



**T.C.
AKSARAY ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
İŞLETME BİLİM DALI**

ADLI MUHASEBE VE HİLE DENETİMİ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

SİBEL SERTGÖZ

**DANIŞMAN
DOÇ. DR. MEHMET ALİ AKTAŞ**

AKSARAY 2021

**T.C.
AKSARAY ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
İŞLETME BİLİM DALI**

ADLİ MUHASEBE VE HİLE DENETİMİ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

SİBEL SERTGÖZ

**DANIŞMAN
DOÇ. DR. MEHMET ALİ AKTAŞ**

AKSARAY 2021

TELİF HAKKI VE TEZ FOTOKOPİ İZİN FORMU

Bu tezin tüm hakları saklıdır. Kaynak göstermek koşuluyla tezin teslim tarihinden itibaren (....) ay sonra tezden fotokopi çekilebilir.

YAZARIN

Adı : Sibel
Soyadı : Sertgöz
Bölümü : İşletme Anabilim Dalı
İmza :
Teslim tarihi :

TEZİN

Türkçe Adı : Adli Muhasebe ve Hile Denetimi

İngilizce Adı : Forensic Accounting and Fraud Audit

ETİK İLKELERE UYGUNLUK BEYANI

Tez yazma sürecinde bilimsel ve etik ilkelere uyduğumu, yararlandığım tüm kaynakları kaynak gösterme ilkelerine uygun olarak kaynakçada belirttiğimi ve bu bölümler dışındaki tüm ifadelerin şahsıma ait olduğunu beyan ederim.

Yazar Adı Soyadı: Sibel Sertgöz

İmza:



T.C.
AKSARAY ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
JÜRİ ONAY SAYFASI

Sibel Sertgöz tarafından hazırlanan “Adli Muhasebe ve Hile Denetimi” başlıklı tez çalışması aşağıdaki jüri tarafından oy birliği / oy çokluğu ile Aksaray Üniversitesi İşletme Anabilim Dalı’nda Yüksek Lisans tezi olarak kabul edilmiştir.

Danışman: Doç. Dr. Mehmet Ali Aktaş

(İşletme Anabilim Dalı, Aksaray Üniversitesi)

İmza

.....

Üye: Doç. Dr. Mustafa Yılmaz İçerli

(İşletme Anabilim dalı, Aksaray Üniversitesi)

.....

Üye: Doç. Dr. Selma Aytüre

(Bankacılık ve Finans Anabilim dalı, Ankara Yıldırım Beyazıt Üniversitesi)

Tez Savunma Tarihi: 31.08.2021

Sosyal Bilimler Enstitüsü Yönetim Kurulu’nun tarih ve sayılı kararı ile onaylanmıştır.

Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürü
Doç. Dr. Sevilay USLU DİVANOĞLU
İmza

TEŞEKKÜR

Bu çalışma süresince gerekli verilerin sağlanmasında yol gösteren, beni yönlendiren, tez süresince kolaylık sağlayan, değerli katkılarından dolayı tez danışmanım Doç. Dr. Mehmet Ali Aktaş hocama teşekkürü bir borç bilirim



AKSARAY ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
ADLİ MUHASEBE VE HİLE DENETİMİ

(Yüksek Lisans Tezi)

Sibel Sertgöz, Aksaray 2021

ÖZET

Günümüzde teknolojinin gelişmesine bağlı olarak işletmelerde yapılan hile ve suiistimaller giderek artmıştır. Bununla birlikte bu yolsuzlukların önüne geçilebilmesi için adli muhasebeye olan ihtiyaç da aynı doğrultuda artış göstermiştir. Adli muhasebe dünya da uzun yıllardır uygulanan muhasebe, denetim, psikoloji, hukuk gibi birçok disiplinle ilişkili konuları kapsamakta ve mahkemeye intikal etmiş olayların açığa çıkarılmasında aynı zamanda hile ve suiistimallerin önlenmesinde çözüm aracı olmuştur. Hile ise işletme kaynaklarının bilinçli bir şekilde çalınması veya suiistimal edilmesidir. Hilenin özellikle işletmeler için büyük maddi kayıplara yol açtığı genel olarak kabul edilmektedir.

Bilim Kodu : 112201
Anahtar Kelimeler : Muhasebe, Adli Muhasebe, Hile, Denetim
Sayfa Adedi : 82
Danışman : Doç. Dr. Mehmet Ali Aktaş

AKSARAY UNIVERSITY
GRADUATE SCHOOL OF SOCIAL SCIENCES
FORENSIC ACCOUNTING AND FRAUD AUDİT

(M.A Thesis)

Sibel Sertgöz, Aksaray 2021

ABSTRACT

Today, depending on the development of technology, fraud and abuse in businesses has increased. However, in order to prevent these corruptions, the need for forensic accounting has increased in the same direction. Forensic accounting covers issues related to many disciplines such as accounting, auditing, psychology, and law, which have been practiced in the world for many years, and has been a solution tool in revealing the cases that have been submitted to the court, as well as preventing fraud and abuse. Fraud is the deliberate theft or misuse of business resources. It is generally accepted that fraud causes great financial losses, especially for businesses.

Science Code : 112201

Key Words : Accounting, Forencins Accounting, Fraud investigation

Page Number : 82

Supervisor : Doç. Dr. Mehmet Ali Aktaş

İÇİNDEKİLER

TELİF HAKKI VE TEZ FOTOKOPİ İZİN FORMU	ii
ETİK İLKELERE UYGUNLUK BEYANI	iii
JÜRİ ONAY SAYFASI.....	iv
TEŞEKKÜR.....	v
ÖZET	vi
ABSTRACT	vii
İÇİNDEKİLER.....	viii
TABLolar LİSTESİ.....	xi
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	xii
SİMGELER VE KISALTMALAR LİSTESİ.....	xiii
GİRİŞ.....	1
BİRİNCİ BÖLÜM.....	3
ADLİ MUHASEBE	3
1.1. Adli Kavramı	3
1.2. Muhasebe Kavramı.....	3
1.3. Adli Muhasebe	4
1.4. Adli Muhasebenin Geleneksel Muhasebeden Farkı	5
1.5. Adli Muhasebenin Temel Kavramları	6
1.6. Adli Muhasebenin Amacı	7
1.7. Adli Muhasebenin Tarihçesi	7
1.8. Adli Muhasebenin Türkiye’deki Gelişimi	8
1.9. Adli Muhasebenin Ortaya Çıkış Sebepleri	9
1.10. Muhasebe Skandalları	11
1.10.1. Worldcom Skandalı	11
1.10.2. Enron Skandalı.....	12
1.10.3. Xerox Skandalı	12
1.11. Adli Muhasebenin Diğer Disiplinlerle İlişkisi	12
1.11.1. Adli Muhasebenin Muhasebe İle İlişkisi.....	12
1.11.2. Adli Muhasebenin Hukuk ile ilişkisi	13
1.11.3. Adli Muhasebe ve Denetim İlişkisi.....	14

1.11.4. Adli Muhasebenin Kriminoloji İle İlişkisi.....	15
1.11.5. Adli Muhasebenin Sosyal Bilimlerle İlişkisi.....	15
1.12. Adli Muhasebecilik Kapsamı	16
1.12.1. Dava Desteği	16
1.12.2. Uzman Şahitlik	18
1.12.3. Hile Denetçiliği ve Araştırmacı Muhasebecilik.....	18
1.13. Adli Muhasebecilik İşlem Aşamaları	19
1.14. Adli Muhasebecilik İlkeleri	21
1.14.1. Genel İlkeler	21
1.14.1.1. Bağımsızlık İlkesi.....	21
1.14.1.2. Mesleki Eğitim ve Deneyim İlkesi	22
1.14.1.3. Mesleki Özen ve Dikkat İlkesi	22
1.14.2. Bulguların Elde Edilmesi İle İlgili İlkeler	22
1.14.2.1. Planlama İlkesi.....	22
1.14.2.2. Bütünlük İlkesi.....	22
1.14.2.3. Kanıt Toplama İlkesi.....	22
1.14.3. Bulguların Değerlendirilmesi ile İlgili İlkeler	23
1.14.3.1. Tam Açıklama İlkesi.....	23
1.14.3.2. Görüş Bildirme İlkesi	23
1.15. Adli Muhasebe Uzmanları.....	23
1.16. Adli Muhasebeye İhtiyaç Duyan Taraflar.....	25
İKİNCİ BÖLÜM	28
HİLE DENETİMİ	28
2.1. Hile Kavramı	28
2.2. Hile Üçgeni.....	29
2.2.1. Baskı Unsuru	30
2.2.2. Fırsat Unsuru.....	31
2.2.3. Haklı Gösterme Unsuru	33
2.3. Hile Elması.....	33
2.4. Hile Türleri	34
2.4.1. Çalışan Hileleri.....	35
2.4.2. Yönetim Hileleri	35
2.4.3. Yatırım Hileleri	36
2.4.4. Satıcı Hileleri	37
2.4.5. Müşteri Hileleri	37

2.5. Hile Alanları	38
2.5.1. Varlıkların Kötüye Kullanımı	38
2.5.2. Yolsuzluk.....	40
2.5.3. Finansal Tablo Hileleri.....	41
2.6. Hileli Davranış Sergileyenlerin Özellikleri.....	42
2.6.1. Yaş Faktörü	42
2.6.2. Cinsiyet Faktörü.....	42
2.6.1. Medeni Durum	43
2.6.2. Kişisel Özellikler Faktörü	43
2.6.3. Eğitim Düzeyi Faktörü	43
2.6.4. Risk Alma Düzeyi.....	44
2.6.5. Çalışma Koşulları.....	44
2.6.6. Kurallara Uyma Düzeyi	44
2.7. Hileyi Önleme Tedbirleri.....	44
2.8. Denetim Kavramı	45
2.9. Denetim Özellikleri	46
2.10. Denetim Türleri.....	46
2.11. Bir Meslek Olarak Hile Denetçiliği	50
ÜÇÜNCÜ BÖLÜM	52
ADLİ MUHASEBE VE HİLE DENETİMİ İLİŞKİSİ.....	52
3.1. Adli Muhasebe ve Hile Denetimi	522
3.2. Adli Muhasebe ve Hile Denetimi İle İlgili Araştırmalar	54
SONUÇ ve ÖNERİLER.....	58
KAYNAKÇA	60
TEZ DEĞERLENDİRME FORMU.....	68

TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 1. Hile Fırsatlarının Özellikleri.....	31
Tablo 2. Hile Türleri	34
Tablo 3. İşletme Kültürünün Hile Denetimine Olan Etkisi	49



ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1. Adli Muhasebecilikte Dava Destekleri	17
Şekil 2. Adli Muhasebecilik İşlem Aşamaları	20
Şekil 3. Adli Muhasebeye İhtiyaç Duyan Taraflar	27
Şekil 4. Hile Üçgeni.....	29
Şekil 5. Hile Elması Modeli.....	33
Şekil 6. Hile Alanları	38
Şekil 7. Varlıkların Kötüye Kullanımı.....	39
Şekil 8. Yolsuzluk Alanları.....	40
Şekil 9. Finansal Tablo Hileleri	41
Şekil 10. Hile Yapanın Cinsiyeti	42
Şekil 11. Hile Yapanın Eğitim Düzeyi	43

SİMGELER VE KISALTMALAR LİSTESİ

ACFE Association of Certified Examiners

EAŞ Eğitim ve Araştırma

ISMMO İstanbul Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası

SMMM Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavir

GİRİŞ

Teknolojinin son hızla gelişim gösterdiği günümüz dünyasında, toplumsal alanda bazı kolaylıklar yaşandığı bilinse de özellikle beyaz yakalı olarak tanıtılan ve şirketlerde üst düzey görevde bulunanların yaptığı hileli işlemlerin sayısının hayli fazlaşması ve emniyet güçlerinin de bu kişileri yakalamasının yeterli olmaması, bu alanda yeni teknik ve yöntemlerin geliştirilmesini zorunlu kılmıştır (Ramaswamy, 2007).

Son yıllarda, Amerika Birleşik Devletleri'ndeki işletmelerde yaşanan hileli davranışlara yönelik ortaya konan tepkiler, denetim alanının yeniden gözden geçirilmesini gerekli kılmıştır. Bu değişim süreciyle birlikte meydana gelen en önemli gelişmelerden biri adli bilimlerin ortaya çıkışı olmuştur (Durmaz, 2019). Adli bilimin yapılan işlemlerle ilgili tuttuğu kayıtlar, suçluları yakalamada önemli bir kılavuz niteliği taşımaktadır. Crumbley ve arkadaşları (2007: 2000), adli bilimin hileyi yapan kişilerin tespitinin yanı sıra hilenin engellenmesi, mali açıdan raporlanması ve diğer sosyal sorumluluk konularında önemli misyona sahip olduğunu ifade etmişlerdir.

Adli bilimler içerisinde yer alan adli muhasebe, gelişmiş ülkelerde eğitim müfredatı dahil her alanda kendine geniş bir yer bulmakla beraber ülkemizde bu alan henüz istenen seviyede değildir (Çabuk ve Yücel, 2012). Adli muhasebe, şirketlerde yapılan hileli işlemlerin tespit edilmesinin yanında oluşan mağduriyetlerin giderilmesinde önemli katkılar sunar. Adli muhasebe görevini yürüten adli muhasebeciler ise adli vakaların çözümünde mesleki bilgilerini ortaya koymanın yanında hukuk, denetim, bilişim, suç ve psikoloji gibi bilim dallarından da faydalanarak olayın çözülmesini sağlar (Sert, 2019). Bu nedenle, adli muhasebecilerin, güçlü muhasebe bilgilerinin yanında hile denetimi, risk değerlendirme kabiliyeti ve hukuki çerçeveyi anlayacak düzeyde bilgiye sahip olması gerekmektedir (Pehlivan, 2010).

Ekonomik hayatta yaşanan ilerlemelerin mali hayata etkileri gün geçtikçe artış göstermektedir. Bu etki, genel olarak olumlu sonuçları beraberinde getirirse de özellikle finansal skandallar gibi olumsuz sonuçları da gün yüzüne çıkarmaktadır. Bu durum, muhasebe bilgisinin önemini ortaya koymakta ve bu alanda denetim mesleğinin varlığını zorunlu kılmaktadır. Bununla beraber, mali suçların karmaşıklığı ve hileli davranışların

teknolojik araçlarla yapılmasından ötürü tespitinin zorlaşması sıradan bir denetimin yeterli olmayacağını göstermektedir(Sert, 2019). Bu çalışma, söz konusu denetimin etkin bir şekilde işlerlik kazanmasında adli muhasebenin rolünün ortaya konması amacıyla gerçekleştirilmiştir. Bu amaçla çalışmanın birinci bölümünde, öncelikle adli ve muhasebe kavramları açıklanmış, bu açıklamalardan yola çıkarak adli muhasebenin taşıdığı anlama yer verilmiştir. Çalışmanın ikinci bölümünde hile ve denetim kavramları detaylarıyla ele alınmıştır. Çalışmanın üçüncü bölümünde adli muhasebe ve hile denetimi arasındaki ilişki ve bu alanda yapılan çalışmalara değinilmiştir.



BİRİNCİ BÖLÜM

ADLİ MUHASEBE

1.1. Adli Kavramı

Adli kavramı, İngilizce ‘Forensic’ sözcüğüne karşılık gelen bir kavramdır. Türk Dil Kurumu adli kavramını, “adaletle ilgili” olarak tanımlamıştır (Pehlivan, 2010). Kullanımı çok eskiye dayanan adli kavramı, insanoğlunun tabiat kanunlarını hukuk için kullanması olarak tanımlanmıştır (Pehlivan ve Dursun, 2012). Adli kavramı, Osmanlı’da II. Beyazıt şiirlerinde “mahlas” olarak kullanılmıştır (Kızıl vd., 2016).

Kullanımı çok eskiye dayanan adli kavramı, günümüzde “adli tıp”, “adli sicil kaydı” gibi alanlarda sıklıkla kullanılmaktadır (Kurt, 2013). Adli kavramı, mahkemeye intikal etmiş olaylar için de kullanılmaktadır (Vural, 2010). Gülten (2010: 312) adli kelimesini, adalete konu olmuş olaylar, nesneler, olgular veya gerçeklerin ortaya çıkarılması anlamlarında kullanmıştır. Adli kelimesi sadece hukuk ile ilgili değildir. Bu bağlamda, “Adli Müşavirler” ve “Adli Tıp Uzmanları” da adli olayları inceledikleri için adli kelimesi ile bütünleşmiştir.

1.2. Muhasebe Kavramı

Köklü bir geçmişe sahip olan ve ticari hayatı yönlendirme noktasında işletme, toplum ve devletler için önemli bir yere sahip olan muhasebe, toplumsal hayatı kolaylaştırmış ve küresel ekonomideki yerini almıştır (Özyürek, 2012). Muhasebe, işletmenin finans kuruluşları, şahıslar ve kamu kurumları ile olan hareketlerinin kaydedilmesi, kullanılabilir hale getirilmesi ve işlenmiş halde raporlanmasını sağlayan bir sistemdir (Erdamar ve Basık, 2014). Bir diğer tanımla muhasebe, işletmenin gelecekteki faaliyetlerinin planlanması, faaliyetlerin ekonomik açıdan kontrolünü sağlayan, işletmeyle ilgili bilgilerin kaydedilmesi, raporlanması ve gerektiğinde taraflara sunulmasını sağlayan bilim dalıdır (Karabınar, 2009). Lazol’a (2014) göre muhasebe, işletmenin her türlü finansal probleminin sistemli bir şekilde çözümünü sağlamak amacıyla bilgiyi güvenilir yerde saklayan, gerektiğinde karar vericilere sunan bir sistemdir. Singh’e (2007) göre ise muhasebe, işletmede yerine getirilen faaliyetlere ait girdi verilerini kullanarak bunları kayıt etme, sınıflandırma ve karar almada kullanmak

üzere özetleyerek ilgili taraflara çıktı olarak raporlayan bir sistemdir.

Muhasebe, işletmenin sahip olduğu kaynakların nelerden oluştuğu, bu kaynakların nasıl kullanıldığı ile ilgili kapsamlı bilgi sunan bir bilim dalı olarak da tanımlanabilir. Muhasebe, işletmenin finansal yapısında meydana gelen değişikliklerden yola çıkarak, gerekli bilgiyi üretir ve bunları ilgili kişi veya kurumlara sunar (Bayrak, 2016). Muhasebe, sadece kayıt tutma değil aynı zamanda tüm taraflara karar alma süreçlerinde yardımcı bir rol oynayan sistem olup bilginin analiz edilmesi, yorumlanması ve yararlı hale getirilmesinde önemli bir rol oynar (Sert, 2019: 5; Hatiboğlu, 2003).

Kısacası muhasebe, ekonominin temel yapı taşı olan işletmelerin verimliliklerinin artmasında önemli bir rol oynayan, işletmelerde denetleme işinin sorunsuz bir şekilde işlenmesini sağlayan, nitelikli bilgi isteyen, uzun tecrübeye ihtiyaç duyan ve sorumluluk gerektiren bir meslektir (Kutlu, 2008).

1.3. Adli Muhasebe

Her muhasebecinin hukuktan anlaması beklenemeyeceği gibi her hukukçunun da muhasebe bilgisinin tam olması beklenemez. Adli muhasebe, muhasebe ve hukuk kavramlarının birleşiminden oluşur (Karacan, 2012). Adli muhasebe, “Accounting Forensic” teriminden çevrilerek dilimize geçmiş bir kavramdır (Pala, 2011).

Ülkemiz için henüz yeni bir kavram olsa da kaynağını Amerika Birleşik Devletleri’ndeki uygulamalarından alan adli muhasebe, Kanada ve Avrupa ülkelerinde de uygulama alanı bulmuştur. Crumbley (2001) adli muhasebeyi düğün pastasına benzeterek birinci katta “iyi bir muhasebe uzmanlığının” olduğunu, ikinci katta “etkin bir denetim bilgisi, risk tespiti, kontrolü ve değerlendirilmesinin” olduğunu ve son olarak üçüncü katta “hukuksal bilgi gereksinimine sahip olmak” olduğunu ifade etmiştir. Adli muhasebeyle ilgili yapılan diğer tanımlamalar şu şekildedir:

- Adli muhasebe; muhasebe, muhasebe araçları ve yasal bilgi birikimlerinin hilenin tespit edilmesi, bunun raporlanması ve çözüm önerilerinin ortaya konmasını sağlayan bilim dalıdır (Hamsan, 2018).
- Adli muhasebe; finansal problemlerin çözümü için gerçek bilgi ve kanıtların toplanması, doğrulanması, bunların çözümlenmesi, analiz edilmesi ve nihayetinde raporlanmasıdır (Eze ve Okoye, 2019).

- Adli muhasebe, hukuk ve muhasebe ile ilgili terimlerin, ilkelerin ve tekniklerin kullanılarak finansal, yasal ve sosyal problemlerin giderilmesini sağlayan hizmet çeşididir (Ulucan ve Peltekin, 2009).
- Adli muhasebe, hukuki sorunların çözümü noktasında muhasebe, denetim ve soruşturma becerilerinin kullanılması (Houck ve arkadaşları, 2006).
- Adli muhasebe, yasal sorunların çözülmesinde genel muhasebe bilgisi ve araştırma becerisinin belirlenmesi, verilerin ve bulguların kaydedilmesi, özetlenmesi, değerlendirilmesi, raporlanması, yorumlanması ve ilgili mercilere iletilmesidir (Oluwatoyin ve ark., 2014).
- Adli muhasebe, muhasebe, denetim ve araştırma yöntemlerinin yasal problemlerin çözümünde kullanılmasıdır (Balcı, 2014).
- Adli muhasebe, yasal, finansal ve sosyal problemlerin giderilmesinde muhasebe, denetim ve hukuki kavram, ilke ve tekniklerinin kullanılmasıyla ilgilenen bir daldır (Kaya, 2005).
- Adli muhasebe, işletmenin yaşadığı hukuki sorunların çözümü noktasında finansal verilerden yararlanılmasını sağlayan bilim dalıdır (Elitaş vd., 2011).

Yapılan tanımlamalardan yola çıkarak adli muhasebenin özelliklerini aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (Terzi ve Şen, 2015).

- Adli muhasebe hem sosyal hem de mesleki faaliyetlerdir
- Adli muhasebe işlemlerini sürdürürken; hukuk, muhasebe, denetim gibi birçok alanlardan yardım almaktadır.
- Adli muhasebe, faaliyetlerini sürdürürken toplumsal hakların korunmasını hedefler.

1.4. Adli Muhasebenin Geleneksel Muhasebeden Farkı

Adli muhasebe, geleneksel muhasebe bilgi ve tekniklerini kullanmakla birlikte aşağıdaki özellikler bağlamında muhasebeden farklılık gösterir (Gülten ve Kocaer, 2011):

- Görev tanımlarının farklılığı: Geleneksel muhasebeciler, şirketin mali ve hukuki yapısını yasalar çerçevesinde ilgili taraflara sunar iken adli muhasebeciler şirkette olası tüm hileli işlemleri inceler, yasalarla şirket arasında köprü vazifesi görmez.
- Teknik yöntemlerin farklılığı: geleneksel muhasebe genel kabul görmüş ilke ve standartlar doğrultusunda işlemlerini gerçekleştirirken adli muhasebeciler geniş ve farklı

teknikleri kullanırlar.

- Adli ve geleneksel muhasebeciler elde ettiği sonuçları mahkemede yazılı olarak ifade etmekle birlikte, adli muhasebeciler bunu sözlü olarak ifade eder.
- Geleneksel muhasebede kanıtlar geleneksel muhasebe belgeleri kapsamakta iken adli muhasebede bu tür belgelerin yanında e-mail, msn yazışmaları ve fotoğraf gibi kanıtlardan da yararlanır.
- Adli muhasebeciler olayın çözümünde farklı alanlardaki uzmanlardan da yararlanabiliyor iken geleneksel muhasebeciler sadece uzman muhasebecilerden yararlanırlar.
- Geleneksel muhasebeciler, yasal tebligatlarını kanunda belirtilen tarihlerde yapar iken adli muhasebeciler için böyle bir tarih söz konusu değildir.

1.5. Adli Muhasebenin Temel Kavramları

Adli muhasebecilikle ilgili temel kavramlar, genel muhasebe ve hukuk kavramlarından oluşmaktadır. Bu kavramlar bir nevi, adli muhasebecilerin uyması gereken kavramlardır. Adli muhasebeciliğin temel kavramları şunlardır (Terzi ve Gülten, 2014):

Sosyal sorumluluk; Adli muhasebeciliğin sadece kişilerin değil aynı zaman da toplumunda çıkarlarının göz önünde bulundurulmasını ifade eder. Adli muhasebecilerin faaliyetlerinin sonucunda elde ettiği sonuçların doğru olması gerekmektedir.

Eşitlik; Adli muhasebeciliğin din, dil, ırk, mezhep veya herhangi bir niteliğe göre ayırım yapılmadan görevini yerine getirmesini ifade eder.

Tarafsızlık ve delile bağlama; Adli muhasebecinin görevi esnasında bağımsız ve tarafsız bir şekilde hareket etmesi gerektiğini ifade eder. Tarafsızlık ve delile bağlama ayrıca, adli muhasebeciliğin adaletli olmayı ön planda tuttuğu ve herhangi bir konuda herkesin kabul edeceği kanıtlar ileri sürdüğüdür. Adli muhasebeciler, delil olmadan kimseyi suçlamaz ve hedef göstermez.

Tutarlılık; Uygulamalar sürecinde yararlanılan teknik ve yöntemlerle elde edilen sonuçların birbiriyle tutarlı olmasını ifade eder.

Özün önceliği; Adli muhasebecilerin uygulamada kullandıkları belge ve delillerin görünen anlamından ziyade perde arkasındaki gerçek anlamına odaklanılır.

İhtiyatlılık; Adli muhasebecilikte yeterli miktarda kanıt olmadan kimsenin suçlanmaması

ve suç ile itham edilmemesidir. Aksi ispatlanamayınca kadar herkes masumdur.

Şahsilik; Bir kişinin işlediği suçun başkasına yüklenemeyeceğini ifade eder.

Kanunlara bağlılık; Adli muhasebecilikte yerine getirilen her uygulamanın kanunun gerektirdiği doğrultuda yapılmasını ifade eder.

Şüphencilik; Elde edilen tüm kanıt ve belgelerin doğruluğuna şüphe ile yaklaşılmasını ifade eder.

1.6. Adli Muhasebenin Amacı

Muhasebe ve denetim alanlarında dünya genelinde yaşanan sorunlar denetimin “güven sağlama” unsuruna büyük bir darbe vurmuştur. Bu durum, işletmelerin muhasebe sistemleri, denetim fonksiyonu, denetçilerin görev ve yetkilerinin sorgulanmasını beraberinde getirmiştir. Bununla beraber kimi işletmeler denetim firmaları ve denetçilere yönelik çeşitli programlar düzenlemişlerdir. Bu programların nihai amacı, denetimin güven sağlama unsurunun yeniden kazandırılarak daha da güçlü hale getirilmesidir. Adli muhasebe söz konusu amacın yerine getirilmesinde önemli bir köprü konumundadır (Elitaş, 2012).

Adli muhasebe, şirketlerde yönetici ve çalışanların yatırım ve banka işlemleriyle ilgili hilelerin yanında internet ve bilgisayar kullanarak yaptığı hilelerin tespit edilmesini sağlayarak buna yönelik önlemlerin alınmasını amaçlar (Al, 2014). Adli muhasebenin bir diğer amacı, adli bilimde yer alan “savcı, hâkim, avukat ve emniyet güçleri” ile “muhasebe mesleğini yapan” kişiyi aynı noktada toplamaktır (Gülten, 2010). Buradaki amaç, muhasebe bilgisinin yanında hukuki bilgiye de ihtiyaç duyan muhasebeciler ile muhasebe bilgisine ihtiyaç duyan mahkemeleri bir arada buluşturmaktır (Akgül, 2019).

Adli muhasebe, işletme hesaplarındaki zararların belirlenmesi, bilançoda yapılan yanlış bilgi beyanı, hilenin tespit edilmesi ve buna yönelik tedbirlerin alınması gibi sosyal, mali ve hukuksal sorunların çözüme kavuşturmasını sağlar (Bekçioğlu ve Ark, 2013). Bunun yanında, adli muhasebe, sadece mahkemelere konu olmuş olayla ilgilenmez, aynı zamanda şirketle ilgili hile usulsüzlük ve yolsuzluk gibi sorunların önlenmesi ve buna yönelik çözüm önerilerinin ortaya konmasında yardımcı bir rol oynar (Kaya, 2005).

1.7. Adli Muhasebenin Tarihçesi

Adli muhasebeciliğin geçmişine bakıldığında kökleri 5000 yıldan daha eski bir zamana

dayanmaktadır. Muhasebecilerin ataları olarak bilinen Mısırlılar o dönemde firavunların altın gibi değerleri varlıklarını kayıt altına alıyorlardı. Bu kişiler firavunların varlıklarını ticari işlerini kil tabletlere kaydediyorlardı. Daha sonra başka bir kâtip ise bu belgelerin ince bir zarfın içine koyulmasını sağlardı. Zarfın açıldığına veya açılmaya teşebbüs edilip kurcalandığına dair bir ize rastlanırsa bu durum bir soruşturma konusu olup herhangi bir yolsuzluk tespitinde para cezasından ölüm cezasına kadar cezalandırma yapılıyordu (Şen, 2019).

Adli muhasebeciliğin yakın tarihteki sürecine bakıldığında 16.yy'da Avrupa ülkelerinde uzman tanıkların olduğunu gösteren belgelere rastlanmıştır. Avukatlar ile muhasebecilerin birbirleriyle iletişimlerinin ve etkileşimlerinin başladığı 1800' yıllarda birçok avukatın aynı zamanda muhasebeci olarak da hizmet verdiği görülmüştür. Adli muhasebe kavramını ilk kez 1824 yılında İskoçyalı muhasebeci James Mc. Clelland kullanmıştır (Özer, 2019).

1900'lere gelindiğinde adli muhasebe ile ilgili çalışmalar hız kazanmıştır. Bu konu ile alakalı makaleler, tezler, kitaplar yazılmaya başlanmıştır. 1920'de ünlü Gangster Al Capone 'nin araştırma muhasebeci tarafından yakalanması ile birlikte adli muhasebeciliğin yaygınlaştığını görmekteyiz. 1940'larda 600 tane muhasebeci FBI'da Özel Ajan Muhasebecisi olarak çalışmaya başlamıştır (Pala, 2011).

1960'lı yıllarda ilk ekonomik suç birimi olan Royal Canadian Mounted Police (RCMP) Kanada'da kurulmuştur. Daha sonra bu birimler çoğalmış böylelikle ekonomik suçların incelenmesinde muhasebe tecrübesine olan ihtiyaç artmıştır (Karacan, 2012).

1980'li yıllarda küreselleşme, ticari faaliyetlerdeki karışıklık, Şirketlerin büyümesi gibi nedenlere bağlı olarak gerçekleşen hukuki anlaşmazlıklara bu alandaki uzmanların görüş ve desteklerine ihtiyaç duyulmuştur (Sipahioğlu, 2019). Adli Muhasebe bu şekilde 70'li ve 80'li yıllar boyunca devam edip günümüze kadar gelmiştir.

1.8. Adli Muhasebenin Türkiye'deki Gelişimi

Adli muhasebe kavramı ülkemizde 21. yüzyılda popülerlik kazanmaya başlamıştır. Ülkemizde henüz bu kavramla alakalı yasal düzenlemeler bulunmamaktadır. Bunun sebebi de adli muhasebenin gerektirdiği uzman tanıklık, hile denetçisi, dava desteği gibi modellerin sağlanamamasıdır. Günümüzde yavaş yavaş farkındalık yaratan bu konu hakkında eğitimler ve seminerler düzenlenmeye, tezler ve makaleler yazılmaya başlanmıştır (Özer, 2019). Bu süreçte toplumda yer alan kişilerin ve kurum-kuruluşların mahkemeye başvurmalarının

artması, ticari faaliyetlerin teknolojiye bağı gelişmesi ve daha karmaşık hale gelmesi, bu karmaşıklığın da sorunlara dönüşmesinden dolayı; İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler tarafından kurulan İSMMO Akademide 2009 yılında “Adli Muhasebe Uzmanlık programı başlatılmıştır (Akal, 2014). Bununla birlikte 7 ay süren Bağımsız adli Muhasebe Programı sonrasında birçok kişi sertifikasını alarak SMMM’nin unvanının başına “Bağımsız Adli Muhasebeci”, veya “Bağımsız Adli Müşavir” unvanını eklemiştir. Bu eğitim Adli Muhasebe ve Adli Muhasebecilik mesleğine duyulan ilgiyi arttırmıştır (Çabuk ve Yücel, 2012). Eğitimin katılımcılara sağladığı kazanımlar şu şekildedir (Şen, 2019)

- İşletmelere yönelik hile denetçiliği
- İşletmelerde hile riskini ölçme
- Hile araştırmacılığı
- Mahkemelere yönelik uzman tanıklık
- Taraflar arasında oluşan anlaşmazlıkları çözmedir.

İSMMO haricinde verilen başka bir eğitim ise Bahçeşehir Üniversitesi bünyesinde yer alan Sürekli Eğitim Merkezi tarafından verilen “Adli Muhasebecilik Uzmanlığı Temel Eğitim Sertifika Programı” adlı eğitimidir. 72 saatlik eğitim sonucunda katılımcılara adli muhasebe alanında dünyadaki yenilikler ve bunun takip edilmesi gibi temel bilgiler verilmiştir. Eğitim sonunda katılımcılara Bahçeşehir Üniversitesi onaylı sertifika verilmiştir (Kavak, 2016).

Türkiye’de adli muhasebe alanında işleyiş gösteren şirketlerde vardır. Bu şirketler hile denetimi, hileye karşı önlem alma, adli muhasebe uzmanlığı, mesleki suiistimallerin araştırılması gibi alanlarda faaliyet göstermektedir (Şen, 2019).

1.9. Adli Muhasebenin Ortaya Çıkış Sebepleri

Günümüzde teknolojinin gelişmesine bağı olarak mali işlemlerde yaşanan yenilikler ve gelişmeler sosyal ve kültürel yapıda çok fazla değişikliğe sebep olmuştur. Bu değişikliklere oranla mali suçların “niteliği” ve “suçlu profili” karmaşık hale gelmiştir. Yaşadığımız küresel dünyada teknolojinin sağladığı imkanlar sebebiyle karmaşık hale gelen iş süreçleri ve suçların çözülmesinde yargı mensuplarının yetersiz kalmasına neden olmuştur(Şenel ve Arslan, 2019).

Enron, Worldcom, Adelphia ve Xerox gibi son zamanlarda gerçekleşen şirket skandalları muhasebede denetimin önemini ve denetçinin sorumluluğunu arttırmıştır. Yapılan hileler

sadece şirketin yönetici ve pay sahiplerini değil, kredi kurumları, çalışanlar, denetim firmaları gibi birçok kesimin zarar görmesine de neden olmaktadır. Bilanço, gelir tablosu, muhasebe defteri, faturalar vb. alanlarda uzman ve ayrıntılara hakim olan kötü niyetli kişiler yaptıkları hileler ile rakamları manipüle edip saniyeler içinde binler milyona, karlar zarara, zararlar ise finansal kayıplara dönüşebilir (Pala, 2011). Böylelikle kişiler isteklerine göre şirketin aktif ve pasiflerinde yükseliş ve düşüş yapabilirler. Bu konuda ise açıkların ortaya çıkarılması için bir denetçiye ihtiyaç duyulmaktadır.

İşletmelerin ekonomik açıdan büyümesi ve çalışan kişi sayısının artmasıyla birlikte son zamanlarda insanlar ait oldukları veya kontrolü altındaki insanlara hile yapar hale gelmişlerdir. Böylece işletmelerde karşılaşılan hilelerin neden olduğu kayıpların çoğalması, mali zararların artması, finansal tablolarındaki gerçek olmayan hesaplar aslında adli muhasebe mesleğinin ortaya çıkmasında büyük rol oynamıştır (Pamukçu, 2017). Buna göre, adli muhasebenin finansal tabloları kullanmak durumunda olan taraflar ve okuyuculara daha rahat ve anlaşılabilir olması için muhasebe mesleğinde yeni bir uzmanlık alanı olarak ortaya çıktığı ifade edilebilir (Akyel, 2009).

Adli muhasebenin ortaya çıkmasının bir diğer nedeni mesleki uzmanlaşma konusudur. Mesleki uzmanlaşma her meslek dalında gerekli bir koşuldur. Bir kişiden uzman olduğu bir konunun tüm detay ve inceliklerini bilmesi beklenir. Avukatlar ve hakimler hukuk alanında uzman kişilerdir ancak bu kişilerden başka alanlarda (muhasebe, finans vb.) uzman olması beklenmez. Bu yüzden hukuki olayların çözülmesinde muhasebe ile alakalı uzman kişilerin bilgi ve deneyimlerine ihtiyaç duyulur (Pamukçu, 2017). Bu durumda adli muhasebenin ortaya çıkış sebepleri arasındadır.

Adli muhasebecilik görevini yerine getirenler yasal denetimin bir parçası olarak prosedürlerin uygulanması, denetim komitelerine danışmanlık yapma, hile ve yolsuzlukların ortaya çıkarılması ve bunların önlenmesine yönelik çözüm önerileri ortaya koyarlar (Silverstone ve Sheetz, 2007). Ramaswamy'e (2007: 32) göre, adli muhasebeyi ortaya çıkaran sebepler arasında aşağıdaki durumlar söz konusudur:

- Uzun süreli ve ayrıntılı bir mali raporların kontrol edilme gerekliliği,
- Finansal piyasalardaki mücadeleler,
- Piyasaya olan inancını yitiren yatırımcıların fazlalaşması,
- İşletmelerde bitmeyen hileli davranışların yaşanması,

- Hileli davranışların açığa çıkarılmasında emniyet güçlerinin yetersiz kalmasıdır.

Şahin (2011) adli muhasebeyi doğuran nedenleri şu şekilde sıralamıştır:

- Teknoloji ile birlikte küreselleşmenin artması
- Farklı coğrafyalarda yatırımların fazlalaştırılması
- Yapılan yatırımlar sonucunda sahtekarlık ve hilenin artması
- İşletmelerin hiyerarşik yapısındaki aksamalar ve değişiklikler
- Bilişim teknolojilerinin kullanımının yaygınlaşması
- Toplumda artan sorunlarla beraber mahkemeye başvurmalarındaki artış
- Ticari işlemlerin büyüyüp karmaşık hale gelmesi
- Avukatların ve mahkemelerin uzman desteğine ihtiyaç duyması
- İşletmelerin başarısızlıkları sonucu büyük finansal kayıp vermeleri
- Siber suçlardaki artışın önüne geçebilmek adına gelişmiş güvenlik ihtiyacı ve adli süreci yürütmek için uzman kişilere ihtiyaç duyulması
- Finansal tablo kullanıcılarının şeffaflıktan uzak birtakım uygulamalar ortaya koyması.

Akal (2011) ise adli muhasebeciliğin ortaya çıkış sebeplerini şu şekilde sıralamıştır:

- Ticari işlemlerin karmaşıklaşması itibariyle mahkemeye artan başvuruların çoğalması
- Toplumda; birey ve kurumlar arasındaki sorunların giderek artması
- İşletmelerdeki hilelerin ve yolsuzlukların artması ve bu yolsuzlukların ortaya çıkarılmasının giderek zorlaşması
- Avukatların mahkeme sürecinde daha fazla uzman desteğine ihtiyaç duyması.

1.10. Muhasebe Skandalları

1.10.1. Worldcom Skandalı

Telekomünikasyon sektöründe faaliyet gösteren bu şirket 1983 yılında Amerika Birleşik Devletleri'nde kurulmuştur. Kuruluşu AT&T şirketlerinin bölünmesi ile başlamış bu bölünme sonucunda küçük ve orta boyllu işletmeler kurulmuştur. Bölünen Şirketlerden olan LDDS hızlı bir büyüme gerçekleştirmiş e 1995 mayıs ayında Worldcom adını almıştır(Şenel

ve Arslan, 2019). Worldcom şirketi, muhasebe işlemlerindeki usulsüzlüğü masraflarını/giderlerini varlık hesaplarına aktararak gelirini yüksek göstermiştir. Bu şekilde 3.8 milyar dolar gelirini yüksek göstermiştir(Atmaca, 2012).

1.10.2. Enron Skandalı

Enron, 1985 yılında kurulan Amerika Birleşik Devletleri'nin en büyük enerji ve gaz dağıtıcı şirketi olarak bilinmektedir. Enron firması faaliyetleri sonucu yükselerek ABD'deki en büyük 500 şirketin içinde ilk 7. Sıraya kadar yükselmiştir(Ayalp, 2019). Bu skandal şirketin hızla büyümesiyle kendisini olduğundan daha karlı göstermesine yönelik bir vakadır. Bu şirketin batmasındaki en önemli sebeplerden biri şirket yönetimi tarafından yapılan yanlış muhasebe uygulamalarıdır. Şirket mali ve finansal raporların yatırımcılar tarafından önemli bir etken olduğunu bilmelerinden dolayı bilanço ve finansal tablolarında karlarını fazla göstermiş ve borçlarını gizlemiştir(Atmaca, 2012). Enron hızlı bir yükselişe geçmiş olsa iki yıl gibi bir sürede iflas etmiştir.

1.10.3. Xerox Skandalı

Xerox dünyanın en büyük fotokopi cihazları üreticilerindendir. 2000 yılında sunduğu raporla 18,7 milyar satış raporlamıştır. Sunduğu bu hileli raporla dünya çapında Fortune 500 listesinde 87. sırada yerini almıştır. Hileli kayıt ile gelirini fazla göstererek muhasebe işlemlerinde usulsüzlük yapmıştır(Şenel ve Arslan, 2019).

1.11. Adli Muhasebenin Diğer Disiplinlerle İlişkisi

1.11.1. Adli Muhasebenin Muhasebe İle İlişkisi

Muhasebe, işletmelerde ölçme, değerlendirme ve işletmeye ait finansal verileri toplayan, işleyen ve raporlayarak ilgililere sunan bir sistemdir. İşletmelerin faaliyetlerinin zamanla değişmesi ve çeşitlenmesi ile muhasebe bilgilerinin önemi artmıştır. Muhasebe bilgileri, ilgili yatırımcı veya kişilere sunulduğundan ötürü, muhasebede üretilen bilginin doğru ve gerçeği yansıtması büyük önem taşımaktadır (Büyükmirza, 2007).

Geleneksel muhasebecilik anlayışında, işletmeye ait finansal veri ve bilgilerin kaydedilmesi, sınıflandırılması, analiz edilmesi ve raporlanması söz konusudur. Buradaki amaç, eldeki verilerden yola çıkarak sağlıklı karar alınmasını sağlamaktır (Erdoğan, 2020).

Muhasebe bilimi başlığı altında denetim önem kazanmışken zamanla adli muhasebede yeni bir halka olarak eklenmiştir. Muhasebe, içerisinde genel muhasebe, maliyet muhasebesi, yönetim muhasebesi, denetim gibi hizmetleri içermektedir. Bu alanlarının her birinin hizmet ettiği amaç farklıdır. Örneğin yönetim muhasebesinin amacı, şirketin faaliyetlerinin karlılığını izleyerek bunun raporlamasını anlamlı bilgiler ışığında ilgili taraflara sunmaktır. Adli muhasebe de diğer alanlardan sonra çıkmış güncel bilimdir (Pehlivan, 2010).

1.11.2. Adli Muhasebenin Hukuk ile ilişkisi

İşletmelerdeki mali ve finansal skandallar, muhasebecilerin kendi görevlerini yerine getirirken yapılan hilelerden ve yasak faaliyetlerden bilgilerinin olmamaları sebebiyle ortaya çıkmaktadır. Bununla birlikte adli muhasebe ve hukuk arasında ilişki kuran bir bakışı ortaya çıkmaktadır(Toraman, Abdioğlu ve İşgüden, 2009).

Adli muhasebede adli kavramı konunun hukuki boyutuna odaklanırken, muhasebe kavramı da ticari işlemler sonucundaki hesap işlerine işaret etmektedir. Adli muhasebe, hukuk ile muhasebenin hesap işlemleri konusunda ve bu işlemlerle alakalı karar verme noktasında bir arada çalışmasını ifade etmektedir. Adli Muhasebe genellikle hukuki sorunların çözülmesi için metot ve prosedürlerini kullanarak muhasebe gerçeklerinin ortaya çıkartılmasını sağlayan bir hizmettir. Adli muhasebe çalışmaları sonucu elde edilen veriler mahkemeye sunulur. Aynı zamanda işletmelerin bu muhasebe kayıtları sonucunda hareketlerinin denetlenmesi ve gerekli tedbirlerinin alınmasında önemli rol oynar.(Karacan, 2012).

Adli muhasebecilik; ihtilaflı hukuki işler muhasebesi veya hukuken ihtilafa neden olmuş muhasebe işlemleri olarak da tanımlanabilir. Hisse sahipleri veya ortaklar arasındaki sorunlarda, alıcılar ve ya satıcılar arasındaki borç-alacak ilişkilerinde, kamu ve özel kuruluşlarla olan işlemlerde, ortaya çıkan sorunların aydınlatılmasında adli muhasebeciler süreçte mahkemeye yardımcı olmaktadır(Akyel, 2016).

Adli muhasebe ile hukuk bilimi arasındaki ilişki, temel olarak dört evreden oluşmaktadır (Karayalçın, 1988):

- Ticaretle uğraşanların defter tutma hukuku,
- Anonim şirketlerde bilanço hukuku,
- Sermaye piyasasının gelişmesine bağlı olarak sermaye şirketlerinin kuruluşu,

- Uluslararası alanda çalışmaların fazlalaşması.

Adli muhasebeciler sadece yargılama usulü ve ticaret hukuku ile değil aynı zamanda diğer hukuk alanlarıyla (özellikle ceza hukuku) ilgili hukuki bilgiye sahip olmalıdır. Bunun nedeni, adli muhasebecilerin, adli muhasebecilerin adli ve idari soruşturmalarda etkin bir rol üstlenebilmeleridir. Örneğin, adli muhasebeci, hukuki usulle ilgili bir dava dilekçesi hazırlayabilir, yargılama öncesi ve sonrasında destek sunabilir, gerektiğinde soruşturmayı kendisi yürütebilir ve kimi zaman kolluk kuvvetinin görevinde olduğu gibi tutuklama yapabilir (Pehlivan, 2010).

Kısacası, adli muhasebe ile hukuk; kanunların ihlali gibi durumlarda yargılama süreci ve muhasebecilerin yaptığı çalışmaların etkilendiği takip edilmesi şart olan yasal süreç noktasında kesişmektedir (Pehlivan, 2010).

1.11.3. Adli Muhasebe ve Denetim İlişkisi

Denetim, bir uzman tarafından bağımsız bir şekilde ekonomik bir dönem ya da bir duruma ait verilerin, belirlenmiş ölçütlere ne derece uygun olduğunu araştırıp, yeterli kanıtları elde edip, değerlendirerek rapor sunma sürecidir (Badeli, 2019). Adli muhasebe ve denetim birbirleriyle yakından ilişkilidir. Bir adli muhasebeci mahkemeye intikal etmiş bir konuyu bir denetimci gibi her detayını göz önüne alarak incelemelidir. Doğru sonuçlar alınabilmesi için tüm alternatiflerin incelenerek mali raporların neredeyse tamamı da incelenmiş olacağı için diğer denetimlere göre daha az hata payı içerir. Denetimde tüm detaylar incelenirken gözden kaçırılmaması gereken ise bir konunun genel resmi yani bütünüdür (Özer, 2019).

Adli muhasebenin konusu olan hile ve yolsuzluk gibi suçların ekonomik ve sosyal/toplumsal maliyeti diğer yapılan suçlara göre yüksektir. Bu tip suçlar işletmelerin büyümesini, gelirin düşmesini ve verilen hizmetlerin aksamasına sebep olmaktadır. Bunun sonucunda ise denetim mesleğinin yanında, adli muhasebeyi de gerekli kılmıştır (Balcı, 2014).

Denetim gücü ve iç kontrol çalışmaları sağlam olan işletmelerde yapılan yolsuzluk ve hile ihtimali, denetim ve iç kontrol olmayan işletmelere göre da azdır. ACFE'nin iki yılda yaptığı araştırma sonucuna göre denetim ve iç kontrol işletmelerde yolsuzluk önleme ve ortaya çıkarmada büyük rol oynamaktadır (Akal, 2014).

Adli muhasebe ile denetim birbirleriyle ilişkili olmasına rağmen farklı yönleri de bulunmaktadır. Denetimde esas çalışma alanı, finansal tabloların makul güvencede doğru ve adil olup olmadığıyla ilgilidir. Özel denetim prosedürleri, denetime konu olan olaylarda önemli yanlışlıkların olup olmadığı kontrol edilir. Bunun yanında, denetimde finansal

tabloların yayınlanmasından önce denetçi yönetimden tespit edilen hatanın değiştirilmesini ister (Gray, 2008). Adli muhasebe ise, herhangi bir görüş veya sonuç bildirmekten ziyade olayı tüm ayrıntılarıyla araştıran, farklı bir uzmanlık, düşünme, eğitim ve deneyim gerektiren alandır (Erdoğan, 2020). Gerson ve arkadaşları (2015) adli muhasebe çalışmalarının odağının “şüpheli veya bilinen hileli davranışların belirlenmesi” olduğunu ifade etmişlerdir. Buna göre hilenin tespit edilmesi noktasında hilenin içeriği, nerede yapıldığı, zamanı ve nasıl yapıldığıyla ilgili her türlü kanıtın toplanması adli muhasebenin ilgi alanına girer (Gao, 2019).

1.11.4. Adli Muhasebenin Kriminoloji İle İlişkisi

Kriminoloji, suç, suçlu davranışı ve toplumun bu suç ve davranışlara olan tepkisini inceleyen bir disiplindir. Kriminolojinin ilgilendiği konular şunlardır(Şen, 2019).

- Suçların incelenmesi,
- Suçun nedeni,
- İşlenen suça toplumun cevap ve verdiği tepki,
- Suçlu ve hüküm giyenleri gözetim altına alma ve cezalandırma.

Kriminoloji, kısa suçun işlenmesi ve önlenmesi gibi beşeri ve toplumsal alandaki durumlarla ilgilenir(Akal, 2014). Bunun yanında kriminoloji, kural ihlal edilmesi durumunda tepki verilmesidir (Tutar, 2002). Bu açıdan adli muhasebenin alanına girmektedir. İşletmedeki yolsuzlukların ve hilenin ortaya çıkmasında bireyin bazı özellikleri, suçu neden işlediği, hile yapmaya kimlerin yatkın olduğu, işletmede personeli suça yönelten faktörlerin belirlenmesinde adli muhasebe kriminolojiden yararlanır.

1.11.5. Adli Muhasebenin Sosyal Bilimlerle İlişkisi

Albert Einstein, “Kainatla ilgili en anlaşılmaz husus, onun anlaşılabilir olmasıdır.” derken, Profesör David Fisher “İnsan davranışı hakkında en anlaşılabilir husus, onun anlaşılmaz olmasıdır.” demiştir. Bu iki yaklaşımda aslında hilenin ortaya çıkarılmasında sosyal bilimlerin önemini göstermektedir(Akal, 2014). Hileyi anlamak için aslında ilk olan insan davranışına bakmaktır.

Hilenin ortaya çıkmasında adli muhasebecilerin psikolojiden faydalanması ve psikolojik etkileri analiz etmesinde yarar vardır. Psikolojik etmenler ortaya çıkınca önlem almakta

kolaylaştır.(Şen, 2019).

1.12. Adli Muhasebecilik Kapsamı

Adli muhasebenin ve adli muhasebecinin faaliyet alalarını sınırlamak mümkün değildir, neredeyse her sektörde işletmelerin hile ve yolsuzluklara yönelmesi, dünyadaki ekonomik olayların her gün çeşitlenerek artması bu disiplinin geniş bir uygulama alanı olduğunun kanıtıdır. Bununla birlikte değişen ve çeşitlenen olaylara adli muhasebecide ayak uydurmalıdır (Bilenn ve Akatak, 2019).

Adli muhasebeciler mali raporlama işlemlerinden hileli işlemlerin incelenmesi, para çıkışları, banka yolsuzlukları, kredi kartı dolandırıcılığı ve bilgisayar destekli yapılan hilelerin engellenmesi ve bunların tamamen ortadan kaldırılması gibi faaliyetlerde bulunurlar (Rezaee vd., 1996).

Adli muhasebe uzmanları, dava desteğinde bulunma, uzman şahitlik ve hile denetçiliği/araştırmacı muhasebecilik alanlarında faaliyet göstermektedir (Bekçioğlu vd., 2013).

1.12.1. Dava Desteği

Dava desteği, bir adli dava öncesinde, dava esnasında veya dava sonrasında avukata sağlanan muhasebe desteğidir. Genelde ekonomik kayıpla ilgilidir (Pazarçeviren, 2005: 4). Örneğin ekonomik zararın miktarının tespit edilmesi ve bunun ilgililere anlaşılır biçimde aktarılması dava desteğidir (Erdoğan, 2020).

Dava desteği, hukuki problemin çözümünde hukukçulara sağlanan destektir. Bu destek kapsamında adli muhasebeci, ihtiyaç duyulan faydalı ve güvenilir bilgiyi değerlendirir, verilerin toplanması, analiz edilmesi ve yorumlanmasını yapar (Owojori ve Asaolu, 2009). Dava desteği kapsamında adli mercilere intikal etmiş veya henüz intikal etmemiş aşağıdaki hususlarda hizmet verilmektedir (Gülten, 2010).

- Boşanmalarla alakalı yaşanan uyuşmazlıklarda evlilik süresinde kazanılan varlıkların paylaşımında ve ticari işletmelerin bulunduğu durumlarda adli muhasebe önemli fayda sağlamaktadır. Taraflardan birinin mal kaçırmak, saklamak gibi durumlarda adli muhasebeci araya girmektedir.
- İşletmelerin finansal kayıplarıyla ilgili davalarda yönetimin ve işletme personelinin

verdiği zararlarının tespiti ve bu zararların hesaplanmasında dava desteğine ihtiyaç duyulmakta.

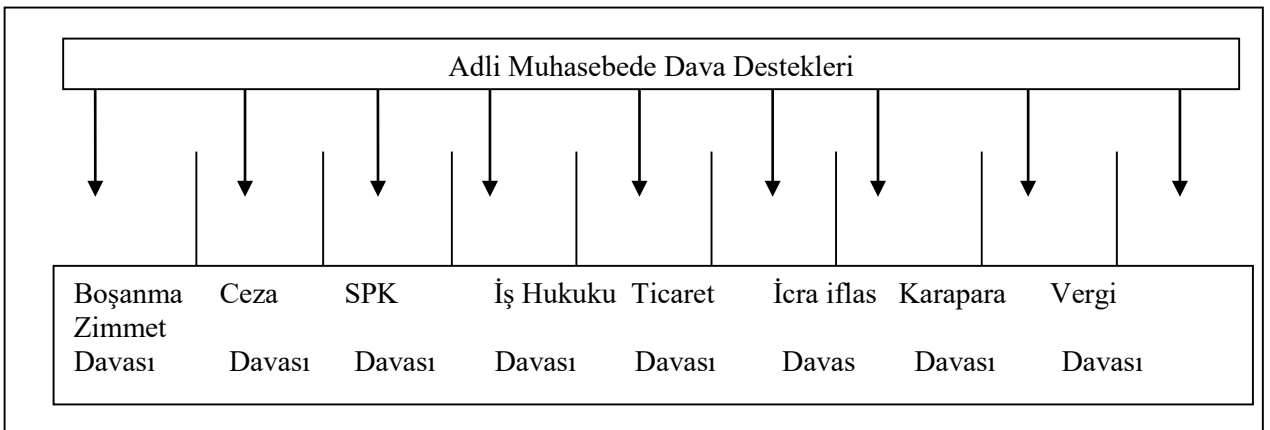
- Belge ve kredi kartı dolandırıcılığında, çek ve senetlerle alakalı dolandırıcılıkların aydınlanmasında adli muhasebenin desteğine ihtiyaç duyulur.
- İş hukukunun uygulama alanına giren davalarda ise tazminatların hesaplanmasında adli muhasebecilik mesleğine ihtiyaç duyulur.

Pala'ya (2010: 27) göre adli muhasebeciler dava desteği konusunda avukatlara aşağıdaki alanlarda yardımda bulunmaktadır:

- Dava esnasında gerçek ve uzman tanıkların verdiği ifadelerin değerlendirilmesi,
- Avukatların olayı çözümlemek için sorduğu sorulara yardım etmek,
- Avukatın muhasebe/finansman soruların yanıt vermek,
- Muhasebe ile ilgili kanıtların elde edilmesi,
- Elde edilen kanıtların çürütülmesi,
- Rapor özetlerinin hazırlanması.

Dava desteği ile adli muhasebeci yargı sürecinin bir parçası haline gelmektedir. Bir dava esnasında davaya konu olmuş suçun muhasebe ve finansla alakalı bir yönünün incelenmesi gerektiğinde adli müşavirler bilgi ve deneyimleriyle dava sürecini hızlandırmaktadır (Açık, 2016).

Şekil 1. Adli Muhasebecilikte Dava Destekleri



Kaynakça : (Gülten ve Toraman, 2020)

1.12.2. Uzman Şahitlik

Uzman şahit, belirli bir konu ile ilgili olarak bilimsel, teknik ve özel fikir vermek amacıyla gerekli bilgi, tecrübe ve yeteneğe sahip kişidir (Owojori ve Asaolu, 2009). Uzman şahit, dava konusu ile ilgili araştırmaları yaparak elde ettiği verilerden bir sonuç elde eder, bunu raporlar ve görüşünü mahkemede avukat ve hakimlere açıklayıcı bir şekilde yansıtır (Saçaklı, 2011).

Bir adli muhasebeciden duruma göre bilirkişi tanıklığı ve danışmanlık yapması talep edilebilmektedir. Bir avukat bir adli müşavire uzman görüşü almak amacıyla bir duruşmaya dahil eder. Amaç ise davada bilirkişinin ifadesiyle destekleyerek yorumlanması gereken olayları gerçekçi bir şekilde netliğe kavuşturmadır. Böyle bir açıklık ve güvenilirlik oluşturulduğunda, son hüküm bilirkişinin ifadesine dayanır (Kuloğlu, 2007).

Adli muhasebeci, dava esnasında mahkemede bilirkişi olarak, duygusallıktan uzak ve doğru bir şekilde, sade ve anlaşılır bir dille, karmaşık sorunlara uzman görüşlerini sunmaktadır. Diğer bir anlamda adli müşavirler, uzman şahitlik görevlerini yerine getirirken, tarafsız, objektif olmalıdırlar (Doğan, 2016).

Uzman şahit olarak adli muhasebecilerin görevleri şunlardır (Akai, 2014);

- Davaya esas olan konuya ilişkin veri toplamak,
- Verileri gerçekçi bir şekilde yorumlamak,
- Oluşturduğu raporu mahkemeye sunmaktır.

Adli muhasebecinin uzman tanıklık esnasında suçlunun, avukatların veya hâkimin zaman zaman ise yazılı veya görsel medyanın etkisinde kalmaması gerekir. Adli muhasebeci tahmin yürütmeden konuyla alakalı spekülasyonlar yapmadan gerçeği ortaya koymalıdır. Adli muhasebeci ifadesinde varsayımlarda ve tahminlerde bulunmamalı net konuşmalıdır. Kesinlikle konuya dikkatini vermeli, soruları dikkatli dinleyerek sakın ve açık bir dille cevap vermelidir. Adli muhasebecilik mesleğinin uzman tanıklık alanı yüksek iletişim becerileri, topluluk önünde konuşma ve iyi derecede hitabet yeteneği gerektirmektedir (Gülten, 2010).

1.12.3. Hile Denetçiliği ve Araştırmacı Muhasebecilik

Hile denetçiliği ve araştırmacı muhasebecilik, adli muhasebenin en önemli hizmetlerinden

biridir. Hile araştırmacılığı, genelde işletme ortakları veya yöneticilerinin talebi üzerine, hile ile ilgili iddiaların, ya da ihtimallerin varlığını araştıran bir adli muhasebe hizmetidir. Bu hizmetler yapılan hile ve hataların bulunmasını ve önlenmesini amaçlamaktadır. Araştırmacı muhasebecilik hizmetleri, işletme çalışanlarının yaptığı hırsızlık, dolandırıcılık, rüşvet ve benzeri cezai konuların incelenmesiyle ilgilenmektedir (Bekçioğlu, Coşkun ve Gümüş, 2013).

Son yıllarda, işletme personelinden, tepe yönetimden kaynaklanan hile ve hatalar önemli sorunlarından birisi haline gelmiştir. Farklı ülkelerde yapılan araştırmalar, işletmelerin yıllık kazançlarının %6'sını bu gibi hileler nedeniyle kaybettiklerini göstermektedir. Yapılan bu hilelere aşağıdakiler örnek gösterilebilir (Pazarçeviren, 2005):

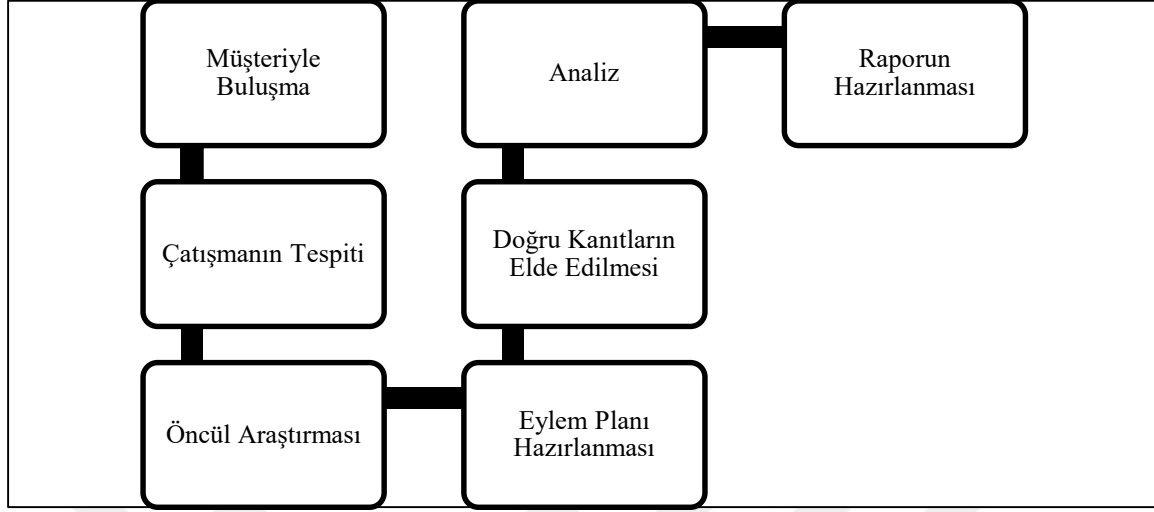
- İşletme personeli tarafından yapılan hileler,
- Beyaz yakalıları tarafından yapılan hileler,
- İşletme ortak ve tepe yönetim tarafından ilgilileri yanıltmak için yapılan hileler,
- Rüşvet ve komisyonlar,
- Yatırımlarla alakalı yapılan hileler,
- Kredi kartı ve internet hileleri.

Bu kapsamda hizmet veren uzman finansal bilginin gerçekliği ile ilgili verileri doküman yardımıyla kim, neden, nasıl, ne zaman gibi sorulara cevap bulmaya çalışmaktadır. Ayrıca uzman kişi konuyla ilgili şüpheleri doğrulamak veya iddiaları çürütmek için kapsamlı araştırma yapar ve kayıtlarda bulunan hile ve hataları belgeler yardımıyla ortaya çıkarmaktadır. Dolayısıyla uzman, sadece sayılarla ilgilenmez sayıların arkasındaki bilgilerle de uğraşmaktadır (Bilenn ve Akatak, 2019).

1.13. Adli Muhasebecilik İşlem Aşamaları

Adli muhasebecilik genel işlem aşamaları aşağıdaki şekildeki gibidir:

Şekil 2. Adli Muhasebecilik İşlem Aşamaları



Kaynakça: (Akgül,2019).

Müşteriyle Buluşma: Mevcut durumun ortaya çıkışındaki temel nedenlerin ve meselenin ne olduğunun anlaşılabilmesi için müşteriyle buluşmaktır (Akgül, 2019).

Çatışmanın Tespiti: Yaşanan sorunun giderilmesi amacıyla tarafların tek tek dinlenip delillerin ortaya çıkarılmasını ve problemin sorgulanmasını kapsar. Sorgulama neticesinde ortada uyumsuzluk olduğu tespit edilirse, bunun denetlenmesi gerekir (Akgül, 2019).

Öncül (Başlangıç) Araştırması: Araştırma probleminin anlaşılması için yapılması gerekenlerin ortaya konması ve dava taslağının hazırlanmasını kapsar. Bu süreç, sonraki planların oluşturulmasına örnek teşkil eder (Akgül, 2019).

Bir Eylem Planı Hazırlanması: Araştırmalar sonucunda elde edilen veriler hedeflere ulaşmak ve hedefi belirlemek için kullanılmalıdır.

Doğru Kanıtların Elde Edilmesi: Olayın niteliği esas alınarak, elde edilen dokümanlar, finansal veriler, kişi, kurum ve olayın gerçekleştiğine ilişkin kanıt ve uzman tanık raporlarının incelenmesidir.

Analiz: Davanın taşıdığı niteliklere göre aşağıdaki hususları kapsar (Akgül, 2019):

- Elde edilen kanıtlar sonrası öğrenilmiş mali kaybın ölçümü,
- Yapılmış işlemlerin özeti,
- İndirim oranlarının kullanılarak cari değerin tespiti,
- Analizin tablo, grafik ve şekillerle gösterimi.

Raporun Hazırlanması: Rapor; görevin niteliğine ve araştırmanın kapsamına göre çeşitli şekillerde yazılabilir. Raporda, elde edilen verilerin uygun bir şekilde desteklenmesi için, tablo ve grafikler de hazırlanabilir. Adli muhasebecilerden rapor istenmesi çeşitli nedenlerden kaynaklıdır. Bu nedenler şunlardır (Kılıçbey, 2017):

- Mahkemenin duyduğu ihtiyaç,
- Çözüm sunmak,
- Yargının karar almasına yardımcı olmak amacıyla kanıt sunmaktır.

1.14. Adli Muhasebecilik İlkeleri

Muhasebe ve denetçilerin sorumlu oldukları birtakım ilkeler bulunmaktadır. Alanlarında uzman olan bu adli müşavirlerin bu ilkelere uymaları gerekir. Adli muhasebecilik mesleğine ait olan bu ilkeler bu mesleğin daha kaliteli ve güvenilir bir şekilde gerçekleştirilmesine zemin hazırlamaktadır (Kaya, 2013).

Adli muhasebecilik, genel kapsamıyla bir durumun doğruluğu veya uygunluğunu sorgulamak olduğu için öncelikle bu faaliyetlerinde kalite ve güvenilirliğinin sorgulanması gerekir. Önceden saptanmış bazı kriterler olması gerekir. Bu kriterler ise bizi bazı ilkelerin ortaya çıkmasına ve saptanmasına yönlendirmektedir. Adli Muhasebecilik ilkeleri aşağıdaki gibidir (Karacan, 2012).

- Genel İlkeler
- Bulguların elde edilmesi ile ilgili ilkeler
- Bulguların değerlendirilmesi ile ilgili ilkeler

1.14.1. Genel İlkeler

Genel ilkeler bir adli muhasebecide olması gereken özelliklerdir. Genel ilkeler 3 grupta incelenmektedir (Kaya, 2013)

1.14.1.1. Bağımsızlık İlkesi

Bağımsızlık, adli muhasebecinin ilgilendiği konuyla alakalı tüm kişi kurum ve kuruluşlardan bağımsız hareket etmesi anlamına gelmektedir. Adli muhasebeci tüm işleyiş süresince bağımsız olmalıdır. Karar verirken kişilerin kurumların baskısı altında kalmamalı özgün karar vermelidir (Karacan, 2012).

1.14.1.2. Mesleki Eğitim ve Deneyim İlkesi

Adli muhasebecilik mesleğini yapan kişinin yeterli eğitim ve deneyime sahip olması gerekir. Bu meslekte yeterliliğe sahip kişiler işletme, maliye, iktisat, hukuk gibi alanlarda eğitim görmüş kişiler olmalı ve bu alanlarda meslek sahibi olmuş kişilerin yanında staj görmüş olmalıdır(Kaya, 2013). Adli muhasebeci genel iş kapsamında muhasebeye konu olan olayla ilgili kişilerle mülakat ya da sorguda ihtiyaç duyacağı iletişim becerisine sahip olması gerekmektedir. Aynı zamanda soruşturmada elde ettiği bulguları karşı tarafa doğru ve eksiz iletmelidir. Sözlü iletişim, mahkeme esnasında uzman tanık olarak soruşturma verilerini karşı tarafa aktarırken gereklidir. Yazılı iletişim becerisi ise dava ile alakalı tüm verilerin yasa yürütücü veya yargı otoritelerine yönelik sonuçları özetleme ve raporlamada kullanılmaktadır(Kuloğlu, 2007). Bir adli muhasebeci sürekli kendini geliştirmeli ve yeniliğe açık olmalıdır.

1.12.1.3. Mesleki Özen ve Dikkat İlkesi

Bir adli muhasebeci gerek mesleğin icrası gerekse raporun hazırlanması aşamasında özenli çalışmalıdır. Adli müşavirler ne kadar deneyim ve tecrübe sahibi olursa olsun gerekli özeni göstermezse başarılı olamazlar(Karacan, 2012).

1.14.2. Bulguların Elde Edilmesi İle İlgili İlkeler

Adli muhasebecilikte bulguların elde edilmesi ile ilgili ilkeler, mesleğin nasıl icra edildiği ne şekilde hareket edileceğine dayanmaktadır. İyi bir adli muhasebeci mesleğinin şartlarını yerine getirirken hiçbir ayrıntıyı atlamamalı ve elde ettiği verileri kanıtla desteklemelidir. Bulguların elde edilmesi ile ilgili ilkeler aşağıdaki gibidir(Kaya, 2013);

1.14.2.1. Planlama İlkesi

Adli muhasebecinin doğru ve yerinde bir sonuç alması için neyi, nerede, nasıl ve hangi maliyetle yapacağına önceden karar vermesidir.

1.14.2.2. Bütünlük İlkesi

Adli muhasebeci bir olayı değerlendirirken şüphe duyduğu bütün detayları incelemelidir. Aynı zamanda konunun ayrıntısına yöneldiği gibi bütünü de ele almalıdır.

1.14.2.3. Kanıt Toplama İlkesi

Adli muhasebeci çalıştığı olayla ilgili yeterli bilgi, veri, belge ve kanıt toplamalıdır. Elde

edilen kanıtlar mutlak doğruluğu kanıtlanmış yasal kanıtlar olabileceği gibi adli müşavir tarafından doğruluğu ispatlanmış öznel kanıtlarda olabilir.

1.14.3. Bulguların Değerlendirilmesi ile İlgili İlkeler

Adli muhasebeci, yaptığı çalışmaların sonucunda ulaştığı bilgi ve bulguları ilgililere bir rapor olarak sunar. Sunulan bu raporlar ise adli muhasebeciler ve konunun ilgilileriyle iletişim oluşmasını sağlar. Bu yüzden ortaya konan raporlar tüm tarafların aynı anlamı çıkartacağı ortak bir dille açık ve sade bir şekilde yazılmalıdır. Bulguların değerlendirmesine ilişkin ilkeler aşağıdaki gibidir(Karacan, 2012);

1.14.3.1. Tam Açıklama İlkesi

Bu ilkeye esas olarak adli müşavirin hazırladığı raporlar bu bilgileri kullanacakların verecekleri kararlarda geçerli olan eksiksiz, doğru bilgiler olmalıdır. Bu yüzden adli muhasebeci bu bilgileri kullanacak kişilere karşı sorumluluk altındadır. Bu sorumluluk bilinciyle mesleğini icra eder.

1.14.3.2. Görüş Bildirme İlkesi

Görüş bildirme ilkesi, adli müşavir tarafından ele alınan konunun değerlendirmesinin yapılması ve bu değerlendirmenin ve ulaşılan sonucun rapor halinde adli müşavirin görüşü olarak açıklanması ve ilgililere ulaştırılmasını kapsar.

Kısacası bu ilke kapsamında adli muhasebeci elde ettiği durumları ve verdiği kararları yazılı bir şekilde raporlayıp sunar.

1.15. Adli Muhasebe Uzmanları

Muhasebeciler, okul hayatında aldığı teorik ve uygulama temelli bilgilerini, yeteneklerini ve tecrübelerini, kendilerinden bilgi talebinde bulunan kişi, kurum veya kuruluşlara mesleğin sınırları çerçevesinde sunan kişilerdir (Civelek ve Durukan). Muhasebecilerin kendine has birtakım özellikleri mevcuttur. Bu özellikler şunlardır (TÜRMOB, 2018):

- Sosyal sorumluluk: Buna göre, muhasebe mesleğini yerine getirenler devlete ve topluma karşı sorumludurlar.
- İşletme sahibi ve yöneticileriyle ilgili taşıdığı sorumluluk: Muhasebeciler, elde ettiği bilgileri doğru kararların alınması amacıyla ilgili taraflara sunar.

- Meslektaşlara yönelik sorumluluk: Her muhasebeci bağlı olduğu kanun ve yönetmelikler doğrultusunda birbirleri ile bilgi paylaşımında bulunur.
- Meslek odalarına yönelik sorumluluk: Muhasebeciler, üyesi olduğu odalara aidatlarını belirli periyotlarda öder.

Adli muhasebeciler ise, mahkemeye intikal etmiş olayların gün geçtikçe artış gösterdiği günümüzde, olayların çözümü noktasında uzman bilgisini ortaya koyan, şirket ve şahıslar arasında yaşanan sorunların çözümü, hile ve yolsuzlukların tespitini yapan kişilerdir. Adli muhasebeciler, denetime konu olan olayla ilgili her türlü veriyi toplayan ve gerektiğinde bunları analiz ederek raporlayan kişilerdir (Sert, 2019). Adli muhasebeci, kayıtların görünmeyen yüzüne bakan, belgelerden şüphe duyan, kişilerin görünen amaçları dışında gerçek amaçlarını araştıran, davada uzman tanık olarak rapor hazırlayan, kişi ve kurumlarla alakalı tüm gerçekleri ortaya çıkaran kişidir(Pamukçu, 2017).

Adli muhasebeci, hile ve dolandırıcılık gibi suçların işaretlerini ve ayrıntılarını arayan, detayları analiz eden ve araştıran kişidir. Aslında suçun veya hilenin tespitinden sorumlu değildir sadece mahkeme sürecinde yargıya destek vermek ve olayın çözülmesini kolaylaştırmak için ‘kim, nerede, nasıl, ne, neden’ ibareleriyle tutarsızlıkları ve anormallikleri tespit eder (Özcan, 2019).

Adli muhasebeciler, hukuki ve cezai olarak yapılan usulsüzlüklerin tespiti ve önlenmesi, mahkemeye dava olmuş konularda ekonomik zararın ölçümü ve maddi varlıkların değerlendirilmesi gibi konularda çeşitli görevlerde bulunurlar. Bu kişiler, nicel yöntemler kullanma, araştırma ve soruşturma yapabilme, eleştirel düşünceye sahip olma ve etkili iletişim becerisine sahip olmak gibi becerilere sahiptir (Crain vd., 2015).

Adli muhasebeciler, karşılaştıkları muhasebe kayıtlarında görünen değil olayın arka planını inceler. Yani, bir adli muhasebeci karşılaştığı olaylara şüpheyile yaklaşan kişidir. Şüphe, olaydaki niyetin gerçek olup olmadığını ortaya koyar. Adli muhasebeci, olayla ilgili tüm tarafları dinler fakat rapor hazırlama sürecinde kişilerin dürüst olup olmadıklarını göz önüne alır (Crumbley, 2001).

Bozkurt (2000: 60) adli muhasebe uzmanlarının sahip olması gereken özellikleri aşağıdaki başlıklarda ele almıştır:

Meraklı olmak: Adli muhasebecinin mesleğiyle ilgili olarak yaşanan gelişmeleri takip ettiğidir. Bu nedenle, merakını ve şüphesini her daim canlı tutar.

Dirençli olmak: Adli muhasebecinin karşılaştığı tüm olumsuz olaylara rağmen pes etmemesi ve fikirlerinden vazgeçmemesidir.

Yaratıcılık: Adli muhasebecinin uymak zorunda olduğu ilke ve standartları göz ardı etmeden yaratıcılığını ortaya koymasidir.

Sezgi: Adli muhasebeci karşılaştığı olayları genel ve detaylı bir şekilde ele almalıdır. Bunun için sezgileri güçlü olmalı, muhakeme yeteneğine sahip olmalıdır.

Güvenilirlik: Adli muhasebecinin güvenilir olması için iyi bir dinleyici olması gerekir. Bunun için, taraflarla sağlıklı, başarılı ve güçlü ilişkiler içerisinde olmalıdır.

Adli muhasebeciler, her şeyden önce güçlü bir muhasebe bilgisine sahiptir. Bunun yanında, denetim (özellikle hile denetimi alanında) bilgisine sahip, finansal raporlarda yansıtılan rakamların aslında neyi ifade ettiğinin bilincinde olan ve geleneksel muhasebe bakış açısından daha üst bir bakış açısı ve bilgisine sahip olan kişilerdir (Gao, 2019).

Bir adli muhasebeci aynı zamanda iyi bir dedektif olmalı, ayrıntılı araştırma zihniyetine sahip olmalı, mesleğiyle alakalı yeniliklere ve değişimlere açık ve meraklı olmalıdır(Kuloğlu, 2007). İyi bir adli müşavir analitik düşünebilmelidir. Yazılı ve sözlü iletişimde yetenekli olmalı, yaratıcı düşünebilmelidir. Tarafların birbiriyle anlaşmazlığı halinde kişilerle konuşmalar gerçekleştirip onlardan yeterli bilgileri alabilmeli ve şüphelik duygusuna sahip olmalıdır. Adli muhasebeciler bilgi ve becerilerini farklı şekillerde kullanabilmelidir. Adli muhasebeci olaylara klasik muhasebe anlayışından farklı şekilde yaklaşması gerekmektedir. Adli muhasebeci prosedürlerin ihlal edilebileceğinin farkında olmalıdır (Pamukçu, 2017).

Kısacası, geleneksel bakış açısıyla muhasebeci ve denetçilerin hile ve suiistimalleri tespit etme ve bunları önleme gibi kritik görevlere sahip olduğu bilinse de bunların uygulamada hile ve suiistimaller karşısındaki etkinlikleri sınırlıdır (Fadilah vd., 2019). Wolosky (2004) ve Awolowo (2019: 10) iyi bir muhasebecinin iyi bir adli muhasebeci olamayacağını, bunun için farklı eğitim, düşünce ve uzmanlık bilgisine sahip olunması gerektiğini ifade etmişlerdir.

1.16. Adli Muhasebeye İhtiyaç Duyan Taraflar

Adli muhasebeye ihtiyaç duyan tarafların avukatlar, polis kuvvetleri, mahkemeler, iş dünyası ve hükümet temsilcilerinden oluştuğu ifade edilse de daha birçok kurum, kuruluş, kişi ve gruplar adli muhasebeye ihtiyaç duymaktadır. Fakat herkesin adli muhasebeden beklentisi farklı olduğu için bireyden bireye ve kurumdan kuruma farklılıklar gözlemlenebilir. Örneğin

bir avukat müvekkilinin suçsuz olduğunu kanıtlayan deliller toplarken, polis kuvvetleri ise suçlu olduğuna dair deliller toplar kuruluşlardır (Pazarçeviren, 2005), (Balcı, 2014).

Adli muhasebeciliğe ihtiyaç duyma noktasında, genelde bütçeleme, vergi, bilgi teknolojileri, muhasebe ve finans alanlarıyla ilgili başvurulur (Çabuk ve Yücel, 2012). Pazarçeviren (2005: 4) adli muhasebeciliğe ihtiyaç duyan tarafları aşağıdaki gibi sıralamıştır:

- Avukatlar,
- Emniyet güçleri,
- Sigorta şirketleri,
- Mahkemeler,
- İş dünyası,
- Hükümeti temsil edenler,
- Hükümete bağlı kuruluşlar.

Adli muhasebeciye ihtiyaç duyabilecek taraflardan birinci olan avukatlar; Karşı tarafın tezini çürütecek delilleri, bilgi ve bulguları elde etme isteğiyle, Müvekkilinin suçsuz olduğunu ispatlama ve kendi savunmasını yapabilecek bilgi ve delillere ulaşma isteğiyle, Müvekkilinin suçlu çıkması halinde cezayı en aza indirecek kanıt ve bilgileri elde etme isteğiyle adli muhasebeciye başvurabilir (Kocaer ve Gülten, 2012).

Adli muhasebeciye ihtiyaç duyan taraflardan ikincisi polis kuvvetleridir. Polis kuvvetleri, bir finansal olayda taraflardan hangisinin suçlu olduğunu veya hangisini mali kazanç veya kayıplara maruz kaldığını tespit etmek amacıyla adli muhasebecilere başvurabilir (Kızıl, Akman ve Yılmaz, 2019).

Adli muhasebeciye ihtiyaç duyan üçüncü tarafta ise sigorta şirketleridir. Sigorta şirketleri kendi aleyhlerine yapılan mali dolandırıcılık olaylarını açığa çıkarmak amacıyla, Sigorta ödemelerinde gerçekleşen zararların kazanç ve kayıplarının tespitini yapmak amacıyla, Bilanço, gelir tablosu gibi hesap kalemlerindeki gerçekliği araştırmak amacıyla adli muhasebeciye başvurabilirler (Kocaer ve Gülten, 2012).

Adli muhasebeciye ihtiyaç duyan dördüncü tarafta bankalardır. Bankalar kredi ve kredi kartı dolandırıcılık vakalarında, bankada meydana gelen hile, hata ve yolsuzluk olaylarının araştırılması ve bankacılık kanunlarından doğan suçların ortaya çıkartılmasında adli muhasebecilere ihtiyaç duymaktadırlar (Kızıl et al., 2019). Gülten ve Kocaer'e (2012: 6) göre

bankaların adli muhasebeciliğe ihtiyaç duymasının nedenleri arasında aşağıdaki durumlar yer almaktadır:

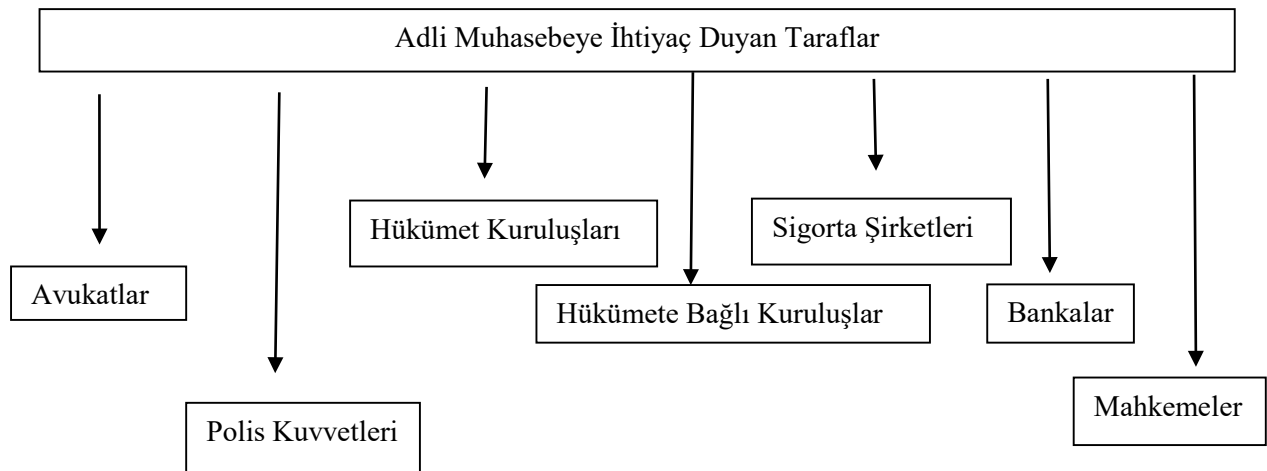
- Özellikle kredi kartı dolandırıcılığı gibi dolandırıcılık işlemlerinde,
- Bankacılıkta yaşanan hile ve usulsüzlüklerin tespitinde,
- Bankacılıkla ilgili kanuni suçların tespit edilmesi,
- Bankacılıkta muhasebe ile ilgili suçların ortaya çıkarılmasında.

Adli muhasebeciye en fazla ihtiyaç duyan taraf olarak genelde mahkemeler olarak bilinmektedir. Mahkemelerde süreci hızlandıran ve adaletin tecelli etmesine yardımcı olan adli muhasebeciler mahkemelerin ayrılmaz bir bütünüdür. Mahkemede dava ile alakalı belge ve bilgilerin bulunması ve raporlanması durumunda adli muhasebeciye ihtiyaç duyulur. Adli muhasebe ihtiyacı duyan bir diğer taraf ise iş alemidir, diğer adıyla özel sektör de iş gören işletmelerdir. İş aleminde; işletmelerinde yaşanan ve diğer hissedarların, yöneticilerin veya personelin gerçekleştirdikleri hile, hata ve suiistimal olaylarının kanıt ve belgeleriyle ortaya çıkartılmasında bir adli muhasebeciye ihtiyaç duyar(Balcı, 2014).

Sonuç olarak adli muhasebe mesleğine ihtiyaç taraflar adli müşavirden vaka ile alakalı uygun bilgi, belge ve kanıt isteyebilir. Adli muhasebeci bu durumda bağımsız bir şekilde adaletin yerini bulması için gerekli belgeleri ve raporları sunmalıdır.

Adli muhasebeye ihtiyaç duyan taraflar Şekil 3’de gösterilmiştir.

Şekil 3. Adli Muhasebeye İhtiyacı Duyan Taraflar



Kaynakça :(Kocaer ve Gülten, 2012).

İKİNCİ BÖLÜM

HİLE DENETİMİ

2.1. Hile Kavramı

Hile, usulsüzlük, kandırma, rüşvet, kayırma, hırsızlık, dolandırıcılık, haksız yere menfaat sağlama ve zimmeti ele geçirme gibi halleri açıklamakta kullanılan bir anlam taşımaktadır. Hile, bireyin akli becerilerini kullanarak başka bir birey üzerinden, fayda sağlayacağı davranışlar sergilemesidir (Badeli, 2019). Bir diğer tanımla hile; hedef alınan birey veya işletmenin zararına, hatta batmasına sebep olacak şekilde ahlak dışı ve kasıtlı yapılan hareketlerdir (Erdem, 2014).

Günümüzde çeşitli nedenlerden ötürü başvurulmuş hile, işletmenin ciddi şekilde zarara uğramasına neden olan etik dışı davranışlardır. Her hileli davranış etik dışı iken her etik dışı davranış hile değildir (Pehlivanoglu, 2011). Bozkurt'a (2016) göre hile, kişinin kasıtlı olarak karşı tarafın zararına olacak şekilde aldatılması olarak tanımlamıştır. Hileli davranışlarda bulunan kişi, işletmenin sahip olduğu mal varlıklarını bilinçli bir şekilde kendi amacına hizmet edecek şekilde kullanır ve bu kullanım sonucunda haksız kazanç elde eder. Kaval'a (2005: 63) göre hile, işletmenin sahip olduğu varlıklarla ilgili bilgilerin yer aldığı tablolarda gerçeğe aykırı ve eksik bilgilerin yer almasıdır. Hile Hammurabi Kanunlarında, "kendisine bakması için teslim edilen koyun veya sığırlara ait yavruların sayısının eksik bildirilmesi, bunun tespit edilmesi durumunda ise hayvan sahibine edinilen kazancın 10 katını ödemekle cezalandırılması" olarak yer almıştır (Golden vd., 2006).

Hile kasıt içeren bir davranış olarak kabul edilmektedir. Bu yönüyle hatadan ayrılır. Hileli davranışlarda "kasıt" temel gösterge olup aldatılma ve saklanma olgusunu içerisinde barındırır. Bulunması ve ortaya çıkartılması oldukça zor olan hile kavramının engellenmesine yönelik olarak kişiler ve örgütler büyük çaba göstermektedirler. Çünkü hile kişiye bağlıdır ve bir örgütün iç kontrolü ne kadar sağlam olursa olsun hile insanın var olduğu her ortamda oluşabilecek bir eylemdir (Kayıkçıoğlu, 2017).

Hile ilgili yapılan tanımlamalardan yola çıkarak hilenin; gizlice yürütülen bir davranış olduğu, maddi kazanç sağlamak amaçlı olduğu, kişi veya işletmenin maddi kayıp

yaşamasına neden olduğu ve son olarak içerisinde kasıt unsurunu mutlak anlamda barındırdığı ifade edilebilir (Bozkurt, 2016).

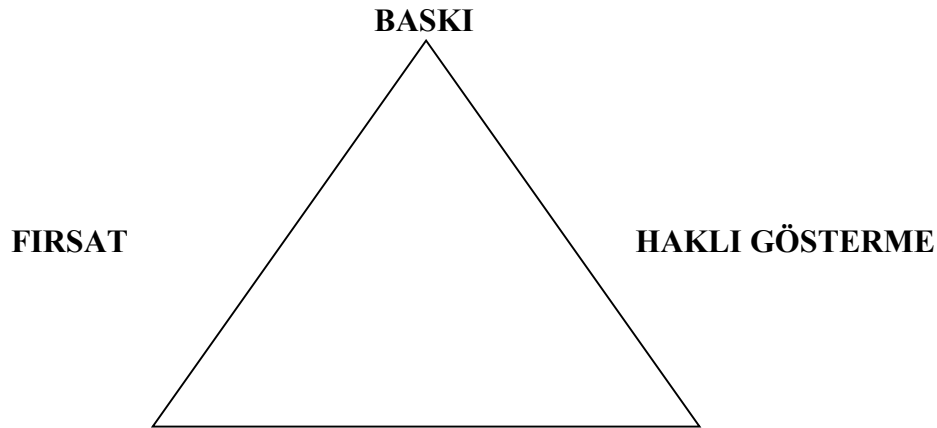
2.2. Hile Üçgeni

Kişiyi hile yapmaya iten çok fazla neden bulunmaktadır. “Hile Üçgeni” olarak bilinen hilenin “Baskı”, “Fırsat”, “Haklı Gösterme” unsurları bir araya geldiğinde hile kaçınılmaz bir eylem olmaktadır. Hile üçgeni, literatürde risklerin tanımlanması ve değerlendirilmesi aşamasında kullanılmaktadır (Çelik, 2019).

- Baskı/Özenti
- Fırsat
- Haklı Gösterme

Hile üçgeni, hile olaylarının sebeplerini incelemektedir. Adli muhasebeci, hile denetçileri uzun yıllardır araştırmalarının dayanağı olan “Hile Üçgenine” önem vermişlerdir. 1953’te Cressey tarafından geliştirilmiş olan bu kavram daha sonra farklı kişiler tarafından “Hile Üçgeni” olarak adlandırılmıştır (Badeli, 2019).

Şekil 4. Hile Üçgeni



Kaynakça :(Çelik, 2019)

Hile üçgeni, finansal tablolarda yapılan hilenin sebebinin ne olduğu konusunda kullanıcılara bakış açısı sağlamaktadır. Bu üç önemli unsura ilave olarak hile yapmaya yatkın olan personel için çok fazla farklı unsurun da olduğu son on yılın büyük ölçekli hilelerinde ortaya çıkmıştır(Terzi ve Şen, 2015).

2.2.1. Baskı Unsuru

İşletme yönetim ve personeli kendilerini hile yapma karşılığında verilen ödül veya ceza sebebiyle rahatsız hissedebilirler. Örneğin büyüme ya da gelişim, bireysel ya da işletme performansında önemli bir etkiye sahipse kişiler sonuçları incelerken diğerlerinin de bu şekilde davranmasını sağlamak için baskı yapabilirler. Baskı yatırımcı, banka veya finansal kuruluşların gerçekçi olmayan beklentilerinden kaynaklanmaktadır (Karabınar ve Akyel, 2006). İşletmelerde hile yapmaya yönelten finansal baskılar şu şekildedir (Albrecht vd., 2012):

- Açgözlü olmak,
- Kredi notunun kötü olması,
- Aniden ortaya çıkan mali ihtiyaçlar,
- Yüksek faturalar,
- Şahsi borçlanmalar.

Baskı ve özentiler işletme içindeki durumlar veya kişisel durumlardan da kaynaklanabilir. İşletme yönetiminin verdiği yüksek ve zor hedefler işletme içindeki baskılara örnek gösterilebilir. Kişisel durumlar ise kişinin birebir kendisinden kaynaklanan baskılardır. Buna örnek olarak kötü alışkanlıklar, psikolojik sorunlar, fazla borçlanmalar verilebilir(Çelik, 2019).

Kişiyi hile yapmaya yönelten motivasyon türleri şu şekilde sınıflandırılmıştır (Bozkurt, 2016):

Psikolojik motivasyon: Kişinin doğasında hırsızlık duygusunun olduğu, bu nedenle hileye yöneldiği vurgulanır.

Egoya dayanan motivasyon: Kişi, prestij sağlamak için hileye yönelmektedir.

İdeolojik motivasyon: Moral ve motivasyonun arttırılması için, ideolojik temelli olan ve birini kurban etmeyi haklı gösteren yaklaşımdır.

Ekonomik motivasyon: Çalışanların ekonomik temelli olarak hileye başvurdukları savunulur.

2.2.2. Fırsat Unsuru

Fırsat, gerekli kontrollerin yapılmaması ya da yönetimin kontrolleri etkisiz kılma yetenekleri gibi hilenin ortaya çıkmasına fırsat veren koşulların varlığıdır (Altınta, 2013). Fırsatlar farklı ortamlarda meydana gelebilir. Bunların en bilineni işletme içerisindeki iç kontrolün zayıflığıdır. Ayrıca kişinin işletme içinde güçlü bir pozisyonda olması, bundan dolayı üst düzey bilgilere sahip olması veya işletmenin kanunsuz işlerinin fazla olması hileye zemin hazırlar. Fırsat sebebi ile ortaya çıkan hilenin önlenmesi için işletmede etkin ve güçlü bir iç kontrol yapısı olması gerekmektedir (Erdem, 2014). Albrecht ve arkadaşları (2012: 39) aşağıdaki faktörlerin kişinin hile yapmasına yönelik fırsatları arttırdığını ifade etmişlerdir:

- Denetim izi eksikliği,
- Hileyi tespit etmekle görevli kurumların kontrolü eksik yapması,
- Ortaya konulan performansın kalitesine karar verememe,
- Bilgiye erişim eksikliği,
- Bilgisizlik, ilgisizlik ve yetersizlik.

Tablo 1. Hile Fırsatlarının Özellikleri

Hile çeşidi	Ticari İşlemlerdeki Potansiyel Hilenin Özellikleri	İşletme ve İşlem Unsurlarının Örnekleri
Mali Hile	• Para ve ciro edilebilen rehinleri kapsayan mallar • Mali malların değişimini kapsayan işlemler • Malların ya da kredilerin kişisel değerlerini kapsayan işlemler	• Çıkarma/alma • Satın alma • Kredi/borç onayı • Açık artırmalar • Değerlendirme
Mal Hırsızlığı	• Mallar kolaylıkla kişisel ya da çift kullanıma dönüştürülebilir • Malların değeri, nominal değerden fazladır • Mallara ulaşım serbest, denetim minimumdur • Mallar kolayca saklanabilir, • Mallar, ortaya çıkartılması zor, yararlı ürünlerdir • Mallar kolayca satılır	• Taşınabilir bilgisayarlar gibi cazip mallar • Ofis donanımı • Araçların yasadışı kullanılması • Benzin • Alet ve donanım • İnşaat malzemeleri

Tablo 1. Hile Fırsatlarının Özellikleri (devam)

Hile çeşidi	Ticari İşlemlerdeki Potansiyel Hilenin Özellikleri	İşletme ve İşlem Unsurlarının Örnekleri
Hizmet Hırsızlığı	• Hizmetler kolaylıkla kişisel yada çift kullanıma dönüştürülebilir. • Hizmetlerin nominal değerden fazla değeri vardır. • Hizmetlere erişim serbest, sık ve minimum denetimlidir. • Hizmetler “off premises” olarak verilir • Çalışanlar aynı zamanda işletmenin müşterisidir.	• Telekomünikasyon • İnşaat işleri • Müşteri hizmetleri • Nakliye • Mevzi dışı depolama ve yeniden cilalama / tamir • Tahsil edilen hesapları ayarlama
Zaman, Sonuç, Mal ya da İtibarın Yalan Beyanı	• Öz anlatım işlemleri • Üst derece kişisel yargılama süreçleri • Örgütsel varoluşa büyük etkisi olan süreçle	• Danışmanlık / tüzel hizmetler • Rezervlerin hesaplanması • Güvenlik / çevresel etki • Tüzel/düzenleme uyumu

Kaynakça : (Karabınar ve Akyel, 2006)

Fırsat, hile yapılmak üzere varlıklara, kişisel verilere ve hileyi gizlemeye olanak veren bilgisayar sistemlerine erişimi içerir. Çalışan kendisine verilen erişim imkânı sayesinde işletme ile ilgili bilgilere erişim sağlamaktadır. Bu nedenle, çalışanların sistemi sadece gerekli olduğu durumda kullanmaları sağlanmalıdır (Coenen, 2008). Hile yapmada, yaratılan fırsatların önüne geçmek için atılabilecek diğer adımlar şu şekildedir (Durmaz, 2019):

- İç denetim sisteminin düzgün bir şekilde kurulması,
- Eğitimin yeterli düzeyde olması,
- Çalışanların denetimi,
- Güçlü etik kuralların oluşturulması,
- Hilenin yapıldığını ihbar edenlerin korunması,
- Hileyi önceden engelleyebilecek programların oluşturulması.

2.2.3. Haklı Gösterme Unsuru

İşletme personelinin emeklerinin karşılığını alamama duygusu ya da yükselme beklentisinin karşılanmaması gibi nedenlerde usulsüz işlemlerde kendini haklı görme duygusudur. Hileyi yapanlar, “çok çalışıyorum, çok emek veriyorum ve daha fazlasını hak ediyorum, bu benim tek çarem, başka yol yok, yaptığım şey kimseye zarar vermeyecek, tek yapan ben değilim” gibi telkinlerle önce kendisini ikna edip suçu normalleştirirler (Badeli, 2019).

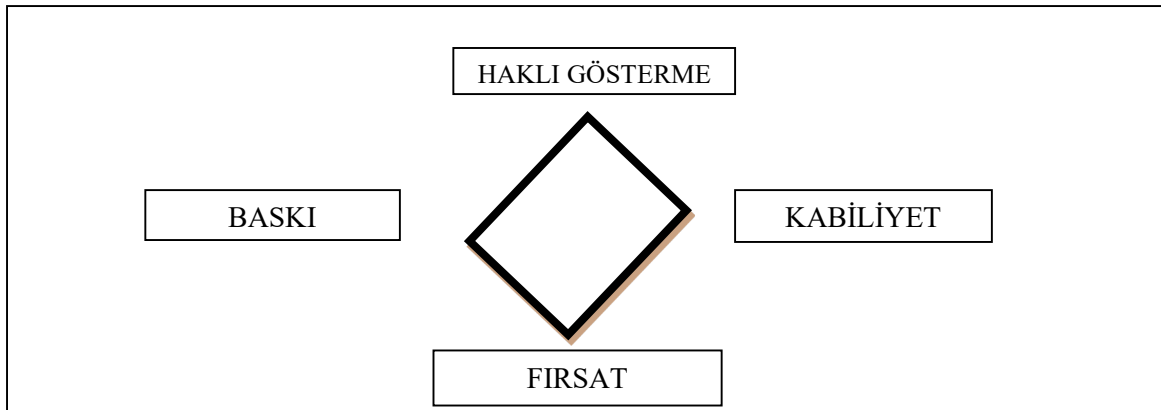
Yasallaştırılmış hilelerde ortaya çıkan hukuksal düzenlemeler ve bazı uygulamaların yasalarla destekleniyor ve doğru müdahalenin yapılamıyor olması yapılan hilelerde hileyi yapan kişiyi haklı gösterme durumunu ortaya çıkarmıştır. Bu hile türü de yine iş doyumunu ve iş tatmini ile ilgili olan bir unsurdur ve üst düzey anlaşmalarda ihtiyaç olduğu durumlarda karşılaşılmaktadır (Bozlak, 2019).

2.3. Hile Elması

Wolfe ve Hermanson 2004 yılında “Hile Elması” teorisini ortaya sunmuşlardır. Hile elması teorisi aslında hile üçgeninin geliştirilmiş halidir. Hile üçgeninde baskı, fırsat ve haklı gösterme olan unsurlara hile elmasında “kabiliyet” eklenmiştir. Kabiliyet unsuru hileyi yapacak olan kişinin özelliğini göstermektedir. Kişinin örgüt içerisindeki görevi, kendine güveni, statüsü vb. etkenler kabiliyetin belirleyici noktalarıdır. Bu hususta kişinin kabiliyeti geliştikçe fırsatları değerlendirme ve fırsat yaratma ihtimalide artmaktadır (Gökten et al., 1996).

Hile elması modeli, hile ve yolsuzluğun ortaya çıkartılmasına ve denetim faaliyetlerinde günümüzde sorunların açıklanmasına farklı bir bakış açısı getirmiştir (Gökten et al., 1996).

Şekil 5. Hile Elması Modeli



Kaynak : (Gökten et al., 1996).

2.4. Hile Türleri

İş yaşamında yapılan hilelerin tümünün tespiti neredeyse imkansızdır. Bunun nedeni, hilenin insan tarafından yapılmasıdır. Adeta her bir çalışan kişilik özelliklerine göre farklı hileli davranış sergilemektedir (Bozkurt, 2016). Amerika Birleşik Devletlerinde işletme çalışanları üzerinde yapılan bir araştırma sonucu aşağıdaki gibidir(Gündüz, 2018).

- Çalışanların %10'u her durumda hile yolsuzluk yapar
- Çalışanların %75'i fırsat bulursa işletme varlıkları aleyhine hile ve yolsuzluk olayına katılır.
- Çalışanların %15'i ise hiçbir durumda hile, yolsuzluk ve suiistimal olaylarına karışmaz.

Hile türleri ile ilgili yapılan genel sınıflandırmada, işletme içinden ve dışından yapılanlar şeklindedir. Bununla beraber, hile; çalışan hileleri, yönetim hileleri, yatırım hileleri, satıcı ve müşteri hileleri olarak sınıflandırılabilir.

Tablo 2. Hile Türleri

Hile Türleri	Kurban	Hilekâr	Açıklama
Çalışan Hileleri	İş veren/Yönetici	Çalışanlar	Çalışanın para çalması
Yönetim Hileleri	Tüm İşletme	Tepe Yönetimi	Mali tablolardaki hileler
Yatırım Hileleri	Yatırım sahipleri	Bireyler	Yatırımcıların gerçek olmayan yatırımlara para koymasını sağlamak
Satıcı Hileleri	Mal veya Hizmet Alan İşletmeler	Mal Satanlar	Yüksek fiyatlı ya da düşük kaliteli satış yapmak
Müşteri Hileleri	Mal veya Hizmet Satan İşletmeler	Mal Alanlar	Satıcı kandırılarak mal veya hizmet almak

Kaynak :(Kayıkçıoğlu, 2017)

2.4.1. Çalışan Hileleri

En çok karşılaşılan hile türü olan çalışan hilesi, çalışanların işletmeye ait varlıkları zimmetine geçirmesi şeklinde görülür. Çalışan hilelerine daha yoğun bir şekilde başvurulmasının nedeni, çalışan-işletme arasındaki güven duygusunun hâkim olmasına bağlı olarak, çalışanların işletmeyle ilgili bilgi ve belgeye daha kolaylıkla ulaşabilmesidir. Çalışanlar tarafından yapılan hileler doğrudan ve dolaylı şekilde gerçekleşir. Doğrudan hile ile çalışanlar şirketin parasını, araç ve gereçlerini kısacası malvarlıklarını doğrudan çalar. Bu tür hileli davranışlarda edinilen kazanç, üçüncü kişilere aktarımı olmadan doğrudan hileyi yapan kişiye geçer (Albrecht vd., 2012).

Çalışanlar tarafından yapılan hilelerin belirtileri şunlardır(Yürekli, 2020).

- Muhasebe sistemi ile ilgili anormal olan işlemler
- İşletmenin iç kontrolündeki zayıflıklar
- İşletme dışındaki kişilerle olan iletişim
- Şikâyet ve uyarılar ile ilgili normal dışı durumlar
- Davranışsal farklılıklar
- Hile riski yüksek olan ortamlar
- Kötü yaşam biçimi.

Çalışanların başvurdukları hileler aşağıdaki alanlarda daha çok yaşanmaktadır (Golden vd., 2006):

- Maaş bordroları,
- Çek hileleri,
- Sahte ödemeler,
- Envanter hırsızlığı,
- Gelirden çalmak,
- Sahte gider raporlaması.

2.4.2. Yönetim Hileleri

Yönetim hileleri, hileyi yapan kişi özellikleri ve hileyi yapma şekilleri açısından diğer türlere

göre farklılık göstermektedir. İşletmenin üst yönetimi tarafından yapılan hileler, bilanço ve finansal tablolar üzerinde yapılan gerçeğe aykırı olan düzenlemeler olarak ortaya çıkmaktadır. Yöneticiler işletmenin aktif kısmını olduğundan daha iyi göstermek için yaptıkları hileli düzenlemelerdir. İşletmeyi daha iyi göstermek adına yapılan bu hileler mali tablolara karar veren ilgili kullanıcıların aleyhine bir hiledir. Yönetim hileleri nedenleri aşağıdaki gibidir(Çelik, 2019);

- Zimmetlerin saklanması,
- İşletme ortaklarının birbirlerini yanıltmak istemesi,
- Yolsuzluğun gizlenmesi,
- Vergi kaçırma,
- Daha az kar dağıtılmasının istenmesi.

Yönetim hileleri ile ilgili bilinen örnekler arasında WorldCom, Enron, Sunbeam, Rite-Aid, Phar-Mor, Parmalat, ZZZZ Best, ESM Devlet Menkul Değerler, Regina Vacuum Company ve MiniScribe Corporation gibi firmalarda yaşanan hileler yer almaktadır (Albrecht vd., 2012). ACFE tarafından yapılan 2016 yılındaki rapora göre hile oranları incelenmiştir. Finansal tabloda yapılan hilelerin toplam hile oranına %9,6 olduğu görülmüştür. Buna karşılık toplam zararın 975.000 dolarlık miktarla en çok zarar veren hile türü olduğu görülmüştür(Aydın ve Ataman, 2017).

2.4.3. Yatırım Hileleri

Tasarruf sahipleri elde ettikleri kazançlarını değerlendirmek ve çoğaltmak için çeşitli sermaye araçlarını ya da kazanç sağlayacaklarını düşündükleri varlıklara doğrudan veya dolaylı şekilde yatırım yapabilirler. Yatırım hilelerinde, hile yapan kişi, yatırım yapacak olan kişi ve kurumları doğru olmayan bilgilerle kandırmakta ve gerçekleri farklı göstererek kişileri yönlendirmektedirler (Sipahioğlu, 2019).

Yatırım hileleri, yönetim hileleri ile yakından ilgilidir. Yatırım hilelerinde aldatıcı ve genelde değersiz olan yatırımların olaydan şüphelenmeyen yatırımcılara satışı söz konusudur (Albrecht vd., 2012).

Yatırım hileleri kapsamında yapılan diğer hileler şu şekildedir (Albrecht vd., 1995):

- Mali tabloların manipüle edilmesi,

- İşletme karının gerçek değerinden farklı gösterilmesi,
- Hisse ile ilgili gerçek dışı bilgilerin verilerek habersiz kişilerin hisseye yatırım yapmasına neden olmak.

2.4.4. Satıcı Hileleri

Satıcı hileleri, mal veya hizmeti satan kişiler tarafından yapılan hilelerdir. Satıcılar mallarını gerçek değer in üstünde fiyatlara satabileceğini düşünürler. Bunun yanı sıra kötü ve kalitesiz malları satıp veya eksik mal tedariki yapabilirler. Bu hile türünü satıcı sadece kendisi yada işletmenin bir personeli tarafından yapılabilmektedir(Yürekli, 2020).

İşletme bu hile sonucunda etkilendiği durumlar aşağıdaki gibidir(Erdem, 2014).

- Yüksek tutarda bir alım yapmış,
- Kalitesiz veya kalitesi düşük mal almış,
- Eksik mal almış,
- Hiç mal almamış olabilmektedir.

Bu hilenin en belirgin örneğini kamu kurumlarının açtığı ihalelerde görmek mümkündür. Birçok durumda, satıcının ne tür bir hile yapabileceğini anlayabilmek, araştırma yapan adli müşavirin bilgi, beceri ve yeteneğine bağlıdır. Deneyimli ve başarılı adli muhasebeciler, satıcının hal hareket ve konuşmalarından hileye yatkın olup olmadıklarını gözlemleyebilmektedir(Sipahioğlu, 2019).

2.4.5. Müşteri Hileleri

Müşteri hileleri, kişiler almış oldukları ürünlerin ücretini farklı sebeplerden dolayı ödeyemeyebilirler veya hiç ödeme yapmadan ürüne sahip olmak isterler. Düşük fiyata ürünü almak için hileli işlemlere başvurumaktadırlar(Yürekli, 2020).

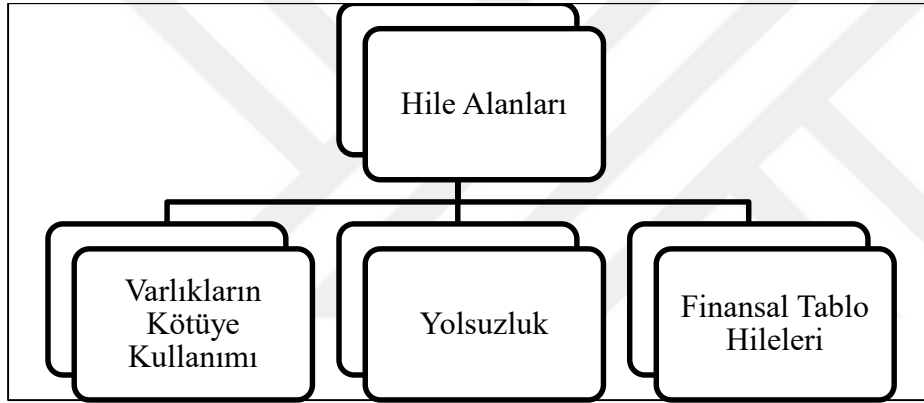
Müşteri mal ve hizmeti satın alma sürecinde hile yapmaktadır. Satın alımdan tahsilat süreci bitene kadar, ödemenin yapılmaması ya da gerçek olmayan belgelerle ödeme yapılmış gibi gösterilmesine müşteri hilelerinde karşılaşılır. Örneğin; Müşteri mal ve hizmeti alma aşamasında karşılığı olmayan bir çeki satıcıya verebilmektedir. Bunun sonucunda satıcının eline kazanç geçmeyecek ve bu malı elinden çıkardığı için zararlı durumda olmaktadır(Sipahioğlu, 2019).

2.5. Hile Alanları

Bir önceki başlıkta, işletmelerde karşılaştığımız hileli davranışların kim tarafından yapıldığına göre hile türleri ele alınmıştır. Bu başlık içerisinde ise başvuru alan hileli davranışlar alanlarına göre ele alınmıştır. Uluslararası Suiistimal İnceleme Uzmanları Birliği (ACFE) hile yapılan alanları kısaca üç başlıkta incelemiştir (Gülten ve Toraman, 2020):

- Varlıkların kötüye kullanımı,
- Yolsuzluk,
- Finansal tablo hileleri.

Şekil 6. Hile Alanları

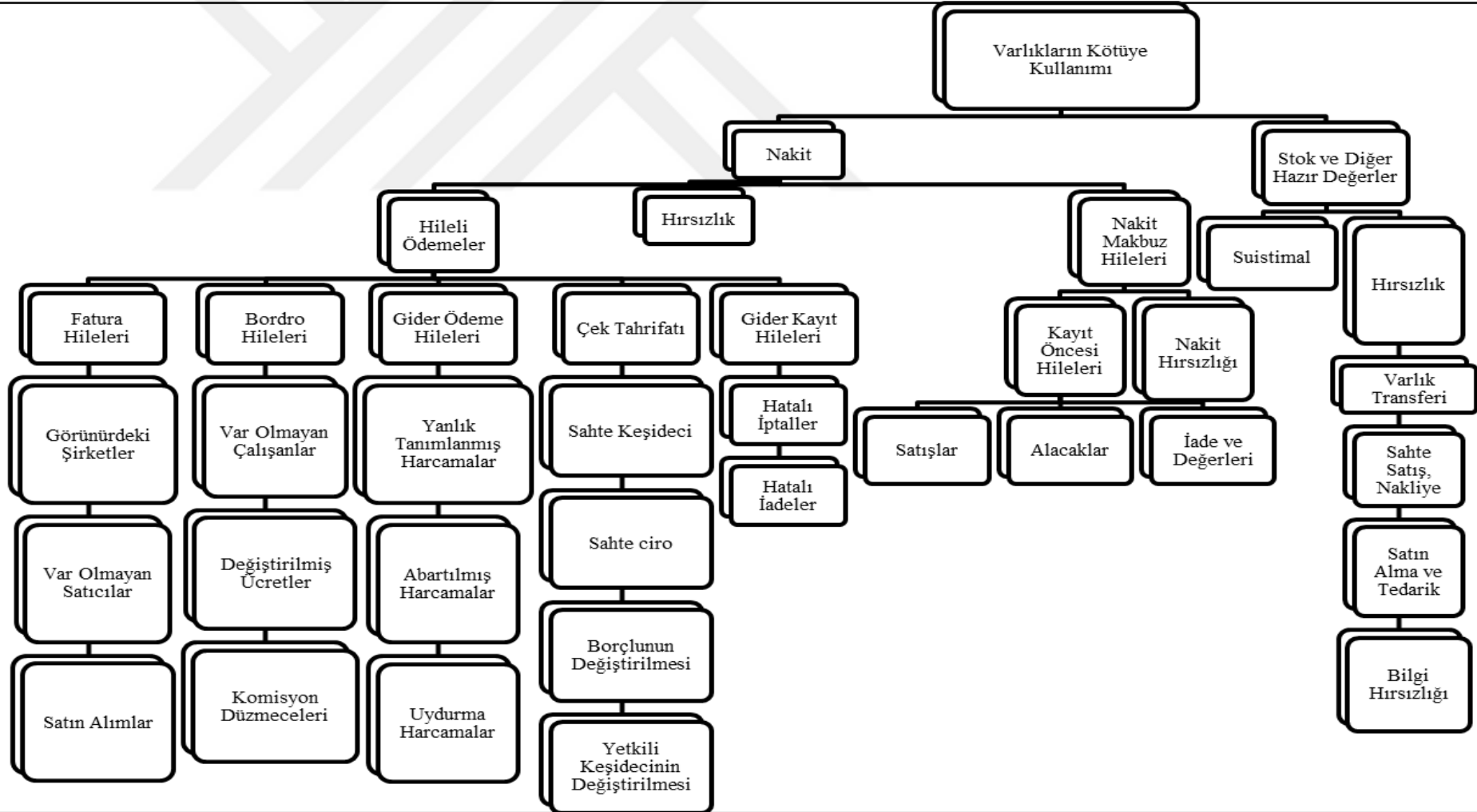


Kaynakça :(Gülten ve Toraman, 2020)

2.5.1. Varlıkların Kötüye Kullanımı

Varlıkların kötüye kullanımıyla ilişkili hileler daha çok çalışanlar tarafından başvuru alan hilelerdir. En yaygın hırsızlık hedefinin nakit varlıklar olan bu tür hileli davranışlar içerisinde stoklar, mülk, tesis, ekipman ve yatırım hedefleri de yer alır. Doğrudan kazançla sonlanan varlıkların kötüye kullanımına yönelik hileler; faturalandırma, alacak hesapları, ödeme manipülasyonları ve bordro dolandırıcılığını kapsamaktadır (Cendrowski vd., 2007).

Şekil 7. Varlıkların Kötüye Kullanımı



Kaynak: ACFE, 2018.

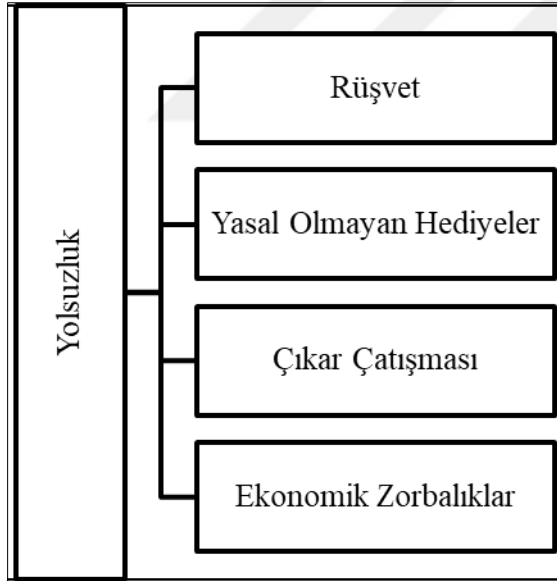
2.5.2. Yolsuzluk

Bilinen en eski beyaz yakalı suçu olan yolsuzluk, çalışanın işletmede yürütülen faaliyetlerde işverenin veya başkalarının hakkını göz ardı ederek görevini yanlış bir şekilde kullanmasıdır. Yolsuzluk yapan kişi, kendisine veya başkasına fayda sağlamak amacıyla yolsuzluğa başvurmaktadır (Albrecht vd., 2012: 516; Bozkurt, 2016).

Yolsuzluk dört bölümde gerçekleşmektedir (Durmaz, 2019).

- Rüşvet,
- Yasal olmayan hediyeler,
- Çıkar çatışması,
- Ekonomik zorbalıklar.

Şekil 8. Yolsuzluk Alanları



Kaynak: ACFE, 2018.

Yolsuzluk, yapısı itibarıyla hem varlıkların kötüye kullanımı hem de finansal tablo hileleri arasında bir özellik taşımaktadır. Yolsuzlukta, kendisine emanet edilen güç, kötüye kullanılır. Burada hem özel kazanç hem de kurumsal kazanç konuya dahildir. Örneğin, idari tazminat konuları, memurlara verilen ödemeler yolsuzluk kapsamında değerlendirilir (Golden vd., 2006).

Yolsuzluk içerisinde yer alan çıkar çatışması içerisinde; satın alma hileleri, satış hileleri ve diğer hileler yer almakta iken rüşvet alma yolsuzluğunda “rüşvet verme”, “hileli ihale” ve “diğer hileler” yer almaktadır (Durmaz, 2019).

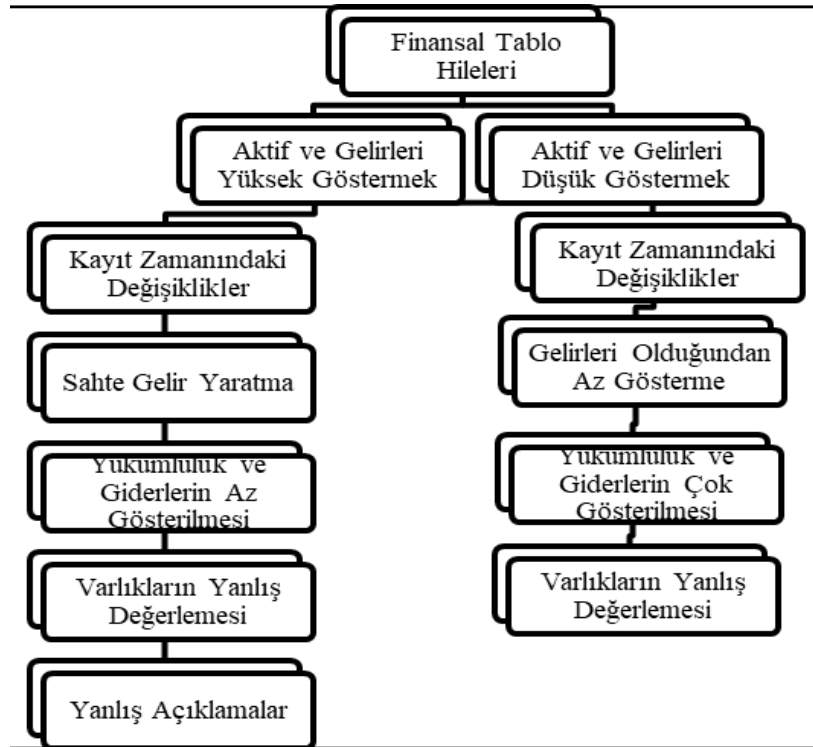
2.5.3. Finansal Tablo Hileleri

Finansal tablo kullanıcılarını aldatmak amacıyla başvurulanan hiledir. Finansal raporlamada uluslararası yanlış beyanlar veya açıklamadaki eksiklikler, finansal tablo hilelerine verilebilecek örneklerdendir. Finansal tablo hileleri, hissedarlar ve yatırım yapan kamuoyu üzerinde büyük etkiler yaratmaktadır (Golden vd., 2006).

Finansal tablo hileleri kapsamında yapılan hile faaliyetleri aşağıdaki gibidir (Rezaee, 2005):

- Muhasebe standart ve ilkelerinin bilinçli bir şekilde eksik veya yetersiz sunulması,
- Muhasebe uygulamalarının manipüle edilerek şirketin asıl performansının gizlenmesi,
- Agresif muhasebe tekniklerinin kullanılması,
- Finansal bilgilerin kasıtlı olarak yanlış uygulanması ve yanlış yorumlanması.

Şekil 9. Finansal Tablo Hileleri



Kaynak: ACFE, 2018.

2.6. Hileli Davranış Sergileyenlerin Özellikleri

Hile yapan kişilerin profilleri üzerine yapılmış çalışmalardan yola çıkarak hileli davranış sergileyenlerin özellikleri aşağıdaki gibidir(Aydın, 2017);

- Yaş faktörü
- Cinsiyet faktörü
- Eğitim düzeyi faktörü
- Kişisel özellikler
- Medeni durum
- Risk alma düzeyi
- Kurallara uyma düzeyi
- Çalışma koşulları

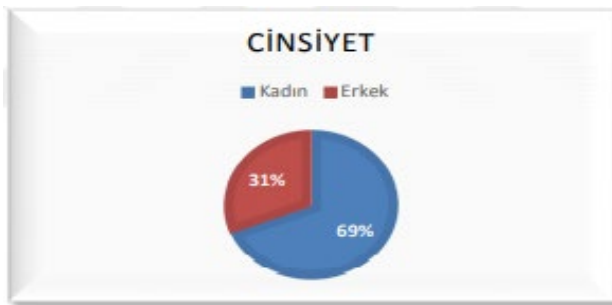
2.6.1. Yaş Faktörü

Hile davranışının en sık 36-45 yaşlarındaki çalışanlar tarafından yapıldığı bilinmektedir. Yaş aralığı yükseldikçe hilenin vermiş olduğu maliyette yükselmektedir. Özellikle 60 yaş üzeri ve emekliliği yaklaşan çalışanlar son bir hamleyle hile yapmaya yatkındırlar(Aydın, 2017).

2.6.2. Cinsiyet Faktörü

90'lı yılların başlarında erkek çalışanların kadın çalışanlara oranla daha fazla hile yaptıkları ve işletmelerine daha fazla zarar verdikleri ACFE ve benzer araştırma kuruluşları tarafından ortaya konmuştur. Yıllar geçse de kadınların hile yapma oranları giderek artmış, ancak verilen zararlarda erkeklerin oranları daha yüksek çıkmıştır (Erdem, 2014).

Şekil 10. Hile Yapanın Cinsiyeti



Kaynak: Report to the Nations, 2018: 39.

Yukarıdaki şekilde de görüldüğü üzere kadınların hile yapma oranı, erkeklerden daha

yüksektir.

2.6.1. Medeni Durum

Hile yapan kişilerin özelliklerinden biri olarak medeni durum bağlamında, evlilerin bekar çalışanlardan üç kat fazla hile yaptıkları, bu kişilerin çocuk sahibi olduğu ve mutlu bir evlilik sürdürdükleri aktarılmıştır (Ulucan Özkul ve Pamukçu, 2012).

2.6.2. Kişisel Özellikler Faktörü

Hile yapmaya yatkın kişilerin zekâ düzeyleri oldukça yüksektir. Kendilerinin daime çok zeki olduklarını düşürürler. Bu insanlar başarısızlıktan korkarlar, risk alırlar, sürekli bir açıklık ararlar. Yaratıcı düşünürler, yeniliklere açık kişilerdir (Aydın ve Ataman, 2017).

2.6.3. Eğitim Düzeyi Faktörü

2014 yılında ACFE'nin yapmış olduğu araştırma sonuçlarına göre hem düşük eğitim düzeyi hem de yüksek eğitim düzeyine saptanmıştır. Araştırmaya göre eğitim düzeyi arttıkça verilen zararın boyutunda yükseliş, ancak eğitim düştükçe hilenin sayısının arttığı gözlenmiştir. Buna sebep olarak da eğitim düzeyi yüksek çalışanların üst pozisyonda olmaları, yani belgelere erişimleri daha kolay olduğu için hileye zemini kolay hazırlamaktadırlar. Bu da şirketin zarar maliyetini fazlalaştırmaktadır(Erdem, 2014).

Şekil 11. Hile Yapanın Eğitim Düzeyi



Kaynak: Report to the Nations, 2018: 39.

2.6.4. Risk Alma Düzeyi

Yapılan araştırmalar, hilekârların diğerlerine göre daha fazla risk alma becerilerinin olduğunu göstermiştir. Hile yapan kişinin risk alma nedenleri aşağıdaki gibidir (N. Bozkurt, n.d.).

- Başarısızlıktan korkmama,
- Yakalanmayacağını düşünme,
- Şansını denemek isteme.

2.6.5. Çalışma Koşulları

İşe en erken gelen ve işten en son çıkan kişilerin daha çok hile yaptıkları aktarılmıştır. Bu kişiler, bitmemiş işlerini bahane ederek geç saatlere kadar çalışma isteğinde bulunurlar ve hatta kimi zaman yıllık izin talebinde dahi bulunmazlar. Bu durum, hileyi yapan kişinin izinde iken işlere bakan kişinin hileli faaliyetleri göreceği ve bunu rapor edeceğini düşünmelerinden kaynaklanmaktadır (Özkul ve Pamukçu, 2012).

2.6.6. Kurallara Uyma Düzeyi

Kurallara uyma eğilimi olmayan ve kurallara karşı gelen çalışanlar hileye yapmaya yatkın kişilerdir. Bu kişiler daha kısa yoldan sonuca varmayı tercih edip kuralları zaman kaybettiren engeller olarak görüp kendilerini haklı çıkarmaya çalışan bir yapıya sahiptir(Erdem, 2014).

2.7. Hileyi Önleme Tedbirleri

Hileyi yapan kişi aslında işletmenin işleyişini yürüten, dürüst ve çalışkan özelliklerinden dolayı güven duyulan bir kişiyken, işletme bu güvene dayanarak kendi aleyhine bir hilekâra zemin hazırlamaktadır. Bir hileyi önlemenin yollarından bir tanesi yapan kişinin karakterini anlamaktır(Aydın ve Ataman, 2017).

Hilenin önlenmesine yönelik tedbirler aşağıdaki gibidir(Gündüz, 2018)

- İşletmede dürüstlük, yardımlaşma ve dayanışma kültürünün oluşturulması,
- Eleman seçiminde titizlik,
- Pozitif çalışma ortamı yaratmak,

- İşletmede ödül ve cezalandırma sistemi kurmak,
- Etkin bir iç kontrol sistemi kurmak,
- Etkin denetimler yapmak,
- İşletme içi ihbarları denetleme hattı oluşturmak,
- İşletmede bilgi akış sisteminin oluşturulması.

2.8. Denetim Kavramı

Denetim, işletme veya kurumun faaliyetlerinin belirlenmiş etik ve kriterlere uygun gerçekleşip gerçekleşmediğinin ortaya konmasıdır. Denetim aslında çok eski tarihlere dayanmaktadır. İnsanların toplu halde yaşamasından bu yana denetim vazgeçilmez olmuştur. Sanayi devrimi ile beraber canlan ticari hayat ve çeşitlenen işlemler birlikte denetime duyulan ihtiyaç giderek artmıştır (P. Bozkurt, 2016).

Hileli davranışın tespitinde görevli olan denetçi, işletmenin sunduğu finansal tabloların muhasebe ilkelerine göre uygun olup olmadığını ve bunların doğruluğunu denetime esas kanıtlarla birlikte denetim tekniklerine başvurarak raporlanmasını sağlar (Durmaz, 2019).

Denetimin temelinde, herhangi bir sebeple kendilerine kaynak gösterilen kişi veya kurumların bu verileri nasıl kullandıklarının muhasebeci niteliğinde buluna hesap verme kavramı vardır(Erdoğan, 2002).

Denetim ile ilgili benzer kavramlar vardır (P. Bozkurt, 2016).

- Kontrol
- Teftiş
- İnceleme
- İzleme
- Gözetim

Kontrol, denetim fonksiyonunun ilk basamağında yer alır ve denetimden önce gerçekleştirilen faaliyeti kapsar. Faaliyetlerin istenilen doğrultuda sonuçlandırılması için önceden bazı tedbirler alınır. Bunlar, sonuçların kontrolünü sağlamak amaçlıdır. Buna göre, kontrol ile öncelikle gerekli tedbirler alınır, sonrasında sistem kurulur ve uygulama gerçekleştirilir. Uygulama sonrasında ise sonuçlar değerlendirilir (Başpınar, 2005). Teftiş,

verilen görevin usulüne göre yapılıp yapılmadığını ölçmek amacıyla yapılan incelemedir. Denetimden daha dar bir anlamı içeren teftiş, önceden belirlenen standartlara veya normlara ne ölçüde uyulduğunun tespiti için yapılır (Başpınar, 2005). İnceleme, olayın tekrardan gözden geçirilmesini içerir. İnceleme ile eldeki kayıtlar incelenir ve denetlenir.

2.9. Denetim Özellikleri

Denetim, hile ve yolsuzlukların önlenmesinin yanı sıra bu alanda ortaya çıkabilecek riskin minimuma indirgenmesi ve işletmenin daha etkin bir şekilde yönetilmesine rehberlik eden bir faaliyettir (Köse, 2007). Denetimde amaç, sürekliliğin sağlanması, gerçekleştirilen faaliyetlerle ilgili olarak olumsuz durumların önlenmesi, yönetimin etkin bir şekilde faaliyetlerini yürütmesine engel olan durumların ortadan kaldırılmasına öncülük etmek ve nihayetinde etkin ve verimli bir şekilde işletmenin yürütülmesini sağlamaktır (Atay, 1999). Buradan yola çıkarak denetimin özelliklerini aşağıdaki gibi sıralayabiliriz (Erdoğan, 2002).

- Denetim bir süreçtir,
- Denetim bağımsız ve tarafsızdır,
- Denetim önceden belirlenmiş ölçütlere bağlıdır,
- Denetim iktisadi faaliyetlerle ilgilidir,
- Denetim ileriye dönük çalışmalardır
- Denetimin son aşaması bulguları sonuçlamaktır.

Yukarıda ifade edilenlerin yanında Karahan (2017: 274) denetimin taşıdığı özellikleri şu şekilde sıralamıştır:

- Denetim sürecinde, önceden kabul edilmiş ölçütler kullanılır.
- Denetimde kanıtlar tarafsız bir şekilde toplanır ve buna göre değerlendirme yapılır.
- Denetim gelecekle ilgili bilgi verir.
- Denetimle ilgili gruplara sonuçlar verilir.

2.10. Denetim Türleri

Denetim türleri anlam olarak benzer olsa da sahip olduğu özellikler ve ilgilendiği departmanlar açısından farklı fonksiyonlara sahip olmaktadır. Denetim türleri kendi içinde

aşağıdaki başlıklar şeklinde görmek mümkündür:

Faaliyet denetimi: İşletmenin yerine getirdiği faaliyetlerin belirli periyotlarla içeren bağımsız bir şekilde denetlenmesidir. Bu denetimdeki amaç, faaliyetlerin yasa ve ilkelere ne derece uygun olduğunun tespit edilmesi ve iç kontrollerin ne derecede kaliteli olduğunu ortaya koymaktır (Dibi, 2010).

Faaliyet denetimleri kapsamında yapılan denetimler; verimlilik, yönetim ve yürütme denetimleri olarak gerçekleşmektedir. Bu tür denetimler danışmanlık firmaları tarafından yapılmaktadır. Denetimlerde ise sadece muhasebe analizleri değil aynı zamanda pazarlama stratejisi, üretim yönetimi ve organizasyon gibi fonksiyonlar incelenir (Başpınar, 2005).

Uygunluk denetimi: İşletmede yerine getirilen faaliyetlerin ilke, yöntem ve kurallara göre gerçekleşip gerçekleşmediğinin denetimidir (Durmuş ve Taş, 2008). Uygunluk denetimi kapsamında yapılan denetim alanları şu şekildedir (Bozkurt, 2018):

- Banka şube müdürünün yasaların kendilerine verdiği kredi limitlerini geçip geçmediğinin incelenmesi,
- Firmadaki mahsup fişlerinin yetkili kişilerce imzalanıp imzalanmadığının incelenmesi,
- Vergi dairesi müdürünün vergilerin tahsilindeki tarihlere uygun hareket edip etmediğinin incelenmesi,
- Özel sektörün vergi bulundurma levhasına sahip olup olmadığının incelenmesi.

Özel Amaçlı denetim: İşletmeye ait hesapların, finansal tabloların veya diğer alanlarda işletme yönetimine veya belirli bir konuda bilgi sunmak amacıyla gerçekleştirilen denetimlerdir. Özel amaçlı denetimlere aşağıdaki durumlarda rastlanır (Akbulut, 2010):

- Vergi incelemeleri,
- Mahkemeler tarafından yapılan incelemeler,
- Satın alma, devretme veya birleşme gibi durumlarda yapılan incelemeler,
- Devlet kurumlarının yaptığı incelemeler,
- Belirli bir yolsuzluk veya tedbirsizliğin denetlenmesi,
- Hisse senedi ve tahvil gibi araçlara yatırım öncesinde yapılan denetimler.

Finansal Tablolar denetimi: İşletmenin finansal tablolarının, muhasebe ilke ve standartlarına uygun olarak bağımsız denetçiler tarafından denetlenmesidir (Güney ve Sarı, 2015).

Adiloğlu (2010: 5-6) denetim türlerini denetçinin statüsüne göre iç denetçi, dış denetçi ve kamu denetimi olarak sınıflandırmıştır. Buna göre iç denetçi, işletmenin yerine getirdiği faaliyetlerin incelenerek değerlendirildiği bir denetim sürecidir. İç denetimin temel amacı, işletmenin sahip olduğu değerlerin önceden belirlenen ilkelere göre yerine getirilip getirilmediğini incelemektir. İç denetimin işletme açısından taşıdığı fonksiyonlar şu şekildedir (Akarkarasu, 2000):

- İşletmedeki finansal bilgilerin doğruluğunu ortaya koymak,
- İşletmenin karşılaştacağı her türlü riskin minimum düzeye indirgenmesi,
- Kaynakların etkin ve verimli bir şekilde kullanılıp kullanılmadığının tespiti,
- İşletmede oluşturulmuş standartların tatmin edici düzeyde olup olmadığının incelenmesi.

Dış denetim, işletmeye ait finansal tabloların, faaliyet sonuçlarının ve işletmenin mevcut durumunun gerçeğe uygun ve doğru bir şekilde dışarıdan denetlenmesidir. Bağımsız denetçi, mesleki standartlara uygun olacak şekilde, kanuna aykırı davranışların tespit edilmesi noktasında bir misyona sahiptir (Arslan, 2018).

Kamu denetimi ise, görev yetkisi kanunlarla belli olan ve kamu ihtiyaçlarının giderilmesi amacıyla yapılan denetimlerdir (Ataman, 2010). Kamu denetimi yapan kuruluşlar şunlardır (Şentürk, 2017):

- Devlet Denetleme Kurumu
- Sayıştay,
- Maliye Bakanlığı,
- Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurumu,
- Halka Açık Kamu Şirketleri İçin Sermaye Piyasası Kurulu

2.2. Hile Denetimi

İşletmelerde çeşitli nedenlerden ötürü başvurulmuş hilelerin tespit edilmesi oldukça zordur. Hileler, iç denetim faaliyetleri sonunda değil, gerçekleşmesinden sonra ortaya çıkarılmaktadır. Hilelerin ortaya çıkarılmasını engelleyen birtakım baskılar söz konusudur. Bu baskıların denetçi tarafından ortadan kaldırılması halinde, hilenin tespiti kolaylaşmaktadır. Denetçinin karşı karşıya kaldığı baskılar içerisinde; denetim programlarının işlevinin yetersiz olması, hilenin tespit edilemeyeceği düşüncesi, denetçinin neyi aradığını tam olarak bilememesi, sistem bilgisinin yetersizliği yer almaktadır (Karapınar ve Akyel, 2009).

Hile denetimi, denetçinin finansal tablolarda yer alan bilgilerin hile, hata veya yanlışlıklar barındırmadığını ortaya koymaya yönelik planlanmış faaliyetlerdir. Bu bağlamda, işletmelerde gerçekleştirilen hile ve hatalı davranışların önlenmesi ve manipülasyonların ortadan kaldırılmasında iç kontrol sisteminin verimli şekilde çalıştırılmasının oldukça önemli olduğu ifade edilebilir (Emir, 2008).

Hile denetiminde, yapılan hilelerin tespit ve önlenmesinde hilenin kim tarafından yapıldığı da ortaya konur. Bunun yanında yapılan hileli davranışın kimleri etkilediği de belirlenir. Bu nedenle, denetim işinin sadece işletme içi denetçiler aracılığıyla değil bağımsız denetçiler tarafından da yapılması gerekmektedir. Bu süreçte ayrıca, denetime konu olan hilenin gerçekleşmesinde birden fazla faktörün olduğu hususu ön plana alınmalıdır (Terzi, 2012).

Muhasebe sisteminin karmaşıklığı, finansal tabloların denetimini zorunlu kılmaktadır. İşletmenin yaptığı işin karmaşılaşması, teknolojik alanda yaşanan ilerlemeler ve artan iş hacmi hile ve hatalı davranışları arttırmaktadır. Bu nedenle, finansal tablolarda verilen bilgiler yanlış olabilmektedir. Denetçiye düşen görev, iyi bir muhasebe bilgisi ile tablolarda yer alan verilerin doğruluğunu kontrol etmektir (Fido, 2016).

Hile denetiminde göz önüne alınması gereken bir diğer husus, işletme kültürüdür. İşletme kültürüyle ilgili olarak karşılaşılan yüksek ve düşük hile riski aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo 3. İşletme Kültürünün Hile Denetimine Olan Etkisi

İşletme Kültürü Öğeleri	Yüksek Düzeyde Hile Riski	Düşük Düzeyde Hile Riski
Yönetim Tarzı	Otokratik	Katılımcı
Yönetim Yaklaşımı	Düşük güven, Güç tahriki	Yüksek güven, Başarı odaklılık
Yetki Dağılımı	Merkezileştirilmiş, üst yönetimin ayırdığı yetki dağılımı	Merkezi olmayan, her düzeye dağıtılmış yetki dağılımı
Planlama	Kısa mesafe	Uzun mesafe
Performans	Kantitatif olarak kısa vadeli ölçülür	Nitel ve nicel olarak, uzun vadeli ölçülür
İşletme odağı	Karlılık	Müşteri odaklılık

Tablo 3. İşletme Kültürünün Hile Denetimine Olan Etkisi (devam)

İşletme Kültürü Öğeleri	Yüksek Düzeyde Hile Riski	Düşük Düzeyde Hile Riski
Yönetim stratejisi	Krizle yönetim	Objektif yönetim
Raporlama	Rutin şekilde	Özel raporlama
Ödül sistemi	Cezalandırıcı, kısıtlı ve politik	Cömert, güçlendirici ve adil olarak yönetilen
Çalışan ilişkileri	Saldırgan ve düşmanca	İşbirlikçi ve güven verici
İçsel iletişim	Resmi, yazılı ve sert	Gayri resmi, sözlü, net
Yönetim yapısı, sistemleri ve kontrolleri	Bürokratik, Sıkı, Esnemez, Kontroller zorla yapılır, Belgeye dayalı.	Sorumluluk paylaşılır, Sistematik, Değişime açıklık, Özdenetimli, Zor durumlarda takdir yetkisi olmakla beraber yeterli belgeleme söz konusudur.
Büyüme şekli	Düzensiz	İstikrarlı, tutarlı
İçsel iletişim	Resmi, yazılı ve sert	Sözlü, açık, içten ve arkadaş canlısı

Kaynak: Golden vd., 2006: 31

2.11. Bir Meslek Olarak Hile Denetçiliği

Sahip olduğu bilgi, beceri, deneyim ve tutumlarıyla kayıt defterlerindeki muhasebe ve finansal işlemlerin doğruluğunu tespit eden ve bunu belgelendiren uzman muhasebeci veya denetçilerdir. Hile denetçilerinin kendine has olan tutumları aşağıdaki durumları kapsar (Singleton ve Singleton, 2010):

- Muhasebe sistemlerinde hile yapılabilir.
- Hilede görünen kısım parayla ilgili olabilir iken görünmeyen kısım çok daha önemli bilgiler içerebilir.
- Hilenin yeterince uzun ve derin görünmesi, kırmızı dolandırıcılık bayrağının belirginliğini gösterir.
- Hileyi yapan kişi çalışan olabileceği gibi yönetimdeki bir kişi de olabilir.

Hile denetçiliğinin mesleki ilkeleri şunlardır (Oyedokun, 2015):

- Hile denetimi zihinsel bir yapıda olup finansal denetimden farklılık gösterir.
- Hile denetçileri, istisna, tuhaflık ve muhasebe düzensizliklerine ve davranış biçimlerine odaklanır. Bu yönüyle finansal denetçilerden ayrılırlar.
- Hile denetçiliği, deneyimlerle öğrenilir. Hile denetçiliğini öğrenmek, düşünmeyi öğrenmekle mümkündür.
- Hile denetçiliği, bilinçli bir şekilde yanlış yansıtılan finansal bilgilerin yanlışlığını ortaya koyar.
- Hile; kişisel dürüstlük ve adli işlemlere önem veren yeterli kontroller ve çalışma ortamı ile önlenir.
- Hileli işlemler artış göstermezler, buna karşın hile ile elde edilecek tutar artış gösterir.
- Hile; bilgisayarlı muhasebe ortamında girdi ve çıktı hileleri şeklinde yapılabilmektedir. Bununla beraber, girdi hileleri en sık yapılan hilelerdir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ADLİ MUHASEBE VE HİLE DENETİMİ İLİŞKİSİ

3.1. Adli Muhasebe ve Hile Denetimi

Teknolojik alanda yaşanan ilerlemelerle birlikte toplumsal ve ekonomik hayatımızda birtakım kolaylıklar yaşansa da diğer taraftan birtakım risk ve tehlikelerle karşı karşıya kalmaktayız (Pehlivan, 2010). Özellikle internetin muhasebe alanında yoğun olarak kullanılmaya başlanmasına bağlı olarak mali tablolar hızlı bir şekilde oluşturulmuş ve muhasebe kayıtlarındaki birtakım tutarsızlıklar giderilmiştir (Crumbley vd., 2007).

İşletmelerde çeşitli yöntemlerle başvurulmuş hileli davranışların meydana getirdiği zararların ortadan kaldırılması, bu alanda yeni bir uzmanlık alanının doğmasını beraberinde getirmiştir. Adli muhasebe olarak adlandırılan bu yeni alan işletmelerde yaşanan skandallar ve hileli davranışların ne zaman ortaya çıkacağını kestirimini yapar ve buna yönelik önlemler alır. Adli muhasebe, başta muhasebe hileleri olmak üzere çalışan ve üst yönetim tarafından yapılan yolsuzluk, rüşvet ve zimmet gibi alanlardaki konuların tespiti ve değerlendirilmesinde önemli bir rol oynar (Pamukçu, 2017). Ekonomik talebin yanında sosyal taleple de yakından ilişkili olan adli muhasebede, iş ortamının değişen dinamikleri karşısında ortaya çıkan yeni prosedür ve yasal süreçlerin takibi söz konusudur (Kranacher vd., 2010). İş dünyasında ortaya çıkan hileli davranışların önlenmesinde muhasebecilere ve hukukçulara başvurulması, bu alanda uzman kişilerin varlığını zorunlu kılmıştır. Adli muhasebeciler söz konusu davranışların önlenmesinde kilit bir rol oynamaktadır (Owojori ve Asaolu, 2009).

Şirketlerde, çalışanlar tarafından yapılan hileli davranışlar genelde varlık hırsızlığı ve zimmete para geçirme şeklindedir. Bununla beraber, çalışanların yatırımlardan belirli bir pay alması ve şirketin varlıklarının dönüştürülmesi gibi durumlar karşısında adli muhasebe, varlıklara ait gözlem, inceleme, gözetleme ve belge kontrolü yaparak hile olasılığını azaltmanın yollarını ortaya koyar. Adli muhasebeyi önemli kılan bir diğer husus, elde ettiği sonuçları mahkemede rapor olarak sunarak, olayın çözülmesinde katkı sağlamasıdır (Efiong, 2013).

Adli muhasebe, eldeki kanıtlar ışığında, hileli davranışları tespit etmenin yanında toplanan verilerin doğru ve verimli bir şekilde analiz edilmesi soruşturma sürecinin sağlıklı bir şekilde yürütülmesi ve finansal tabloların okuyucularınca rahat bir şekilde anlaşılması açısından önem taşır (Puttick vd., 2007).

Küreselleşen dünyada, ekonomik koşullarda yaşanan değişimler, işletmeler arası rekabet artışı ve bilgi teknolojilerinde gözle görülen değişimler, işletmeler açısından olumlu sonuçları beraberinde getirse de bazı olumsuz sonuçların ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Bazı işletmelerde artan hacim, muhasebe ve finans kayıtlarının karmaşıklaşması, bu alandaki denetimi zorlaştırmakta, çeşitli hilelerin yapılmasına kapı aralamaktadır (Durmaz, 2019). Söz konusu hilelerden biri olarak muhasebe hileleri, ortaya çıkardığı sorunlar nedeniyle ülke ekonomilerinin zarar görmesine neden olan iflasların birçoğunun temelini oluşturmaktadır. Bu durum, ülkelerin ve işletmelerin muhasebe hileleri ile ilgili yolsuzluklara karşı daha hassas olması ve bu yönde birtakım düzenlemelerin yapılmasını zorunlu hale getirmiştir. ABD’de “Enron ve Arthur Andersen” skandalından sonra çıkarılan Sarbanes-Oxley yasası, bu kapsamda atılan adımlardan biridir. Yasa, bağımsız denetim işi ile iç denetimin aynı denetim firması tarafından yapılamayacağını ortaya koymaktadır (Elitaş, 2012).

İşletmenin mevcut finansal yapısını ortaya koyan finansal tabloların karar alıcılar tarafından kullanılmasında, tablolardaki verilerin doğru, dürüst ve güvenilir bir şekilde yansıtılması gerekmektedir. Finansal tabloların kullanıcıları yanıltmaması amacıyla hilelerin tespit edilmesi, ortaya çıkarılması ve buna yönelik önlemlerin alınması toplumsal sorumluluk açısından önem taşımaktadır. İşletmelerde çeşitli pozisyonlarda yer alan kişilerin başvurduğu hileli davranışlar, işletme faaliyetlerini etkileyerek onların verimliliğini engeller. Verimliliği olumsuz yönde etkilenen işletmelerin rekabet gücü azalır ve kamuya sunulan hizmetler en aza indirgenir (Durmaz, 2019).

Denetim genel anlamda, işletmenin finansal tablolarının bir bütün olarak değerlendirilerek kamuya sunulmasıdır. Son yıllarda, işletmelerde finansal açıdan yaşanan skandallar göz önüne alındığında, denetim yapan kişi veya kuruluşların hile ve yolsuzlukları tespit etmede yetersiz kaldığı ifade edilebilir. Bu durum, muhasebeye ve mesleğin icra edilışinde başvurulanan denetime olan güveni sarsmıştır. Bundan ötürü, bazı işletme yöneticileri denetime girmemek ve iç kontrole tabi tutulmamak adına ucuz yöntemleri sürdürmeye devam etmiştir (Erdoğan, 2020).

3.2. Adli Muhasebe ve Hile Denetimi İle İlgili Araştırmalar

Çankaya ve arkadaşlarının (2014) yaptıkları çalışmada ise adli muhasebenin kapsamı içerisinde yer alan uzman şahitlik ele alınmıştır. Çalışmada uzman şahitliğin adalet sistemine olan katkısı ile muhasebe meslek mensuplarının uzman şahitlik gereksinimini karşılayıp karşılamadıkları incelenmiştir. Muhasebe meslek mensupları ile adalet uygulayıcılarının dahil edildiği çalışmada anket yöntemi kullanılmıştır. Uygulama sonucunda, ülkemizde sertifikalı bilirkişi olarak görev yapacak uzman şahitlere ihtiyaç duyulduğu ve halihazırda muhasebe meslek mensuplarının gerekli uzman tanıklık yeterliliğine sahip olmadığı tespit edilmiştir.

Hamdan'ın (2018) yaptığı çalışmada, adli muhasebenin hile ve suiistimallerin tespit edilmesi ve bunların önlenmesindeki rolü incelenmiştir. Veri toplama tekniklerinden anket yönteminin tercih edildiği çalışmada, adli muhasebenin gerekli şartlar sağlandığında hile ve suiistimleri tespit etmede önemli bir araç olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Oyebisi ve arkadaşlarının (2018) yaptığı çalışma, Nijerya özelinde gerçekleşmiştir. Bankacılık sektöründeki sahtekarlığın önlenmesi ve tespitinde adli muhasebenin herhangi bir role sahip olup olmadığı incelenmiştir. Çalışma sonucunda, adli muhasebenin sahtekarlığın tespiti ve önlenmesinde önemli bir role sahip olduğu aktarılmıştır.

Akgül'ün (2019) yaptığı çalışmada, Kayseri ili örnekleminde muhasebe dersi alan üniversite öğrencilerinin adli muhasebe kavramına yönelik farkındalık düzeyi ortaya konmuştur. Çalışmada öğrencilerin adli muhasebe kavramına yönelik farkındalıklarının tespit edilmesi amacıyla anket yöntemine başvurulmuştur. Anket uygulaması sonucunda, katılımcıların %49'unun adli muhasebe kavramını duyduğu, %51'inin ise bu kavramı duymadığı tespit edilmiştir. Çalışmada katılımcıların %96,2'si adli muhasebe kavramı ile ilgili yeterli düzeyde bilgiye sahip olmadığını, %97,51'i adli muhasebe ile ilgili herhangi bir seminere katılmadığını, %55,22'si ise adli muhasebecilik mesleğinde kariyer yapmak istemediğini ifade etmiştir.

Doğan'ın (2019) yaptığı çalışmada, adli muhasebe bağlamında vergi kaçakçılığı suçları bir vaka analizi ile çözümlenmiştir. Çalışmada, mali suçlar içerisinde yer alan vergi kaçakçılığı suçu ile mücadelede adli muhasebenin taşıdığı öneme dikkat çekilerek, adli muhasebenin vergi hukukundan kaynaklı sorunlarda vergi mükelleflerine, vergi davalarında görevli hâkim ve avukatlara katkı sağladığından söz edilmiştir. Çalışmanın vaka analizi içerisinde, mahkemeye intikal etmiş davalardaki deliller adli muhasebecilik çerçevesinde ele alınmıştır. Bu süreçte, kanıtların doğruluğu incelenmiş, sorunun çözümünde adli muhasebeden ne

düzeyde yararlanıldığına yönelik bilgiler sunulmuştur. Çalışmada, mahkemeye intikal etmiş davalarda, dava öncesi ve dava sırasında delillerin değerlendirilmesi ve tespit edilen bulgular arasında neden-sonuç ilişkisinin ortaya konmasında adli muhasebe bilgisine ihtiyaç duyulduğuna vurgu yapılmıştır.

Karslıoğlu ve Kara Vardar'ın (2019) Trabzon ili örnekleminde gerçekleştirdikleri çalışmada, meslek mensuplarının adli muhasebecilik mesleğiyle ilgili farkındalık düzeyleri ortaya konmuştur. Toplam 253 muhasebe meslek mensubunun yer aldığı çalış için anket formu kullanılmıştır. Çalışmada, katılımcıların adli muhasebe ve adli muhasebecilik mesleğini duydukları, buna karşın mesleğe yönelik yeterli bilgiye sahip olunmadığı tespit edilmiştir. Bunun yanında, katılımcıların büyük çoğunluğu adli muhasebecilik mesleğini bilirkişilik olarak anlamlandırmalarına rağmen bilirkişilik faaliyetinin etkin yürütülmediğini düşündükleri ortaya konmuştur.

Özdoğan'ın (2019) yaptığı çalışmada, Sivas ili örnekleminde muhasebe meslek mensuplarının ve akademisyenlerin adli muhasebe mesleğine yönelik bakış açıları ortaya konmuştur. Çalışmada bu amaç doğrultusunda, Sivas ilinde hizmet veren muhasebe meslek mensupları ile Sivas Cumhuriyet Üniversitesi'nde muhasebe ve muhasebe denetimi derslerini veren akademisyenlerle yüz yüze görüşmelerle anket uygulaması yapılmıştır. Anket sonucu elde edilen veriler SPSS 23 paket programı ile analiz edilmiş olup verilerin analizinde t Testi ve Tek Yönlü ANOVA, Games Howell ve TUKEY testleri kullanılmıştır. Yapılan analizler sonucunda, muhasebe ve denetim, hile ve muhasebe skandallarının önlenmesinde adli muhasebeciliğin önemli bir yeri olduğu raporlanmıştır. Çalışmada bu önemden yola çıkarak, hukuk, iktisat, maliye ve işletme gibi bilim dallarında lisans ve lisansüstü düzeyde olacak şekilde muhasebe eğitiminin verilmesi gerektiği dile getirilmiştir. Yine bu doğrultuda, adli muhasebecilik mesleğinin yasal bir yapıya kavuşturulması gerektiği ifade edilmiştir.

Sert'in (2019) yaptığı çalışmada, muhasebe ve meslek mensupları açısından adli muhasebe ihtiyacına yönelik değerlendirmelere yer verilmiştir. Sakarya ilinde faaliyette bulunan avukat (101 kişi) ve muhasebecilerin (117 kişi) dahil edildiği çalışmada, anket yöntemine başvurulmuştur. Çalışmada yapılan anket sonucunda, avukatların %68,4'ü, muhasebecilerin ise %30,7'si adli muhasebe kavramını duymadığını ifade etmiştir. Avukatların %94'ü, muhasebecilerin ise %81,2'si adli muhasebe ile ilgili yeterli bilgiye sahip olmadığını ifade etmiştir. Çalışmada, "adli muhasebecilerde hangi bilgi ve becerilerin bulunması gerektiğine" yönelik düşüncelerde avukat ve muhasebeciler en önemli bilgi ve becerinin "hile tespit yöntemi bilgisine sahip olma ve üst düzey muhasebe bilgisine sahip olma olduğunu dile

getirmişlerdir. Çalışmada, avukat ve muhasebeciler en çok “ekonomik kayıpların hesaplanmasında” ve “hile ve yolsuzluk tespitinde” adli muhasebecilere ihtiyaç duyduklarını ifade etmiştir.

Şen’in (2019) yaptığı çalışmada, siber suçlar ve adli bilişim adli muhasebe bağlamında ele alınmıştır. Çalışmada, Konya ilinde faaliyette bulunan E A. Ş.’nin distribütörü olan A Gıda Şirketinde işlenen ve duruşması devam eden siber suç vakası analiz edilmiştir. Bu süreçte, adli muhasebe uzman raporu ve Konya Siber Suçlarla Mücadele Şube Müdürlüğü Adli Bilişim Büro Amirliği’nin hazırladığı rapor incelenmiştir. Çalışmada incelenen şirketle ilgili olarak dört pazarlama bir ön muhasebe uzmanının bilişim sisteminden yararlanarak haksız kazanç elde ettikleri tespit edilmiştir. Çalışmada elde edilen sonuçlar bağlamında “Adli Muhasebe”, “Siber Suçlar” ve “Adli Bilişim” kavramlarının önemli olduğu, bu nedenle bu kavramların kendi içerisinde çözümlenmesi gerektiği ve bu kavramların taşıdığı anlamın ne olduğuna yönelik bilimsel çalışmaların yapılması gerektiğinden söz edilmiştir.

Şahin’in (2019) yaptığı çalışmada, Aydın ilindeki muhasebecilerden bilirkişilik yapanların “dürüstlük”, “tarafsızlık”, “hukuki ve mesleki yetkinlik”, “uzmanlık ve yeterlilik” ve “sır saklama” kavramlarına yönelik bakış açıları ortaya konmuştur. Toplam 848 muhasebe meslek mensubu arasında bilirkişilik yapan 40 muhasebecinin dahil edildiği çalışmada, anket yöntemi kullanılmıştır. Anket içerisinde iki bölüm yer almaktadır. Birinci bölümde katılımcıların demografik özelliklerin yanı sıra bilirkişilik yapıp yapmadığı ile ilgili 8 soru yer almakta, ikinci bölümde ise ele alınan konulardaki bakış açılarını ortaya koyan 27 ifade yer almaktadır. Çalışmada, katılımcıların demografik özelliklerinden mesleki deneyim ile “dürüstlük”, “hukuki ve mesleki yetkinlik”, “uzmanlık ve yeterlilik” ve “sır saklama” ile ilgili görüşler arasında anlamlı bir farklılık olmadığı buna karşın “tarafsızlık” ile ilgili görüşler arasında anlamlı bir farklılık olduğu tespit edilmiştir. Mesleki unvan, eğitim düzeyi, yaş ve fiili olarak bilirkişilik yapıp yapılmadığı değişkenleri bağlamında “dürüstlük”, “tarafsızlık”, “hukuki ve mesleki yetkinlik”, “uzmanlık ve yeterlilik” ve “sır saklama” ile ilgili görüşlerin farklılaşmadığı tespit edilmiştir. Çalışmada bilirkişilerin bilirkişilik eğitimi alma durumuna göre yapılan analiz sonucunda “sır saklama” ile ilgili görüşlerde farklılık olduğu ve bu farklılıkta eğitim alanların ortalamasının eğitim almayanlardan yüksek olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Çalışmada medeni durum bağlamında, uzmanlık ve yeterlilik ile ilgili görüşlerin farklılık gösterdiği ve bu farklılıkta bekarların ortalamasının evlilerden yüksek olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Sipahioğlu (2019) yaptığı çalışmada, gelişmiş ülkelerde önemi anlaşılan buna karşın ülkemizde uygulama alanı dar olan adli muhasebecilik mesleğinin önemi ortaya konmuştur.

Tarihçi metot ve arşiv taraması yöntemlerinin kullanıldığı çalışmada, ülkemizdeki dört büyük denetim şirketinin verdiği hizmetler kapsamında bu önem ortaya konmuştur. Çalışmada, muhasebe denetimi ile ilgili olarak denetim, bağımsız denetim, muhasebe mesleğinde etik, hile ve hata kavramları açıklanmıştır. Sonrasında ise adli muhasebecilik kapsamında adli muhasebenin gelişimi, mesleği gerektiren nedenler, adli muhasebecilik ve bu alanda işlenen suçlar ile buna yönelik yapılan uygulamalara yer verilmiştir. Son bölümde ise ülkemizde faaliyette bulunan dört büyük şirketin adli muhasebe ile ilgili verdiği hizmetler değerlendirilmiştir.

Durmaz'ın (2019) yaptığı çalışmada, ACFE raporu bağlamında hile denetimi ve adli muhasebeye yönelik değerlendirmeler ele alınmıştır. Buna göre, hilenin işletmeye olan maliyetinin yanı sıra hile yapanın cinsiyeti ve eğitim durumu gibi farklı değişkenlere göre dağılımı ortaya konmuştur. Yapılan değerlendirme sonucunda varlıkların kötüye kullanılma hilesinin en sık başvurulmuş hile yöntemi olduğu (%89'luk düzeyde) ve bunun işletmeye olan maliyetinin 114.000 \$ olduğu tespit edilmiştir. Raporda ayrıca en az başvurulmuş hile yönteminin finansal tablo hileleri olduğu aktarılmıştır. Yapılan hilelerin cinsiyete göre dağılımında ise en çok hilenin erkekler tarafından yapıldığı dille getirilmiştir. Başvurulmuş hile yöntemleriyle ilgili denetim mekanizmasıyla ilgili bölümün kurulması gerektiği ve iş ahlakına sahip olmanın önemine dikkat çekilmiştir.

Badeli'nin (2019) yaptığı çalışmada, hile kavramına genel bir bakış açısı geliştirerek hile ve bununla mücadele etme yöntemlerinin anlaşılabilirliğine katkı sağlanmıştır. Çalışmada bu amaçla, vaka analizi çerçevesinde hile ile mücadele etmede hile risk değerlendirme sürecinin önemine yer verilmiştir. Elde edilen sonuçlarda, hile ile mücadele etme noktasında pasif yaklaşımı içeren geleneksel yöntemlerden ziyade proaktif yaklaşımı içeren hile denetim yöntemlerinin benimsenmesi gerektiği ifade edilmiştir.

Erdoğan'ın (2020) yaptığı çalışmada, hile denetçiliği ve/veya araştırmacı muhasebecilik temelinde örnek vaka üzerinden hileli eylemlerin araştırılması ve tespiti yapılmıştır. Çalışmada, bir işletmede gerçekleşmiş vaka üzerinden hilenin araştırılması, tespit edilmesi ve buna yönelik çözüm önerileri sunulmuştur. Yapılan değerlendirme sonucunda, işletmedeki satın alma komisyonunun resmiyette olduğu, ancak tüm satın alma yetkisinin satın alma müdüründe olduğu, bunun da görevlerin ayrılığı ilkesine aykırı olduğu vurgulanmıştır. Ele alınan işletmede etik ihbar hattının etkin bir şekilde işletilmediği, usulsüzlüklerin yönetime iletilmesinde engellerin olduğu, satın alma müdürü ile baş aşçının birlikte çalıştığı firma ile anlaşmaların yapılarak birim fiyatların arttırıldığı, böylece kişisel kazancın sağlandığı dille getirilmiştir.

SONUÇ ve ÖNERİLER

Son yıllarda teknolojinin hızla artması ile birlikte yaşanan uluslararası skandallar ve artan hileli işlemler piyasada finansal bilgilerin güvenilirliğini olumsuz yönde etkilemiştir. Bu sebeple bu alanda sıradan bir denetimin yetersiz kalması hilenin tespitinde yeni teknik ve yöntemlerin uygulanmasını zorunlu kılmıştır. Adli muhasebe, Amerika ve Avrupa ülkelerinde kullanımı uzun yıllara dayansa da Türkiye de henüz yeni farkındalık yaratan bir uzmanlık alanıdır ve adli muhasebe ile ilgili henüz yasal düzenlemeler bulunmamaktadır.

Günümüzde hilelerin teknolojik araçlarla yapılması hilenin tespit edilmesini oldukça zorlaştırmıştır. Bu sebeple adli muhasebeye duyulan ihtiyaç giderek artmaktadır. Yapılan araştırmalar sonucunda şirketlerin yıllık %5’lik gelirlerini hile yoluyla kaybetmektedir. Adli muhasebe de işletme de yapılan hileli davranışların tespit edilmesini ve gerekli önlemlerin alınıp finansal kayıpların önüne geçmeyi amaçlamaktadır.

Adli muhasebecilik, sadece hukuk ve muhasebe değil denetim, istatistik, psikoloji, sosyoloji, kriminoloji, ekonomi, finans, vb. alanlarda da bilgi sahibi olunmasını gerektiren çok yönlü bir disiplindir. Adli muhasebeciler, yapılan hilenin görünen yüzünü değil arka planını araştırırlar, bunu yaparken de mesleki bilginin yanında merak, ısrar, sezgi, şüphe gibi karakteristik özelliklerle hareket eden alanında uzman kişilerdir.

Adli muhasebecilik hile denetiminde, mesleki yeterlilik, araştırmacı ve çözümleyici nitelikleriyle hilenin tespitinde önemli bir rol oynamaktadır.

Bu araştırmada yapılan incelemeler sonucunda aşağıdaki öneriler ortaya konmuştur;

Muhasebe işlemlerinde bilgi kullanıcılarına doğru, güvenilir ve objektif verilerin iletilmesi gerekmektedir. Böylece, yapılan muhasebe hileleri ve yolsuzlukların önüne geçilmiş olacaktır. Bunun sağlanması için de hali hazırda mesleği icra edenlere ve meslek mensubu adaylarına yönelik çeşitli adımların atılması gerekmektedir.

Hile denetçiliğinde adli muhasebenin rolünün ortaya konmasında mülakat veya görüşme yolu ile adli muhasebecilerle nitel çalışma yapılabilir.

Çalışmada hile denetçiliğinde adli muhasebenin rolü, ilgili alan yazında yer alan çalışmalarla ortaya konmuştur. Gelecekteki araştırmalarda, belirli bir şirket özelinde örnek olay çerçevesinde bu rol ortaya konulabilir.

Yapılan literatür değerlendirilmesinde de aktarıldığı üzere, ülkemizde adli muhasebecilik mesleğinin yaygınlaştırılmasına yönelik bir dizi adımın atılması gerektiğini ifade edebiliriz. Bu kapsamda, eğitim kurumlarında ve çeşitli mesleki kuruluşlar vasıtasıyla çeşitli eğitimler düzenlenebilir.

Son olarak, adli muhasebecilerin hile denetçiliğine yönelik görüşleri ile adli muhasebenin etkinliğine yönelik görüşleri arasındaki ilişkinin tespitine yönelik nicel analiz kapsamında anket yöntemine başvurulabilir. Bu noktada, ölçek geliştirme sürecine girilebilir.

KAYNAKÇA

- ACFE, (2018). Report to The Nations: Occupational Fraud and Abuse.
- Adiloğlu, B. (2010). *İç denetim süreci ve temel işletme faaliyetlerinin kontrol prosedürleriyle değerlendirilmesi: bir uygulama*. (Yayınlanmamış Doktora Tezi) İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Akarkarasu, N. (2000). *Halka açık şirketlerde iç denetim ve denetim kurumlarının etkinleştirilmesi için öneriler*. İstanbul: Sermaye Piyasası Kurulu Denetleme Dairesi.
- Akbulut, H. (2010). *Muhasebe denetiminin etkinliğini sağlamada denetim komitesinin rolü: bağımsız denetim firmalarına yönelik bir araştırma*. (Yayınlanmamış Doktora Tezi). Afyon Kocatepe Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Afyon.
- Akgül, S. (2019). *Muhasebe dersi alan yükseköğretim öğrencilerinin adli muhasebe kavramına ilişkin farkındalığı: Kayseri ili örneği*. (Yüksek Lisans Tezi) Kayseri Üniversitesi, Lisansüstü Eğitim Enstitüsü, Kayseri.
- Al, A. (2014). Adli muhasebe ve karar alma arasındaki ilişkilerin finansal kararlar açısından değerlendirilmesi. *Mali Çözüm Dergisi*, 24(125), 95- 124.
- Albrecht, W., Wernz, G., Williams, T. (1995). *Fraud Bringing Light to the Dark Side of Business*, Irwin Professional Pub.
- Albrecht, W. S., Albrecht, C. O., Albrecht, C. C. Zimbelman, M. F. (2012), *Fraud Examination*, Ohio, South-Western Cengage Learning.
- Arslan, H., K. Gökoğlu ve M. Bulut. (2018). Dicle üniversitesi sosyal bilimler meslek yüksek okulu öğrencilerinin muhasebe meslek etiği algıları üzerine bir araştırma. *Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi*. 17(65), 278-294.
- Association of Certified Fraud Examiners (ACFE). (2018). Report to The Nations 2018 Global Study on Occupational Fraud and Abuse. USA. (8 Nisan 2021).
- Ataman, B. (2010). Türkiye’de kamu denetimi ve kamu denetçilerine genel bakış. *Maliye Finans Yazıları Dergisi*. 1(87), 17-26.
- Atay, C. (1999). *Devlet yönetimi ve denetimi*. 2. Baskı. İstanbul: Alfa Aktüel Yayınları.

- Awolowo, I. (2019). Financial Statement Fraud: The Need for a Paradigm Shift to Forensic Accounting. Sheffield Hallam University Research, April 2019.
- Badeli, M. B. (2019). *Şirketlerde hile denetimi ve hileyi önlemeye yönelik proaktif yaklaşımlar: vaka analizi*. (Yüksek Lisans Tezi). Necmettin Erbakan Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya.
- Başpınar, A. (2005). Türkiye’de ve dünyada denetim standartlarının oluşumuna genel bir bakış. *Maliye Dergisi*. 148, 35-62.
- Bayrak, N. (2016). *Adli muhasebecilik mesleği ve türkiye’de uygulanabilirliğinin tespiti*ne yönelik bir araştırma. (Yüksek Lisans Tezi), Niğde Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Niğde.
- Bekçioğlu, S., Coşkun, A. & Gümüş, U.T. (2013). İşletmelerde hile ve yolsuzlukların önlenmesinde farklı bir yaklaşım: adli muhasebe. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Temmuz.
- Bozkurt, N. (2016), *İşletmelerin kara deliği hile*. İstanbul: Alfa Yayıncılık.
- Bozkurt, N. (2018). *Muhasebe denetimi*. 8. Baskı. İstanbul: Alfa Yayınları.
- Bozkurt, N. (2000). Muhasebe ve denetim mesleğinde yeni bir alan adli muhasebecilik. *Yaklaşım Dergisi*, 8(94), ss. 56-61.
- Büyükmirza, K. (2007). *Maliyet ve yönetim muhasebesi*. 11.Basım. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Cendrowski, H., Martin, J. P., Petro, L. W. (2007). The Handbook of Fraud Deterrence, New Jersey, John Wiley & Sons Inc.
- Civelek, M. A. Durukan. M. B. (30 Nisan- 4 Mayıs 1997). Günümüz Koşullarında Muhasebe Mesleği ve Meslek Ahlakı. 3. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu Bildirileri. İstanbul: İSMMMO Yayınları, 31-132.
- Coenen, T. (2008), Essentials of Corporate Fraud, New Jersey: John Wiley & Sons, Inc.
- Crain, M.A., Hopwood, W.S., Pacini, C.& Young, G.R. (2015). Essentials of Forensic Accounting. American Institute of Certified Public Accountants, Inc., New York.
- Crumbley, L., Heitger, Lester E., and Smith, G. S. (2007). Forensic and Investigative Accounting. Chicago – USA: CCH.
- Crumbley, Larry. (2001). “New Technologies’ Effect on Forensic Auditing”. The International Consortium on Governmental Financial Management, 2-6 Nisan, 202-212.

- Crumbley, D. (2001) Forensic accounting: older than you think. *Journal of Forensic Accounting*, 2(2).
- Çabuk, A. Yücel. E. (2012). Adli muhasebecilik mesleğinin türkiye’deki gelişme potansiyeline yönelik bir araştırma. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (56), 67-84.
- Çankaya, F., Dinç, E. & Çoban, Y. (2014). Adli muhasebede uzman tanıklık mesleği: muhasebe meslek mensupları üzerine bir araştırma. *Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, 23.
- Çayır, E. (2018). *Adli muhasebe kapsamında yönetim hileleri, burdur ve ısparta illeri adli vaka analizleri ve örnek olaylar*. (Yüksek Lisans Tezi), Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Burdur.
- Dibi, E. (2010). *Finansal tabloların bağımsız denetiminde kalite kontrol sistemi ve türk denetim firmalarındaki uygulamalar*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Doğan, D. (2019). *Adli muhasebe kapsamında vergi kaçakçılığı suçları: bir vak’a çalışması*. (Yüksek Lisans Tezi) Akdeniz Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Antalya.
- Durmaz, Ş. (2019). *ACFE raporu kapsamında hile denetimi ve adli muhasebeye yönelik değerlendirmeler*. (Yüksek Lisans Tezi), Kırıkkale Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kırıkkale.
- Durmuş, C. N. Taş. O. (2008). *SPK düzenlemeleri ve 3568 sayılı mevzuat kapsamında denetim*. 1. Baskı. İstanbul: Alfa Yayınları.
- Efiong, E. J. (2013), An Exploration of Forensic Accounting Education and Practice For Fraud Prevention And Detection in Nigeria, Doktora Tezi.
- Elitaş, B. L. (2012). Seçilmiş örneklerle adli muhasebe eğitimi ve türkiye için bir değerlendirme, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı 55, 153-172.
- Elitaş, Cemal-Karakoç, Mehtap-Görgülü, M. Emre. (2011), “Stance of Accounting Instructors to Forensic Accountancy Profession: Example of Turkey”, *International Journal of Business and Social Science*, United States of America, Vol. 2, No. 10, June 2011, pp. 224-241.
- Emir, M. (2008). Hile denetimi, *Mali Çözüm Dergisi*, 86, 109-124.

- Erdamar, C. Basık. F. O. (20114). *Finansal muhasebe ve tekdüzen muhasebe sistemi*. 4. Baskı. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Erdoğan, M. (2020). Hile denetçiliği ve araştırmacı muhasebecilik çerçevesinde adli muhasebe: örnek olay incelemesi, *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 12 (4), 3714-3726.
- Eze, E. & Okoye, E. I. (2019). Forensic Accounting and Fraud Detection and Prevention in Imo State Public Sector. *Accounting & Taxation Review*, 3(1).
- Fido, E. M. (2016). *Finansal tablolarda hile denetimi ve hileyi önlemeye yönelik denetim teknikleri: Türkiye ve AB uygulamalarının karşılaştırılması*, (Yüksek Lisans Tezi), Selçuk Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya.
- Gao, X. (2019). Study of the role of forensic accounting independent audit in governing financial fraud. *World Scientific Research Journal*, 5(9).
- Gerson J.S., Brolly, J.P. & Skalak, S.L. (2015). The roles of auditors and forensic accounting investigators: A Guide to Forensic Accounting Investigation. PricewaterhouseCoopers 2th Edition.
- Gray, D. (2008). Forensic Accounting And Auditing: Compared And Contrasted to Traditional Accounting And Auditing. *American Journal of Business Education*, Fourth Quarter 2008, 1(2).
- Golden, T., Skalak, S., Clayton, M. M. (2006). A Guide to Forensic Accounting Investigation, New Jersey, John Wiley & Sons, Inc.
- Goldmann, P. (2010). Financial Services Anti-Fraud Risk and Control Workbook, New Jersey, John Wiley & Sons, Inc.
- Gülten, S. (2010). Adli muhasebe kavramı ve adli müşavirlik mesleği. *Ankara Barosu Dergisi*, 68 (3), ss. 311-320.
- Gülten, S. Kocaer. İ. (2011). Adli muhasebe uygulamaları, *Adli Muhasebe Uygulamaları E-Dergisi*, Sayı: 001, Ankara Ofset.
- Güney, S. Sarı. S. S. (2015). Muhasebe denetiminin etkinliğini sağlamada iç kontrolün rolü. *Siirt Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*. 1(5), 62- 80.
- Hamdan, M.W. (2018). The role of forensic accounting in discovering financial fraud. *International Journal of Accounting Research*, 6(2).

- Hatiboğlu, Z. (2003). *Tekdüzen yöntemiyle temel muhasebe*. 2. Baskı. İstanbul: Lebib Yalkın Yayınları.
- Houck, M., M. Kranacher, B. Morris, R. Riley, J. Robeison, and J. T. Wells (2006), Forensic accounting as an investigative tool: developing a model curriculum for fraud and forensic accounting. *The Cpa Journal*, (76), 68-70.
- Karabınar, S. (2009). *Muhasebe öğrenmek isteyenler için genel muhasebe*. 1. Baskı. Sakarya: Sakarya Yayıncılık.
- Karacan, S. (2012). Hukuk ile muhasebenin kesişme noktası: adli muhasebe, *International Journal of Economic and Administrative Studies*, Yıl: 4, Sayı: 8, ss.106-128.
- Karahan, M. (2017). Türkiye, ABD ve AB’de muhasebe denetiminin karşılaştırılması. *Al-Farabi Uluslararası Sosyal Bilimler Dergisi*. 1(2), 273-288.
- Karapınar, S., Akyel, N. (2009). Hileler ve Muhasebe Denetimindeki Yeri, 1. Uluslararası Balkanlarda Tarih ve Kültür Kongresi, Kosova, s.691-704.
- Karayağcın, Y. (1988). *Muhasebe Hukuku*. Ankara: Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü.
- Karşlıoğlu, İ. & Karavardar, A. (2019). Adli Muhasebe Mesleğinin Muhasebe Meslek Mensupları Arasında Farkındalığı: Trabzon SMMMO Üyelerine Yönelik Bir Araştırma. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 56.
- Kaval, H. (2005). *Muhasebe denetimi*, Ankara, Gazi Kitabevi.
- Kaya, U. (2005). Muhasebe mesleğinde adli muhasebe uzmanlığı ve Türkiye açısından gerekliliği. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 7(1), 49-64.
- Kılıçbey, E. (2017). *Muhasebe meslek mensuplarının adli muhasebeciliğe yönelik algılarının farklı değişkenler açısından değerlendirilmesi: Kars Ardahan ve Iğdır örneği*. (Yüksek Lisans Tezi), Kafkas Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kars.
- Kızıl, C. Akman, V. Okkaya, D. (2016). “Adli Muhasebe Kavramının Önemi ve Farkındalık Düzeyi: Yalova Üniversitesi Öğrencileri ile bir SMMM Meslek Mensubu Üzerinde İki Yönlü Uygulama”, Global Business Research Symposium, 1st Doctoral Conference, 14 Haziran 2016, Beykent Üniversitesi, İstanbul, Türkiye.
- Köse, H. Ö. (2007). *Dünyada ve Türkiye’de yüksek denetim*. 2. Baskı. Ankara: T.C. Sayıştay 145. Yıl Dönümü Yayınları.

- Kranacher, M., Riley, R., Wells, J. (2010), *Forensic Accounting and Fraud Examination*, John Wiley and Sons, Inc.
- Kurt, A. (2013). *6102 sayılı Türk ticaret kanunu perspektifinde adli muhasebecilik mesleğine bakış*. (Yüksek Lisans Tezi), Çanakkale 18 Mart Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Çanakkale.
- Kurt, A. Elagöz. İ. (2015). 6102 Sayılı Türk ticaret kanunu perspektifinden adli muhasebecilik mesleğine bakış. *Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi Girişimcilik ve Kalkınma Dergisi*, 10(1), 213-238.
- Kutlu, H. A. (2008). *Muhasebe meslek ahlakı*. 1. Baskı. Ankara: Nobel Yayınları.
- Lazol, İ. (2014). *Genel muhasebe*. 20. Baskı. Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- Owojori, A. A.-Asaolu, T. O. (2009). “The Role of Forensic Accounting in Solving the Vexed Problem of Corporate World”, *European Journal of Scientific Research*, Vol. 29, No. 2, 183-187.
- Oyebisi, O. Wisdom, O. Olusogo, O. & Ifeoluwa, O. (2018). Forensic Accounting and Fraud Prevention and Detection in Nigerian Banking Industry. *COJ Reviews & Research*, 1(1).
- Oyedokun, G. (2015). Forensic Investigation and Forensic Audit Methodology in a Computerized Work Environment, *Investigation and Forensic Audit Methodology*, s. 1-20.
- Özdoğan, S. (2019). *Muhasebe meslek mensuplarının ve akademisyenlerin adli muhasebe mesleğine bakış açılarının değerlendirilmesine ilişkin bir araştırma: Sivas örneği*, (Yüksek Lisans Tezi), Sivas Cumhuriyet Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sivas.
- Özyürek, H. (2012). Muhasebe meslek mensuplarının taşıması gereken nitelikler. *Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi*. 4(1), 139-148.
- Pala, F. (2011). *Adli muhasebe mesleği ve Türkiye’de uygulanabilirliği*. (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Aydın Üniversitesi Sosyal Bilimleri Enstitüsü, İstanbul.
- Pamukçu, A. (2017). Adli muhasebe ve bağımsız denetim sürecine etkisi. *Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi*, 12(48).

- Pehlivan, A. (2010). *Adli muhasebe eğitimi ve Türkiye’de adli muhasebe eğitiminin geliştirilmesine yönelik bir araştırma*. (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Erzurum.
- Pehlivan, A. Dursun. A. (2012). Türkiye’de adli muhasebe eğitime yönelik bir araştırma. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 2(26), 129-140.
- Pehlivanoğlu, D. (2011). *Hile denetimi metodoloji ve raporlama*, İstanbul: Beta Yayıncılık.
- Puttick, G., Esch, S., Kana, S. (2007), *The Principles and Practice of Auditing*, Juta Publishing.
- Ramaswamy, V. (2007). New frontiers: training forensic accountants the accounting program. *Journal of College Teaching & Learning*, 4 (9), 31– 38.
- Rezaee, Z. (2005), Causes, consequences, and deterrence of financial statement fraud, *Critical Perspectives on Accounting* (16), s.277-298.
- Rezaee, Z., Lander, G. H., Reinstein, A. (1996). Integrating Forensic Accounting into the Accounting Curriculum. *Accounting Education*, 1 (2), pp. 147–162.
- Sert, B. (2019). *Muhasebe ve hukuk meslek mensuplarının adli muhasebe ihtiyacına yönelik değerlendirmeleri- Sakarya ili örneği*, (Yüksek Lisans Tezi) Sakarya Üniversitesi, İşletme Enstitüsü, Sakarya.
- Singh, Y. P. (2007). *Accounting and Financial Management for I.T. Professionals*. New Delhi: New Age International.
- Silverstone, H. & Sheetz, M. (2007). *Forensic Accounting and Fraud Investigation for Non-Experts*. John Wiley & Sons, Inc., Hoboken, New Jersey, 2th Edition.
- Singleton, T. W., Singleton, A. J. (2010), *Fraud Auditing and Forensic Accounting*, New Jersey, John Wiley & Sons Yayıncılık.
- Sipahioğlu, Y. G. (2019). *Muhasebe, muhasebecilik, adli muhasebe ve Türkiye’de dört büyük denetim şirketinin verdiği adli muhasebe hizmetleri*, (Yüksek Lisans Tezi), Beykent Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Sürmen, Y. Yayla. H. E. (2007). “Türk Yüksek Öğretim Kurumlarında Muhasebe Eğitiminin AICPA’nın Sertifika Öncesi Hile Eğitimi Bütünleştirme Matrisi ile Karşılaştırılması”, içinde: Ayşegül Mengi (Ed.), *Demokrasi ve Politika – Hukuk Yönetim ve İktisat Üzerine* (409– 417), Ankara: İmge Kitabevi.

- Şahin, B. (2019). *Adli muhasebe kapsamında bilirkişilik mesleğinin tarihi gelişimi Türk hukuk sisteminde değerlendirilmesi ve gelişim önerileri*, (Yüksek Lisans Tezi) İnönü Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Malatya.
- Şen, E. (2019). *Adli muhasebe kapsamında siber suçlar ve adli bilişim*, (Yüksek Lisans Tezi), Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Şentürk, U. (2017). *Muhasebe denetiminde e-devlet uygulamaları ve bir araştırma*, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Arel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. İstanbul.
- Terzi, S. (2012). Hile ve usulsüzlüklerin tespitinde veri madenciliğinin kullanımı, *Muhasebe ve Finansman Dergisi* (54), 21-64.
- Terzi, S. Gülten. S. (2014). *Adli muhasebe uygulamaları*. Mesleki İhtisas Eğitim Notları, ASMMMO, 1-146.
- Tutar, E. (2002). “Kriminoloji Nedir”, <http://www.kriminoloji.com>, Erişim Tarihi: 20.03.2021.
- Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB). (t.y.). Meslek Mensubunun Uyması Gereken Kurallar.<http://www.turmobil.org.tr/TurmobilWeb/MBS/TurmobilMevzuatDetay.aspx?para m=SrnNPGst2wM> (21 Şubat 2021).
- Ulucan Özkul, F., Pamukçu, A. (2012), Fraud Detection and Forensic Accounting.
- Ulucan Özkul, F, Pektekin. P. (2009). Muhasebe yolsuzluklarının tespitinde adli muhasebecinin rolü ve veri madenciliği tekniklerinin kullanılması. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, (MÖDAV), 4, 57-88.
- Vural, H. (2010). *Kara para aklama suçu ile mücadelede adli muhasebecilik mesleği*, (Yüksek Lisans Tezi), Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Erzurum.
- Wolosky, H. W. (2004). Forensic Accounting to the Forefront. *The Practical accountant*, 37(2).

TEZ DEĞERLENDİRME FORMU

Aksaray Üniversitesi Tez Değerlendirme Formu		
Öğrencinin Adı Soyadı:		EVET
Kapak		
1	Tez Başlığı tutanaktaki başlıkla aynı mı?	
2	Kapaktaki ay ve yıl savunmaya girilen tarihle tutarlı mı?	
3	Kapak format kılavuzdaki kapak formatına uygun mu?	
4	Kapakta yazılan tüm yazılar doğru olarak verilmiş mi?	
İçindekiler		
5	Sayfa numaraları tam verilmiş mi?	
6	Şekil, Çizelge vb. listeleri verilmiş mi? Sıralaması doğru mu?	
7	Özet, Abstract, Giriş, Sonuçlar vb. bölümler var mı?	
8	Yazım hataları kontrolü yapıldı mı?	
Giriş		
9	Hazırlanan tezin önemini anlatıyor mu?	
10	İkinci ve Üçüncü dereceden başlık içermemeli kuralına uyuldu mu?	
Özet/Abstract		
11	Kılavuza uygun mu?	
12	Ay ve yıl savunmaya girilen tarihle tutarlı mı?	
13	Özet; tek sayfa, tek aralık, tek paragraf kuralına uygun olarak yazıldı mı?	
14	Bilim kodu, sayfa adedi, anahtar kelimeler ve tez danışmanı yazıldı mı?	
Kaynakça		
15	Kaynakların tamamına metin içinde atıf yapıldı mı?	
16	Kaynak formatı Kılavuzdaki kaynak formatına uygun olarak hazırlanmış mı?	
17	Atıf formatı kılavuzdaki atıf formatına uygun mu?	
Atıf Yöntemi APA 6 ☐ CMS ☐ İSNAD ☐		
Genel Değerlendirme		
18	Etik Beyan açıklaması okundu, uyuldu ve imzalandı mı?	
19	Kabul/Onay sayfası kılavuzdaki formata uygun olarak düzenlenmiş mi?	
20	Kabul /Onay sayfasında belirtilen oy birliği/oy çokluğu seçeneklerinden uygun olanı savunmayla tutarlı olacak şekilde belirlenmiş mi?	
21	Sayfa kenar boşluklar ve sayfa numaraları kılavuzdaki formatına uygun mu?	
22	Paragraf boşlukları ve metin satır aralığı kılavuza uygun olacak şekilde düzenlenmiş mi?	
23	Başlık yazımları kılavuzdaki başlık formatlarına uygun mu?	
24	Yazı tipi ve boyutu kılavuzdaki yazı tipi ve boyutu formatına uygun mu?	
25	Şekil, Çizelge vb. açıklama ve numaralandırmaları kılavuzdaki formata uygun olarak	

Bu tezin tarafımdan “Tez yazım kuralları” okunarak dikkatlice hazırlanmış olduğunu ve doğabilecek her türlü olumsuzluktan sorumlu olacağımı kabul ederim.

Öğrencinin imzası