



T.C.

MEHMET AKİF ERSOY ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

MUHASEBE VE FİNANSAL YÖNETİM ANABİLİM DALI

**ADLİ MUHASEBE KAPSAMINDA YÖNETİM HİLELERİ,
BURDUR VE ISPARTA İLLERİ ADLİ VAKA
ANALİZLERİ VE ÖRNEK OLAYLAR**

ENGİN ÇAYIR

Yüksek Lisans Tezi

Tez Danışmanı

Doç. Dr. OSMAN AKIN

BURDUR 2018

T.C.
MEHMET AKİF ERSOY ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MUHASEBE VE FİNANSAL YÖNETİM ANABİLİM DALI

**ADLİ MUHASEBE KAPSAMINDA YÖNETİM HİLELERİ,
BURDUR VE ISPARTA İLLERİ ADLİ VAKA
ANALİZLERİ VE ÖRNEK OLAYLAR**

ENGİN ÇAYIR

Yüksek Lisans Tezi

Tez Danışmanı

Doç. Dr. OSMAN AKIN

Jüri Üyeleri

Doç. Dr. OSMAN AKIN

Doç. Dr. OSMAN KÜRŞAT ONAT

Doç. Dr. SERPİL ŞENAL

BURDUR 2018



**MAKÜ SOSYAL BİLİMLER
ENSTİTÜSÜ**

YÜKSEK LİSANS JÜRİ ONAY FORMU

M.A.K.Ü Sosyal Bilimler Enstitüsü Yönetim Kurulu'nun tarih ve sayılı kararıyla oluşturulan jüri tarafından 12/07/2018 tarihinde tez savunma sınavı yapılan Engin Çayır'ın Adli Muhasebe Kapsamında Yönetim Hileleri, Burdur ve Isparta İlleri Adli Vaka Analizleri ve Örnek Olaylar konulu tez çalışması Muhasebe ve Finansal Yönetim Anabilim Dalında YÜKSEK LİSANS tezi olarak kabul edilmiştir.

JÜRİ

ÜYE

(TEZ DANIŞMANI)

: Doc. Dr. Osman AKIN

ÜYE

: Doc. Dr. Serpil SENAL

ÜYE

: Doc. Dr. Osman Küşet ONAT

ONAY

M.A.K.Ü Sosyal Bilimler Enstitüsü Yönetim Kurulu'nun/...../..... tarih ve/..... sayılı kararı.

İMZA/MÜHÜR

T.C.
MEHMET AKİF ERSOY ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

ETİK BEYANI

Yüksek Lisans/Doktora tezi olarak sunduğumuz “Adli Muhasebe Kapsamında Yönetim Hileleri, Burdur ve Isparta İlleri Adli Vaka Analizleri ve Örnek Olaylar” adlı çalışmanın, proje safhasından sonuçlanmasına kadarki bütün süreçlerde bilimsel etik kurallarına uygun bir şekilde hazırlandığını ve yararlandığımız eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu belirtir ve onurumuzla beyan ederiz.

Adı Soyadı

Tarih ve İmza

ENCİN ÇAYIR
19/07/2018


TEŞEKKÜRLER METNİ

Çalışmamı hazırlarken yanımda olan ailem, arkadaşlarım ve tüm değerli hocalarıma teşekkürlerimi borç bilirim. Uygulama kısmındaki verileri elde etmemi sağlayan Burdur, Bucak ve Isparta Adliyesi çalışanlarına teşekkür ederim.



(Çayır, Engin, Adli Muhasebe Kapsamında Yönetim Hileleri ve Burdur-Isparta İlleri Adli Vaka Analizleri, Yüksek Lisans Tezi, 2017)

ÖZET

Bir kişiyi veya bir olayı aldatmak, yanıltmak amacıyla gerçekleştirilen kasıt unsuru barındıran tüm entrikalar hileyi oluşturmaktadır. Çalışmada farklı şekillerde gerçekleştirilen ve işletmenin çeşitli alanlarını hedef alan yönetim hileleri teorik ve uygulamalı olarak incelenmektedir. Hile kavramı işletme ve işletmenin içinde bulunduğu çevreyi olumsuz olarak etkilemektedir. Bu olumsuz durumu ortaya çıkarmak ise uzman tanıklık isteyen bir iştir. İşletmelerin içerisinde hile eylemini gerçekleştiren kişilerin işlerinde uzman kişiler olduğu ve bu eylemi çok profesyonelce gerçekleştirebilecekleri buna neden olarak gösterilebilmektedir. Bu durumda uzmanlıkla yapılmış bu hilelerin ortaya çıkarılmasında adli muhasebecilere ihtiyaç duyulmaktadır.

Hazırlanan çalışmada ilk olarak adli muhasebe, hile denetimi, yönetim hileleri konuları hakkında bilgi verilmiştir. Son olarak Burdur ve Isparta illerinde meydana gelmiş ve adliyeye sevk eden hile dosyalarına ait veriler toplanmıştır. Toplanan bu veriler üzerinde niteliksel incelemeler yapılmıştır. Araştırmanın yöntemi vaka analizi olarak belirlenmiştir. Toplanan veriler SPSS 20 istatistik programı yardımıyla analiz edilmiş ve elde edilen sonuçlar yorumlanmıştır.

Anahtar Kelimeler: *Adli Muhasebe, Yönetim Hileleri, Adli Vakalar*

(Çayır, Engin, Management Cheats in the Scope of Forensic Accounting and Forensic Case Analysis of Burdur-Isparta, Master Thesis, 2017)

ABSTRACT

All intrigues that contain intentional elements calculated to deceive or mislead a person or an event constitute as a trick. The study, which is carried out in different ways, aimed at various areas of the management, is studied theoretically and practically. Tricking concept negatively affects the enterprise and the business environment. To uncover this negative situation requires an expertise. It has been shown that the people who perform fraud in the enterprises are experts in their work and that they can perform this action very professionally. In this case, forensic accountants are needed in revealing these tricks made with expertise.

In the prepared study, information about the subjects of forensic accounting, fraud audit, management deed was given. Lastly, in Burdur and Isparta provinces, the data belonging to the files of fraud which came to the scene and referred to the judiciary were collected. Qualitative studies have been carried out on these collected data. The method of the study was determined as case study. The collected data were analyzed with SPSS 20 statistical program and the results obtained were interpreted.

Keywords: Forensic Accounting, Management Cheating, Judicial Incidents

İÇİNDEKİLER

TEZ ONAY SAYFASI.....	I
ETİK BEYAN METNİ.....	II
TEŞEKKÜR METNİ.....	III
ÖZET.....	IV
ABSTRACT.....	V
İÇİNDEKİLER.....	VI
TABLolar DİZİNİ.....	X
ŞEKİLLER DİZİNİ.....	XI
KISALTMALAR DİZİNİ.....	XII
GİRİŞ.....	

BİRİNCİ BÖLÜM

ADLİ MUHASEBE KAVRAMI VE ADLİ MUHASEBECİLİK MESLEĞİ

1.1.Adli Kavramı.....	2
1.2.Adli Muhasebe Olgusu.....	3
1.3.Adli Muhasebe Olgusunun Tarihçesi.....	5
1.4.Adli Muhasebe Kavramının Ortaya Çıkış Nedenleri.....	6
1.5.Adli Muhasebe Kavramıyla İlgili Bilimler.....	8
1.5.1. Adli Muhasebe İle Muhasebe Denetimi Arasındaki İlişki.....	8
1.5.2. Adli Muhasebe İle Hukuk Arasındaki İlişki.....	9
1.5.3. Adli Muhasebe İle Kriminoloji Arasındaki İlişki.....	10
1.5.4. Adli Muhasebe İle Sosyal Bilimler Arasındaki İlişki.....	11
1.6. Adli Muhasebecilik Mesleği.....	12
1.6.1. Adli Muhasebecilik Mesleğinin Gelişimi.....	13
1.6.2. Adli Muhasebecilik Mesleğinin Kapsamındaki Konular.....	14
1.6.2.1. Dava Öncesi Destek.....	15
1.6.2.2. Dava Desteği.....	15
1.6.2.3. Uzman Tanıklık.....	17
1.6.2.3.1. Bilirkişilik Kavramı.....	18
1.6.2.3.2. Bilirkişilik ve Uzman Tanıklık Kavramlarının Karşılaştırılması..	19
1.6.2.4. Anlaşma Sonrası Destek.....	20

1.6.3.	Hile Denetçiliği.....	20
1.6.4.	Adli Muhasebecilik Eğitimleri ve Adli Muhasebe Meslek Mensubu Olma Süreci.....	21
1.6.5.	Türkiye’de Adli Muhasebecilik Mesleği ve Uygulamaları.....	24
1.6.6.	Adli Muhasebe Meslek Mensuplarının Özellikleri.....	26
1.6.7.	Adli Muhasebecilik İlkeleri ve Etik Kuralları.....	28
1.6.7.1.	Genel İlkeler.....	28
1.6.7.1.1.	Bağımsızlık İlkesi.....	28
1.6.7.1.2.	Mesleki Anlamda Yeterlilik İlkesi.....	29
1.6.7.1.3.	İşin Kapsadığı Alan İlkesi.....	29
1.6.7.2.	Konuyla Alakalı Verilerin Toplanmasıyla İlgili İlkeler.....	30
1.6.7.2.1.	Planlama Yapma İlkesi.....	30
1.6.7.2.2.	Kanıt Elde Etme İlkesi.....	30
1.6.7.2.3.	Bütün Olma İlkesi.....	30
1.6.7.3.	Elde Edilen Verilerin Değerlendirilmesiyle İlgili İlkeler.....	31
1.6.7.3.1.	Görüş Sunma İlkesi.....	31
1.6.7.3.2.	Tam Açıklama İlkesi.....	31
1.6.8.	Adli Muhasebeye İhtiyaç Duyan Kişiler.....	31
1.6.9.	Adli Muhasebe Mesleğine Yönelik Sertifikalar.....	31

İKİNCİ BÖLÜM

HİLE KAVRAMI VE HİLE DENETÇİLİĞİ

2.1.	Hile	33
2.1.1.	Hile Kavramı.....	33
2.1.2.	Hilenin Özellikleri.....	34
2.1.2.1.	Hata ve Hile Ayrımı.....	36
2.1.3.	Hile Ve Yaratıcı Muhasebe.....	36
2.2.	Hilenin Sınıflandırılması	37
2.2.1.	Çalışan Hata ve Hileleri.....	37
2.2.2.	Yönetim Tarafından Yapılan Hileler.....	38
2.2.2.1.	Tepe Yönetimi Tarafından Yapılan Hileler.....	39
2.2.3.	Satıcı Tarafından Hileler.....	40
2.2.4.	Müşteri Tarafından Yapılan Hileler.....	40

2.3. Hilenin Türleri.....	40
2.3.1. Kasıtlı Hata.....	40
2.3.2. Kayda Alınmamış İşlemler.....	41
2.3.3. Zamanında Yapılmamış Kayıtlar.....	42
2.3.4. Gerçek Olmayan Uydurulmuş Hesaplar.....	42
2.3.5. Belge Yolsuzluğu.....	43
2.3.6. Değiştirilmiş Belge ve Defterin Düzenleme Sonucunda Kullanılması.....	43
2.3.7. Bilançonun Maskelenerek Olduğundan Farklı Gösterilmesi.....	44
2.4. Hileye Başvuran Kişilerin Kişilik Özellikleri.....	44
2.5. Hile ve Güven.....	45
2.6. Hile Dörtgeni.....	45
2.6.1. Fırsat Kavramı.....	46
2.6.2. Baskı Kavramı.....	46
2.6.3. Haklı Gösterme.....	47
2.6.4. Yetkinlik.....	47
2.7. Hile Denetimi.....	48
2.8. Hile Denetçisinin Görev ve İşlevleri.....	49
2.9. Hile Denetçisinin Taşımakla Yükümlü Olduğu Özellikler.....	50
2.10. Hile Denetçiliği Mesleğinde Hilelerin Tespit Edilmesinde Kullanılan Teknikler.....	50
2.10.1. Hilenin Değerlendirilerek Sorgulanması.....	51
2.10.2. Çapraz Denetleme Tekniği.....	51
2.10.3. Kırmızı Bayraklar Tekniği.....	51
2.10.4. Benford Kanunu.....	52
2.10.5. Yapay Sinir Ağı.....	52
2.10.6. Veri Madenciliği.....	53

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
ADLİ MUHASEBE KAPSAMINDA YÖNETİM HİLELERİ
BURDUR VE ISPARTA İLİ ADLİ VAKA ARAŞTIRMASI VE ADLİ
MUHASEBE VAKA ÖRNEKLERİ

3.1. Araştırmanın Amacı.....	54
3.2. Araştırmanın Kapsamı.....	54
3.3. Araştırmanın Yöntemi.....	54
3.4. Araştırmanın Sonuçları.....	55
3.4.1. Frekans Analizleri ve Yorumlamaları.....	55
3.4.2. Çapraz Tablolama Tekniği Analizleri ve Yorumlamaları.....	59
3.4.3. Örnek Adli Muhasebe Vakaları.....	71
SONUÇ.....	76
KAYNAKÇA.....	78
EKLER.....	86
ÖZGEÇMİŞ.....	100

TABLolar/ÇİZELGELER DİZİNİ

Tablo 1: Benford Kanunu ve Aşamaların Tahmini Sıklıkları.....	52
Tablo 2: Yıl Frekans Tablosu.....	55
Tablo 3: Cinsiyet Frekans Tablosu.....	55
Tablo 4: Yaş Frekans Tablosu.....	56
Tablo 5: Medeni Hal Frekans Tablosu.....	56
Tablo 6: Eğitim Durumu Frekans Tablosu.....	56
Tablo 7: Sektör Frekans Tablosu.....	57
Tablo 8: Meslek Frekans Tablosu.....	57
Tablo 9: Ortaya Çıkarılma Şekli Frekans Tablosu.....	57
Tablo 10: Hilenin Konusu Frekans Analizi Tablosu.....	58
Tablo 11: Mevki Frekans Tablosu.....	58
Tablo 12: Hile Şekli Frekans Tablosu.....	59
Tablo 13: Yaş ve Hile Niteliği Çapraz Tablolama ve Ki-Kare Analizi.....	60
Tablo 14: Hilenin Konusu ve Yaş Çapraz Tablolama ve Ki-Kare Analizi.....	61
Tablo 15: Yaş ve Ortaya Çıkarılma Şekli Çapraz Tablolama ve Ki-Kare Analizi.....	62
Tablo 16: Eğitim Durumu ve Hilenin Niteliği Çapraz Tablolama ve Ki-Kare Analizi....	63
Tablo 17: Hilenin Konusu ve Eğitim Durumu Çapraz Tablolama ve Ki-Kare Analizi....	64
Tablo 18: Ortaya Çıkarılma Şekli ve Sektör Çapraz Tablolama ve Ki-Kare Analizi.....	65
Tablo 19: Ortaya Çıkarılma Şekli ve Hilenin Konusu Çapraz Tablolama ve Ki-Kare Analizi.....	66
Tablo 20: Ortaya Çıkarılma Şekli ve Hile Şekli Çapraz Tablolama ve Ki-Kare Analizi.....	67
Tablo 21: Ortaya Çıkarılma Şekli ve Mevki Çapraz Tablolama ve Ki-Kare Analizi.....	68
Tablo 22: Ortaya Çıkarılma Şekli ve Hilenin Niteliği Çapraz Tablolama ve Ki-Kare Analizi.....	69
Tablo 23: Sektör ve Hilenin Niteliği Çapraz Tablolama ve Ki-Kare Analizi.....	69
Tablo 24: Mevki ve Hilenin Niteliği Çapraz Tablolama ve Ki-Kare Analizi.....	70
Tablo 25: Mevki ve Hilenin Şekli Çapraz Tablolama ve Ki-Kare Analizi.....	71

ŞEKİLLER DİZİNİ

Şekil 1: Adli Muhasebe Öğretisinin Oluşması.....	22
--	----



SİMGELER VE KISALTMALAR DİZİNİ

SOX	: Sarbanes Oxley
SEC	: Amerikan Sermaye Piyasası Kurulu
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
İSMMMOM	: İstanbul Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası
SMMM	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
AICPA	: Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü
AMA	: Amerikan Yönetim Birliği
YMM	: Yeminli Mali Müşavir
SM	: Serbest Muhasebeci
MBA	: İşletme Yüksek Lisans
ACFE	: Diplomalı Hile Araştırmacıları Kuruluşu
ACFEI	: Amerikan Adli İncelemeler Enstitüsü Kuruluşu
Cr. FA	: Sertifikalı Adli Muhasebeci
CFC	: Sertifikalı Adli Danışman
CFE	: Sertifikalı Hile Denetçisi
FCPA	: Sertifikalı Adli Kamu Muhasebecisi
CFS	: Sertifikalı Hile Uzmanı
CBA	: Sertifikalı İşletme Eksperti
IBA	: İsrail Yayın Kurumu
BVAL	: Dava Takibi İçin Akredite Edilmiş İşletme Bilirkişisi
MCBA	: Baş Sertifikalı İşletme Eksperti
CVA	: Sertifikalı Değerleme Analisti
NACVA	: Sertifikalı Değerleme Analistleri Ulusal Birliği
AVA	: Akredite Değerleme Analisti
CFFA	: Sertifikalı Adli Mali Analist
CFD	: Sertifikalı Hile Caydırıcılığı Analisti
IAFCI	: Mali Suç Araştırmacıları Birliği
TÜRMOM	: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali
Müşavirler Odaları Birliği	
FATF	: Mali Eylem Görev Gücü
IFAC	: Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu

ISA : Uluslararası Denetim Standartları
VUK : Vergi Usul Kanunu



GİRİŞ

Hile kavramı ülkemizde olduğu gibi dünyada da işletmeleri ve işletmelerin içinde bulunduğu çevreyi olumsuz etkileyen bir sorun halindedir. Bu kapsamda hazırlanan çalışmanın amacı işletmelerde çeşitli şekillerde yapılan ve onların farklı fonksiyonlarını hedef alan, günümüzün önemli konusu haline gelmiş yönetim hilelerini teorik ve uygulamalı olarak incelemektir.

Hazırlanan çalışma üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde adli muhasebe kavramı ve adli muhasebecilik mesleğine ilişkin temel kavramlar, bu mesleğin ortaya çıkmasında etkili olan sebepler, bu mesleğin uygulama bulduğu alanlar, meslek mensuplarının bu meslek adına sahip olması gereken özellikler ve mesleğin etik kuralları vardır.

Çalışmanın ikinci bölümünde adli muhasebecilik kavramının bir parçası olan hile denetimi ve hile denetçiliği mesleği konuları üzerinde durulmuştur. Bunun yanında tezin asıl konusu olan yönetim hileleri konusu bu bölümde incelenmiştir. Yönetim hilelerine ilişkin kavramsal tanımlar, yöneticilerin yaptıkları hile türleri, onları hile yapmaya iten sebepler, bu hileleri gerçekleştiren kişilerin karakteristik özellikleri, yapılan hilelerin ortaya çıkarılması, araştırılması ve bu hilelerin önlenmesi konularına yer verilmiştir.

Hazırlanan tezin üçüncü ve son bölümünde ticaret olgusu içinde bulunan her işletmenin önemli bir sorunu haline gelmiş yönetim hilelerinin derinlemesine araştırılarak Burdur ve Isparta illerinde gerçekleştirilen vaka analizi çalışması yer almaktadır. Bu illerdeki adliyelerden alınan verilerle yapılan istatistiki analizlerde hilelerin hangi yöneticiler veya sahipler tarafından gerçekleştirildiği, hangi hile türlerinin ne şekilde yapıldığı, yapılan hilelerin ne şekilde ortaya çıkarıldığı ve zarara uğratılan olgular gibi niteliklere ulaşılmış ve yorumlanmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

ADLI MUHASEBE KAVRAMI VE ADLI MUHASEBECİLİK MESLEĞİ

1.1. Adli Kavramı

Türkçemizde adli olarak bilinen, fakat İngilizce’de ise forensic adı ile bilinen bu kavram Türk Dil Kurumu Büyük Türkçe Sözlüğü’ne göre adalet ile ilgili olan anlamı taşımaktadır. Başka bir ifadeyle mahkemeye ait, mahkemeye ilgili veya adli davalarda bir ölçü, standart veya içine oturtulmuş bir kalıp olarak kabul görme ve ifade edilme şeklinde tanımlanmaktadır (Göksu, 2011: 2).

En geniş kapsamıyla ele alınıp incelendiğinde adli kelimesi ‘mahkemeye konu olmuş ve mahkemeye ilgili her türlü olayda adaleti sağlamak ve konuyla ilgili eksik olabilecek hukuki olgu ve kanunlarda düzenleme yapma’ şeklinde tanımlanabilen bir kavramdır. Fakat en geniş ifade ile bu gibi durumlarda adli kavramının yalnızca hukuk bilimi adı altında kullanmak bu kavramı tamamen sınırlandırmanın içine sokacaktır (Bayrak, 2016: 5).

Ülkede bulunan mahkemelerde yargılamaya yönelik alanlarda, hukuk ile ilgili karşı karşıya gelinen çatışmalarda, kamuya konu olmuş tartışma ve anlaşmazlıklara ev sahipliği yapan bu kavram temel anlamda hukuk bilim dalına ait bir kavram olarak hukukla ilgili her konu ve alanda kullanılabilir. Adli bilim adamlarını yalnız hukukçular ile sınırlayıp bir kalıba koymayıp, adli tıp ile uğraşan uzmanları, yazı ve imza bilimi (grafoloji) uzmanlarını, adli müşavirler gibi çalışan gruplarını da içine alacak şekilde adli kelimesini olabilecek en geniş anlamında düşünerek ele almak gerekmektedir (Gülten, 2010: 312).

Adli kavramlarıyla ilgili adli bilimlerin en temel amaçları arasında, bilimsel bilgi ve bununla ilgili becerilerini mahkeme ile ilgili olan sürecinde kullanılarak, hukukla ilgili her alanda meydana çıkan hukuksal sorunların çözülebilmeye katkı sağlamasıdır. Adli bilimlerle ilgili olan adli olaylara ilişkin elde edilen kanıt ve kanıtlarla ilgili gerçekler toplanılır ve hepsi ayrı ayrı bir arada ele alınarak incelenmektedir. İncelenen bu veriler en anlaşılır şekilde açıklanmalıdır (Bayrak, 2016: 5).

1.2. Adli Muhasebe Olgusu

1980’li yıllardan bu yana özellikle batıda bulunan ülkelerde adli muhasebecilik mesleğine karşı duyulan ihtiyacın en temel nedenleri olarak, mahkeme kurumlarına gelen başvuru sayılarındaki sürekli artışlar ticaretle ilgili olan olaylardaki sayısal karışıklıklar, belirli işletmelerde çalışanların el birliğiyle yaptıkları büyük yolsuzluklar, bu yolsuzluklardaki sürekli bir artış ve bu artışın önüne geçilebilmesindeki yaşanan zorluklar, işletmelerin piyasadaki diğer işletmeler arasındaki başarısızlık oranlarının sürekli yükselmesi, mahkeme kurumlarında bu konular üzerinde durulurken uzman desteğine duyulan gereksinimin sürekli bir artış göstermesi olarak sıralanabilir. (Kurnaz vd., 2014: 89).

Adli muhasebe olgusu ülkemiz adına yepyeni bir olgu olup, esas tohumlarını Amerika Birleşik Devletleri’nin adli teorilerinden almaktadır. Adli muhasebe kavramı, Avrupa Birliği ülkelerinde ve Kanada’da kendisi için uygulama ortamı bulmakta sıkıntı çekmektedir. Yeni bir oluşum olduğu için tüm dünyada evrensel olarak tanımlanabilen bir açıklamaya sahip değildir (Gülten, 2010: 3).

Adli muhasebe, elde var olan deliller göz önünde tutularak finansla ilgili konularda becerilerin ve araştırmacılık mantığının çözümlediği sorunlarda çözüm için uygulanması işlemidir (Kasap, 2013: 122).

Adli muhasebe kavramı, hukuk, muhasebe, işletme, kriminoloji ve psikoloji dallarının bilgileri ile birlikte değer tespiti yapar. Bu tespit ile maddi zararlar ilgili hesaplamaları ve bununla ilgili karşılıkları, yanlış bilançoyla ilgili tüm beyanları, haciz (el koyma), yeniden yapılanma, hileyi tespit etme, iflas ve tüm bu olumsuzluklar karşısında önlem alarak kendini güvence altına alma gibi mali, hukuki ve sosyal sorunlara çözüm için uygulayarak çözüm yolu arayan bir meslek grubudur. İşinde iyi bir muhasebecinin yaptığı işte iyi olmakla birlikte işinde sağlam bir adli muhasebe ilgileneni olduğu olgusu düşünülmemelidir. Adli muhasebe mesleği tüm muhasebe olgularının karşısında çok daha kapsamlı ve fazlaca bilgi ve beceri olmasını gerektiren oldukça zor ve meşakkatli bir meslektir. Çünkü adli muhasebeciler sadece ellerinde bulundurdıkları rakamlarla değil sosyal, teknolojik, hukuk ile ilgili birden fazla konuyla bağlantılıdır (Davis, Farrell ve Ogilby, 2010:3).

Adli muhasebe mesleği, adliyeyle ilgili tüm yargılama kurumlarının vermiş olduğu kararlara yardımcı olmak niyetiyle, muhasebe, vergi ve finans alanlarıyla ilgili

konularda meydana çıkan tüm anlaşamama ve uyuşamama kavramlarının olumlu bir ölçüyle önüne geçilmesi ve bunlarla ilgili çözüm yolu bulunması için, özellikle ticaret ile ilgili tüm dava dosyalarında muhasebe ve hukuk dalları arasında bir köprü kurma görevi üstlenmek durumundadır. Adli muhasebe mesleğinin ve adli muhasebeciliğin temel gayesi, avukatlar ve muhasebe meslek gruplarının arasında bulunan bilgi paylaşımının sağlanmasında köprü kurma görevi üstlenmektir şeklinde tanımlanmaktadır (Pazarçeviren, 2005: 1).

Açıklananlar kapsamında adli muhasebe mesleği, muhasebe ve hukuk bilimleri arasında ilişki kurmayı başaran, yepyeni bir muhasebe ve hukuk bakış açısı ortaya çıkarmaktadır. Bu mesleğin gelişme göstermesinin en önemli ve en genel sebepleri arasında, iç denetim ve bu denetimle ilgili komitelerin tüzel olan hileleri ortaya dökme konusunda başarısız olması, mali işlem müfettişlerinin ortadaki sorunları bir açıdan incelemesi ve iç denetimle ilgilenen denetçilerin yaptıkları yolsuzlukları meydana çıkarmada başarısız sayılmaları gösterilebilir (Bekçioğlu vd., 2013: 4).

Adli muhasebe kavramında hukuksal bir karşı karşıya gelişin kaybedenleri olduğunu düşünen insanlara, avukatlara, savcı ve hakimlere dava desteği vermekte ve bilirkişi tanıklığı hizmetlerini sağlamaktadır. Yolsuzluk, hile, suiistimal ve bunların tümüyle ilgili olan araştırmacılıkta ise adli muhasebe işyerinde yolsuzluk yapıldığı konusunda düşünce sahibi olan kamu ile ilgili veya özel sektör ile ilgili kişilere hizmet edilmektedir. Adli muhasebe sürekli büyümeye ve değişmeye açık bir olgu olup ileriki dönemlerde hizmet sunulan kesimin kapsamının da sürekli bir artış gösterebileceğini göz önünde bulundurmaktadır (Bozkurt, 2006: 1).

Karmaşık bir yapıya sahip olan adli muhasebecilik mesleğinin gelişmesini ve ilerlemesini sağlayan sebepler aşağıda yazılmıştır (Çankaya ve Gerekan, 2009: 95);

- Ticaretle ilgili işlemlerin zaman geçtikçe sürekli artması ve bu yüzden karmaşıklaşması kontrolü giderek zorlaştırmaktadır,
- Kişi ve kurumların mahkemeyle ilgili olan işlerinin sürekli artmasından kaynaklı olarak mahkemeye başvuru oranları sürekli bir artış göstermektedir,
- Sürekli artış gösteren işletme sayıları beraberinde süreli bir artış gösteren işletme başarısızlıklarını da getirmektedir,

- İşletme çalışanlarının yolsuzluk oranları gün geçtikçe artmakta, karmaşıklaşan işletme yapısı içerisinde bu gibi durumların ortaya çıkarılması ve önlenmesi oldukça güçleşmektedir,
- Mahkemelerde karşılaşılan olumsuzlukların karşısında avukatların bu olumsuzluklara daha ilgili ve sağlıklı bir şekilde işlem yapabilmesi için daha fazla bilirkişi danışmanlığına ihtiyaç duymaktadırlar.

1.3. Adli Muhasebe Olgusunun Tarihçesi

Adli muhasebe, içinde bulunduğumuz ülkede yepyeni bir kavram olmasıyla birlikte, kavramın dünya üzerinde varlığı çok eskilere gitmektedir. Bozkurt'un hazırlamış olduğu bir çalışmada adli muhasebenin tarihi ile alakalı şöyle bir veri mevcuttur: Eski Mısır döneminde şimdiki dönemde bulunan muhasebe mensuplarının ataları firavunların muhasebe ile ilgili işlemlerini kayıt altına almaktaydılar. Bu dönemlerde para yerine hububat, altın ve diğer varlıklar kayıt altına alınıyordu. İçinde bulunan zamanda firavunun çalışanlarından birkaçı kıymetli varlıkların göz kamaştırıcılığına kapılarak hırsızlık yapmaya başlamışlardı. Ortaya çıkan bu hırsızlığın çözümü için birbirlerinden tamamen bağımsız iki muhasebecinin ayrı ayrı fakat aynı kayıtları kayıt almasına karar verildi. Daha sonrasında kayıt altına alınan bu veriler belirli dönemlerde karşılaştırıldı. Sonrasında incelenen bu kayıtların tutarları birbirleriyle aynıysa bir sorun yoktu ve herhangi bir yaptırım uygulanmazdı. Ancak göze batır şekilde tutar farklılıkları ortada görülüyorsa her iki muhasebecinin cezası da ölümdür (Bozkurt 2007: 1).

1800'lü yıllarda muhasebeciler ve avukat meslek grupları arasında sağlıklı ilişkilerin bulunduğu görülmekteydi. Bu dönemde birden fazla avukat müşteri olarak gördükleri kesime avukatlıktan ayrı muhasebe hizmetleri de sunmaktaydı. Aynı dönemde muhasebecilerde belirli bir para karşılığında bu kişilere tanıklık görevleri yapmaktaydı (Uyar, 2015: 179).

Fakat 1900 yıllarının başlarında dünya üzerinde bulunan işletmelerin gün geçtikçe büyüyerek küreselleşme aşamasının ardından ve özellikle 1929 yılından sonra Amerika Borsasının çok ani düşüş göstermesiyle birlikte denetçiler tüm ilgilerini, dolandırıcılık hareketlerinin meydana çıkarılmasından, kamu ile ilgili organlara finansal bilgi raporlamasına doğru çevirmişlerdir. 20. yüzyılın başlarına kadar, ayrıcalıklı muhasebeciler çok yoğun bir şekilde çalışarak sürekli bir artış gösteren muhasebe hizmetleri ve mahkemelerin huzuruna çıkma durumundaki işlerinin çok ufak bir

bölümünü azaltabilmişlerdir. En kısa tabiriyle adli muhasebecilik mesleği muhasebe işlerinin uzmanı olmaktan ziyade muhasebecilik mesleğinin derinlerine gidip geri dönüşü olumlu bir şekilde yapan kişi olmayı temsil etmektedir (Oberholzer, 2002:4).

Bu meslek özellikle 1800’lerde ABD (Amerikan Birleşik Devletleri) olmak üzere birden fazla gelişmekte olan ülkede çok önemli gelişme ve değişimler göstermiş ve bu alanda uzmanlaşmaya başlayan meslek mensuplarının sayısı her geçen gün artmaya devam etmiştir. Tam anlamıyla bu yıllarda bir uzmanlık olgusu haline gelmiş olan adli muhasebecilik mesleği kendisiyle birlikte gelişmekte olan pazarın ekonomisine ve tüm yasal anlamdaki düzenlemelere gereken uyumu göstermiş ve sağlamıştır. Tüm dünyada gelişen teknolojiyle birlikte gelen değişen ekonomik çevre muhasebe mesleğinin ihtiyaç duyulan alanların farklılaşması ve elde var olan uzmanlıkların bu konuya yetersiz kalmasıyla birlikte bu meslek grubu çok hızlı bir şekilde değişim ve gelişim göstermiştir. Adli muhasebe kavramının tüm muhasebe alanındaki en önemli dönüm noktası olan 2002 şirket skandalları sonrasında SOX (Sarbanes Oxley) Yasasının herkesçe kabul görmüş olmasıdır. Bu yasayla birlikte yapılan denetim ile ilgili çalışmalarda adli muhasebecilik uygulamalarından yardım alınması gerektiği SEC (Amerikan Sermaye Piyasası Kurulu) tarafından dikkatle vurgulanmıştır (Akın ve Onat, 2015: 35).

SOX yasası ile birlikte şirketlerde bulunan denetim organlarının dışında bir denetim komitesi zorunlu olarak kurulacak ve bu denetim komitesi çerçevesinde muhasebe meslek mensupları denetim ve araştırma yeteneklerine güvenerek denetim işini üstlenen komitelere veya ülkede var olan şirketlerin sahip ve yöneticilerine ayrıcalıklı olarak danışmanlık hizmetleri sunabileceklerdi. Bunun dışında SEC’nin verdiği izinlerle de denetim komitelerinde çalışan olabileceklerdir (Dönmez ve Çavuşoğlu, 2015: 47).

1.4. Adli Muhasebe Kavramının Ortaya Çıkış Nedenleri

Adli muhasebeye duyulan gereksinim tüm işletmelerde bulunan denetim organlarının oluşturduğu sistemlerin çökmesiyle ortaya çıkmıştır. Bu olayın sonucunun işletmelerdeki iç ve diğer tüm denetimlerin yönetim işlerindeki belli başlı hataların ortaya çıkarılmasında başarısız olmuştur. Özellikle 1980 li yılların sonrasında ortaya çıkan büyük şirket skandalları ve bununla ilgili tüm ilgililere bilgi vermek üzere hazırlanan finansal tabloların tüm güvenilirliğinin yitirilmesine ve bu nedenle tüm düzenlemelerde değişiklik yapılması hususu ortaya çıkmıştır. Başvurulan muhasebe ile ilgili hileler genel olarak şirket sahipleri ve yatırımcıların değil aynı zamanda çalışanlar kreditorler denetim

firmaları ve devlet gibi işletmenin çevresindekilerinde zarar görerek parasal anlamda kayıp yaşamasında etkili olmuştur (Akyel, 2009: 71).

Ortaya çıkan bu gelişmeler şirketin hangi alanında sıkıntı olduğunu ve bu alana ne gibi müdahaleler yapılması gerektiğini ortaya çıkararak muhasebeci ve denetçilerin gözleri önüne koyulmuştur. O günden bu güne denetim işiyle uğraşan kişilerin yalnızca işletmelerin hazırladığı mali tabloların incelenmesiydi. Bu inceleme genel kabul görmüş muhasebe ilke ve politikalarına doğru oranda uygunluk durumuna ilişkin görüş bildirmekle yetkili olan kişilerin bu işlemi yaptıkları bilinmekteydi. Bunun yanında denetçilerin işletmelerde yapılan hile ve hataların ortaya çıkarılması konularında etkili olamadıkları ortaya çıkarılmış ve anlaşılmış bulunmaktaydı. İşletme skandallarının önüne geçme çabaları ilk olarak ABD olmasıyla birlikte, gelişmiş olan tüm ülkeler içinde önemli bir meslek alanının (adli muhasebe mesleği) doğmasına neden olmuştur (Keleş, 2014: 58).

Muhasebe inceleme ve denetim çabalarının bir geneli olarak adlandırılan muhasebe mesleğinin gün yüzüne çıkmasında aşağıda sıralanan nedenler etkili olmuştur (Demir, 2014: 57);

- Hile ve yolsuzluklar nedeniyle kişi ve kurumların devlet organıyla aralarında sürekli sorunların ortaya çıkması,
- İşletme çalışanlarının gün geçtikçe hileye başvurmaları, bu hilelerin çeşitli yollarla ortaya çıkarılması ve fazlalıkları nedeniyle önlenmesinin zorlaşması,
- İşletme başarısızlıklarının sürekli bir artış halinde olması,
- Mahkemelere gelen dava dosyalarındaki konuların daha fazla bilirkişi bilgisine ihtiyaç duyulacak şekilde güçlü olması,
- Adli muhasebeci meslek grubunun raporlarına daha fazla ihtiyaç duyulmasıdır.

Bunların yanında adli muhasebecilik mesleğini en gerekli nedeni, işletme gruplarının, devletin ve kanun koruyucularının ülkedeki mahkemelerin bilgi teknoloji alanlarındaki sürekli olan değişimlerine uyum sağlayabilecek, gelişmiş oranda yapılan finansal yanlış, hata ve hile bu konudaki uzmanlara büyük oranda ihtiyaç duyulmasıdır (Usul ve Topçuoğlu, 2011: 55).

1.5. Adli Muhasebe Kavramıyla İlgili Bilimler

Adli bilimlerle ilgili tüm birimlerin amacı bilimsel beceri bilgi ve gerçeklerin tüm olumsuzlukların sunulduğu mahkeme aşamasında var olarak medeni hukuk veya ceza hukuku karşısında ortaya dökülen hukuk ile ilgili sorunların çözülmesine katkı sağlamaktır (Aktaş ve Kuloğlu, 2008: 103).

Adli muhasebe işletmelerin sorunlarıyla olduğu kadar işletmelerin çevresinde bulunan ilişkileri ve kendi içinde çalışan kişiler ile yakın ilişkide olmak zorundadır. Bu nedenle aşağıda adli muhasebe ile ilgili bilim dallarına değinilecektir (Pehlivan, 2010: 13).

1.5.1. Adli Muhasebe İle Muhasebe Denetimi Arasındaki İlişki

Adli muhasebenin diğer bilim dalları arasında en ilişkili olduğu dal muhasebe denetimidir. Muhasebe denetimi kavramı belli bir işletmenin yine belli bir döneme ait rakamsal bilgilerinin önceden belirlenmiş kalıplara uyup uymadığının belirlenmesi ve bunun üzerine uygunluk derecesini belirleyerek bu konu hakkında ilgili kişilere rapor yazmak amacıyla sayısal verilerden kanıt toplama ve toplanan kanıtları belirli kıstaslara göre değerlendirme uygulamasıdır (Akal, 2014: 45).

Yukarıda yapılan tanımdan da anlaşılacağı gibi muhasebe denetimi kavramı adli muhasebe meslek mensuplarının meslek ile ilgili becerilerini sergileyebilmelerine ortam yaratan bir bilimdir. İş hayatında beklenen güvenilir bilgi ancak güvenli olan bir muhasebe bilgi sistemi ile mümkündür. Öte yandan güven duyma ve iş birliği, iş hayatında bir ayrıcalık değil normdur. Denetim kavramı ve muhasebe mesleğini harmanlayan finansal raporlama organizeleri aradaki güven duygusunu artıran olgulardan sadece birkaçıdır (McMillan, 2004: 944).

1970’li yılların son aşamalarından itibaren çok hızlı bir şekilde yayılan muhasebe standartları tutulan kayıtlarda karmaşıklığa neden olmuştur. Parasal bilgilerin kaydetme ve sunulma aşamasında zorluklar bir hayli artmıştır. Buna bağlı olarak bazı işletmelerdeki mali raporların doğruluğu aynı gün içerisindeki bir denetim işleminin sonucuna bağlanmıştır. Tüm bunlar göz önünde bulundurulduğunda denetim işiyle uğraşan kişilerin işletmelerde verilen kararların güvenle uygulanması konusunda etkili olduğu saptanmıştır. Bunun yanında denetim yapan kişiler sermaye piyasasının gelişmesine devleti ve yatırımcıları hile ve hatalı durumlardan koruyarak sağlıklı bir iş ortamı

oluşmasına olanak sağlamaktadırlar. Muhasebe denetimi ve adli muhasebe benzerlikleri ve farklılıkları bulunmaktadır. (Ranallo, 2006: 109).

Bu benzerlikler şu şekilde ifade edilmektedir (Pehlivan, 2010: 15);

- Her iki kavramın amacı tüm parasal raporlamaların hukuktaki kurallara uygun bir şekilde yapılmasıdır,
- Her iki kavramında yaptıkları araştırmalarda işletmelerin ve araştırılan bölümün mevcut halini, muhasebe kayıt düzenini, işletmede kullanılan belge türlerini, yapılan hile olaylarının işletmeyi hangi anlamda etkilediği ve hangi anlamda etkilemediği konularında bilgi toplaması gerekmektedir,

Farklılıkları ise şu şekilde sıralamak mümkündür:

- Muhasebe denetimi kavramında kişilerin davranışlarına nazaran raporlama sisteminin doğruluğu, adli muhasebe kavramında ise yönetimle ilgili bilgilerin doğru veya yanlışlığının nasıl beyan edildiği kontrol edilir,
- Muhasebe denetimiyle ilgili kişilerin yaptığı çalışmaları iş yeri çalışanları bilirken, adli muhasebe çalışmalarında iş yeri çalışanları konuyla ilgili herhangi bir şey bilmezler,
- Muhasebe denetimi çalışmalarında tek bir sonuç üretilmeye çalışılırken adli muhasebe çalışmalarında birden fazla sonuç üretilmeye çalışılır,
- Muhasebe denetimi çalışmaları süreklilik içinde düzenli bir plan uygularken adli muhasebe çalışmalarında bir plan yoktur,
- Muhasebe denetiminde belge ve verilere bir güven varken adli muhasebede hiçbir veriye güvenle yaklaşılmaz,
- Muhasebe denetimi çalışmalarında kişilerin ürettiği düşüncelere önem gösterilirken adli muhasebe çalışmalarında bir dedektif gibi her konuya şüphe ile yaklaşılr.

1.5.2. Adli Muhasebe İle Hukuk Arasındaki İlişki

Hukuk biliminin temel amacı hayatta ortaya çıkabilecek karmaşıklıkları yok etmek için kurallar var etmektir. Hukuk kurallarının en genel amaçlarına bakılacak olursa muhasebe ile ilgili olgularda da bu kurallara rastlanmaktadır. Bunun üzerine karmaşık bir halde olan muhasebeye ait mali veriler düzen içerisinde var edilmiştir. (Pehlivan, 2010: 18).

Hukuk kavramının muhasebe olgusuyla denk olarak karşılaştığı birden çok alt bilim dalı mevcuttur. Bunlar muhasebe denetimi, kriminoloji, sosyal bilimler şeklinde ifade edilir. Buna bağlı olarak herhangi bir hata durumunda söz edilen alt bilim dallarına başvurulur. Örnek olarak adli muhasebeci vergi ile ilgili bir suçta vergi hukukundan, işle ilgili yolsuzluklarda iş hukukundan, borçlu kişilerin mal kaçırma ve finansal hilelerde iflas hukukundan yararlanmak zorundadır (Çabuk ve Yücel, 2012: 33).

Adli muhasebe meslek mensuplarının hem medeni hukukta hem de ceza hukuku konusunda bilgi sahibi olması gerekmektedir. (Aktaş ve Kuloğlu, 2008: 115).

Bunun yanında bir adli muhasebeci bütün bilim dallarıyla yakından ilişki içinde olmalıdır (Bayrak, 2016: 23).

1.5.3. Adli Muhasebe İle Kriminoloji Arasındaki İlişki

Kriminoloji yani suç bilimi evrende suç adı altındaki eylemleri var olan suçun somutluğunu ispatlayacak delillerin araştırılarak bulunmasını, bu suçun sebeplerini ve bu sebepler karşısındaki korunmayı içeren ve bu konunun disiplinini kapsayan evrensel bir bilim dalı olarak görülmektedir (Tuğ vd, 2002: 176).

Suç bilimi kavramı ortaya çıkan suçun sebeplerini, suçun tablosunu, suç ile hukuk kavramı arasındaki ilişkinin sınırlarını belirleyerek toplumun suça karşı olan tepkisini tanımak için uğraşır. Bunların yanında yine suç bilimi suç işleyen kişilerin bu suçlara karşı bakış açılarını ve bu suç isteklerini değerlendirmede ve toplum olarak düşünüldüğünde coğrafi bölgelerde işlenen suçların sınıflandırılması ve analiz edilmesi gibi konulara bakmaktadır (Curtis, 2008: 535).

Yukarıdaki bilgiler göz önüne alındığında toplumdaki suçlara nazaran belirli bir işletmedeki hileler muhasebe suçları olarak nitelendirilmektedir. Buna bağlı olarak suç bilimi bu suç kavramının içinde muhasebe ile ilgili hesap işlemlerinden doğan ve suç sayılan durumları kanıtlamaya çalışmaktadır. Kanıtlanan ve suç olarak kabul edilen muhasebe hileleri üstünde gerekli teknik yöntemler kullanılarak hile ortadan kaldırılmaya çalışılmaktadır. Etkili dolandırıcılık konusunda ve herhangi bir hile durumu karşısında nasıl davranılacağı konusunda bilgi sahibi olunması işletmelerdeki adli muhasebeciye karşı oldukça yarar sağlayacak bir durumdur.

Bu durumda adli muhasebe meslek mensubu kişi özenle suç durumunu inceleyerek çözümleme yapacak ve bu sonuçları ilgili mahkemeye sunacaktır. Bu gibi

durumlarda yapılan incelemeler sonucunda mahkemeden çıkan kararlar diğer dava durumlarına örnek olarak caydırıcı nitelikler taşımaktadırlar (Nurten, 2016: 26).

1.5.4. Adli Muhasebe İle Sosyal Bilimler Arasındaki İlişki

Muhasebecilik kavramı birçok yönüyle diğer meslekler arasında teknik bir meslek olarak yer almaktadır. Fakat son yıllarda adli muhasebe kavramıyla harmanlaşan muhasebe teknik bilimlerin yanında psikoloji, sosyoloji vb. birçok sosyal bilimlerden yararlanmak durumunda kalmıştır. Nobel ödülü almış Albert Einstein, ‘Kainatla ilgili en anlaşılmaz gerçek onun anlaşılabilir olmasıdır.’ derken, Miami Üniversitesindeki David Fisher ise ‘İnsan davranışı hakkındaki en anlaşılabilir gerçek, onun anlaşılmaz olmasıdır.’ diyordu. Bu birbirine zıt iki yaklaşım aslında insan davranışlarından biri olan hilenin var olmasında ve anlaşılmasında sosyal bilimlerin çok önemli bir rol oynadığını göstermektedir (Ramamoorti, 2008: 521).

Örnek gösterilecek olursa hile kavramı hem parasal sorunların yaşanması hem de gerçek olan varoluşların gizlenmesi nedeniyle insan davranışlarını anlamamız gereken zamanlarda karşımıza çıkmaktadır. Bunula birlikte hile yapan insan davranışlarını anlamak bir tek hile yapan kişi açısından önem arz etmez, aynı zamanda bu hileyi anlayıp karşı koyabilecek yöntemler bulması gereken, gerek çalışan gerekse işletme sahipleri açısından da önemlidir (Ramamoorti, 2008: 522).

Bireylerin hayatta hileye başvurmalarını sağlayan üç neden vardır. İlk olarak ortada hile yapmak isteyen bir bireyin olması gerekmektedir. Bunun hemen sonrasında hile yapmak isteyen kişinin ulaşmak isteyeceği büyük bir hedefinin olması gerekmektedir. Bu iki aşamanın sonrasında ilk iki aşama yetersiz gelerek hilenin bir kişi tarafından ortaya çıkarılması sağlanarak bu hilenin durdurulmaya çalışılması gerekmektedir. Bu üç aşamadan ilk olay davranış bilimiyle, ikinci olay örgütsel yapıyla üçüncü olay ise hukuki çerçeveye dayanarak sorun olarak ortaya çıkmaktadır. Bu gibi durumlar hile dörtgeni olarak karşımıza çıkmaktadır. Ve bilinmelidir ki hile dörtgenindeki her unsur her ne olursa olsun insan psikolojisiyle bağlantılıdır. İlk olarak kişisel dürtüler ortaya çıkar bu dürtüler kişiyi davranışa yönlendirir, daha sonrasında bu kişi bu davranışın doğruluğunu veya yanlışlığını sorgulamadan harekete geçer. Davranış yanlış olsa da hile kapsamında akla uygun hale getirilerek bu davranışın fırsata dönüştürülmesi psikolojiktir (Ramamoorti, 2008: 525).

Hile yapma durumları yasalarla ve buna bağılı olarak cezai yaptırımlarla ortadan kaldırılabılır. Fakat insanların etik kurallara uygun davranması çok güçtür. Kişilikleri değıştirmek yasalarla değıştirilebilecek bir olgu değıldi. Hileyle mücadele eden adli muhasebe çalışanlarının olayların karşısında tarafların gösterdiği psikolojik durumları anlamaları onlara büyük fayda sağlayacaktır. Çünkü hilelerin temelinde yatan psikolojik durumlar önceden bilindiğı düşünölürse en etkili önlem alma yöntemini bulmak adli muhasebenin iş ortamı bulmasını sağlayacaktır (Pehlivan, 2010: 22).

1.6. Adli Muhasebecilik Mesleğı

Gün geçtikçe artan rekabet ve gelişen teknoloji ile aynı oranda artan ve gün geçtikçe daha fazla karmaşık şekle bürünen hata, hile ve yolsuzluklar denetim mesleğini gelişmeye ve değışmeye sürüklemiştir. Ticaretin var olduğı bu hayatta varlığını gösteren değışimler ABD başta olarak birçok gelişmiş ülkede adli muhasebe mesleğinin oluşmasına ve yaygınlaşmasına sebep olmuştur.

Adli muhasebe mesleğı, hukuk ile muhasebe bilimlerinin arasında ilişkiyi kurarak ülke içerisindeki işletmelerde ortaya çıkan hile ve yolsuzlukların yok edilmesi hususunda ve sonrası için bu hile ve yolsuzluktan vazgeçilmesi hususunda önemli rol oynamaktadır. Buna göre adli muhasebecilik mesleğı şirketlerdeki her türlü yolsuzlukların tespiti ve yok edilmesi konusunda önemli rol oynamaktadır. Geçmişten günümüze bu mesleğe duyulan ihtiyaç sürekli bir artış göstermektedir (Kurt ve Elagöz, 2015: 218).

Adli muhasebe meslek gruplarının çalışma konusunda alan buldukları yerler aşağıdaki gibidir (Bozkurt, 2000: 57);

- Adli bir olayın dava süreçlerindeki davanın açılma ve yargılama safhasında hakim savcı ve avukatlara gerekli yardımı sağlamak.
- Mahkemelerin ellerinde olan davayı başarılı bir şekilde sonuçlandırmaları için adli muhasebecilerin mesleki becerilerinden faydalanabilirler. Adli muhasebeciler bu konuda almış oldukları eğitimle özellikle paranın konu olduğı mali davalarda elde ettikleri araştırma verilerini mahkeme heyetiyle paylaşarak davanın taraflar açısından en adaletli şekilde sonuçlandırılmasında büyük rol üstlenir.
- Adli muhasebe meslek mensupları hile ile ilgili konularda uzman olmaları nedeniyle hilenin kanıtlarını ortaya çıkarmada, bu hilenin ne derece zarar verdiğine ve bu hilenin önüne nasıl geçilebileceğı konusunda cezai önlemler almaktadırlar. Bu sisteme bakılacak olursa adli muhasebeciler sadece mahkemeye

intikal etmiş olaylara değil, işletmeler arasındaki finansal anlaşmazlıklarda hakimlik görevi üstlenmektedirler.

- Şirket birleşmeleri konularında her iki tarafında mali kaynaklarını inceleyerek şirketlerin asıl değerleri hakkında bilgi verirler.
- Şirket içindeki kişilerin hesap hareketlerinin incelenerek yardım konusunda müdahale edilmesi, kara paranın aklanarak ortaya çıkarılması, uluslararası terör olaylarında paraların incelenmesi hususunda görev alan yetkili kuruluşlara yardımcı olurlar.
- Finansal piyasalardaki hak edilmeyen kazançların önüne geçilmesinin yanı sıra, bu tür olayları inceleme ve sonuçlandırma konusunda yetkili kurumlara yol gösterirler.
- Manipülasyon yapmak isteyen kurumlar adli muhasebecilerin varlığından çekinerek bu hareketlerinden vazgeçebilirler.
- Şirketlere yeniden yapılandırma aşamalarında yardımcı olurlar

Bunların yanında adli muhasebecilik mesleğini en gerekli kılan sebeplerin başında, işletme gruplarının, devletin ve kanun koruyucularının ülkedeki mahkemelerin bilgi teknoloji alanlarındaki değişimlere uyum sağlayabilecek, gelişmiş oranda yapılan finansal yanlış, hata ve hile bu konudaki uzmanlara ihtiyaç duyulduğunu göstermektedir (Usul ve Topçuoğlu, 2011: 58).

1.6.1. Adli Muhasebecilik Mesleğinin Gelişimi

Ülkemizde çok yeni bir kavram olan adli muhasebecilik mesleği belirlenmiş bir şekilde yapılan uluslararası düzen ve değiştirmelere yüz tutmuş olsa bile yolsuzluk ve hilenin yok olmasına katkı sağlama sebebiyle gerek akademisyenlerin, gerek muhasebe uygulamacıların, gerekse devletin odak noktası haline gelmiştir. İçinde bulunulan mesleğe yönelik ülkemizde herhangi bir eğitim programı olmamasıyla birlikte bu meslek üzerine birden çok bağımsız şekilde kurulan firmaya rastlamak mümkündür. Bunlardan ilki dünya üzerinde kurulan Uluslararası Hile Denetimi ve Danışmanlık Hizmetleri Anonim Şirketi olup hata, hile ve yolsuzluklar karşısında kesin bir çözüm yolu sunmak amacıyla 2011 yılında ortaya çıkararak kurulmuştur. İstanbul Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası tarafınca 2009 yılında ilk olarak düzen içine oturtularak başlayan ‘Bağımsız Adli Muhasebe Uzmanı Programı’ arkasından programa katılan ve bunun sonucunda sertifika verilen 35 adet serbest muhasebeci mali müşavir tarafınca var edilen

bu kuruluş adli muhasebe üzerine birçok şirketin kurulmasında da öncü olmuştur. (Çabuk ve Yücel, 2012: 72).

1.6.2. Adli Muhasebecilik Mesleğinin Kapsamındaki Konular

Muhasebeye olan ilgi, bilgi ve beceri, adli muhasebeciler ile yargıya taşınmış meselelerin çözümünde kullanılmaya başlanmıştır. Adli muhasebeciler yaptıkları çalışmalar ile sorunların tespiti ve cezalandırılması ile ilgili adaletin ortaya çıkmasına yardımcı olmaktadır. 1986'da Amerika Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA- The American Institute of CPAs) adli muhasebeciliği; araştırmacı muhasebecilik ve dava desteği olarak iki bölüme ayırmıştır. Dava desteği, dava veya dava aşamasında muhasebe desteği verme, ekonomik zararı hesaplamayla uğraşırken, araştırmacı veya hile muhasebeciliği iki kısmı vurgular. Bunlar;

- Suçla ilgili kanıtları araştırma,
- Zararların karşılanması veya giderilmesidir.

Amerikan Yönetim Birliği (AMA-The American Management Association) ise adli muhasebeciliği dört kısma ayırmıştır. Buna göre; “ Adli Muhasebecilik ve Finansal Hile” (Meriç ve Erkuş, 2016: 319);

- Dava öncesi destek,
- Dava desteği,
- Uzman tanıklık,
- Anlaşma sonrası destektir.

Finansal verilerde ilerisini inceleyerek suçları önceden tahmin etmek temeline dayanan adli muhasebecilik mesleği oldukça kapsamlı bir süreçtir. Bu süreçte çalışanlar ve yöneticilerce hayata geçirilen hile ve yolsuzluk verilerinin incelenmesi, işletmede alınan kararlardaki anlaşmazlık ve uyuşmazlıkların ortaya konması, işletme içerisindeki finansal anlamdaki kayıpların hesaplanması, mesleki kalıp ve kurallara ters hareketlerin incelenmesi, hissedarlar arasında ortaya çıkan sorunların çözüme kavuşturulması, teknolojiye kaynaklanan ve ortaya çıkan zararların belirlenmesi, şirket birleşme ve devir işlemleri yapılırken elde var olan varlıkların değerlendirilmesi, anlaşmazlıklara karşı orta yolu buluculuk ve hakemlik yapılması, sigorta suçlarının belirlenerek araştırılması, ortaya çıkarılan kanıtların sistemli bir şekilde sunulması için kriminal anlamdaki araştırmaların yürütülmesi konuları yer almaktadır (Kasum, 2009: 3),

1.6.2.1. Dava Öncesi Destek

Adli muhasebecilik mesleğinin bu uygulama konusunda adli muhasebeci, adli dava konusu öncesinde veya dava sürecinde hukuki problemlerin çözümünde hukukçulara yardımcı olarak iş yüklerini azaltıcı kişiler olmaktadır. Adli muhasebecilerin dava destek danışmanlığı alanları avukatlara yardımcı olabilmek için danışmanlık hizmetlerini kapsamaktadır (Curtis, 2008: 590).

Adli muhasebe meslek mensubu yararlı, güvenilir ve konuyla alakalı bilgileri ele alır, değerlendirir, finansal veriyi elde eder, analiz konusunu yerine getirir ve bu konuda sağlıklı bir görüş içeren rapor hazırlar. Bunun yanında adli muhasebeci yeminli tanık sayılarak bu konu hakkındaki soruları hazırlar, sorgulamayı tarafsız bir şekilde şekillendirir

Adli muhasebeci dava öncesi destek başlığı altında aşağıdaki konularda da yardımcı olmaktadır (Elitaş, 2012: 158);

- İddialar karşısında kabul veya reddetme konusunda ilgili belgeleri taraflara sağlamak,
- Ortaya çıkan kayıplar konusunda elde edilen belgelerin düzenli bir şekilde incelenmesi,
- İncelenen kanıtlar dahilinde ortaya çıkarılan konuların anlaşılmaya çalışılması,
- Dava öncesinde karşılaşılabilecek sorunlara ilişkin ön hazırlık yapılması,
- Mahkeme aşamasına geçilmeden önce konu ile ilişkin finansal ve muhasebe ile ilgili ortaya çıkarılan olayların belirlenmesi, ve bu olaylara karşı konulabilecek savunmanın etkili olabilecek şekilde hazırlanması,
- Mahkeme sürecinde dava işlenirken tarafların haklı olunma derecesine göre konu ile ilgili yönlendirici bilgi verilmesidir.

1.6.2.2. Dava Desteği

Dava destekleri kapsamında adli müşavirlik adli mercilere intikal etmiş veya henüz intikal etmemiş aşağıdaki hususlarda hizmet vermektedir (Gülten,2010: 315);

- Boşanmalarla ilgili uyuşmazlıklarda evlilik süresinde elde edinilen varlıkların gerçekleştirilen finansal olayların etki ve sonuçlarının analiz edilmesinde, özellikle paylaşılması gereken varlıklar arasında ticari işletmelerin bulunduğu durumlarda adli muhasebe hizmeti önemli faydalar ve yardımlar sağlamaktadır.

Taraflardan birinin mal kaçırmak, gizlemek gibi girişimlerinin olduğu durumlarda olay bir hukukçunun çalışma alanını çok dışına çıkmaktadır.

- İşletmelerin mali kayıplarına ilişkin davalarda işletme yönetiminin veya işletme çalışanlarının yaptığı olaylarda oluşan zararların tespiti ve hesaplanması sırasında da adli müşavirlik mesleğine ihtiyaç duyulmaktadır.
- Ceza davalarında belge ve kredi kartı dolandırıcılıklarında, çek ve senetlere ilişkin dolandırıcılıklarda ve hatta cinayet davalarının bir kısmında adli müşavirlik mesleği hizmetinden yararlanabilir.
- İcra İflas hukuku ile ilgili davalarda hileli iflas uygulamaları gibi özellik arz eden durumlarda, borçlunun mal kaçırmak için muvazaalı olayların ortaya çıkarılması da adli müşavirlik mesleğinin konusu içerisinde yer alır.
- İş hukukunun uygulama konusuna giren davalarda ise tazminatların hesaplanması, işyerinde meydana gelen iş hukuku yolsuzluk ve usulsüzlüklerinin aydınlatılmasında da adli müşavirlik mesleğine başvurulabilir.
- Vergi hukukunun uygulama alanına giren davaların pek çoğunda muhasebe ile ilgili analizin önemi büyüktür. Vergisel hile ve yolsuzlukların ortaya çıkarılmasında, mali tablolarda veya defterlerde yapılan hesap oyunlarının tespit edilmesinde adli müşavirlik mesleğinin önemi büyük olmaktadır.
- Ticaret hukuku ile davaların pek çoğunda örneğin ortakların kar dağıtımı ile ilgili problemlerinde, tasfiye veya birleşmelerle ilgili uyuşmazlıklarda adli müşavirlik mesleğini icra edenlerin yardımları gerekebilir.
- Kara paranın aklanmasına ilişkin suçlara ilişkin yargılamalarda da adli muhasebecilerden yararlanılmaktadır. Kara paranın aklanmasına ilişkin çok geniş örgütlemeler ve sistemler kurulmakta ve bu yapıların çözülmesinde ise mutlaka üst düzey muhasebe ve denetim teknik bilgisi gerekmektedir.
- Sermaye Piyasası Kanunu kapsamındaki kurumlar, iş ve eylemler dolayısıyla ortaya çıkan suçların yargı sürecinde adli müşavirlere başvurulur. Adli müşavirler bu gibi konularda dava aşamasında avukatlara hukuki destek sağlayabilecekleri gibi olayın mahkemeye intikal ettiği durumlarda da hizmet sunabilirler. Avukatın savunmasının oluşturulmasıyla ilgili delillerin toplanmasında veya karşı tarafın avukatının veya savcının oluşturduğu iddiaların çözümlenerek etkisiz hale getirilmesinde adli müşavirlerin büyük desteği olabilmektedir.

1.6.2.3. Uzman Tanıklık

Uzman tanıklık, adli muhasebe kapsamında yeterli bilgi sahibi olunmayan bir konudur. Bu olayın sebebi ülkemizdeki uygulamalarda tanıklık konusunun kişinin sadece kendi gördüğünü kabul edecek durumda olduğudur. Türkiye’de var olan uygulamalarda bilirkişilerin yazılı şekilde rapor vermesi şarttır. Ancak yazılı rapor verilmesi aşamasında anlatılmak istenen ifadelerin anlaşılmasının zor olması, olması gerekenden fazla teknik kavram ve terimlerin kullanılması, Türkçe dilbilgisinin tam olarak kullanılamaması, anlatılmak istenilen olayların mahkemeler tarafından anlaşılmakta sıkıntı yaşanmasına neden olabilmektedir. Yaşanan bu durumlarda hakim, bilirkişiden ayrı bir açıklama talep etmekte fakat gelen ek açıklamalarda da çoğu zaman birbirine benzer sıkıntılar ortaya çıkmaktadır. Uzman tanıklık konusunda sözlü ifade esastır. Böylece hakimler, savcılar ve avukatlar yazılı konular hakkında şüpheye düştükleri veya tam olarak algılayamadıkları bölümleri sorarak adaletin sağlanması konusunda daha iyi bir durumda olurlar. Ortaya çıkan ve karışık olduğu bilinen davalarda, adli müşavirlerden bilirkişi tanıklığı, danışmanlık ya da hakemlik konusunda destek alınabilir. Avukatlar adli muhasebe meslek mensubunu, uzman görüşü alabilmek adına duruşmaya dahil edebilir; alınan bu görüşün adli muhasebecinin uzmanlık alanıyla alakalı olması gerekmektedir (Aktaş ve Kuloğlu, 2008: 112).

Adli muhasebecinin konuyla ilgili herhangi bir inceleme yapmadan, mahkeme için sunum hazırlığı (görsel materyaller, tablolar vs.) veya prova gibi ön hazırlıklarını tamamlamadan görüş bildirmesi doğru kabul edilmez. Bunun yanında adli müşavir mahkemede sözlü görüş sunarken bir savcı, avukat veya hakim gibi değil bir uzman gibi davranmak, gerçek ve tarafsız olacak bilgiyi vermek zorundadır. Birbirine tamamiyle zıt ifadelerde bulunması, mesleğin genel kabul görmüş olan ilke ve kalıpların dışında görüş bildirmesi adaleti yanıltmaya çalışma konusu kapsamında değerlendirilebilecektir. Adli müşavirlerin adaletin gerçeği bulması konusunu sağlaması en temel amaçlarıdır. Adli muhasebe meslek mensupları, bu sorumluluklarını olması gerektiği şekilde yerine getirirken, tarafsız, bağımsız ve objektif olmak zorunda, teknik konuları anlaşılır bir dille ve öğrenilebilir bir biçimde açıklamalıdır (Pazarçeviren, 2005: 10).

Adli muhasebeci olan kişilerin uzman tanıklıklarını yaptıkları sırada mağdurun, avukatların veya savcının ilgili olaylarda ise yazılı veya görsel medyanın etkisi altında kalmaması gerekmektedir. Adli muhasebeciler tahmin yapmadan evvel konuyla ilgili

spekülasyonlar yapmadan doğruyu söylemesi gerekir. Adli muhasebeci ifadesinde teori veya varsayımlarda bulunmadan açık ve net şekilde konuşmalıdır. Kesinlikle konuya konsantre olmalı ve konudan konuya geçiş yapmamalıdır, ortaya çıkan soruları dikkatli olarak dinlemeden veya anlamadan cevap vermekten kaçınmalıdır. Adli müşavirlik mesleğinin uzman tanıklık alanında yüksek iletişim yetenekleri, topluluk önünde konuşabilme ve iyi derecede inandırıcı olma yeteneği gerektirmektedir. Burada adli müşavirin farkında olmadan yapabileceği hataların telafisi oldukça zordur ve ününü itibarını direk olarak etkileyebilir. Uzman tanıklık konusunun Türk Yargı sistemi karşısında uygulamaya konulmasının davaların işleme sürecini hızlandıracağı gayet açık ve nettir. Bilirkişilik sisteminde ortaya çıkan sorunların bir bölümünün bu şekilde çözüm bulacağı düşüncesi var olmaktadır (Gülten, 2010: 317).

1.6.2.3.1. Bilirkişilik Kavramı

Uzmanlık konusunda mesleki bilgi ve beceri göz önünde bulundurularak oy ve görüş bildirmeyi sözlü ya da yazılı olarak veren meslek kendini göstermiş özel veya tüzel kişilerdir. Herhangi bir uyuşmazlığın dava aracılığıyla çözülebilmesi için bazı durumlarda hakim kişisel veya teknik bilgiye ihtiyaç duyar (www.bilirkisi.net).

Hakim bu bilgilere üç şekilde ihtiyaç duyabilir. Birincisi, kişisel ya da teknik bilginin mahkemeye sade bir şekilde sunulması gerekir. Örnek verilecek olursa, bir yörede kullanılan kelimelerin ne anlam ifade ettiği konusunda bilirkişiye başvurulursa yalın bir kişisel bilgiye ihtiyaç duyulur. İkincisi, kişisel veya teknik bilginin vakalara uygulanarak elde edilen sonucun iletilmesi gerekir. Örnek olarak trafik kazasına neden olan bir aracın yerde bırakmış olduğu lastik izleri, kaza sonrasındaki hasara bakılarak aracın kaza sırasındaki çarpma hızı hakkındaki görüşleri bu kapsamda değerlendirilir. Üçüncüsü ise kişisel veya teknik bilgi aracılığıyla salt bir vaka tespiti yapılır. Örneğin, kan grubunun belirlenmesi ya da bir makinenin dakikada kaç tane üretim yapabildiği salt vaka tespittir. Bunlara nazaran çözümü kişisel veya teknik bilgi gerektirmeyen konularda hukuk kurallarının yorumlanması ya da uygulanması konularında bilirkişilere başvurulamaz (Erdoğan, 2010: 48).

Bilirkişilerin görev ve sorumluluklarını aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (Aksu, 2005: 7);

- Bilirkişinin sunacağı deliller davanın gereklerine uygun, bilirkişinin hiçbir yere bağlı olamadan yaptığı görüşleri olmalıdır,

- Bilirkişiler uzmanlık alanlarıyla ilgili konularda tarafsız ve önyargısız görüşleri vasıtasıyla mahkemeye bağımsız destek sağlamalıdır,
- Bilirkişi, görüşüne temel oluşturan gerçeklik ve varsayımları açıklamalıdır. Kendi görüşüyle zıt düşen gerçeklikleri de göz ardı etmemelidir,
- Bilirkişi uzmanlık alanı dışında kalan konularda davaya dahil olmamalıdır. Bu gibi durumlarda mahkemeye sorunun kendi bilgi ve tecrübesi dışında kaldığını da belirtmelidir,
- Bilirkişi, karşı taraf bilirkişisinin raporunu okuduktan sonra veya başka bir nedenle görüş değiştirecek olursa bu durumu olabilen en kısa sürede karşı tarafa ve uygun bir zamanda mahkemeye bildirmelidir,
- Bilirkişi görüşünün referans aldığı belge, resim, hesaplama, rapor ve analiz gibi dokümanlar bilirkişi raporlarıyla birlikte karşı tarafa iletilmelidir.

1.6.2.3.2. Bilirkişilik ve Uzman Tanıklık Kavramlarının Karşılaştırması

Uzman tanıklık ve bilirkişilik kurumu karşılaştırılacak olursa, bilirkişi sayılan kişiler alakalı yargı mercii tarafınca görev verilen mesleki anlamda yeterli kişilerdir. Fakat bilirkişi kavramının uygulaması adli muhasebe mesleği ile birlikte tutulamaz, çünkü adli muhasebe karşısında onun kadar geniş alana yayılmamıştır. Uzman tanık olarak kabul edilen kişilerin bilirkişi olarak görevlendirilen kişilere göre daha fazla kapsamlı ve kişisel becerilere sahip olması gerekir. Uygulanan şekildeki biçimiyle bilirkişilik işini yapabilmek adına alakalı konularda o konularla ilgili çalışmada bulunmuş olmak, belirlenen bir eğitim seviyesine ulaşmak gibi genel kabul edilen kriterler yeterli sayılmaktadır. Fakat adli muhasebe meslek mensubu uzman tanıkların taşınması gerektiği kriterler dışında ek olarak özel kriter kabul edilen olguları taşımak zorundadır (Karacan, 2012: 124).

Uzman tanıklık ve bilirkişilik taraflarına genel anlamda duyulan gereksinim temelde aynıdır, fakat birbirinden farklı bu meslek gruplarının birbirinden ayrılmasını sağlayan temel farklılıklarda vardır. Bunlar aşağıdaki gibi anlatılmaya çalışılmıştır (Çoban, 2013: 75);

- Uzman tanık kabul edilen kişiler bilirkişilere göre daha fazla araştırmacı, sezgisel, şüphecî, analitik düşünce yapısına sahip ve karşısındakini etkileyici sözler söyleme yeteneğine sahip insanlardır.

- Türkiye devletinde bilirkişilik kavramı için genel olarak YMM (Yeminli Mali Müşavir), SMMM (Muhasebeci Mali Müşavir) ve SM (Serbest Muhasebeci) unvanlarından herhangi birine sahip olmak yeterli olurken, uzman tanık sayılan kişilerin; adli muhasebe mesleği alanında uzman olduğunu gösteren sertifikalarının olması gerekir.
- Türkiye’de bilirkişi sayılan kişilerin mahkemeler tarafından görev verilirken uzman tanık sayılan kişilerin mahkemelere ek hukuk büroları ve şirket sahipleri tarafından görev sahibi yapılabilmektedirler. Tarafların ilgili oldukları alanlarda kendisinin uzman tanıklığına sahip olması gerekmektedir.
- Çalışma aşamasında bilirkişi kabul edilen kişiler kendisine incelenmesi için gönderilen dosyalarda yalnızca onlardan istenen yerleri incelerler, harici araştırmalar yapamazlar ve kendilerine gönderilen kayıt ve belgeler dışındaki hiçbir şeyi kullanamazlar. Uzman tanık sayılan kişiler ise çalışmalarını adeta dedektif şeklinde yürütür ve ele alınan konuyla kendisini destekleyecek bütün kanıtlara ulaşmaya çalışır.
- Uzman tanık sayılan kişiler ellerindeki işlerini mahkeme tarafına sunarken yazılı raporun yanında sözlü savunma da bulunabilir ve savunma sırasında tüm modern yöntemleri kullanabilirler. Bunun yanında uzman tanık kişiler duruşma esnasında karşı tarafın avukatı tarafından çapraz anlamdaki sorguya çekilebilirler. Bilirkişi sayılan kişiler ise incelemelerini dava dosyası üzerinden yaptıkları için yalnızca yazılı rapor şeklinde mahkemeye sunmaktadırlar. (Çankaya vd., 2014: 73).

1.6.2.4. Anlaşma Sonrası Destek

Mahkeme aşaması sonrasında taraflara vaka ile ilgili gerekli bilgileri sunma aşamasıdır. Bu taraflar davalı, davacı, mahkeme, hakim ve avukatlar olabilir. Adli muhasebecilik mesleğinin uygulama konusu olan bu alanda adli muhasebeci anlaşma sonrası desteği işin devamı niteliği olarak görmektedir.

1.6.3. Hile Denetçiliği

Hile, ele alınan işletmenin kaynaklarının ve varlıklarının bilinçli olarak yanlış kullanılması ve kötüye kullanılarak, işletmenin kayıt ve belgelerini tahrip ederek kişisel yarar sağlama şeklinde tanımlanabilir (Bozkurt, 2000: 1).

Geniş anlamda hilenin tanımı; muhasebe ile alakalı kısmın oluşumu, belgelenmesi, kaydedilmesi ve rapor edilmesi aşamalarında kötü niyetle ve bilinçli bir

şekilde ulusal ve uluslararası kabul edilen mevzuata aykırı davranmak, davranmaya teşvik etmek veya suça iştirak etmek şeklindedir (Çalıyurt, 2007: 202).

Hile denetimi, hile denetçilerince uygulanan uzmanlık ile gerçekleştirilebilir. Hile denetçiliği, işletme sahiplerinin, ortaklarının ya da yöneticilerin isteği ile işletmedeki hile iddialarının olup olmadığının araştırılması şeklinde uygulanan bir denetim türüdür (Şahin, 2011: 49).

Hile araştırmacılığı olarak da bilinen hile denetçiliği, hilenin kim tarafından, neden, ne zaman ve nasıl gerçekleştirildiğinin tespiti amacıyla, gerekli bilgilerin toplanması ve analiz edilmesine yönelik yapılan bir olgudur. Adli muhasebecilerin, araştırmacı muhasebeci kimliğiyle yardımcı olabilecekleri konular, şöyle sıralanabilir (forensicaccounting.com);

- Hileli bir işlemin yapıldığına dair şüphe duyulması halinde, hileli işlemin kanıtları ile birlikte ortaya çıkarılması,
- Olağan durumun analizi ve yapılacaklara ilişkin öneriler,
- Varlıkların korunması ve iyileştirilmesinde destek sağlanması,
- Çalışmaların diğer uzmanlar ile ortak yapılması ve bunların koordinasyonunun sağlanmasıdır (Keleş, 2014).

1.6.4. Adli Muhasebecilik Eğitimleri ve Adli Muhasebe Meslek Mensubu Olma Süreci

Adli muhasebeci olabilmek için normal bir lisans eğitimi olması gerekir fakat bu eğitimin tek başına yeterli kabul edileceğini söylemek çok doğru sayılmaz. Adli muhasebe meslek mensubu olabilmek için lisans eğitimine ek eğitimler gerekmekte, mesleki deneyim büyük önem taşımaktadır. Örneğin; ABD de belgeli bir adli muhasebeci olabilmek için lisans eğitimi yanında çeşitli aşamalardan geçilmektedir;

- Lisans eğitimi almak,
- İki yıl süreyle mesleki deneyim yapmak,
- ABD de faaliyet gösteren “Diplomalı Hile Araştırmacıları Kuruluşunun” sınavlarında başarılı olmaktır (Bozkurt, 2000: 60).

Yukarıdaki kuruluş adli muhasebecilik ve hile denetçiliği konularında geniş kapsamlı hizmetler vermekte, eğitimler ve seminerler düzenlemekte, yayınlar yapmaktadır. 25.000’e yakın kayıtlı meslek mensubuyla dünyada bu alanda faaliyet

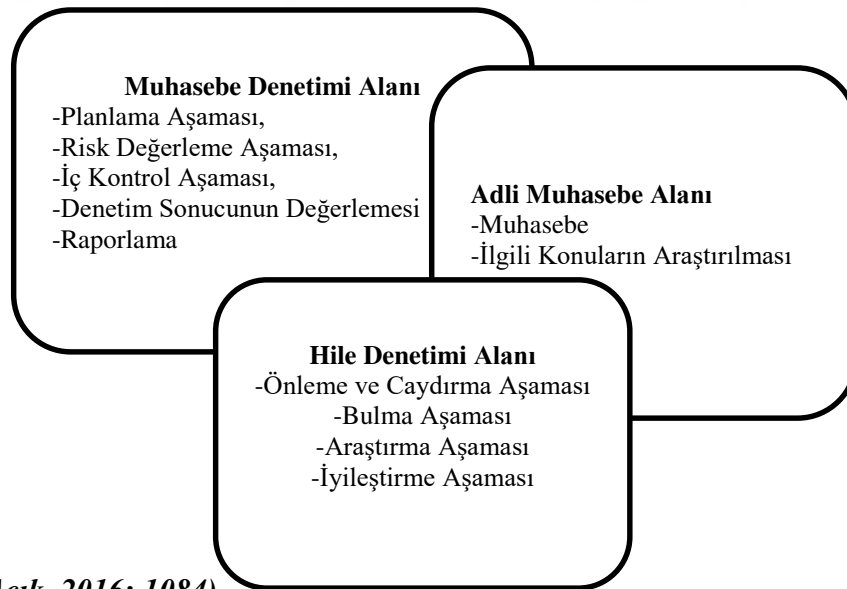
gösteren kurumlar arasında en önemlisi olarak kabul edilmektedir. Bu kuruluş meslek sınavlarını dört ana bölümde yapmaktadır (Pazarçeviren, 2005: 15);

- Finansal işlemler bölümü,
- Araştırmacılık bölümü,
- Yasal unsurlar bölümü,
- Suç bilimi bölümüdür.

Ülkemizde ise adli muhasebenin önemi yeterince fark edilememiş, adli muhasebe eğitimi ile ilgili önemli bir alt yapı çalışmasına henüz başlanmamıştır (Pehlivan ve Dursun, 2012; 130).

Adli muhasebecilik mesleğini kabul etmiş ülkelerde verilen bu eğitim, temelde muhasebe öğrenimi üzerine kurulmaktadır. Aşağıda verilen şekil 1’de de görüldüğü gibi adli muhasebe eğitimi muhasebe öğretisinden ayrı bir olgu değil, aksine muhasebe öğretisinde bir üst noktayı oluşturmaktadır. Adli muhasebeci olarak çalışmak isteyen bir birey, temel olarak muhasebe eğitimini tamamlamak ve bu eğitimin üzerine yüksek lisans düzeyinde adli muhasebe öğrenimi görmek zorundadır. Bu süreç şu şekilde ifade edilmektedir;

Şekil 1: Adli Muhasebe Eğitim Sürecinin Oluşması



Kaynak : (Açık, 2016: 1084).

Adli muhasebe meslek mensubu adayları, almış oldukları eğitimle; inceleme, araştırma, analitik düşünebilme ve bunların sonucunda doğru şekilde yorumlayabilme yeteneklerini kazanırlar. Bu bağlamda adli muhasebeciler için; muhasebe teorileri, denetim, yönetim bilimi, işletme bilimi, iç kontrol sistemi, halkla ilişkiler, iletişim

sistemleri, hile denetimi, temel bilgi teknolojileri, istatistik, psikoloji, sosyoloji ve kriminoloji ile ilgili tüm konuları öğrenmek çok önemlidir (Açık, 2016: 1084).

Adli muhasebe eğitimi alan bireyler, almış oldukları bu eğitimin sonucunda aşağıdaki konuları öğrenmiş olurlar. Bunlar (Usul ve Topçuoğlu, 2011: 63);

- Muhasebe kayıtları ve kullanılan muhasebe sistemini eleştirisel bir bakış açısıyla gözden geçirilmesi ve bu kayıtların diğer mali verilerle ilişkisini kurarak; mali raporların işletme yönetiminin amaçları doğrultusunda hazırlanıp hazırlanmadığının tespiti,
- Hata ve hilelerin ortaya çıkarılmasında kullanılan teknikleri öğrenme ve bu teknikleri en üst düzeyde kullanabilme yeteneğine sahip olma, analitik düşünebilme kabiliyetini kazanma,
- İşletme tarafından hazırlanan mali raporlardaki uygunsuz durumları tespit etme,
- Gelişmiş soruşturma tekniklerini kullanarak, delil olarak kullanılacak dokümanları bulma ve bunlardan en faydalı şekilde yararlanma,
- İnceleme aşamasında sayısal ve sözel veriler kadar kullanabilme yeteneği kazanma,
- Daha önce muhasebeciler tarafından hazırlanan raporları tekrar eleştirisel bir gözle inceleme ve bu raporların hazırlanması sırasında gözden kaçan bilgileri gün yüzüne çıkarma,
- İhtiyaç olan zamanlarda, ilgili makamlara mali raporların hazırlanması sırasında yapılan hata ve hileler konusunda bilgi verme,
- İşletme yönetimini veya kişileri hile yapmaya iten nedenleri psikolojik olarak analiz edebilme yeteneğine sahip olma,
- İç kontrol sistemindeki konular hakkında uzman olma ve amaca uygun olarak kurulabilecek iç kontrol sistemlerini ortaya çıkarmadır.

Yukarıda da ifade edildiği gibi, adli muhasebe eğitimi yüksek lisans eğitimine eş değerdir. Mesleğin yaygın olarak kullanıldığı Amerika, İngiltere ve Kanada'da, adli muhasebe eğitimi veren üniversitelerde, bu dalda eğitimini tamamlayan bireyler aynı zamanda geleneksel yüksek lisans diploması veya MBA (işletme yüksek lisans) mastırı yaptığı kabul edilmektedir.

1.6.5. Türkiye’de Adli Muhasebecilik Mesleği Ve Uygulamaları

Türkiye’de de adli muhasebe uzmanlığına itafen yeni bir sertifika programı sunulmaktadır. 2009 yılının Ekim ayında İstanbul Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası (İSMMMO) ile Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) tarafından İSMMMO Akademi tarafından sertifika programı başlatılmıştır.

Programda Araştırmacı Muhasebe Çalışmaları ve Mahkemelere Yönelik Uzmanlık Çalışmaları olmak üzere iki asıl çalışma alanında eğitim verilmektedir. İSMMMO Akademi tarafından verilen sertifika programına 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu’na göre ruhsat almış olan tüm meslek mensupları katılabilmektedir.

Program süresi hafta sonları günde 6’şar saat olmak üzere 30 hafta ve toplam 360 saat olarak gerçekleştirilmiştir. Katılımcıların aldıkları tüm derslerden sınava girerek başarılı olmaları ve eğitimlerinin sonunda bir proje ödevini tamamlamaları gerekmektedir, bu sayede sertifika almaya hak kazanmaktadır (Pehlivan, 2010: 41).

Küreselleşme ile beraber mali sistemde meydana gelen gelişmelere eşdeğer olarak, ekonomik suçlar da aynı oranda artmış ve suç gelirlerinin aklanması ile terörün finansmanın önlenmesi gayesiyle kullanılan yöntemler de artmıştır. Mali suçlarla savaşmak, ülkeler için bir güvenlik sorunu haline gelmiştir. Bu kapsamda G-7 ülkeleri tarafından kurulan Mali Eylem Görev Gücü öncülüğünde bazı önlemler alınmaya başlanmıştır. Buna göre, mali suçların engellenmesinde finansal kuruluşların aklama ve terörün finansmanında araç olarak kullanılmasına yönelik uygulamalar yer almaktadır (www.fatfgafi.org).

Adli muhasebecilik mesleği ülkemizde yasal bir çerçeveye sahip değildir. Fakat adli muhasebecilik mesleğinin içerdiği konulara yönelik ülkemizde bu görevi yerine getiren meslek grupları bulunmaktadır. Bu sebeple, meslek gruplarını ve meslek mensubu olma süreçlerini incelemekte fayda vardır. FATF (Mali Eylem Görev Gücü) tarafından sorumlu olarak ülke mevzuatında yer alması istenilen grupların başında avukat, noter, bağımsız yasal danışmanlar ve muhasebeciler gibi profesyonel meslek mensupları bulunmaktadır (FAFT, 2007: 77).

Türkiye, yükümlü gruplarının kapsamında özellikle avukat ve muhasebeci gibi profesyonel meslek mensuplarının bu gruplar içinde yer almaması nedeniyle eleştiri

toplamıştır. Ülkemizde de bu eleştiriler göz önüne alınarak, uluslararası standartlara uyum sağlamak amacıyla diğer yükümlülere ilave olarak “avukat”, “serbest muhasebeci” ve “serbest muhasebeci mali müşavirler” ile “yeminli mali müşavirleri” de aklama ve terörün finansmanı mevzuatı kapsamında 01.04.2008 tarihinden geçerli olmak üzere yükümlü grupları arasına eklenmiştir (Kurt ve Uçma, 2009: 166).

Bunların yanında adli muhasebenin faaliyet alanları başta ABD olmak üzere tüm dünyada hızlı bir şekilde gelişme göstermektedir. Ticari hayatta karşılaşılan sorunlar gün geçtikçe büyüyüp daha da karmaşık hale gelmesine rağmen hile ve yolsuzlukları önleme adına eldeki imkânlar da hızla artmaktadır. Adli muhasebe hakkında yapılan tanımlamalardan anlaşılacağı gibi, adli muhasebe yalnızca mahkemelerdeki olaylarla ilgilenen bir meslek değil, işletmelerdeki hile ve yolsuzlukların tespiti ve çözümüyle yakından ilgilenen bir meslek dalıdır (Kurt ve Elagöz, 2015: 221).

Adli muhasebecilik mesleği birçok mesleğe destek olma hizmeti sağlamaktadır. Özellikle emniyet güçleri ve avukatlar, ekonomik sayılan suçlarla ilgili bir soruşturma veya dava esnasında, muhasebe alanı, finansal yönetim ile ilgili alanlar, bilgi teknolojileri konusu, vergi mevzuatı alanı, bütçeleme konusu, planlama ve genel yönetim kavramları uygulamaları için uzman kişinin bilgisine gereksinim duymaktadırlar. Bu bakımdan adli muhasebe meslek mensupları hem dava öncesi aşamalarda gerekli kanıt ve bilgilerin toplanmasında hem de dava aşamasındaki kanıtların mahkemeye sunulmasında önemli rol oynamaktadırlar (Açık, 2016: 1079).

Curtis’e göre adli muhasebeciler, hukuki sistemin önemli bir parçasını oluştururlar. Adli makamlara; boşanma davalarında malların net bedellerinin belirlenmesi, iflas olduğunda varlık değerlemeleri, mali tablo analizleri, hile denetimi ve mali belgelerin analizi yoluyla katkıları olmaktadır (Pazarçeviren, 2005: 11).

Adli muhasebecilerin görüşlerine ve yardımlarına en çok ihtiyaç duyulan alan, hilenin araştırılması ve soruşturulmasıdır. Adli muhasebe farklı birçok sektörde ve geniş bir alanda kullanılmaktadır. Adli muhasebecilerin hizmet alanına girebilecek faaliyet konularından bazıları şu şekilde sıralanabilir (Kurt ve Elagöz, 2015: 222);

- Ortaklık veya hissedar davaları,
- Şahsi yaralanma iddiaları, motorlu taşıtlar ile ilgili kazalar,
- İşin bitmesi, bunun sonucunda sigortadan elde edilebilecek diğer tazminat istekleri,

- Yönetim çalışan hata ve hile soruşturmaları,
- Boşanmalarla ilgili mali anlaşmazlıklar,
- İşletmenin mali kayıplarına ilişkin davalar,
- İş ihmalleri,
- Uzlaşma tahkimidir.

1.6.6. Adli Muhasebe Meslek Mensuplarının Özellikleri

Amerika İç Gelirler Servisi'nden işini tamamlayıp emekli olmuş bir adli muhasebe meslek mensubu olan Robert R. Roche'un adli muhasebe kavramı ile ilgili düşünceleri 'Kayıtların görünen değerini kabul etmeyip arka plana bakan, dökümanlar hakkında şüphe duyan, gerçek niyeti araştıran, bilirkişi raporu hazırlayan, özellikle birilerinin yalan söyleme ihtimalinin olduğu durumlarda ortaya çıkan, bireylerle çok detaylı mülakatlar yaparak gerçeği ayrıntılarıyla ortaya çıkaran kişidir' şeklinde ifade etmiştir (Karacan, 2012: 115).

Yukarıdaki tanımdan da anlaşılacağı gibi, adli muhasebecilerin normal muhasebeciler veya denetçilerden farklı olarak birtakım özelliklere sahip olmaları ve bazı konularda yoğun bilgi sahibi olmaları gerekmektedir. Bu özelliklerin başında bir dedektif gibi hareket etmeleri gelmektedir. Yurt dışında yapılan bir çalışmada, adli muhasebecilik mesleği açıklanırken ünlü dedektif Sherlock Holmes örnek verilmiş, adli muhasebecilerin veri toplama ve analiz etmede bu dedektiften öğrenecekleri çok şeyler olduğu vurgulanmıştır. Buna göre iyi bir adli muhasebeci aynı zamanda iyi bir dedektif olmalı, dikkatli inceleme ve araştırma mantığını taşımalıdır. Çünkü adli muhasebeciler sayıların önyüzünden ziyade arkasına bakabilen ve finansal raporların görünen değerlerini kabul etmeyen kişilerdir. Genel olarak bir adli muhasebecinin taşıması gereken kişisel özellikler ise şöyledir (Pazarçeviren, 2005: 10);

- Meraklı bir insan olmak; Adli muhasebeci, mesleği ile ilgili meydana gelen gelişmelere karşı ilgili ve meraklı olmalı, faaliyetlerinde mesleki şüpheciliği ön plânda tutmalıdır.
- Israrıcı bir insan olmak; Adli muhasebeci, üzerine aldığı işi bitirene kadar, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve denetim standartlarının da ilerisine geçerek olayı her boyutuyla değerlendirmeli, araştırmalı ve incelemelidir.
- Yaratıcı bir insan olmak; Adli muhasebeci, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve denetim standartları hakkında çok iyi bilgilere sahip olmanın yanı sıra, bunların

da ötesine geçip, olayı bir dedektif gibi mercek altına alarak bütün ayrıntıları gözden geçirmeli, olayın bütünü göz önüne alarak çözüme ulaşma yolunu denemelidir.

- Sezgileri güçlü bir insan olmak; Adli muhasebeci, olayları birbirinden bağımsız olarak değerlendirmeli, her olayın kendine özgü özelliklerini dikkate alarak gözden geçirmeli, iyi bir işletme sezgi ve yargısına sahip olabilmeli, kararlarında mantıklı, berrak ve analitik bir düşünceyi hâkim kılmalıdır.
- Psikoloji bilgisine sahip olmak; Adli muhasebecinin esas görevi iddia edilen sahtekârlığı araştırmak ve yakalamak olduğundan, adli muhasebeci şahit ve şüphelilerin ifadelerinin alınmasında psikolojik yeteneklerini kullanmaktadır.
- İletişim kurmadaki beceriye sahip olmak; Adli muhasebeci, çalışmalarının sunumu sırasında yazılı ve sözlü iletişimde etkili ve başarılı olmalı, insan ilişkilerini sağlıklı bir biçimde kurabilmelidir.
- Meslekî karar verebilme yeteneğine sahip olmak; Adli muhasebecinin yeterli meslekî bilgiye sahip olmasının yanında, özgüveninin de tam olması gerekir. Adli muhasebecinin vereceği bilgi ve kararlar, dava ve davaya taraf olanları yakından ilgilendirdiği için kimsenin etkisi altında kalmadan, araştırmaları sırasında elde ettiği bilgilere göre karar vermeli ve verebilmelidir (Bekçioğlu vd. 2013).

Bu karakteristik olan özellikleri taşımanın yanı sıra, adli muhasebe meslek mensuplarının bilgi sahibi olması gereken alanlar da vardır. Bunlar şöyle sıralanabilir (Bozkurt, 2000: 59);

- Yoğun bir muhasebe bilgisine sahip olması,
- Denetim bilgisine sahip olması,
- İstatistiki bilgiye sahip olması,
- Bilgisayar uygulamaları hakkında bilgiye sahip olması,
- Hukuk alanında bilgiye sahip olması,
- Psikoloji alanında bilgiye sahip olması,
- Araştırma teknikleri hakkında bilgiye sahip olması,
- Suç bilimi hakkında bilgiye sahip olması,
- İşletme yönetimi hakkında bilgiye sahip olması gerekir.

1.6.7. Adli Muhasebecilik İlkeleri ve Etik Kuralları

İlke denilince bütün mesleklerde akla konuyla alakalı meslek mensuplarının minimum seviyede uymaları gereken sınırlar, prosedürler gelir. Bu sınırlamalar söz konusu olan mesleği sağlıklı bir ortamda uygulamaya imkan sağlar.

Adli muhasebeciliğin temel sınırlar baz alındığında doğruluk kavramı, konuya uygunluk sorgulaması, ele alınan faaliyetin kalite ve güvenilirlik konusunda sorgulanma yapması gerekmektedir. Anlatılmak istenen şudur ki önceden belirlenmiş sınırlayıcı ölçüler her zaman var olmalıdır. İşte bu sınırlayıcı ölçüler belirlenen ilkelerin doğru olmasını ve konuya yardımcı olmasını sağlamaktadır. Bu ilkeler adli muhasebecilik eğitimleri veren kurumlar tarafından hazırlanmış ilkeler olarak bilinmektedir.

Adli muhasebe meslek mensupluğuna ilişkin ilkeler (Karacan, 2012: 117;

- Genel Kabul Görmüş İlkeler,
- Bulguların Toplanması İle İlgili İlkeler,
- Bulguların Anlaşılması ve Değerlendirilmesi İle İlgili İlkelerdir.

Adli muhasebecilik olgusuna dair ilkeler, söz konusu mesleğin daha kaliteli ve daha güvenilir şekilde ilerleyebilmesi adına temel ölçütleri belirler. Aşağıda özet açıklamalarına söz verilen bu ilkeler her geçen gün daha da geliştirilmektedir (Karacan, 2012: 117).

1.6.7.1. Genel İlkeler

Adli muhasebe kavramı ile ilgili olan en temel ilkeler üç başlık altında toplanmaktadır. Bunlar bağımsızlık, mesleki yeterlilik, işin kapsamı şeklinde sıralanmaktadır. Aşağıda başlıklar halinde açıklanmıştır (Bayrak, 2016: 30).

1.6.7.1.1. Bağımsızlık İlkesi

Bağımsızlık kavramı geniş anlamda düşünüldüğü zaman ilgili yasalarda, denetim ve muhasebe literatüründe denetlenmek istenen şirkete karşı tek taraflı olma durumunu anlatır. Ortaya çıkan bu durum objektiflik şeklinde de değerlendirilebilir (Köse, 2007: 16).

Buna bağlı olarak adli muhasebecilerin ilgili konuda yapacağı değerlendirme de kesinlikle bağımsız olması, kimsenin etkisi altında kalmadan konuyla ilgili karar vermesi gerekmektedir. Ortaya çıkan olayın mahkeme sürecinde kimin için çalışırsa çalışsın sadece doğruları söylemek zorundadır. Çalışılan taraf kim olursa olsun hatalar tarafsız bir şekilde söylenmelidir. Tek taraflı değerlendirme yapan adli muhasebe meslek mensubu

kişi işletme içerisinde hata bildirimini yapacaksa bu bildirim hata yaptığı düşünülen kişiden makam olarak üst seviyede bulunan kişiye kadar genel anlamda yapılmalıdır (Bayrak, 2016: 30).

1.6.7.1.2. Mesleki Anlamda Yeterlilik İlkesi

Mesleki anlamda yeterlilik kapsamında yapılan adli muhasebe davaları meslekte yetenek ve özen çerçevesinde ortaya konulmalıdır. Ele alınan bütün adli muhasebe kapsamındaki personeller bir işletmede hile yaptığı düşünülen kişilere soruşturma yapma yeteneğine sahip kişiler olduğu bilinmelidir (Saçaklı, 2011: 57).

Araştırmayı yapan kişi yeterli bir inceleme olgusuna sahip olsa dahi bu alanda tecrübe sahibi değilse nokta atışı yapılması gereken sorularda eksik kalabilir. Bunun yanında mesleki anlamda ve yeterlilik konusunda kendini göstermiş kişiler arasında bir topluluk oluşturulabilir. Bu toplulukta bir sorumlu kişi belirlenir ve bu kişi tüm işlemleri doğru bir şekilde yaparak yönetim görevini üstlenmektedir (Aktaş Ve Kuloğlu, 2008: 118).

Grup içerisinde belirlenen kişinin ilk belirleme aşamasında mesleki alandaki becerilerine, yeterlilik alanındaki geçmişine ve daha önce katıldığı adli muhasebe soruşturmalarına bakılmalıdır. Bu anlamdaki en belirleyici özellik kişinin eğitim alanındaki başarılarıdır. Bu alanda bu mesleği icra edebilmek için kişinin sosyal anlamda birçok konuda iyi bir özgeçmişe sahip olması gerekir (Karacan, 2012: 118).

Bunun sonucunda mesleki anlamda çalışabilecek kişilerin bu hizmetleri verebileceği saptanır. Geçmişleri incelenen bu kişilerin adli muhasebe kapsamı alanında ortaya çıkabilecek tüm davaların aydınlatılmasında önemli bir yerde oldukları aşıkardır (Bayrak, 2016: 31).

1.6.7.1.3. İşin Kapsadığı Alan İlkesi

Adli muhasebe meslek mensubu kişi konu kapsamında araştırmasını tamamlarken genel bir plan belirlemelidir. Belirlenen bu planda ilgilenecek olan tüm veriler tarih ve periyoda ait ortaya çıkan raporların ele alınarak değerlendirilmesi hakkında bilgi vermek zorundadır (Aktaş ve Kuloğlu, 2008: 118).

Ele alınan konu birden fazla kişi tarafından inceleme yapıldığı ortamlarda adli muhasebe meslek mensubu konunun kapsamını, amaçlarını ve hedefleriyle ilgili tüm işlemlerin ve bu işlemlerle ilgili kayıtların incelenilmesi şeklinde belirleme yapılmalıdır (Saçaklı, 2011: 58).

Muhasebe meslek mensubu yukarıda belirtilen incelemeler sırasında silinen silinmeyen bütün bilgileri incelemelerine dahil ederek çalışma yapar. Elde edilen bilgileri ve bu bilgilerin elde edilme yerlerine titizlikle araştırmalı ve araştırmaya uygun olup olmadığını belirleyip raporlamalıdır (Kuloğlu, 2007: 28).

1.6.7.2. Konuyla Alakalı Verilerin Toplanmasıyla İlgili İlkeler

Verilerin toplanmasıyla alakalı aşamalar üç aşama şeklinde incelenebilir. Bu üç başlık planlama ilkesi, kanıt toplama ilkesi ve bütünlük ilkesidir. Birbirini takip eden bu ilkeler bir bütün oluşturmaktadır.

1.6.7.2.1. Planlama Yapma İlkesi

Adli muhasebe meslek mensubu, araştırma kapsamındaki soruşturma kısmının başlama tarihinden bitiş tarihine kadar olan süreçteki bütün aşamaları özenle planlamalıdır. Bu plan oluşturulurken işletmeyle ilgili hile konularının tüm ayrıntılarıyla ve tüm maliyet çalışmalarıyla kimlerin yardımı olacağıyla birlikte önceden planlanmalıdır (Karacan, 2012: 119).

Planlama yapma ilkesi dahilinde hazırlanan ve incelemeye koyulacak olan bu plan minimum sürede ve en sağlam titizlikle yapılmak durumundadır (Bayrak, 2016: 32).

1.6.7.2.2. Kanıt Elde Etme İlkesi

Beyaz yaka olarak adlandırılan ve suç olarak kabul edilen durumların eğitim alanında kendini göstermiş kişiler tarafından yapıldığı bilinmektedir. Bu nedenle konuyu suç haline getiren kişilerin bu suçu çok iyi bir şekilde kamufle etmektedirler. İşte bu yüzden bu kişilerin yaptığı suçları derinlemesine bir şekilde araştırarak ortaya çıkarmak gerekir. Kanıt elde etme durumu işte bu yüzden profesyonel bir kişi tarafından yapılmalıdır (Gülten, 2010: 315).

1.6.7.2.3. Bütün Olma İlkesi

Adli muhasebe bilimleri kendi içinde harmanlayarak kullanan ve onlardan sürekli yardım alan bir meslek grubudur. Konuyla alakalı rapor hazırlamak isteyen bir adli muhasebeci hukuk, denetim ve buna benzer birçok bilimden yardım almaktadır. Bu durumda yardım alınan her bilim kendi alanında bir kanıtın ortaya çıkmasına sebebiyet verecektir. Elde edilen kanıtlar toplanacak, birleştirilecek ve son kısmında hazırlanacak rapora veri olacak duruma gelecektir. (Karacan, 2012: 119).

1.6.7.3. Elde Edilen Verilerin Değerlendirilmesiyle İlgili İlkeler

1.6.7.3.1. Görüş Sunma İlkesi

İlgili muhasebe meslek mensubu kişi yaptığı araştırmaların sonucunda ortaya rapor koyabilmek için birden fazla teknikten yardım almaktadır. Kimi zaman yazılı kimi zaman ise sözlü anlamda kaynaklara başvurmaktadır. Başvurulan bu kaynaklarda istenilen cevapların yanında diğer tepkilerde değerlendirilmek zorundadır. Tüm bu değerlendirmeler sonucunda konuyla ilgilenen adli muhasebe meslek mensubu konuyla alakalı bir rapor hazırlamalıdır, işte bu rapor görüş sunma ilkesini kapsamaktadır (Bayrak, 2016: 33).

1.6.7.3.2. Tam Açıklama İlkesi

Adli muhasebeci tarafından tüm değerlendirmeler yapıldıktan sonra hazırlanan ve sunulan muhasebe raporu, bu rapordan bilgi alacaklara ihtiyaca uygun, geçerli, eksikliği olmayan, gerçeğe uygun ve tarafsız bilgiler sunmak zorundadır. Sunulan bu belgeler hile hakkında tam bir açıklama getirmelidir. Mahkeme aşamasında gerektiği durumda bu rapor adli muhasebeci tarafından açıklanmalıdır (Bayrak, 2016: 33).

1.6.8. Adli Muhasebeye İhtiyaç Duyan Kişiler

Adli muhasebe bilim dalının ülkemizde yeterince gelişmemiş olmasının temel nedeni bu bilim dalına kimlerin niye ihtiyaç duyduğunun sağlıklı şekilde açıklanamamış olmasıdır. Genel anlamda adli muhasebecilik mesleğine ihtiyaç duyanlar şu şekilde sıralanabilir (Kocaer, 2012: 6);

- Muhasebe İle Uğraşanlar,
- İç veya Dış Denetim İle Uğraşanlar,
- Şirket Ortakları,
- İşletme Yöneticileri,
- Hakim, Savcı ve Avukatlar,
- Kolluk Kuvvetleri,

Bunlarla birlikte her geçen gün ihtiyaç duyan meslek gruplarında artış olabileceği düşünülmektedir.

1.6.9. Adli Muhasebe Mesleğine Yönelik Sertifikalar

Günümüzde, adli muhasebe alanında kariyer yapmanın sağlayacağı yararlar konusunda çok sayıda çalışma bulunmaktadır. Bu çalışmalarda adli muhasebe, hem en çok tercih edilebilecek mesleklerin başında hem de güvenceli bir meslek olarak

sunulmaktadır. Bu sebeple, çok sayıda meslek odası adli muhasebe ile ilgili sertifika programları düzenlemektedir (Rezaee ve diğ. 2004: 2). Adli muhasebe ile ilgili mesleki kuruluşların açılması aşamasında bir takım farklılıklar ortaya çıkar. Doğal olarak, her bir mesleki teşekkülün kendine özel ayrı bir eğitim programı vardır (Pehlivan, 2010: 33).

Amerika Birleşik Devletleri'nde adli muhasebe konusunda sertifika programı düzenleyen pek çok kurum ve kuruluş tablolarla anlatılmakta, her sertifika programının ne tür yetkiler verdiği, programa başvuru şartları, başvuranların nasıl sertifika aldıkları, bir kez sertifika alan kimsenin daha sonraki yıllarda nasıl bir eğitim almasının gerektiği gibi konular özetlenmektedir. Çalışmamızın Ek 1 – 13 kısmında ilgili sertifikalara yer verilmiştir.

Amerika Birleşik Devletleri'nde bulunan New York Utica Koleji de Mali Suçların Araştırılması alanında altı derslik bir sertifika programı sunmaktadır. Bu program ilk olarak Mali Suç Araştırmacıları Birliği'nin (IAFCI – International Association of Financial Crimes Investigators) üyeleri için mesleki bir sertifika programı olmak üzere birkaç yıl önce tasarlandı. Mali Suç Araştırmacıları Birliği'nin üyeleri, büyük ölçüde kredi kartı sektörü alanındaki şirketlerde çalıştırılan kişilerden oluşuyordu. Programın artık Mali Suç Araştırmacıları Birliği ile ilişkisi kalmasa da altı dersin içeriklerinin, bu örgütün kendi üyeliği için önemli gördüğü konuları da kapsayacak bir şekilde verilmeye devam ettiği görülmektedir. Bu nedenle, program Karşılaştırmalı Ceza Adaleti Sistemleri, Ekonomik Suç Araştırması, Bilgi Güvenliği, Ekonomik Suç Hukuku, Hileyi Önleme ve Tespit Etme Teknolojileri ve Adli Muhasebe ve Hile Denetimi derslerinden oluşmaktadır (Pehlivan, 2010: 35).

İKİNCİ BÖLÜM

HİLE KAVRAMI VE HİLE DENETÇİLİĞİ

2.1. Hile

2.1.1. Hile Kavramı

Bu kavram kökeninde latince olup ‘fraus’ anlamı içeren kelimedenden gelir. Bu kelime zarar, hile, hata ve aldatma anlamı içermektedir (Dönmez ve Karausta, 2011: 19). Türkiye’de bulunan ana sözlükte ise şöyle açıklanmıştır; bir kişiyi veya bir olayı aldatmak, yanıltmak amacıyla gerçekleştirilen tüm entrikalardır. IFAC (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu) bu kavramı şu şekilde açıklamıştır; bir işletme içerisindeki o işletmenin yönetiminden sorumlu kişiler tarafından yapılan ve adil olmayan yasa dışı getiriler sağlayan tüm hareketlerdir (IFAC 2006: 238).

Bu kavram işletme içerisinde bulunan ve bir amaç taşıyan kayıt ve belgelerin kasıtlı olarak ortadan kaldırılması veya gerçekliğinin yok edilmesidir (www.alomaliye.com). Hata kavramı bir iş yaparken farkında olmadan yapılan bir takım yanlışlıkları gösterirken, hile kavramı yapılan bu yanlışlıkların bilerek ve göz göre göre yapıldığını ifade eder. Bu durumdan dolayı hata olgusunda bir kanıt durumu yok iken hilede mutlaka kanıt durumu vardır (Bayraktar, 2007: 13).

Daha geniş anlamda bakılacak olursa hile kavramının açıklaması şöyle yapılabilir; muhasebe işlemleri ile ilgili olayların var oluş aşamasından bitiş aşamasına kadar olan süreçte kayıtların üzerinde bir tarafa yarar bir tarafa zarar uğratacak şekilde mevzuata zıt davranarak değişiklik yapılması veya yapılan bu suça göz yumulması durumudur (Erol, 2008: 230).

Hileye konu olmuş olaylar işletme içerisindeki çalışanların hırsızlık davranışlarından, iş etiğine aykırı davranışlarından, işletme içerisindeki kaynakların kendi üzerlerine alınmasından, kişisel yeteneklerin kötü olarak kullanılmasına kadar olan tüm finansal alanlarda anlatılan şekillerde yapılmaktadır. Hile kavramları farklı kategorilerde değerlendirilmektedir. Bonner adlı kişi 1998 yılında hilenin türleri ile denetçinin dava edilmesi durumlarındaki ilişkiyi değerlendirdiği bir çalışma hazırlamıştır. Bu çalışmada hile 12 farklı dalda kategorileştirilmiştir. Bu kategoriler aşağıda listelenmiştir (Dönmez ve Çavuşoğlu, 2015: 35);

- Gerçek olmayan gelirler,
- Vadesi gelmeden önce yapılan tüm gelir tahakkukları,

- Hile ile ilgili yapılan yanlış ayrımlar,
- Gerçek olmayan varlıklar ve bunlarla ilgili yapılan gider iskontoları,
- Fazla değerle kaydedilmiş varlıklar ve bunun karşılığında eksik değer biçilmiş borçlar,
- Unutulma yoluyla kayıt edilemeyen varlıklar ve bunların karşılığında kayıt edilen borçlar,
- Konuların dışında yapılan yanlış bilgilendirmeler ve ana sermayeyle ilgili gerçekleştirilen hileler,
- İkili tarafların yanlış yapılan taraf işlemleri,
- Olduğundan fazla düşük gösterilen gelirler veya eksik varlık kayıtları,
- Kanun dışı davranışlar ve diğer akla gelebilecek konuyla alakalı tüm hileli hareketler olarak nitelendirilmiştir.

Muhasebe hileleri beş unsurdan oluşmaktadır:

- Hileyi yapan ve suçlu kabul edilen kişi,
- Suçluyu hile yapmaya iten neden,
- Bir kişinin varlık değerini yok sayması,
- Değeri yok sayan kişinin hatanın ortaya çıktığı zamanda hatayı fark etmemesi,
- Hata yapan kişinin bu hareketten kendi için yarar sağlamasıdır.

Bütün bu özellikleri bir arada toplanarak hile ile ilgili tam bir tanımlama yapılırsa; "Maddi bir amaç için kasıtlı bir şekilde davranış veya tutumlardan dolayı zarara uğrayan bir taraf yaratmak ve bu taraf üzerinde etkili mağduriyete neden olmak." şeklinde olacaktır. İşletmede yapılan muhasebe hileleri olarak kabul edilen farklı yasa dışı hareketleri saklamak, var olan şirketin gerçek olan durumunu olduğundan farklı göstererek vergi kaçakçılığı yapmak amacıyla gerçekleştirilmektedir (Çatıkkaş, 2011: 19).

2.1.2. Hilenin Özellikleri

Bu kavram, bir kurum veya kişinin olması gerektiği gibi olmadığı bilinen ve gerçekliğine inanılmayan bir takım bozuklukların ve kanun dışı işlemlerin bilerek ve isteyerek kendine yarar sağlama amacıyla yolsuzluk yapıldığını içermektedir. Mali verilerin oluşturduğu tablolardaki hatalar yolsuzluk yapılmak istenmesinden, yasa dışı hareket edilmesinden ve yanlışlıkla kaynaklanmış olabilir. İşte bu durumda hile ve

hatanın ayrılmasının en temel farkı bu yanlışlığın bilerek veya bilmeyerek yapılması durumudur.

Yanlışlık kelimesi mali beyanlardaki bir miktarın veya açığa kavuşması ihtimalini de içeren kasıtsızca yapılan yanlış açıklamalar anlamına gelir. Standartlara göre; hata kavramı mali verilerle oluşturulan tablolarda yapılan yanlışlıkların farkında olmadan yapıldığını ifade eder. Buna göre;

- Mali veriler kullanılarak hazırlanan tablolarda verilerin elde edilme sürecinde veya analizinde yapılabilecek herhangi hata durumları,
- İşletme içerisindeki olaylarda gözden kaçırılan durumların olması ve bu durumların olduğundan farklı yorumlanarak bir tahmin yapılması,
- Muhasebe sınırlarını belirleyen ilkelerin uygulanmasında konu ile ilgili herhangi bir yanlışlık yapılması hata yapıldığını ifade etmektedir.

Hileyi; yönetim, çalışanlar veya üçüncü şahıslardan sorumlu yönetimdeki kişi veya kişilerin kandırmaya yönelik adaletsiz ve yasadışı bir şekilde kendi yararına temininde kullanmak amaçlı hareketleri olarak tanımlayabiliriz. Dolandırıcılık esasen geniş bir yasal kavram olduğu halde; ISA (Uluslararası Denetim Standartları)'nın amaçları doğrultusunda denetçi mali bildirimlerin gerçek dışı olan dolandırıcılıkla ilgilenir. Bu kişiler bir dolandırıcılık işleminin var olup olmadığının tespitini hukuksal açıdan yapmazlar. İdareyle sorumlu yönetimden bir ya da birkaç kişinin karıştığı dolandırıcılığa Yönetim Dolandırıcılığı denir. Sadece işverenlerinin karıştığı dolandırıcılığa ise İşveren Dolandırıcılığı diye adlandırılabilir. Her iki durumda da işletmenin içinden veya dışından üçüncü şahıslarla gizli anlaşmalar söz konusu olmuş olabilir (Emir, 2008: 113).

Hilenin içinde içerdiği özellikler şunlardır (Kaya, 2013: 10);

- Hile; hileyi gerçekleştiren kişi tarafından gizlice gerçekleştirilen eylemdir.
- Hileyi gerçekleştiren kişinin kendisine fayda sağlama amacı bulunmaktadır.
- Hilede kesin olarak kasıt unsuru var olduğu kabul edilmektedir.
- Hilede bir kurban seçilmek zorundadır.

Hileden her anlamda mağdur biri ya da işletmenin zarar görmesi söz konusudur.

2.1.2.1. Hata ve Hile Ayrımı

Amerikan denetim standartları, hata ile hile arasındaki en esas farkın “kasıt” unsuru olduğunu belirtmektedir. Hatalar, mali tablolardaki tutarlar ya da açıklamalarda yapılan, bilinçli bir şekilde olmayan yanlışlık ya da eksikliklerdir. Mali tabloları oluşturacak olan bilgilerden bazılarının işleme yanlış olarak alınması bir hata olabilir.

Muhasebe kavramında yer alan hata ve hile kavramları muhasebe sınırlarına aykırı olan durumları ifade etmektedir. Yukarıda da söylendiği gibi bu iki unsuru birbirinden ayıran özellik hatanın bilinçli ya da bilinçsiz yapıldığı durumdur. Örnek verilecek olursa satın alınan bir makinenin sabit kıymet hesabına geçirilmesi gerekirken genel yönetim giderleri hesabına yazılması bilinçsizlik ve dikkatsizlik yüzünden yapılıyorsa hata olarak kabul edilebilir. Fakat karın düşük, giderin yüksek gösterilmesi için bu durum yapılıyorsa ve benzeri durumlarla karşılaşılırsa burada hile durumundan söz etmek mümkündür. Bu iki kavram arasındaki fark çok anlaşılmaz. Fakat hileler genel anlamda hatalı işlemlerin tekrarlanmasıyla yapılır ve gizlenir. Bunun sonucunda bilinçli olarak yapılan hatalar takip edilmiş olan yoldan ötürü hile olarak kabul edilir (Çelik, 2007: 10).

2.1.3. Hile Ve Yaratıcı Muhasebe

Yaratıcı kelimesi, Türk Dil Kurumun da yaratma yeteneği olan anlamında ifade edilmektedir (www.tdk.gov.tr).

Yaratıcı muhasebe yaşanan Enron olayından sonra bütün dikkatleri üzerine toplayarak, yabancı literatürde sıklıkla karşılaşılan bir konu olmuştur. Yaratıcı muhasebe dar anlamda ifade edilecek olursa; Finansal tablolara yapılmış olan bir makyajlamadır (Kaya, 2013:10).

Yaratıcı muhasebe hilenin kendisinin alt dalı olduğunu ve hilenin var olduğu durumları genel olarak ele aldığını ifade eder. Bunun yanında hileyi eleştiriye açık bir yaklaşım olarak kabul eder. Bu bakış açısı yurt dışındaki birçok ülke üzerinde de göz önüne serilmektedir. Amerika’nın kabul ettiği literatüründeki temel yargı; yaratıcı muhasebe kavramının hileyi de içine alan bir olgu olduğunu öne sürülmektedir. İngiliz literatüründe ise genel kanaat yaratıcı muhasebe kavramının hileyi içeren bir kavram olmadığı; düzenleyici sistemin eksikliklerinden faydalanan uygulamalar tarafınca var olduğu ifadesidir (Jones, 2010:5).

Yaratıcı muhasebe konusu ile hile olgusunun arasındaki ortak nokta olarak kabul edilen konular, kasıt unsurunun içerilmesi, finansal tablolara ilgili taraflara göre sunulma

durumudur. Ancak bu iki olgunun birbirinden ayrılmasındaki en önemli neden hileli mali raporlamanın tüm standart ve yasal düzenlemelere aykırı olması, yaratıcı muhasebe konusunun ise tüm standart ve düzenlemelere karşı olmamakla fakat hilenin var olması potansiyeliyle gelecekte hileye dahil olabilecek bir olgu olarak kabul edilmesidir (Ocak ve Güçlü, 2014: 126).

Bu iki kavram arasındaki en önemli ayrılık ise yasal olma durumudur (Kaya, 2013: 10).

2.2. Hilenin Sınıflandırılması

2.2.1. Çalışan Hata ve Hileleri

Çalışan kişilerin hile sayılabilecek durumları hırsızlık, zimmet ve meslekle alakalı yasal olmayan işlemler şeklinde ifade edilebilir. Çalışan kişilerin işletmeye ait olan varlıkları kendi amacına uygun hale getirerek veya hakkı olmayan varlıkların kendi zimmetine geçirmesi patronunu dolandırması nedeniyle işçi yani çalışan hata ve hileleri olarak değerlendirilmektedir (Coşkun, 2013: 5).

Çalışanların yaptıkları hileler aşağıda maddeler halinde gösterilmiştir;

- İşletme elindeki tüm maddi manevi değerlerin hırsızlık yoluyla çalınması,
- İşletmeye ait varlıkların bireysel amaç dahilinde kullanılması,
- Ödemelerin tekrar tekrar yapılarak gelir sağlanması,
- İşten ayrılan işçilerin maaşlarının ödenmeye devam ediliyormuş gibi gösterilmesi,
- İşletme elindeki stokların bireysel çıkar doğrultusunda çalınması,
- Satın alınmayan mallar adına gerçek olmayan ödemeler yapılması,
- Farklı işlemlerden doğan alacakların alınarak işletmeye değil bireysel hesaba geçirilmesi (Bozkurt, Eylül: 43),
- Hiçbir yetki olmamasına rağmen iskonto yapılması,
- İşletme elinde bulunan stokların ve hurdaların çalınması,
- İşletmenin ofisinde bulunan malzemelerin çalınması,
- İşletmeye ait olan ve sabit varlık kabul edilen malların çalınması,
- Gider olarak kabul edilen işlemlerin fazla gösterilmesi,
- İşçi olmadığı halde işçi olarak gösterilen kişilere ödeme yapılması durumu,
- Gerçek olmayan ve borç kabul edilen durumlar yaratılarak ödeme yapılması,
- İş yeri sahibine ait çeklerin izinsiz alınarak kullanılması,
- İşletmenin banka hesapları kullanılarak maddi gelir sağlanması,

- İşletme adına düzenlenen belgelerde değişiklik yapılması,
- Haddinden fazla sipariş verilerek kendi adına bireysel çıkar sağlanması,
- İşletmelerde var olan çeşitli sebeplerle müşteri ve tedarikçi kabul edilen kişilerden rüşvet alınması ve ekonomik anlamda katı haller kullanılarak zorbalık yapılmasıdır.

Çalışanların yaptıkları hileler iki başlık adı altında toplanmaktadır. Bunlar (Okay, 2011: 72);

Doğrudan yoldan yapılan hileler; gerçek olmayan bir işletme kurarak işletme çalışanlarının işletmedeki varlıkları çalması olayıdır. Örnek gösterilecek olursa gerçek olmayan bir işletme aracılığıyla gerçekte bir mal satışı olmadan ödemenin alınması durumudur. Bu hile başlığı adı altında sadece iki taraf vardır. Yolsuzluk doğrudan çalışanla bağdaştırılır.

Dolaylı yoldan hileler; doğrudan yapılan hilelere göre bu başlık altında üçüncü bir kişi vardır. Bu kişi hile yapan çalışan ile ilgili kişidir. Genel olarak bu kişiler bir kişi veya şirket olarak gösterilerek arada gerçek olmayan bir alışveriş var edilir. Gerçek olan alışverişlerde ise değerler olduğundan da düşük gösterilerek mal satılır ve bunun karşılığında üçüncü kişilerden rüşvet alınır. (www.vergi.tc).

2.2.2. Yönetim Tarafından Yapılan Hileler

Yönetim hileleri aynı zamanda finansal raporlama hileleri olarak da bilinir. Genellikle bu hileler finansal rapor verilerindeki değişikliklerle gerçekleştirilir.

İşletme yönetimi hileyi genel olarak şirketi iyi veya kötü gösterebilmek için yapmaktadır. Bunun karşısında hedef alınan kesim devlet, yatırımcılar ve kredi kurumlarıdır. Yönetim tarafından yapılan hileler oldukça geniş bir alanı kapsamaktadır. Yaşadığımız ülkede iç piyasa açısından oldukça önemli bir konudur (Coşkun, 2013: 6).

Yöneticileri hileye iten nedenler aşağıdaki şekilde sıralanabilir (Okay, 2011: 73);

- Bulundukları konumlar nedeniyle ve yaptıkları işlemler yüzünden fark edilmeyeceklerini düşünmeleri,
- Olması gerektiğinden fazla rekabet yüzünden işletme sahipleri tarafından baskı altında kalma durumları,
- Kendi çıkarlarının da olmaları,
- Bulundukları mertebe yüzünden bütün tablolara ulaşımın kolay olması ve değişiklikleri yapabilecek potansiyelde olmalarıdır.

Finansal tabloları kullananları yanıltmak amacıyla hileler aşağıdaki gibi gerçekleştirilir (Artar, 2016: 15) ;

- Faaliyet sonuçlarını etkilemek amacıyla dönem sonuna yakın tarihlerde gerçek dışı yevmiye kayıtları yapmak,
- Tahakkuk eden kıymet hareketlerine ilişkin işlem ve olayları kayıt dışı bırakmak veya zamanından önce kaydetmek ya da gelecek dönemlerin başarısını etkilemek amacıyla ertelemek,
- Muhasebe tahminlerini uygun olmayan biçimde yaparak hesap bakiyelerini etkilemek,
- Finansal tablo kalemlerini etkileyebilecek bilgileri gizlemek veya açıklamamak ya da yanıltıcı bir biçimde açıklamak,
- Karmaşık işlemlere girilerek finansal durumu ve faaliyet sonuçlarını değiştirmeyi amaçlamak,
- Önemli ve olağandışı işlemlere ilişkin kayıtları ve koşulları değiştirmek.

2.2.2.1. Tepe Yönetim Tarafından Yapılan Hileler

İşletme yönetimi, daha fazla kredi alabilmek, borsada hisse senedi fiyatlarını yükseltmek, hisse başına karı artırmak, işletmenin kamuoyunda imajını güçlendirmek vb. nedenlerle işletmenin mali tablolarını olduğundan iyi göstermeye yönelik muhasebe hileleri yapabileceği gibi; az vergi ödemek, az kar dağıtmak veya ayrılan ortaklarla avantajlı anlaşmalar yapmak için de mali tablolar üzerinde olumsuz etkileri olan düzenlemeler yapabilmektedirler. Bunlar (Bozkurt, 2000:16):

- Henüz son aşamaya gelmemiş ve gelir doğuracak işlemleri önceden gelir unsuru olarak kaydetmek (Örneğin, satış işlemi bitmeden yüklemesi yapılan malları gelir kaydetmek, önemli belirsizlikler varken bir unsuru gelir yazmak, gelecekte yapılacak bir hizmet için alınan bir avansı gelir kaydetmek vb),
- Sahte gelir kalemleri kaydetmek (Örneğin, işletmelerin aralarında benzer değer varlıklarını değiştirerek gelir yaratmaları, gelen iade paralarını gelir yazmaları, ara dönem mali tablolarda düzmece tahminlerle geliri artırmaları vb), □
- Bir defalık kazanç operasyonları ile geliri artırmak (Örneğin, düşük değerlenmiş bir varlığı yüksek değerle satmak, gereksiz bir şekilde borçları erken ödeyerek iskonto geliri sağlamak),

- Cari dönem giderlerini sonraki dönemlere aktarmak (Örneğin, değersiz bir duruma gelen aktifleri zarara aktarmak),

Gelecek dönem giderlerini cari döneme gider olarak kaydetmek vb. Adli muhasebeciler, mali durum beyanlarına ilişkin yukarıda sayılan sahtekârlıkları açığa çıkarabilmek için, finansal bildirimi; oran analizi ve verilerin tahrif edilmiş olma ihtimalini belirlemek için kullanılan Benford Yasası gibi belirli veri inceleme tekniklerini kullanarak analiz ederler. Bu kanun, rakamların ortaya çıkış sıklıkları yani frekansları ile gerçek bir muhasebe evreninde ortaya çıkan ilk rakamların frekanslarının karşılaştırılmasına dayanmaktadır. Frekanslar Benford yasasına uymayan bir şekilde değişiyorsa, bu durum, bunu yaratan kasıtlı bir eylemin, yani muhasebe hilesinin varlığını göstermektedir. Uygulanan diğer prosedürler de, meydana gelen hile olayı hakkında bilgisi olabilecek kişilerle mülakatlar ve görüşmeler düzenlemektir.

2.2.3. Satıcı Tarafından Yapılan Hileler

Satıcı hilelerinin hedefi satın alma işlemleriyle uğraşan şirketlerdir. Satıcılar hileleri karşı tarafın bünyesinde çalışan bir işçi ile yapabilmektedirler. Bu işlem düşük kaliteli bir malın karşı işletmenin bünyesindeki satıcı sayesinde çok fazla bütçeye satılmasıyla olur (Coşkun, 2013: 6).

Bu tür hileler iki şekilde gerçekleştirilmektedir. Birincisi satıcıların bireysel olarak yaptığı hileler ikincisi toplu olarak yaptığı hileler olarak yaptığı hile şeklinde ifade edilir (www.vergi.tc).

2.2.4. Müşteri Tarafından Yapılan Hileler

Bu hile grubunda satıcı tarafından yapılan hilelerin aksine satış yapan hileler hedef alınmaktadır. Burada da satıcı tarafından yapılan hilelerdeki gibi karşı tarafın işletme bünyesinden bir kişi ile yapılması mümkündür. Bu işlem bütçesi yüksek bir malı az fiyat ödenerek alınmasını ifade eder (Coşkun, 2013: 6).

2.3. Hilenin Türleri

2.3.1. Kasıtlı Hata

Genel anlamda muhasebede yapılan yanlışlıklar bilgi eksikliği veya dikkat eksikliğine dayanmaktadır. Fakat bu eksikliklerden kaynaklı yapılan hatalar belirli bir amaç dahilinde sistemli bir şekilde yapılıyorsa burada kasıtlı hata ortaya çıkmaktadır. Bu hata durumu muhasebe de hile olarak kabul edilir.

Muhasebe hataları sistematik bir şekilde sıralanacak olursa (Bozkurt, 2009: 69);

- Matematiksel işlemler ile hatalar,
- Kayıt aşamasında yapılan hatalar,
- İşlemlerin nakil aşamasında yapılan hatalar,
- Verilerin unutulması tekrarlanmasıyla ilgili bilançoda yapılan hatalar şeklinde sıralanabilir. Yukarıda sıralanan hatalar yasaya aykırı ve herhangi bir tarafa menfaat sağlama durumuyla yapılırsa kasdi hata kabul edilir.

Yukarıdaki durumların yanında yapılan yanlış veya yolsuzlukların hile veya hata olduğunu anlamak oldukça zordur. Bu durumun netliğe kavuşma süresine kadar olan aşamada ortadaki sorun muhasebe hatası şeklinde ifade edilir. Bu işlemin işletmeyi etkileme derecesine göre de işlemi adlandırmak hakkında da karar vermeye yardımcı olur. Denetçiler bu sorunu incelerken ilk olarak düzensizliği tespit ederek bu düzensizliğin nedenlerini inceler. Genel anlamda bakıldığında yapılan bu hata olarak kabul edilen işlemlerin arkasındaki niyet önemli kılınmaktadır. Bu niyeti belirlerken denetçiler bazı genellemeler yapmaktadırlar. Yapılan bu genellemeler şu şekildedir; (Gürbüz, 1995: 62).

- Genel anlamda önem derecesi yüksek düzensizlikler hile olarak adlandırılır,
- Çok kolay bir şekilde gün yüzüne çıkarılabilen bir düzensizliğin üzerindeki örtme çabası bu düzensizliği hile yapar,
- Yapılan hata ve sorunlar sık sık oluyorsa bu sıkıntıların bilinçli yapıldığı varsayılır ve bu sıkıntılar hile olarak adlandırılır,
- Düzensizlik durumuna çok rastlanmıyorsa ve düzensizliği çıkaran kişilere çok fazla yarar sağlamıyorsa hileden ziyade hata denilen durumlar ortaya çıkmış demektir (Coşkun, 2013: 7).

2.3.2. Kayda Alınmamış İşlemler

Kamu kurumlarının denetimi dışında kalan işlemler kayda alınmamış işlemler olarak kabul edilmemektedir. Bu gibi durumlar yasalarla kısıtlanmış mali işlemler ve yasaların yasak koymadığı halde belgelendirilmeyen finansal konulardır. Bazı işlemler hem üretken hem yasal olması halinde bile kişiler bu işlemleri gerekli kurumlardan gizlemektedirler. Bunun sebepleri ise; vergilerden kaçmak, fazla gelir sağlamak ve yasal düzenlemeleri doğru bulmamaktır (Okay, 2011: 59).

Bunun yanında fatura almamak ve vermemek, belgeleri kaydetmemek şeklinde bilinçli olarak yapılan hileler kayda alınmamış işlemler sayılmaktadır. Kayda alınmamış işlemler satış işlemlerinden doğan gelirlerin saklanarak vergileri aza indirmek için yapılır.

Satış ve gelir işlemleri tamamen belgesiz yapılarak bu işlemler gerçekleştirilmiş olur. Fakat bilinmelidir ki bu durumda işletme içim matrah farkı ortaya çıkacaktır. Denetim sürecinde hata unsurunu belirleme aşamasında denetimler belgeler dikkate alınarak yapılmaktadır. Fakat yukarıdaki işlemlerin hiçbiri belgelere konu edilememiştir (Çakır, 2004: 34).

2.3.3. Zamanında Yapılmamış Kayıtlar

Yapılması gereken kayıtların tüm kanun hükümlerine göre ortaya çıktığı zaman yapılması gerekmektedir. Madde 219'a göre yapılan tüm işlemler ilgili defterlere aynı zamanda kaydedilmelidir. Bu durumda;

- İşlemlerin yapılan işin niteliği bozulmadan gerekli zamanda kaydedilmesi zorunludur. Bu kayıtların kaydedilme süresi 10 gündür.
- Sürekli olarak fiş vb. belgelerle kayıt yapan işletmelerin kayıtlarını bu belgeler dahilinde işlemesi zorunludur. Bu gibi belgelerin asıl faaliyet konusu olan defterlere 45 gün içerisinde işlenmesi zorunludur.
- Günlük işlemlerde bulunan işletmelerin günü gününe kayıt yapması zorunludur (Saçaklı, 2011: 38).

2.3.4. Gerçek Olmayan Uydurulmuş Hesaplar

Ana başlık altında bir diğer alt başlıkta gerçek olmayan uydurulmuş hesaplar konusudur. Bu işlem eldeki parayı gizlemek, işletmeye konu olmuş maliyetleri yükseltmek adına hiç var olmamış hesapları var etmektir. Bu durumda işlemler olduğundan çok farklı gösterilmektedir. Bu işlem için açılmış tüm hesaplar sonrasında karşılık gelebilecek bir hesapla ortadan kaldırılır. Bu gibi işlemler şu maddeler amaç edinerek uygulanmaktadır (Okay, 2011: 61);

- İşletme adı altında çalışan tüm kişilerin yaptıkları hileleri gizleme ihtiyacı duymaları,
- Var olmamış işlemleri denkleştirme çabası,
- Devletten vergi kaçırma isteği,
- İşletmenin var olan durumunu daha fazla gösterme çabasıdır.

Genel olarak şirketlerde rastlanan ve gerçek olmayan olaylar aşağıdaki gibidir;

- Aslında var olmayan kişiler adına hesap açarak bu hesaplar alacaklandırılır,
- Sonrasında bu alacakları şüpheli hale sokarak karşılık ayrılır,
- Sahte gider pusulası düzenlenmesi ve şişirilmesi,

- Taraflar arasında yapılan alışverişte komisyoncu yokken var edilip komisyon giderinin ortaya çıkarılması,
- Hayali kişilerden alışveriş yapılmış gibi belge düzenlenmesi,
- Değerinden eksik veya fazla fatura düzenlenmesi,
- İşletme kendi bünyesindeki ortaklara borçluymuş gibi gösterilerek para akışı yapılmasıdır.

VUK'a (Vergi Usul Kanunu) göre yukarıdaki işlemler dahilindeki kişiler kaçakçılık cezası ise yargılanacak ve gereği neyse yapılacaktır.

2.3.5. Belge Yolsuzluğu

En çok tercih edilen yolsuzluk durumlarından biri belge yolsuzluğudur. Bu işlem başlıkta olduğu gibi belgeler tarafınca yapılır ve iki durumda yapılabilir. Birinci durum hem belgenin hem de belgeye konu olmuş olayın niteliğinin gerçek dışı olmasıdır. Bu durum tamamen hileli belge kullanmayı ifade eder. İkinci durum ise belgenin gerçek olup belgeye konu olmuş olan konunun tamamen sahte olduğudur. Bu belgeler ise ilgili alanda yanıltıcı kayıt ve belge olarak adlandırılır. Ortaya çıkarılması oldukça zordur. İşte bu yüzden çok fazla tercih edilmektedir (Bayraktar, 2007: 28).

KDV (Katma Değer Vergisi)'nin genel yayınının ilgili alanında sahte belge olgusu şu şekilde anlatılmıştır (Saçaklı, 2011: 28);

- Taraflarca bir mal alışverişinin ve hizmet durumunun olmaması halinde varmış gibi gösterilen belgelerin düzenlenmesi,
- Hiçbir yetkisi olmadığı halde kişilerin belge düzenlemesi,
- Tamamıyla başka bir kişiye ait olan belgelerin yine onun adına düzenlenip kullanılması durumudur.

2.3.6. Değiştirilmiş Belge ve Defterin Düzenleme Sonucunda Kullanılması

İşletme içerisinde ilgili alanlarda kullanılan kayıt, belge ve defterlerin üzerindeki yazıların silinmesi, karalanması ve okunmayacak şekilde kazınması durumları tahrip etme veya değiştirme anlamı taşımaktadır. Noterin tasdiki olduğu kayıtların ise denetleme sırasında ilgili kişilere gösterilmemesi durumuna belgelerin gizlenmesi denir. Suç olarak kabul edilmesi gereken durumun ilgili belge ve defterleri denetleme için gelen kişilerin tespit etmesi gerekmektedir (Okay, 2011: 65).

2.3.7. Bilançonun Maskelenerek Olduğundan Farklı Gösterilmesi

Başlıkta olduğu gibi bilanço maskeleyen durumu işletmenin ana faaliyetleri dışında verilerin olduğu bilanço durumlarıdır. Bilanço işletmenin durumunu olduğunda kötü gösteriyorsa bilanço maskeleyen işlemi gerçekleşmiş demektir. Bilanço işletmeyi olduğundan iyi gösteriyorsa bilanço süsleme durumu olmuş demektir (Gürbüz, 1995: 60).

Bilanço maskeleyen yani işletmenin kötü gösterilmesi aşağıdaki amaçlarla yapılmaktadır (Irmak vd, 2002: 48);

- İşletme adına vergi kaçırma işlemi yapmak,
- İşletmenin elindeki karı olduğundan az dağıtmak ya da hiç dağıtmamak,
- Piyasa sunulmuş hisse senetlerinin değerini düşürmek.

Bilançonun süslenmesi olarak ifade edilen durum şunlar amaç edinerek yapılmaktadır (Saçaklı, 2011: 40);

- Kredi verenlerin uygun gördüğü kredi tutarından daha fazla alabilmek,
- Çok fazla ortağı bulunan işletmelerde fazla tatmin sağlamak adına fazla kar payı dağıtmak,
- Ele alınan işletmenin piyasadaki değerini güçlü tutmak,
- Daha fazla vergi ödeme isteğidir.

2.4. Hileye Başvuran Kişilerin Kişilik Özellikleri

İşletmede gerçekten dürüst, hile yapmayan insan azınlıktır. Çalışanların yaklaşık % 75'i mutlaka bir kere çalar ve bu oranın yarısı da suçu tekrar eder. Bu nedenle çalışanlar tarafından yapılan işletme hileleri, dışarıdaki soyguncu, dükkân hırsız gibi kimselerin yaptıklarından daha maliyetli ve zarar vericidir. Her işletme potansiyel hile hedefidir. İşletme hilelerinin baş aktörleri de insanlardır. İşletmenin hangi kademesinde, hangi iş ve sorumluluk safhasında oldukları ikinci plandadır. Öncelikli olan insan ve insan olmaktan kaynaklanan fiziksel, kişisel vs. özelliklerdir.

Hile unsuru insan faktörü nedeniyle ortadan kaldırılamadığına göre en aza indirgeyebilmek için neler yapılması gerektiği konusunda yapılan çalışmalar öncelikle,

- İç kontrol sistemlerinin güçlendirilmesi,
- Hile yapanların karakteristik özelliklerinin tanınması,
- Hilelerin ortaya çıkarılabilmesi için işletmelerin plan ve politika geliştirmeleri,

konularında olmalıdır.

Bu konu, üzerinde her geçen gün daha titizlikle durulan bir husustur ve geçmişte olduğu kadar gelecekte de önemini koruyacaktır. Çoğu zaman yakından tanınan ve çok güvenilen insanlar olan hile yapanların ortak özellikleri şu şekilde sıralanabilir (www.muhasabetr.com);

- Kişilerin cinsiyet durumları,
- Tarafların medeni halleri,
- Kişilerin eğitim durumları,
- Ele alınan tarafların yaş düzeyleridir.

2.5. Hile ve Güven

Hilenin ilk ve en önemli unsuru, olmazsa olmazı güvendir. Aldatılan kişi, aldatan kişiye güven duymadığı sürece kimse kimseyi dolandıramaz. Güven olmadan hilenin gerçekleşmesi mümkün değildir (Çelik, 2007: 34).

Hile ile güven düzeyi doğru orantılı hareket etmektedir. İşletmede bir çalışana duyulan güven arttıkça, onun hile yapma olasılığı artmaktadır. Bu nedenle işletmelerde en güvenilir kişiler, yüksek tutarlı hile yapmaya aday olan kişilerdir. Dolayısıyla çalışana anlamsız ve ölçüsüz güven ya da yetki vermek hileye davetiye çıkarmaktır. Bunun yerine güvenmekle birlikte çalışanı kontrol altında da tutmak gerekmektedir (www.denetimturkey.com).

Hilelerin mutlaka kurban veya kurbanları vardır. Hileye uğrayan kişiye kurban denilmesinin nedeni, bu kişinin ya çok saf olması ya da karşısındaki kişiye aşırı güven duyması sonucu hileye uğramasıdır. Aşırı güven olan ortamlarda hile büyür ve gelişir. Buna bağlı olarak hile yapan kişilerde kendilerine güven duyulmasını sağlamak için kendilerini karşıya çok iyi tanıtırılar.

Sonuç olarak; toplumlarda eğitim seviyesi yükseldikçe, insanlar daha bilinçli şekilde çalışmaya eğilimli olurlar. Yine eğitim sayesinde hile kurbanları da bilinçlenerek saflıktan aşırı ve yersiz güven duymaktan kurtulurlar. Dolayısıyla hilenin beslendiği zeminde kendiliğinden yok olur (Göksu, 2011: 38).

2.6. Hile Dörtgeni

Literatürde hile dörtgeninin öncesi hile üçgeni konusudur. Bu konuyu ortaya koyan kişi hile konusunda bir çok alanda çalışmalar yapan Hoseph T. Wells'dir. Hile üçgeni konusunun unsurları baskı, fırsat ve haklı göstermedir (Mengi, 2012: 116).

2000’li yılların lama geliyor onu ortalarında finans sektöründe açgözlülük nedeniyle gerçekleştirilen hileler, hile üçgeninde çeşitli değişikliklere neden olmuştur. Wolfe ve Hermanson tarafından yapılan çalışmalarda, hilenin gerçekleşmesine olanak tanıyan baskı, fırsat ve haklı gösterme unsurlarından baskı unsurunun teşvik (hile yapmak istiyorum / hile yapmaya ihtiyacım var) olarak değiştirilmesi önerilmiştir. İlave edilen dördüncü unsur olan “yetkinlik” ise hile üçgenini bir hile karosuna dönüştürerek kişisel özellik ve yeteneklerin diğer üç unsurun varlığı durumunda ne derece önemli bir rol oynadığını göstermektedir. Pek çok hilenin özellikle yüksek tutarlı hilelerin yeterli yetkinliğe sahip doğru kişilerin bir araya gelmemesi durumunda gerçekleşmesi mümkün olamamaktadır. Fırsat unsuru kişinin hile yapması için bir kapı açarken teşvik ve haklı gösterme unsurları kişiyi hileye yönlendirmektedir. Ancak kişinin kendisine açık kapıyı bir fırsat olarak fark edebilmesi ve bu fırsatı zaman içerisinde defalarca değerlendirebilmesi ancak kendi yetkinliklerine bağlıdır (Wolfe ve Hermanson, 2004: 38).

2.6.1. Fırsat Kavramı

Taraflardan hile yapan kişilere hile üçgeninde sunulan ilk adım fırsat kavramıdır. Hile yapmak isteyen kişiler için işletme içerisinde uygun bir ortam olması fırsatın doğmasına sebebiyet vermektedir (Gülten, 2010: 318).

Bu eylemi gerçekleştirmek isteyen kişi hileyi yapmadan önce hile ile ilgili var olan bütün verileri toplayıp bu veriler kapsamında gerçekleştirmek istediği hilenin planını yapmaktadır. Hemen sonrasında az önce açıklanan uygun ortam yani fırsat kavramını beklemektedir. Fırsat kavramı onun için var olduktan sonra düzenlediği planı devreye sokmaktadır. Bu hilenin üstesinden gelebilmek için işletme departmanlarından en üst yönetimin işletme üzerinde sürekli bir takip halinde olması gerekmektedir (Altınsoy, 2011: 50).

Ancak denetimleri engellemek adına var olan kişilerde hileyi yapabilme potansiyeline sahiptir. Bu gibi durumlarda yapılan hile unsurunun ortaya çıkarılabilmesi adına çok ince bir araştırma yapılmalıdır (Bayrak, 2016: 53).

2.6.2. Baskı Kavramı

Bu kavram kişinin kendi adına gelir elde etmek adına değil de birçok alanda bir takım işlemler yapılmak üzere ortaya çıkabilir. Yalnızca finansal durumlarda olmayacağı

gibi çalışanların işlerindeki konumları tehlikede olduğu durumlarda da ortaya çıkabilir (Yardımcıoğlu vd., 2014: 175).

Kişilerdeki baskı unsurunun ortaya çıkması için kişisel özelliklerin yanında aşağıdaki durumların var olması da yetmektedir (Okay, 2011: 78);

- Aylık maaşları ile ihtiyaçlarının karşılanmaması durumu,
- Ödenemeyecek yüksek dozda borçlar,
- Karşılanamayacak kadar yapılan sağlık ödemeleri,
- Aniden ortaya çıkmış mali harcamalar,
- Çeşitli kötü alışkanlık bağımlılıkları,
- İşletmede beklenen karşılıkların alınamaması,
- Her zaman daha fazla para isteği,
- Birbirinden farklı ekonomik sorunlar,
- Her şeyin fazlasını isteyen kişisel hırs.

2.6.3. Haklı Gösterme

Bu unsurda, hilekârlar psikolojik olarak yaptığı hileyi haklı gösteren bir takım nedenler ileri sürerek, kendilerini vicdani olarak rahatlatmaktadırlar. Genel olarak haklı gösterme unsurları aşağıdaki gibidir (www.muhasibetr.com);

- Parayı sadece ödünç alıyordum, geri ödeyecektim,
- Bunu herkes yapıyor, kimseyi incitmiyorum,
- Daha fazla parayı hak ediyordum. Bunu zaten bana borçlular,
- İşletme için eksikliği hissedilecek, sorun olacak bir miktar değil.

İşletmelerin haklı gösterme gerekçelerinin üstesinden gelmeleri sağlanmaktadır. Doğru olmayan, kabul görmeyen ve yasal olmayan bir eylem olarak hileye başvuran kişinin kendi vicdanını rahatlatması için, yaptığı hileyi kendince haklı bulması gerekir. İnsan kendi kendini ikna etmedikçe hileye başvurmayacaktır. Diğer bir deyişle, çalmak eyleminin her ne kadar kabul gören bir eylem olmasa da içinde bulunulan koşullar gereği kabul edilebilir olduğuna kendini inandırmalıdır.

2.6.4. Yetkinlik

Bu özellikler açısından incelendiğinde dördüncü unsur olarak karşımıza çıkan ve “yetkinlik” kavramı ile ifade edilen özellikler, ACFE raporlarından çıkarılan sonuçlar ile örtüşmekte, kişiler doğuştan gelen yetenekleri ve sonradan edinilen becerilerinin bir birleşimi olan belirli yetkinliklere sahip olduklarında hile olayını başından sonuna kadar

götürebilmekte ve uzun süre devam ettirebilmektedirler. Yetkinliğin, hilenin oluşumu için gerekli unsurlardan biri olarak kabul edilmesi yalnızca bir başlangıçtır. Bundan sonra, ilk adım hile riskinin değerlendirilmesi, hilenin engellenmesi ve ortaya çıkarılması aşamalarında kişilerin yetkinliklerinin de dikkate alınarak incelenmelerin buna göre yapılmasıdır. İkinci adım ise, sürekli değişen işletme süreçlerinin, kontrollerin ve işletmeye ilişkin değişen şartların bazı kişiler için hile yapmaya daha uygun ortam yaratma ihtimalinin incelenmesidir (Mengi, 2012: 122).

2.7. Hile Denetimi

Suç olarak kabul edilen hile kavramı diğer suçların yanında ortaya çıkarılması oldukça güç bir olgudur. İşletme içerisinde finansal bir kayıt ve belge yok olmuş olabilir, işletme içerisindeki hesap kalanları eşit çıkmıyor olabilir, işletme içerisindeki çalışanlardan biri şüpheli tavırlarda olabilir, karşılıklı verisel ilişkilerde ortaya çıkan değişiklikler bir şey ifade etmiyor olabilir ya da kişiler birbirleriyle ilgili ipuçları ifade ediyor olabilir.

Yukarıda sıralanan etkenler diğer suç türlerinden farklı olmakla birlikte hilenin yapıldığının ipucunu veren kıstaslardır. Tüm ifade edilen veriler çift taraflı düşünülebilir fakat denetçi olan kişi bunu çözmede diğer verileri inceleyerek bir sonuca ulaşacaktır (Arzova ve Burak, 2003: 121).

Bir işletme de hileli bir durumun ortaya çıkması o işletmeye birbirinden farklı zararlar vermektedir ve bu durum oldukça maliyetli bir yaşanmışlıktır. Aynı anda yapılmış olan birden fazla hileyi ortaya çıkarmak oldukça zor bir durumdur. Oysa ki bu hile ortaya çıkmadan önce önüne geçilmesi çok daha imkandır. Şirketlerin hilelerin önüne geçebilmesi için planlı bir şirket kültürü oluşturmaları gerekmektedir. Bu şirket kültürü yanında birçok unsuru da beraberinde getirmektedir. Bunlar (Dumanoglu, 2005: 5);

- İş disiplini,
- Yüksek ahlak unsuru,
- Doğru kişi seçimi,
- Adalet teşviki,
- Performans değerlemeye ait ücret yapısı,
- Caydırıcılık hususu şeklindedir.

Bunun sonucunda asıl yapılması gereken tarafların hile işlemi sonucunda herhangi olumlu durum göremeyecekleri ve cezai yaptırımlar konusunda net bir bilgi sahibi olmaları gerekmektedir.

İşletme içerisinde yapılan hile işletmenin tüm alanlarını kapsamaktadır. Bu kapsam doğrultusunda adli muhasebe kavramı işletme içerisindeki bütün işlemlerin hileli bütün çalışanların hileci olup olmadığını ortaya koymaktadır (Terzi ve Şen, 2015: 480).

2.8. Hile Denetçisinin Görev ve İşlevleri

Adli muhasebeciler hile denetimleriyle ilgili görev aldıklarında öncelikle işletmenin iç kontrol sistemini değerlendirmektedir. Eğer varsa sistemdeki zayıf noktalar üzerinde yoğunlaşmaktadır. Ayrıca, çalışırken pek çok değişik yöntem kullanmak zorunda kalabilmektedir. Dolayısıyla gün be gün belli plan ve programlara sadık kalmaları fazla mümkün görünmemektedir. Yapılan soruşturma kapsamında ulaşılan sonuçların alanı ulaşılan verilere göre geniş bir alana yayılabilmektedir (Göksu, 2011: 59).

Hile denetçiliği görevi üstlenen kişilerin en temel amacı hilenin varlığını araştırıp önlenmesi konusunda çalışmalar yapmaktır. Denetçilerin verileri elde edip değerlendirmeleri için tanınan süre bir aydır. Tüm aşamalar bu bir aylık süre içinde yapılmalıdır. Denetim aşamasında denetleme görevini üstlenen kişi şu aşamaları yapmak durumundadır (Pazarçeviren, 2005: 9);

- Ortaya çıktığında şüpheli olarak kabul edilen kanıt ve belgeleri ilgili gerekçelerle ortaya çıkarmak,
- Ortaya çıkarılan ve içerisinde bulunulan ortamın analizini yaparak ortaya koymak,
- Analizle ilgili zamanda ortaya çıkan çözüm ve önerileri düzen içerisinde yorumlamaya çalışmak,
- İşletme varlıklarından olan aktif varlıkların güvende tutulması için iyileştirilmesini istemek,
- Şirket verilerinin ihtiyaç duyduğu diğer organlara bilgi sağlamak (Bayrak, 2016: 37).

Şirketlerin yönetim organlarındaki kişiler çalışanlardan birinin konuyla ilişkin hile yaptığı kanısına varırsa işletme içerisindeki hileyi araştıran denetçiden bu konuyla ilgili yardım satın alabilir. Bu gibi durumlarda hile denetçileri şu görevleri üstlenmektedir;

- İşletme içerisinde var olduğundan şüphe duyduğu sorunlu varlıkları göz önüne koymak,
- Bu işlemlerin neden olduğu zararı ortaya çıkarmak,
- Yapılan hilelerin önüne geçmek için çalışmalar yapmak (Göksu, 2011: 59).

2.9. Hile Denetçisinin Taşımakla Yükümlü Olduğu Özellikler

Bir hile denetçisinin üzerinde çalıştığı işte etkili olabilmesi için yeterli iş bilgisine sahip olması gerekmektedir. Bunun yanında kişilik özellikleri de oldukça etkili olacaktır. Bu durumda hile denetçisinin taşımakla yükümlü olduğu özellikler şöyle sıralanabilir (Bayrak, 2016: 58);

- Bu kişiler çalışma alanlarını tamamıyla kendi isteklerine göre sınırlamalıdır.
- Şirket içerisindeki tüm organların incelenerek nerede hile yapıldığını önceden tahmin edebilmelidir.
- Hile konu ile ilgili kesin bir yargı yok iken kimseyi zan altında bırakmamalıdır.
- Kesin kanıtlar dahilinde tespit ettikleri kişilerin sorgulama aşamasında psikolojik durumları göz önüne alınmalıdır.
- Görevli kişiler tanık olarak belirlediği kişilerle bu konu hakkında konuşurken o kişinin yalan söyleyebilecek duruma gelmesini engellenmelidir.
- Hile denetimi ile görevlendirilmiş kişiler araştırmaları sonucu ulaştıkları hile konularında şirket yönetimine bir daha yaşanmaması adına tedbirleri kanıt göstererek öneri maddelerini sunmalıdır.
- Bu kişiler ortaya çıkardıkları hile konusunun finansal boyutunu hesaplayarak işletmeye sunmalıdırlar.

2.10. Hile Denetçiliği Mesleğinde Hilelerin Tespit Edilmesinde Kullanılan Teknikler

Her meslekte o mesleği daha kolay icra edebilmeyi sağlayan bir takım teknik ve yöntemler vardır. Hile denetçileri de görev ve işlevlerini yerine getirirken bir takım denetim tekniklerinden yararlanırlar. Bu denetim teknikleri (Bayrak, 2016: 59);

- Hilenin değerlendirilerek sorgulaması tekniği,
- Çapraz denetim tekniği,
- Kırmızı bayraklar tekniği,
- Benford Kanunu,
- Yapay Sinir Ağı,
- Veri Madenciliğidir.

2.10.1. Hilenin Değerlendirilerek Sorgulanması

Hilenin değerlendirilerek sorgulanması kısmında işletme içinde bulunan kişilere genel olarak kimseye yakalanmadan çalışılan işletmenin nasıl dolandırılacağı ile ilgili sorular sorulup alınan cevaplar nizami bir şekilde değerlendirilmelidir. Alınan cevaplar karşısında yapılan değerlendirme sonucunda işletmede hilenin yapıp yapılmadığı ortaya çıkacaktır. Hilenin değerlendirilerek sorgulanması durumu tamamen çalışanların sorular karşısında verdiği bir tekniktir (Bayrak, 2016: 59).

2.10.2. Çapraz Denetleme Tekniği

Bu teknik, muhasebede kullanılan hesapların işleyiş kurallarına dayanarak uygulanmaktadır. Öncelikle, hangi hesapların birbiriyle karşılıklı çalıştığı tespit edilir. Tespit edilen bu çalışmadan sonrasında karşılıklı olarak bir arada iş görmemesi gereken hesaplar çalışma sonunda aynı kaydın içinde birlikte hareket ediyorsa hileli bir durum ihtimali ortaya çıkarsa, bunun sonucunda araştırmaya başlanır. Ele alınan teknikte hesapla ilgili işlemlerin yanında tutarların birbirine eş değerliliği de önemlidir. Hesap ve tutar kavramları arasında gözle görülür bir ayrılık söz konusu ise, araştırılmaya değer bir sorun var demektir (Göksu, 2011: 63).

2.10.3. Kırmızı Bayraklar Tekniği

Dört başlıktan biri olan bu yaklaşım uzmanlar tarafından uygulamaya koyulduğunda hileyle alakalı tüm belirli etkenleri, yani uygulamaya göre kırmızı bayrakları açıklamayı bilmeli, bu bayraklarla ilgili net bir şekilde kanıt elde edilinceye kadar bu belirteçleri korumalı ve gözlemlemelidirler. Şirketlerde genel olarak hilenin ortaya çıkma süreci kırmızı bayrakların anlamlandırılmasıyla başlamaktadır. Bu kırmızı bayraklar hile denetçisi tarafından planlı bir şekilde anlaşılacak sona yaklaşım istenmektedir (Bozkurt, 2011: 75).

Bir finansal tablonun hile dahilinde hazırlanmış olması şeklindeki kırmızı bayraklar şu şekilde sıralanabilir (Karabınar ve Akyel, 700);

- Muhasebe alanı hakkındaki normal olmayan durumlar,
- İç kontrollerdeki tüm zayıflıklar,
- Analitik kapsamda normal olmayan durumlar,
- Aşırı anlamda yaşam biçimi belirteci,
- Olağandışı davranış belirteçleridir.

2.10.4. Benford Kanunu

Bu kanun ortaya atılmış ve veri kümesi şeklinde ele alınan sayılar üzerinde kullanılan olasılık dağılım konusuyla ilgili bir olgudur. Rakamlardan beklenen sonuçların elde edilen frekanslarla karşılaştırılmasını sağlayan bir matematik kanunu olarak kabul edilir. Hile konusundaki karşılığı ise, sayılar üzerinden hileli işlem riskinin nerede olduğuna işaret eder ve hile denetçisini o noktaya yönlendirerek yoğunlaşmasını sağlamaktadır. (Nigrini, 2011: 86).

İşlem anlatılmak istendiğinde, 1 ile 9 arasındaki sayıların kendi hanesinde olma olasılığının matematiksel anlamda hesaplanmasına dayanmaktadır. Her bir rakamın kendi hanesindeki görülme sıklığı aşağıdaki tabloda gösterilmektedir (Nigrini, 1996: 74);

Tablo 1: Benford Kanunu ve Aşamaların Tahmini Sıklıkları

Rakamların Sıklıkları	İlk Aşama	İkinci Aşama	Üçüncü Aşama	Dördüncü Aşama
0		11968	10178	10018
1	30103	11389	10138	10014
2	17609	10882	10097	10010
3	12494	10433	10057	10006
4	09691	10031	10018	10002
5	07918	09668	09979	09998
6	06695	09337	09940	09994
7	05799	09035	09902	09990
8	05115	08757	9864	09986
9	04576	08500	09827	09982

Kaynak: Nigrini (1996)

2.10.5. Yapay Sinir Ağı

Yapay sinir ağları, insan beyninin çalışma sistemi örnek alınarak oluşturulan bilgisayar sistemlerinin ve yazılımlarının doğrusal olmayan ilişkilerin farklı bakış açılarıyla değerlendirilmesine olanak veren, bilgisayarların insanlar gibi düşünmesini ve davranmasını amaç edinen yapay zekâ uygulamalarıdır (Coşkun, Güngör ve Çodur, 2015: 338).

Yapay sinir ağları, güçlü bir istatistiksel modelleme yöntemi olarak ortaya çıkmıştır. Bu yöntem, veri setindeki işlemler arasındaki fonksiyonel ilişkileri tespit etmekte ve bu işlemleri tanıma, sınıflandırma, değerlendirme, tahmin ve kontrol

işlevlerine tabi tutmaktadır. Bu sebeple yapay sinir ağlarına dayalı olarak geliştirilen, muhasebe ve finans alanlarında ticari amaçlı olarak kullanılan pek çok sistem tanımlanmıştır (Doğan ve Kayakıran, 2017: 181).

2.10.6. Veri Madenciliği

Veri Madenciliği, veriler arasındaki ilişkileri belirlemek amacıyla veritabanı modelleri sağlayan bir bilgisayar yazılımıdır. Bu yazılıma yüklenen veriler karşılaştırılmakta daha sonra istatistiksel sonuçlar elde edilmektedir. İstatistiğin amacı nasıl ana kütle hakkında anlamlı bilgiler elde etmek ise veri madenciliğinin amacı da veri tabanındaki değerler hakkında anlamlı bilgiler elde etmektir (Çatıkkaş ve Çalışkan, 2010: 148).

Örneğin, müşterilerin profillerini, satın alma eğilimlerini, bir ürünü veya hizmeti kabul etme veya etmeme ihtimalleri ile ilgili genel bilgileri yazılıma yüklenmektedir (Abdioğlu, 2007: 123).

Daha sonra müşterilerle yapılan işlemlerde olağan üstü bir durumun var olup olmadığı araştırılmaktadır. Örneğin müşterinin satın alma eğilimi önceki veriler göre artmışsa olağan üstü bir durumun varlığına kanıt olarak gösterilebilmekte ve böylelikle hilelerin ortaya çıkarılması daha kolay olmaktadır. Son yıllarda hilelerin yarattığı kayıplar göz önüne alınacak olursa hile denetçisi, veri madenciliği tekniklerini kullanarak hilelerin denetimi ve önlenmesi sürecini etkin bir şekilde yönetebilecektir (Özkul ve Pektekin, 2009: 72).

Veri madenciliği tekniğini etkin bir şekilde kullanabilmek için potansiyel dolandırıcılık işlemlerinin takip ve tespit edilmesi gerekmektedir. Bu bağlamda hile denetçisi takiplerinin sonucunda herhangi bir hile olasılığı ile karşılaşırsa bilgisayardaki yazılım aracılığı ile hileyi daha dikkatli tarayacak ve bu konu hakkında bir hükme varabilmek için verileri analiz edecektir (Bayrak, 2016: 62).

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ADLİ MUHASEBE KAPSAMINDA YÖNETİM HİLELERİ

BURDUR VE ISPARTA İLİ ADLİ VAKA ARAŞTIRMASI VE ADLİ MUHASEBE VAKA ÖRNEKLERİ

3.1. Araştırmanın Amacı

İşletmelerin sürekli bir artış göstermesi ve bunun üzerine meydana gelen rekabet ortamında işletmelerin bünyelerinde yaptıkları hileler artış göstermektedir. Bunun sonucunda ortaya çıkan zararlar önemli boyutlara ulaşmıştır. Tüm dünyada yaşanan bu durum hileyi dikkat edilmesi gereken bir unsur haline getirmiştir.

Hazırlanan bu çalışma ile günümüzde önem arz eden hile konusu kapsamında, adliyelerden elde edilen dosyaların içeriği incelenerek ilgili veriler sınıflandırılmış ve dosyada bulunan olaylar ve kişilerin demografik unsurları incelenerek söz konusu verilere frekans analizleri ve çapraz tablo analizleri uygulanmak suretiyle yönetim hileleri niteliksel ve niceliksel yönden tespit edilmeye çalışılmıştır. Bunun yanında açıklanan bu olguların arasında ilişki kurularak olumlu veya olumsuz yorumlarda bulunmak araştırmanın bir diğer amacıdır.

3.2. Araştırmanın Kapsamı

Araştırma Batı Akdeniz Bölgesinde bulunan Isparta ve Burdur illerindeki adliyelerde 2006 ile 2017 yılları arasında ortaya çıkan 96 dava dosyasını kapsamaktadır. Çalışmaya Antalya ilindeki adli vakalar dahil edilmek istenmiştir, fakat Antalya ilindeki adliyenin sınırlandırma yapması üzerine dahil edilememiştir. Dava dosyaları olaylar şeklinde ele alınmıştır. Gizlilik nedeniyle kişilerin ve kurumların isimleri ve rakamlarla ilgili bilgiler paylaşılmamaktadır. Elde edilen dava dosyalarındaki veriler dosya yılı, cinsiyet, yaş, medeni hal, eğitim durumu, sektör, meslek, ortaya çıkarılma şekli, hilenin konusu, hile şekli bakımından listelenerek analize hazır hale getirilmiştir.

3.3. Araştırmanın Yöntemi

Yöneticiler gerek kendi, gerek üçüncü kişilerin yararı için hileye başvurmaktadırlar. Bu hileler işletme sahiplerinin veya muhasebe bölümünün fark edemeyeceği profesyonellikte olmaktadır. Bu durumda tahmin edilemeyecek tutardaki varlıklar yöneticiler tarafından hile yoluyla ele geçirilmektedir. 2010 yılı ACFE raporlarından elde edilen sonuçlara göre işletmeler gelirlerinin % 5'ini hile yoluyla kaybetmektedir. Bu oranın parasal karşılığı yaklaşık 2.9 trilyondur.

Hazırlamış olduğum çalışmamla: Burdur ve Isparta illerinde bulunan işletmelerde meydana gelmiş hilelerin niteliksel tespiti amaçlanarak; elde edilen veriler SPSS 20.0 istatistik paket programı yardımıyla analiz edilmiş ve ulaşılan sonuçlar değerlendirilmiştir. Sonuçların analiz kısmında sıklık dağılımı ve karşılaştırmalı tablolar analizleri kullanılmıştır. Karşılaştırmalı tablolar analizi ile değişkenler arasında uyum olup olmadığı sonucuna ulaşmak için Ki-Kare Testi kullanılmıştır. Bunun yanında yönetim hilelerine ilişkin gerçek hayatta meydana gelmiş ve adli muhasebeciler tarafından incelenmiş örnek olaylar ile araştırma desteklenmiştir.

3.4. Araştırmanın Sonuçları

3.4.1. Frekans Analizleri ve Yorumlamaları

Tablo 2: Yıl Frekans Tablosu

Yıllar	Sıklık	Yüzde
2006-2008	12	12,5
2009-2011	29	30,2
2012-2014	12	12,5
2015-2017	43	44,8
Genel Toplam	96	100,0

Araştırma kapsamında elde edilmiş 96 dava dosyası bulunmaktadır. Bu dosyalar yıl açısından ele alındığında %12,5 (12 adet) dava dosyası 2006 ile 2008 yılları arasını kapsamakta, %30,2 (29 adet) dava dosyası 2009 ile 2011 yılları arasını kapsamakta, %12,5 (12 adet) dava dosyası 2012 ile 2014 yılları arasını kapsamakta, %44,8 (43 adet) dava dosyası ise 2015 ile 2017 yılları arasındaki dava dosyalarını kapsamaktadır.

Tablo 3: Cinsiyet Frekans Tablosu

Cinsiyet	Sıklık	Yüzde
Erkek	87	90,6
Kadın	9	9,4
Genel Toplam	96	100,0

Çalışma kapsamında yapılan araştırmada cinsiyet olgusuna bakıldığında 96 vakadan %90,6 (87 kişi) erkek, %9,4 (9 kişi) kadındır. Çalışma kapsamında cinsiyet bakımından erkeklerin hileye daha yatkın bireyler olduğu düşünülmektedir. İş hayatında erkek bireylerin daha fazla bulunuyor olması bu durumun açıklaması olduğu düşünülmektedir.

Tablo 4: Yaş Frekans Tablosu

Yaş	Sıklık	Yüzde
20-30 arası	7	7,3
31-40 arası	19	19,8
41-50 arası	31	32,3
51 ve üzeri	39	40,6
Genel Toplam	96	100,0

Yapılan araştırma kapsamında ulaşılan sonuçlara göre vakaların yaş ortalaması şöyledir; %7,3 (7 adet) dosya 20 ile 30 yaş arası, %19,8 (19 adet) dosya 31 ile 40 yaş arası, %32,3 (31 adet) dosya 41 ile 50 yaş arası, %40,6 (39 adet) dosya 51 ve üzeri yaş aralığındadır.

Tablo 5: Medeni Hal Frekans Tablosu

Medeni Hal	Sıklık	Yüzde
Evli	57	59,4
Bekar	39	40,6
Genel Toplam	96	100,0

Medeni hal konusu incelendiğinde %59,4 (57 adet) dosyanın evli bireylere ait olduğu görülürken %40,6 (39 adet) dosyanın bekar bireylere ait olduğu görülmektedir.

Tablo 6: Eğitim Durumu Frekans Tablosu

Eğitim Durumu	Sıklık	Yüzde
İlkokul	47	49,0
Orta Okul	21	21,9
Lise	23	24,0
Üniversite	5	5,2
Genel Toplam	96	100,0

Isparta ve Burdur illerinde bulunan adliyelerden elde edilen bilgiler sonucunda eğitim durumundaki araştırma sonucu şu şekildedir. İlkokul mezunu kişilere ait %49,0 (47 adet) dava dosyası, ortaokul mezunu kişilere ait %21,9 (21 adet) dava dosyası, lise mezunu kişilere ait %24,0 (23 adet) dava dosyası, üniversite mezunu kişilere ait %5,2 (5 adet) dava dosyası bulunmaktadır.

Tablo 7: Sektör Frekans Tablosu

Sektör	Sıklık	Yüzde
Özel	93	96,9
Kamu	3	3,1
Genel Toplam	96	100,0

Sektör konusu bakımından elde edilen veriler incelendiğinde %96,9 (93 adet) özel sektöre ait dosya varken kamuya ait sadece %3,1 (3 adet) dosya bulunmaktadır.

Tablo 8: Meslek Frekans Tablosu

Meslek	Sıklık	Yüzde
Hizmet	20	20,8
Ticaret	73	76,1
Üretim	3	3,1
Genel Toplam	96	100,0

Araştırma sonuçları meslek açısından incelendiğinde en çok hile yapan kişilerin 96 dava dosyası içinde %76,1 (73 adet) dava dosyası ile ticaret ile uğraşanlar olduğu görülmektedir. Hemen arkasından hizmet sektörü %20,8 ile ticaret sektörünü takip etmektedir. Son olarak üretim sektörü %3,1 oranla tabloda görülmektedir. Bu sınıflandırmalar;

Hizmet Sektörü: Şoför(%12,5), nakliye(%5,2), mali müşavirlik(%1.0), pazarlama(%2.1),

Ticaret Sektörü: Kerestecilik(%4.2), yağ ticareti(%1.0), petrol(%6.3), esnaflar(%61.5) kasap(%2.1), elektronik(%1.0),

Üretim Sektörü: Mermer imalatı(%2.1), süt imalatı(%1.0) şeklinde yapılmıştır.

Tablo 9: Ortaya Çıkarılma Şekli Frekans Tablosu

Ortaya Çıkarılma Şekli	Sıklık	Yüzde
Polis	3	3,1
Denetim	92	95,8
İhbar	1	1,0
Genel Toplam	96	100,0

Ortaya çıkarılma şekli bakımından elde edilen dava dosyaları incelendiğinde denetim yoluyla ortaya çıkarılma şekli listenin en başında yer almaktadır. Bu oran %95,8

(92 adet) şeklindedir. Hemen arkasından polis ve ihbar yoluyla ortaya çıkarılma şekli gelmektedir. Bu oranlar polis %3,1 (3 adet) ve ihbar %1,0 (1 adet) şeklindedir. Bu sonuçlarda da görüldüğü gibi hata ve hileyi sınırlandırıcı büyük olgulardan biri denetimdir.

Tablo 10: Hilenin Konusu Frekans Analizi Tablosu

Hilenin Konusu	Sıklık	Yüzde
Sahte Fatura	47	49,0
Kayıtta Sahtecilik	9	9,4
Belge Saklama	13	13,5
İbraz Edilmeyen	15	15,6
Belge		
İbraz Edilmeyen	10	10,4
Defter		
Karşılıksız Çek	2	2,1
Genel Toplam	96	100,0

Hilenin konusu bakımından bir inceleme yapıldığında sonuçların sahte faturacılık üzerine yoğunlaştığı görülmektedir. 96 adet hile dosyasından %49,0 (47 tane) sahte fatura düzenlemek, %9,4 (9 tane) kayıtta sahtecilik, %13,5 (13 tane) belge saklama, %15,6 (15 tane) ibraz edilmeyen belge, %10,4 (10 tane) ibraz edilmeyen defter, %2,1 (2 tane) karşılıksız çek olduğu görülmektedir. Bunun sebebi ise sahte faturaların hem vergileri düşürmesi hem de geliri yüksek tuttuğu düşüncesidir

Tablo 11: Mevki Frekans Tablosu

Mevki	Sıklık	Yüzde
İşletme Sahibi	89	92,7
Yönetici	7	7,3
Genel Toplam	96	100,0

Elde edilen verilerden ulaşılan sonuçlara göre hileler mevki bakımından işletme sahibi ve yöneticiler olarak ayrılmaktadır. İşletme sahiplerine ait %92,7 (89 adet) dava dosyası varken yöneticilere ait %7,3 (7 adet) dava dosyası vardır.

Tablo 12: Hile Şekli Frekans Tablosu

Hile Şekli	Sıklık	Yüzde
Bireysel	72	75,0
Toplu	24	25,0
Genel Toplam	96	100,0

SPSS programından alınan sonuçlara göre hileler hile şekli bakımından %75,0 (72 adet) bireysel ve %25,0 (24 adet) toplu hile olarak ikiye ayrılmaktadır. Bireysel hile kişilerin sadece kendi adlarına yaptıkları hileler olarak bilinirken, toplu hile birden fazla kişinin aynı amaç doğrultusunda bir usulsüzlük adı altında toplanmalarını ifade etmektedir.

3.4.2. Çapraz Tablolama Tekniği Analizleri ve Yorumlamaları

Araştırma kapsamında elde verilen demografik özellikleri frekans analizine tabi tutulduktan sonra araştırmada yer alan veriler ile ilgili hipotezler oluşturulacak ve ilgili hipotezler çapraz tablolar kullanılarak analiz edilip yorumlanacaktır.

Çapraz tablolama birden fazla değişkenlerin arasında olumlu ilişkinin var olup olmadığının tespiti için yapılan analizdir. Bu analizler doğrultusunda bir konu ile ilgili birden fazla değişkenin arasındaki pozitif ilişkinin varlığını veya yokluğunu saptadıktan sonra bu konu ile ilgili açıklamalar yapmak mümkün hale gelmektedir.

H₀ = Hileyi gerçekleştiren kişinin yaşı ile hilenin niteliği arasında anlamlı bir ilişki yoktur.

Tablo 13: Yaş ve Hilenin Niteliği Çapraz Tablolama ve Ki-Kare Analizi

Yaş	Hilenin Niteliği			Genel Toplam
	Rüşvet	Zimmet	Görevi İhlal	
20 – 30 Yaş Arası	0	0	7	7
31 – 40 Yaş Arası	0	1	18	19
41 – 50 Yaş Arası	0	1	30	31
51 Yaş ve Üzeri	3	1	35	39
Genel Toplam	3	3	90	96
	Değer	Df	Asymp. Sig. (2-sided)	
Ki-Kare İlişki Katsayısı	5,050 ^a	6	,537	
Olasılık Oranı	6,243	6	,396	
Doğrusal Olarak Birleşme	2,317	1	,128	

Yapılan çalışmada elde edilen veriler arasındaki bu iki değişkene uygulanan anket sonucuna göre H0 hipotezi kabul edilmektedir. Bu durumu Ki-Kare İlişki Katsayısı sonucunun 0.05'ten büyüklüğüyle yani 0.537 oranıyla açıklamak mümkündür. Yaş ortalaması göz önünde tutularak bakıldığında bütün yaş gruplarının hilenin niteliği değişkenindeki görevi ihlal konusuna yatkın olduğu görülmektedir. Dikkat çeken hususu ise sadece 51 yaş ve üzerinin rüşvet ve zimmet konularında dört dosyanın varlığıdır. Genel olarak incelendiğinde bu iki değişken karşılaştırıldığında ulaşılan sonuç her yaştan kişinin cezai yaptırımları gözetmeksizin görevlerini ihlal ettiği düşünülmektedir.

H1= Hilenin konusunu oluşturan unsurlar ile hileyi gerçekleştiren kişinin yaşı arasında anlamlı bir ilişki yoktur.

Tablo 14: Hilenin Konusu ve Yaş Çapraz Tablolama ve Ki-Kare Analizi

Hilenin Konusu	Yaş				Genel Toplam
	20 – 30 Arası	31 – 40 Arası	41 – 50 Arası	51 ve Üzeri	
Sahte Fatura	4	9	15	19	47
Kayıtta Sahtecilik	1	1	3	4	9
Belge Saklama	1	1	2	9	13
İbraz Edilmeyen Belge	0	6	5	4	15
İbraz Edilmeyen Defter	1	1	5	3	10
Karşılıksız Çek	0	1	1	0	2
Genel Toplam	7	19	31	39	96
	Değer	Df	Asymp. Sig. (2-sided)		
Ki-Kare İlişki Katsayısı	14,222 ^a	15	,509		
Olasılık Oranı	15,487	15	,417		
Doğrusal Olarak Birleşme	,181	1	,671		

Burdur ve Isparta adliyelerinden elde edilen adli vakalardan çıkarılan sonuçlara göre hilenin konusu ve yaş değişkenleri ilişkilendirildiği zaman Ki-Kare testine göre pozitif bir ilişki söz konusu değildir. Buna bağlı olarak H1 hipotezi kabul edilmektedir. Tablodan da anlaşılabacağı gibi Ki-Kare İlişki Katsayısı sonucu 0.509 ile pozitif ilişkinin yokluğunun kanıtıdır. Hile konusu ile yaş değişkeninin ilişkisi anlatılacak olursa en fazla sahte fatura konusunda vakaya saptanmıştır. Ve bu sahte fatura durumunu gerçekleştiren kişiler 51 yaş ve üzeri çoğunluktadır. Hemen arkasından belge saklama konulu hile niteliği fazla sayıdadır. Bu durumun gerçekleştirenleri de 51 yaş ve üzeri kişilerdir. Hile konusu olarak ortaya çıkmış diğer kıstaslar; kayıtta sahtecilik, ibraz edilmeyen belgeler, ibraz edilmeyen defterler ve karşılıksız çekler şeklinde devam etmektedir. Belirtilen hile konularının her birinde en çok vakalar 51 yaş ve üzeri olduğu saptanmıştır. Araştırma kapsamında bu durumun sebepleri;

- Eğitim durumu,
- Vergi ve yasal düzenlemeler hakkında bilinçsizlik,
- Cezai yaptırımlar hakkında bilinçsizlik,
- Hak edilenden fazla para kazanma isteği,

- Fazla vergi ödüyor olma düşüncesi,
- Ticarete risk almanın sevilmesi olduğu düşünülmektedir.

H2= Hileyi gerçekleştiren kişi ile hilenin ortaya çıkarılması arasında anlamlı bir ilişki yoktur.

Tablo 15: Yaş ve Ortaya Çıkarılma Şekli Çapraz Tablolama ve Ki-Kare Analizi

Yaş	Ortaya Çıkarılma Şekli			Genel Toplam
	Polis	Denetim	İhbar	
20 – 30 Yaş Arası	0	7	0	7
31 – 40 Yaş Arası	0	19	0	19
41 – 50 Yaş Arası	1	29	1	31
50 ve Üzeri	2	37	0	39
Genel Toplam	3	92	1	36
	Değer	Df	Asymp. Sig. (2-sided)	
Ki-Kare İlişki Katsayısı	3,479 ^a	6	,747	
Olasılık Oranı	4,373	6	,626	
Doğrusal Olarak Birleşme	,985	1	,321	

Tablo 16'ya göre değişkenler arasında Ki-Kare testi analizine göre 0.747 lik bir oranla pozitif ilişkinin olmadığını söylemek mümkündür. Bu durumda H2 hipotezi kabul edilmektedir. Ortaya çıkarılma şekli değişkeninin 3 alt başlığı vardır. Bunlar; polis, denetim ve ihbardır. Ulaşılan sonuçlarına bakılacak olursa bu 3 ayrımdan en çok olan denetim konusudur. İş yerlerindeki hileler en çok denetim yoluyla ortaya çıkmaktadır. Ortaya çıkarılma şekli değişkeni ile yaş değişkenini açıklayacak olursak yaşı arttıkça dava dosyalarının sayısının arttığı görülmektedir. Bunun nedenleri olarak cezai yaptırımların bilincinde olmamak, eğitim yetersizliği, riskten kaçınmamak, neyin doğru neyin yanlış olduğunu bilmemek, daha fazla para kazanma isteği ve yapılan denetimlerden ders çıkarmama durumları olduğu düşünülmektedir.

H3= Hile yapan kişilerin eğitim durumları ile hilenin niteliği arasında anlamlı bir ilişki yoktur.

Tablo 16: Eğitim Durumu ve Hilenin Niteliği Çapraz Tablolama ve Ki-Kare Analizi

Eğitim Durumu	Hilenin Niteliği			Genel Toplam
	Rüşvet	Zimmet	Görevi İhlal	
İlkokul	2	1	44	47
Orta Okul	0	2	19	21
Lise	1	0	22	23
Üniversite	0	0	5	5
Genel Toplam	3	3	90	96
	Değer	Df	Asymp. Sig. (2-sided)	
Ki-Kare İlişki Katsayısı	4,945 ^a	6	,551	
Olasılık Oranı	5,638	6	,465	
Doğrusal Olarak Birleşme	,217	1	,641	

Tablo 17'ye göre ulaşılan dava dosyalarından elde edilen bilgilere göre pozitif ilişkinin varlığı kabul edilemez. Bu durumda H3 hipotezi kabul edilmektedir. Bu durum Ki-Kare analizi sonucunun 0.551 oranı ile açıklanabilir. İki değişken arasındaki ilişki anlamlı bir şekilde açıklanacak olursa eğitim seviyesinin yükseldikçe dava dosyaları sayısının azaldığını, eğitim seviyesi düştükçe dava dosyalarındaki sayının sürekli bir artış içinde olduğunu araştırma kapsamında saptamaktayız. İki değişken arasındaki hilenin niteliği konusunun 3 alt başlığı vardır. Bunlar; rüşvet, zimmet ve görevi ihlal konularıdır. Ulaşılan sonuçlara bakacak olursak ilkokul mezunu kişilerin görevi ihlal konusunda 44 dava dosyasına ulaşılırken üniversite mezunu kişilerin görevi ihlal konusunda sadece 5 dava dosyasına ulaşılmıştır.

H4= Hilenin konusu ile hileyi gerçekleştiren kişilerin eğitim durumu arasında anlamlı bir ilişki yoktur.

Tablo 17: Hilenin Konusu ve Eğitim Durumu Çapraz Tablolama ve Ki-Kare Analizi

Hilenin Konusu	Eğitim Durumu				Genel Toplam
	İlkokul	Orta Okul	Lise	Üniversite	
Sahte Fatura	24	14	7	2	47
Kayıtta Sahtecilik	5	0	3	1	9
Belge Saklama	8	1	4	0	13
İbraz Edilmeyen Belge	6	3	5	1	15
İbraz Edilmeyen Defter	3	3	3	1	10
Karşılıksız Çek	1	0	1	0	2
Genel Toplam	47	21	23	5	96
	Değer	Df	Asymp. Sig. (2-sided)		
Ki-Kare İlişki Katsayısı	12,226 ^a	15	,662		
Olasılık Oranı	15,491	15	,417		
Doğrusal Olarak Birleşme	2,265	1	,132		

Tablo 18'e göre Ki-Kare testi uygulandığında pozitif yönlü bir ilişkinin yokluğu saptanmaktadır. Bu durum hilenin konusunu oluşturan sahte fatura, kayıtta sahtecilik, belge saklama, ibraz edilmeyen belge, ibraz edilmeyen defter, karşılıksız çek olgularının bir eğitim alarak ya profesyonelce yapılacağının ya da yapıldığı takdirde karşılığı olan cezai yaptırımların kişiyi durdurma durumunun var olduğunu düşündürmektedir. Burada kişilerin konuyla ilgili bilinçsizlik nedeni ile ilkokul eğitim seviyesinde vaka sayısını arttırdığı düşünülmektedir. Diğer taraftan bakılacak olursa üniversite mezunu kişilerin az sayıda olmasını yukarıda sayılan hile konuları hakkında bilinçli oldukları veya daha fazla tutarlı ama az hileye başvuracakları düşünülmektedir. Hilenin konusu ve eğitim durumu incelendiğinde en çok vakanın sahte fatura ile ilkokul mezunu kişilerce yapıldığı görülmektedir.

H4= Hilenin ortaya çıkarılma şekli ile içinde bulunulan sektör arasında anlamlı bir ilişki yoktur.

Tablo 18: Ortaya Çıkarılma Şekli ve Sektör Çapraz Tablolama ve Ki-Kare Analizi

Ortaya Çıkarılma Şekli	Sektör		Genel Toplam
	Özel	Kamu	
Polis	3	0	3
Denetim	89	3	92
Görevi İhlal	1	0	1
Genel Toplam	93	3	96
	Değer	Df	Asymp. Sig. (2-sided)
Ki-Kare İlişki Katsayısı	,135 ^a	2	,935
Olasılık Oranı	,260	2	,878
Doğrusal Olarak Birleşme	,032	1	,857

Tablo 19'a göre pozitif bir ilişkinin varlığı söz konusu değildir. H4 hipotezi kabul edilmektedir. Bu durum Ki-Kare analizindeki Ki-Kare İlişki Katsayısı sonucunun 0.935 olmasıyla ispat edilebilir. Sektör değişkeninin alt başlığındaki kamu olgusunun sürekli bir denetim halinde olması vaka sayısını azalttığı düşünülmektedir. Fakat özel sektör kapsamında toplam 93 dava dosyasına ulaşılmıştır. Bunun en büyük sebebinin ise denetimlerin sıklığı, denetimlerin caydırıcılığı, kişilerin bilinçsizliği, sürekli fazla kar amacı gütmeye isteği, eğitim yetersizliği konularının olduğu düşünülmektedir. Oraya çıkarılma şekli alt başlıklarından olan denetim çok sayıda dava dosyasının ortaya çıkmasına sebep olmuştur. Polis ve ihbar konuları yok denecek kadar az sayıda etkili olmuştur.

H5= Hilenin ortaya çıkarılma şekli ile hilenin konusu arasında anlamlı bir ilişki yoktur.

Tablo 19: Ortaya Çıkarılma Şekli ve Hilenin Konusu Çapraz Tablolama ve Ki-Kare Analizi

Ortaya Çıkarılma Şekli	Hilenin Konusu						Genel Toplam
	Sahte Fatura	Kayıtta Sahtecilik	Belge Saklama	İbraz Edilmeyen Belge	İbraz Edilmeyen Defter	Karşılıksız Çek	
Polis	1	1	0	0	1	0	3
Denetim	45	8	13	15	9	2	92
İhbar	1	0	0	0	0	0	1
Genel	47	9	13	15	10	2	96
Toplam							
Değer				Değer	Df	Asymp. Sig. (2-sided)	
Ki-Kare İlişki Katsayısı				5,614 ^a	10	,847	
Olasılık Oranı				5,659	10	,843	
Doğrusal Olarak Birleşme				,548	1	,459	

Tablo 20'ye göre değişkenler arasında Ki-Kare analizine göre 0.847 oranlık anlamlı olmayan bir ilişki vardır. Bu durumda H5 hipotezi kabul edilmektedir. Ortaya çıkarılma şeklinin alt başlıkları polis zoruyla, denetim yoluyla, ihbar yoluyla ortaya çıkarmaktır. Hilenin konusunun alt başlıkları ise sahte fatura düzenlemek, kayıtta sahtecilik, belge saklama, ibraz edilmeyen belge, ibraz edilmeyen defter ve karşılıksız çek konularıdır. Buna örnek olarak ise denetim yoluyla sahte fatura düzenleyen şirketlerin tam olarak 45 dava dosyasına ulaşılmıştır. Ortaya çıkarılma şeklinden denetim, hilenin konuları kısmından ise sahte fatura bu iki değişken arasındaki en yüksek oranlı bulgulardır.

H6= Hilenin ortaya çıkarılma şekli ile hilenin yapılma şekli arasında anlamlı bir ilişki yoktur.

Tablo 20: Ortaya Çıkarılma Şekli ve Hile Şekli Çapraz Tablolama ve Ki-Kare Analizi

Ortaya Çıkarılma Şekli	Hile Şekli		Genel Toplam
	Bireysel	Toplu	
Polis	2	1	3
Denetim	69	23	92
Görevi İhlal	1	0	1
Genel Toplam	72	24	96
	Değer	Df	Asymp. Sig. (2-sided)
Ki-Kare İlişki Katsayısı	,444 ^a	2	,801
Olasılık Oranı	,680	2	,712
Doğrusal Olarak Birleşme	,333	1	,564

Tablo 21'e göre Ki-Kare testi uygulandıktan sonra 0.801 lik anlamlı olmayan ilişki katsayısına ulaşılmıştır. Bu durumda H6 hipotezi kabul edilmektedir. Gerek bireysel gerekse toplu hile şekli olmak üzere dava dosyalarının denetim yoluyla ortaya çıkarılmasıdır. Bireysel hile şeklinde denetim yoluyla ortaya çıkarılan dava dosya sayısı 69 iken toplu hile şekli konusundaki denetim yoluyla ortaya çıkarılan dava dosyası 23'tür. Bireysel hile şeklinin toplu hile şekline göre fazla olmasının en büyük sebebi ise hilenin tek başına ve gizli bir şekilde yapmayı isteme düşüncesidir.

H7= Hileyi ortaya çıkarma şekli ile hile yapan kişinin mevki durumu arasında anlamlı bir ilişki yoktur.

Tablo 21: Ortaya Çıkarılma Şekli ve Mevki Çapraz Tablolama ve Ki-Kare Analizi

Ortaya Çıkarılma Şekli	Mevki		Genel Toplam
	İşletme Sahibi	Yönetici	
Polis	2	1	3
Denetim	86	6	92
Görevi İhlal	1	0	1
Genel Toplam	89	7	96
	Değer	Df	Asymp. Sig. (2-sided)
Ki-Kare İlişki Katsayısı	3,169 ^a	2	,205
Olasılık Oranı	1,956	2	,376
Doğrusal Olarak Birleşme	2,698	1	,100

Tablo 22'ye göre değişkenler arasında anlamlı bir ilişki yoktur. Bu durumda H7 hipotezi kabul edilmektedir. Çoğu işletme yöneticisi aynı zamanda işletme sahibidir. Bu durumda bu iki başlığı birbirinden ayrı tutmanın çok mantıklı bir hareket olmadığı düşünülmektedir.

H8= Hilenin ortaya çıkarılma şekli ve hilenin niteliği arasında anlamlı bir ilişki yoktur.

Tablo 22: Ortaya Çıkarılma Şekli ve Hilenin Niteliği Çapraz Tablolama ve Ki-Kare Analizi

Ortaya Çıkarılma Şekli	Hilenin Niteliği			Genel Toplam
	Rüşvet	Zimmet	Görevi İhlal	
Polis	1	0	2	3
Denetim	2	3	87	92
İhbar	0	0	1	1
Genel Toplam	3	3	90	96
	Değer	Df	Asymp. Sig. (2-sided)	
Ki-Kare İlişki Katsayısı	9,434 ^a	4	,051	
Olasılık Oranı	3,810	4	,432	
Doğrusal Olarak Birleşme	5,570	1	,018	

Tablo 23'teki değişkenler arasında pozitif bir ilişki yoktur. Bu durumda H8 hipotezi kabul edilmektedir. Önceki açıklamalarda olduğu gibi en etkili faktörler ilk değişkende denetim, ikinci değişkende ise görevi ihlal başlıklarıdır. Görevi ihlal yoluyla elde edilen paralar denetim yoluyla ortaya çıkarılmıştır.

H9= İçinde bulunulan sektör ile hilenin niteliği arasında anlamlı bir ilişki yoktur.

Tablo 23: Sektör ve Hilenin Niteliği Çapraz Tablolama ve Ki-Kare Analizi

Sektör	Hilenin Niteliği			Genel Toplam
	Rüşvet	Zimmet	Görevi İhlal	
Özel	2	3	88	93
Kamu	1	0	2	3
Genel Toplam	3	3	90	96
	Değer	Df	Asymp. Sig. (2-sided)	
Ki-Kare İlişki Katsayısı	9,382 ^a	2	,009	
Olasılık Oranı	3,699	2	,157	
Doğrusal Olarak Birleşme	6,821	1	,009	

Tablo 24'e göre değişkenler arasında pozitif bir ilişki söz konusudur. Bu durumda H9 hipotezi reddedilmektedir. Bunun nedeninin ise sektörün alt başlıklarının bu duruma izin vermemesidir. Çünkü kamu sektöründe rüşvet, zimmet ve görevi ihlal konularının

olması mümkün değil denecek kadar azdır. Olması durumunda direk mahkemeye intikal edeceği bilinmektedir. Özel sektörde ise hilenin niteliği olarak kabul edilen tüm başlıkların var olmasının mümkün olduğu düşünülmektedir.

H10= Hile yapan kişinin mevki durumu ile hilenin niteliği arasında anlamlı bir ilişki vardır.

Tablo 24: Mevki ve Hilenin Niteliği Çapraz Tablolama ve Ki-Kare Analizi

Mevki	Hilenin Niteliği			Genel Toplam
	Rüşvet	Zimmet	Görevi İhlal	
İşletme Sahibi	3	3	83	89
Yönetici	0	0	7	7
Genel Toplam	3	3	90	96
	Değer	Df	Asymp. Sig. (2-sided)	
Ki-Kare İlişki Katsayısı	,503 ^a	2	,777	
Olasılık Oranı	,939	2	,625	
Doğrusal Olarak Birleşme	,445	1	,505	

Tablo 25'e göre pozitif ilişkinin var olup olmadığı incelendiğinde Ki-Kare sonucuna göre 0.777 lik oranla pozitif ilişkinin var olmadığı saptanmıştır. Bu durumda H10 hipotezi kabul edilmektedir. Mevki değişkeni adı altındaki işletme sahibi ve yönetici konumundaki kişilerin gerek kendi gerekse işletme sahibi adına daha fazla para kazanmak adı altında rüşvet, zimmet ve görevi ihlal konularına başvurduğu düşünülmektedir. Bunun nedeninin ise daha önceki ilişki kurulan ikililerde de açıklanmıştır. Fakat bu ikilinin arasında oran incelemesi yapıldığında işletme sahiplerinin hilenin niteliği başlığı altındaki görevi ihlal konusuna daha yatkın oldukları düşünülmektedir.

H11= Hile yapan kişinin mevki durumu ile hilenin şekli arasında anlamlı bir ilişki yoktur.

Tablo 25: Mevki ve Hilenin Şekli Çapraz Tablolama ve Ki-Kare Analizi

Mevki	Hilenin Şekli		Genel
	Bireysel	Toplu	Toplam
İşletme Sahibi	66	23	89
Yönetici	6	1	7
Genel Toplam	72	24	96
	Değer	Df	Asymp. Sig. (2-sided)
Ki-Kare İlişki Katsayısı	,462 ^a	1	,497
Olasılık Oranı	,051	1	,821
Doğrusal Olarak Birleşme	,571	1	,472

Tablo 26'daki değişkenler arasında Ki-Kare analizine göre 0.05 lik kısmı aşarak 0.497 lik pozitif bir ilişkinin olmadığı sonucuna ulaşılmaktadır. Bu durumda H11 hipotezi kabul edilmektedir. Bu sonuca göre mevki değişkeni adı altındaki işletme sahibi ve yönetici konumundaki kişiler gerek bireysel gerek toplu bir şekilde hileye başvurmuşlardır. Anlamlı bir şekilde ifade edilecek olursa işletme yöneticilerinin ve işletme sahiplerinin özgür bir şekilde bireysel ve toplu olarak hileye başvurdukları görülmektedir. İşletme sahiplerine göre yöneticilerin hileye başvurma oranı daha düşüktür. Bunun nedeni olarak birilerinin emri altında çalışıyor oldukları düşünülmektedir.

3.4.3. Örnek Adli Muhasebe Vakaları

Araştırmalar gerçek hayatta yaşanmış ve dava dosyalarından alınmıştır. Davaya konu olan durumlar özet raporlar halinde, tarafların ise isimleri değiştirilerek sunulmuştur. Bunun dışında vaka ile ilgili olan durumlar şeffaflığıyla anlatılmak istenmiştir. Araştırmalar aşağıda gösterilmiştir.

İşe Alım Hilesi: İşe alım hileleri birçok şekilde meydana gelebilmektedir. Bunlar; aracı kişilerin çalışan olarak bulduğu kişilerle asıl olan maaştan düşük ücretle anlaşılardaki farkı kendi yararına kullanması durumu, işe alınan kişiden işletme yetkililerinden habersiz komisyon talep edilmesi durumu, işe alınacak kişi ile sigorta yapılmaması konusunda anlaşılarda sigorta ücretlerini kendi yararına geçirme şeklindedir. X üretim işletmesinde bant şefi olan A yöneticisinden imalat personeli bulması istenmiştir. Bunun

üzerine A kişisi kendi tanıdığı B kişisini işe alır. İş bu şekilde seyrettikten bir süre sonra. İşe alınan kişi muhasebe departmanı ile görüşükten sonra suç duyurusuna konu olan durum ortaya çıkmıştır. Bunun üzerine bant şefinin işine son verilerek dava süreci başlamıştır. Olay şu şekilde gerçekleşmiştir; yönetici işletmenin kendisine verdiği yetki ile bulduğu çalışan ile bir anlaşma yapmıştır. Bu anlaşmaya göre işe alınan kişi her ay maaşının bir kısmı ile yöneticiye ödeme yapacak veya belirlenen aylardaki maaşının tümünü vererek bu yerde çalışmaya başlayacaktır. Aynı iş yerindeki yönetici daha önce çalıştırdığı bir işçiyi işletmenin bilgisi olmadan işten çıkarmış, fakat hala çalışıyormuş gibi göstererek o işçinin maaşını kendi cebine katmaktadır. Hatta o maaşın üzerine mesai ücretleri ekleyerek paraya para katmıştır. Kapı girişlerinde teknoloji den faydalanmayan bu işletme giriş çıkışları kontrol altında tutmamaktadır. Bu yüzden bu konular hakkında doğru bildirimlere ulaşamamaktadır. Araştırılan işletmede bu iki olayın bir süre gizlenerek yaşandığı tespit edilmiştir. Tespit edilen bu hile durumu yargıya taşınarak taraflar hakkında soruşturma başlatılmıştır.

Fazla Mesai Hilesi: Kişilerin içinde bulundukları işletmelerde yönetmelikçe belirlenmiş olan saatlerden daha fazla çalışarak kazandıkları paralar fazla mesai ücreti olarak tanımlanmaktadır. İşletmeler kişilerin aylık maaşlarının yanında fazla mesai yaptırdıkları çalışanlarına bu ücreti ödemek zorundadır. Y üretim işletmesinin imalat bölümünde bulunan yönetici A kişisi işletmede çalışan işçilerin çalışma sürelerinde değişiklikler yapmaktadır. Bu değişikliklerden doğan pozitif doğrultudaki para akışını kendi lehine çevirmiştir. Bu işlemi şu şekilde yapmaktadır; işletmede 15 gün işe gelmiş vardiyalı işçileri 30 gün gelmiş gibi göstererek maaş yazdırmaktadır. Fazla günden doğan paraları kendi cebine katmaktadır. Bu durum muhasebeden alınan bordrolar ile çalışanlara imzalatılan bordroların birbirinden farklı olmasıyla tespit edilmiştir. Muhasebe 30 gün üzerinden imalatın kendisine bildirdiği gün/mesai/ücret olarak hesaplanmış, fakat imalat sorumlusu işçilere kendi düzenlediği bordrodan ödeme yapmıştır. Bu hileli işlem den imalat sorumlusunun 54.600 TL elde ettiği saptanmıştır. İşçilere herhangi bir ödeme makbuzu verilmediğinden dolayı hileyi tespit etme aşaması oldukça zor olmuştur.

Gerçek Dışı Değerden Haksız Kazanç Hilesi: Birden fazla işletme işlerinin yoğunluğuna ve iş özelliğine göre dışarıya fason olarak iş yaptırmaktadır. Bunlar; dikim işçiliği, boncuk ve nakış işçiliği, taşlama işçiliği olmak üzere değişkenlik gösterir. Bu

işlerin düzgün ve zamanında yapılması için fason takipçiler bu işletmeleri bulur ve iş anlaşmaları yaparlar. Bu işin piyasası toplam yapılan iş üzerinden % 3 komisyon almaktır. Bu anlaşmalar genellikle kendine komisyon alma şeklinde olmaktadır. Tespit edilen vakada da işler bu şekilde yapılmaktadır. Fasoncu M işletmesine atölyedekilerin zam yaptığını söyleyerek işletmeye tutarların gerçek olmayan değerlerini sunar. Bunun üzerine M işletmesi işlerinin aksamaması nedeniyle bu zammın üzerinde durmayarak kabul eder. Bu şekilde fasoncu 6 ay kadar bu şekilde haksız kazanç elde eder. Bu durum atölyedekilerin M işletmesiyle direk iletişim kurmasıyla tespit edilir ve fasoncu hakkında suç duyurusunda bulunulur.

Yanlış Değerlerden Kazanç Elde Edilme Hilesi: K işletmesinin müşterilerinden aldığı sipariş üzerine planlama bölümünü bilgilendirir. Planlama bölümü alınan sipariş için gerekli kumaş miktarını 28000 metre olarak belirler. Bunun üzerine kumaşlar elde edilir ve üretim işlemi başlamıştır. Bunun üzerine geçmişten bugüne işin içinde olan yetkililerden birinin hesabı üzerine gerekli kumaşın 23000 metre olduğu ortaya çıkar. Bunun üzerine işletme içinde bir usulsüzlük ihtimaline karşı şu hususlar üzerinde durulur;

- Planlama bölümü tedbir politikası mı uyguluyor?
- Başka bir imalat olmayacak ise fazla istenen kumaş nerede kullanılacak?
- Kumaşların alınacağı yerde planlama bölümünden birinin tanıdığı mı var?
- Planlama sorumlusu bizimle ne zamandır çalışıyor?
- Planlama sorumlusuna güveniyor muyuz?
- Planlama sorumlusu daha önce hangi firmalarla çalışmış?
- Satıcı firma eş, dost, akraba veya kendisi olabilir mi?
- Kumaş satıcısına ayrı bir ödeme ayrıcalığı tanınıyor mu?
- Planlama bölümü bir komisyon mu alıyor?

Bu hususlar doğrultusunda yapılan incelemelerde planlama bölümünün hileye başvurarak haksız kazanç elde ettiği görülmüştür. Fakat burada durum farklıdır. Kendi çıkarları için oluşan bu hileli durumu para için yapmaktadırlar. Karşı firma tarafından sağlanan tatil, pahalı hediyeler, bu bölümdeki kişilerin çocuklarının eğitim masrafları ve konut kredisi ödemesi şeklinde olduğu görülmüştür.

Haksız Kazanç Hilesi: P işletmesi elde ettiği gelirler ve yapmış olduğu giderler üzerinde bir araştırma yapmak istemiş ve bunun için muhasebecisiyle irtibata geçmiştir. Muhasebecinin geri dönüşünden sonra işletmeyle ilgili olmayan ve karşılıksız giderlerin

olduğu tespit edilmiştir. Derinlemesine yapılan araştırma sonucunda işletme adına çalışan müşteri temsilcisi Serin Tok tarafından yapılan tatil harcamaları, eğlence ve yemek faturaları, hediye faturaları, taksi ücretlerine ulaşılmıştır. Bunlar üzerine çalışan hakkında suç duyurusunda bulunulmuştur.

Haksız Kazanç Hilesi: T hizmet işletmesinin kasasını güvenerek teslim ettiği kişi patronun en güvendiği kişidir. Bu işletmede kasayı tutan personel deftere veya excel dökümüne o günkü masrafları ve nakit ödemeleri satır satır yazar ve en altta toplam alır. Gün sonunda işletmenin sahibi en alttaki toplamı zaten bilgisayar toplamış diye özellikle satır satır toplamaz. Kasa personeli o gün gerçek toplam olarak 15600 TL ödeme yapmış, fakat bunu 16500 TL olarak yazmıştır. Bu farklılıktan doğan tutarı da kendi için maddi yarar sağlamaktadır. Muhasebecinin incelemeleri üzerine bu durum göze çarpmıştır ve işletmeye bildirilmiştir. Bunun üzerine yapılan incelemeler doğrultusunda kasa personelinin işe başladığından bu güne (yaklaşık 1 yıldır) hile ile 367.000 TL haksız kazanç elde etmiştir.

Haksız Kazanç Hilesi: Z üretim işletmesinde bulunan çalışanlardan sorumlu şef işletmede birden fazla çalışan varmış gibi göstererek kendisine haksız kazanç sağlamaktadır. Bu durum personel kartlarının incelenmesi üzerine tespit edilmiştir. İşletmede M. Mustafa Z adında bir personel kartı bulunmaktadır ve bu kişi ütü bölümünde çalışan olarak gösterilmiştir. Maaş olarak 1300 TL belirtilmiştir. Aynı zamanda Murat Mustafa Z adında başka bir personel kartı daha bulunmaktadır ve bu kişi de kalite kontrol aşamasında çalışan olarak gösterilmiştir. Bu kişinin maaşı ise 1750 TL olarak gösterilmiştir. Yapılan incelemeler sonucunda bu kartların aslında 1 personele ait olduğu saptanmış, bu şekilde çalışanlardan sorumlu kişinin tam 7 ay boyunca haksız kazanç elde ettiği belirlenmiştir.

Haksız Kazanç Hilesi: B işletmesinde ödemeler üzerinde yapılan bir inceleme sonucunda işletme yapılan giderlerin bir kısmının işletmeye ait giderler olmadığını tespit etmiştir. Bunun üzerine yapılan araştırmada kasa ve ödemelerden sorumlu kişi üzerine yoğunlaşıldı. İşletmede fason atölyelerin ödemeleri Cuma günü yapılmaktaydı. Cuma günleri yaklaşık 150-170 civarında fasoncuya çek veriliyordu. Bu kadar çeki imzalayan işletme sahibi tek tek çeklerin kimin olduğuna bakacak durumda değildi. Bu durumdan faydalanmak isteyen ödeme sorumlusu bayan eşine ait olan firmanın ödemelerini de bu çeklere ekliyordu. İşletme ödemeyi yapıyor, sonrasında eşinin borçlu olduğu firmalar

faturayı gönderiyordu. Bu usulsüzlükten işletmeden kaçırılan tutar 692.000 TL olarak tespit edildi. İşletme tarafından yapılan incelemede işletmeye ait olmayan faturalara rastlandı. Durum o vakit anlaşıldı ve taraflara suç duyurusunda bulunuldu.



SONUÇ

Hilede var olan kasıt unsurları ve hilenin üstün beceri ile gizlenmiş bir eylem olması, hilenin ortaya çıkarılmasını çok fazla ölçülerde zorlaştırmaktadır. Bir işletme içerisinde görev farklılıklarının olmaması, iç kontrolde var olan eksiklikler, üst yönetimde bulunan personelin dürüst olmayan davranışları ve çalışanların alışılmamış olan şekilde davranışları gibi göstergeler hilenin ortaya çıktığını düşündürür fakat hilenin kesinlikle var olduğunu göstermez. Hile ortaya çıkarıldıktan sonra ortaya çıkan hilenin araştırılması kısmına gelinir. Bu aşama çok dikkatli ve özenle yürütülmesi gereken bir aşamadır. Hatalı uygulandığında suçsuzu suçlu, suçluyu suçsuz çıkarabilecek sonuçlar verebilmektedir. Bu sebeple hile alanındaki araştırmalar adli muhasebeciler gibi meslekte uzman kişiler tarafından yapılmalıdır.

Adli muhasebe birçok alanda beceri sahibi olmayı gerektiren, adli alanlarda kanıt olarak nitelendirilebilecek bilgi ve belge niteliğinde olan olguları toplayıp, bunları analiz etme ve sonucunda değerlendirme sürecini kapsayan bir disiplindir.

Çalışmamın teori kısmında adli kavramı, adli muhasebe kavramı, yönetim kavramı ve hile kavramı hakkında geniş anlamda bilgi verilmeye çalışılmıştır. Bu kavramlar hakkında geniş çaplı bilgi araştırması yapılarak asıl araştırma konusuna zemin hazırlanmıştır. Asıl araştırma konusu adli muhasebe kapsamında Burdur, ve Isparta adliyelerinden elde edilen adli muhasebe alanındaki vaka dosyalarının analiz edilerek değerlendirilmesidir. Bu vaka dosyalarının verileri SPSS programında analize sokulmuş ve değişkenler arasında Ki-Kare testi uygulanarak araştırmanın pozitif olup olmadığı saptanmıştır. Ulaşılan vaka dosyalarındaki veriler ve ele alınan örnek vakalardan ulaşılan sonuçlar şu şekildedir;

- Hileyi yapan kişilerin cinsiyeti diğerinden fazla olarak erkeklerdir.
- 2006 – 2017 yılları arasında araştırma yapılmış ve en çok 2015- 2017 yılları arasında vakaya ulaşılmıştır.
- Hile yapanların yaş ortalaması en fazla olarak 51 ve üzeri yaş grubudur.
- Hile yapanların büyük bir kısmının medeni hali evlidir.
- Vaka dosyalarından elde edilen sonuca göre en çok hile özel sektörde yapılmaktadır.
- Eğitim durumu açısından incelendiğinde en çok hile yapan kişiler ilkokul mezunudur.

- Meslek grupları açısından değerlendirildiğinde en çok hile yapan meslek grubu esnaflardır.
- Ortaya çıkarılma şekli yönünden bakıldığında hileler büyük bir oranla denetim yoluyla ortaya çıkarılmaktadır.
- Hilenin niteliği konusunda ulaşılan sonuç ise görevi ihlal konusudur.
- Hilenin konusu açısından vakalar incelendiğinde en büyük hile konusu sahte fatura düzenlemektir.
- Vaka dosyalarındaki kişilerin iş yerlerindeki mevkilerine bakılacak olursa kişiler büyük oranla iş yeri sahipleridir.
- Son olarak vakalar şekil açısından incelendiğinde yapılan hilelerin şekli bireysel hileler olarak tespit edilmiştir.

Çalışmadan ve dava dosyalarından elde edilen sonuçlara göre en büyük sıkıntı eğitim durumudur. Kişilerin vergi ve cezai yaptırımların bilincinde olmamalarıdır. Bunun için vergiye konu olabilecek bütün işyeri sahipleri ve çalışanlarına zorunlu olarak eğitimler verilmelidir. Bu eğitimler sonunda kişilerin daha bilinçli bir şekilde vergilerden haberdar olarak çalışmalarını sürdürebilecekleri düşünülmektedir. Bu düşüncenin temel sebebi ise analizlerden de anlaşılabileceği üzere en çok hile yapan kesimin yaş ortalamasının 40 ve üzeri eğitim durumunun ise ilkokul mezunun olduğudur.

Sonuç olarak, bilirkişilik müessesesinde karşımıza çıkan tüm olumsuzlukların ortadan kaldırılması için atılan adımlar, değişmesi gereken bir sistemin var olduğunu ortaya koymaktadır. Adli muhasebe meslek mensuplarının hukuk sistemimize kazandırılmasıyla var olduğu bilinen tüm aksaklıkların tamamı giderilecek ve dava sürecinde olan bütün meslek mensuplarının işini kolaylaştıracak yeni uygulamalar gelecektir.

Günümüzde sürekli bir şekilde yaşanan gelişmeler ortaya çıkan hilelerin de kalitesini arttırmaktadır. Basit dosya çözümlemeleriyle çözümlenemeyen bu hilelerin alanında uzman olmuş kişilerce yapılacak derin araştırmalar sonucu çözüme ulaştırılacağı net bir şekilde bilinmektedir.

KAYNAKÇA

Tez Kaynakları

Seyhan Göksu, *Adli Muhasebe Kapsamında Çalışan Hileleri ve Kars İlinde Adli Vakalar Analizi*, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2011, s.2.

Nurten Bayrak, *Adli Muhasebecilik Mesleği Ve Türkiye'de Uygulanabilirliğinin Tespitine Yönelik Bir Araştırma*, Niğde Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, Niğde, 2016, s.5.

Nermin Akyel, *Adli Muhasebecilik ve Türkiye'de Uygulanabilmesi İçin Altyapı Bileşenlerinin Mevcut Durumu, Değerlendirilmesi ve Öneriler*, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Doktora Tezi, Sakarya, 2009.

Mehmet Demir, *Benford Yasası ve Hile Denetiminde Kullanılması*, İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Muhasebe ve Denetim Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2014.

Candaş Akal, *Adli Muhasebe ve Adli Muhasebecilik Mesleğinin Ne Olduğu, Denetim Sektöründe Farkındalığı ve Geliştirilmesine Yönelik Öneriler Üzerine Bir Değerlendirme*, Haliç Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2014.

Yurdağül Çoban, *Adli Muhasebede Uzman Tanıklık Mesleği: Muhasebe Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma*, Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, 2013.

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

Abdulkadir Pehlivan, *Adli Muhasebe Eğitimi ve Türkiye'de Adli Muhasebe Eğitiminin Geliştirilmesine Yönelik Bir Araştırma*, Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Doktora Tezi, Erzurum, 2010.

Yeşim Saçaklı, *Adli Muhasebecilik Perspektifinde Türkiye'deki Üniversitelerde Muhasebe Denetimi Eğitimi ve Öneriler*, Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, Afyonkarahisar, 2011.

Gökhan Kuloğlu, *Adli Muhasebe Kapsamında Kredi Kartı Dolandırıcılıkları Ve Türkiye Örneği*, Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Doktora Tezi, Manisa, 2007.

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

Zübeyde Kaya, *Adli Muhasebecilik Kavramı Farkındalığı: Türkiye’de Muhasebe Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma*, Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, Afyonkarahisar, 2013.

Alper Çelik, *Stok Hileleri ve Bir Uygulama*, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2007.

Ahmet Coşkun, *Adli Muhasebede Farkındalık; Türkiye’deki Bağımsız Denetim Şirketleri Üzerine Bir Araştırma*, Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, Aydın, 2013.

Suat Okay, *Muhasebe Hata Ve Hilelerinin Meslek Etiği Açısından İrdelenmesi*, Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, Karaman, 2011.

Gülhan Genç, *Hileli Finansal Raporlama*, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2009.

Serkan Çakır, *Muhasebe Hilelerinin Tespitinde İstatistiksel Yöntemler (Benford Yönteminin İrdelenmesi)*, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, 2004

Merve Altınsoy, *Adli Muhasebecilik Ve Türkiye’de Uygulanabilirliği*, İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimleri Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2011.

Makale Kaynakları

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

Kurnaz, E., vd., (2014), ‘Research on Forensic a Accounting Profession and Its Application in Azerbaijan’, *Journal of Qafqaz University-Economics And Administration*, S.1, (88-96).

Kasap, M., (2013), ‘Adli Muhasebecilik Mesleği ve Aklama Suçuyla Mücadele’, *Çankırı Karatekin Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, S.1, (121-132).

Bekçioğlu, S., vd. (2013), ‘İşletmelerde Hile Ve Yolsuzlukların Önlenmesinde Farklı Bir Yaklaşım: Adli Muhasebe’, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (1-16).

Bozkurt, N., (2000), ‘Muhasebe ve Denetim Mesleğinde Yeni Bir Alan: Adli Muhasebecilik’, *Sinerji Mali Müşavirlik ve Denetim Dergisi*, (1-6).

Çankaya, F. ve Gerekan, B., (2009), ‘Hile Denetçiliği Mesleği ve Sertifikalı Hile Denetçiliği Mesleki Standartları ve Ahlak Kuralları’, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, (94-108).

Akın, O. ve Onat, O.K. (2015), “Muhasebe Meslek Mensuplarının Adli Muhasebecilik Kavramına Bakış Açılarının Değerlendirilmesi”, *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, S.1, (33-51).

Dönmez, A. ve Çavuşoğlu, K., (2015), “Hilelerin Ortaya Çıkarılması Bakımından Bağımsız Denetim İle Adli Muhasebenin Karşılaştırılması”, *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies*, S.3, (34-67).

Keleş, Ü. ve Keleş, D., (2014), ‘Adli Muhasebecilik Mesleği Ve Türkiye’deki Uygulamaları’, *Gümüşhane Üniversitesi Sosyal Bilimler Elektronik Dergisi*, S.9 (54-75).

Aktaş, H., ve Kuloğlu, G., (2008), ‘Adli Muhasebe Ve Adli Muhasebecilik Mesleği,’ *Muhasebe ve Denetime Bakış*, (101-120).

Ranallo, L., (2006), ‘Forensic Investigations and Financial Audits: Compare and Contrast’ Golden, Thomas W. et al. (Ed.), in *A Guide to Forensic Accounting Investigation* (109–117). New Jersey: John Wiley & Sons Inc.

Çabuk, A. ve Yücel, E., (2012), ‘Adli Muhasebecilik Mesleğinin Türkiye’deki Gelişme Potansiyeline Yönelik Bir Araştırma’, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (67-84).

Curtis, G. (2008), “Legal and Regulatory Environments and Ethics: Essential Components of a Fraud and Forensic Accounting Curriculum,” *Issues In Accounting Education*, c.23:535-543.

Tuğ, A. vd., (2002) “Kriminalistik Kriminoloji Değildir”, *Ankara Barosu Dergisi*, c.2:175-190.

Ramamoorti, S., (2008), ‘The Psychology and Sociology of Fraud: Integrating the Behavioral Sciences Component into Fraud and Forensic Accounting Curricula’ *Issues in Accounting Education*, , S.4, (521–533).

Kurt, A. ve Elagöz, İ., (2015), ‘6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Perspektifinde Adli Muhasebecilik Mesleğine Bakış’, *Girişimcilik ve Kalkınma Dergisi*, (213-238).

Usul, H. ve Topçuoğlu, M., (2011), ‘Finansal Manipülasyonların Ortaya Çıkarılması ve Önlenmesinde Adli Muhasebenin Önemi: Türk Hukuk Sisteminde Var Olması Gerekliği Üzerine Bir Tartışma, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, S.3, (53-66).

Meriç, A. ve Erkuş, H., (2016), ‘Türkiye’de Bilirkişilik Müessesesi Bağlamında Muhasebe Meslek Mensuplarının Yaptığı Uzman Tanıklık Faaliyetlerinin Değerlendirilmesine Yönelik Bir Araştırma’, *Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, S.2, (317-340).

Elitaş, B., (2012), ‘Seçilmiş Örneklerle Adli Muhasebe Eğitimi ve Türkiye İçin Bir Değerlendirme’, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (153-172).

Aksu, İ. vd., (2005), ‘Adli Muhasebe ve Adli Muhasebecilik Mesleğinin Bir Kolu Olarak Bilirkişilik’, *Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, S.9 (1-9).

Pazarçeviren, S., (2005), ‘Adli Muhasebecilik Mesleği’, *ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, S.2, (1-19).

Karacan, S., (2012), ‘Hukuk İle Muhasebenin Kesişme Noktası: Adli Muhasebe’, *International Journal of Economic and Administrative Studies*, S.8 (105-128).

Çankaya, F. vd., (2014), ‘Adli Muhasebede Uzman Tanıklık Mesleği: Muhasebe Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma’, *Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, S.23, (70-94).

Bozkurt, N. (2000), “Muhasebe ve Denetim Mesleğinde Yeni Bir Alan “Adli Muhasebecilik”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 94, (56-61).

Uyar, G., (2015), ‘Adli Muhasebecilik Mesleği” Ve Mesleğin Dünya’daki Gerekliği: Worldcom Skandalı’, *SOBİDER Dergisi*, S.5, (178-192).

Açık, S., (2016), ‘Adli Muhasebecilik Mesleğinin Faaliyet Alanları ve Eğitim Boyutu Açısından İncelenmesi’, *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, S.3 (1071-1090).

Kurt, G. ve Uçma, T., (2009), ‘Adli Muhasebecilik Mesleği ve Adli Muhasebeci Olabilme Sürecinin Türkiye’deki ve Amerika’daki Yasal Düzenlemeler Açısından Karşılaştırılması’, *Ticaret ve Turizm Eğitim Fakültesi Dergisi*, S.2, (160-178).

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

Kocaer, İ., (2012), 'Adli Muhasebe Uygulamalarına Kimler İhtiyaç Duyar?', *Adli Muhasebe Uygulamaları E-Dergisi*, S.001, (5-7).

Dönmez, A. ve Karausta, T., (2011), 'Çalışanların Mesleki Hile Algısı Ve İhbar Hattı Kullanarak Rapor Etme Eğilimleri Üzerine Akdeniz Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesinde Yapılan Bir Araştırma', *Mali Çözüm Dergisi*, S.104, (17-41).

Erol, M., (2008), 'İşletmelerde Yaşanan Yolsuzluklara (Hata ve Hileler) Karşı Denetimden Beklentiler', *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, S.1, (229-237).

Dönmez, A. ve Çavuşoğlu, K., (2015), 'Hilelerin Ortaya Çıkarılması Bakımından Bağımsız Denetim İle Adli Muhasebenin Karşılaştırılması', *Journal Of Accounting, Finance and Auditing Studies*, S.1/3, (34-67).

Çatıkkaş, Ö., (2011), 'İşletmelerde Mali Tablo Hileleri', *Denetışim Dergisi*, S.8, (18-30).

Emir, M., (2008), 'Hile Denetimi', *Mali Çözüm Dergisi*, S.86 (109-121).

Ocak, M. ve Güçlü, F., (2014), 'Muhasebe Manipölasyonu: Hile, Yaratıcı Muhasebe, Kâr ve İzlenim Yönetimine İlişkin Kavramsal Çerçeve', *Uluslararası Alanya İşletme Fakültesi Dergisi*, S.3, (123-135).

Tugas, C., (2012). 'Exploring A New Element of Fraud: A Study on Selected Financial Accounting Fraud Cases in the World' *American International Journal of Contemporary Research*, S.2, (112-121).

Wolfe, T. ve Hermanson, R. (2004), 'The Fraud Diamond: Considering the Four Elements of Fraud' *The CPA Journal*, S.74, (38-42).

Mengi, B., (2012), 'Hile Denetiminde Yetkinliklerin Değerlendirilmesi – Hile Karosu', *Mali Çözüm Dergisi*, (113-128).

Yardımcıoğlu, M. vd., (2014), 'Yolsuzluk, Muhasebe Hileleri ve Örnekleri', (171-187).

Arzova ve Burak, S., (2003). 'İşletmelerde Çalışanlar Tarafından Yapılan Hilelerin Kırmızı Bayraklar Yoluyla İzlenmesi' *MUFAD Dergisi*, S.20, (121).

Dumanoglu, S., (2005), 'Hata ve Hile Ayrımı: Hile Denetimi', *Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, S.1

Terzi, S. ve Şen, K., (2015), 'Adli Muhasebede Hilelerin Tespitinde Yapay Sinir Ağı Modelinin Kullanımı', *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi*, S.14, (477-490).

Çalış, Y. vd., (2014), 'Hilenin Ortaya Çıkartılmasında Bilgi Teknolojilerinin Önemi ve Bir Uygulama', *Muhasebe ve Finansman Dergisi*.

Nigrini, J. (1996), "A Taxpayer Compliance Application of Benford's Law", *Journal of the American Taxation Association*, S. 18.

Nigrini, J. (2011), *Forensic Analytics – Methods and Techniques for Forensic Accounting Investigations*, John Wiley & Sons, New Jersey.

Coşkun, A. vd., (2015), 'Yapay Sinir Ağı Yöntemi İle Sermaye Yapısını Etkileyen Faktörlerin Belirlenmesi', *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, S.19, (333-350).

Doğan, S. ve Kayakıran, D., (2017), 'İşletmelerde Hile Denetiminin Önemi', *Maliye ve Finans Yazıları Dergisi*, S.108, (167-188).

Çatıkkaş, Ö. ve Çalışkan, Y., (2010), 'Hile Denetiminde Proaktif Yaklaşımlar' *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, S.45, (146-156).

Abdioğlu, H., (2007), 'Hilelerin Önlemesi Ve Ortaya Çıkarılmasına Yönelik Proaktif Yaklaşımlar', *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, S.22, (119- 137).

Özkul, F. ve Pektekin, P., (2009), 'Muhasebe Yolsuzluklarının Tespitinde Adli Muhasebecinin Rolü Ve Veri Madenciliği Tekniklerinin Kullanılması', *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, S.4, (57-88).

Artar, Y., (2016), 'Türkiye'de Yasal Boşluk ve Esnekliklerden Yararlanılarak Gerçekleştirilen Yaratıcı Muhasebe Uygulamaları', *Vergi Dünyası Dergisi*, S.413, (1-20).

İnternet Kaynakları

Davis, Charles-Farrell, Ramona-Ogilby, Suzanne. (2010). 'Characteristics and Skills of the Forensic Accountant', <http://www.aicpa.org/InterestAreas/ForensicAndValuation/Resources/PractAidsGuidance/DownloadableDocuments/ForensicAccountingResearchWhitePaper.pdf> (15.03.2017).

<http://www.bilirkisi.net/bilirkisilik-kavrami-nedir-ve-bilirkisi-nasil-olunur/>, (23.03.2017).

<https://aofhukukagiris.wordpress.com>, (13.06.2017).

<http://www.muhasibedersleri.com/genel-muhasebe-2/muhasebenin-temel-kavramlari.html>, (15.06.2017).

<http://www.etoplum.com/muhasebeci-meslegi-hakkinda-bilgi.html>, (11.06.2017).

<http://www.adlimuhasebehizmetleri.com/kimler-adli-muhasebeye-ihtiyac-duyarlar.html>, (26.03.2017).

<http://www.alomaliye.com/halil-soyler-isletmelerde-yaphileler>, (06.04.2017)

<http://www.tdk.gov.tr>, (06.04.2017).

<http://www.vergi.tc/makaleDetay/SizdenGelenler/MUHASEBEDE-HILE-VE-HILENIN-TURLERI/132c5780-6e46-4faf-9b99-80e3917e3f75>, (22.04.2017).

<http://www.vergi.tc/makaleDetay/SizdenGelenler/HILENIN-NEDENLERI-VE-HILE-YAPANLARIN-KARAKTERISTIK-OZELLIKLERI/f30172d9-dc6a-43df-8a56-91b97436575a>, (24.04.2017).

<http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/mujderalptekin/002/>, (24.04.2017).

<http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/mujderalptekin/003/>, (28.04.2017).

Kitap Kaynakları

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

Bozkurt, N., (2009), *İşletmelerin Kara Deliği Hile*, Alfa Yayınevi, İstanbul.

Gürbüz, H., (1995), *Muhasebe Denetimi*, Bilim ve Teknik Yayınevi, İstanbul.

Irmak, R, vb., (2002), *Muhasebenin Genel Esasları, Muhasebe Hata ve Hileleri ile Bunların Tespit Yöntemleri ve Hesapların Denetimi*, Vergi Denetmenler Derneği Eğitim Yayınları, Ankara.

Erdoğan, E., (2010), *Bilirkişilik Temel Eğitimi Kaynak Kitabı*, Bilirkişilik Daire Başkanlığı.

Kongre Kaynakları

Kıymet Çalıyurt, Muhasebede Hile Eğitiminde Uluslararası Gelişmeler ve Türkiye Açısından Değerlendirme, 26. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Antalya, 2007.

Selahattin Karabınar ve Neriman Akyel, Hileler ve Muhasebe Denetimindeki Yeri, 1. Uluslararası Balkanlarda Tarih ve Kùltür Kongresi.



EKLER

Sertifika 1: Sertifikalı Adli Muhasebeci (Cr. FA)

Uluslararası Adli Denetçiler Amerikan Koleji (ACFEI) Kolejin 2 tane sertifika programı vardır.	
1. Sertifika	Sertifikalı Adli Muhasebeci (Cr. FA)
Tanımı	Sertifikalı adli muhasebeci ehliyeti, adli muhasebe konusunda ilave öğretim, deneyim, eğitim, bilgi veya beceri edinmiş olan ve Federe Devlet Muhasebecilik Kurulu'nun belirlediği bütün şartları yerine getiren muhasebecilerin adli muhasebedeki uzmanlığını ifade eder.
Başvuru Şartları	Başvuru sahibinin; (1) –eğer federe devlet yasası gerekli kılıyorsa- Federe Devlet Muhasebecilik Kurulu'na kayıtlı olması, (2) geçen 10 yıl boyunca disiplin suçunu gerektirecek bir eylem bulunmaması, (3) yine geçen 10 yıl boyunca ağır bir suçtan dolayı hakkında mahkûmiyet kararının verilmemiş olması ve (4) ACFEI Meslek İcrası İlkelerine uymayı taahhüt etmesi gerekmektedir.
Eğitim/Deneyim	İşletme dalında bir lisans diplomasına sahip veya muhasebeyle ilgili bir sertifika (CPA, CMA, CFA, CVA, CBA, vs.) almamış bulunan muhasebeyle ilgili 10 yıl deneyimi olan bir başvuru sahibi, 1. ve 2.; buna karşın, muhasebeyle ilgili bir sertifikaya sahip biri, sadece 2. sınavı geçmek zorundadır.
Ders/Sınav	2.sınav, adli muhasebeye giriş ve genel bakış, meşguliyet/iş, hile araştırmaları ve hileli mali raporlar, adli muhasebeciyle ilgili ilave hizmetler ve değerlemeyi ihtiva eder.
Devamlı Sağlanması Gereken Şartlar	Sertifika sahibinin; (1) her yıl 15 saatlik sürekli eğitim alması ve (2) ACFEI'ye üye olması gerekmektedir.

Ek 2: Sertifikalı Adli Danışman (CFC)

2. Sertifika	Sertifikalı Adli Danışman (CFC)
Tanımı	Sertifikalı adli danışman ehliyeti; adli meslek mensuplarının etikle, içtihatla, ABD hukuk biliminin ilişki içindeki tarafların ortaya sundukları deliller dahilinde bağımsız bir şekilde başarılı danışmanlık yapma rolleri üstlenmelerini sağlayan hukuk alan bilgisiyle ilgili anlayışlarını ortaya koyar.
Başvuru Şartları	Başvuru sahibinin; (1) ACFEI üyesi olması, (2) geçen 10 yıl boyunca ne bir disiplin biçimi ne de bir hukuk mahkemesi tarafından etik, cezai veya disiplinle ilgili bir suçlamadan dolayı cezalandırılmamış olması, (3) yurt içinden veya yurtdışından özellikle akredite olmuş üniversitelerde lisansını tamamlaması ve (4) icra ettiği meslekle ilgili yerel emirlere, federe devlet kanunlarına ve federal düzenlemelerin hepsine uyması gerekmektedir.
Eğitim/Deneyim	Eğer bir aday, yeterli bir deneyime veya kabul görmüş bir eğitim kurumundan bir belgeye sahip olduğunu yani adli danışmanlık ve hukuk sistemi hakkında yeterli bilgiye sahip olduğunu belgeleyebilirse CFC kursu başvuru şartlarından muaf olmak için başvurabilir ve yapılan sınava girebilir.
Ders/Sınav	Kurs, sınıfa dahil olmayla başlar, belirli bir rolü oynamayı esas alan senaryolarda görev almaya devam eder; ayrıca, örnek duruşmaları, yazılı ifade vermeyi, yargılamada tanıklık etmeyi, uzman şahitliğine muhalefet etme esnasında avukata ve müşterilere yardımcı olmayı da kapsar.
Devamlı Sağlanması Gereken Şartlar	Sertifikalı adli danışmanın, her yıl 15 kredilik bir eğitimden geçmesi zorunludur.

Ek 3: Sertifikalı Hile Denetçisi (CFE)

Sertifikalı Hile Denetçileri Kurulu (ACFE) Kurulun 1 tane sertifika programı vardır.	
Sertifika	Sertifikalı Hile Denetçisi (CFE)
Tanımı	Sertifikalı hile denetçisi unvanı, hile önleme, tespit etme ve araştırmada uzmanlığa işaret etmektedir.
Başvuru Şartları	Başvuru sahibinin; (1) ACFE'nin ortak üyesi olması, (2) oldukça yüksek bir ahlakî karaktere sahip olması e ve (3) ACFE tüzükleri ile Meslek Etiği Kurallarına uymayı taahhüt etmesi gerekmektedir.
Eğitim/Deneyim	Başvuru sahibi ya (1) bir lisans diploması ve doğrudan veya dolaylı olarak ya hilenin tespit edilmesi ya da bertaraf edilmesiyle ilgili bir alanda 2 yıl mesleki deneyimi; ya da (2) hileyle ilgili 10 yıllık mesleki deneyimi olmalıdır.
Ders/Sınav	Sertifikalı hile denetçiliği sınavı, hileyle mücadelede çok önemli olan dört alanı kapsamaktadır: Kriminoloji ve etik, mali işlemler, hile araştırma ve hilenin hukuki unsurları. Sınav, yaklaşık olarak 10 saat sürmekte ve 500 soruyu ihtiva etmektedir.
Devamlı Sağlanması Gereken Şartlar	Sertifikalı adli muhasebeci, (1) en az 10 saati hileyle ilgili olmak üzere yılda asgari 20 saatlik sürekli mesleki eğitim almak ve (2) ACFE üyesi olmak zorundadır.

Ek 4: Sertifikalı Adli Kamu Muhasebecisi (FCPA)

Sertifikalı Adli Kamu Muhasebecileri Topluluğu Topluluğun 1 tane sertifika programı vardır.	
Sertifika	Sertifikalı Adli Kamu Muhasebecisi (FCPA)
Tanımı	Amaç, adli muhasebecilik mesleğinde mükemmelleşmeyi teşvik etmektedir.
Başvuru Şartları	Başvuru sahibinin; (1) Sertifikalı kamu muhasebecisi veya kamu muhasebecisi olması ve (2) Sertifikalı kamu muhasebecisinin bir takım şartları yerine getirmesi gerekmektedir.
Eğitim/Deneyim	-
Ders/Sınav	Başvuru sahibinin; (1) 5 kitaba dayalı 5 bölümlük sınavı (sınavın her bölümü bir kitabı kapsar) geçmesi ve Sertifikalı kamu muhasebecisi veya kamu muhasebecisi belgesine sahip olması zorundadır.
Devamlı Sağlanması Gereken Şartlar	Sertifikalı adli kamu muhasebecisi, her yıl 20 saatlik sürekli mesleki eğitim almak zorundadır.

Ek 5: Sertifikalı Hile Uzmanı (CFS)

Sertifikalı Hile Uzmanları Birliği (ACFS) Birliğin 1 tane sertifika programı vardır.	
Sertifika	Sertifikalı Hile Uzmanı (CFS)
Tanımı	Sertifikalı hile uzmanı unvanı; 16 üyeli İdareciler Kurulunca belirlenmiş eğitim, bilgi ve beceri düzeyi gerekliliklerine sahip ve beyaz yakalı suç ve hile meselelerinde önemli ölçüde uzmanlığa sahip adaylara işaret eder.
Başvuru Şartları	Başvuru sahibinin; (1) ACFS'nin kısmî üyesi olması, (2) iyi karakterli olması, (3) ACFS tüzüklerine ve etik kurallara uyum göstermeyi kabul etmesi gerekmektedir.
Eğitim/Deneyim	Üyelik için başvurma isteyen bir aday; hileyle ilgili bir alanda çalışmak ve başvuruda 25 puan kazanmak zorundadır. Sertifikaya başvurmak isteyen bir aday; ortak üye olmak zorundadır ve (1) giriş sınavının veya ACFS Akademisinin bir parçası olarak yazılı sınav sürecini geçmek veya (2) yönetsel kurallar altında başvurmak ve en az 8 yıl uygulama deneyimini ve başvuruda minimum 100 puan aldığını göstermek zorundadır.
Ders/Sınav	Başvuru sahipleri; şunlardan birini yapmak zorundadırlar: (1) Sertifikalı Hile Uzmanları Giriş Sınavını geçmek; (2) ACFS Akademide alınması beklenen temel derslerin her birini tamamlamak ve her dersin sınavından geçecek puanı almış olmak ve (3) ancak belirli bir deneyimi olan ortak üyelerin erişiminde olan yönetsel kurallara dahil olmak.
Devamlı Sağlanması Gereken Şartlar	Sertifikalı hile uzmanı; (1) hileyle ilgili bir alanda kabul edilmiş sayılabilmesi için her iki yılda bir, gerekli olan 32 saatlik sürekli mesleki eğitimle birlikte 48 saatlik sürekli mesleki eğitim almak, (2) eğitimin akredite edilmiş veya ulusal düzeyde kabul görmüş bir mesleki eğitim sağlayıcısı tarafından verilmesini sağlamak ve (3) itibar sahibi bir üye statüsünü sürdürmek zorundadır.

Ek 6: Sertifikalı İşletme Eksperti (CBA)

İşletme Ekspertleri Enstitüsü (IBA) Enstitünün 4 tane sertifika programı vardır.	
1. Sertifika	Sertifikalı İşletme Eksperti (CBA)
Tanımı	Sertifikalı işletme eksperti; ancak çok başarılı işletme ekspertlerinin elde edebildiği bir yeterlilik düzeyini ifade etmekte ve bu unvan, mahkemeler ve işletme ekspertleri arasında müşterilerine özel bir itibar ve saygınlık sağlamaktadır.
Başvuru Şartları	Başvuru sahibinin; (1) itibar sahibi bir IBA üyesi olması, (2) karakteri ve mesleğe uygunluğu bakımından dört tatmin edici referans temin etmesi ve (3) jüri şeklinde teşekkül etmiş hakem heyeti için bir işletme eksperti olarak yüksek beceri, bilgi ve yargılama derecesini gösteren iki tane tanıtım raporu sunması gerekir.
Eğitim/Deneyim	Başvuru sahibinin ; (1) 4 yıllık bir kolej derecesine veya buna denk bir dereceye sahip olması, (2) Bureau Veritas'ta (BV [Bağımsız bir risk önleme kuruluşu]), 24 saatini IBA tarafından teklif edilen derslerin oluşturduğu 90 saatlik programda verilen üst düzey dersi tamamlaması gerekir. Başvuru sahibi 90 saatlik bir dersin yerine bir işletme eksperti olarak 10.000 saatlik aktif bir deneyimi de sunabilir.
Ders/Sınav	Sertifikalı işletme ekspertinin; (1) 4 saatlik yazılı sınavı ve (2) IBA'nın 16 saatlik 1010 dersini, yani Rapor Yazmayı tamamlaması gerekmektedir. (Eğer başvuru sahipleri ASA, ABV, CVA veya AVA belgelerine sahipse, sınavdan muaf tutulurlar.)
Devamlı Sağlanması Gereken Şartlar	Sertifikalı işletme ekspertlerinin, (1) her iki yılda bir 24 saatlik sürekli mesleki eğitim kredisini alması ve (2) IBA'ya üyeliğini sürdürmesi gerekmektedir.

Ek 7: IBA Tarafından Akredite Edilme Tablosu

2. Sertifika	IBA tarafından akredite edilmiştir.
Tanımı	Adaylar; işletme değerlendirme bilgi paketinin temelleri üzerinde çalışmakta ve hakem inceleme için çalışma sunmaktadırlar.
Başvuru Şartları	Başvuru sahibinin; (1) itibar sahibi bir IBA üyesi olması, (2) karakteri ve mesleğe uygunluğu bakımından iki tatmin edici referans temin etmesi ve (3) jüri şeklinde teşekkül etmiş hakem heyeti için bir işletme eksperisi olarak yüksek beceri, bilgi ve yargılama derecesini gösteren bir tanıtım raporu takdim etmesi gerekir.
Eğitim/Deneyim	Başvuru sahibi 4 yıllık bir kolej derecesine veya bunun dengi bir dereceye sahip olması gerekir.
Ders/Sınav	Başvuru sahibinin; (1) IBA'nın 64 saatlik 8001 kodlu dersini, yani Yakından İlişkili İşletmelerin Değerlemesi dersini tamamlaması veya bir ASA, ABV, CVA, veya AVA belgesi sahibi olması, (2) 4 saatlik yazılı sınavı geçmesi (eğer başvuru sahibi bir ASA, ABV, CVA veya AVA sahibiyse, sınavdan muaf tutulur) ve (3) IBA'nın 16 saatlik 1010 kodlu dersini, yani Rapor Yazmayı tamamlaması gerekmektedir.
Devamlı Sağlanması Gereken Şartlar	Sertifika sahibinin; (1) her iki yılda bir, 24 saatlik sürekli mesleki eğitim kredisini tamamlaması ve (2) IBA'ya üyeliğini sürdürmesi gerekmektedir.

Ek 8: Dava Takibi İçin Akredite Edilmiş İşletme Bilirkişisi (Valuator) (BVAL)

3. Sertifika	Dava Takibi İçin Akredite Edilmiş İşletme Bilirkişisi (Valuator) (BVAL)
Tanımı	Dava takibi için akredite edilmiş işletme bilirkişisi, değere ilişkin objektif yetkin bir uzman şahitliği sunabilen deneyimli işletme eksperlerini tanımlamak için tasarlanmıştır.
Başvuru Şartları	Başvuru sahibinin; (1) itibar sahibi bir IBA üyesi olması, (2) BV’de, başvurana şahitlik eden avukatlardan iki tatmin edici referans temin edilmesi veya 16 saatlik sürekli hukuk eğitimi (CLE) aldığını göstermesi ve (3) jüri şeklinde teşekkül etmiş hakem heyeti için bir işletme eksperisi olarak yüksek beceri, bilgi ve yargılama derecesini gösteren bir tanıtım raporu sunması gerekir.
Eğitim/Deneyim	Başvuru sahibinin ; (1) 4 yıllık bir kolej derecesine veya bunun dengi bir dereceye sahip olması, (2) işletme eksperliğine oldukça yüksek düzeyde bir yeterliliğe sahip olduğunu göstermesi ve (3) ya bir ASA, ABV, CVA belgesi sahibi olması ya da CBA sınavını geçmesi gerekir.
Ders/Sınav	Başvuru sahibinin; (1) IBA’nın 56 saatlik 7001 kodlu Uzman Şahitliği Yapma Becerilerinde Mükemmellik dersini tamamlaması ve (2) 4 saatlik BVAL sınavını geçmesi gerekmektedir.
Devamlı Sağlanması Gereken Şartlar	Dava takibi için akredite edilmiş işletme bilirkişisi, (1) her iki yılda bir, 24 saatlik sürekli mesleki eğitim kredisini alması ve (2) IBA’ya üyeliğini sürdürmesi gerekmektedir.

Ek 9: Baş Sertifikalı İşletme Eksperi (MCBA)

4. Sertifika	Baş Sertifikalı İşletme Eksperi (MCBA)
Tanımı	Baş sertifikalı işletme eksperi, işletme değerlendirme sektöründe en yüksek mesleki unvandır ve çalışmaları, müşteriler tarafından oldukça geniş kabul gören ve en kıdemli meslektaşları tarafından takdir edilen oldukça az sayıda hayli nitelikli ve deneyim sahibi bireylerin üstün yeterliliğini onaylamaktadır.
Başvuru Şartları	Başvuru sahibinin; (1) itibar sahibi bir IBA üyesi olması, (2) 10 yıldan az olmayan bir CBA unvanına sahip olması, (3) (ayrıca) ya bir ASA, BV, ABV ya da CVA belgesi sahibi olması ve (4) MCBA unvanına sahip olanlardan oluşan üç kişinin tatmin edici referansını temin etmesi gerekir.
Eğitim/Deneyim	Başvuru sahibinin ; (1) bir lisansüstü derecesine veya bunun dengi bir dereceye sahip olması, (2) 15 yıllık tam zamanlı BV deneyimine sahip olması gerekir.
Ders/Sınav	-
Devamlı Sağlanması Gereken Şartlar	Baş Sertifikalı işletme eksperinin, (1) her iki yılda bir, 24 saatlik sürekli mesleki eğitim kredisini alması ve (2) IBA'ya üyeliğini sürdürmesi gerekmektedir.

Ek 10: Sertifikalı Değerleme Analisti (CVA)

Sertifikalı Değerleme Analistleri Ulusal Birliği (NACVA)	
Birliğin 4 tane sertifika programı vardır.	
1. Sertifika	Sertifikalı Değerleme Analisti (CVA)
Tanımı	Sertifikalı değerlendirme analisti, sertifikalı kamu denetçilerinin (CPA) işletme değerlemedeki akreditasyonudur.
Başvuru Şartları	Başvuru sahibinin; (1) bir CPA olması ve (2) NACVA'nın bir üyesi olması gerekmektedir.
Eğitim/Deneyim	Başvuru sahibi; (1) bir CPA olarak sertifika almada gerekli olan eğitim ve deneyime sahip olmalıdır.
Ders/Sınav	NACVA tarafından tarif edildiği şekilde 5 günlük bir eğitim programı gerekmektedir. Oldukça kapsamlı iki bölümlük bir sınav; birinci bölüm, 5 saatlik bir sınav ve ikinci bölüm, tam bir iş değerlemeyi gerektiren standartlaştırılmış bir vaka çalışmasının da dahil edildiği bir ev ödevi, ofis çalışmasıdır.
Devamlı Sağlanması Gereken Şartlar	Sertifikalı değerlendirme analisti, her üç yılda bir, (1) 36 saatlik sürekli mesleki eğitim (CPE) kredisi almak, (2) NACVA'nın Değerleme Güncelleme derslerini almak, (3) NACVA'nın Kalite Artırma programına katılmak ve diğer birtakım mesleki gereklilikleri yerine getirmek zorundadır.

Ek 11: Akredite Değerleme Analisti (AVA)

2. Sertifika	Akredite Değerleme Analisti (AVA)
Tanımı	Akredite değerleme analisti, işletme değerlemede bir akreditasyondur. Başvuranların sertifikalı kamu muhasebecisi (CPA) olmalarının şart koşulması bakımından CVA'dan farklılaşır.
Başvuru Şartları	Başvuru sahibi NACVA'nın üyesi olmak zorundadır.
Eğitim/Deneyim	Başvuru sahibinin; (1) bir işletme derecesine ve/veya bir işletme yüksek lisansı ya da daha yüksek bir dereceye sahip olması, (2) işletme değerlendirme ve bununla ilgili disiplinlerde 2 veya daha uzun bir süre ya da bunun dengi bir deneyiminin bulunması, (3) başvuranın önemli bir role sahip olduğunu 10 veya daha fazla sayıda işletme değerlemesi gerçekleştirmiş bulunması ile göstermesi ya da konu hakkında yayımlanmış çalışmaları ve alanda bitirilmiş lisans çalışmasını veya başka bir bilinen işletme değerlendirme akredite örgütünden elde edilmiş akreditasyonu ihtiva eden işletme değerlendirme kavramlarından oluşan önemli bir bilgiyi gösterebilmesi gerekir.
Ders/Sınav	NACVA tarafından tarif edildiği şekilde 5 günlük bir öğretim programı gerekmektedir. Oldukça kapsamlı iki bölümlük bir sınav; birinci bölüm, 5 saatlik bir sınav ve ikinci bölüm, tam bir değerlemeyi gerektiren standartlaştırılmış bir vaka çalışmasının da dahil edildiği bir ev ödevi, ofis çalışmasıdır. Sınavın ikinci bölümünün tamamlanması, 40 ila 60 saat arasında bir süreyi almaktadır.
Devamlı Sağlanması Gereken Şartlar	Akredite değerlendirme analisti, her üç yılda bir, (1) 36 saatlik sürekli mesleki eğitim (CPE) kredisi almak, (2) NACVA'nın Değerlemede Güncelleme dersini almak, (3) NACVA'nın Kalite Artırma programına katılmak ve diğer birtakım mesleki gereklilikleri yerine getirmek zorundadır.

Ek 12: Sertifikalı Adli Mali Analist (CFFA)

3. Sertifika	Sertifikalı Adli Mali Analist (CFFA)
Tanımı	Sertifikalı adli mali analist, yetkin ve mesleki adli mali destek hizmetleri sağlamak için deneyim ve bilgi düzeyini tespit eder.
Başvuru Şartları	Başvuru sahibi NACVA'nın uygulayıcı üyesi olmak zorundadır.
Eğitim/Deneyim	Başvuru sahibinin, şunlardan birine sahip olması gerekir; (1)CVA, AVA, ABV, ASA, AM, CBA, CBV, CFA, CMA, CPA veya CA belgesine; (2) iktisat, muhasebe veya finans alanında ileri düzey bir dereceye sahip olma; (3) işletme yüksek lisansı ile birlikte işletme alanında bir lisans derecesine sahip olma. Başvuru sahibi, dava danışma konusunda bir deneyiminin olduğunu göstermelidir. Bu danışmanlıklar 10 farklı dava konusunda sunulan hizmetler şeklinde olacak; bunların da en az 5 tanesinde başvuran ifade verecek ve/veya mahkemede tanıklık edecektir.
Ders/Sınav	NACVA Adli Enstitüsü'nde verilen 8 günlük öğretim gerekmektedir. Oldukça kapsamlı iki bölümlük bir sınav; birinci bölüm, 8 saatlik bir sınav ve ikinci bölüm, federal kural 26 gereğince federal mahkemede bir rapor hazırlamayı gerektiren bir ev ödevi, ofis çalışmasıdır. Sınavın ikinci bölümünün tamamlanması, adayın geçmiş deneyimine de dayalı, 4 ilâ 16 saat arasında bir süreyi almaktadır.
Devamlı Sağlanması Gereken Şartlar	Sertifikalı adli mali analist, NACVA'yla aktif üyelik ilişkisini sürdürmeli ve her üç yılda bir 36 saatlik sürekli mesleki eğitim kredisini almalı ve 6 dava konusuna katılmalıdır.

Ek 13: Sertifikalı Hile Caydırıcılığı Analisti (CFD)

4. Sertifika	Sertifikalı Hile Caydırıcılığı Analisti (CFD)
Tanımı	Sertifikalı hile caydırıcılığı analisti unvanı, hile caydırıcılığı ve analitik adli bilimler hizmetleri sağlamak için deneyim ve bilgi düzeyini onaylar. 2007'de Sertifikalı hile caydırıcılığı CFFA'yla birleştirildi ve CFD 2010 yılı içinde uygulamadan kalkacaktır.
Başvuru Şartları	Başvuru sahibi NACVA'nın uygulayıcı üyesi olması zorundadır.
Eğitim/Deneyim	Başvuru sahibinin şunlardan birine sahip olması gerekmektedir; (1) bir işletme derecesine veya bir işletme yüksek lisansına sahip olması; (2) 4 yıllık bir kolaj derecesine sahip olması ve hile danışma ve danışma hizmetlerinde önemli bir deneyimi gösterebilmesi, Bu çerçevede; (a) hile tespit etmede, engellemede, araştırmada ve benzeri alanlarda 2 yıl veya daha fazla tam zamanlı olarak çalıştığını, (b) 5 veya daha fazla sayıda hile danışma görevinin üstlenildiğini, (c) hile danışma kavramlarından oluşan kayda değer bir bilgiyi ve hileyle ilgili bir akreditasyonu veya CPE, CPA, CIA, CMA ve CFA'yla sınırlı olmayan tanınmış akredite örgütlerinden hile caydırıcılıkta kullanılan becerilerin temel unsurlarını destekleyen bir alanda akreditasyon alındığını gösterebilmeyi ifade eder.
Ders/Sınav	NACVA Adli Enstitüsü'nde verilen 5 günlük öğretim gerekmektedir. Oldukça kapsamlı iki bölümlük bir sınav; birinci bölüm, 1 saatlik bir sınav ve ikinci bölüm, tam bir hile caydırıcılığı görevini yerine getirmeyi de gerektiren bir ev ödevi, ofis çalışmasıdır. Sınavın ikinci bölümünün tamamlanmasının, 15 ilâ 30 saat arasında bir süreyi alacağı tahmin edilmektedir.
Devamlı Sağlanması Gereken Şartlar	Sertifikalı hile caydırıcısı, her üç yılda bir, 36 saatlik sürekli mesleki eğitim kredisini almalıdır.

Kaynak: Crumbley vd. (2007: 2045-2045).

ÖZGEÇMİŞ

Kişisel Bilgiler :

Adı ve Soyadı : Engin ÇAYIR

Doğum Yeri : İzmir

Medeni Hali : Bekar

Eğitim Durumu :

Lisans Öğrenimi : Zeliha Tolunay Uygulamalı Teknoloji ve İşletmecilik Yüksekokulu, Muhasebe ve Finansal Yönetim, (2015).

Yüksek Lisans Öğrenimi : Devam etmekte.

Yabancı Dil(ler) ve Düzeyi : İngilizce, Orta.

İş Deneyimi : Cemal Sorgit SMMM

Bilimsel Yayınlar ve Çalışmalar :