



Derleme Makale
Review Article

Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi
Yıl: 2021 Cilt-Sayı: 14(2) ss: 688–705

Academic Review of Economics and Administrative Sciences
Year: 2021 Vol-Issue: 14(2) pp: 688–705

<https://dergipark.org.tr/tr/pub/ohuiibf>

ISSN: 2564-6931

DOI: 10.25287/ohuiibf.903035

Geliş Tarihi / Received: 25.03.2021

Kabul Tarihi / Accepted: 30.03.2021

Yayın Tarihi / Published: 12.04.2021

ADLI MUHASEBE VE BİLİMSEL MÜTALAA MÜESSESESİ: CEZA YARGILAMASI ÖRNEĞİ*

Fevzi Serkan ÖZDEMİR¹

Öz

5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu'nda "Cumhuriyet Savcısı, katılan, vekili, şüpheli veya sanık, müdafî veya kanuni temsilci, yargılama konusu olayla ilgili olarak bilirkişi raporunun hazırlanmasında değerlendirilmek üzere ya da bilirkişi raporu hakkında, uzmanından bilimsel mütalaa (uzman görüşü) alabilirler." hükmü yer almaktadır. Bu müessesenin varlığı maddi gerçeğin ortaya çıkarılması ve yargılamanın adilliği bakımından önemli kabul edilmektedir. Nitekim adli makamlar tarafından aldırılan bilirkişi raporlarında mütalaa olunan hususların davalı veya davacı tarafından kabul edilmemesi veya uygun bulunmaması durumunda bu müesseseden yararlanılmakta ve bilirkişilerin raporuna, uzman görüşü ile bir nevi mukabele edilebilmektedir. Bu çalışmada gerçekleşen somut bir adli olayda hakkında yargılama başlatılanlar eliyle ibraz edilen bilgi ve belgelere bağlı kalınarak, muhasebe bilim uzmanı sıfatıyla, bu çalışmanın yazarından talep olunan muhasebe, denetim ve adli muhasebecilik literatürü ve uygulamaları konulu teknik mütalaa konusuna akademik olarak dikkat çekmek ve bu hususta konuyla ilgili olabilecek tüm taraflarda farkındalık yaratmak amaçlanmaktadır. Mütalaa konu olayın özü şikâyete bağlı olarak bir bakanlığın teftiş kurulu tarafından özel hukuk tüzel kişiliği altında faaliyet gösteren bir kooperatif işletmesinde başlatılan soruşturma ve buna bağlı olarak gerçekleşen yargılama sırasındaki bilirkişi incelemelerinin değerlendirilmesidir.

Anahtar Kelimeler : Adli Muhasebe, Muhasebe uzmanı, Bilimsel mütalaa, Ceza Muhakemesi Kanunu.

Jel Sınıflandırması : M41, M49, K13, K14.

¹ Doç. Dr., Türkiye Büyük Millet Meclisi, TBMM Başkan Müşaviri, fsozdemir@gmail.com, ORCID: 0000-0002-0641-6352.

* Bu çalışma, gerçekleşmiş somut bir adli olay için yazar tarafından verilmiş bilimsel mütalaa kesitler ile hazırlanmıştır.

Atıf/Citation (APA6):

Özdemir, F. S. (2021). Adli muhasebe ve bilimsel mütalaa müessesesi: Ceza yargılaması örneği. *Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 14(2), 688–705. <http://doi.org/10.25287/ohuiibf.903035>.

FORENSIC ACCOUNTING AND SCIENTIFIC OPINION FOR THE REAL CRIMINAL CASE

Abstract

The subject of scientific opinion is regulated in the Turkish Criminal Procedure Law (No: 5271). According to this regulation, the prosecutor, participant, attorney, suspect or defendant, defense counsel or legal representative can get scientific opinion from an authority to be evaluated in the preparation of the expert report or the expert report. The existence of this opportunity is considered important in terms of revealing the material truth and fairness of the trial and used in cases where the evaluations of the expert reports received before are not accepted or not found appropriate by the parties of the trial. A kind of response is given to the expert's report with a specialist who has particular proficiency. In this study, it is aimed to draw academic attention to the technical opinion (on accounting, auditing and forensic accounting literature and practices) requested by the author of this paper as an accounting scientist based on the information and documents provided by the defendant about the criminal case. And it is desired to raise awareness in all parties that may be related to this issue. The subject of this opinion is evaluating of the investigation initiated in the cooperative enterprise operating under private law by a ministry's inspection board and the expert examinations during the trial initiated depending on the complaint.

Keywords : Forensic Accounting, Accounting specialist, Scientific opinion, Turkish Criminal Procedure Law.

Jel Classification : M41, M49, K13, K14.

GİRİŞ

5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu (CMK), ceza yargılaması sırasında taraflara bilirkişi seçme ve bilirkişilerin uzmanlık görüşünden yararlanabilme imkânı sunmaktadır. Nitekim anılan Kanun'un 67/6'ncı maddesinde² “Cumhuriyet Savcısı, katılan, vekili, şüpheli veya sanık, müdafî veya kanuni temsilci, yargılama konusu olayla ilgili olarak bilirkişi raporunun hazırlanmasında değerlendirilmek üzere ya da bilirkişi raporu hakkında, uzmanından bilimsel mütalaa alabilirler.” hükmü yer almaktadır. Tesis edilen bu hüküm, ceza yargısındaki bilimsel mütalaa müessesesinin meşruiyet kaynağı mahiyetindedir.

Öte yandan uzmanlığın her zaman bilimsel uzmanlık olması da şart değildir. Mesleki tecrübe ile kazanılmış uzmanlık da bu kapsamda değerlendirilir. Örneğin geleneksel el sanatları ile ilgili bir alanda, bu alanda eser icra eden sanatçının da görüşüne başvurulabilir. Bu gibi durumlarda bilim insanı olması şartı aranmamaktadır. Mütalaada bulunacak olan kişinin teknik bilgi ve beceri açısından “yeterlilik” sahibi olması önem arz etmektedir. Bu nedenle çalışmada, çoğunlukla tercih edildiği gibi “uzman görüşü” veya “uzman mütalaası” kavramları değil, hassaten “bilimsel mütalaa” kavramı kullanılmıştır. Başka bir ifade ile mütalaayı bilimsel kılan ana hususun mütalaada bulunanın bilim insanı olması vasfı değil, işin teknik bilgi ve becerisine sahipliği olduğu düşünülmektedir.

CMK'ya göre, bilimsel düşünce ve yorumlarını uzman görüşü şeklinde sunan uzmanlar da esasen bilirkişi sıfatını haizdirler. Nitekim Kunter ve Diğerleri (2008) bilimsel mütalaa yoluyla uzmanlık görüşüne başvuranların da görev ve yetkileri bakımından bilirkişilerle aynı durumda olduğunu ifade etmektedir. Ancak bu şekilde görüş bildirenler, hukuken *bilirkişi* mahiyetinde olsalar da mahkemece

² Hukuk davalarında da bilirkişilerin uzmanlık görüşlerinden yararlanabilmektedir. Nitekim 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nda aynı müesseseye ilişkin düzenleme madde 293'te, “Uzman Görüşü” başlığı ile düzenlenmiştir. Anılan maddede; “(1) Taraflar, dava konusu olayla ilgili olarak, uzmanından bilimsel mütalaa alabilirler. Sadece bu nedenle ayrıca süre istenemez. (2) Hâkim, talep üzerine veya resen, kendisinden rapor alınan uzman kişinin davet edilerek dinlenilmesine karar verebilir. Uzman kişinin çağrıldığı duruşmada hâkim ve taraflar gerekli soruları sorabilir. (3) Uzman kişi çağrıldığı duruşmaya geçerli bir özürlü olmadan gelmezse, hazırlamış olduğu rapor mahkemece değerlendirmeye tabi tutulmaz.” hükmü yer almaktadır.

tayin edilen bilirkişilerden ayrılan nitelikleri dikkate alındığında, bu kişilere, bilirkişi yerine “uzman” denilmektedir.

CMK’nın birincil amacının maddi gerçeğin ortaya çıkarılması olup hukukun temel ilkelerinden biri de adil yargılamanın sağlanmasıdır. Dülger (2007) de yargılama sırasındaki savunma hakkının tam olması gerektiğine dikkat çekmektedir. Bilimsel mütalaa da savunma hakkını tamamlayan bir müessese olarak nitelendirilebilir. Nitekim CMK’nın, ceza davası devam ederken, tarafların teknik anlamda aldıkları uzman destekleri (görüşleri) ile ilgili olarak, ilgili uzman(lar)ı mahkemeye davet ettirmelerine cevaz vermesi de bu kapsamda değerlendirilebilir. Ancak sanığın veya müvekkilinin bu talebinin mahkeme başkanı veya hâkim tarafından reddedilmesi de mümkündür. Ancak bu konuda bir ret kararı tesis edilir ise, sanık veya müvekkili uzman kişinin mahkemenin huzuruna getirilmesini talep edebilir. Bu durumda mahkemelerin bu kişileri dinlenmesine dair gereklilik CMK m.178’de düzenlenmektedir. Ayrıca konuyla ilgili uzmanın nasıl davet edileceği de yine CMK m.179’da düzenlenmektedir. Kısacası, bilimsel mütalaa (uzman görüşü) CMK içinde düzenlenen ve savunma hakkını güçlendiren bir müessesedir.

Bilimsel mütalaa (uzman görüşü), yargılamanın başladığı ilk aşamadan (soruşturma evresinden itibaren), dava sonunda kurulan mahkûmiyet hükmünün kesinleştiği ana kadar kullanılabilir bir hukuki müessesedir (Dülger, 2007: 673). Başka bir ifadeyle bilimsel mütalaa, tüm adli makamlar nezdinde, yargılamanın tüm aşamalarında (soruşturma, kovuşturma ve koşullarının gerçekleşmesi şartıyla infaz aşamasında) geçerli olabilmektedir.

İşbu çalışmada gerçekleşen somut adli olay hakkında davalı taraf (sanıklar) eliyle ibraz edilen bilgi ve belgelere bağlı kalınarak, muhasebe bilim uzmanı sıfatıyla, bu çalışmanın yazarından talep olunan muhasebe, denetim ve adli muhasebecilik literatürü ve uygulamaları konulu teknik mütalaa konusuna akademik olarak dikkat çekmek ve bu hususta konuyla ilgili olabilecek tüm taraflarda farkındalık yaratmak amaçlanmaktadır. Bahse konu *mütalaa* da özet olarak; özel hukuk tüzel kişiliği altında faaliyet gösteren bir kooperatif işletmesi yöneticilerinin zimmete para geçirdikleri yönündeki “şikâyet” ile haklarında başlatılan idari soruşturmadan sonra, şüpheli sıfatıyla adli soruşturma ve sanık sıfatıyla da kovuşturmaya maruz kaldıkları adli olaya dair, tarafımıza ibraz ettikleri bilgi ve belgeler çerçevesinde talep ettikleri uzman görüşüne ilişkindir.

I. ADLİ MUHASEBE VE BİLİMSEL MÜTALAA NIN YERİ

Adli muhasebe kavramı, Türkiye açısından görece yeni olsa da bilhassa sermaye piyasaları geniş ve derin ülkelerde ortaya çıkışının daha eski olduğu ifade edilebilir. Nitekim adli muhasebecilik mesleğinin gelişimi, ülkelerin ekonomik gelişmişlikleri ile ilişkilendirilmekte olup özellikle 1980’li yıllardan sonra ve ABD başta olmak üzere, çoğunlukla gelişmiş toplumlarda önemli bir meslek olarak şekillenmeye başladığı ifade edilmektedir (Bozkurt, 2000: 56).

Bize göre, adli muhasebe, en veciz haliyle, muhasebenin, hukuk alanındaki uygulamalarına verilebilecek genel isim olarak nitelendirilebilir. Adli muhasebeye dair kapsamlı bir tanım Gülten ve Kocaer (2010) tarafından yapılmıştır. Bu tanıma göre adli muhasebe; “Mahkemeye intikal etmiş veya henüz etmemiş ancak hukuksal bir çatışma yaratması muhtemel konunun esaslı bir boyutunu muhasebe ile ilişkili ihtilafların oluşturduğu, psikoloji, suç bilimi gibi diğer bilim dallarından da yararlanan kendine has araştırma, sorgulama ve analiz teknikleri kullanarak gerçeği arayan bir bilim dalıdır” (Gülten ve Kocaer, 2010: 11). Aktaş ve Kuloğlu (2008) de Manning (2000)’den yaptığı aktarım ile adli muhasebenin geleneksel denetleme anlayışından farklılığına dikkat çekmektedir (Aktaş ve Kuloğlu, 2008: 103).

Adli muhasebeyi bir ifade alanı olmanın ötesinde bir disiplin haline getiren nedenlere de bakılmalıdır. Bozkurt (2000: 56) adli muhasebenin bir disiplin haline gelmesinde etkili olan hususları aşağıdaki gibi sıralamaktadır:

- i) Toplumda bireyler ve kurumlar artan oranda mahkemelere başvurmaya başlamıştır,
- ii) Ticari işlemler giderek karmaşıklaşmaktadır,
- iii) Toplumda, bireyler ve kurumlarla devletin ilişkileri giderek sorun doğurmaya başlamıştır,
- iv) İşletmelerde çalışanların yaptıkları yolsuzluklar giderek artmakta ve ortaya çıkartılması ve de önlenmesi zorlaşmaktadır,
- v) Artan sayıda ve büyük tutarlarda işletme başarısızlıkları yaşanmaktadır,
- vi) Avukatlar ve mahkemeler karşılaştıkları olaylarda daha fazla uzman desteğine gerek duymaktadırlar.

Toroman, Abdioğlu ve İşgüden (2009: 20), adli muhasebeciliğin kapsamının; dava destek danışmanlığı, uzman şahitlik (bilimsel mütalaa) ve hile denetçiliği, araştırmacı muhasebecilik olarak nitelendirmektedir. Esasen uzman mütalaa verenler (uzman şahitliği yapanlar), da hukuken bilirkişi olarak değerlendirilmektedirler, fakat bilirkişilik ile bilimsel mütalaa arasındaki nüans farklılıkları, bu iki kavramın birbirinden ayrı tutulmasını gerektirmektedir. Nitekim 6754 sayılı Bilirkişilik Kanunu'nda [2016] m.2/b "*bilirkişi*; çözümü uzmanlığı, özel veya teknik bilgiyi gerektiren hâllerde oy ve görüşünü sözlü veya yazılı olarak vermesi için başvurulmuş gerçek veya özel hukuk tüzel kişisi şeklinde tanımlanmaktadır". *Bilirkişilik Temel Eğitimi Katılımcı El Kitabı* (t.y.: 7) ise bilirkişiyi; "Bir uyuşmazlığın dava yoluyla giderilmesi için kimi hâllerde hâkimin özel veya teknik bir bilgiye ihtiyacı olabilir. Bu bağlamda hukuki konuların en yetkini olduğu kabulü ile hâkimin, uyuşmazlığı giderebilmek için, ihtiyaç duyduğu, hukuk dışındaki, özel veya teknik bilgiyi kendisine sunmak üzere görevlendirdiği gerçek veya tüzel kişi" olarak tanımlanmaktadır.

Bilimsel mütalaa (uzman görüşü) ise, tarafların dava konusu ile ilgili olarak, uzmanından bilimsel değerlendirme almasıdır. Bilirkişiyi mahkemeler seçmekte ve görevlendirilmesinde yargı çevreleri içinde yer aldıkları bölge adliye mahkemeleri adli yargı adalet komisyonları tarafından her yıl düzenlenecek bilirkişi listelerinin gözetilmesi esaslı Hukuk Muhakemeleri Kanununun 268. maddesinde hüküm altına alınmıştır. Uzman mütalaa ise, taraflar, cumhuriyet savcısı veya avukatların talebi ile konusunda deneyimli ve yetkin kişilerden alınmaktadır. *Bilirkişilik Temel Eğitimi Katılımcı El Kitabı'nda* (t.y.: 6-7) bilimsel mütalaa, "uyuşmazlık konusu vakıaların teknik boyutuna veya hukuki nitelendirmesine ilişkin olarak uzman bir kişiden, ilgili tarafın bizzat aldığı bilimsel görüş" şeklinde tanımlanmaktadır ve "Bilirkişi delilinden farklı olarak uzman görüşüne başvuruya hâkim tarafından karar verilmez" ifadesine yer verilmektedir. Ayrıca *Bilirkişilik Temel Eğitimi Kaynak Kitabı'nda* (t.y.: 41) da "bilirkişinin raporunun yalnızca maddi vakıaların teknik boyutuna ilişkin olabileceği, hukuki konularda mütalaa içermemesi gerektiği; buna karşın bilimsel mütalaa ise salt hukuki meseleye ilişkin olması da mümkündür. Bilimsel mütalaa da yer alan açıklamaların, taraf beyanı olarak mahkemece dikkate alınması ve karşılanması gerekir. Yani uzman görüşü bir delil değildir. Mahkeme, eksik veya çelişkili gördüğü hususlarda, görüş beyan eden kişinin dinlenmesine de karar verebilir. Uzman kişi, çağrıldığı duruşmaya mazeretsiz olarak gelmezse, hazırlamış olduğu rapor mahkemece değerlendirmeye tâbi tutulmaz." ifadeleri yer almaktadır.

II. GERÇEKLEŞEN SOMUT ADLİ OLAY: CEZA YARGILAMASI ÖRNEĞİ

II.I. Olayın Özü: Bilimsel Mütalaanın Konusu

Mütalaaya konu somut adli olay, bir kooperatifin eski yönetim kurulu üyelerinin görevleri sırasında zimmete para geçirme iddiası ile başlayan adli soruşturmaya ve kovuşturmaya (ağır ceza davasına) ilişkindir³.

Gerçekleşen somut olay, bir kooperatifin eski yönetim kurulu üyelerinin, yönetici oldukları dönemde, haklarında, kooperatifin bulunduğu il valiliğine şikâyette bulunan 5 müştekinin ortak dilekçesi ile dilekçede yer verilen iddialar doğrultusunda başlamıştır. Müşteki olarak isimleri yer alan kişilerden dördü kooperatif üyesi olup imzaların kendisine ait olmadığını beyan ederken; biri ise kooperatif üyesi dahi değildir. Buna rağmen şikâyet dilekçesinde yer alan iddialar, kooperatifin bulunduğu il valiliği tarafından incelenmiş ve soruşturulması maksadıyla konunun muhatabı olan bakanlığa gönderilmiş, kooperatifin muhasebe defterlerinde yer alan işlem ve olaylar ile bunlara ilişkin kayıtların Bakanlık Teftiş Kurulu Başkanlığı'na incelenmesi isteminde bulunmuştur. İlgili bakanlık, konuyla ilgili idari soruşturma başlatmış⁴ ve bu soruşturma çerçevesinde de ilgililer hakkında Cumhuriyet Savcılığı'na yapılan suç duyurusu ile adli soruşturma da başlatılmıştır.

Başlayan adli soruşturma sürecinde, Cumhuriyet Savcısı tarafından tekemmül eden dosya bilirkişi heyetine tevdi edilen görev ile incelenmiş ve konuyla ilgili bilirkişi görüşüne başvurulmuştur. Bilirkişilerin raporu doğrultusunda Cumhuriyet Savcılığı tarafından hazırlanan iddianamede ilgililer hakkında zimmete para geçirme suçu ile Ağır Ceza Hakimliği'nde kamu davası açılması talebi, mahkemeler tevzi bürosuna gönderilmiştir. Ağır Ceza Hakimliği'nin iddianameyi kabulüyle de kovuşturma aşamasına geçilmiştir.

Bu süreçte soruşturma kapsamında, müfettişlerce düzenlenen soruşturma raporu ile mahkeme tarafından yargılama sırasında tayin edilen bilirkişilerin raporlarına, sanıklarca itirazda bulunulmuştur. Sanıklar, olayın bilimsel mütalaa ile ele alınarak itiraz ettikleri hususlara dayanak teşkil edecek uzman görüşlerine başvurmak üzere, bir muhasebe uzmanından (*bu çalışmanın yazarından*) 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu 67/6 uyarınca mütalaa talebinde bulunmuştur. Bahse konu mütalaa da ilgililerin talebi doğrultusunda ve ibraz edilen bilgi ve belgeler çerçevesinde hazırlanmıştır.

II.II. Olaya İlişkin İddialar: Bilimsel Mütalaanın Kapsamı

Şikâyet dilekçesine bağlı olarak, Müfettişler tarafından hazırlanan soruşturma raporunda “*Yapılan İnceleme ve Soruşturma*” Başlığı altında önce yasal düzenlemelere yer verildikten hemen sonra, mütalaa talebinde bulunan kooperatif eski yönetim kurulu üyelerinin (*bu aşamada -haklarında soruşturma yapılanların-*) yasaya aykırı işlemleri şeklinde sıralanan hususlar (iddialar) bu mütalaanın da kapsamını çerçevelemektedir. Yönetilen iddialar aşağıdaki gibidir⁵:

i) Kooperatifin sahip olduğu bir yetki belgesinin başkalarına kullandırılması için formalitenin yerine getirilmesi amacıyla düzenlenen ve gerçekte herhangi bir para hareketine neden olmayan faturaların kooperatif muhasebe kayıtlarına gider olarak kaydedilmesi suretiyle kooperatif paralarının zimmete geçirilmesi,

³ Mütalaaya konu somut adli olaya ilişkin detaylar 6698 Sayılı Kişisel Verilerin Korunması Kanunu uyarınca gizli tutulmuş; olayın sadece bilimsel yönü ile ilgili değerlendirmelerde bulunulmuştur.

⁴ Bakanlık teşkilatları içinde, her bakanlığın ilgi alanına yönelik teftiş işlemlerini gerçekleştirmek üzere teftiş kurulları yapılandırılmıştır. Çoğunlukla, teftiş kurulları bakan adına görev yaparlar ve ilgili bakan tarafından verilen görev onayı kapsamında verilen ve genellikle teftiş, inceleme, denetleme ve soruşturma şeklinde gruplandırılan görevleri ifade ederler. Bazı bakanlıkların rehberlik ve teftiş başkanlığı yönetmeliklerinde bu görevlere ek olarak veya bunların yerine özel denetim, ön inceleme, araştırma, inceleme-araştırma vb. gibi isimlerin de kullanıldığı görülmektedir. Gerçekleştirilen teftiş görevi sırasında veya sonunda adli bakımından suç teşkil eden bir durum ile karşılaştıklarında da bu olayı doğrudan veya dolaylı olarak Cumhuriyet Savcılığı'na bildirmekle mükelleftirler.

⁵ Müfettiş raporunda yer verilen hususların kendisidir. Yalnızca ilgililerin kimliğini açığa çıkaracak bilgiler kaldırılmıştır.

- ii) Tarihli genel kurul kararına uyulmayarak, satılan araçların bedellerinin ortaklara eşit oranda iade edilmemesi, ortaklara dağıtım yapıldıktan sonra bir aracın satılması ve ortaklara dağıtılması gereken para ile yeni araç alınması suretiyle ortakların mağdur edilmesi,
- iii) Kooperatif yönetim kurulu tarafından alınan araçların geçerli bir neden yok iken kısa bir süre sonra çok daha düşük bedelle satılmak suretiyle kooperatifin zarara uğratılması,
- iv) Kooperatif yönetim kurulu tarafından genel kurul kararı bulunmaksızın ortaklardan araç katılım payı adı altında para toplanması,

II.III. Olayın Tartışılması: Bilimsel Mütalaa İçeriği

Mütalaa bulunan uzmanın, sanıklar hakkında isnat edilen suçların tespiti ve dolayısıyla müfettiş raporlarında yer verilen iddialar bakımından değerlendirmeleri; bilim ve mevzuat açısından gerçekleştirilen değerlendirmeler ve mütalaa talebinin konusu bakımından değerlendirmeler olmak üzere iki başlıkta ele alınabilir.

a. Bilim ve mevzuat açısından gerçekleştirilen değerlendirmeler

Bilimsel olarak, muhasebe işlem ve olaylarının ilgili kurumun finansal durumunu gerçekçi biçimde ortaya koymasına imkân verecek bir muhasebe organizasyonu, hukuki olarak da pratik olarak da mümkündür. Ancak bu sonuç mali müşavirlerin bilgi ve becerisinin yanı sıra muhasebe mevzuatı, usul ve esaslarını uygulama kabiliyeti ile etik değerlere bağlılığının bir sonucu olabilmektedir.

Mali müşavirlerin muhasebe işlem ve olaylarını kayda alırken ve bunları raporlar iken çeşitli muhasebe düzensizliklerinin⁶ ortaya çıkması muhtemeldir. Bu düzensizlikler, muhasebe hataları sonucunda ortaya çıkabildiği gibi bazen de hileler şeklinde olabilmektedir.

Bir kurumun muhasebesinde veya finansal raporlarında muhasebe düzensizliklerinin var olup olmadığını ortaya çıkarmak, sadece bu kurumun defter ve kayıtları üzerinde yapılacak incelemelerle mümkün olamaz. Konu, maddi olayda olduğu gibi sonuçları bakımından *hürriyetin kısıtlanmasına* kadar varabilecek, önemli sonuçlar doğurabileceğinden, kapsamı bakımından çok daha hassas, nesnel ve tarafsız (bağımsız), planlı ve sistematik bir muhasebe denetimi gerektirir. Dolayısıyla çeşitli kurum ya da kuruluşlar eliyle yetkilendirilen inceleme elemanlarının, uygunluk denetimi yapmak üzere görevlendirilmeleri ve ilgili kurumun muhasebe defterleri ve kayıtlarında göze çarpan düzensizlikleri görmesi mümkün olsa da bu düzensizliklerin gerçekten bir suiistimal içerip içermediğini, içeriyor ise sebep olunan zararın tespitini muhasebe denetimi yapmaksızın, gerçekçi biçimde ortaya koymaları teorik olarak mümkün değildir. Zira bağımsız denetim (muhasebe denetimi), adli muhasebecilik ve diğer muhasebe literatürü değerlendirildiğinde; bir kooperatifin eski yönetim kurulu üyelerinin soruşturulduğu soruşturmanın bir “denetim” (muhasebe denetimi) olmadığı, şikâyete bağlı olarak, ilgili otoriteler tarafından görevlendirilen müfettişler eliyle yapılacak bir denetimin ancak “uygunluk denetimi” faaliyeti olabileceği mütalaa edilmektedir.

Bu kayıtlarla, kavramsal olarak soruşturma, teftiş, kontrol, iç kontrol, iç denetim, dış denetim ve muhasebe denetimi gibi kavramların neler olduğu, bu kavramların birbiri ile olan benzerlik ve farklılıklarının bilinmesi, bu eylemlerin gerçekleştirilmesi sonunda hazırlanacak raporlarda yer verilen bulguların, bu eylemlerin mahiyetiyle birlikte değerlendirilmesi önem arz etmektedir. Aşağıda denetim, kontrol, teftiş, soruşturma, iç denetim ve iç kontrol kavramlarının birbirileri ile olan benzerlik ve farklılıkları değerlendirilmiştir.

Denetim; “belli bir ekonomik birime ve bir döneme ait bilgilerin doğruluğunu ve güvenilirliğini saptamak amacıyla, bu bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluk derecesini tarafsızca araştırın

⁶ Muhasebe düzensizlikleri, muhasebe hata ve hilelerini ifade etmek üzere kullanılan bir kavramdır. Hata ile hile arasındaki temel fark kasıt unsurudur. Ancak tespit edilen düzensizliklerde kasıt unsurunu tespit etmek genellikle kolay olmadığından, hata ve hile kavramları yerine doğrudan düzensizlik ifadesi kullanılmaktadır. (Ayrıntılı bilgi için bakınız: Varıcı, İ. (2014). İflas Ertelemesine Başvuran Şirketlerde Kayımların Karşılaşabileceği Muhasebe Düzensizlikleri: KOBİ’lerde Durum Değerlendirmesi, *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*. 7(3), 1-26.

ve sonuçlarını değerlendirerek ilgili kullanıcılara bir rapor halinde sunan-sistematiik bir süreç” olarak tanımlanmaktadır (Alptürk, 2008: 3). Denetim, literatürde, bağımsız denetim, dış denetim, muhasebe denetimi gibi isimler ile aynı anlamda kullanılmaktadır.

“Denetim, özü itibariyle ortak aklı müzakerelerle ortaya çıkarma ve kullanma faaliyetidir. Farklı, uzmanlık ve birikim gerektiren bakış açılarıyla birlikte denetlenenlerin de katılımıyla sorunların tespiti ve çözüm yollarının çeşitliliği içerisinde en uygun önerilerin ortaya çıkarılması, denetim faaliyetinin ana amacı olmalıdır” (Okur, 2007: 2). Muhasebe ve finansal raporlama süreçlerinin belirli bir çerçeveye uygun biçimde yürütülüp yürütülmediği de ancak denetim ile mümkün olabilir.

Denetim kavramının sözlükte geçen farklı anlamları da aşağıdaki gibi örneklendirilebilir (Türk Dil Kurumu Bilim ve Sanat Terimleri Sözlüğü, 2021):

“Kamu ya da özel bir kuruluşa ilişkin bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluğunun saptanması ve rapor edilmesi amacı ile bir uzman birimi tarafından kanıt toplama ve değerlendirme süreci”,

“Tecimsel kuruluşlara ilişkin sayışmaların düzeninde olup olmadığı, yasaları, tüzük ve yönetmeliklerine uygun bir yönde doğru olarak yürütülüp yürütülmediği izlenilmek üzere yapılan inceleme ve denetlemeler. 2. İşlemlerin tümünün sonuna kadar yazılımı ve tekrar gözden geçirilmesi, plan ve amaçlar çerçevesinde bu işlemlerin çözümlenmesi, önceden planlanmış amaçlara ulaşmak için bu işlemlerin plana göre yönetilmesi ve gerektiğinde gerekli değişikliklerin yapılması”

“Bir olay ya da işlemin, istenilen biçimde gerçekleşmesini sağlamak için değişkenleri düzenleme işi”,

“Murakabe, kontrol”,

“Yapılan hizmetlerin verimli, etkili ve başarılı olmasını sağlamak için uygulanan değerlendirici, yol gösterici ve kolaylaştırıcı işlemlerin bütünü”dür.

Bu tanımlardan hareketle denetim sözcüğünün kontrol başta olmak üzere ilişkili bazı kavramlarla birbiri içine girdiği ifade edilebilir (Önder, 2008: 6).

Kamu hukuku yönüyle denetim, biraz daha farklı anlamlar yüklenmek suretiyle kullanılan bir kavram olmaktadır: Kontrol, iç kontrol, ön mali kontrol, iç denetim ve dış denetimi karşılayan geniş bir kavram olarak karşımıza çıkmaktadır. Ancak bu kavramlar da birbirileri ile ilişkili fakat aynı olmayan kavramlardır.

Literatürde *denetim*, daha çok bağımsız denetimi karşılamak üzere kullanılan ve dış kaynaklı bir faaliyet iken, *kontrol* daha çok iç kontrole (dolaylı olarak da iç denetime) vurgu yapan bir kavramdır. *Teftiş* veya *soruşturma* ise belirli alanla sınırlı kalmayı gerektirir ve denetime kıyasla daha sınırlı bir inceleme sürecini ifade eder. Nitekim literatürdeki bazı kaynaklarda *teftiş* ve *denetim* özellikle ayrıştırılmakta ve teftişin denetimden daha dar kapsamlı olduğu vurgulanmaktadır.

Teftiş ile denetimin farklarına ilişkin olarak *denetimin* bir konunun geneli hakkında; teftişin ise genel içinde belirlenen özel durumlara uygulandığı; teftişin aynı zamanda uygunluk denetimi olarak da ifade edilmektedir (Başpınar, 2005: 36). Ayrıca Okur (2010: 575),

teftişin, ‘idarenin eylem ve işlemlerinin ilgili kanun, tüzük, yönetmelik ve diğer mevzuata uygunluğunun kontrolüne ilişkin olduğu (uygunluk denetimi), her kademedeki idareciler (veya müfettişler) aracılığıyla gerçekleştirilen bir eylem olduğu’, ‘mali denetim, performans denetimi, bilgi işlem sistemlerinin denetimi, hukuka uygunluk denetimi, sistem denetimi, soruşturma, inceleme, danışmanlık ve diğer görevleri de içerdiği belirtilmektedir’.

Teftiş sözcüğünün Arapça kökenli olduğu, “fets” kökünden geldiği ve kelime anlamı olarak da; “Bir şeyin aslını, doğrusunu veya işlerin iyi yürütülüp yürütülmediğini anlamak için yapılan inceleme” anlamında kullanıldığı ifade edilmektedir (Okur, 2010: 573).

Resmi bir otoritenin yetkisi ile başlatılan teftiş, yakından incelemek, resmen araştırmak ve soruşturmak⁷ anlamlarında da kullanılmaktadır. Kavramsal olarak, teftiş kavramının, daha çok *iç denetime* karşılık geldiği belirtilmektedir (Okur, 2010: 573), fakat incelenen kurumun dışından tayin edilen müfettişler eliyle yapıldığında iç denetimden farklılaşmaktadır. Buradaki farklılık, müfettişlerin incelenen kurumun yönetimine karşı sorumlu olan iç denetçiler değil, resmi otoritelere bağlı olarak çalışan bağımsız müfettişler olmasıdır.

Karıştırılan iki diğer kavram da *iç denetim* ile *iç kontrol* kavramlarıdır.

İç kontrol; bir kurum veya kuruluşun varlıklarını korumak, muhasebe bilgilerinin doğruluk ve güvenilirliğini sağlamak, faaliyetlerin verimliliğini ve politikaların uygunluğunu sağlamak, kaynakların ekonomik ve verimli kullanılmasını temin etmek, yönetimin belirlemiş olduğu hedeflere ve amaçlara ulaşabilmek amacıyla kurumdaki tüm birimleri kapsayan yönetim sorumluluğu olarak nitelendirilebilir (Alagöz, 2008: 100). *İç denetim* ise, iç kontrolün yerindeliğinin ve etkililiğinin değerlendirildiği denetim türüne verilen addır.

İç denetimin dış denetimden farkı, denetçilerin üst yönetime karşı sorumlu olması ve denetimin üst yönetimin hedef ve politikaları ile ilgili kurum mevzuatı ve uygulamaları bakımından denetlenmesidir. Fakat dış denetimde ilgili kurum eliyle değil, dışarıdan üçüncü bir otorite tarafından doğrudan veya dolaylı olarak tayin edilen ve türlerine göre faaliyet, uygunluk ve mali denetim isimlerini alan denetimlerin gerçekleştirildiği denetim türüdür.

Tüm bu kavramsal çerçeve içinde denetim ve teftiş kavramları arasındaki farklılıklar aşağıdaki gibi özetlenebilir (Yücel, 2009: 51-54):

- Teftiş, denetime oranla insan unsuruna daha çok ağırlık verir,
- Teftiş esas itibarıyla, kamudan kamuya yönelen faaliyetler için kullanılır, oysa denetim kamudan özele yönelen faaliyetler için de kullanılabilir,
- Teftişin yerinde denetimini de içermesi, mesleki alanda ve yaygın tarihsel kullanım itibarıyla “teftiş” kelimesi klasik devlet teşkilatı anlayışında en üst yönetici adına yapılan bir görevi çağrıştırırken, denetim aynı çağrışımı (en azından aynı ölçüde) yapmaz,
- Teftiş, her kademedeki yöneticiyle ilişkilendirilebilen ve esas itibarıyla denetim görevini meslek olarak icra edenlerin faaliyetlerini tanımlamakta kullanılır. Fakat asıl işi yöneticilik olan hiyerarşik amirlerin yaptıkları denetimler teftiş olarak nitelendirilemez. Bu sadece yöneticinin yönettiği iş ve süreçleri kontrol işlevi olarak değerlendirilmelidir.

Bu farklılıklarına karşın, denetim ile teftiş arasındaki benzerlik ise ikisinin de belirli bir süreci gerektirmesi ve bu süreçte gerçekleştirilecek olan iş ve işlemlerin de önceden belirlenmiş esaslara uygun olarak planlanması ve gerçekleştirilmesi gerekliliğidir.

Kepekçi (2004) denetim sürecinin planlanmasına dair aşamaları şu şekilde sıralamaktadır:

- i. Denetlenecek kurumun kabulü ve başlangıç denetiminin planlanması,
- ii. Kurumu ve sektörü tanımak,
- iii. Kurumun içsel risklerini değerlendirmek,
- iv. Başlangıç analitik prosedürlerini uygulamak,
- v. Önemlilik ve denetim risk düzeyini belirlemek,
- vi. Hile riski ile ilgili bilgiler toplamak,
- vii. İç kontrol sistemini değerlendirmek ve riski değerlemek,

⁷ Soruşturma sözcüğü; “Bir sorunu açıklığa kavuşturmak amacıyla bir idari veya adli makamın yönettiği, ilgililerden ve tanıklardan bilgi toplama, konuyu inceleme işi, tahkik, tahkikat” biçiminde tanımlanmaktadır (TDK, 2021).

viii. Denetim programını oluşturmak.

Denetim sürecinin bu aşamalar dahilinde yapılması esastır. Buna karşın teftiş sürecinin denetim ölçeğinde planlanması fayda-maliyet dengesi bakımından rasyonel olmayacağından, teknik olarak çıkarılabileceği sonuçların da denetim sonuçları ile aynı evsafa olması beklenemez. Çünkü denetim topyekûn bir incelemeyi gerektirirken, teftiş sadece uygunluğun denetlendiği daha sınırlı bir inceleme olmaktadır. Fakat buna rağmen teftiş, sonuçları bakımından hukuki sonuçlar doğurması ve bu sonuçlara dayanarak karar yapılandırılanların da teftiş raporuna güvenmelerini ve itibar etmelerini sağlayacak bir planlı süreci gerektirmektedir.

Gerçekleşen somut adli olay da yukarıda verilen bilimsel esaslar ve kavramsal çerçeve dahilinde değerlendirildiğinde; kooperatif işletmesi ve yöneticilerinin üzerlerine atılı iddiaların araştırıldığı idari soruşturma süreci (ilgili bakanlık teftiş kurulu başkanlığınca) ve adli soruşturma (Cumhuriyet Savcılığınca) neticesinde savunma hakkını gerçekleştirirken, bu hususların nazara alınmasının yerinde olacağı mütalaa edilmiştir.

Ayrıca 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu'nda [Bölüm 8, m. 86/2] kooperatifleri, birlikleri, merkez birliklerini ve Türkiye Milli Kooperatifler Birliğini teftiş etmek, denetlemek veya denetlettirme görevi Ticaret Bakanlığı'na bırakılmıştır. Devamında [m. 90] “İlgili bakanlık; kooperatiflerin, kooperatif birliklerinin, kooperatif merkez birliklerinin ve Türkiye Milli Kooperatifler Birliğinin işlem ve hesaplarını ve varlıklarını müfettişlere, kooperatif kontrolörlerine veya denetim için görevlendirilecek olan personele denetlettirebilir.” ve [m. 91] “İlgili bakanlık; kooperatif üst kuruluşlarını, ilgili müesseseleri ve bağımsız denetim kuruluşlarını denetleme işleri için görevlendirebilir.” hükümleri yer almaktadır. Bu düzenlemelerden de kooperatifler ile ilgili mevzuatın da kooperatiflere yönelik teftiş ve denetimlerin farklı ölçeklerde yapılabilmesine cevaz verdiği, teftiş mi yoksa denetim mi başlatılacağı ve denetimin de kim eliyle yapılacağı hususunda yetki ilgili bakanlığa ait olmak kaydıyla, zımnen teftişin denetimin yerine geçmeyeceğinin kabul edildiği açıktır.

İster teftiş olsun ister denetim, her ikisi de elde edilen objektif kanıtlara dayanılarak, ilgili taraflara sunulmak üzere hazırlanması gereken bir rapor ile sonuçlandırılır. Bu bağlamda sonuçları bakımından hukuki işlemler doğurabilecek ve bu sonuçlara dayanarak karar yapılandırılacak olan paydaşların, teftiş raporuna itibar etmelerini sağlayacak planlı bir sürecin tesis edilmesi gerektiği de açıktır. Ancak bu koşul altında teftiş raporu, yapılan teftiş ile ilgili olarak paydaşlara sonucu bakımından sınırlı da olsa bir güvence sağlayabilecektir. Öte yandan ne teftiş ne de denetim raporlarının denetimin yapısal sınırlamaları nedeniyle mutlak güvence sağlaması beklenemez. Bu durumda makul düzeyde güvencenin sağlanması için sınırlı güvence sağlayabilecek denetim benzeri faaliyetler yerine, bağımsız denetime odaklanılmalıdır. Zira sınırlı güvence sunulacak eylemlerde, kanıt toplama işlemlerinin yapısı, zamanlaması ve kapsamı makul güvence sunulabilecek bağımsız denetime kıyasla sınırlıdır⁸.

Özetle denetim ve benzeri eylemlerde güvence içeren raporlarının oluşumunda izlenmesi gereken bir süreç vardır. İşbu gerçekleşen somut adli olayın oluşumunda da görevli müfettişlerin yoğun emek harcadıkları, tespiti güç bir iddiaya dair objektif kanıtlar aramaya çalıştıkları açıktır. Ancak devam eden zimmete para geçirme gibi ciddi bir suça dair yargılama içinde soruşturma gibi bir müessesenin bilirkişi incelemesi ile doğrulanmaya çalışılması, deyim yerinde ise, uzman görüşünün pratisyen hekim ile doğrulanmaya çalışılması gibidir. Bize göre resmi yetkiyi haiz bağımsız denetim kuruluşları eliyle yapılacak bir incelemenin bilirkişinin ya da müfettişlerin atladığı hususları giderebilecek ölçüde, bilimsel esaslara uygun ve kayıtlardaki hatalar ile varsa hileleri de ortaya çıkaracak bir raporlama ortaya koyması savunmanın tamlığı ilkesi bakımından yerinde olacak bir öneri olarak mütalaa edilmektedir. Nitekim bağımsız denetim müessesesi, tabi olunan günün gereklerine uygun ve risk bazlı uluslararası standartlar (usul ve esaslar) ile hareket etmektedir ve bağımsız denetçilerin iş yaşamına, sektöre dair

⁸ Altıntaş (2010: 19) “makul güvence sözleşmelerinin amacını güvence sözleşmesi riskinin sözleşmenin koşulları kapsamında kabul edilebilir düşük bir seviyeye indirilmesi; sınırlı güvence sözleşmelerinin amacını ise güvence sözleşmesi riskinin sözleşmenin koşulları kapsamında, kabul edilebilir bir seviyeye indirilmesi” olarak tanımlamaktadır. Bu bağlamda sınırlı güvence sözleşmelerinde sözleşme riski, makul güvence sözleşmelerindeki sözleşme riskinden daha yüksek kabul edilmektedir. Ayrıntı için bakınız Altıntaş, N. N. (2010). Bağımsız Denetim ve Vergi Denetimi Dışındaki Güvence Hizmetleri: Türkiye'deki Uygulamalar Hakkında Bir Araştırma, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Bilim Dalı Doktora Programı, Basılmamış Doktora Tezi, Tez Danışmanı: Doç. Dr. Lerzan KAVUT.

tecrübeleri ve bakış açılarının farklılığı gibi hususlar da dikkate alındığında, ortaya konulacak sonuçların daha nesnel olacağı ifade edilebilir.

Bu mütalaanın konusunu oluşturan olayda da özel hukuk tüzel kişisi olan kooperatifin yönetim kurulunda görev yapmış eski üyeleri hakkında kooperatifin bulunduğu il valiliğine 4'ünün imzası, birinin ise hem ismi hem de imzası geçerli olmayan, ortak dilekçesi yapılan şikâyet başvurusunda yer verdikleri iddialar doğrultusunda idari ve adli süreçler söz konusudur. Gerçekleşen somut adli olayda, zimmet gibi önemli bir suçlamanın var olduğu ve zimmete geçirilen tutarın belirlenmek istendiği, müfettişlerin dosya (kayıtlar) üzerinden, uygunluk denetiminin gerektirdiği inceleme teknikleri ile değerlendirme yaptıkları, buna karşın muhasebe defterlerinde tespit edilen düzensizlikler ile ilgili herhangi bir düzeltme işlemine gitmek yerine tespit olunan hususlarla ilgili kabul/varsayımlarda bulunarak, zimmete geçirildiğini iddia ettikleri tutarı hesaplamaya ve sorumluları da bu koşul altında belirlemeye çalıştıkları görülmektedir.

Bize göre, iddianın ciddiyeti, varsa sorumluların ve sorumluluklarının tam olarak ortaya konulabilmesi, üçüncü kişilerin korunması gereken hak ve alacaklarının belirlenmesi, incelemeye esas dönem sayısının fazlalığı ve denetlenmesi gereken denetim alanının çokluğu gibi hususlar dikkate alındığında, ilgili bakanlık tarafından başlatılmış ve sonuçlandırılmış olan idari soruşturmanın yeterli olmayacağı, Kooperatifler Kanunu'nun da cevaz verdiği biçimde bağımsız denetim ile makul güvence sağlanabilecek bir rapora ihtiyaç bulunduğu mütalaa edilmektedir.

b. Mütalaa talebinin konusuna ilişkin değerlendirmeler

İdari soruşturma raporu, izlenen süreç (hazırlık aşaması, yürütme ve raporlama) yönünden incelendiğinde; uzman ve üçüncü taraf sıfatıyla idari soruşturmanın nasıl bir planlama ile gerçekleştirildiğine dair sistematik bir çıkarımda bulunmak mümkün değildir. Çünkü soruşturmalar, ilgili kurumların tabi olduğu mevzuatın yanı sıra yerleşmiş mesleki usul ve ilkeler dahilinde yapılmaktadır. Üçüncü kişilerin bu hususlarda soruşturmayı gerçekleştiren müfettişler kadar bilgili olması beklenemez. Ancak soruşturma raporunda yapılan içerik analizinde, üzerinde durulan hususlar, soruşturma raporunda yer verilen iddialar ve müfettişlerin değerlendirmeleri doğrultusunda *özetle* aşağıdaki hususları kaydetmek mümkündür:

i. Kooperatifte tutulan defterlerde bir takım muhasebe düzensizlikleri bulunduğu ve bu düzensizliklerin, zimmet suçunu doğuran işlemler olarak değerlendirildiği ve kabul edildiği anlaşılmaktadır.

Ancak muhasebe düzensizliklerinin tamamının zimmet doğuran işlemler olarak kabul edilmemeli, en azından doğrulanmalıdır. Zimmet, işletmedeki varlıkların hesaben var olmasına rağmen, fiili durumda olmamaları durumunda isnat edilebilecek bir suç olarak görülmelidir. Burada yapılması gereken; öncelikle muhasebe defterlerindeki kayıtların düzensizliklerden arındırılması, zimmet hesaplamasının da düzeltilmiş kayıtlara ve finansal tablolara dayandırılmasıdır. Nitekim müfettişlerin, dosya (kayıtlar) üzerinden değerlendirme yaptıkları, doğal olarak, herhangi bir muhasebe dışı ve içi envanter⁹ işlemine girişmedikleri veyahut kooperatif tarafından yapılmış envanter işlemlerini dahi sorgulamadıkları anlaşılmaktadır.

⁹ 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda;

"124 üncü maddesinde ticaret şirketlerinin; kolektif, komandit, anonim, limited ve kooperatif şirketlerden ibaret olduğu,

- 16 ncı maddesinde ticaret şirketlerinin tacir sayılacağı,

- 18 inci maddesinde tacirlerin kanuna uygun bir ticaret unvanı seçmek, ticari işletmesini ticaret siciline tescil ettirmek ve bu Kanun hükümleri uyarınca gerekli ticari defterleri tutmakla da yükümlü olduğu, her tacirin, ticaretine ait bütün faaliyetlerinde basiretli bir iş adamı gibi hareket etmesi gerektiği, tacirler arasında, diğer tarafı temerrüde düşürmeye, sözleşmeyi feshe, sözleşmeden dönmeye ilişkin ihbarlar veya ihtarlar noter aracılığıyla, taahhütlü mektupla, telgrafla veya güvenli elektronik imza kullanılarak kayıtlı elektronik posta sistemi ile yapılacağı", hüküm altına alınmıştır. Buna göre kooperatifler TTK m.66'nın gerektirdiği şekilde "envanter çıkarmak" ile mükelleftir. Envanter VUK [m. 186'da] "... saymak, ölçmek, tartmak ve değerlemek suretiyle bilanço günündeki mevcutları, alacakları ve borçları kesin bir şekilde ayrıntılı olarak tespit etmektir..." biçiminde tanımlanmaktadır. Envanter sırasında işletmenin sahip olduğu her türlü varlık ve bu varlıkların kaynakları listelenir. Listelenen varlık ve kaynaklar fiili olarak ve hesabı olarak mukayese edilir. Farklılıkların sebeplerine göre muhasebe işlemleri tesis edilir. Ayrıca bu varlık ve kaynakların dönemsonu itibarıyla değerlerinde meydana gelen değişiklikler de sorgulanır ve belirlenen değişiklikler de muhasebe usul ve esaslarına göre kayda alınır. Bu suretle işletmenin sahip olduğu varlık ve kaynakların işletmenin bilançosunda gerçekçi biçimde yer alması ve işletmenin sonuçlarının da envanter sırasında dikkate

Zimmetin hesaplanmasında dikkat çeken bir husus da müfettişlerin 331 no.lu hesabın bakiyesi üzerinden hareket etmeleri olmuştur. İşleyişteki düzensizliği, kabul ettikleri bir varsayım ile bütünleştirip şu ifadeye yer vermişlerdir “Yapılan incelemelere göre, mevcut muhasebe kayıtlarında bu işlemdeki 100 Kasa Hesabı devre dışı bırakılmakta ve gider yapıldığı anda doğrudan 740 Hizmet Üretim Giderleri Hesabına borç, 331.01 Ortaklara Borçlar / Ortak A. A. hesabına alacak kaydedildiği anlaşılmıştır. Bu durumda, katılım paylarının ortaklardan sanki harcamanın yapıldığı anda tahsil edildiği gibi bir durum ortaya çıkmaktadır. Buna ilaveten gerek kooperatif yönetimi gerekse bilgisine başvurulmuş ortaklar tarafından bu katılım paylarının toplanmasına ilişkin belge sunulmamıştır. Bu kapsamda, söz konusu hesabın bakiyesi kadar ortaklardan katılım payı adı altında para toplandığını kabul etmek durumunda kalınmıştır.” ibaresi yer almaktadır.

Burada dikkat edilmesi gerekenler ise şunlardır:

- 331 no.lu hesabın Tekdüzen Muhasebe Sistemindeki niteliği ve işleyişi,
- Kooperatifin muhasebe organizasyonu içinde bu hesabın nasıl kullanıldığı.

“331 Ortaklara Borçlar” hesabının 1 no.lu MSUGT ekinde yayımlanmış olan Tekdüzen Muhasebe Sistemindeki niteliği şöyledir: “İşletmenin esas faaliyet konusu dışındaki işlemleri dolayısıyla ortaklara borçlu bulunduğu tutarların izlendiği hesaptır. İşleyişi ise; borcun doğması halinde hesaba alacak, ödenmesi halinde ise borç kaydedilir, biçimindedir” (1 no.lu MSUGT, 1992). Fakat kooperatifin defterlere bakıldığında, 331.01 no.lu hesap, cari hesap gibi kullanılmıştır.

Kooperatifte anılan hesabın nasıl işletildiğine dair bir örneklendirme gider ve gelir kayıtları yönüyle aşağıdaki gibidir:

- Gider kayıtlarının yapılış biçimi

_____ / _____		
740 HİZMET ÜRETİM GİDERLERİ HS.	XXX	
331 ORTAKLARA BORÇLAR		XXX
331.01 Ortak A. A.		
<i>Herhangi bir gider yapıldığında</i>		
_____ / _____		

- Gelir kayıtlarının yapılış biçimi

_____ / _____		
331 ORTAKLARA BORÇLAR	XXX	
331.01 A. A.		
602 DİĞER GELİRLER		
Veya		XXX
600 YURTIÇI SATIŞLAR		
<i>Gelir tahsil edildiğinde</i>		
_____ / _____		

alınabilen gelir ve giderler ile doğru biçimde ortaya konulması amaçlanır. Özetle envanter işlemlerinin usulüne uygun biçimde yapılmadığı bir kurumda finansal tabloların içerdiği bilgiler bakımından ihtiyaca uygun ve güvenilir olduğu ifade edilemez. Nitekim denetimde, envantere nezaret etmenin, nezaret edilememiş ise dahi doğrulamaların önemi büyüktür.

Cari hesap mantığı¹⁰ ile çalıştırılan bu hesap; kasadaki nakit mevcudunda artış yaratan işlemlerde borç, azalış yaratan işlemlerde ise alacak yazılmak suretiyle kullanılmıştır. Bu bağlamda dönem sonunda da bakiyesi alacak yönünde olan 331.01 no.lu hesabın sadece katılım payı tahsilatlarından kaynaklanan nakit artışları oluyormuş gibi değerlendirilerek, hesabın kalanının üyelere tahsil olunan katılım payı gibi kabul edilmesi aşırı bir yaklaşım olmaktadır. Zira kooperatifin ortaklarından ticari bir nedene dayanmaksızın da borç almış olabileceği düşünüldüğünde, geri ödemek üzere borç alınmış bir tutarın da bu mantık/kabul ile müfettişlerce gelir gibi değerlendirildiği anlaşılacaktır. Oysa 331.01 no.lu hesapta kayıtlı her işlemin doğrudan katılım payı biçiminde değerlendirilmesi yerine, bu hesaba işlenen tutarların öncelikle ayrıştırılması, sonra yeniden düzeltilerek kaydedilmesi ve sınıflandırılması yoluna gidilmeli idi.

Burada bahsedilmesi gereken bir diğer önemli husus da katılım paylarının bir borç kalemi değil, özkaynak kalemi olması gerektiğidir. Yani katılım paylarının 331 no.lu hesaba değil, Özkaynak Hesap sınıfı içinde niteliğine uygun bir hesaba kaydedilmesi gerektiğidir. Bu konuda yapılan değerlendirmede ise, Soruşturma Raporu'nun 26. Sayfasının 3. Paragrafında da belirtildiği şekilde müfettişlerin incelemeleri sırasında katılım payı tahsilatlarına ait makbuzların varlığından söz edilmekte, bunların da 602 no.lu gelir hesabına işlendiği ifade edilmektedir. Bu konuda müfettişlerin yaptığı sorguda, ilgililerin cevabı: "602 no.lu gelir hesabına katılım payı adı altında aktarılan tutarların kooperatifin geri ödemesiz, dağıtmamak üzere tahsil etmiş olduğu daha çok bağış ve yardım niteliğinde olan gelirleri olduğu, iade edilmek üzere ortaklardan tahsil edilen paraların (raporda katılım paylarının denilmektedir) ise 331 no.lu hesapta muhasebeleştirildiği" şeklindedir. Muhasebe tekniği bakımından ortaklar tarafından geri çekilmemek üzere işletmeye sağlanan değerler özkaynak mahiyeti taşımalıdır ve bu değerlerin özkaynaklar içinde sınıflandırılması esastır. Ancak görünen o ki, kooperatifin muhasebe organizasyonunda bu ayırım konusunda da hata yapılmış, özkaynak kalemi, gelir kalemi gibi değerlendirilmiştir. Öte yandan bu bir hata olmasına rağmen, gelir ile özkaynak arasındaki doğrusal ilişki ve gelirin tanımı gereği özkaynağı artırıcı etkisi düşünüldüğünde, finansal tabloların yorumuna dair yanıltıcı etki yönünden bu hatanın daha makul olduğu ifade edilebilir. Burada aslında gözden kaçırılmaması gereken, kooperatif, özkaynak niteliğindeki katılım payını sehven veya kasıtlı olarak gelir biçiminde kayda almış olsa dahi üyelere borç olarak tahsil ettiği değerlerden ayırtmış olmasıdır. Müfettişlerin bu kabulde bulunmaları, bu işleyişi göz ardı ettiklerini düşündürmektedir.

ii. *Ayrıca kooperatifin kendi araçlarının yetip yetmemesine bakılmaksızın araç kiralandığı, kiralanan araçların akaryakıt, sigorta, bakım gideri dahil bütün giderlerinin kiraya verene ait olması ve aracın ne kadar yol sarf ettiği hususunda herhangi bir kayıt veya takip sisteminin olmamasına rağmen bu araçların kiralınması işlemini gerçek dışı buldukları anlaşılmaktadır.*

Bazı kooperatifler, kooperatifin kendi özmal araçlarının yanı sıra üyelere ait araçları da kooperatife dahil etmekte, bir yönüyle dışarıdan gelen taşıma hizmetleri için aracılık (komisyonculuk) işlevi görmektedirler. Bilhassa yük taşımacılığı yapan kooperatiflerde bu durum daha yaygın olmaktadır. Bu açıdan bakıldığında, üyelerin araçlarını, birbiri arasında çatışmaya yer vermeyerek, benzer araçlar için aynı usul ve aynı fiyatla kiralamaya gitmenin de kendi içinde tutarlı bir davranış biçimi olduğu ifade edilebilir. Tarafımızca sektöre dair yapılan incelemede de aracın giderlerinin, araç sahibine ait olduğu; taşımadan elde edilecek gelirin, taşıma kooperatifi ile yük veren firma arasında ihale usulüyle tespit olunan birim fiyatlar üzerinden gerçekleştirildiği, yük olduğunda kooperatife yük sırasına giren araçların sürücülerine sırayla bilgi verildiği, işin kabul edilmesi halinde, taşıma işi üzerinden taşıyıcının taşımanın bedelini tahsil ettiği ve taşıma geliri üzerinden bir komisyon bedelinin de bağlı

¹⁰ Birbirleriyle sürekli olarak iş yapan ve ticari anlamda bağlantısı olan taraflar arasında, tarafların meydana gelen sözleşmelerde aynı anda hem alıcı hem de satıcı olabilmesi durumunda başvurulabilen bir müessesedir. Bir işlemde Bay "A" alıcı konumunda olurken, bir başka işlemde Bay "B" alıcı konumunda olabilir. Cari hesap işleyişinin sağlayacağı fayda da böyle durumlarda tarafların karşılıklı alacaklarını takas etmelerine imkân sağlayarak, gereksiz ödemelerin, kayıtların ve zaman tüketiminin önüne geçmesidir. Kocameşe (2010)'a göre de bu tanımla "muhasebedeki cari hesaptan, tarafların bazen alıcı, bazen satıcı olmaları durumunda bütün borç ve alacak ilişkilerinin bir arada izlendiği hesap anlaşılacağı gibi, tek taraflı olarak; alacak ve tahsilatların (Alıcı Hesapları) veya borç ve ödemelerin (Satıcı Hesapları) veya sadece ödeme ve tahsilat nedeniyle oluşan borç ve alacakların ayrı ayrı izlendiği şahıs hesapları da (Ortaklar Hesabı) anlaşılacaktır."

olunan kooperatife makbuz karşılığı ödendiği öğrenilmiştir. Ayrıca araç sahiplerinin aynı zamanda kooperatifin üyesi de olmaları nedeniyle belirlenmiş olan üyelik aidatlarını da düzenli olarak kooperatife ödemeleri gerektiği öğrenilmiştir.

Yolcu taşıyan kooperatiflerde ise özmal araç bulunması bir zorunluluk değildir. Kooperatif veya kooperatifin üyeleri kendi mülkiyetindeki veya üçüncü taraflardan kiraladıkları araçlarla kooperatif bünyesinde faaliyet gösterebilir. Kooperatifteki hisse aracın değil, kişindir. Bu işleyişte de kooperatif için üyelere ödenmesi gereken aidat söz konusudur. Kooperatif ise kiraladığı araç için kira bedeli ödemek durumundadır. Geçici (mevsimsel) veya zaruri hallerde kooperatifin kendisine yönelen talebi varlık satın almak veya yeni üye almak yoluyla karşılamak yerine dışarıdan hizmet tedarik ederek karşılaması bize makul gelmektedir. Zira birçok taşıma kooperatifinin yoğun talep dönemlerinde o zaman dilimi ile sınırlı olacak biçimde yük veya yolcu taşıtabildikleri bilinmektedir. Bu işleyiş, tamamen dışarıdan kaynak (hizmet) tedarik etmektir. Dolayısıyla, soruşturmacıların yer verdikleri bu hususun aslında sektörün bir dinamiği olduğu ve bu hususun atlanmış olduğu düşünülmektedir.

Ayrıca turizm sektöründeki iş yoğunluğunun mevsimsel olarak değiştiği, bu nedenle kooperatifin, ilgili bakanlığın düzenlemelerine uygun olarak kiraya verenler ile bir yıllık sözleşme yapmasına karşın, kiralanan araçları fiilen 12 ay boyunca çalıştıramadığı yönündeki sanık ve tanık ifadelerinin de makul olduğu ifade edilebilir.

iii. *Kurumu tanımak üzere, bazı üyelere (4 kişiye) örnekleme yoluyla ulaşıldığı ve bu kişilere sorular yöneltilerek bilgi alımı yoluna gidildiği fakat sektöre dair değerlendirmelerde bulunulmadığı anlaşılmaktadır.*

Kooperatifin iş ve işlemleri ile ilgili bilgi sahibi olmak, iddialarla ilgili en azından ön bulgulara ulaşmak amacıyla tesadüfi örnekleme yoluyla üyelere başvurulması bir soruşturma tekniği olarak önemlidir. Fakat yapılacak tahlil ve değerlendirmelerde sektörün dinamiklerinin de dikkate alınması gerektiği mütalaa edilmektedir. Bu bağlamda değerlemeye esas varlık ya da yükümlülüğe dair doğrudan veri bulunmayan hallerde dahi, değerlemenin, emsal ya da sektöre ilişkin oranlar eliyle yapılması ve bu suretle bir tahminde bulunulması yoluna gidilebildiği hususunun gözden kaçırıldığı düşünülmektedir. Pratikte bu yönteme, “*emsal karlılık oranı yöntemi*” denilmektedir. Bu konuda yargısal içtihat da bulunmaktadır. Danıştay Vergi Dava Daireleri’nin [1996/277 Esas ve 1998/112 no.lu] Kararında “1- Zorlayıcı nedenle de olsa defter ve belgelerin ibraz edilememesinin resen tarh nedeni olduğu, 2- Aynı işkolundaki karlılık düzeyleri ortalamasına göre saptanan matrahın, davacı işletmenin kapasitesini de yansıtacağı göz önüne alındığında gerçeği yansıtmaya yeterli sayılacağı” yönünde hüküm tesis edilmiştir. Anılan dava konusunda, Mahkemece yaptırılan bilirkişi incelemesinde, süt ürünleri imal eden üç firma ile yükümlü şirket arasındaki farklılıklar ortaya konulmuş ve bu firmaların yükümlüye emsal olamayacakları sonucuna varılmışsa da, işletmelerin teknik güç, insan gücü, ham madde ve malzeme yönünden kapasitelerinde farklılık olması tabii ise de, bilirkişi tarafından, yükümlünün gayrisafi satış karına uygulanan ortalama net kar/gayrisafi kazanç oranının emsal firmalara göre daha düşük olduğu yönünde bir tespit yapılmamıştır. Öte yandan aynı işkolundaki karlılık düzeylerinin emsal alınamayacak ölçüde farklılık taşımayacağı gerçeği karşısında, kendi kapasitesinin de gayrisafi satış hasılatına yansıtacağı göz önüne alındığında tespit edilen matrah farkı için talep edilen temyiz isteminin kabulüne, ilgili Vergi Mahkemesi’nin ilgili kararının bozulmasına, karar verilmiştir.

Soruşturmaya konu kooperatifin muhasebe organizasyonunun çeşitli zafiyetler taşıdığı açıktır. Şöyle ki, muhasebe bilgi sisteminde, çıktıkların kalitesi, muhasebecinin, muhasebedeki iş akışlarını ve fonksiyonlarını layıkıyla yerine getirme kabiliyetine bağlıdır. Başka bir ifadeyle kayıt ve sınıflandırma bakımından özelleştirilmemiş (diğer olaylar ile iç içe kalmış) bir muhasebe olayının, mizan ya da finansal tablolar (çıktılar) üzerinde de ayrı olarak görülmesini beklemek baştan yapılmış bir hata olacaktır. Bu bağlamda, anılan kooperatifin muhasebe bilgi ve belge düzenindeki zafiyetlerin, bu bilgi ve belgelere dayanarak, defter ve kayıtlarda düzeltilmelere gitmeksizin, doğrudan zimmet çıkarmaya elverişli olduğunu söylemek mümkün değildir. Dolayısıyla bu soruşturmada da müfettişlerin, yukarıda vergi matrahının tespitinde kullanılmasına içtihat düzeyinde cevaz verilen ve bilimsel geçerliliği de

bulunan emsal karlılık oranı yönteminin, olası zimmet tutarının belirlenmesi amacıyla kullanılmasının teorik olarak mümkün ve uygun olduğu mütalaa edilmektedir.

Nitekim Gelir İdaresi Başkanlığı Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı Denetim Grup Müdürlüğü'nün 03.02.2009 tarih VDENY-2009-1031/12 sayılı yazıları ile talep edilen yurtiçi ve yurtdışında her türlü yük ve yolcu taşımacılığı yapma faaliyetiyle iştigal edenlerin 2004 yılı brüt ve net karlılık oranının tespiti konusu komitede değerlendirilerek, yurt içi yük ve yolcu taşımacılığı yapma faaliyetleriyle iştigal edenlerin 2004 yılı brüt karlılık oranının %11, net karlılık oranının ise %5 olabileceğine karar verilmiştir. Yurt dışı yük ve yolcu taşıması için karlılık oranı tespit edilememiştir (Sektörlere Göre Karlılık Oranları, t.y.).

Özetle, sayın müfettişlerin, her ne kadar bir bağımsız denetim ölçeğinde olmasa da sonuçları bakımından raporla ilgilenen paydaşlar için güvence oluşturmaya yönelik yoğun emek gerektiren bir soruşturma gerçekleştirdikleri açıktır. Fakat yukarıda izah edilen hususlardan da görüleceği gibi, Kooperatifler Kanunu m.91'de cevaz verildiği şekilde tam bir denetim gerçekleştirilmeksizin, derinlemesine inceleme gerektiren bu olayda, müfettişlerin uyguladıkları teknikler, elde ettikleri kanıtlar ve raporlarında yer verdikleri hususlarda aşırılığa düştükleri ifade edilebilir. Teftişi gerçekleştiren müfettişlerce yapılan tespitlerin, sektörün ortalamaları ve dinamiklerini de dikkate alması, hiç değilse emsal karlılık oranı yöntemiyle de bir değerlendirme yapılması, bu suretle iddia olunan zimmete dair bir referans sağlanmasının mümkün, uygun ve yerinde olacağı mütalaa edilmektedir.

II.IV. Olayın Değerlendirilmesi: Bilimsel Mütalaa Kanaat ve Sonuç

Bilimsel mütalaaaya esas gerçekleşen somut adli olay etraflı biçimde değerlendirildikten sonra ulaşılan kanaat ve sonucun yapılandırılması gerekmektedir. Bu mütalaaada ulaşılan kanaat ve sonuç aşağıdaki gibi maddeler halinde sıralanmıştır:

i. Zimmet hesabına konu edilen 331 no.lu hesap kalemine dair hem kooperatifin muhasebe organizasyonu içinde tespit olunan muhasebe düzensizliklerinin, hem de müfettişlerin bu hatalar üzerine inşa ettikleri yönündeki kendi kabullerinin hem soruşturmanın hem de devam eden dava sürecindeki bilirkişi incelemelerinin yönlenmesine neden olduğu,

ii. Taşıma kooperatiflerindeki işleyişe uygun olduğu halde, yapılmış olunan araç kiralamalarını, müfettişlerin kendi öznel değerlendirmelerine uymadığı gerekçesi ile “anlam ifade etmeyen durumlar” olarak nitelendirmelerinin sübjektif olduğu, oysa kiralama işlemlerinin de dikkate alınması gereken ve sektör dinamiğine uygun olduğu,

iii. Gerçekleşen somut adli olayda yer alan kooperatifin muhasebe organizasyonunda bir takım önemli sayılabilecek zafiyetler var iken kayıt, defter ve nihayetinde finansal raporlarda bir düzeltme yapmaksızın, doğrudan zimmet tutarı belirlemenin doğru olmayacağı,

iv. Sektörün ortalama karlılık oranı gibi bir oran kullanmak suretiyle de değerlendirme yapılmasının daha doğru ve uygun bir yaklaşım olacağı, mutlak olarak bir gerçekliği ifade etmese de yapılacak değerlendirmelere referans teşkil edebileceği,

v. Anılan bu aksaklık ve eksikler doğrultusunda müfettiş raporuna dair inceleme yapmak üzere tayin edilen *ikinci bilirkişi heyetinin* de incelemeye konu ettikleri soruşturma raporunu yeterince sorgula(ya)madan, fezleke ve iddianameye esas alınan müfettiş raporu üzerinden raporlama yaptıkları anlaşılmalı birlikte, yukarıda anılan gerekçeler nezdinde, müfettişlerin ve ikinci bilirkişi heyetinin raporuna bu denli aşırı itibar yüklenmesinin uygun olmayacağı,

Yukarıda izah edilen nedenler dikkate alındığında, mevcut veri ve koşullar altında, haklarında yargılama süreci devam ettirilen ve sanık konumunda olan kooperatif eski yönetim kurulu üyelerinin müfettiş ve bilirkişi raporunda kendilerine isnat edilen zimmete para geçirme suçunu işlemiş oldukları yönündeki kanaate katılmanın *veri koşullar altında yapılan bu değerlendirme çerçevesinde* uygun ve mümkün olmayacağı; Bize göre yeni bir inceleme/denetim sürecinin gerekli olduğu, bu nedenle eğer

halen zimmet davasının görüldüğü görevli Sayın Mahkeme tarafından kabul edilirse, zimmete geçirme fiilinin sübut olup olmadığı, eğer sübut ise ne tutarda zimmete geçirmenin söz konusu olduğu hususunda sırasıyla;

a. Bu mütalaaada yer alan hususları da dikkate alan ve ilgili bakanlık teftiş kurulu başkanlığınca yürütülecek yeni bir teftişin talep edilmesi,

b. “a” şıkkındaki seçenekte yeni bir teftişin de objektif olmayabileceği düşünüldüğünde, kendisine hukuken yetki verilmiş olan Başbakanlık¹¹ Teftiş Kurulu¹² eliyle ya da hesap denetimi yapabilecek örneğin Sayıştay denetçilerinin oluşturduğu bir bilirkişi heyetince yeni bir bilirkişi incelemesinin talep edilmesi,

c. En uygun ve doğru olanın ise hem safahatı bakımından bilimsel esaslarla örtüşmeyen bir seyir almış olan teftiş raporu ve bilirkişi incelemelerini bertaraf edebilecek hem de yukarıda böylesine kapsamlı ve geniş bir inceleme gerektiren dosya için teftiş, soruşturma vb. gibi uygunluk denetimi yapmaya elverişli sınırlı bir inceleme yerine, muhasebe defterlerindeki (kayıtlardaki) hatalar ile varsa hilelerin ortaya çıkarılması ve düzeltilmesine imkan sağlayacak olan bağımsız denetim yapmaya yasal olarak yetkili kılınmış bir kuruluşun görevlendirilmesi suretiyle muhasebe denetimi talep edilmesinin

uygun olacağı, mütalaa edilmektedir.

SONUÇ ve DEĞERLENDİRME

Gerçekleşen somut adli olayda, kooperatif işletmesindeki muhasebe organizasyonunun ve yürütülmüş muhasebe uygulamalarının, lüzumu ile kendisinden beklenen fonksiyonları yerine getir(e)mediği görülmüş, olayın adli vakia haline gelmesiyle davacıların maruz kaldıkları yargılamada, yine muhasebe bilgi ve belgelerinin en doğal kanıt olması gerektiği ve bunun için kooperatifin muhasebe bilgi sistemine başvurulması gerektiği açıktır.

Muhasebe, adli muhasebe uzmanlık alanı ile ekonomik yaşamda oluşabilecek çekişmelerde adaletin tesisine katkı sağlayan bir uzmanlık alanı olmaktadır. Zira muhasebe, kurumların varlık ve kaynak yapısı (ekonomik kaynakları ve talep hakları) üzerinde değişikliğe sebep olabilecek yığın halindeki (mali nitelik taşıyan) olaylara ilişkin bilgi ve belgelerin girdisini oluşturduğu bir sistem içinde, sırasıyla ölçme (değerleme), kayıt altına alma, sınıflandırma, özetleyerek raporlama fonksiyonlarının muhasebeye yön veren esaslara uygun olarak gerçekleştirildiği bir süreci ve bu sürecin sonunda da raporlayan kuruma dair anlamlı çıktılar olarak finansal tabloların üretildiği bir bilgi sistemidir. Ayrıca muhasebe bilgi sistemi içinde üretilen bilgilerin, bilgi kullanıcılarının ekonomik kararlarında yararlı olması beklenir. Bunun için muhasebe bilgi sistemi içinde üretilen bilgilerin hazırlanması sırasında, bu tabloları hazırlayanlarca yüklenmiş anlamların, kullanıcıların ihtiyaçlarına uygun olmanın yanında ve

¹¹ Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemi'ne uyum amacıyla bazı kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde (KHK) değişiklik yapan 700 sayılı KHK öncesine aittir.

¹² Başbakanlık Teftiş Kurulu Yönetmeliğinin 5. Maddesi'nde Başbakanlık Teftiş Kurulu Başkanlığı'nın görev ve yetkileri düzenlenmiştir. Buna göre; Teftiş Kurulu Başkanlığı, Başbakan'ın veya yetkili kılması üzerine Müsteşarın emri veya onayı ile Başbakan adına aşağıdaki görevleri yapar:

a) Bütün kamu kurum ve kuruluşlarıyla, kamu iktisadi teşebbüslerinde teftişin etkin bir şekilde yürütülmesi hususunda genel prensipleri tespit etmek ve personelin verimli çalışmasını teşvik edici teftiş sistemini geliştirmek,

b) 1. (a) bendinde sayılan kuruluşlarla, bunların iştirak ve ortaklıklarında, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarında, teftiş, denetim veya bu maksatla kurulmuş olan birimlerin görev, yetki ve sorumluluklarını haiz olarak her türlü inceleme, araştırma, soruşturma ve teftiş yapmak veya yaptırmak,

2. Vakıflarda, demeklerde, kooperatiflerde, her seviyedeki işçi ve işveren teşekküllerinde teftiş, denetim veya bu maksatla kurulmuş olan birimlerin görev, yetki ve sorumluluklarını haiz olarak gerektiğinde her türlü inceleme, araştırma, soruşturma ve teftiş yapmak veya yaptırmak,

3. Başbakanlık bağlı ve ilgili kuruluşlarında her türlü inceleme, araştırma, soruşturma ve teftiş; merkez teşkilatında ise inceleme, araştırma ve soruşturma yapmak,

4. Gerektiğinde, imtiyazlı şirketlerle, özel kuruluşları mali yönden denetlemek ve teftiş etmek,

5. Başbakanlık Makamı'na verilen teftiş hizmetleriyle ilgili diğer işleri yapmak.

kurumun gerçek resmini de yansıtmaması (gerçeğe uygunluk) esastır. Öte yandan her sistem gibi muhasebe bilgi sistemi de çeşitli risklere, en azından muhasebe işlemlerini yürüten insan ara yüzünün hata, hile veya suiistimallerine açıktır. Bu nedenle sistemin zaman zaman denetlenmesi ve sürekli olarak gözetim altında tutulması, muhasebe bilgi sisteminin çıktı kalitesinde doğal olarak artışa sebep olacaktır. İç kontrol sistemlerinin de kurum içi denetimlerin ve bağımsız (dış) denetimlerin tüm kurumsal paydaşlar bakımından önemli misyonlar sağladığı ifade edilebilir.

Tüm bu değerlendirmeler ışığında ölçeği, faaliyet alanı, hukuki yapısı her ne olursa olsun hesap verme yükümlülüğü altında bulunan tüm muhasebe kişiliklerinin hesap verebilirlik ve şeffaflık ilkesine bağlı kalmalarının, muhasebeye yön veren esaslardan ayrılmamalarının ve imkanları ölçüsünde zaman zaman geçmiş dönemler için denetim hizmeti satın almalarının kendilerinin maruz kalabilecekleri her türlü iddiayı açıklığa kavuşturmaya yardımcı olmanın ötesinde, tüm paydaşlar ve genel ekonominin yanı sıra ekonomik kültür bakımından da önemli dışsallıkları olacaktır.

Ayrıca denetimden geçmiş hesap dönemlerinin bir nevi ibra mekanizması sağlayacağı ifade edilebilir. Bu suretle kurumlar da kişiler de kendi itibarlarını korumanın ötesinde, hangi niyetle olur ise olsun itibarlarını hedef alabilecek olanların bu emellerini de kırabilecektir.

Bağımsız denetimler sonunda türlü hile veya suiistimallerle varlıkları kötüye kullanma ve zimmete para geçirme gibi cezai müeyyide gerektiren fiillerin ortaya çıkarılabileceği düşünüldüğünde, bağımsız denetimin çeşitli kurul ve kurumlarda görev alanların suiistimallerini önleyici bir rolü olacağı da yadsınmamalıdır.

Gerçekleşen somut adli olayda, sanıkların amacı, bilimsel mütalaa ile adli soruşturmalardaki bilirkişi incelemelerine (ve dolayısıyla bilirkişinin raporunu dayandırdığı müfettiş raporuna) mukabele ederek, bilirkişinin raporunu çürütmek ve bu suretle yargılamanın yönünü değiştirmek olduğu ifade edilebilir. Bir müessese olarak şüphesiz gerekli ve önemlidir. Ancak bilimsel mütalaanın arzu edildiği gibi her zaman davanın seyrini değiştireceği söylenemez. Bunun için sunulan bilimsel mütalaanın, maddi gerçeğin ortaya konulmasına (çıkartılmasına) katkı sağlayacak mahiyette olması şarttır.

KAYNAKÇA

- 1 nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (1992, 26 Aralık). Resmî Gazete (21447 M). Erişim adresi: https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/21447_1.pdf
- Aktaş, H., & Kuloğlu G (2008). Adli muhasebe ve adli muhasebecilik mesleği. *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, 25(2), 101–120.
- Alagöz, A. (2008). İşletmelerde iç kontrol sisteminin önemi ve denetim komiteleri ile iç denetim birimi ilişkisinin hata ve hilelerin önlenmesindeki rolü. Zeki Doğan & M. Emin İnal (Ed.), *Güncel İşletmecilik Konuları* içinde (s.95–126). Konya: Tablet Kitabevi.
- Alptürk, E. (2008). *İç denetim rehberi*. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Altıntaş, N. N. (2010). Bağımsız denetim ve vergi denetimi dışındaki güvence hizmetleri: türkiye'deki uygulamalar hakkında bir araştırma. (Doktora Tezi). İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Başpınar, A. (2005). Türkiye'de ve dünyada denetim standartlarının oluşumuna genel bir bakış. *Maliye Dergisi*, 148, 35–52. Erişim adresi: http://portal1.sgb.gov.tr/calismalar/yayinlar/md/md148/turkiyedevedunya_da.pdf.
- Bilirkişilik Kanunu. (2016, 24 Kasım). Resmî Gazete (Sayı: 29898). Erişim adresi: <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=6754&MevzuatTur=1&MevzuatTertip=5>.
- Bilirkişilik Temel Eğitimi Katılımcı El Kitabı (t.y.). Erişim adresi: <https://bilirkisilik.adalet.gov.tr/Resimler/SayfaDokuman/372020143342temelegitimkatilimci.pdf>.
- Bilirkişilik Temel Eğitimi Kaynak Kitabı. (t.y.). Erişim adresi: <https://bilirkisilik.adalet.gov.tr/Resimler/SayfaDokuman/372020142300temelegitimkaynak.pdf>.

- Bozkurt, N. (2000). Muhasebe ve denetim mesleğinde yeni bir alan adli muhasebecilik. *Yaklaşım Dergisi*, 94, 56–61.
- Ceza Muhakemesi Kanunu (2004, 17 Aralık). Resmî Gazete (Sayı:25673). Erişim adresi: <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=5271&MevzuatTur=1&MevzuatTertip=5>.
- Denetim (t.y.). Türk Dil Kurumu Bilim ve Sanat Terimleri Sözlüğü.
- Dülger, İ. (2007). Ceza muhakemesi kanunundaki bilirkişi incelemesine ilişkin düzenlemelerin değerlendirilmesi. *Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 11(1), 657–678.
- Gelir İdaresi Başkanlığı Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı Denetim Grup Müdürlüğü. (2009, 03 Mart) (Sayı: VDENY-2009-1031/12) Erişim adresi: <http://www.atso.org.tr/yukleme/dosya/a405e4a91c60093f36b7687da385818c.pdf>.
- Gülten, S., & Kocaer, İ. (2010). *Adli muhasebe uygulamaları*. Ankara: Ankara Ofset.
- Hukuk Muhakemeleri Kanunu. (2011, 12 Ocak). Resmî Gazete (Sayı:27836). Erişim adresi: <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/02/20110204-2.html>.
- Kepekçi, C. (2004). *Bağımsız denetim*. İstanbul: Avcıol Basım Yayım.
- Kocameşe, M. (2010). Türk ticaret kanunu'nda düzenlenen cari hesap sözleşmesi ve muhasebe uygulaması. Erişim adresi: <https://vergiformu.blogspot.com/2010/>
- Kooperatifler Kanunu (1969, 10 Mayıs). Resmî Gazete (Sayı:13195). Erişim adresi: <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=1163&MevzuatTur=1&MevzuatTertip=5>
- Kunter, N., Yenisey, F., & Nuhoğlu, A. (2008). Muhakeme hukuku dalı olarak ceza muhakemesi hukuku (16. Basım) İstanbul: Beta.
- Okur, Y. (2007). Türkiye'de kamu denetimi, değişim süreci ve performans denetimi. Ankara: Nobel Akademik Yayıncılık.
- Okur, Y. (2010). Türkiye'de teftiş ve iç denetim: Kavramlar, beklentiler ve hayatla yüzleşme. *Maliye Dergisi*, 158, 570–586.
- Önder, M. F. (2008). Türk hukukunda iç denetim ve uluslararası standartlara uyumu. Ankara: Asil Yayın Dağıtım.
- Sektörlere Göre Karlılık Oranları. (t.y.). Erişim adresi: <https://www.atso.org.tr/yukleme/dosya/944b354161815f102ccd4a558fd05ec7.pdf>.
- Toroman, C., Abdioğlu, H., & İşgüden B. (2009). Aklama suçunun önlenmesine yönelik çabalar: Adli muhasebecilik mesleği ve uygulamaları. *Afyon Kocatepe Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi*, 10(1), 17–38.
- Türk Ticaret Kanunu (2011, 2 Şubat). Resmî Gazete (Sayı: 27846). Erişim adresi: <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=6102&MevzuatTur=1&MevzuatTertip=5>
- Varıcı, İ. (2014). İflas ertelemesine başvuran şirketlerde kayıminin karşılaşılabileceği muhasebe düzensizlikleri: KOBİ'lerde durum değerlendirmesi. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi* 7(3), 1–26.
- Vergi Usul Kanunu (1961, 7 Ekim). Resmî Gazete (Sayı: 10705). Erişim adresi: <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/10705.pdf>.
- Yücel, B. (2009). Amaç ve unsurları bakımından maliye teftiş kurulu uygulamalarında klasik anlamda teftiş. *Maliye Dergisi*, 157, 47–64.

Etik Beyanı : *Bu çalışmanın tüm hazırlanma süreçlerinde etik kurallara uyulduğunu yazarlar beyan eder. Aksi bir durumun tespiti halinde ÖHÜİBF Dergisinin hiçbir sorumluluğu olmayıp, tüm sorumluluk çalışmanın yazar(lar)ına aittir.*

Ethics Statement : *The author declare that ethical rules are followed in all preparation processes of this study. In case of detection of a contrary situation, ÖHÜİBF Journal does not have any responsibility and all responsibility belongs to the author of the study.*
