarından oluşmaktadır.

Meslekî Eğitim ve Yeterlilik Standardı: Genel standartlardan ilki olan bu standart, denetim mesleğinin ancak gerekli teknik eğitim ve yeteneğe sahip uzman kişilerce yapılmasını zorunlu kılmaktadır (Güredin, 1998: 28). Meslek mensuplarının, meslekî yeterliliğe ulaşmış olabilmesi için muhasebe ve denetim konularını içeren teknik bilgi ve deneyimi kazanmış olmaları gerekmektedir.

Bağımsızlık Standardı: Bağımsızlık standardına göre, denetçilerin müşterilere olan yükümlülüklerinin ötesinde kamuoyuna karşı, kaliteli ve güvenilir bir denetim çalışması yerine getirme sorumlulukları bulunmaktadır (Kavut, 2000: 14). Denetçi veya denetçiler yaptıkları iş ile ilgili tüm konularda bağımsız düşünme mantığı içinde olmalı, denetim sırasında denetimi gerçekleştiren işletmenin ortakları ve/veya yetkililerinin etkisi altında kalmadan bağımsız davranabilmelidirler (Duman, 2001: 33). Denetçi, bağımsızlık standardına gereken önemi verdiği sürece, bağımsız denetimin de güvenilirliği aratacaktır. Bağımsızlık standardının ne kadar önemli olduğunu, son dönemde Enron, Worldcom, Tyco ve Xerox gibi büyük firmalarda yaşanan denetim skandalları ve ülkemizde bir çok önemli bankada yaşanan iflaslar daha iyi göstermiş bulunmaktadır.

Büyük ölçekte yaşanan skandallar sonucu bir önlem olarak 29 Temmuz 2002 tarihinde “Sarbanes Oxley Yasası” çıkarılmıştır (Aldhizer ve diğ., 2003: 1). Bu kanunun temel amacı, finansal raporlama yapan şirketlerin yaptıkları açıklamalar ve düzenleyip kamuya sundukları finansal tabloların doğruluğunun ve güvenilirliğinin artırılarak yatırımcıların koruma altına alınmasıdır. Bu yasa ile özellikle bağımsız denetimde denetçinin bağımsızlığına ilişkin olarak esaslı düzenlemeler yapılmış ve bu konuya ilişkin ayrıntılı düzenleme yapma görevi Sermaye Piyasası ve Borsa Kurulu’na (Securities and Exchange Commission, SEC) verilmiştir. Komisyon 22 Ocak 2003 tarihinde “Denetçi Bağımsızlığının Güçlendirilmesi”ne ilişkin kuralları onaylamıştır. Kanunun “Denetçi Bağımsızlığı” başlıklı ikinci bölümünde bağımsızlığın sağlanmasına ilişkin önemli düzenlemeler yer almaktadır. Kanunun 201. maddesinde “Denetçilerin Görev Alanları Dışındaki Faaliyetler” yani denetçilerin denetim faaliyeti ile birlikte aynı müşteriye vermemesi gereken hizmetler belirtilmiş ve bunlar yasaklanmıştır.(Sarbanes-Oxley Act, 2002: 27-28).

Kanun’un 202. maddesi ise, “müşterinin denetim komitesinin ön onayı”na ilişkindir.203. madde ise “denetim ortağı rotasyonu” na ilişkindir ve baş denetçi veya koordinatör ortak ile, denetim sürecindeki incelemeden sorumlu ortak denetçinin beş yıllık görev süresinden sonra değişimini öngörmektedir. Kanun’un 204. maddesinde ise, denetim firmasının denetim komitelerine vermesi gereken denetim raporunun içeriğine ilişkin bir düzenleme yapılmış bulunmaktadır. Kanunun 206. maddesi ise, “çıkar çatışmaları” na ilişkin düzenlenmiş olup, bu madde ile, denetimin başlangıcından önceki bir yıllık süre içinde müşteri şirketin denetiminde görev alan denetçilerin, denetlenen şirkette CEO, kontrolör, baş muhasebeci veya finansçı ile bu düzeydeki görevlerde denetimden sonra bir yıl geçmeden çalışmaları çıkar çatışmalarını önlemek amacı ile yasaklanmıştır.

Meslekî Özen ve Titizlik Standardı:Meslekî özen ve titizlik standardına göre, denetçiler mesleğinde uzman bile olsa, çalışması esnasında mesleğin gerektirdiği dikkat ve özeni göstermek zorundadır (Kepekçi, 2000: 17). Bağımsız denetçilerin yanılığa yol açabilecek her türlü tutum ve davranıştan kaçınması ve buna neden olmamak için azami özeni göstermesi gerekmektedir (AICPA, Professional Standarts, AU, Section 230: m.01-04). Denetçi, denetim sürecinin her aşamasında, çalışma alanı standartlarına, raporlama standartlarına, denetim ile ilgili kanun, yönetmelik ve tebliğlere eksiksiz bir

şekilde uyuyorsa, gerekli meslekî özen ve dikkati gösteriyor demektir (Sevim, 1990: 200). Denetim faaliyeti sırasında, meslekî özen ve titizliğe gereken önemin verilmemesi denetimin kalitesini ve güvenilirliğini olumsuz yönde etkileyecektir.

Çalışma Alanı Standartları, genel standartlara göre daha özeldir ve denetçiye güvenilir bir denetim görüşüne ulaşmada ve bu görüşe ulaşmasına yardımcı olacak kanıtları toplamada yardımcı olan standartlardır.

Plânlama ve Gözetim Standardı: Çalışma alanı standartlarından ilki olan bu standarda göre, denetime başlamadan önce, yeterli bir şekilde plânlama yapılmalı ve eğer denetçiye yardımcı olan denetçi yardımcıları da varsa bunlarda gerektiği şekilde gözlemlenip kontrol altında tutulmalıdır (Kepekçi, 2000: 17). Genel kabul görmüş denetim standartlarına göre denetimin plânlaması insan gücü plânlamasını da kapsamaktadır. Önceden belirlenmiş olan denetçi yardımcılarının çalışmalarının yönlendirilmesi ve kontrolü zorunlu olmaktadır.

Genel kabul görmüş denetim standartlarında iç kontrol; “bir şirketin varlıklarını koruma altına almak, muhasebe kayıtlarının doğruluk ve güvenilirliğini kontrol altına almak ve yönetim politikalarına uygunluk sağlamak amacıyla geliştirilen yöntem, önlem ve örgütlenmelerdir” şeklinde tanımlanmıştır (AICPA, Professional Standards, AU, Section, 320-9). İç kontrol sistemi etkin çalışan bir işletmenin, finansal tablolarında hata olma riski de azalır, bu durum denetim riskini de azaltmış olacaktır. Denetim riskinin azalması sonucu, denetçinin bir görüşe ulaşabilmesi için yapması gereken işlemlerin ve toplaması gereken kanıtların sayısı da azalacaktır.

Kanıt Toplama Standardı: Kanıt toplama standardına göre, denetçiler, denetim çalışmaları sonrasında yeterli bir görüşe ulaşabilmek için gerekli miktarda ve güvenilir kanıtlar elde etmek zorundadırlar (Kepekçi, 2000: 18). Denetçiler, uluslararası denetim kurallarına göre, denetim ile ilgili kanıt niteliğindeki önemli kayıtları tutmak ve saklamak suretiyle denetimin temel ilke ve kurallara uygun yapıldığını kanıtlamak zorundadırlar.

Raporlama standartları, bağımsız denetim süreci sonunda elde edilen görüşün açıklandığı, raporların kapsam ve düzenlemeleriyle ilgili standartlardır. Raporlama standartları ile amaçlanan; bağımsız denetim raporu kullanıcılarının ihtiyaç duyduğu bilgilerin yeterli ölçüde açık ve kesin olarak belirli bir sistematik içerisinde sunulmasını sağlamaktır (Küçüksözen ve Sayar, 2002: 51). Bu nedenle, hazırlanan ve kullanıcılara

sunulan raporun meslekî bir görüş çerçevesinde oluşturulmasının, hem kullananlar hem de denetçi açısından son derece önemli olduğu söylenebilir.

Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerinde Uygunluk Standardı:Raporlama standartlarından ilki olan genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluk standardı; işletmelerin kullanıcılara sunduğu finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ile uyum içinde hazırlanmış olduğunun açıkça belirtilmesini öngörmekte ve bunu zorunlu kılmaktadır.

Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerinde Devamlılık Standardı:Bu standarda göre denetçiler bağımsız denetim raporlarında, denetimini yaptıkları işletmede genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin, denetimi yapılan dönemde de bir önceki dönemde olduğu gibi değişmeden uygulanmış olduğunu açıkça belirtmek zorundadırlar (Güredin, 1998: 35). Eğer denetçi herhangi bir farklılığa rastlamamışsa, bunu raporunda belirtmek zorunluluğu bulunmamaktadır. Ancak, farklı bir durumla karşılaşılmışsa denetçinin bu durumu mutlaka düzenlediği denetim raporunda belirtmek zorunluluğu bulunmaktadır.

Finansal Tablolardaki Açıklamaların Yeterliliği Standardı: Finansal tablolar, birçok karar alıcıyı ilgilendirdiği ve işletmelerle ilgili olarak verecekleri kararlara temel oluşturdukları için, kullanıcıların anlamalarına olanak sağlayacak şekilde hazırlanmalı ve tam açıklama ilkesi kapsamında yeterli bilgileri içermelidir. Genel kabul görmüş denetim standartlarına göre bağımsız dış denetimden sorumlu kişinin, onayladığı finansal tablolara ilişkin olarak, finansal tabloların sayısal doğruluğundan, tablolarda kullanılan terimlerden, sınıflandırmalardan ve parantez içi notlar şeklinde belirtilen kavramların doğruluğundan sorumludur (AICPA, Professional Standards, AU, Section 430: 01-04).

Görüş Bildirme Standardı: Raporlama standartlarının sonuncusu olan “görüş bildirme standardı” kapsamında yer alan denetçi görüşü, denetim faaliyetlerinin son aşamasıdır. Bu standarda göre, finansal tabloların bütünlüğünün korunarak denetçinin raporunda bir görüş belirtmesi, eğer herhangi bir görüşe ulaşamamışsa, bunun nedenlerini açıklaması istenmektedir. Denetçiler raporlarında olumlu görüş bildiremedikleri durumlarda ise, hata ve aksaklığın niteliğine göre şartlı denetim görüşü veya olumlu denetim görüşü bildirir ya da görüş bildirmekten kaçınabilirler.

3.2. TÜRKİYE’DEKİ BAĞIMSIZ DENETİM ŞİRKETLERİNDE ANKET UYGULAMASI

3.2.1. ARAŞTIRMALARIN METODOLOJİSİ

Bu bölümde araştırmada kullanılan yöntem, araştırmacının evren ve örneklemini, kullanılan ölçme aracı, veri toplama süreci ve veri analizi alt başlıklarına yer verilecektir.

3.2.1.1. Araştırmanın Yöntemi

Araştırmada genel tarama modeli esas alınmıştır. Tarama modeli, geçmişte, yada halen var olan bir durumu var olduğu şekliyle betimlemeyi amaçlayan araştırma yaklaşımı olarak tanımlanmaktadır. Tarama modelinde; araştırmaya konu olan olay, birey ya da nesne, kendi koşulları içinde ve olduğu gibi tanımlanmaya çalışılmaktadır. Bu amaçla, önce her iki durumun belli değişkenler açısından ayrıntılı betimlemeleri yapılmakta, sonrasında ise ortak ölçütlere göre yapılan bu betimlemeler karşılaştırılmaktadır (Karasar, 2008). Bu bağlamda araştırma bağımsız denetim şirketlerinde farklı statülerde çalışan denetçilerin adli muhasebe uygulamaları ile ilgili farkındalık düzeylerini tespit edilmeye çalışılmıştır.

3.2.1.2. Araştırmanın Kapsamı

Araştırmanın evrenini Türkiye’de faaliyet göstermekte olan 93 bağımsız denetim şirketinde görev yapan denetçiler oluşturmaktadır. Bu kapsamda ölçme aracını doldurarak araştırmaya katılan mevcut bağımsız denetim şirketlerinde halihazırda görev yapmakta olan ve farklı pozisyonlarda çalışan 40 denetçi araştırmanın örneklemini oluşturmuştur.

Tablo 5: Örneklem Dâhilindeki Denetçilerin Cinsiyet Dağılımı

	Frekans	%
Kadın	4	10,0
Erkek	36	90,0
Toplam	40	100,0

Tablo 5’de görüldüğü gibi, örneklemin %10’unu kadın denetçiler, %90’ını ise erkek denetçiler oluşturmaktadır.

Tablo 6: Örneklem Dâhilindeki Denetçilerin Yaş Dağılımı

	Frekans	%
--	---------	---

28-35	12	30,0
36-43	9	22,5
44-51	5	12,5
51-58	9	22,5
59-uzeri	5	12,5
Toplam	40	100,0

Tablo 6’da görüldüğü gibi, örneklem dahilindeki denetçilerin %30’u, 28-35 yaş aralığında; %22,5’i 36-43 yaş aralığında; %12,5’i 44-51 yaş aralığında; %22,5’i 51-58 yaş aralığında; %12,5’i ise, 59 ve üzeri yaş aralığındadır.

Tablo 7: Örneklem Dâhilindeki Denetçilerin Çalıştıkları Pozisyonlara Göre Dağılımı

	Frekans	%
Ortak denetçi	11	27,5
Sorumlu ortak baş denetçi	18	45,0
Ortak kıdemli denetçi	11	27,5
Toplam	40	100,0

Tablo 7 incelendiğinde, örneklem dahilindeki denetçilerin %27,5 i ortak denetçi pozisyonunda, %45 i sorumlu ortak baş denetçi pozisyonunda, %27,5 i ortak kıdemli denetçi pozisyonunda çalışmaktadır.

Tablo 8: Örneklem Dâhilindeki Denetçilerin Çalışma Yıllarına Göre Dağılımı

	Frekans	%
0-3	6	15,0
4-6	7	17,5
7-10	8	20,0
10 ve üstü	19	47,5
Total	40	100,0

Tablo 8’de ise, örneklem dahilindeki denetçilerin %15 i 0-3 yıl aralığında, %17,5 i 4-6 yıl aralığında, %20 si 7-10 yıl aralığında, %47,5 i 10 yıl ve üstü aralığında çalışma sürelerine sahiptir.

3.2.1.3. Ölçme Aracı

Araştırmada kullanılan veri toplama aracı Elitaş, Karakoç ve Görgülü (2011) tarafından geliştirilerek “Stance of Accounting Instructors to Forensic Accountancy

Profession: Example of Turkey (Muhasebe Öğretim ElemanlarınınAdli Muhasebe Mesleğine Bakış Açısı: Türkiye Örneği)” adlı makalede kullanılan ölçeğin gerekli izinler alınarak araştırmacı tarafından uyarlanması ve düzenlenmesi sonucunda oluşturulmuştur.

Ölçme aracının görünüş ve kullanışlılık geçerliliğinin sağlanması için anket uygulanmadan önce üç dilbilimci tarafından incelenerek gerekli düzeltmeler yapılmıştır. Anketin içerik ve kapsam geçerliliğine sahip olduğu alanında uzman 3 akademisyenin onayı ile tespit edilmiştir. Ölçeğin yapı geçerliliği ise, varimax rotasyonlu temel bileşenler analizi (açımlayıcı faktör analizi) ile test edilmiştir. Ölçeğin güvenilirlik düzeyinin belirlenebilmesi için ise cronbach alpha iç tutarlılık katsayısı ölçeğin bütünü ve alt boyutlar için ayrı ayrı hesaplanmıştır.

Tablo 9: Adli Muhasebe Farkındalık Ölçeği Temel Bileşenler Analizi

	Boyutlar				
	Önem	İşlev	Eğitim	Mevcut Yasal Durum	Gelecek Yasal Düzenlemeler
Amf12	0,879				
Amf4	0,825				
Amf19	0,793				
Amf8	0,781				
Amf9	0,739				
Amf11	0,737				
Amf6	0,665				
Amf17		0,860			
Amf16		0,772			
Amf20		0,744			
Amf15		0,590			
Amf18		0,586			
Amf3			0,918		
Amf5			0,659		
Amf2			0,635		
Amf22				0,857	
Amf21				0,755	
Amf23				0,650	
Amf24					0,933
Amf25					0,762
Cronbach α	0.929	0.849	0.862	0.683	0.872
Eigen Değeri	8,677	2,413	1,786	1,568	1,284
Açıklanan Varyans (%)	29,643	15,873	12,067	10,960	10,184

Döndürme Metodu: Varimax with Kaiser Normalization.

KMO-MSA: .704, Barlett's p: .000

Adli Muhasebe Farkındalık Ölçeği için yapılan temel bileşenler analizi sonucunda ölçeğin Adli Muhasebeye Verilen Önem, Algılanan Adli Muhasebe İşlevsellik Düzeyi, Adli Muhasebe Eğitimine Verilen Önem, Mevcut Yasal Durumdan Memnuniyet ve Gelecek Yasal Düzenlemelere Verilen Önem olarak adlandırılan, eigen değeri 1'den yüksek, beş boyutlu bir faktör yapısına sahip olduğu görülmektedir. Faktör analizi sonucunda elde edilen beş boyut toplamda varyansın % 78.727' sini açıklamaktadır. Ölçeğe ait Kaiser-Meyer-Olkin MSA değeri .704 olarak hesaplanmış, Barlett testi anlamlılık düzeyi ise, .000 olarak bulunmuştur. Değerler kabul edilebilir aralıktadır. Ölçekte yer alan maddelerin faktör yükleri .933 ila 586 arasında değişmektedir. Ölçeğin bütününe ait cronbach α iç tutarlılık katsayısı .904 olarak hesaplanmıştır. Alt boyutlara ait açıklanan varyans yüzdeleri , Eigen değerleri ve iç tutarlılık katsayıları Tablo 9'da verilmiştir. Ölçeğin orijinal halinde yer alan beş madde güvenilirlik düzeyini düşürdüğü ve faktör yapısını bozduğu için ölçekten çıkarılmış, bütün analiz ve hesaplamalar geri kalan 20 madde üzerinden yapılmıştır.

Adli muhasebe farkındalık ölçeğinin önem alt boyutundaki sorulara verilen cevapların dağılımları aşağıdaki gibidir.

Tablo 10: "Adli Muhasebecilerin Devreye Sokulması, Denetim Faaliyetlerini Olumlu Etkileyecektir." İfadesine Verilen Cevapların Frekans Dağılımları

	Frekans	Yüzde
Kesinlikle katılmıyorum	2	5,0
Katılmıyorum	5	12,5
Kararsızım	10	25,0
Katılıyorum	15	37,5
Tamamen katılıyorum	8	20,0
Toplam	40	100,0

Tablo 10'da ise, aynı şekilde adli muhasebecilerin meslekî faaliyetlerinde daha aktif rol alması, denetim faaliyetlerine olumlu etki yapıp yapmayacağı fikrine, katılımcıların % 57,50'si olumlu görüş bildirirken, % 25 oranındaki katılımcı kararsız görüş bildirmesi dikkat çekici bir nokta olarak değerlendirilebilir.

Tablo 11: “Adli Muhasebecilik Mesleğinin Profesyonel Bir Yapıya Kavuşabilmesi İçin, Sertifikasyon (Belgelendirme) Faaliyetlerinin Ülkemizde Yetkili Kurum Veya Kuruluşlar Tarafından Yapılması Gerekecektir.” İfadesine Verilen Cevapların Frekans Dağılımları

	Frekans	Yüzde
Kesinlikle katılmıyorum	6	15,0
Katılmıyorum	2	5,0
Kararsızım	1	2,5
Katılıyorum	17	42,5
Tamamen katılıyorum	14	35,0
Toplam	40	100,0

Tablo 11’de görüldüğü gibi, “Adli muhasebecilik mesleğinin profesyonel bir yapıya kavuşabilmesi için, sertifikasyon (belgelendirme) faaliyetlerinin ülkemizde yetkili kurum veya kuruluşlar tarafından yapılması gerekecektir.” görüşüne ankete katılan şirket ortaklarının % 77,50’si olumlu cevap vererek bu fikri desteklediklerini belirtmişlerdir.

Tablo 12: “Adli Muhasebeye İlişkin Faaliyetlerin Yaygınlaştırılması, Hata Ve Hilelerin Önlenmesini Sağlayarak, Ulusal Ekonomiye Olumlu Katkı Sağlayacaktır.”İfadesine Verilen Cevapların Frekans Dağılımları

	Frekans	Yüzde
Kesinlikle katılmıyorum	5	12,5
Katılmıyorum	3	7,5
Kararsızım	3	7,5
Katılıyorum	23	57,5
Tamamen katılıyorum	6	15,0
Toplam	40	100,0

Tablo 12’de görüldüğü gibi “Adli muhasebeye ilişkin faaliyetlerin yaygınlaştırılması, hata ve hilelerin önlenmesini sağlayarak, ulusal ekonomiye olumlu katkı sağlayacaktır.” görüşüne ankete cevap veren şirket ortaklarının büyük bir kısmı (%72,50) olumlu görüş bildirmişlerdir.

Tablo 13: “Adli Muhasebecilerin Özel Bilgi Ve Deneyimleri, Meslekteki Başarılarında Önemli Rol Oynar.” İfadesine Verilen Cevapların Frekans Dağılımları

	Frekans	Yüzde
Kesinlikle katılmıyorum	5	12,5
Katılmıyorum	2	5,0
Kararsızım	3	7,5
Katılıyorum	20	50,0
Tamamen katılıyorum	10	25,0
Toplam	40	100,0

Tablo 13’de görüldüğü gibi “Adli muhasebecilerin özel bilgi ve deneyimleri, meslekteki başarılarında önemli rol oynar.” görüşüne katılımcı şirket ortaklarının % 75’i olumlu cevap vermişlerdir. Bu durumu, mesleğin icra edilirken başarılı olmasında bilgi ve deneyimleri önemli bir faktör olarak değerlendirebiliriz.

Tablo 14: “Adli Muhasebeciliğin Ülkemizde Uygulanmaya Başlamasıyla Muhasebecilik Mesleği Prestij Kazanmış Olacaktır.” İfadesine Verilen Cevapların Frekans Dağılımları

	Frekans	Yüzde
Kesinlikle katılmıyorum	3	7,5
Katılmıyorum	6	15,0
Kararsızım	11	27,5
Katılıyorum	12	30,0
Tamamen katılıyorum	8	20,0
Toplam	40	100,0

Tablo 14’de görüldüğü gibi, “Adli muhasebeciliğin ülkemizde uygulanmaya başlamasıyla muhasebecilik mesleği prestij kazanmış olacaktır.” görüşüne katılımcı şirket ortaklarının % 50’si destek verirken, % 22,50’si ise bu fikre katılmamaktadırlar. Bunun yanında % 27,50 oranındaki katılımcıların ise bu konu hakkındaki fikirlerini çekimser olarak beyan etmişlerdir.

Tablo 15: “Adli Muhasebecilerin Devreye Sokulması Denetim Faaliyetlerine Daha Fazla Destek Sağlayacaktır.”İfadesine Verilen Cevapların Frekans Dağılımları

	Frekans	Yüzde
Kesinlikle katılmıyorum	2	5,0
Katılmıyorum	6	15,0
Kararsızım	10	25,0
Katılıyorum	14	35,0
Tamamen katılıyorum	8	20,0
Toplam	40	100,0

Tablo 15’de görüldüğü gibi, “Adli muhasebecilerin devreye sokulması denetim faaliyetlerine daha fazla destek sağlayacaktır.” Sorusuna ankete cevap veren şirket ortaklarının % 55’i bu fikre katılırken, % 25 oranındaki katılımcı ise çekimser görüş bildirmişlerdir.

Tablo 16: “Adli Muhasebeciliğin Bir Meslek Olarak Tanımlanması Ve Buna Yönelik Sertifikalandırma Programlarının Oluşturulması Önemli Bir Gerekliliktir.” İfadesine Verilen Cevapların Frekans Dağılımları

	Frekans	Yüzde
Kesinlikle katılmıyorum	5	12,5
Katılmıyorum	5	12,5
Kararsızım	8	20,0
Katılıyorum	10	25,0
Tamamen katılıyorum	12	30,0
Toplam	40	100,0

Tablo 16’da görüldüğü gibi, “Adli muhasebeciliğin bir meslek olarak tanımlanması ve buna yönelik sertifikalandırma programlarının oluşturulması önemli bir gerekliliktir.” görüşüne % 55 oranında katılımcı olumlu görüş bildirmişlerdir.

Adli muhasebe farkındalık ölçeğinin işlev alt boyutundaki sorulara verilen cevapların dağılımları aşağıdaki gibidir.

Tablo 17: “Adli Muhasebecilik, Meslek Mensubu Muhasebecilere Ek Gelir Sağlayarak Daha Fazla Gelir Elde Etmelerine İmkan Sağlayacaktır.” İfadesine Verilen Cevapların Frekans Dağılımları

	Frekans	Yüzde
Kesinlikle katılmıyorum	2	5,0
Katılmıyorum	5	12,5
Kararsızım	14	35,0
Katılıyorum	16	40,0
Tamamen katılıyorum	3	7,5
Toplam	40	100,0

Tablo 17’de, yeni meslek dalı olan Adli Muhasebeciliğin muhasebe meslek mensuplarına ek gelir sağlayacağı görüşüne ankete cevap veren şirket ortaklarının % 47,50’lik kısmı olumlu görüş bildirirken, % 35’lik bir kısım ise, çekimser kalmışlardır.

Tablo 18: “Adli muhasebecilerin devreye sokulması mevcut muhasebecilik mesleğine yeni bir boyut kazandıracaktır.” ifadesine verilen cevapların frekans dağılımları

	Frekans	Yüzde
Kesinlikle katılmıyorum	1	2,5
Katılmıyorum	7	17,5
Kararsızım	3	7,5
Katılıyorum	24	60,0
Tamamen katılıyorum	5	12,5
Toplam	40	100,0

Tablo 18’de, Adli muhasebecilik mesleğinin aktif hale gelmesiyle beraber, muhasebe mesleğine yeni bir boyut kazandıracığı görüşüne, ankete cevap veren katılımcıların büyük bir çoğunluğu (% 72,50) olumlu görüş bildirmişlerdir. Sadece % 20’lik bir kısım olumsuz görüş bildirirken, % 7,50’lik bir kısım ise çekimser kalmışlardır.

Tablo 19: “Adli Muhasebeye İlişkin Faaliyetlerin Yaygınlaştırılması, İşgören Ve Çalışan Kişilerde İş Etiği (İş Ahlakı) Bilincinin Yükselmesine Neden Olacaktır.” İfadesine Verilen Cevapların Frekans Dağılımları

	Frekans	Yüzde
Kesinlikle katılmıyorum	2	5,0
Katılmıyorum	6	15,0
Kararsızım	3	7,5
Katılıyorum	24	60,0
Tamamen katılıyorum	5	12,5
Toplam	40	100,0

Tablo 19’da ise, “Adli muhasebeye ilişkin faaliyetlerin yaygınlaştırılması, işgören ve çalışan kişilerde iş etiği (iş ahlâkı) bilincinin yükselmesine neden olacaktır” görüşüne aynı şekilde ankete cevap veren şirket ortaklarının %72,50’lik kısmı olumlu görüş bildirmişler, %20’lik kısım ise bu görüşe katılmadıklarını bildirmişlerdir.

Tablo 20: “Adli Muhasebeciler Aklama Suçu İle Mücadelede Önemli Bir Fonksiyona Sahip Olacaktır.” İfadesine Verilen Cevapların Frekans Dağılımları

	Frekans	Yüzde
Kesinlikle katılmıyorum	1	2,5
Katılmıyorum	6	15,0
Kararsızım	9	22,5
Katılıyorum	22	55,0
Tamamen katılıyorum	2	5,0
Toplam	40	100,0

Tablo 20’de Adli muhasebecilerin “aklama suçu” ile mücadelede önemli fonksiyona sahip olacağı görüşümüze, ankete katılan şirket ortaklarının % 60’ı olumlu görüş bildirirken, % 22,5 oranındaki şirket ortaklarının çekimser olduğu görülmüştür.

Tablo 21: “Adli Muhasebecilik, Bağımsız Denetim Şirketlerine Ek Gelir Sağlayacaktır.” İfadesine Verilen Cevapların Frekans Dağılımları

	Frekans	Yüzde
Kesinlikle katılmıyorum	4	10,0
Katılmıyorum	6	15,0
Kararsızım	7	17,5
Katılıyorum	19	47,5
Tamamen katılıyorum	4	10,0
Toplam	40	100,0

Tablo 21’de, yukarıdaki görüşe paralel olarak, Adli Muhasebeciliğin bağımsız denetim şirketlerine ek gelir sağlayacağı görüşüne, ankete cevap veren katılımcıların % 57,50’lik kısmı olumlu görüş bildirirken, % 25’lik kısım olumsuz görüş bildirmiş geriye kalan kısım (%17,50) ise çekimser kalmışlardır.

Adli muhasebe farkındalık ölçeğinin eğitim alt boyutundaki sorulara verilen cevapların dağılımları aşağıdaki gibidir.

Tablo 22: “Adli Muhasebecilik Mesleğinin Uzun Vadede Başarılı Olabilmesi İçin, Yükseköğretim Kurumlarının Eğitim Programlarını Değiştirmeleri Gerekecektir.” İfadesine Verilen Cevapların Frekans Dağılımları

	Frekans	Yüzde
Kesinlikle katılmıyorum	3	7,5
Katılmıyorum	6	15,0
Kararsızım	6	15,0
Katılıyorum	17	42,5
Tamamen katılıyorum	8	20,0
Toplam	40	100,0

Tablo 22’de görüldüğü gibi, “Adli Muhasebecilik mesleğinin uzun vadede başarılı olabilmesi için, yükseköğretim kurumlarının eğitim programlarını değiştirmeleri gerekecektir.” görüşüne katılımcılar % 62,50 oranında desteklemekte ve bu konuda yükseköğretim kurumlarının ders müfredatlarını revize etmeleri konusu kabul görmektedir şeklinde yorumlayabiliriz.

Tablo 23: “Türkiye’de Adli Muhasebe Alanında Eğitim, Seminer, Yayın Ve Benzer Desteği Veren Kurum Ve Kuruluşlara İhtiyaç Bulunmaktadır.” İfadesine Verilen Cevapların Frekans Dağılımları

	Frekans	Yüzde
Kesinlikle katılmıyorum	5	12,5
Katılmıyorum	2	5,0
Kararsızım	4	10,0
Katılıyorum	15	37,5
Tamamen katılıyorum	14	35,0
Toplam	40	100,0

Tablo 23’de, ülkemizde bu meslek alanının daha iyi anlaşılması ve eğitsel faaliyetlerin gelişmesi için “Türkiye’de adli muhasebe alanında eğitim, seminer, yayın ve benzer desteği veren kurum ve kuruluşlara ihtiyaç bulunmaktadır.” şeklindeki görüşümüze ankete katılan şirket ortaklarının % 72,50’si katılmaktadır. Bu alanda yapılacak meslekî eğitim, yayın ve seminerler mesleğin gelişimine olumlu katkılar yapacaktır.

Tablo 24: “İlgili Kuruluşların Verecekleri Eğitim Ve Seminerlerle, Bu Mesleğe İlişkin Farkındalık Yaratılabilecektir.” İfadesine Verilen Cevapların Frekans Dağılımları

	Frekans	Yüzde
Kesinlikle katılmıyorum	3	7,5
Katılmıyorum	6	15,0
Katılıyorum	25	62,5
Tamamen katılıyorum	6	15,0
Toplam	40	100,0

Tablo 24’de görüldüğü gibi, “İlgili kuruluşların verecekleri eğitim ve seminerlerle, bu mesleğe ilişkin farkındalık yaratılabilecektir.” görüşüne ankete cevap veren şirket ortaklarının % 77,50’si olumlu düşünerek bu görüşe katılmaktadırlar.

Adli muhasebe farkındalık ölçeğinin mevcut yasal durum alt boyutundaki sorulara verilen cevapların dağılımları aşağıdaki gibidir.

Tablo 25: “Ülkemizdeki Adli Muhasebe Ve Adli Muhasebecilik Mesleği İle İlgili Düzenlemeler Dünyadaki Gelişmelere Uygundur.” İfadesine Verilen Cevapların Frekans Dağılımları

	Frekans	Yüzde
Kesinlikle katılmıyorum	1	2,5
Katılmıyorum	21	52,5
Kararsızım	15	37,5
Katılıyorum	3	7,5
Toplam	40	100,0

Tablo 25’de ise, “Ülkemizdeki adli muhasebe ve adli muhasebecilik mesleği ile ilgili düzenlemeler dünyadaki gelişmelere uygundur” görüşüne, ankete cevap veren şirket ortaklarının %55’i katılmadıklarını bildirirken, %37,50’si ise, kararsız olduklarını bildirmişlerdir.

Tablo 26: “Ülkemizdeki Hile Konusuyla İlgili Halihazırdaki Yasal Düzenlemeler Yeterli Seviyededir.” İfadesine Verilen Cevapların Frekans Dağılımları

	Frekans	Yüzde
Kesinlikle katılmıyorum	6	15,0
Katılmıyorum	18	45,0
Kararsızım	13	32,5
Katılıyorum	3	7,5
Toplam	40	100,0

Tablo 26’da ülkemizde hile ile mücadelede mevcut yasal düzenlemelerin yeterli seviyededir görüşüne, katılımcıların %50’si olumsuz görüş bildirirken, %32,50’si ise kararsız olarak görüş bildirmişlerdir. Yeterli seviyede olduğunu düşünenlerin oranı ise %7,50’dir.

Tablo 27: “Ülkemizde Adli Muhasebe Ve Adli Muhasebecilik Mesleğine İlişkin Mevzuat Düzenlemeleri Yeterli Değildir.” İfadesine Verilen Cevapların Frekans Dağılımları

	Frekans	Yüzde
Kesinlikle katılmıyorum	1	2,5
Katılmıyorum	23	57,5
Kararsızım	10	25,0
Katılıyorum	5	12,5
Tamamen katılıyorum	1	2,5
Toplam	40	100,0

Tablo 27’de, ülkemizdeki mevzuat düzenlemelerinin yeterli olduğu görüşüne, katılımcıların %60’ı katılırken, yeterli değil diyenlerin oranı %15, kararsız kalanlar ise % 25 olarak ortaya çıkmıştır.

Adli muhasebe farkındalık ölçeğinin gelecek yasal düzenlemeler alt boyutundaki sorulara verilen cevapların dağılımları aşağıdaki gibidir.

Tablo 28: “660 Sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe Ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilât Ve Görevleri Hakkındaki KHK, Adli Muhasebecilik Mesleğine Önemli Katkıları Sağlayacaktır.” İfadesine Verilen Cevapların Frekans Dağılımları

	Frekans	Yüzde
Kesinlikle katılmıyorum	2	5,0
Katılmıyorum	3	7,5
Kararsızım	20	50,0
Katılıyorum	14	35,0
Tamamen katılıyorum	1	2,5
Toplam	40	100,0

Tablo 28’de görüldüğü gibi, “660 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilât ve Görevleri Hakkındaki KHK, adli muhasebecilik mesleğine önemli katkıları sağlayacaktır” görüşüne katılımcıların %50’si kararsız kalırken, %37,50’si bu görüşe katıldıklarını beyan etmişlerdir.

Tablo 29: “SPK Tarafından Hazırlanan Sermaye Piyasası Kanun Tasarısı Taslağının Kanunlaşması, Adli Muhasebe Ve Denetim Mesleğine Önemli Katkılar Sağlayacaktır.” İfadesine Verilen Cevapların Frekans Dağılımları

	Frekans	Yüzde
Kesinlikle katılmıyorum	2	5,0
Katılmıyorum	4	10,0
Kararsızım	12	30,0
Katılıyorum	20	50,0
Tamamen katılıyorum	2	5,0
Toplam	40	100,0

Tablo 29’da ise, “SPK tarafından hazırlanan Sermaye Piyasası Kanun Tasarısı Taslağının Kanunlaşması, adli muhasebe ve denetim mesleğine önemli katkılar sağlayacaktır” görüşüne ankete katılan şirket ortaklarının % 55’i olumlu görüş bildirirken, %30’u çekimsiz görüş bildirmişlerdir.

Adli muhasebe farkındalık ölçeğinin alt boyutlarına ait ortalama ve standart sapma değerleri aşağıdaki gibidir.

Tablo 30: Ölçeğin Alt Boyutlarına Ait Ortalama ve Standart Sapma Değerleri (N=40)

	Ortalama	Standart Sapma
Önem	3,5643	1,04275
İşlev	3,4650	0,80815
Eğitim	3,6417	1,08706
Mevcut Yasal Durum	2,4583	0,61643
Gelecek Yasal Düzenlemeler	3,3125	0,82964

3.2.1.4. Bulgu Toplama Süreci

Araştırmada kullanılan ölçme aracı, araştırma evreninde yer alan denetçilerin tamamına elden ulaştırılmış, bir hafta sonra ölçeğin doldurulması için hatırlatmalar yapılmıştır. Hatırlatmanın yapılmasından bir hafta sonra doldurulan ölçekler yine elden toplanmıştır. Toplanan anket formları rastgele ve özensiz doldurmaya karşı kontrol edilerek, veriler SPSS 19 paket programına girilmiştir.

3.2.1.5. Araştırma Bulgularının Analizi

Araştırma kapsamında toplanan veriler, SPSS 19 paket programı kullanılarak yüzde frekans gibi betimsel testlere, çeşitli demografik özelliklere göre farklılaşmanın tespit edilebilmesi için parametrik olmayan varyans testlerinden Kruskal- Wallis ve Mann-Whitney U testlerine, ilişkiel bulgulara ulaşabilmek için ise Pearson Momentler Çarpımı Korelasyon analizine tabi tutulmuştur. Elde edilen bulgular tablolaştırılarak Bulgular bölümünde sunulmuştur.

Tablo 31: Adli Muhasebe Farkındalık Ölçeği Alt Boyutları ve Demografik Özellikler Korelasyon Matrisi (N:40)

	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Önem	1										
İşlev	0,617**	1									
Eğitim	0,618**	0,381*	1								
Mevcut Yasal Durum	-0,234	-0,103	-0,344*	1							
Gelecek Yasal Düzenlemeler	0,413**	0,420**	0,326*	0,030	1						
Yaş	-0,353*	-0,475**	-0,109	0,045	0,030	1					
Eğitim Durumu	-0,147	-0,103	-0,149	-0,019	-0,013	-0,007	1				
Şirketin Faaliyet Süresi	0,021	-0,002	-0,360*	0,222	-0,041	-0,031	0,059	1			
Şirketin Bağımsız Denetimde Faaliyet Süresi	0,110	0,004	-0,318*	0,123	-0,005	-0,003	0,134	0,683**	1		
Denetçinin Çalışma Süresi	-0,149	0,006	-0,028	0,049	-0,041	0,192	-0,203	0,010	0,145	1	
Yabancı Dil Seviyesi	0,305	0,142	0,241	-0,048	-0,043	-0,363*	0,147	0,015	0,083	,028	1

** . İşaretili Korelasyonlar. 01 Düzeyinde Anlamlıdır.

* . İşaretili Korelasyonlar. 05 Düzeyinde Anlamlıdır.

Tablo 31’de görüldüğü gibi; Yaş ile adli muhasebeye verilen önem derecesi arasında negatif ve istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunmaktadır ($r: -.353, p < .05$). Örneklem dahilindeki katılımcıların yaşları arttıkça, adli muhasebeye verdikleri önem azalmaktadır.

Yaş ile adli muhasebenin algılanan işlevsellik düzeyi arasında negatif ve istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunmaktadır ($r: -.475, p < .01$). Örneklem dahilindeki katılımcıların yaşları arttıkça, algılanan adli muhasebenin işlevsellik düzeyi azalmaktadır.

Şirketin faaliyet süresi ile adli muhasebe eğitimine verilen önem arasında negatif ve istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunmaktadır ($r: -.360, p < .01$). Örneklem dahilindeki katılımcıların çalıştıkları şirketin faaliyet süresi arttıkça, adli muhasebe eğitimine verdikleri önem azalmaktadır.

Şirketin bağımsız denetimde faaliyet süresi ile adli muhasebe eğitimine verilen önem arasında negatif ve istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunmaktadır ($r: -.318, p < .01$). Örneklem dahilindeki katılımcıların çalıştıkları şirketlerin bağımsız denetimde faaliyet süreleri arttıkça, adli muhasebe eğitimine verdikleri önem azalmaktadır.

Adli muhasebeye verilen önem ile adli muhasebenin algılanan işlevselliği arasında pozitif ve istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunmaktadır ($r: .617, p < .01$). Adli muhasebeye verilen önem arttıkça, adli muhasebenin algılanan işlevsellik düzeyi artmaktadır.

Adli muhasebeye verilen önem ile adli muhasebe eğitimine verilen önem arasında pozitif ve istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunmaktadır ($r: .618, p < .01$). Adli muhasebeye verilen önem arttıkça, adli muhasebe eğitimine verilen önem artmaktadır.

Adli muhasebeye verilen önem ile adli muhasebe ile ilgili söz konusu gelecek yasal düzenlemelere verilen önem arasında pozitif ve istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunmaktadır ($r: .413, p < .01$). Adli muhasebeye verilen önem arttıkça, adli muhasebe ile ilgili söz konusu gelecek yasal düzenlemelere verilen önem düzeyi artmaktadır.

Adli muhasebenin algılanan işlevsellik düzeyi ile adli muhasebe eğitimine verilen önem arasında pozitif ve istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunmaktadır ($r:$

.381, $p < .05$). Adli muhasebenin algılanan işlevsellik düzeyi arttıkça, adli muhasebe eğitimine verilen önem artmaktadır.

Adli muhasebenin algılanan işlevsellik düzeyi ile adli muhasebe eğitimine verilen önem arasında pozitif ve istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunmaktadır (r : .420, $p < .01$). Adli muhasebenin algılanan işlevsellik düzeyi arttıkça, adli muhasebe ile ilgili söz konusu gelecek yasal düzenlemelere verilen önem düzeyi artmaktadır.

Adli muhasebe eğitimine verilen önem ile adli muhasebe ile ilgili mevcut yasal durumun algılanan yeterliliği arasında negatif ve istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunmaktadır (r : -.344, $p < .05$). Adli muhasebe eğitimine verilen önem arttıkça, adli muhasebe ile ilgili mevcut yasal düzenlemelere olan önem azalmaktadır.

Adli muhasebe eğitimine verilen önem ile adli muhasebe ile ilgili gelecek yasal düzenlemelere verilen önem arasında pozitif ve istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunmaktadır (r : .326, $p < .05$). Adli muhasebe eğitimine verilen önem düzeyi arttıkça, adli muhasebe ile ilgili söz konusu gelecek yasal düzenlemelere verilen önem düzeyi artmaktadır.

Tablo 32: Adli Muhasebe Farkındalık Ölçeği Alt Boyutlarının Yaş Gruplarına Göre Farklılaşmasını Gösteren Tablo (Kruskal-Wallis Testi, N:40)

	Yaş	N	Sıra Ortalaması	χ^2	P	Fark
Önem	1) 28-35	12	21,96	7,827	0,098	-
	2) 36-43	9	28,11			
	3) 44-51	5	19,00			
	4) 51-58	9	16,50			
	5) 59-uzeri	5	12,00			
İşlev	1) 28-35	12	25,79	10,392	0,034	1-5 2-5
	2) 36-43	9	24,89			
	3) 44-51	5	21,30			
	4) 51-58	9	14,56			
	5) 59-uzeri	5	9,80			
Eğitim	1) 28-35	12	19,71	6,590	0,59	-
	2) 36-43	9	28,44			
	3) 44-51	5	20,90			
	4) 51-58	9	16,11			
	5) 59-uzeri	5	15,60			
Mevcut Yasal Durum	1) 28-35	12	17,92	1,398	0,845	-
	2) 36-43	9	21,50			
	3) 44-51	5	24,30			
	4) 51-58	9	19,78			
	5) 59-uzeri	5	22,40			
Gelecek Yasal Düzenlemeler	1) 28-35	12	19,17	,563	0,967	-
	2) 36-43	9	20,17			
	3) 44-51	5	19,50			
	4) 51-58	9	21,78			
	5) 59-uzeri	5	23,00			

Adli muhasebe farkındalık ölçeği alt boyutlarının yaşa göre farklılaşmasını test etmek için yapılan Kruskal-Wallis testi sonuçlarına göre(Tablo 32);

Adli muhasebenin algılanan işlevsellik düzeyi, örneklem dahilindeki katılımcıların yaş gruplarına göre istatistiksel olarak anlamlı biçimde farklılaşmaktadır (χ^2 : 10,392, p:0.034).

Farklılaşmanın hangi gruplardan kaynaklandığını tespit etmek için yapılan ikili Mann-Whitney U testi sonuçlarına göre; 28-35 ve 36-43 yaş gruplarındaki katılımcıların algıladıkları adli muhasebenin işlevsellik düzeyi, 59 ve üzeri yaş grubundaki katılımcıların algı düzeylerinden istatistiksel olarak anlamlı bir şekilde yüksektir. 28-35 ve 36-43 yaş gruplarındaki katılımcılar adli muhasebeyi, 59 ve üzeri yaş grubundaki katılımcılara göre daha işlevsel bulmaktadır.

Adli muhasebeye verilen önem, adli muhasebe eğitimine verilen önem, mevcut yasal durumdan memnuniyet ve gelecek yasal düzenlemelere verilen önem boyutlarında farkındalık düzeyleri, yaş gruplarına göre farklılaşmamaktadır.

Tablo 33: Adli Muhasebe Farkındalık Ölçeği Alt Boyutlarının Eğitim Durumuna Göre Farklılaşmasını Gösteren Tablo (Mann-Whitney U Testi, N:40)

	Eğitim Durumu	N	Sıra	Sıra	U	p
			Ortalaması	Toplamı		
Önem	Lisans	34	20,97	713,00	86,000	0,543
	Lisans Üstü	6	17,83	107,00		
	Toplam	40				
İşlev	Lisans	34	20,81	707,50	91,500	0,689
	Lisans Üstü	6	18,75	112,50		
	Toplam	40				
Eğitim	Lisans	34	20,44	695,00	100,000	0,939
	Lisans Üstü	6	20,83	125,00		
	Toplam	40				
Mevcut Yasal Durum	Lisans	34	20,65	702,00	97,000	0,847
	Lisans Üstü	6	19,67	118,00		
	Toplam	40				
Gelecek Yasal Düzenlemeler	Lisans	34	20,32	691,00	96,000	0,816
	Lisans Üstü	6	21,50	129,00		
	Toplam	40				

Adli muhasebeye verilen önem, algılanan adli muhasebe işlevsellik düzeyi, adli muhasebe eğitimine verilen önem, mevcut yasal durumdan memnuniyet ve gelecek yasal düzenlemelere verilen önem boyutlarında farkındalık düzeyleri eğitim durumuna göre farklılaşmamaktadır (Tablo 33)

Tablo 34: Adli Muhasebe Farkındalık Ölçeği Alt Boyutlarının Çalışma Pozisyonuna Göre Farklaşmasını Gösteren Tablo (Kruskal-Wallis Testi, N:40)

	Pozisyon	N	Sıra	χ^2	p	Fark
			Ortalama Sırası			
Önem	Ortak denetçi	11	23,27	1,211	0,546	-
	Sorumlu ortak baş denetçi	18	18,44			
	Ortak kıdemli denetçi	11	21,09			
	Toplam	40				
İşlev	Ortak denetçi	11	24,27	1,763	0,414	-
	Sorumlu ortak baş denetçi	18	19,75			
	Ortak kıdemli denetçi	11	17,95			
	Toplam	40				
Eğitim	Ortak denetçi	11	23,00	1,444	0,486	-
	Sorumlu ortak baş denetçi	18	20,97			
	Ortak kıdemli denetçi	11	17,23			
	Toplam	40				
Mevcut yasal durum	Ortak denetçi	11	18,82	4,263	0,119	-
	Sorumlu ortak baş denetçi	18	17,83			
	Ortak kıdemli denetçi	11	26,55			
	Toplam	40				
Gelecek yasal düzenlemeler	Ortak denetçi	11	21,23	0,134	0,935	-
	Sorumlu ortak baş denetçi	18	19,78			
	Ortak kıdemli denetçi	11	20,95			
	Toplam	40				

Adli muhasebeye verilen önem, algılanan adli muhasebe işlevsellik düzeyi, adli muhasebe eğitimine verilen önem, mevcut yasal durumdan memnuniyet ve gelecek yasal düzenlemelere verilen önem boyutlarında farkındalık düzeyleri çalışma pozisyonlarına göre farklılaşmamaktadır (Tablo 34)

Tablo 35: Adli Muhasebe Farkındalık Ölçeği Alt Boyutlarının Medeni Hal Durumuna Göre Farklaşmasını Gösteren Tablo (Mann-Whitney U Testi, N:40)

Medeni hal	N	Sıra	Sıra	U	p
		Ortalaması	Toplamı		

Önem	Evli	34	20,12	684,00		
	Bekâr	6	22,67	136,00	89,000	0,621
	Toplam	40				
İşlev	Evli	34	20,47	696,00		
	Bekâr	6	20,67	124,00	101,000	0,970
	Toplam	40				
Eğitim	Evli	34	20,62	701,00		
	Bekâr	6	19,83	119,00	98,000	0,877
	Toplam	40				
Mevcut Yasal Durum	Evli	34	20,71	704,00		
	Bekâr	6	19,33	116,00	95,000	0,787
	Toplam	40				
Gelecek Yasal Düzenlemeler	Evli	34	20,69	703,50		
	Bekâr	6	19,42	116,50	95,500	0,801
	Toplam	40				

Adli muhasebeye verilen önem, algılanan adli muhasebe işlevsellik düzeyi, adli muhasebe eğitime verilen önem, mevcut yasal durumdan memnuniyet ve gelecek yasal düzenlemelere verilen önem boyutlarında farkındalık düzeyleri medeni hal durumuna göre farklılaşmamaktadır (Tablo 35)

SONUÇ VE ÖNERİLER

Bilgi ve teknoloji alanında yaşanan hızlı gelişmeler, işletme faaliyetlerini de etkilemiş, işletmeler bu anlamda sorunları daha hızlı çözmeye, müşteri odaklı olma, sürekli büyüme ve karlılık gibi konularda kendilerini gözden geçirme ihtiyacı hissetmişlerdir. Tüm bunlar için doğru ve yerinde karar vermek, yönetsel anlamda hatalar yapmamak için işletme yöneticilerine ve muhasebe sistemine büyük sorumluluklar düşmektedir. Yöneticilerin hızlı ve isabetli karar vermelerinde yararlanacakları finansal bilgiler zamanında ve doğru olarak ortaya konulması büyük önem arz etmektedir. Hızla gelişen, değişen ve aynı paralelde genişleyen dünya ekonomisi, bireyden topluma doğru genişleyen ve insanla ilgili bütün alanları kapsayan bir işlev üstlenmeye başlamıştır.

Ticari faaliyetler klasik anlamda mal ve hizmet üretimi ile sınırlı kalmamış, gelişen bilgi ve iletişim teknolojileri de sisteme entegre edilerek daha kapsamlı bir boyut kazanmıştır. Günümüzde bilgi ve iletişim teknolojileri sayesinde mal ve hizmetlere ulaşmadaki kolaylık, işletmeler arasında hiç olmadığı kadar “rekabetçi” bir ortamın doğmasına neden olmuştur.

Küresel dünya anlayışının paralelinde gelişen küresel ekonomik şartlar, kaçınılmaz biçimde yerelden genele doğru, etkin olması gereken bir denetim sisteminin ihtiyacını doğurmuştur. Çünkü, şirketler yatırımlarını kendi ülkelerinin sınırlarının dışına taşıyarak, birden fazla ülkede faaliyetlerini sürdürür hale getirmişlerdir. Ekonomik yaşam bu şekilde şekillenirken, bu tür şirketlerde yaşanacak olumsuz durumlar, yatırımcısından çalışanına kadar her türlü kesimi derinden etkileyecektir.

İş dünyası bu şekilde geniş bir yelpazede ve rekabetçi ortamda faaliyetlerini devam ettirirken, aynı oranda hileli işlemlerin boyutlarında da değişiklikler meydana gelmiştir. Bu ticari etkileşimde tarafların bilinçli olarak yaptığı hileli eylemlerde hem ekonomiye, hem kamuya, hem de doğrudan iletişim içerisinde olduğu kesimlere zararları ciddi boyutlara ulaşmaktadır. Günümüzde “Avro Bölgesi” olarak tanımlanan Avrupa Birliği ülkelerinde yaşanan malî sıkıntılar ve şirketlerde yaşanan muhasebe temelli Worldcam, Enron, Adelphia ve Parmalat gibi skandallar güçlü ve evrensel malî denetim ilkelerinin gerekliliğini ve zorunluluğunu gözler önüne sermiştir.

Söz konusu skandalların altyapısında ekonomik anlamdaki yatırım, üretim, maliyet gibi finansal altyapıya ait problemler olabileceği gibi, bunlardan çok daha

önemlisi “hileli işlemlerin” meydana getirdiği sonuçlar da dikkatlerden kaçmamalıdır. Bu anlamda hileli işlemlerin belirlenmesi kadar, hileye yol açan unsurların tespiti ve bunların ortadan kaldırılması, yani, hilenin başlanmadan önlenmesi için yapılması gereken çalışmalar bulunmaktadır.

Amerika Birleşik Devletleri, Kanada, İngiltere ve Avustralya gibi ticari hayatın güçlü aktörleri, hileli işlemlerle ilgili mücadelede problemlerin önemini çok önceden farketmişler, “forensic accounting” olarak adlandırılan meslek dalının bu mücadelede daha etkin olarak görev almasını sağlamışlardır. Aynı zamanda bu konu ile ilgili söz konusu ülkelerde yapılan çalışmalarla gerekli kurumsal yapı ve mevzuat değişiklikleri ile mesleğin tanımı yapılarak gerekli çerçeve çizilmiştir. Ülkemizde ise literatürümüze “Adli Muhasebe” olarak kazandırılan bu meslek dalı yeni yeni tartışılmaya başlanarak, ilgili çevrelerce gündeme getirilmeye başlanmıştır. Dolayısıyla malî denetimin hukuksal boyutuyla ilgili bu meslek dalının henüz yeni tartışılmaya başlanması, bu alandaki yapılacak akademik çalışmaların önemini arttırdığını düşünüyoruz.

Adli Muhasebe mesleği, ekonomik olaylarda ortaya çıkan anlaşmazlıklarda avukatlara verdiği “dava destek danışmanlığı” ile finansal problemin çözümüne katkı sağlamaktadır. Bu meslek, mahkemelerde yargıçların karar verme sürecinde ortaya “uzman tanıklık” fonksiyonu ile katkı yaparak aynı şekilde problemlerin doğru zeminde çözülmesine yardımcı olmaktadır. Bunların yanında, hileli işlemlere maruz kalan veya kalma riski taşıyan kurum ve kuruluşlar ile işletmelerde “hile araştırmacılığı” veya “araştırmacı muhasebecilik” fonksiyonu ile de problemin en başında oluşmasını engellemek veya oluşabilecek zararları büyümeden önlemek için faaliyetlerde bulunabilmektedir. Tüm bu adli muhasebe fonksiyonlarından, etkin bir şekilde yararlanıldığı zaman, hileli işlemlerin işletmelere, çalışanlara ve kamuya yol açacağı maddi zararların önlenmesi ve aynı zamanda bunun neden olacağı toplumsal problemlere engel olacağı düşüncesini taşımaktayız.

Bu anlamda ülkemizdeki mevzuatın “Adli Muhasebe” şeklinde adlandırılan bu meslek dalının uygulanabilirliğine bir engel oluşturmadığı görülmektedir. Ancak, bu tür ekonomik anlaşmazlıklar sebebiyle mahkemeye intikal eden durumlarda, davanın süreci sırasında adli muhasebe uzmanlarının resmi bir kimlikle tanınmamaları problem olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu meslek mensuplarının kurumsal bir kimlik ve yasal bir

statüye sahip olmamaları nedeniyle, davanın seyrini değiştirecek çalışmaların yapılması ve bunların mahkemede sunulmasını engellemektedir.

Ülkemizde 6102 sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda ele alınan "özel işlem denetçiliği" bugüne kadar "bilirkişilik" kavramı ile hizmet veren konuları ele almaktadır. Bu yeni kavramın faydaları gözden kaçmamakla beraber, tam olarak "adli muhasebe" fonksiyonunu yerine getirdiği düşünülemez. Çünkü adli muhasebe mesleği, sadece "bilirkişi" fonksiyonuyla hareket etmemekte, aynı zamanda anlaşmazlığa neden olan olaydaki delillerin sağlamlığını, nerede hatalı işlemlerin yapıldığının araştırılması, çok daha önemlisi de bu tür eylemlerin bir kasıt taşıyıp taşımadığını da incelemektedir. Bu tür yapılması gereken çalışmalar, Adli muhasebe mesleğinin fonksiyonlarından olan "hile denetçiliği" konusunun önemini daha iyi bir şekilde ortaya koymaktadır.

Denetimin, şirket yöneticileri ve çalışanları üzerindeki psikolojik etkisinin, fiili etkisinden daha büyük olduğu düşünüldüğünde, yönetime karşı bağımsızlığın arttığı adli muhasebe mesleğinin, şirketlerin temel fonksiyonu olan sürdürülebilir karlılık üzerindeki olumlu etkilerinin olacağı ortadadır.

Bu sebeple şirket yönetimine karşı bağımsızlığın yüksek olduğu adli muhasebe mesleğinin, bağımsızlığın daha az olacağı Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda ele alınan "özel işlem denetçiliği"nden daha etkin olacağı düşünülmektedir.

Yaptığımız çalışmada tezimizin birinci bölümünde, "hile" kavramının kelime anlamından yola çıkarak, ekonomik olaylarda kazandığı anlamı ayrıntılı olarak ele alınmıştır. Hilenin finansal boyutu ele alınarak, malî suçları ve hile amaçlı suiistimalleri de beraberinde tanımlamayı amaçlamaktadır. Böylelikle ortaya çıkabilecek kavram karmaşasının önüne geçmek hedeflenmiştir. Bununla beraber, hileli işlemlerin sonucu olarak ortaya çıkan malî problemlerin tanımı ve bu problemlerin çözüme kavuşturulması bağlamında, uygulanabilecek teknikler üzerinde durulmuştur. Hileli işlemlerin ekonomik boyutu ve parasal ve parasal olmayan zararları geniş bir biçimde ele alınmıştır.

Çalışmamızın ikinci bölümünde ise "Adli Muhasebe ve Adli Muhasebecilik" kavramları geniş boyutta ele alınmıştır. Bu bağlamda Adli muhasebeciliğin fonksiyonları, faaliyet konusu olarak değerlendirilebilecek alanlar, bir meslek mensubunda olması gereken özellikler gibi konular değerlendirilerek, ülkemizde henüz

yeni tartışılmaya başlanmış bu meslek alanıyla ilgili bir altyapı oluşturulmaya çalışılmıştır.

Son olarak üçüncü bölümde ise öncelikle “bağımsız denetim” konusu ele alınmış, son değişikliklerle bağımsız denetim faaliyetlerinin mevcut güncel durumu üzerinde durulmuştur. Ayrıca Türkiye’de SPK’ndan yetki belgesi alarak faaliyetlerine devam eden 93 bağımsız denetim şirketi ortaklarına hazırlanan anket sorularıyla “Adli Muhasebe ve Adli Muhasebecilik” mesleğine bakış açıları ölçülmeye çalışılmıştır. Bu bağlamda, Elitaş, Karakoç ve Görgülü (2011) tarafından geliştirilerek kullanılan ölçeğin, gerekli izinler alınarak uyarlanmasıyla oluşturulan ölçme aracı vasıtasıyla toplanan veriler, güvenilirlik ve geçerlilik açısından test edildikten sonra, açılımcı faktör analizi kullanılarak boyutlandırılmıştır. Veriler, elde edilen boyutlar üzerinden, yüzde, frekans, ortalama gibi betimsel istatistiklerin yanı sıra, adli muhasebe farkındalık düzeyinin çeşitli demografik özelliklerle ilişki ve farklılaşmaların tespit edilmesi için Pearson momentler çarpımı korelasyonu, parametrik olmayan varyans testlerinden Kruskal-Wallis ve Mann-Whitney U testlerine tabi tutulmuştur.

Elde edilen bulgular ışığında; adli muhasebe farkındalık boyutlarının bağımsız denetçinin yaşı ve faaliyet süresi ile yakından ilişkili olduğu söylenebilir. Adli muhasebe farkındalık boyutlarından önem ve işlev boyutlarındaki farkındalık düzeyi, bağımsız denetçilerin yaşları arttıkça azalmaktadır. Bunun yanı sıra bağımsız denetçilerin ve bağlı buldukları bağımsız denetim şirketlerinin faaliyet süreleri arttıkça, adli muhasebe eğitimine verilen önem azalmaktadır.

Sonuç olarak, çalışmamızın başında da belirttiğimiz gibi, dünyada ve ülkemizde hile ve yolsuzluklar her geçen yıl artmaktadır. Hile ve yolsuzlukların topluma, bireylere ve işletmelere olan maliyeti çok yüksektir. Ülkemizde halihazırda işletmelerde denetim işlevini bağımsız denetim şirketleri yerine getirmektedir. Söz konusu bu şirketlerin fonksiyonlarını daha etkin ve verimli yapabilmeleri ve hileli işlemlerin ortaya çıkarılması ve önlenmesi için bu denetçilere adli muhasebe eğitimi verilebilir. Böylece gerekli formasyonu tamamlayan denetim elemanları, hile ve yolsuzlukla mücadelede daha etkin görevler alabilir. Tüm bu faaliyetlerin sonucunda hedeflenen verimlerin alınabilmesi için öncelikle yasal mevzuat hazırlanmalı, mesleğe kurumsal bir kimlik kazandırılmalı ve uygulamayı yapan diğer ülkelerdeki gibi meslekle ilgili bir üst birlik kurulması gerekmektedir.

KAYNAKÇA

Accounting Education Change Commission “Position Statement No: 1 Objectives Of Educations for Accountants.

http://commons.aaahq.org/files/0b14318188/Pathways_Commission_Final_Report_Complete.pdf (Erişim Tarihi: 05.10.2012).

AICPA, (1979) Code of Professional Ethics and Codification of Statements on Auditing Standards and Procedures. Durham, North Carolina

AICPA, (2012) Professional Standards, Section 150.

http://www.aicpa.org/interestareas/frc/auditattest/downloadabledocuments/clarity/clarity_sas_summary_of_differences.pdf (Erişim Tarihi: 01.12.2012).

Akdoğan N. ve Tenker N. (2007). Finansal Tablolar ve Malî Analiz Teknikleri, Gazi Kitabevi, Ankara.

Akgül B. (2000). Türk Denetim Kurulları, Türkmen Kitabevi, Ankara.

Aktaş H. ve Kuloğlu G. (2008). Adli Muhasebe ve Adli Muhasebecilik Mesleği, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi., S: 2008/5, ss: 101-120.

Aktuğlu M. A. (1996).Denetleme ve Revizyon, Barış Yayınları, İzmir.

Aktan C. C. (2006). Organizasyonlarda Yanlış Uygulamalara Karşı Bir Sivil Erdem, Ahlâki Tepki ve Vicdani Red Davranışı: Whistleblowing, Mercek Dergisi.ss:1-12

Alagöz A.(2008). İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Önemi ve Denetim Komiteleri ile İç Denetim Birimi İlişkisinin Hata ve Hilelerin Önlenmesindeki Rolü, Tablet Yayınları, Konya.

Aldhizer, R., Cashell, J. ve Saylor, J. (2003) Ten Months Later: Internal Audit Directors Assess the Impact of The Sarbanes- Oxley Act, İnternal Auditing, May-Jun.

Arens, A. ve Loebbecke, J. (2000). Auditing “An Integrated Approach” Prentice Hall, Houston, ABD.

- Arzova B. (2003).** İşletmelerde Çalışanlar Tarafından Yapılan Hilelerin Kırmızı Bayraklar Yoluyla İzlenmesi, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı: 20, ss: 120-124
- ACFE (2010).** Report to the Nations on Occupational Fraud and Abuse. Global Fraud Study. Austin, USA.
- Aytaç E., Özdemir M., Bekçioğlu S. (2012),** Ürün Tasarım Sürecinde Bulanık Kalite Fonksiyon Göçerimi ve Bulanık Hata Türü ve Etkileri Analizinin Kullanımı, Selçuk Üniversitesi İİBF Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi, 12, 23, 51-80, 2012.
- Başar. B. A. (2005).** Muhasebe Mesleğinde Başarı İçin İstenilen Bilgi ve Beceriler İle Muhasebe Eğitiminin Değişen Yüzü. Dumlupınar Üniversitesi. Sosyal Bilimler Dergisi. S: 13. ss: 59-69.
- Baker, R., Mikol, A. ve Quick, R. (2001).** Regulation of the statutory auditor in the European Union: A Comparative Survey of The United Kingdom, France and Germany, The European Accounting Review, 10:4, ss:763-786.
- Bayazıtlı, E. (1991).** Uluslararası Bağımsız Dış Denetim Standartları ve Türkiye Uygulaması, Ankara Üniversitesi, S.B.E. İşletme Anabilim Dalı Doktora Tezi, Ankara.
- Big 8 Firms** "Perspectives on Educations: Capabilities for Success in the Accounting Professions." <http://aaahq.org/aecc/pdf/big8/sect3.pdf>. (Erişim Tarihi: 05.10.2012).
- Bozkurt N. (2009).** İşletmelerin Kâra Deliği Hile, Alfa Yayınevi, İstanbul (I. Basım).
- Bozkurt N. (2000/a).** Malî Tablolarda İşletme Yönetimleri Tarafından Yapılan Muhasebe Hileleri, Muhasebe Finansman Dergisi, S: 2000/4, ss:15-22.
- Bozkurt N. (2000/b).** Muhasebe ve Denetim Mesleğinde Yeni Bir Alan Adli Muhasebecilik, Yaklaşım Dergisi, C: 8, S:94, ss:56-61.

- Büyükmirza K. (2010).**Yönetim ve Maliyet Muhasebesi. Gazi Kitabevi. Ankara.
- Carmichael R. ve Willingham, J. (1989)** Auditing Concepts and Methods, A guide to Current Auditing Theory and Practice, 6th Edition, The McGraw-Hill Companies, Columbus. USA.
- Combarros J. (2000)** Accounting and Financial Audit Harmonization in the European Union, The European Accounting Review, 9:4, ss:643-654.
- Cullinan C.P. Sutton S.G. (2002).** Defrauding the Public Interest: A Critical Examination of Reengineered Audit Processes and the Likelihood of DETecting Fraud. Critical Perspectives on Accounting, S: 13, ss: 297-310.
- Çaldağ Y. (2007).** Denetim ve Raporlama Finansal Tablolar ve Analiz Teknikleri. Gazi Kitabevi. Ankara.
- Çatıkkaş Ö. Çalış E.Y. (2010).** Hile Denetiminde Proaktif Yaklaşımlar, Muhasebe ve Finansman Dergisi. S: 45. ss:146-156
- Demir B. (2005).** Muhasebe Bilgi Sistemlerinde Bilgi Güvenliği, Muhasebe ve Finansman Dergisi, S: 26, ss: 147-156.
- Demirbaş M. (2005).**İç Kontrol ve İç Denetim Faaliyetlerinin Kapsamında Meydana Gelen Değişimler, İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi C: 4, S: 7, ss: 167-188.
- Dinç ve Türedi.** http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=199702986.htm; Erişim tarihi: 28.01.2012).
- Dönmez, A. (2002).** Ülkemizdeki Bağımsız Dış Denetim Sürecinin İşleyişine İlişkin Bir Değerlendirme, Akdeniz Üniversitesi S.B.E. İşletme Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, Antalya.
- Duman, Ö. (2001)** Muhasebe Denetimi ve Raporlama, TESMER Yayınları, Yayın No:37, Ankara.

- Dursun A. ve Pehlivan A. (2012).** Türkiye’de adli Muhasebe Eğitime Yönelik Bir Araştırma, Atatürk Üniversitesi. İİBF Dergisi. C: 26, S: 2, ss:129-142
- Elitaş C. Ve Elitaş B.L. (2011).** Kamuyu Aydınlatma ve Şeffaflık Bağlamında Hukuki Düzenlemelerin Yapıları: Sarbanes-Oxley Yasası ve Alman 10 Adım Programının Karşılaştırılması. MÖDAV. 2011/I. ss: 119-143.
- Elitaş C., Karakoç M. ve Görgülü M.E. (2011).** Stance of Accounting Instructors to Forensic Accountancy Profession: Example of Turkey, International Journal of Business and Social Science, Vol. 2, No. 10, ss:224-241.
- Erciyes M., Tanç A. ve Uzay Ş. (2008).** Türkiye’de Muhasebe Denetimi: Geçmişten Geleceğe, Malî Çözüm Dergisi, S:95, ss: 125-140.
- Erdoğan, N. (1994).** Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları ve Raporlama, TESMER Yayınları, Yayın No:4, Ankara
- Erol M. (2008),** İşletmelerde Yaşanan Yolsuzluklara (Hata ve Hileler) Karşı Denetimden Beklentiler, Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi. Y: 2008, C: 13, S:1, ss: 229-237.
- Göcen C. A. (2010).** Kurumsal Yönetim, İç Kontrol ve Bağımsız Denetim: Parmalat Vakası, Malî Çözüm Dergisi S: 97, ss: 105-141.
- Gül K. ve Ergün H. (2004),** Muhasebe Mesleğinde Etik, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, S:11, ss: 53-77.
- Gülten S. ve Kocaer İ. (2011).** Adli Muhasebe Uygulamaları. Ankara Ofset. Ankara
- Gürbüz, H. (1995).** Muhasebe Denetimi, Bilim Teknik Yayınevi, İstanbul.
- Gürsoy H. (2009),** Muhasebe Hilesi, Yaklaşım Dergisi, S: 203. Ss: 173-200.
- Güredin E. (2007),** Denetim ve Güvence Hizmetleri, Arıkan Basım Yayın Dağıtım, İstanbul.

Gürsoy H. (2009), Muhasebe Hilesi, Yaklaşım Dergisi, S: 203

Heller E. W. (2009), Protecting Yourself From Employee Theft, Fraud, Andembezzlement. Financial Matters. Dental Tribune.

Jubb P. B. (1999). Whistleblowing: A Restrictive Definition and Interpretation, Journal of Business Ethics,. S: 21, ss: 77-94.

Karacan. S. (2012). Hukuk ile Muhasebenin Kesişme Noktası: Adli Muhasebe. Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi. Yıl: 4, S: 8. ss: 105-129.

Karasar, N. (2008). Bilimsel Araştırma Yöntemi (17.Baskı), Nobel Yayın Dağıtım, Ankara

Karpardis K.M. (2002). A Fraud Detection Model: A must For Auditors, Journal of Financial Regulation and Compliance. C: 10, S: 3, ss: 266-278.

Kavut L. (2000) Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları ve Türkiye’de ki Durumu, Muhasebe ve Bilim Dünyası Dergisi, Cilt.2, Sayı.4, ss.9-28.

Kepekçi C. (2000), Bağımsız Denetim, Siyasal Kitabevi, Ankara.

Küçüksözen, C. ve Sayar, Z. (2002) Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Raporlama Standartları, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Yıl:2, Sayı.6, ss.49-56.

Kaya U. (2005). Muhasebe Mesleğinde Adli Muhasebe Uzmanlığı ve Türkiye Açısından Gerekliliği, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, C:7, S:1, ss:49-64.

Kırlioğlu H. ve Akyel N., (2004). Enron Sonrası Bağımsız Denetimde Yaşananlar, Muhasebe ve Finansman Dergisi. S:23, ss: 50-72.

Kurt. G. Uçma T. (2009). Adli Muhasebecilik Mesleği ve Adli Muhasebeci Olabilme Sürecinin Türkiye’deki ve Amerika’daki Yasal Düzenlemeler Açısından Karşılaştırılması. Ticaret ve Turizm Eğitim Fakültesi Dergisi. S: 2.ss: 160- 179.

Küçüksözen, C. ve Sayar, Z. (2002) Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Raporlama Standartları, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Yıl:2, Sayı.6, ss.49-56.

Mohammed E., K.A. Lashine, S. H. (2003). Accounting Knowledge and Skills and the Challenges of a Global BUiness Environment. Managerial Finance: v: 29 n: 8. ss: 3-16.

- Moorthy, Krishna, Seetharaman vd. (2009).** PreventingEmployeeTheftandFraud. EuropeanJournal of SocialSciences. C:12, S: 2. ss: 269-278.
- Özkul F. U.ve P. Pektekin., (2009).** Muhasebe Yolsuzlarının Tespitinde Adli Muhasebecinin Rolü ve Veri Madenciliği Tekniklerinin Kullanılması, MÖDAV Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, C:11, S: 4, s:62. ss: 57-90.
- Özyürek. H. (2012).** Muhasebe Meslek Mensuplarının Taşınması Gereken Nitelikler. Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi. C: 4, N: 1. ss: 139-149.
- Pazarçeviren S. Y., (2005).** Adli Muhasebecilik Mesleği. ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi. C:1, S:2. ss:1-19
- Pehlivanlı D. (2011),** Hile Denetimi Metodoloji ve Raporlama, Beta Yayınları, İstanbul.
- Sevim, Ş. (1990)** Muhasebe Raporlarının Yasal Denetimini Yürütmekten Sorumlu Kişilere Yetki Verilmesine Yönelik AT Sekizinci Yönergesinde Belirtilen Meslekî Standartlar İle 3568 sayılı Yasa ve İlgili Mevzuattaki Meslekî Standartların Karşılaştırılması, Eskişehir Anadolu Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, Cilt.8, Sayı 1-2.
- Roussey S. (1999),**The Development of International Standards on Auditing, The CPA Journal, Vol.69, s.14-20.
- Soykan F.Ş. (2012).** Bağımsız Denetim ve Sorunlar. <http://www.dunya.com/-bagimsiz-denetim-ve-sorunlar-163093h.htm>. (Erişim Tarihi: 07.11.2012).
- Söyler H. (2003),** İşletmelerde Yapılan Hileler ve Önlenmesi, http://www.alomalıye.com/halil_soyler_isletmelerde_yap_hileler_1.htm (Erişim tarihi: 31.01.2012).
- Şener R. (1989),** Kamuyu Aydınlatma Açısından Üretim Maliyetleri Giderleri ile Kapsam ve Biçim Bakımından Uygulanan Maliyet Yöntemlerinin Dış Denetimi. Gazi Kİtabevi Yayınları. I. Baskı. Ankara.

Toraman B. (2011), Adli

Muhasebe,http://www.muhasabenet.net/makale_baki%20toraman%20smmm_adli%20muhasabe%20nedir.html (Erişim tarihi: 31.01.2012).

Toraman C., Abdioğlu H., İşgüden B. (2009). Aklama Suçunun Önlenmesine Yönelik Çalışmalar: Adli Muhasebecilik Mesleği ve Uygulamalar. Afyon Kocatepe Üniversitesi. İİBF Dergisi. C: 11, S: 1.ss: 17-56.

TDK

(2011).http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.4fa0e0b2ad2ca4.02804806

Ulu A. (1989). Muhasebede Temel İlkeler ve Kayıt Düzeni. Taşkın Ofset. Aydın.

Usul. H., Topçuoğlu. M. (2011). Finansal Manipulasyonların Ortaya Çıkarılması ve Önlenmesinde Adli Muhasebenin Önemi: Türk Hukuk Sisteminde Var Olması Gerekliliği Üzerine Bir Tartışma. Süleyman Demirel Üniversitesi. İİBF Dergisi. C: 16, S: 3. ss: 53-66.

Usul H. ve Bekçi, İ. (2002), AB Ülkeleri ve Türkiye’de Meslekî Eğitim ve Deneyim Standardı: Karşılaştırmalı Bir İnceleme, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Yıl:2, Sayı:7, ss:45-54.

<http://www.fbi.gov/whitecollarcrime.htm>; <http://www.irs.gov/> Erişim Tarihi:13.10.2011

<http://www.acfe.com/membership/qualifications.asp> 05.10.2011

<http://www.acfe.com/membership/details-of-cfe-exam.asp> 05.10.2011

<http://www.acfe.com/about/cfe-rules.asp> 04.10.2011

<http://www.fvs.aicpa.org/membership/overview+of+Certified+in+Financial+Forensic+Credential.htm> Erişim Tarihi: 05.10.2011

http://www.aicpa.org/download/states/require_pract.pdf 25.06.2011

<http://www.fvs.aicpa.org/membership/overview+of+the+accredited+in+business+valuation+credential.htm> 02.10.2011

<http://www.cpatrainingcenter.com/FCPA.asp> 03.10.2011

<http://www.fcpas.org> 01.10.2011

http://www.acfei.com/forensic_certifications/crfa/01.10.2011

http://www.nafanet.com/index_files/tarining.htmErişim Tarihi:10.10.2011

www.icaew.co.uk/library/index.cfm (Erişim Tarihi: 12.11.2012).

EKLER

1- Anket Örneği

Sayın Yetkili,

Bu anket uygulaması, Adnan Menderes Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü'nde yürütülmekte olan doktora tez çalışmasında kullanılmak üzere hazırlanmıştır. Türkiye'deki Bağımsız Denetim Şirketlerinin Adli Muhasebe ve Adli Muhasebecilik mesleğine bakış açılarını tespit etmek amacı taşımaktadır.

Adli muhasebe kavramı, soruşturmacı tekniklerin kullanımı, muhasebe, denetim, hukuk, sayısal yöntemler, finans, bilgisayar teknolojileri ve ticaret becerileri ile entegre olma; mahkemede tanıklık ve uzman tanıklar tarafından kullanılması için fikir ve düşünceler geliştirme; karmaşık finansal bilmeceleri çözme; dolandırıcılık soruşturması; zararların tespiti;, işletmelerin değerlendirilmesi; çeşitli diğer finansal ihtilafların çözümü, boşanma sürecinde mal varlığının değerinin belirlenmesi; kriminal vakalarda kanıt olarak nitelendirilebilecek bilgi ve belgelerin toplanması; bunların analiz edilmesini ve değerlendirilmesini kapsayan bir yaklaşımdır.

Konuya ilişkin verdiğiniz cevaplar sadece bilimsel amaçla kullanılacaktır.Gösterdiğiniz ilgiye şimdiden çok teşekkür ederiz.

Danışman:Prof. Dr. Selim BEKÇİOĞLU

Öğr. Grv. Ahmet COŞKUN

A- Demografik Özellikler ile İlgili Bilgiler

- 1) Cinsiyetiniz: () Kadın () Erkek
- 2) Yaşınız: () 20-27 () 28-35 () 36-43 () 44-51 () 51-58 () 59 üstü
- 3) Medeni Durumunuz: () Evli () Bekar
- 4) Eğitim Durumunuz: () Lise () Yüksekokul () Lisans () Yüksek Lisans
() Doktora
- 5) Eğitim Alanı:
- 6) Çalıştığımız Şirketin Kuruluş Yılı:
- 7) Çalıştığımız Şirketin Bağımsız Denetim Faaliyetine Başladığı Tarih:
- 8) Şirkette Hangi Pozisyonda Çalışıyorsunuz:
Ortak Denetçi () Sorumlu Ortak Baş Denetçi () Ortak Kıdemli Denetçi ()
- 9) Denetim ile İlgili Olarak Sahip Olunan Sertifikalar ve Belgeler :
- 10) Denetçi Olarak Çalıştığımız Yıl: () 0-3 () 4-6 () 7-10 () 10 ve üstü
- 11) Yabancı Dil Bilgi Düzeyiniz (İngilizce, Almanca, Fransızca ve Diğer) :
() Çok yetersiz () Yetersiz () Yeterli () Çok Yeterli

B- Adli Muhasebe Farkındalığına İlişkin Bilgiler

Lütfen, her bir ifade için, sizin görüşünüze en uygun olan seçeneği, aşağıdaki ölçeği dikkate alarak işaretleyiniz:

1-Kesinlikle Katılmıyorum 2-Katılıyorum 3-Kararsızım 4-Katılıyorum 5-TamamenKatılıyorum

Sıra No	Açıklamalar					
1	Adli muhasebecilik mesleğinde başarılı olabilmek için, yoğun bir muhasebe eğitimi yeterlidir.	1	2	3	4	5
2	İlgili kuruluşların verecekleri eğitim ve seminerlerle, bu mesleğe ilişkin farkındalık yaratılabilecektir.	1	2	3	4	5
3	Adli muhasebecilik mesleğinin uzun vadede başarılı olabilmesi için, yükseköğretim kurumlarının eğitim programlarını değiştirmeleri gerekecektir.	1	2	3	4	5
4	Adli muhasebecilik mesleğinin profesyonel bir yapıya kavuşabilmesi için, sertifikasyon (belgelendirme) faaliyetlerinin ülkemizde yetkili kurum veya kuruluşlar tarafından yapılması gerekecektir.	1	2	3	4	5
5	Türkiye’de adli muhasebe alanında eğitim, seminer, yayın ve benzer desteği veren kurum ve kuruluşlara ihtiyaç bulunmaktadır.	1	2	3	4	5
6	Adli muhasebeciliğin bir meslek olarak tanımlanması ve buna yönelik sertifikalandırma programlarının oluşturulması önemli bir gerekliliktir.	1	2	3	4	5
7	Adli muhasebecilik mesleğinin uygulanması için ülkemiz altyapı olarak hazırdır.	1	2	3	4	5
8	Adli muhasebecilerin özel bilgi ve deneyimleri, meslekteki başarılarında önemli rol oynar.	1	2	3	4	5
9	Adli muhasebeciliğin ülkemizde uygulanmaya başlamasıyla muhasebecilik mesleği prestij kazanmış olacaktır.	1	2	3	4	5
10	Hile ve yolsuzlukla mücadele edebilmek için, konusunda geleneksel standartlara göre eğitilmiş muhasebeci ve denetçiler yeterli olacaktır.	1	2	3	4	5
11	Adli muhasebecilerin devreye sokulması denetim faaliyetlerine daha fazla destek sağlayacaktır.	1	2	3	4	5
12	Adli muhasebecilerin devreye sokulması, denetim faaliyetlerini olumlu etkileyecektir.	1	2	3	4	5
13	Adli muhasebecilik mesleğini yürütecek kişilerin, aynı zamanda, denetçi vasıflarına da sahip olmaları gerekmektedir.	1	2	3	4	5
14	Türkiye’de bilirkişilik hizmetinin yaygınlığı, adli muhasebeciliğin bir dalı olan dava destek danışmanlığını, gereksiz hale getirmektedir.	1	2	3	4	5
15	Adli muhasebecileraklama suçu ile mücadelede önemli bir fonksiyona sahip olacaktır.	1	2	3	4	5
16	Adli muhasebecilerin devreye sokulması mevcut muhasebecilik mesleğine yeni bir boyut kazandıracaktır.	1	2	3	4	5
17	Adli muhasebecilik, meslek mensubu muhasebecilere	1	2	3	4	5

	ek gelir sağlayarak daha fazla gelir elde etmelerine imkan sağlayacaktır.					
18	Adli muhasebecilik, bağımsız denetim şirketlerine ek gelir sağlayacaktır.	1	2	3	4	5
19	Adli muhasebeye ilişkin faaliyetlerin yaygınlaştırılması, hata ve hilelerin önlenmesini sağlayarak, ulusal ekonomiye olumlu katkı sağlayacaktır.	1	2	3	4	5
20	Adli muhasebeye ilişkin faaliyetlerin yaygınlaştırılması, işgören ve çalışan kişilerde iş etiği (iş ahlakı) bilincinin yükselmesine neden olacaktır.	1	2	3	4	5
21	Ülkemizdeki hile konusuyla ilgili halihazırdakiyasal düzenlemeler yeterli seviyededir.	1	2	3	4	5
22	Ülkemizdeki adli muhasebe ve adli muhasebecilik mesleği ile ilgili düzenlemeler dünyadaki gelişmelere uygundur.	1	2	3	4	5
23	Ülkemizde adli muhasebe ve adli muhasebecilik mesleğine ilişkin mevzuat düzenlemeleri yeterli değildir.	1	2	3	4	5
24	660 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkındaki KHK, adli muhasebecilik mesleğine önemli katkılar sağlayacaktır.	1	2	3	4	5
25	SPK tarafından hazırlanan Sermaye Piyasası Kanun Tasarısı Taslağının Kanunlaşması, adli muhasebe ve denetim mesleğine önemli katkılar sağlayacaktır.	1	2	3	4	5

ÖZGEÇMİŞ

Kişisel Bilgiler

Adı Soyadı : Ahmet COŞKUN
Doğum Yeri ve Tarihi : Banaz, 01.06.1976

Eğitim Durumu

Lisans Öğrenimi : Afyon Kocatepe Üniversitesi, İktisadî ve İdarî Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü
Yüksek Lisans Öğrenimi : Afyon Kocatepe Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Bölümü
Bildiği Yabancı Diller : İngilizce

İş Deneyimi

Çalıştığı Kurumlar :2003-07 Serbest Muhasebeci ve Malî Müşavirlik, Uşak.
2008- Uşak Üniversitesi, İktisadî ve İdarî Bilimler Fakültesi'nde Öğretim Görevlisi

İletişim

e-posta Adresi : ahmet.coskun@usak.edu.tr

Tarih : 04.01.2013