

Birey ve Toplum Sosyal Bilimler Dergisi

Haziran 2022

Yıl 12, Sayı 1, ss. 91-141

DOI: <https://doi.org/10.20493/birtop.1090835>

Makale Türü: Araştırma makalesi

Geliş Tarihi: 21.03.2022

Kabul Tarihi: 31.05.2022

Journal of Individual & Society

June 2022

Year 12, Issue 1, pp. 91-141

Article Type: Research article

Submitted: 21.03.2022

Accepted: 31.05.2022

Atıf Bilgisi / Reference Information

DEMİR, C. & YILDIZ, A. (2022). Muhasebe Hata ve Hileleri ve Hilelerin Ortaya Çıkarılmasında Adli Muhasebecilik Mesleği, Birey ve Toplum Sosyal Bilimler Dergisi, 12 (1), 91-141.

MUHASEBE HATA VE HİLELERİ VE HİLELERİN ORTAYA ÇIKARILMASINDA ADLİ MUHASEBECİLİK MESLEĞİ¹

ACCOUNTING ERRORS AND FRAUDS AND THE FORENSIC ACCOUNTING PROFESSION IN DETECTING FRAUD

Cumhur DEMİR

Öğr. Gör., Hakkari Üniversitesi, Çölemerik MYO, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Bölümü
Instructor Assistant, Hakkari University, Çölemerik Vocational School, Department of
Accounting and Taxation

E-posta: cumhurdemir@hakkari.edu.tr,ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-4155-4646>

Abdunnur YILDIZ

Doç. Dr., Fırat Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü
Assoc. Professor Doctor, Fırat University, Faculty of Economics and Administrative
Sciences, Department of Public Finance

E-posta: abdunnur@firat.edu.trORCID: <https://orcid.org/0000-0002-6068-3363>

Öz

Dünyada ekonomik ve teknolojik alanlarda meydana gelen gelişmeler, işletmelerin yapılarında ve politikalarında da değişikliklere yol açıp,

- 1 Bu çalışma, Abdunnur YILDIZ danışmanlığında Cumhur Demir tarafından hazırlanan “Muhasebe Hata Ve Hilelerinin Ortaya Çıkarılmasında Adli Muhasebecilik Mesleğinin Önemi” adlı yüksek lisans tezinden türetilmiştir.

işletmelerin iş hacimlerini büyüterek küresel boyutlarda faaliyet göstermelerini kolaylaştırmıştır. Bu gelişim ve değişim, işletmeler için birtakım olumlu etkilerde bulunduğu gibi bazı olumsuz etkileri de beraberinde getirmiştir. Bu olumsuz etkilerin başında bazı işletmelerin muhasebe kayıtlarında gözlemlenen hatalı ve hileli işlemlerin çok daha profesyonelce yapılıyor olması gelmektedir. Adli muhasebe, dünyada özellikle son 40 yıldır ciddi bir şekilde uygulanmaktadır. Adli muhasebe, hukuk, denetim, istatistik, psikoloji ve bilgi teknolojileri gibi birçok disiplini içine alan, mahkemelere intikal etmiş olan hukuki sorunların çözümüyle ilgilenen, hile ve usulsüzlük gibi suçların tespit edilmesi, önlenmesi ve çözümüyle uğraşan bir meslek dalıdır. Adli muhasebecilik mesleği, dünyanın birçok ülkesinde daha eski bir geçmişe sahip olmasına rağmen, Türkiye’de daha yeni sayılabilecek bir durumdadır.

Anahtar Kelimeler: Adli Muhasebe, Adli Muhasebecilik Mesleği, Hata, Hile, Denetim, Hukuk.

Abstract

Developments in the economic and technological fields in the world have caused changes in the structure and policies of the enterprises and facilitated the businesses to operate on a global scale by increasing their business volumes. This development and change have brought some positive effects for businesses as well as some negative effects. One of these primary negative effects is that the erroneous and fraudulent transactions observed in the accounting records of some businesses are performed much more professionally. Forensic accounting has been applied profoundly in the world, especially for the last 40 years. It is a profession that covers many disciplines such as accounting, law, audit, statistics, psychology and information technologies, deals with the solution of legal problems that have been submitted to courts, and deals with the detection, prevention and solution of crimes such as fraud and irregularity. Although forensic accounting profession has a long past in many countries, it is a new business area in Turkey.

Keywords: Forensic Accounting, Forensic Accounting Profession, Error, Fraud, Audit, Law.

Giriş

Günümüzde insan ihtiyaçlarının giderek artış göstermesi, bu ihtiyaçların karşılanabilmesi noktasında işletmelerin sayısında da bir artış beraberinde getirmiştir. İşletmelerin sayısında meydana gelen artışa paralel olarak işletmelerin faaliyet alanları genişlemiş ve küresel boyutlarda ticari iş yapabilme imkanı doğmuştur. Büyük bir hızla ilerleme kaydeden teknolojiyle birlikte değişen ve dönüşen ekonomik ve ticari ilişkiler insanlarda daha fazla maddi kazanç elde etme hırslarını arttırmıştır. Bu durum birçok alanda olduğu gibi işletme faaliyetlerinde de birtakım hile ve usulsüzlükleri beraberinde getirmiştir. Yapılan hile ve usulsüzlükler nedeniyle vergi kaçırma faaliyetlerinin artması, devletlerin vergi gelirlerinin aşınmasına neden olmuştur.

2000'li yılların başında bazı ulusal ve uluslararası şirketlere ilişkin skandallar ortaya çıkmıştır. Bunların başında Enron, Adelphia ve World Com gelmektedir. Ülkemizde ise Sümerbank, Egebank, Yurtbank ve Bank Ekspres gibi bankalar akla gelmektedir. Yine yakın zamanda birçok kişiyi mağdur eden Çiftlik Bank olayı da bunlara ilave edilebilir. Yaşanan tüm bu skandal ve olaylar, muhasebe faaliyetlerinde denetimin ne denli önemli olduğunu ortaya koymaktadır.

Söz konusu skandalların yaşanmaması, yasadışı hile ve usulsüzlüklerin ortaya çıkarılması ve önüne geçilmesi için birçok ülkede denetim konusunda çalışmalar yapılmaya başlanmıştır. İşletmelerin muhasebe faaliyetleriyle ilgili kayıtlarında yapılan hata, hile ve usulsüzlükleri ortaya çıkarabilmek için alanında uzmanlık eğitimi almış, sorunu hem muhasebe hem de hukuk açısından değerlendirebilecek kişilere olan ihtiyacı gündeme gelmiştir.

Bu kapsamda, 1980'li yılların başından itibaren önce Amerika Birleşik Devletleri (ABD) ve Kanada'da, sonrasında birçok Avrupa ülkesinde muhasebe ve denetim alanında faaliyet gösteren yeni bir mesleğin ortaya çıkmasına neden olmuştur. Ülkemizde henüz yasal bir statü kazanamamış olan, fakat birçok ülkede orijinal ismiyle "Forensic Accounting" olarak bilinen, dilimize de "Adli Muhasebecilik" olarak geçen bu yeni meslek, işlenen suçlar nedeniyle mağdur olan, uzman bilgi ve teknik destek

isteyen tüm kişi ve kuruluşlara mesleğin gerektirdiği ilke ve standartlar doğrultusunda hizmet vermektedir. Temelde muhasebe, hukuk, denetim ve suç bilimi kavramlarının bir araya gelmesinden oluşan adli muhasebecilik mesleği, yargıya intikal etmiş davalarla ilgilenmesinin yanı sıra firmaların uğrayacağı muhtemel zararları en düşük seviyede tutmak için de firmaların bünyesinde faaliyet göstermektedir. Adli muhasebecilik mesleği, üç temel konuda hizmet vermektedir. Bunlar; dava destek danışmanlığı, uzman tanıklık ve hile denetçiliğidir.

Adli muhasebecilik mesleği, her ne kadar klasik denetçilik mesleği gibi algılansa da aslında bu iki kavram birbirinden farklıdır. Denetçiler, sadece rakamların görünen taraflarına bakarken; adli muhasebeciler, rakamların görünmeyen taraflarına da bakarak, rakamların ardında gizlenmiş olayları ve nedenlerini araştırıp bulmaya çalışmaktadırlar.

Bu çalışmanın amacı, muhasebe mesleğinde yapılan hata ve hileleri hakkında bilgi vererek bunların nasıl ortaya çıkarılabileceği konusunda çalışmalar yapan adli muhasebecilik mesleğinin önemi hakkında bilgi vermektir.

1. Muhasebe Mesleğinde Hatalar ve Hileler

Hata, Türk Dil Kurumu sözlüğünde anlam olarak “yanlış; istemeyerek ve bilmeyerek yapılan yanlış, kusur, yanılma, yanılğı; suç, günah, kusur” şeklinde ifade edilmiştir (TDK, 2005, s. 856).

Borçlar Kanununa göre, dar manada hata; gerçek hakkında irade dışında yapılan yanlışlık ya da eksiklik durumudur. Geniş manada hata ise, bilgisizliği de içine alır; dolayısıyla hata, bilgisizlik sonucunda ortaya çıkmaktadır (Eren, 1999, s.457).

Muhasebe açısından hata ise, işletme çalışanlarının iradelerinin dışında, farkında olmadan, bilmeyerek ya da istemeyerek, dikkatsizliklerinden ya da bilgisizliklerinden ötürü muhasebe işlem ve kayıtlarında ortaya çıkan yanlışlardır (Ardıç ve Ersol, 2007, s.68-69).

Muhasebe hataları, yasalar, genel kabul görmüş muhasebe ilke ve standartları, işletme politikaları ve işletme tarafından benimsenen diğer

ilkeler ve kurallar konusunda hiçbir kasıt taşımadan uyumsuz bir şekilde hareket etmek olarak ifade edilebilir. Muhasebede yapılan hatalar, genellikle unutkanlıktan, dikkatsizlikten, ihmalden, bilgisizlikten ya da tecrübesizlikten kaynaklanmaktadır (MHUD, 2004, s.128).

Türkiye Muhasebe Standartları 8 (TMS) ile Uluslararası Muhasebe Standartları 8 (UMS)'e göre muhasebe hataları, mali bilgi kullanıcılarının bilgilendirilmesinde kullanılan mali tablolardaki hesapların tanımlanması, ölçümü, sunumu ve açıklanması esnasında bilinçli bir şekilde hareket etmeksizin ortaya çıkmaktadır (Korucu, 2018, s.4).

Amerikan Denetim Standartları, hataları; finansal tabloların hazırlanmasında, hesap kalemlerinde, muhasebeye ilişkin ilkelerin uygulanması ve olayların yorumlanışında ortaya çıkan matematiksel yanlışlar olarak tanımlamaktadır (Özşahin, 2000, s.88).

Yukarıda yapılan tanımlamalardan da anlaşılacağı gibi, muhasebe işlem ve olaylarında meydana gelen muhasebe hatalarında tasarlanmış bir kasıt ya da gaye bulunmamaktadır. Muhasebe hataları, bu özelliğiyle, ileride anlatılacak olan muhasebe hilelerinden ayrılmaktadır. Zira, bilindiği üzere muhasebe hilelerinde bilinçli bir kasıt söz konusudur (Kirik, 2007, s.39).

1.1. Hataların Yapılma Nedenleri

Muhasebe hataları, yukarıda yapılan tanım ve açıklamalardan anlaşılacağı üzere, genellikle bilgisizlikten, tecrübesizlikten, ihmal ve dikkatsizlik ile yorgunluktan ötürü ortaya çıkabilmektedir.

1.1.1. Bilgisizlik

İşletmelerin muhasebe birimlerinden sorumlu olan çalışanlar ya da muhasebe mesleğini bağımsız bir şekilde yürüten muhasebe meslek mensupları, alanlarının gerektirdiği bilgi ve donanıma sahip olmalıdırlar. Muhasebe faaliyetlerinin yürütülmesinde gerekli olan yasalara, yönetmeliklere ve muhasebe mesleğine ilişkin temel ilke ve standartlara çok

iyi bir şekilde vakıf olmalıdırlar. Bu hususlar bilinmeden yapılan muhasebe işlemlerinde çok sayıda hataya rastlanabilmektedir. Muhasebe mesleğinin yürütülmesinde gerekli donanıma sahip olmayan personel, ciddi muhasebe hatalarına yol açabilmektedirler. Bilgisizlikten kaynaklanan bu hatalar, bazen öyle içinden çıkılmaz boyutlara varabilmektedir ki, bu durum hataların sebeplerinin araştırılması noktasında da işletme için ciddi bir zaman kaybına yol açabilmektedir (Kirik, 2007, s.39-40).

1.1.2. Tecrübesizlik

Muhasebe mesleğinin gerektirdiği yasa, yönetmelik, ilke ve standartlara ilişkin teorik bilgilere sahip olmak, mesleğin doğru bir şekilde icrası için tek başına yeterli olmamaktadır. Mesleğe ilişkin temel bilgilerin bilinmesinin gerekliliğinin yanı sıra bu bilgilerin doğru bir şekilde uygulanmasının da ayrı bir önemi vardır. Muhasebenin gerektirdiği bilgilere yeteri derecede vakıf olmayan veya vakıf olduğu halde bu bilgileri işlem ve olaylara doğru bir şekilde uygulayamayan kişiler, muhasebe işlem ve kayıtlarında birçok hataya sebebiyet verebilmektedir. Muhasebenin teorik bilgisi yanında pratiğe ilişkin uygulamaları konusunda da yeterli donanıma sahip personel, oluşması muhtemel birçok hatanın önüne geçebilecekleri gibi işletmenin de verimlilik derecesini yüksek bir seviyede tutabilirler (Kirik, 2007, s.39-40).

1.1.3. İhmal ve Dikkatsizlik

Muhasebe faaliyetlerinin yürütülmesinde meslekî bilgi ve tecrübe çok önemlidir. Ancak muhasebe mesleğine ilişkin işlem ve olaylarda meslekî bilgi ve tecrübe kadar önem arz eden diğer bir husus da mesleğin doğasının gerektirdiği dikkat ve özendir. Zira, gerekli dikkat ve özenin gösterilmediği muhasebe işlemlerinde hatalar ortaya çıkabilmektedir. Muhasebe meslek mensupları, bu sebepten ötürü birçok muhasebe hatasıyla karşı karşıya kalabilmektedirler. İhmalkârlık ve dikkatsizlik sonucu ortaya çıkan bu hatalar, muhasebenin işlem akışını bozmaktadır. Bu hatalar, ilk bakışta fark edilmemektedir. Özellikle ay veya yıl

sonlarında çıkarılan mizanlarla ya da bu hatalardan etkilenen kişilerden gelen uyarılarla bu tür hataların farkına varılabilmektedir. Düzenli ve sağlıklı işleyen bir iç kontrol mekanizmasına sahip işletmeler, kısa bir sürede bu tür hataların farkına vararak olası büyük hataların önüne geçebilmektedir (Bayraklı vd., 2012, s.21).

1.1.4. Yorgunluk

Muhasebe mesleği, belirli bir zaman diliminde gerçekleştirilmesi planlanan işlem ve olaylardan ötürü yoğun bir çalışma temposuna sahiptir. Muhasebe işlem, kayıt ve belgelerinin belirli bir süre zarfında düzenlenmesi zorunluluğu bulunmaktadır. Bu sebeple, işletmelerdeki muhasebe personeli veya muhasebe meslek mensupları, mesleğin doğasında bulunan bu yoğun tempoyla çalışırken bazı şeyleri gözden kaçırabilmekte ve hatalar yapabilmektedirler. Yoğunluğun neden olduğu yorgunlukla beraber ortaya çıkan bu hatalar, işletme içinde gerçekleştirilecek iş bölümü ile büyük ölçüde azaltılabilecektir (Koca, 2010, s.37).

1.2. Muhasebede Yapılan Hata Türleri

Muhasebede yapılan hatalar değişik türlerde olabilmektedir. Genel olarak muhasebede yapılan hatalar şöyle sıralanabilir: Matematiksel hatalar, kayıt hataları, nakil hataları, unutma ve tekrarlama hataları, bilanço hataları.

1.2.1. Matematiksel Hatalar

Matematiksel hatalar, işletmenin muhasebe işlemlerinin kaydedilmesi ve saklanmasında kullanılan defterler ve diğer ticari belgeler üzerinde matematiksel dört işlemde (toplama, çıkarma, çarpma, bölme vb.) kaynaklanan hatalardır.

Örnek: Satışlarının toplamı 220.000,00 TL olan ve stok hareketlerini Aralıklı Envanter Yöntemiyle takip eden bir işletmenin satış ve maliyet

hesaplarına ilişkin bilgiler ile bu bilgiler ışığında düzenlenen gelir tablosu aşağıda verilmiştir.

600-YURTIÇİ SATIŞLAR HS	621-SAT.TİC.MAL.MALİ. HS
60.000,00	75.000,00
60.000,00	
50.000,00	
50.000,00	
<u>200.000,00</u>	

GELİR TABLOSU		
BRÜT SATIŞLAR		200.000,00
Yurtiçi Satışlar	<u>200.000,00</u>	
SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)		(-----)
NET SATIŞLAR		200.000,00
SATIŞLARIN MALİYETİ (-)		<u>(75.000,00)</u>
Satılan Tic. Mallar Maliyeti (-)	<u>(75.000,00)</u>	
BRÜT SATIŞ KÂRI		125.000,00

Yukarıda verilen 600 Yurtiçi Satışlar Hesabının toplamında hata yapılmıştır. Hesap toplamının 220.000,00 TL olması gerekirken toplama yapılan bir hata sonucu 200.000,00 TL olarak kayıtlara geçirilmiştir. Aynı yanlış sonuç, gelir tablosuna da olduğu gibi aktarılarak işletmenin brüt satış kârının 20.000,00 eksik çıkmasına neden olunmuştur. Toplama işleminde söz konusu hata yapılmamış olsaydı brüt satış kârı 145.000,00 TL ($220.000,00 - 75.000,00 = 145.000,00$) olacaktı. Yapılan bu hata, sadece brüt satış kârı ve dönem kârını etkilemekle kalmayıp, vergi matrahını da etkileyerek işletmenin ödeyeceği vergi miktarının düşük çıkmasına neden olacaktır.

Sıklıkla yapılan matematiksel hatalar şu şekilde sıralanabilir (Irmak vd., 2002, s.30): Envanter cetvellerinin hesaplanması sırasında yapılan

hatalar, amortisman tutarlarının yanlış hesaplanması, maaş bordrolarının hazırlanması sırasında yapılan hatalar, KDV tutarının yanlış hesaplanması, yeniden değerlendirme işlemleri sırasında yapılan hatalar.

1.2.2. Kayıt Hataları

Muhasebeye ilişkin işlem ve olayların kaydedilmesinde kullanılan rakam veya hesapların yanlışlığından kaynaklanan hatalardır. Kayıt hataları; üç başlık altında sınıflandırılabilir. Bunlar (Bayraklı vd., 2012, s.26): Rakam hataları, hesap hataları, hesapların borç ve alacak taraflarının karıştırılması.

- Rakam Hataları

Muhasebe işlemlerinin kaydedildiği belgelerdeki rakamsal tutarların, muhasebe defterlerine ya da bilgisayar ortamına yanlış aktarılmasından kaynaklanan hatalardır. Rakamsal hatalar, genellikle ilgili tutarların eksik veya fazla kaydedilmesi ya da rakamların yerlerinin değiştirilmesi sonucu yapılan yanlışlardan ileri gelmektedir.

Örnek: Demir İşletmesi, 24.07.2020 tarihinde Yıldırım İşletmesine olan 154.000,00 TL'lik senetli borcuna karşılık olarak aynı tutarda bir çek düzenleyerek vermiştir. Bu işlemle ilgili yapılan yevmiye kaydı şöyledir:

24.07.2020	
321 BORÇ SENETLERİ HS	145.000,00
103 VERİLEN ÇEKLER VE ÖDEME EMİRLERİ HS (-)	145.000,00
<i>Senetli Borca Karşılık Çek Verilmesi</i>	
/	

Yukarıdaki yevmiye kaydında, Demir İşletmesi tarafından 154.000,00 TL olarak düzenlenen çek, kayıtlara yanlışlıkla 145.000,00 TL olarak geçirilmiştir. Ortaya çıkan bu hatanın 28.07.2020 tarihinde farkına varıldığı varsayılarak yapılacak düzeltme kaydı şöyle olacaktır:

28.07.2020		
321 BORÇ SENETLERİ HS	9.000,00	
103 VERİLEN ÇEKLER VE ÖDEME EMİRLERİ HS (-)		9.000,00
<i>Hatalı Kaydın Düzeltilmesi</i>		
/		

- Hesap Hataları

Hesap hataları, muhasebe işlemlerinin defter ve bilgisayar ortamına aktarılması sırasında ortaya çıkan hatalardır. Muhasebe işlemlerinin, kaydedilmesi gereken hesap ya da hesaplar yerine yanlış bir hesaba ya da hesaplara kaydedilmesiyle hesap hataları yapılmaktadır. Bu hatalar, daha çok muhasebe ilkelerinin, muhasebe sisteminin ve vergi yasalarının doğru anlaşılıp yorumlanamaması sebebiyle ortaya çıkmaktadır (Topsak, 2009, s.47).

Örnek: ABC İşletmesinde kullanılmak üzere 10.05.2020 tarihinde toplam bedeli 5.000,00 TL + %18 KDV olmak üzere 2 adet fotokopi makinesi satın alınmış, ödemesi işletmenin banka hesabından yapılmıştır. İşleme ilişkin olarak yapılan yevmiye kaydı şöyledir:

10.05.2020		
253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR HS	5.000,00	
191 İNDİRİLECEK KDV HS	900,00	
102 BANKALAR HS		5.900,00
<i>Demirbaş Alışı</i>		
/		

Yapılan yevmiye kaydında fotokopi makineleri, tesis makine ve cihazlar hesabına kaydedilerek yanlış hesap kullanılmasından kaynaklı bir hata yapılmıştır. İşletme faaliyetlerinde kullanılmak üzere satın alınan

fotokopi makinelerinin 255 Demirbaşlar Hesabına kaydedilmesi gerekmektedir. Yapılan yanlış kayıt, aşağıdaki şekilde düzeltilmelidir.

15.05.2020			
255 DEMİRBAŞLAR HS	5.000,00		
253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR HS		5.000,00	
<i>Demirbaş Alışı Düzeltme Kaydı</i>			
/			

- Hesapların Borç ve Alacak Taraflarının Karıştırılması

Muhasebeleştirilecek işlem ve olayların kayıt altına alınması sırasında, ilgili hesap ya da hesapların, çift taraflı kayıt sistemine göre borç ve alacak taraflarının karıştırılarak yanlış kaydedilmesidir.

Örnek: PRS Ticaret İşletmesi, 10.03.2020 tarihinde X Bankasından daha önce çekmiş olduğu kredinin anaparası olan 80.000,00 TL'lik borcunu nakden ödemiş, bu işleme ilişkin olarak yaptığı yevmiye kaydı ise şöyledir:

10.03.2020			
100 KASA HS	80.000,00		
300 BANKA KREDİLERİ HS		80.000,00	
<i>Kredi Borcu Anaparasının X Bankasına</i>			
<i>Ödenmesi</i>			
/			

Bu yevmiye kaydında hesap yerlerinin yanlış olmasından kaynaklı bir hata yapılmıştır. Çünkü, yevmiye kaydındaki hesapların yerlerine bakıldığında, bankaya kredi borcunun ödenmesi yerine bankadan 80.000,00 TL'lik bir kredinin daha çekildiği anlaşılmaktadır. Bu hata, ters bir kayıtla hesapların yerlerinin değiştirilip hesapların karşısına 160.000,00 TL yazılması suretiyle düzeltilebilecektir.

1.2.3. Nakil Hataları

Muhasebe işlemlerine ait tutarların yevmiye defterinden (günlük defter) defter-i kebire (büyük defter), defter-i kebirden mizana ya da ilgili defterin bir sayfasından diğer sayfasına aktarımı sırasında yapılan yanlış kayıtların neden olduğu hatalardır (Kirik, 2007, s.47).

Sıklıkla karşılaşılan nakil hataları şöyle sıralanabilir (Ertürk, 2010, s.7-8): Bir rakamın yanlış aktarılması, doğru bir rakamın yanlış bir hesaba yazılması, bir hesabın borç tarafına yazılması gereken tutarın aynı hesabın alacağına yazılması, defterler arasındaki nakil sırasında bir tutarın iki kez yazılması.

Örnek: İşletme, 26.08.2020 tarihinde vadesi dolan 3.700,00 TL'lik senetli alacağını tahsil etmiştir. Bu işleme ilişkin yapılan yevmiye ve büyük defter kayıtları ise şöyledir:

26.08.2020			
100 KASA HS		3.700,00	
121 ALACAK SENETLERİ HS			3.700,00
<i>Senet Tahsili</i>			
/			

100 KASA HS		121 ALACAK SENET. HS	
4.000,00	1.000,00	3.700,00	370,00
6.200,00	3.200,00		
3.700,00			

Yapılan tahsil işlemi, yevmiye defterine doğru kaydedilmesine karşın 121 Alacak Senetleri Hesabının büyük defter kaydına aktarımı sırasında hata yapılmıştır. Çünkü tahsil edilen alacak senetlerinin aynı tutar kadar alacaklandırılıp kapatılması gerekirken bu tutar büyük deftere eksik olarak aktarılmıştır. Dolayısıyla 121 nolu hesap hâlâ 3.330,00 TL (3700,00 - 370,00 = 3.330,00) borç kalanı vererek yapılan tahsilatın tamamen gerçekleşmediği görüntüsü vermektedir.

1.2.4. Unutma ve Tekrarlama Hataları

- *Unutma Hataları*: Bu hatalar, muhasebe işlemlerinin ait olduğu dönem içinde kaydının unutulması ya da bir işleme ilişkin kaydın mükerrer (tekrar eden) bir şekilde yapılmasından kaynaklanan hatalardır.

Örneğin; bir işletmenin sattığı bir ticari mala ilişkin faturayı ilgili defterlere kaydetmemesi, bir unutma hatası olarak görülür. İşleme ilişkin satış tutarı, işletmenin toplam geliri içinde çok önemli bir tutar değilse, bunun hata olarak değerlendirilmesi normaldir. Fakat, bu tutarın toplam gelir içindeki payının fazla olması durumunda hileli bir işlem yapılma olasılığı yüksektir (Kirik, 2007, s.49).

- *Tekrarlama Hataları*: Tekrarlama hataları, bir muhasebe işlemine ilişkin kaydın mükerrer bir şekilde yapılması ile ortaya çıkan hatalardır. Bu hatalara mükerrer kayıt hatası da denilmektedir (Hiçşaşmaz, 1977, s.29).

Örnek: 08.07.2020 tarihinde tahakkuk eden su borcuna ilişkin 5.200,00 TL'lik fatura işletmeye gelmiştir. İşletme, bu borcu 20.07.2020 tarihinde ödemiştir.

İşletme, su faturasının geldiği 08.07.2020 tarihinde aşağıdaki yevmiye kaydını yapmıştır.

08.07.2020		
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HS	5.200,00	
100 KASA HS		5.200,00
<i>Su Faturasının Ödenmesi</i>		
/		

İşletme, 20.07.2020 tarihinde su faturası borcunu ödeyerek aşağıdaki yevmiye kaydını yapmıştır.

20.07.2020		
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HS	5.200,00	
100 KASA HS		5.200,00
<i>Su Faturasının Ödenmesi</i>		
/		

Yukarıdaki yevmiye kayıtlarının ilki fatura işletmeye geldiği zaman, ikincisi ise, fatura borcu ödendikten sonra yapılmıştır. Mükerrer hataya neden olan kayıtlardan ilki ters bir yevmiye kaydının yapılması ile iptal edilerek bu hatanın düzeltilmesi gerekir.

1.2.5. Bilanço Hataları

Bilançolar, mali bilgi kullanıcıları diyebileceğimiz yatırımcıların, kredi kuruluşlarının, işletme sahip ve ortakları ile işletme ile ilişki içinde bulunan diğer kurum ve kuruluşların işletme hakkında açık, net ve doğru bir şekilde bilgilendirilmesinde kullanılan tablolardır. Bilançolar, muhasebenin temel kavramları ve standartları dikkate alınarak düzenlenmektedir. Bu kavram ve standartlar göz önünde bulundurulmadan düzenlenen bilançolar, hem gerçeği yansıtmamakta hem de bilanço hatalarının ortaya çıkmasına neden olmaktadır (Akdoğan ve Tenker, 2001, s.60).

Bilanço hatalarını; değerlendirme hataları ve hesap birleştirme hataları şeklinde iki başlık altında inceleyebiliriz (Irmak vd., 2002, s.38):

- *Değerleme Hataları:* Bilançonun aktif ve pasifindeki bazı hesapların değerlemelerinin yanlış yapılmasından kaynaklanan hatalardır. Değerleme hataları, işletmelerin hazırladıkları bilançolarda kayıtlı bulunan aktif ve pasif kıymetlerin değerlemeleri ile amortisman ve karşılık ayırma işlemleri yapılırken ilgili kanun hükümleri doğrultusunda hareket edilmemesinden ileri gelmektedir (Alptürk, 2008, s.

398). Bilançonun duran varlıklar grubunda bulunan taşıt, demirbaş ve makine gibi hesap kalemlerinin maliyet bedeli üzerinden değerlemeye tabi tutulmaları yerine rayiç bedelle değerlemelerinin yapılması

ya da boş arsa ve arazilere amortisman hesaplanması birer değerlendirme hatasıdır (Gökay, 1998, s.119-120).

- *Hesap Birleştirme Hataları*: Muhasebe kayıtlarına ilişkin işlemlerin, Tek Düzen Hesap Planına göre ayrı hesap kalemlerinde gösterilmesi yerine, hesapların aktif ve pasif özelliklerinin karıştırılarak tek bir hesap kaleminde birleştirilerek gösterilmesi sonucu meydana gelen hatalardır (Kirik, 2007, s.50). Örneğin; işletmenin, başka bir işletmeye olan çek borcu ile aynı işletmeden olan çek alacağını “101 Alınan Çekler Hesabı” ile “103 Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri (-) Hesabı”nda ayrı ayrı izlemesi gerekirken, bunun yerine, bu hesaplardan birinin hem borç hem de alacak tarafını kullanarak söz konusu çek hareketlerini izlemeye çalışması bir hesap birleştirme hatasıdır.

1.3. Muhasebe Mesleğinde Hileler

Hile, Türk Dil Kurumu sözlüğünde anlam olarak “*birini aldatmak, yanıltmak için yapılan düzen, dolap, oyun, desise, entrika; çıkar sağlamak için bir şeye değersiz bir şey katma*” şeklinde ifade edilmiştir (TDK, 2005, s.891).

Borçlar Hukuku açısından hile; bir kimsenin bir sözleşmeyi yapması hususunda ya bizzat diğer sözleşen tarafından ya da üçüncü şahıs tarafından kasten hataya düşürülmesi ve aldatılması fiili olarak tanımlanmaktadır (İnan, 1999, s.57).

Muhasebe açısından ise hile; bir işletmedeki kayıtların, belgelerin ve hesapların bazı çıkarlar gözetilerek bilinçli olarak tahrif edilmesi (bozulması) ve birilerini kandırma gayesiyle mevcut durumun gizlenmeye çalışılması şeklinde tanımlanabilir (Irmak vd., 2002, s.39). Muhasebe hileleri; bilerek, isteyerek ve menfaat temin etmek için kasten başvuru- lan ve fiili yapan şahıs tarafından planlanıp kurgulanarak gerçekleştirilen davranışlardır (Bayraklı vd., 2012, s.49). Muhasebe hilelerinin yapılmasında kasıt unsurunun yani bilinçli davranışın olması, hilelerin tespit edilmesini zorlaştırmaktadır.

Yasadışı fikir ve eylemlerin ürünü olan hilelerin temel özellikleri şöyle sıralanabilir (Bozkurt, 2009, s.60): Hile, içinde kasıt faktörü taşır, gizli bir şekilde yapılır, bir organizasyonun her basamağında meydana gelebilir, hileyi gerçekleştiren şahıslara direkt ya da endirekt yarar sağlamayı amaçlar, hileli işlemlere maruz bırakılan şahıs ya da kurumlara zarar verir.

Hilenin amaçlarını ise, şöyle sıralamak mümkündür (Altındağ, 2001, s.548): Vergi kaçırmak, zimmet gizlemek, daha az kâr dağıtmak, hak edilmeyen teşviklerden faydalanmak, yapılan yolsuzlukları saklamak ve ortadan kaldırmak, ortakların birbirlerini kandırma düşüncesi.

1.3.1. Hile Yapma Nedenleri

Muhasebe hileleri, hileyi yapan taraflar açısından iki başlık altında değerlendirilebilir. Bunlar; işletme yöneticileri tarafından yapılan hileler ve işletme çalışanları tarafından yapılan hilelerdir.

1.3.1.1. İşletme Yöneticilerinin Hile Yapma Nedenleri

ACFE (Association of Certified Fraud Examiners - Sertifikalı Hile Araştırmacıları Birliği)'nin 2018'de hile ile ilgili yayınlamış olduğu raporda, hileli işlemlerle işletmeleri en çok zarara uğratan kesimin lisansütü eğitime sahip, işletmelerin tepe yönetiminde bulunan ve yaşları 50'nin üzerindeki kişiler olduğu ifade edilmektedir. Hile yapma davranışını en çok tekrarlayan grubun ise yaşları 36 ile 45 arasındaki üniversite mezunları olduğu tespit edilmiştir. Bu kişilerin hileye başvurmalarındaki en temel sebebin, şahsi borçlarının yüksek olması şeklinde ifade edilmiştir (Doğan vd., 2018, s.80).

Doğan, Gülçin ve Nazlı'nın (2018) farklı şehirlerde mesleki faaliyetlerini sürdüren YMM ve SMMM unvanına sahip 53 meslek mensubuyla yaptıkları anketin sonuçları da önemlidir. Söz konusu ankette hileye eğilim düzeylerini tespit için oluşturulan ifadelerle katılım düzeyleri arasında bir farklılığın gerçekleşip gerçekleşmediği araştırılmış, buna göre; cinsiyete, yaşa, unvana ve çalışma sürelerine göre bir farklılığın

olmadığı, fakat eğitim durumlarına göre bir farklılığın olduğu ortaya konulmuştur (Doğan vd., 2018, s.81).

İşletme yöneticileri; vergi kaçırmak, yapılan yolsuzlukları gizlemek ve işletmenin gerçek durumunu olduğundan farklı göstermek için hileye başvurumaktadırlar.

- **Vergi Kaçırmak:** Vergi; devletin, kamu harcamalarını karşılayabilmek için kişi ve kurumlardan, ödeme güçleri oranında, karşılıksız ve zora dayanarak aldığı ekonomik değerlerdir. Vergi gelirlerinin, ülkenin toplam gelirleri içindeki payı % 70 ile % 90 oranındadır (Pehlivan, 2004, s.95). Denilebilir ki, işletme yöneticilerini hileli işlem yapmaya sevk eden en önemli sebep, vergi kaçırma düşüncesidir. İşletmelerin tepe yönetimi, bu düşüncüyü gerçekleştirmek için pek çok muhasebe hilesine başvurabilmektedirler. Bu hilelerden en çok başvurulanı, vergi kaçakçılığıdır.

İşletmeleri, vergi kaçakçılığı yapmaya iten nedenler şu şekilde sıralanabilir (Altuğ, 1994, s.336): Hızlı büyüme isteği, kısa yoldan zenginleşme arzusu, vergi oranlarındaki adaletsizlikler, vergi kaçırmanın yaygınlaşması, vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin cezaların düşük olması, denetleme faaliyetlerinin azlığının yakalanma korkusunu ortadan kaldırmaması, vergi kaçıran firmalar ile kaçırmayan firmalar arasındaki haksız rekabetten dolayı firmaların rekabet güçlerini korumak istemeleri.

- **Yolsuzlukları Gizlemek:** İşletmeler, yasadışı birtakım menfaatler temin etmek için hırsızlık, rüşvet ve dolandırıcılık suretiyle yaptıkları birtakım yolsuzlukları gizleme gayesiyle muhasebe hesap, belge ve kayıtlarında tahrifatlar yapabilmektedirler. Bu tür hileli eylemlere, ağırlıklı olarak küçük ölçekli işletmeler ile iç kontrol sistemi gelişmemiş işletmeler başvurmaktadır (Gürbüz, 1990, s.61).

- **İşletmenin Gerçek Durumunu Olduğundan Farklı Göstermek:** İşletmelerin muhasebe kayıtları ve finansal tabloları üzerinde yapılan olağandışı işlemler ve maskelemelerle gerçekleştirilen usulsüzlüklerdir. Bu durum, küçük sayılabilecek bir kesim için bir avantaj sunarken, diğer taraftan önemli bir kesim büyük zararlara uğrayabilmektedir. İşletmelerin mali tabloları üzerinde yapılan hileler, yatırımcıları, borç verenleri, çalışanları, devleti ve kamuoyunu olumsuz etkileyerek finansal kaynakların

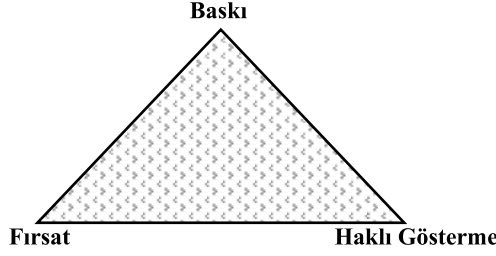
farklı ve hatalı yerlere aktarılmasına neden olmaktadır. İşletme dışındaki üçüncü kişilerin büyük zararlara uğramasına neden olan bu tür işlemler iki grup altında değerlendirilebilir (Çatıkkaş, 2016, s.20):

* *İşletmeyi Olduğundan Daha Kötü Gösterebilecek Düzenlemeler:* Bazı işletmeler, birtakım hileli yollarla giderlerini yüksek, gelirlerini ise düşük göstermektedirler. Böylelikle işletme kârını düşürmek suretiyle daha az vergi ödemeye ve daha az kâr payı dağıtmaya çalışabilmektedirler. Bu amaçlara ulaşmak için, işletme hasılatını gizleme, stok kalemleriyle oynama, fazla amortisman ve karşılık ayırma gibi yollara başvurmaktadırlar. Özellikle küçük ve orta ölçekli işletmelerde bu tür durumlarla daha sık karşılaşılabilir.

* *İşletmeyi Olduğundan Daha İyi Gösterebilecek Düzenlemeler:* Bazı işletmeler, gelir ve gider hesaplarında birtakım oynamalar yaparak ekonomik ve mali durumunu olduğundan daha iyi gösterme yoluna gidebilmektedirler. İşletmeler, bu amaç doğrultusunda bazen aktiflerini yüksek tutarak bazen de borçlarını düşük göstererek mevcut durumlarını olduğundan daha iyi gösterebilmektedir. Böylelikle, finansal durumu iyi bir işletme olarak tanınıp daha fazla kaynak temin etme avantajı sağlamaya çalışmaktadırlar. Bu yanıltıcı işlemlere, daha çok büyük işletmelerde rastlanmaktadır. Zira işletmeler büyüyüp genişledikçe kendilerini daha iyi gösterme eğilimindedirler.

1.3.1.2. İşletme Çalışanlarının Hile Yapma Nedenleri

İşletme çalışanlarını hileye başvurmaya sevk eden birçok neden bulunmaktadır. Bu nedenler bir araya geldiğinde hile eylemi için uygun şartlar oluşmaktadır. Bir araştırma kapsamında, zimmetlerine para geçirdikleri gerekçesiyle yargılanan 200 mahkûmla görüşmeler yapılmıştır. Bu görüşmelerde elde edilen bilgiler, yapılan hileli işlemlerin üç temel ortak nedene dayandığını ortaya koymuştur. Bu üç temel nedenin “Baskı”, “Fırsat” ve “Haklı Gösterme” olduğu tespit edilmiştir. Kişileri hile yapmaya iten bu faktörler, aynı zamanda “Hile Üçgeni” denilen bir kavramı (Şekil 1) ifade etmektedir (Bozkurt, 2009, s.111).



Şekil 1. Hile Üçgeni (Altınsoy, 2011, s.118).

- **Baskı:** Baskı faktörü, işletme çalışanlarını hileli eylemlerde bulunmaya zorlayan unsurları ifade etmektedir. İşletme çalışanları, kendilerini çeşitli baskılar altında hissedip söz konusu baskıdan kurtulabilmek amacıyla hile yapmaya yönelebilmektedir. Bu baskılar, çoğunlukla ekonomik sorunlardan kaynaklanabileceği gibi psikolojik ve ideolojik nedenlerden de kaynaklanabilmektedir. Çalışanlar üzerinde baskı oluşturan unsurlar üç başlık altında toplanabilir. Bunlar (Bozkurt, 2009, s.65): İşle ilgili baskılar, mali içerikli baskılar ve kötü alışkanlıklardan doğan baskılardır.

- **Fırsat:** Fırsat faktörü, işletme ortamının ve koşulların hile yapmaya elverişli bir zemin oluşturması durumudur. Özellikle iç kontrol mekanizması bulunmayan ya da zayıf olan işletmeler, bu sebepten kaynaklı hileli fiiller için elverişli bir duruma sahiptir. İşletme personeli hileye sevk eden fırsat faktörleri genel olarak aşağıdaki gibi sıralanabilir (Bozkurt, 2009, s.66): Zayıf ahlâk anlayışı, gizli anlaşmalar, işyerinin disiplin yetersizliği, çalışanlar arası bilgi akışının zayıf olması, işletme yönetiminin yetkin olmayışı, denetim eksikliği.

- **Haklı Gösterme:** Hileye başvuran kişinin, yaptığı davranışı kendince makul bir sebebe dayandırarak haklı göstermeye çalışması durumudur. Kişi, hile eyleminde bulunduktan sonra psikolojik anlamda rahatlayabilmek için işlediği suçu haklı gösterecek ve üzerindeki ağırlığı hafifletecek birtakım gerekçelere sığınma ihtiyacı hissetmektedir.

Hileyi yapan çalışanların, bu davranışlarına gösterdikleri gerekçeler genel olarak şöyle sıralanabilir (Bozkurt, 2009, s.67): Şu ana kadar yaptığım hizmetlerimin bedeli, bunu herkes yapıyor, yaptığının suç

olabileceğini düşünmemiştim, bundan kimse zarar görmedi, gösterdiğim başarılar ödüllendirilmediği için yaptım, önemli bir sebebim vardı, böyle bir şeyi ilk defa yaptım, hırsızlık yapmadım, sonra geri yerine koyacaktım, arkadaşlarım yüzünden yaptım.

1.3.2. Muhasebede Yapılan Hile Türleri

Muhasebe mesleğinde hileler çeşitli şekillerde yapılabilmektedir. Bunlar, aşağıdaki gibi sınıflandırılabilir: Kasıtlı hatalar, kayıt dışı işlemler, zamanından önce veya sonra yapılan kayıtlar, uydurma hesaplar, belge sahtekârlığı, bilânçonun maskelenmesi, bilgisayar hileleri, defter ve belgeleri yok etmek ve gizlemek.

1.3.2.1. Kasıtlı Hatalar

Kasıtlı hatalar, muhasebe işlem ve kayıtlarında sistemli ve bilinçli bir şekilde yapılan düzensizlikleri ifade eder. Muhasebe işlemlerinde rastlanan düzensizliklerin kaynağında bir kastın varlığını anlayabilmek için şu ölçütler göz önünde bulundurulmaktadır (Gürbüz, 1990, s.62):

- Hataların, hep aynı yönde ve sıklıkla tekrar etmesi, hilenin varlığına işarettir.
- Hatalar, işletme açısından yüksek bir değere sahipse, hile olarak değerlendirilir.
- Hatalı işlemin üstünü kapatacak mahiyette yapılan yanlışlıklar, hile olarak değerlendirilir.

Örnek: Yıllık satış hasılatı toplamı 750.000,00 TL olan bir işletmede 80.000,00 TL'lik bir ticari mal satış tutarının kayıtlara geçirilmediğini varsayalım. Bu tutarın yıllık satış hasılatı içindeki payının yüksek olması sebebiyle söz konusu eksiklik hile olarak değerlendirilir.

1.3.2.2. Kayıt Dışı İşlemler

Muhasebe işlemlerinin belge kullanılmadan gerçekleştirilmesi ve kayıtlarda gösterilmemesi kayıt dışı işlem olarak ifade edilmektedir (Alptürk, 2008, s.423). Örneğin, faturanın düzenlenmemesi, alınmaması

veya gizlenmesi gibi kayıt dışı durumlar, vergi kaçırmak gayesiyle yapılmaktadır. Zira faturası düzenlenmemiş satışlardan elde edilen satış gelirleri, kayıtlara yansımadığından dönem kârı ve vergi matrahı olması gerekenden daha düşük çıkmakta, böylece ödenecek vergi miktarı da düşebilmektedir (Aytaç, 1998, s.23).

İşletmelerin sıklıkla başvurduğu muhasebe hilelerinden biri olan kayıt dışı işlemler, mikro düzeyde işletmeye bazı avantajlar sağlayabilir. Ancak, makro düzeyde vergi gelirlerini düşürerek ülkenin gelir dağılımını bozmakta ve işletmeler arası haksız rekabet ortamına yol açarak ekonomide büyük zararlara sebebiyet vermektedir.

1.3.2.3. Zamanından Önce veya Sonra Yapılan Kayıtlar

Muhasebe işlemleri, vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği vergileme döneminde kayıt altına alınmalıdır. Dolayısıyla işlemlerin gerçekleşme tarihleri ile kayıtlara geçirilme tarihleri birbirine karıştırılmamalıdır. Fakat bu durumu dikkate almayan bazı meslek mensupları, söz konusu tarih aralığını kötüye kullanarak birtakım hileli işlemler için kullanabilmektedir. Örneğin; işletmenin nakit durumunu iyi gösterebilmek adına ertesi dönemde tahsil edilecek alacakların, dönem kapanmadan önce kayıtlarda gösterilmesi durumunda, zamanından önce bir kayıt yapılmış olmaktadır (Irmak vd., 2002, s.43).

Örnek: Bir işletme 10.12.2020 tarihinde başka bir işletmeye 220.000,00 TL değerindeki bir ticari malı 1 ay vadeli bir senet karşılığında satmıştır. Senedin tahsiline ilişkin olarak da aşağıdaki kaydı yapmıştır.

31.12.2020		
100 KASA HS		220.000,00
121 ALACAK SENETLERİ HS		220.000,00
<i>Senetli Alacağın Tahsil Edilmesi</i>		
/		

Satıcı işletme, 2020 yılına ait kapanış bilançosunu düzenlerken 10.01.2021 tarihinde tahsil edilecek 220.000,00 TL'lik alacağını, kayıtlara

31.12.2020 tarihinde geçirerek nakit mevcudunu olduğundan daha fazla göstermeye çalışmıştır. Bu hileli kayıtla işletmenin nakit stoğu 220.000,00 TL daha fazla gösterilerek başta kredi veren kuruluşlar olmak üzere birçok mali bilgi kullanıcılarına yanlış bilgi verilebilmektedir.

1.3.2.4. Uydurma Hesaplar

Uydurma hesaplar, var olmayan şahıslara hesap açmak, onlarla ticari bir ilişki kurularak faaliyette bulunmuş gibi hareket etmek ve bunu kayıt altına alarak aldatma ve yanıltma şeklinde başvurulmuş hileli bir yöntemdir. Açılan yanıltıcı hesaplarla muhasebe işlemleri olduğundan farklı gösterilmeye çalışılmaktadır. Bu hesaplar, daha sonra gerçek ve uygun bir hesapla karşılaştırılmak suretiyle kapatılmaktadır (Bayraktar, 2007, s.27).

Uydurma hesaplarla ulaşılmak istenen amaçlar şöyle sıralanabilir (Irmak vd., 2002, s.44): Vergi kaçırma, işletmenin var olan durumunu farklı göstermeye çalışma, faturasız ya da kayıt dışı işlemleri denkleştirme, işletmedeki yolsuzlukları gizleme.

Uydurma hesaplarla ilgili olarak sıklıkla karşılaşılan durumlar şunlardır (Irmak vd., 2002, s.44):

- İşletmeyi, ortaklarına borcu varmış gibi gösterip onlara nakit sağlaması,
- Yüksek bir tutarla satışı gerçekleştirilen bir mala ait faturanın, daha az bir tutarla hayalî birinin adına düzenlenmesi,
- Gerçekte var olmayan şahıslardan mal ya da hizmet temin edilmiş gibi belge düzenlenmesi,
- Sahte kişilerin adına alacak hesaplarının açılması, sonrasında bu alacaklara şüpheli duruma düşmüş gibi gösterilerek karşılık ayrılması,
- Vergiden muaf esnaftan hizmet alınmış gibi gösterilerek şişirilmiş gider pusulalarının düzenlenmesi,
- Alım-satım işlerinde komisyoncudan yararlanılmış gibi gösterilerek komisyon giderlerinin tahakkuk ettirilmesi.

1.3.2.5. Belge Sahtekârlığı

Sahte belge, gerçekte bir işlem ya da durum olmadığı halde var olmuş gibi gösteren belgeleri ifade etmektedir (VUK, Md. 359). Sahte belge, yasaların uyulmasını öngördüğü usuller ve esaslara uygun olarak düzenlenmeyen belgelerdir.

Türkiye’de tespit edilen muhasebe hilelerine dikkatle bakıldığında, sahte ve yanıltıcı belgelerin yaygınlığı açık bir biçimde görülmektedir. Ayrıca, kimi şahısların bu işi bir meslek gibi görmesi ve belli bir komisyon karşılığında yapması da şaşırtıcı bir durumdur. Bunun yanı sıra, bazı kimseler düzenledikleri sahte belgelerin akışını, kurdukları paravan şirketler üzerinden yapmaktadırlar (Bayraktar, 2007, s.32).

Sahte belgelerle gerçekleştirilen muhasebe hileleri şöyle sıralanabilmektedir (Irmak vd., 2002, s.45-46):

- Ortada bir mal ya da hizmet alışı olmamasına rağmen, olmuş gibi gösterilip faturasının düzenlenmesi,
- Yüksek tutarlarla satışı gerçekleştirilen mal ve hizmetlere ilişkin faturaların daha düşük tutarlar üzerinden kesilmesi,
- Kesilen faturaların nüshalarındaki rakamların birbirinden farklı gösterilmesi,
- Gerçek bir firma adına benzer numaralar kullanarak çok sayıda belge bastırılıp düzenlenmesi,
- Sahte belgeler üzerinden vergi iadesi ya da devlet teşviklerinden faydalanılması,
- Ticari faaliyetlerine son vermiş firmaların faturalarının kullanılması.

1.3.2.6. Bilânçonun Maskelenmesi

Bilânço maskeleymesi, bir işletmenin birtakım çıkarlar sağlamak amacıyla muhasebe ilke ve esaslarına uymadan bilânçosunu olduğundan farklı bir şekilde düzenlemesi olarak tanımlanmaktadır. Bir muhasebe hilesi türü olan bilânço maskeleymesi, dönem sonlarında envanter ve değerlendirme işlemleri sırasında yapılmaktadır (Bayraklı vd., 2012, s.85).

Bilanço maskeleyesi, belirlenen amaca dönük olarak iki şekilde yapılabilmektedir. Bunlar; bilançonun güzelleştirilmesi ve bilançonun kötüleştirilmesidir (Bayraklı vd. 2012, s.85).

- *Bilançonun Güzelleştirilmesi*: Bilançonun güzelleştirilmesi, bilançonun işletme çıkarları doğrultusunda olumlu yönde değiştirilmesidir. İşletmeler, likidite durumlarını yüksek tutup borç ve giderlerini de düşük göstermek suretiyle bilançolarını olumlu şekilde maskeleyebilmektedirler.

İşletmeler, şu amaçlar için bilançolarını güzelleştirmeye çalışmaktadır: Finans kuruluşlarından daha fazla kredi alabilmek, işletmenin piyasadaki izlenimini güçlü kılmak, vergi ödeme gücüne sahip olmak, borsada işlem gören hisselerinin değerini yükseltmek, işletmeye yeni ortakların katılımını özendirmek, ortak sayısı çok olan firmalarda ortaklara yüksek miktarlarda kâr dağıtmayı istemek.

İşletmeler, bilançolarını güzelleştirirken birtakım yöntemler kullanmaktadır. Bunlardan bazıları şöyledir (Irmak vd., 2002, s.49):

- Aktifteki varlık kalemlerini yüksek değerlemek,
- Duran varlıklar için amortisman ayırmamak,
- Giderleri aktifleştirmek,
- Başkalarına ait olan malları işletmeye aitmiş gibi göstermek,
- Bazı dönem giderlerini gelecek dönemlerin gideri gibi göstermek,
- Satışı yapılmayan malları satılmış gibi göstermek,
- Şüpheli duruma düşmüş alacaklar için karşılık ayırmamak,
- Gelecek döneme ait gelirleri bu dönemin gelirleri gibi göstermek,
- Bazı gider kalemlerini defterlere kaydetmemek.

- *Bilançonun Kötüleştirilmesi*: Bilançonun kötüleştirilmesi, bilançonun işletme çıkarları doğrultusunda olumsuz yönde değiştirilmesidir. İşletmeler, bilançolarını kötü gösterebilmek için dönem sonu envanter çalışmaları sırasında dönem hasılatlarını düşük göstermekte, stoklarını düşük değerlemekte, giderlerini olağandışı bir şekilde yükseltmekte, ayırdıkları amortisman ve karşılık tutarlarını olması gerekenden daha

fazla gösterebilmektedirler. Bu maskeleye ve değişiklerle dönem kârlarını azaltmaya çalışmaktadırlar (Kirik, 2007, s.60).

İşletmeler, şu amaçlar için bilânçolarını kötü yönde maskelemektedirler (MHUD, 2004, s.154): Vergi kaçırma düşüncesi, kâr dağıtımının istenmemesi ya da daha az dağıtım fikri, borsadaki hisselerinin değerini düşürerek spekülasyon yapmaya çalışılması.

1.3.2.7. Bilgisayar Hileleri

Bilgisayarların, hayatımızın birçok evresinde sağladığı pratik yararlar, onların birtakım hileli işlemler için de kullanılmasına neden olmuştur. Bilgisayar hileleri; verilerin hatalı girilmesi, yazılımlarda yapılan değişiklikler ve dijital ortamlarda tutulan muhasebe bilgilerinin değiştirilmesi ya da silinmesi şeklinde yapılabilmektedir. Muhasebe işlemlerine ilişkin verilerin bilgisayar ortamına yanlış girilmesi, üretilen muhasebe bilgilerinin de yanlış olmasına yol açmaktadır (Karakaya, 1994, s.118).

1.3.2.8. Defter ve Belgeleri Yok Etmek ve Gizlemek

Vergi Usul Kanununun 218. Maddesi gereğince, tutulması mecburi olan defterlerde kayıtlar için bırakılan satırlar, çizilmeksizin boş bırakılmamalı ve atlanmamalıdır. Ayrıca, defterlerin sayfaları ciltten koparılmamalı, yırtılmamalı ve yerine yeni sayfalar eklenmemelidir. İlgili yasada dile getirilen durumların ihlâli halinde muhasebe hileleri ortaya çıkabilmektedir.

Vergi Usul Kanununun 253. Maddesi gereğince, notere tasdik ettirilen defterler beş yıl boyunca korunmak zorundadır. Bu süre içerisinde, ilgili defterler ve ilgili belgeler, istenilmesi durumunda yetkili kişilere gösterilmelidir. Defter ve belgelerin gösterilmemesi veya ibrazından kaçınılması, gizleme suçunu ortaya çıkarmaktadır.

1.3.3. Hata ve Hileyi Birbirinden Ayıran Temel Özellikler

Muhasebe işlemlerinde karşılaşılan hatalar, daha çok bilgisizlik, dikkatsizlik ve ihmâl gibi kasıtlı olmayan sebeplerden kaynaklanmakta iken, muhasebe hileleri ise tamamen bilinçli yapılan eylemlerden ileri gelmektedir. Hata ve hile kavramları arasındaki en önemli fark, mali tabloların gerçekten uzak hazırlanışının altında yatan nedenlerin bilinçli bir biçimde oluşturulup oluşturulmadığıdır (Erdoğan, 2002, s.21).

Yapılan araştırmalar, hataların, genellikle işletme çalışanlarınca yapıldığını ortaya koymaktadır. Fakat hileler, daha çok işletmeyi yönetenler ile işletme ortaklarınca birtakım çıkarlar gözetilerek kasıtlı olarak yapılmaktadır. Muhasebe işlemlerinde başvurulan hilelerin en temel sebebi ve amacı, devlete ödenecek vergi miktarını düşürmeye çalışmaktır. Diğer önemli sebep ise, kredi kuruluşlarından kredi temin edebilmek için işletmenin var olan olumsuz durumunu olduğundan daha iyi gösterebilmektir (Erol, 2008, s.231)

Muhasebe hataları, genellikle muhasebe işlemlerine konu olan kayıtlarda kendini gösterirken; muhasebe hileleri ise, hem yapılan kayıtlarda hem de hileli kayıtların gizlenmesinde ve belgelerde yapılan usulsüzlüklerde kendini göstermektedir. Muhasebe hatalarının ortaya çıkarılması, muhasebe hilelerine kıyasla daha kolay olmaktadır. Zira, hileli işlem yapma düşüncesine sahip kişiler, hileyi yaptıktan sonra bunu gizleyebilmek için de yoğun bir mesai harcamaktadırlar.

2. Literatür Taraması

Adli muhasebe ve adli muhasebecilik mesleği konusu özellikle yabancı literatürde birçok yayın ile tartışılmıştır. Konu Türkiye’de bir uygulama sahasına kavuşturulmamasına rağmen ulusal literatürde konuyla ilgili yapılan bazı akademik çalışmalar şöyle sıralanabilir:

Pazarçeviren (2005) çalışmasında, Mooresville Honda şirketinde yaşanan adli muhasebe olayını inceleyerek muhasebeciler, iç ve dış denetçiler ve adli muhasebeciler arasındaki farklılıklardan söz etmiştir.

Çalışmada muhasebe hilelerinin önlenmesinde adli muhasebecilerin aldığı eğitimin yararlı olacağı dile getirilmiştir.

Kuloğlu (2007) çalışmasında, Türkiye'deki kredi kartı dolandırıcılığı soruşturma süreçleri ile adli muhasebe uygulamalarını karşılaştırarak, dolandırıcılık suçlarının soruşturulması sürecinde yararlanılabilecek bir soruşturma modelini geliştirmiştir.

Özkul ve Pektekin (2009) çalışmalarında, bilgi teknolojilerinin muhasebe denetiminde artan önemini vurgulayarak, teknolojinin olumsuz amaçlarla kullanıldığı durumlarda ortaya çıkan yolsuzluklar ve bu yolsuzlukları ortaya çıkarmada ve önlemede adli muhasebecilerin yararlanacağı Veri Madenciliği tekniklerine değinmişlerdir.

Akın ve Onat (2015) çalışmalarında, adli muhasebenin Türkiye için yeni bir kavram olduğunu vurgulayarak, adli muhasebenin hata, hile ve yolsuzluklarla ilgilenen bir muhasebe sahası olduğunu dile getirmişlerdir. Ayrıca hukuk alanından ve bilgi işlem yöntemlerinden yararlanan adli muhasebenin hata, hile ve yolsuzluklarla mücadele etmede etkili bir enstrüman olacağını vurgulamışlardır.

Tazegül ve Kılıçbey (2017) çalışmalarında, muhasebe meslek mensuplarının adli muhasebe mesleğine dönük algılarını farklı unsurlar açısından değerlendirmişlerdir. Çalışmada, adli muhasebecilik mesleğinin gerek bağımsız meslek sahası olarak gerek günümüzdeki mevcut muhasebe mesleğinin bir parçası olarak muhasebe alanında yerini almasının gerekli olacağını altı çizilmiştir.

Öztürk ve Yılmaz (2018) çalışmalarında, adli muhaseben ve denetim alanında gerekli farkındalığın oluşturulması için üniversitelerin eğitim programlarına adli muhasebe ile ilgili derslerin konulması, akademik ya da diğer alan meslek mensuplarının konu ile ilgili çalışmalara daha fazla odaklanması ve ilgili meslek odalarının bu konuda eğitimler vermesi gerektiğini vurgulamışlardır.

Deniz ve Yaslıdağ (2019) çalışmalarında, adli muhasebe mesleğinin varlığının Türkiye'de bilinme oranının oldukça yüksek olmasına karşın adli muhasebe konusunda yeterli bilgiye sahip olunmasının oldukça

düşük olduğunu dile getirmişlerdir. Ayrıca firmaların, usulsüzlük, yolsuzluk ve hile konularını değerlendirmede ve çözüme kavuşturmada adli muhasebecilere başvurularının gerekliliğinden bahsedilerek Türkiye’de adli muhasebenin geliştirilmesi adına eğitim alanında ve yasal alandaki eksikliklerin giderilmesi için somut adımların atılması gerektiğini vurgulamışlardır.

Doğan ve Uyar (2020) çalışmalarında, mali suçlar içinde önemli bir yeri olan vergi kaçakçılığı suçu ile mücadelede adli muhasebenin önemi vurgulamışlardır. Çalışmada, adli muhasebenin kapsamı hakkında bilgi verilmiş, Türkiye’deki vergi mevzuatı esas alınarak vergi kaçakçılığı suçuna değinilmiş ve gerçek bir dava dosyasından alınmış örnek olay analiz edilerek adli muhasebenin vergi kaçakçılığı suçunun tespitiindeki rolü açıklanmaya çalışılmıştır.

Üçoğlu (2021) çalışmasında, yurt dışındaki üniversitelerin adli muhasebe yüksek lisanslarında yer alan dersleri ve ders içeriklerini inceleyerek Türkiye’de açılacak benzeri bir yüksek lisans programı için bir müfredat modeli sunmuştur. Bu modele göre, Türkiye’de gelecek yıllarda açılacak ilk adli muhasebe yüksek lisans programında yer alması gereken 10 zorunlu ders ve 2 seçmeli ders ile derslerin asgari içerikleri ile ilgili bazı bilgileri ortaya koymuştur.

Adli muhasebe ve adli muhasebecilik konusu dünyada her geçen gün önem kazanan bir alan olduğundan birçok ülkede konuya ilişkin eğitimler, çalıştaylar ve seminerler düzenlenmekte ve çok sayıda kitap, tez ve makale gibi akademik çalışmalar yayımlanmaktadır.

3. Adli Muhasebecilik Mesleği ve Hilelerin Ortaya Çıkarılmasındaki Rolü

Adli muhasebe terimi, ingilizce literatürde “Forensic Accounting” olarak kavramsallaşmıştır. Forensic sözcüğü “mahkemeye ait”, “adli davalarda bir standart olarak kabul görme” manalarına gelmektedir. “Accounting” ise, muhasebe anlamına gelmektedir. Adli muhasebe teriminin Türkçe’deki kullanımı bu şekilde ortaya çıkmıştır (Bozkurt,

2000a, s.58). Adli muhasebe faaliyetlerini meslek olarak yerine getiren kişiler de adli muhasebeci olarak adlandırılır.

Adli muhasebe terimi, hukuk ve muhasebe bilimlerinin birleşerek oluşturdukları bir alan olarak yorumlanabilir. Adli terimi, olay ve durumların hukukî tarafını, muhasebe terimi ise yapılan işlemlerin matematiksel tarafını ifade etmektedir (Karacan, 2012, s.107).

Adli muhasebe için yapılmış birden çok tanım bulunmakla birlikte bunlardan birkaçı şöyle ifade edilmiştir:

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”* olarak tanımlanabilir (Gülten, 2010, s.312).

Adli muhasebe, *“muhasebenin, denetimin ve hukuk kavram, ilke ve tekniklerin bir araştırma kapsamında kullanıldığı, yasal, finansal ve sosyal anlaşmazlıkların çözümlendiği bir hizmet türüdür”* (Özkul ve Pektekin, 2009, s.62).

3.1. Adli Muhasebecilik

Muhasebe bilimine farklı bir bakış açısı kazandıran adli muhasebecilik mesleği, muhasebe ile hukuk arasında yeni bir bağ kurmaktadır. Alanı ile ilgili gerekli bir eğitim, tecrübe ve bilgi donanımına sahip olan adli muhasebeciler, yargıya intikal etmiş birçok konuyla ilgili davada görev almaktadırlar. Boşanma davaları, ticari davalar, tazminat davaları, rüşvet, usulsüzlük ve hile ile ilgili işlemlerden doğan davalar bunlardan bazılarıdır (McMillan'dan akt. Keleş ve Keleş, 2014, s.56-57).

Olayları klasik denetim anlayışından daha farklı bir bakış açısıyla değerlendiren adli muhasebeciler, doğru sonuçlar elde edebilmek için ellerindeki bilgi ve belgeleri ayrıntılı bir biçimde analiz ederler. Olaylara şüpheli bir anlayışla yaklaşılan adli muhasebeciler, sadece rakamlara

bakmakla yetinmezler, rakamların arka yüzünde gizlenmiş gerçeklere de ulaşmaya çalışırlar (Keleş ve Keleş, 2014, s.57).

Adli muhasebecilik mesleğinin amacı, uzman muhasebeci bilgisi gerektiren faaliyetlerde muhasebe, denetim ve araştırma yeteneklerinden yararlanarak mahkeme ve diğer birtakım hukuksal amaçların gerçekleştirilmesi için muhasebeciler ve avukatlar arasındaki fikir alışverişinde köprü vazifesi görmektir (Pazarçeviren, 2005, s.1).

3.2. Adli Muhasebecilik Mesleğinin Ortaya Çıkış Nedenleri

Dünyaca tanınan birçok işletmede 1980'lerden sonra hile ve yolsuzluğa ilişkin bazı skandallar yaşanmıştır. Bu skandallar, mali bilgi kullanıcılarına sunulan mali tablolara olan güvenin azalması ve bu duruma karşı birtakım önlemlerin alınması gerektiği sonucunu doğurmuştur (Akyel, 2009, s.71).

Enron, Worldcom, Adelphia, Xerox gibi küresel boyutta faaliyet gösteren ünlü firmalarda ortaya çıkan skandallar, muhasebe denetimine verilmesi gereken önemi ve denetçilerin sorumluluğunu ciddi bir şekilde arttırmıştır. Firmalarda ortaya çıkan muhasebe ile ilgili hata, hile ve yolsuzluklar, sadece firma sahiplerinin ve yatırım yapanların değil, çalışanların, kredi kuruluşlarının, devletin ve denetim firmaları gibi birçok mali bilgi kullanıcısının da yüksek tutarlarda zarara uğramasına sebep olmaktadır.

Adli muhasebeciliğin ortaya çıkış nedenlerinden bir diğeri, kişi ve kuruluşların birtakım sorunlarının çözümü için mahkemelere başvurularıdır. Küreselleşmenin beraberinde getirdiği değişim ve gelişmeler, ticari işlemlerin daha fazla karmaşık olmasına yol açmıştır. Karmaşıklıkla beraber çözümsüzlükler çoğalmış ve eskiye oranla mahkemelerin baktığı dava sayısında artışlar yaşanmıştır (Altınsoy, 2011, s.113).

Adli muhasebeciliğin ortaya çıkış nedenlerinden biri de adli muhasebenin birçok meslek dalıyla ilişkili olması ve destek hizmetlerinde bulunmasıdır. Finansal olaylarla ilgili suçların soruşturulması sırasında muhasebe, finansman, vergi ve bilişim gibi konularda uzmanlaşmış olan

adli muhasebeciler, avukatlara ve emniyet mensuplarına ihtiyaç duydukları bilgileri verebilmektedirler (Kurt, 2013, s.40)

Söz konusu gelişmeler, firmaların gerçek finansal durumunu açıklamada gösterilecek özen ve dikkati, muhasebeciler ile denetçilere yöneltmiştir. Bu durum, muhasebe denetiminin çok kapsamlı bir çalışma gerektirdiği ve denetçi faaliyetlerinin bu anlamda tek başına yetersiz olduğu gerçeğini ortaya koymuştur. Bu bakımdan firmalar, denetçilerin, firmalara ilişkin mali tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilke ve standartlarına uygunluğu konusunda fikir beyan etmekle yetindikleri, firmalardaki hile ve yolsuzlukların tespiti vb. hususlarda destek veremedikleri gerçeği ile karşı karşıya bulunmaktadır (Keleş ve Keleş, 2014, s.58).

Muhasebe işlem ve olaylarında yapılan hata, hile ve yolsuzluklardaki yüksek artışlar nedeniyle, ABD ve sonrasında diğer batılı ülkelerde önemi giderek artan bu meslek, muhasebe, denetim ve inceleme yeteneklerinin birleşiminden doğan bir sahayı oluşturmaktadır (Özkul ve Pektetin, 2009, s.59). ABD ve diğer birçok batılı ülke, adli muhasebecilik konusundaki çalışmalara ciddi seviyelerde hız vermişlerdir. Türkiye’de ise, yakın zamanda özellikle bankacılık sektöründe bazı skandallar yaşanmasına rağmen muhasebe mesleği bazı düzenlemeler haricinde etkilenmemiştir (Çalılıyurt, 2007, s.186).

Adli muhasebecilik mesleğinin ortaya çıkmasında genel olarak aşağıdaki nedenlerin etkili olduğu söylenebilir (Bozkurt, 2000a, s.56-57):

- Teknolojik yenilik ve gelişmelerle birlikte ticari faaliyetlerin gittikçe daha karmaşık hale gelmesi
- Mahkemelere başvuran kişi ve kuruluşların sayısının geçmişe oranla artış göstermesi
- Kişi ve kuruluşlar ile devlet arasındaki ilişkilerin gittikçe sorun oluşturmaya başlaması,
- Firma çalışanları tarafından yapılan yolsuzlukların artması, yolsuzlukların meydana çıkarılmasının ve önlenmesinin zorlaşması,
- Firmalarda yüksek meblağlarda başarısızlıkların yaşanması,

- Avukat ve mahkemelerin karşı karşıya kaldıkları davalarda uzman destek ve bilgisine olan ihtiyacın artması.

3.3. Adli Muhasebeciliğin Mesleki Faaliyetleri

Adli muhasebeciliğin mesleki faaliyetlerini üç ana başlık altında toplamak mümkündür. Bunlar (Pazarçeviren, 2005, s.4, Aktaş ve Kuloğlu, 2008, s.110-113, Bozkurt, 2000a, s.57-60):

- Dava Destek Danışmanlığı (Hukukî Destek)
- Uzman Şahitlik (Bilirkişi Tanıklığı)
- Hile Denetçiliği (Araştırmacı Muhasebecilik)

3.3.1. Dava Destek Danışmanlığı (Hukukî Destek)

Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA - American Institute of Certified Public Accountants), muhasebe meslek mensuplarının dava sürecinde verdikleri destek için, “Hiçbir avukatın diğer bir avukata sağlayamayacağı profesyonel destek” ifadesini kullanır (Pazarçeviren, 2005, s.2).

Dava destek danışmanlığı, davayla ilgilenen avukatlara dava öncesi ya da dava sürecinde yapılan muhasebe desteğini ifade etmektedir. Adli muhasebecilerin bu destek faaliyetleri daha çok finansal kayıplarla ilgili olmaktadır. İmzalanan bir sözleşmenin ihlâl edilmesiyle ortaya çıkan ekonomik kaybın hesaplanması, adli muhasebecilerin avukatlara verebilecekleri dava desteğine tipik bir örnek oluşturur (Akyel, 2009, s.70).

Adli muhasebeciler, sundukları danışmanlık hizmetleriyle davanın ekonomik boyutunu ilgilendiren mali bilgileri elde etmek ve bu bilgilerin nasıl analiz edileceği noktasında avukatlara yardımcı olmaktadır (Uğurlu, 2013, s.32). Ayrıca, avukatın savunmasının şekillenmesiyle alakalı kanıtların toplanması ya karşı tarafın avukatının ya da savcının iddialarını zayıflatıp geçersiz hale getirme konusunda da önemli yardımları olabilmektedir (Gülten, 2010, s.316).

Adli muhasebeciler, dava sırasında muhasebe bilgisine ihtiyaç duyulan hallerde davanın hâkimine de yardımcı olabilmektedirler. Adli muhasebeciler, davayı açan tarafa (davacı) danışmanlık hizmeti verebilecekleri gibi davaya konu olan tarafa da (davalı) aynı hizmeti verebilmektedirler. Davayı açan taraf hesabına çalıştığı durumlarda, muhasebe işlem ve kayıtlarıyla alakalı hileleri ortaya çıkarmaya dönük destek sunarken; davalı taraf hesabına çalıştığı durumlarda verdiği destek ise, bunun tam tersi yönündedir (Thornill'den akt. Keleş ve Keleş, 2014, s.62).

Adli muhasebecilerin dava destek danışmanlığı faaliyeti ile taraflara verdiği hizmetler şöyle sıralanabilir (Elitaş, 2012, s.158):

- Davaya ilişkin iddiaların desteklenmesi ya da reddi için ihtiyaç duyulan belgeleri temin etmek,
- Maddi kayıpların bulunduğu konularda dokümanları incelemek suretiyle değerlemeler yapmak,
- Kanıtları incelemek suretiyle finansal noktaları açıklığa kavuşturmak,
- Karşı karşıya kalılabilecek sorular için dava öncesinde hazırlıklarda bulunmak,
- Dava süreci öncesi davaya konu olan muhasebe ya da finans konularıyla ilgili iddiaları tespit etmek ve bu iddialara ilişkin savunma hazırlamak,
- Dava sürecinde konuyla alakalı bilgi sunmak.

3.3.2. Uzman Şahitlik (Bilirkişi Tanıklığı)

Uzman şahitlik, davalara konu olan muhasebe ve finans işlemleri ile ilgili karmaşık teknik bilgilerin adli muhasebeciler tarafından açıklayıcı ifadelerle mahkemenin bilgilendirilmesidir (Bozkurt, 2000a, s.58). Hâkimler, bir davayı sağlıklı bir şekilde yürütmek ve isabetli bir hükümle sonuçlandırmak için adli muhasebecileri görevlendirip, uzman görüşlerinden yararlanmaktadır (Karacan, 2012, s.115).

Uzman şahitlik, Türkiye'nin yargı sisteminde pek uygulanmayan bir yöntemdir. Zira Türkiye'deki uygulamalarda tanıklık faaliyeti, olayı

bizzat gören kişiler açısından düzenlenmiştir. Ayrıca, Türkiye'deki düzenlemeler bilirkişilerin raporlarını yazılı bir şekilde vermelerini esas alır. Raporlarda kullanılan anlaşılması güç ifadeler, konuya ilişkin teknik terim ve kavramların fazlalığı, Türkçenin dilbilgisi kurallarına riayet edilmemesi gibi sorunlar, durumun mahkemelerce anlaşılmasını güçleştirmektedir. Bu sebeplerden ötürü uzman tanıklıkta ifadelerin sözlü olarak yapılması şarttır. Adli muhasebecilerin sözlü ifadeleri, mahkemenin kuşkuya ya da çıkmaza düştüğü yazılı ifadelerin ve konunun teknik bilgi gerektiren yönünün oluşturduğu boşluğu doldurarak adaletin gerçekleşmesine yardımcı olmaktadır (Gülten, 2010, s.317).

Adli merciler, adli muhasebecilerden uzman şahitlik kapsamında birçok konuda yararlanabilmektedir. Bu konular; muhasebecilik, idari ya da işlem sahtekârlığı, mülk hırsızlığı, kaynakların kötüye kullanımı, sigorta hileleri, rüşvet, yolsuzluk, vergi kaçakçılığı, zimmet ve hileli muhasebe işlemleri olarak sıralanabilir (Keleş ve Keleş, 2014, s.63).

3.3.3. Hile Denetçiliği (Araştırmacı Muhasebecilik)

Hile denetçiliği, firma sahip, ortak veya yöneticilerinin talebi doğrultusunda firmada hile ile ilgili iddiaların varlığını inceleme ve tespit etme biçiminde uygulanan bir kontrol faaliyetidir (Şahin, 2011, s.49). Hile denetçiliği, hilelerin kimler tarafından, hangi nedenle, ne zaman ve ne şekilde yapıldığını tespit etmek amacıyla, gereken bilgi ve belgelerin derlenmesi ve analiz edilmesi ile ilgili çalışmalardır (Keleş ve Keleş, 2014, s.64).

Adli muhasebeciler, pek çok alandaki hileli işlemleri derinlemesine anlayıp ortaya çıkarmalarından ötürü, dolandırıcılık soruşturmalarında uzman sıfatıyla görev almaktadırlar. Çağımızda dijital alanda yüksek teknolojilerin artması ve yaygınlık kazanması, hilelerin de artışına yol açmıştır. İşletmelerde ortaya çıkan bu hileleri ortaya çıkarma ve engelleme konusundaki artan talepler, adli muhasebecilere olan ihtiyacı artırmıştır (Aracı ve Çevik Özcan, 2019, s.806).

Adli muhasebecilik mesleğinde hile denetçiliği, üzerinde en çok çalışılan faaliyet alanı olduğundan bu faaliyete “araştırmacı muhasebecilik” de denilmektedir. Araştırmacı muhasebecilik, genellikle hile işlemleri ve bunun neticesinde rastlanan çalışanların hırsızlığı, gayrimenkul sahtekârlığı, sigorta sahtekârlığı, rüşvet ve suç tatbikatı ile ilgili soruşturmalar gibi ceza gerektiren durumları inceler (Pazarçeviren, 2005, s.5). Ayrıca adli muhasebeciler, işlem, belge veya kayıtlarda oluşabilecek hataların neden olduğu sorunları çözme konusunda da şirket yönetimlerine yardımcı olmaktadır (Karacan, 2012, s.112).

Adli muhasebeciler, bu hizmet faaliyetiyle hile konusundaki şüphelerin varlığını doğrulamak ya da çürütmek amacıyla isnat edilen suçları araştırmaktadırlar. Bu kapsamda, ilgili hesap ve kayıtları inceleyerek, iddiaya konu olan hileleri belgelerle kanıtlayıp ortaya koyma çabası güderler. Bu amaçla, adli muhasebeciler sadece sayılara bakmakla yetinmezler, sayıların arkasına gizlenen gerçeklerle de yakından ilgilenmektedirler (Pala, 2011, s.10).

Günümüzde birçok alanda hileli işlemler yapılmaktadır. Yapılan hilelerin kapsamı aşağıdaki gibi sıralanabilir (Elitaş, 2012, s.159):

- Çalışanların çalıştıkları firmaya karşı yaptığı hileler,
- Beyaz yakalılar tarafından yapılan hileler,
- Yatırımlar konusunda yapılan hileler,
- Ticari rüşvetler ve komisyonlar,
- Banka işlemleri ile ilgili hileler,
- Kredi kartlarıyla ilgili hileler,
- Elektronik fon transferi ile ilgili hileler,
- Bilgisayar hileleri,
- İnternet vasıtasıyla yapılan hileler.

3.4. Adli Muhasebecilik Mesleğinin Özellikleri

Amerikan Gelir İdaresi (IRS - Internal Revenue Service)'nden emekliye ayrılmış bir adli muhasebeci olan Robert R. Roche, adli muhasebeciye ilişkin olarak şu tanımlamayı yapmıştır:

Kayıtların görünürdeki değerlerini kabul etmeyip arka planına bakan, evraklar hakkında şüphe duyan, gerçek niyeti araştıran, bilirkişi raporu hazırlayan, özellikle birilerinin yalan söyleme ihtimalinin olduğu durumlarda ortaya çıkan, bireylerle çok detaylı görüşmeler yaparak gerçeği ayrıntılarıyla ortaya koyan kişidir (Crumbley, 1995, s.23).

Amerikan Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA - American Institute of Certified Public Accountants)'nün yaptığı bir tanımlamaya göre CPA (Certified Public Accountant - Sertifikalı Kamu Muhasebecisi)'lar, mesleki kurullara bağlı ve dürüst bir şekilde çalışarak (İbiş, 2002, s.37);

- Açık ve tarafsız olarak olaylara yaklaşan,
- Karmaşık bilgileri kritik bilgilere dönüştürebilen,
- Fırsatları öngören ve yaratan profesyonellerdir.

Yukarıdaki bilgilerden yola çıkıldığında, adli muhasebecilerin sahip olmaları gereken özellikler şu şekilde sıralanabilir (Bozkurt, 2000a, s.60; Pazarçeviren, 2005, s.10):

- *Meraklı ve Şüpheli Olmak*: Adli muhasebeciler, meslekleri ile ilgili konularda ortaya çıkan gelişmelere açık ve meraklı olmalıdırlar. Yeri geldiğinde bir dedektif gibi hareket ederek, olaylara şüpheyle ve dikkatle yaklaşmalı ve olaylar konusundaki şüphelerini koruyarak doğruluklarını araştırmalıdırlar.

- *Dirençli ve Israrlı Olmak*: Adli muhasebeciler, bazı olumsuz durumlarla karşılaştıkları zaman çabuk vazgeçmemeli, savundukları konu üzerindeki ısrarlarını koruyarak kararlılıklarını sonuna dek sürdürmelidirler.

- *Güvenilir Olmak*: Adli muhasebeciler, dinleme konusunda oldukça dikkatli davranmalı, gerek yazılı gerekse sözlü iletişim bilgisine sahip olmalı ve beşeri ilişkiler kurma noktasında dürüst ve başarılı olmalıdırlar.

- *Yaratıcılık*: Adli muhasebeciler, uymaları gereken temel ilkeler ve standartların yanı sıra yaratıcı fikirlere sahip olmalıdırlar. Bazı durumlarda olayların detaylarına yoğun bir dikkat gösterip bu detayları değerlendirerek sonuca varmalıdırlar.

- *Sezgicilik*: Adli muhasebeciler, olayları hem kapsamlı hem de detaylı bir şekilde yerinde derinlemesine araştırmalıdırlar. İşletmecilik konusunda sezgisel bir güç ile sağlam bir akıl yürütme kabiliyetine sahip olmalı, verdiği kararlarda kesin, açık, çözümsel ve mantıksal bir düşüncüyü hakim kılmalıdırlar.

3.5. Adli Muhasebecilik Mesleğinde Hileleri Tespit Etme Yöntemleri

Adli muhasebecilik mesleğinde hilelerin tespit edilmesi için Benford Yasası, Veri Madenciliği ve Benzer Büyüklük Faktörü (RSF - Relative Size Factor) kullanılmaktadır (Terzi ve Kıymetli Şen, 2015, s.482).

3.5.1. Benford Yasası

Benford Yasası, geniş bir veri tabanına sahip işletmelerde kullanılan bir yöntem olup, veri kümeleri içindeki sayıların tekrarının normal seyrini tespit etmek amacıyla kullanılmaktadır. Bu yöntem, rakamların ortaya çıkış sıklıkları (frekanslar) ile gerçek bir muhasebe evreninde ortaya çıkan ilk rakamların sıklıklarının karşılaştırılmasına dayanmaktadır. Böylece veri kümelerindeki anormal rakamlar tespit edilebilmektedir. Bu yöntemle göre, yapılan analizler neticesinde frekanslar, Benford Yasası'na uymayan bir şekilde dağılım gösteriyorsa muhasebe hilesi ihtimali var demektir (Terzi ve Kasap, 2007, s.118).

Benford Yasası, insanların tesadüfi sayı üretemeyeceklerini ortaya koymaya çalışmaktadır. Doğal bir şekilde oluşması gereken sayılar bu yasa ile bulunabilmektedir. Bu sayılar ile beyan edilen bilgilerdeki sayılar arasında bir farkın olması durumunda, beyan edilen sayıların hileli bir biçimde üretildiği sonucunu ortaya koymaktadır (Terzi, 2012, s.54).

Benford Yasası olarak bilinen yöntem, ilk olarak 1881'de Amerikalı bir gökbilimci ve matematikçi olan Simon Newcomb tarafından ortaya atılmıştır. Newcomb, araştırmaları için logaritmik tabloların bulunduğu bir eseri incelerken, ilk rakamı 1 (bir) olan sayıların sayfalarının, 9 (dokuz) olan sayıların sayfalarından daha fazla yıprandığını fark etmesi, kendisinde insanların belirli sayıları diğerlerinden daha sıklıkla aradığı düşüncesini uyandırdı. Bir mühendis olan Frank Benford, bu saptamayı daha da ileri götürerek özellikle 1920 ve 1930'lu yıllarda atom ağırlıkları, nüfus sayımları, maliyet verileri gibi üzerinde çalıştığı her veri grubunda yaptığı testlerde 1 (bir) rakamının ilk basamakta olma olasılığının yaklaşık % 30, 2 (iki) rakamının yaklaşık % 18 ve 9 (dokuz) rakamının yaklaşık % 5 olma olasılığını tespit etmiştir (Nigrini, 1999, s.79). Daha sonra Mark Nigri isimli bir muhasebe profesörü, bu yöntemi hilelerin ortaya çıkarılmasında uygulanabilecek bir yöntemle dönüştürmüştür. Nigri, muhasebe hilelerinin ortaya çıkartılabilmesi için, verinin gözlemlenen gerçek ilk rakamlarının frekanslarını, Benford Yasası'ndaki teze uygun bir biçimde beklenen ilk rakam frekanslarıyla karşılaştırmak gerektiğini dile getirmiştir. Bu bakımdan Benford Yasası, sayıların gerçekliklerinin değerlendirilebilmesi ve hileli işlemlerin ortaya çıkartılması konusunda önemli bir imkân sunmaktadır.

3.5.2. Veri Madenciliği

Adli muhasebeciler, muhasebe hilelerinin tespitinde, özellikle büyük hacimli veriler içerisindeki anormalliklerin ortaya çıkartılmasında veri madenciliğinden yararlanmaktadırlar (Crumbley, 2001, s.208).

Veri madenciliği kavramı, 1990'lardan itibaren ortaya çıkmış ve kullanımı yaygınlaşmıştır. Veri madenciliği, verilerin tutulduğu ambarlardaki birçok veriye dayanarak keşfedilmemiş bilgilerin ortaya çıkmasını sağlama ve bu bilgileri karar vermek ve faaliyet planını gerçekleştirebilmek için kullanabilme sürecidir. Ortaya çıkan veriler, yeni, anlaşılabilir ve kullanılabilir bir özelliğe sahip olmakta ve işletmeler için faydalı bilgilere dönüştürülebilmektedir. Veri madenciliği, bu bakımdan, tek başına bir çözümden ziyade, çözüme varabilmek için verilecek karar

sürecini destekleyen ve sorunu çözebilmek için ihtiyaç duyulan bilgilere ulaşmayı sağlayan bir araç olmaktadır (Altınsoy, 2011, s.63).

Veri madenciliği; otomatik öğrenme, sinir ağları, uzman sistemler, model sınıflama, istatistik ve diğer tekniklerle beraber kullanılan bir alandır. Muhasebe işlemlerinde yapılan hileli işlemlerin ortaya çıkarılmasında bu yöntemden sıklıkla yararlanılabilmektedir. Adli muhasebeciler, hile veri profili yardımıyla hileli işlemleri tespit edebilmektedirler. Veri profili, hileli yapılan her bir işlem için tek olmaktadır. Bundan ötürü, hileli eylemin tabiatına göre hileli eylemin veri profili de çoğalmaktadır. Adli muhasebeci, hileyi incelerken tipik hile eylem ve eğilimlere yönelik geliştirdiği örnek bir planla hile risklerini değerlendirebilmektedir (Altınsoy, 2011, s.63).

Veri madenciliği yöntemi, muhasebe hilelerini ortaya çıkarmada kullanılmasının yanı sıra ticarî hayatta da geniş bir uygulama sahasına sahiptir. Doğrudan pazarlama, sigorta hileleri kontrolü, kredi kartı dolandırıcılığı kontrolü, telefon servis hileleri kontrolü gibi birçok konuda uygulanabilmektedir (Altınsoy, 2011, s.63).

3.5.3. Büyük Benzerlik Faktörü (Relative Size Factor - RSF)

Büyük Benzerlik Faktörü (RSF), olağan dışı veri setini ya da aykırılıkları tespit etmektedir. Bu yöntem, işlemlerin normal bir dağılım sergilediğini öne sürerek, bunun haricindeki dağılımların olağan dışı olduğu varsayımına dayanır. Bu yöntemle göre, aykırılık oluşturan işlemler, kayıtların tekrar edilmesinden, yani hile içermeyen işlemlerden de kaynaklanabilmektedir (Terzi ve Kıymetli Şen, 2015, s.482).

3.6. Adli Muhasebe Uygulamalarında Yararlanılan Teknikler

Adli muhasebeciler, uzman kimlikleriyle meslekî faaliyetlerini yürütürken çeşitli tekniklerden yararlanmaktadırlar. Adli muhasebeciler, bu teknikler sayesinde, olayların arka yüzlerinde gizlenen gerçeklere ulaşmakta ve olaylara sebebiyet veren faktörleri tespit edebilmektedirler. Bu

amaçla adli muhasebecilik mesleğine özgü tekniklerin yanında denetim alanına özgü teknikleri de kullanmaktadırlar.

3.6.1. Belge İncelemesi

Adli muhasebecilerin karşılaştıkları birçok olayda belgelere gereksinim duydukları bilinen bir gerçektir. Belgeler, adli muhasebecilerin faaliyetlerini yürütürken yararlandıkları en önemli başvuru kaynaklarıdır. Çünkü belgeler önemli birer ispat aracıdır. Olaya ilişkin belgelerin incelenmesi, belgeler üzerindeki yazı, işaret, imza, mühür gibi unsurların detaylı bir şekilde değerlendirilip karşılaştırılması sürecidir (İşildak, 2018, s.33). Adli muhasebecilik mesleğinde, olaya ilişkin belgeler incelenirken, belgenin ve içerdiği bilgilerin gerçek ve güvenilir olmasına dikkat edilmektedir. Zira işlemlere ilişkin bilgiler, muhasebenin anayasası olarak kabul edilen temel kavramlardan biri olan “tarafsızlık ve belgelendirme kavramı” gereğince objektif belgelere dayandırılmak zorundadır (Kütük, 2008, s.114).

3.6.2. Fiziki İnceleme (Gözlem)

Adli muhasebeciler, bu teknik kapsamında hukukî soruna konu olan unsurların, muhasebe kayıtlarına doğru aktarılıp aktarılmadığını ve cins, miktar ile değer bilgilerinin doğruluklarını araştırırlar (Terzi ve Gülten, 2014, s.48). Adli muhasebeciler, fiziki inceleme tekniği ile işletmedeki kıymetlerin somut varlık ve durumları konusunda doğrudan bilgi sahibi olmaktadır. Bu şekilde edinilen bilgilerin güvenilirliği yüksek olabilmektedir. Fiziki inceleme sonucunda elde edilen deliller, güvenilirlik düzeyi en yüksek deliller olma özelliği taşımaktadır (Türker vd., 2003, s.84).

3.6.3. Analitik İnceleme

Analitik inceleme tekniği, adli muhasebecilerin genel muhasebe alanında edindiği bilgileri, mantık süzgecinden geçirerek bir değerlendirmede

bulunması faaliyetidir. Bu teknikle, ortadaki veriler arasında anlamlı ilişkilerin varlığının doğrulanması ve olağandışı sapmaların ortaya çıkarılması amaçlanmaktadır (Selimoğlu vd., 2014, s.55). Bu amaçla, muhasebe hesap ve işlemlerinde cari yıla ait hesaplar, aylık ve yıllık olarak üretim, tüketim, verimlilik ve kapasite kullanımları açısından önceki yıla ait hesap ve işlemlerle mukayese edilmektedir. Bunun için muhasebede sıkça kullanılan rasyolar, trend analizi, yatay ve dikey analiz gibi oran ve analiz tekniklerinden yararlanılmaktadır (Saçaklı, 2011, s.22).

3.6.4. Kırmızı Bayraklar

Kırmızı bayraklar, hileli işlemlerin yapıldığını veya yapılabileceği sinyali veren, hileye ilişkin ipuçlarını gösteren işaretlerdir (Pehlivanlı, 2011, s.36). Bu teknikte, hilenin varlığına işaret eden birtakım emareler incelenmektedir. Bu emarelere kırmızı bayraklar denmektedir. Kırmızı bayraklar, adli muhasebecilerin hilenin varlığını ortaya koymak için yaptıkları detaylı incelemelerde hilelere bir açıklama ve yorum getirmeye yönelik bir tekniktir (Abdioğlu, 2007, s.168).

İşletmelerdeki olası kırmızı bayraklar şunlardır (Fido, 2016, s.67): Üst yönetimdekilerin davranış değişiklikleri, çalışan personelin olağandışı davranışları, muhasebe sistemindeki anormallikler, iç kontrol sisteminin zayıflığı, aşırı yaşam biçimleri.

3.6.5. Yeniden Hesaplama

Yeniden hesaplama tekniği, genel muhasebe bilgileri ile daha önce kaydedilmiş işlem ve olayların adli muhasebeciler tarafından yeniden gözden geçirilmesi ve hesaplanması işlemidir. Bu sayede, adli muhasebeciler, önceden yapılmış kayıtlar ile bu kayıtlara ilişkin yapılan hesaplamaların doğruluğunu test etmektedirler. Yapılan işlem ve kayıtlarda, hata ya da hile olması durumunda ise bunun boyutunu ortaya çıkartabilmektedirler. Bu teknik için, amortismanlar, karşılıklar ve kâr hisselerinin tekrar hesaplanması gibi örnekler verilebilir (Ünen, 2019, s.65).

3.6.6. Doğrulama (Teyit Etme)

Doğrulama tekniği, adli muhasebecilerin hileli olayları aydınlatmak adına yaptıkları soruşturmaları sırasında sıklıkla başvurdukları tekniklerden biridir. Doğrulama tekniği, olaya konu olan firmanın değişik konularla ilgili verdiği bilgi ve belgeler ile bu belgelerin gerçeği yansıtıp yansıtmadığının incelenmesidir. Bu teknik kapsamında, işletmeden talep edilen bilgi ve belgelerin doğruluklarının kesinleştirilmesi amaçlanmaktadır. Bu amaçla, adli muhasebeciler, bu bilgi ve belgeleri firmanın ilişkili olduğu diğer firma ve kişilerden alacağı bilgilerle teyit etmeye çalışır (Ünen, 2019, s.65).

3.6.7. Yazılı İfade Alma

Yazılı ifade alma tekniğine göre, insanların olaylara ilişkin ifadelerini yazılı bir şekilde verirken, sözlü ifade verdikleri durumlara nazaran yalan söyleme olasılıkları daha zordur. Bu tekniğin kullanılmasındaki amaç; muhasebe kaynaklı problemleri gün yüzüne çıkarabilmek için, olaya müdahil kişilerden edinilen yazılı ifadelerden yola çıkarak sorumluları belirlemeye çalışmaktır. Soruşturulması gereken kişi sayısının çok fazla olduğu olaylarda bu tekniğin uygulanması yararlı olabilmektedir (Balcı, 2014, s.30).

3.6.8. Sorgulama (Sözlü İfade)

Sorgulama tekniği, adli muhasebecilerin, hatalı ve hileli muhasebe işlem ve olaylarıyla ilişkilendirilen bir işletmedeki şüpheli kişi veya kişilerle soru-cevap biçiminde yürüttükleri bir çalışmadır. Adli muhasebecilerin bu tekniği uygularken temel sorgu teknikleri konusunda bilgili ve tecrübeli olmaları, sonuca ulaşmalarını kolaylaştırmaktadır (Ünen, 2009, s.66).

Sonuç

Muhasebe, bir işletmeye ilişkin mali nitelikteki işlem ve olayların kaydedildiği, sınıflandırıldığı, özetlendiği ve sonuçlarının analiz edilip yorumlandığı bir bilgi sistemidir. Muhasebe bilgi sistemi, bir işletmenin kaynaklarının oluşumunu, kaynakların kullanılma biçimini, bu kaynaklarda meydana gelen değişimleri, işletmenin finansal açıdan durumunu ortaya koyan bilgileri üreten ve bu bilgileri ilgili kişi ve kuruluşlarla paylaşan bir bilgi sistemidir.

Muhasebe bilgi sistemi, ekonomik ve sosyal hayatın en önemli bileşenlerinden biri olma özelliğine sahiptir. Bu sistemin ürettiği veri ve bilgiler, işletmenin yaptığı faaliyetler konusunda bilgi edinmek isteyen işletme sahipleri, ortaklar, çalışanlar, yatırımcılar, kredi kuruluşları ve devlet gibi birçok mali bilgi kullanıcısı için büyük bir önem taşımaktadır. Muhasebe sisteminin ürettiği bilgilerin güvenilir, açıklayıcı, şeffaf, tarafsız ve tutarlı olması gerekmektedir. İşletmenin muhasebe bilgi sistemi tarafından ortaya konulan bilgiler, bazı mali tablolar ile finansal raporlar vasıtasıyla bu mali bilgi kullanıcılarına sunulmaktadır. Söz konusu mali tablolar ile finansal raporların işletmede ve işletme çalışanlarınca üretilmesi, bu bilgilerin güvenilirliği konusunda bazı endişeleri de beraberinde getirmektedir. Zira muhasebe bilgi sisteminin, bilgilerin üretilmesi aşamasında uyulmasını zorunlu kıldığı birtakım kanun, ilke ve esaslar çoğu zaman dikkate alınmamakta, muhasebe işlemlerinde hatalar, hileler ve usulsüzlükler yapılabilmektedir. Bu şekilde üretilen yanlış bilgiler, işletmenin gerçek durumu hakkında fikir sahibi olmak isteyen başta işletmenin kendisi olmak üzere birçok kişi ve kuruluşu yanıltmakta, aldatmakta, büyük miktarlarda zarara uğratarak onların işletmeyle ilgili yanlış kararlar almalarına neden olmaktadır.

Özellikle içinde bulunduğumuz yüzyılda yaşanan küreselleşme ve hızla gelişen teknolojinin sunduğu imkânlarla beraber, işletmeler arasındaki ticaret anlayışı küresel bir boyut kazanmıştır. İşletmelerin, faaliyetlerini uluslararası bir düzeyde sürdürmeye çalışmaları, ilişki içinde buldukları çevrenin de çeşitlenerek genişlemesini sağlayarak, işletmeler arası rekabeti de beraberinde getirmiştir. Söz konusu rekabette

gerilerde kalmama ve başka birtakım avantaj ve menfaatleri temin etme gereksinimi, bazen işletme yöneticilerini bazen de işletme içindeki çalışanları, faaliyetlerinde birtakım hileli işlemlere, işlemlerde yolsuzluk ve usulsüzlükler yapmaya sevk edebilmektedir. Yeni yöntem ve teknikler kullanılarak işlenen bu suçların mevcut denetim sistem ve yöntemleriyle tespitinin ve önlenmesinin eskiye nazaran daha zor olması, birçok kesimin olumsuz etkilenmesine yol açmıştır. İşletmelerde yaşanan ve sayıları giderek artan bu yolsuzluk, usulsüzlük ve hileli işlemlerin boyutları işletmeleri zor bir durumda bırakarak, söz konusu suçların ortaya çıkarılması ve önlenmesi noktasında alanında uzman bir desteğe olan ihtiyaçlarını arttırmıştır. Bu ihtiyaç, batı ülkelerinde “Forensic Accounting” denilen, Türkçede “Adli Muhasebe” anlamına gelen muhasebe konusunda yeni bir alanın ortaya çıkmasına neden olmuştur.

Adli Muhasebe; muhasebe, denetim, hukuk, finans, sayısal yöntemler, davranış bilimleri, araştırma ve sorgulama gibi hünerlerin, kanıt toplama, analiz etme ve değerlendirmede kullanılması ve elde edilen bulguların raporlanması gibi hizmetleri ifade etmektedir. Adli muhasebe, özellikle yargıya taşınmış veya dava aşamasındaki çeşitli uyuşmazlıkları ve finansal suçları delilleriyle birlikte çözüme kavuşturmak amacıyla başta muhasebe ve hukuk olmak üzere birçok bilim dalındaki bilgi ve becerilerin bir araya getirilmesine dayanan bir bilim dalıdır. Adli muhasebecilik mesleği ise, birçok uzmanlık dalını bünyesinde toplayan geniş kapsamlı bir meslek olup, devamlı büyüyen ve büyüdükçe işlem ve faaliyetleri daha da karmaşıklaşan işletmelerde karşılaşılan hile, yolsuzluk ve usulsüzlüklerin etkilerini küresel anlamda göstermesiyle beraber her geçen gün yaygınlaşan ve önemi giderek artan bir muhasebe uzmanlık alanıdır. Adli muhasebecilik mesleği, sayıların arka yüzünü görerek işlenen suçları öngörmek ve tespit etmek temeline dayanmaktadır. Bu mesleği icra eden adli muhasebeciler, araştırmacı bir kimlikle birçok ekonomik, sosyal ve hukuki sorunu çözenin yanı sıra işletmelerde yapılan hilelerin ve yolsuzlukların tespit edilmesi ve önlenmesinde de oldukça önemli görevler üstlenmektedir.

Adli muhasebe uygulamaları, üç temel faaliyet alanında kendini göstermektedir. Bunların ilki, avukatlara verilen danışmanlık desteği olarak değerlendirilen “dava desteği”; ikincisi, mahkemelerde tanıklık yapmak şeklinde icra edilen “uzman şahitlik”; üçüncüsü ise, işletmelerde karşılaşılan muhtemel hile, yolsuzluk ve usulsüzlüklerin ortaya çıkarılması ve önlenmesini sağlama amacı taşıyan “hile denetçiliği” veya “araştırmacı muhasebecilik” faaliyetidir. Adli muhasebeciler, adaletin yerini bulması amacıyla yürüttükleri dava destek danışmanlığı, uzman şahitlik ve araştırmacı muhasebecilik gibi esas uzmanlık faaliyetlerinin yanı sıra, boşanma davalarında, işletmelerin iflası durumlarında ve finansal tabloların analizi gibi birçok konuda da çalışmalar yapmaktadırlar.

1980’li yıllardan itibaren başta ABD ve Kanada olmak üzere gelişmiş birçok ülkede uygulanan ve gittikçe de yaygınlaşan adli muhasebecilik mesleği, çok büyük bir ihtiyaç olduğu halde meslekle ilgili herhangi yasal bir düzenlememenin yapılmaması sebebiyle Türkiye’de henüz uygulama alanı bulamamıştır. Türkiye’de mahkemelere intikal eden davalara gereken bilgi ve destekler bilirkişiler tarafından verilmektedir. Bilgi ve destek ihtiyacının bilirkişilikle sınırlandırılması, özellikle muhasebeyi ilgilendiren konularla ilgili davalarda istenen sonucu verememektedir. Mahkeme heyetinin, bu tür davalarda konunun gerektirdiği teknik bilgi bakımından yetersiz olmaları, adli muhasebecilerin varlığına duyulan ihtiyacı ortaya koymaktadır.

KAYNAKÇA

- Abdioğlu, H. (2007). Hilelerin önlenmesi ve ortaya çıkarılmasına yönelik proaktif yaklaşımlar, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, 22, 119-137.
- Akdoğan, N. ve Tenker, N. (2001). Mali Tablo Analizi. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Akın, O. ve ONAT, O. K. (2015). Muhasebe meslek mensuplarının adli muhasebecilik kavramına bakış açılarının değerlendirilmesi,

- Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, Ankara SMMM Odası, 8, 33-51.
- Aktaş, H. ve Kuloğlu, G. (2008). Adli muhasebe ve adli muhasebecilik mesleği, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 8 (25), 101-120.
- Akyel, N. (2009). Adli Muhasebecilik ve Türkiye’de Uygulanabilmesi İçin Altyapı Bileşenlerinin Mevcut Durumu, Değerlendirilmesi ve Öneriler, Yayınlanmamış doktora tezi, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sakarya.
- Alptürk, E. (2008). Muhasebe ve Vergi Boyutlarıyla İç Denetim Rehberi, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Altındağ, M. (2001). Vergi ve Revizyon Rehberi, Ankara: Yaklaşım Yayınları.
- Altınsoy, M. (2011). Adli Muhasebecilik ve Türkiye’de Uygulanabilirliği, Yayınlanmamış yüksek lisans tezi, İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Altuğ, O. (1994). Kayıt dışı Ekonomi, İstanbul: Evrim Kitabevi.
- Aracı, H. ve Çevik Özcan, E. (2019). Adli muhasebe: adli muhasebecilik mesleği yetkinlikleri, önemi ve Türkiye’deki yeri, Manisa Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yönetim ve Ekonomi Dergisi, 26 (3), 801-814.
- Ardıç, O. ve Ersol E. (2007). Borçlar Hukuku, Ankara: Agon Bilgi Akademisi.
- Aytar, C. (1998). Kamu kesiminde yolsuzlukla mücadele ve bağımsız denetim, *İktisat-İşletme ve Finans Dergisi*, 13 (146), 14-25.
- Balcı, M. (2014). Adli Muhasebe Uygulamaları ve Günümüzdeki Durumu, Yayınlanmamış yüksek lisans tezi, İstanbul Kültür Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Bayraklı H., Erkan, M. ve Elitaş, C. (2012). Muhasebe ve Vergi Denetiminde Muhasebe Hata ve Hileleri, Bursa: Ekin Basım Yayın.
- Bozkurt, N. (2000). Muhasebe ve denetim mesleğinde yeni bir alan: adli muhasebecilik, *Yaklaşım Dergisi*, 8 (94), 105-120.

- Bozkurt, N. (2009). İşletmelerin Kara Deliği Hile: Çalışan Hileleri, İstanbul: Alfa Yayınları.
- Crumbley, D. L. (1995). Forensic accountants appearing in the literature, *New Accountant Glen Head*, 10 (7), 23-25.
- Crumbley, D. L. (2001). Forensic accounting: older than you think, *Journal of Forensic Accounting*, 2,181-202.
- Çalıyurt, K. (2007). Muhasebede Hile Eğitiminde Uluslararası Gelişmeler ve Türkiye Açısından Değerlendirme, XXVI. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Antalya.
- Çatıkkaş, Ö. (2016). İşletmelerde mali tablo hileleri, *Denetim*, (8), 18-30.
- Deniz, T. ve Yaslıdağ, B. (2019). Adli muhasebe ve adli muhasebecilik mesleğinin geliştirilmesi üzerine bir inceleme, *Kesit Akademi Dergisi*, (19), 150-168.
- Doğan, D. ve Ünal Uyar, G. (2020). Adli muhasebe çerçevesinde vergi kaçakçılığı suçunun örnek olay çalışması ile incelenmesi, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 22 (1), 75-106.
- Doğan, Z., Gülçin, K. ve Nazlı, E. (2018). Muhasebe meslek mensuplarının hile yapmaya eğilim düzeylerinin tespitine ilişkin bir araştırma, *Ömer Halisdemir Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 11 (4), 64-83.
- Elitaş, B. L. (2012). Seçilmiş örneklerle adli muhasebe eğitimi ve Türkiye için bir değerlendirme, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 55, 153-172.
- Erdoğan, N., (2002). Hileler karşısında denetçinin sorumluluğu ve SAS no. 82, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 2 (6), 17-32.
- Eren, F. (1999). Borçlar Hukuku: Genel Hükümler, İstanbul: Beta Yayınları.
- Erol, M. (2008). İşletmelerde yaşanan yolsuzluklara (hata ve hileler) karşı denetimden beklentiler, *Süleyman Demirel Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 13 (1), 229-237.

- Ertürk, A. (2010). İşletmelerde Hata ve Hileyi Önlemede İç Kontrol Sisteminin Etkililiği ve Bir Uygulama, Yayınlanmamış yüksek lisans tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Fido, E. M. (2016). Finansal Tablolarda Hile Denetimi ve Hileyi Önlemeye Yönelik Denetim Teknikleri: Türkiye ve AB Uygulamalarının Karşılaştırılması, Yayınlanmamış yüksek lisans tezi, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya.
- Gökay, Y. (1998). İşletmelerde Vergi Denetimi, İstanbul: Boyut Yayıncılık.
- Gülten, S. (2010). Adli muhasebe kavramı ve adli müşavirlik mesleği, Ankara Barosu Dergisi, 68 (3), 311-320.
- Gürbüz, H. (1990). Muhasebe Denetimi, İstanbul: Bilim Teknik Yayınevi.
- Hiçşazmaz, M. (1977). İşletme Hesaplarının İncelenmesi, Ankara: AİTİA Yayınları.
- Irmak, R., Kurnaz, G., Çağlayan, B. ve Bal, B. (2002). Muhasebenin Genel Esasları Muhasebe Hata ve Hileleri ile Bunların Tespit Yöntemleri, Ankara: Şafak Matbaacılık.
- Işıldak, T. (2018). Muhasebe Meslek Mensupları Açısından Muhasebe Hata ve Hilelerinin Ortaya Çıkarılmasında Adli Muhasebecilik Mesleğinin Önemine Yönelik Bir Araştırma, Yayınlanmamış yüksek lisans tezi, Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Balıkesir.
- İbiş, C. (2002). Bilgi Çağında Muhasebecilik Mesleğinin Geleceği ve Yeni Muhasebeci Kimliği, XVII. Türkiye Muhasebe Kongresi, İstanbul, 10-12 Ekim.
- İnan, A. N. (1999). Bankacılar İçin Borçlar Hukuku Bilgisi, Ankara: Sözkese Matbaacılık Tic. Ltd. Şti.
- Karacan, S. (2012). Hukuk ile muhasebenin kesişme noktası: adli muhasebe, Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi, 4, 105-128.
- Karakaya, M. (1994). Muhasebe Bilgi Sistemi ve Bilgi Teknolojisi, Ankara: Gazi Kitabevi.

- Keleş, D. ve Keleş, Ü. (2014). Adli muhasebecilik mesleği ve Türkiye'deki uygulamaları, Gümüşhane Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Elektronik Dergisi, 5 (9), 53-76.
- Kirik, Z. (2007). Muhasebe Hata Hileleri ile Muhasebe Mesleğinde Etik: Afyonkarahisar'da Muhasebeciler Üzerine Bir Araştırma, Yayınlanmamış yüksek lisans tezi, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir.
- Koca, N. (2010). Muhasebe Denetiminde İç Kontrolün Hata ve Hileleri Önlemedeki Rolü ve Bir Alan Çalışması, Yayınlanmamış yüksek lisans tezi, Sütçü İmam Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kahramanmaraş.
- Korucu, E. (2018). Muhasebe Hata Hileleri ile Muhasebe Mesleğinde Etik, Yayınlanmamış yüksek lisans tezi, Işık Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Kuloğlu, G. (2007). Adli Muhasebe Kapsamında Kredi Kartı Dolandırıcılıkları ve Türkiye Örneği, Yayınlanmamış doktora tezi, Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Manisa.
- Kurt, A. (2013). 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Perspektifinde Adli Muhasebecilik Mesleğine Bakış, Yayınlanmamış yüksek lisans tezi, Çanakkale 18 Mart Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Çanakkale.
- Kütük, İ. (2008). Kamu Ve Bağımsız Muhasebe Denetiminde Kanıt Toplama Teknikleri, Yayınlanmamış yüksek lisans tezi, Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Edirne.
- Maliye Hesap Uzmanları Derneği (MHUD), (2004). Denetim İlke ve Esasları, İstanbul: Acar Matbaası.
- Nigrini, M. J. (1999). I've got your number, Journal of Accountancy, 187 (5), 79-83.
- Özkul, F. U. ve Pektikin, P. (2009). Muhasebe yolsuzluklarının tespitiinde adli muhasebecinin rolü ve veri madenciliği tekniklerinin kullanılması, MÖDAV Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 4, 57-88.

- Özşahin, G. (2000). Bağımsız Denetçinin Hata ve Hilelere Karşı Sorumluluğu, Sermaye Piyasası Kurulu, Muhasebe Standartları Dairesi, Yeterlik Etüdü, Ankara.
- Öztürk, S. ve Yılmaz, C. (2018). Denetim ve adli muhasebe alanındaki çalışmaların bibliyometrik analiz tekniği ile incelenmesi, Karadeniz Uluslararası Bilimsel Dergi, 39, 173-188.
- Pala, F. (2011). Adli Muhasebe Mesleği ve Türkiye’de Uygulanabilirliği, Yayınlanmamış yüksek lisans tezi, İstanbul Aydın Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Pazarçeviren, S. Y. (2005). Adli muhasebecilik mesleği, Zonguldak Karaelmas Üniversitesi, Sosyal Bilimler Dergisi, 1 (2), 1-19.
- Pehlivan, O. (2004). Kamu Maliyesi, Trabzon: Derya Kitabevi.
- Pehlivanlı, D. (2011). Hile Denetimi Metodoloji ve Raporlama, 1.Baskı, İstanbul: Beta Yayıncılık.
- Saçaklı, Y. (2011). Adli Muhasebecilik Perspektifinde Türkiye’deki Üniversitelerde Muhasebe Denetimi Eğitimi ve Öneriler, Yayınlanmamış yüksek lisans tezi, Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Afyonkarahisar.
- Selimoğlu, S., Uzay, Ş., Uyar, S., Özbirecikli, M., Arsoy, A. ve Başar, B. (2014). Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları.
- Şahin, B. (2011). Adli Muhasebecilik Mesleği ve 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Açısından İncelenmesi, Yayınlanmamış yüksek lisans tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Tazegül, A. ve Kılıçbey, E. (2017). Muhasebe meslek mensuplarının adli muhasebeciliğe yönelik algılarının farklı değişkenler açısından değerlendirilmesi: Kars, Ardahan ve Iğdır örneği, International Journal of Academic Value Studies, 3, 119-133.
- Terzi, S. ve Gülten, S. (2014). Adli Muhasebe Uygulamaları, Ankara: ASMMMO.

- Terzi, S. ve Kasap, M. (2007). Hile denetiminde Benford yasasının kullanımı, *Dayanışma Dergisi*, 100, 17-125.
- Terzi, S. ve Kıymetli Şen, İ. (2015). Adli muhasebede hilelerin tespitinde yapay sinir ağı modelinin kullanımı, *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi*, 14, 477-490.
- Terzi, S. (2012). Hile ve usulsüzlüklerin tespitinde veri madenciliğinin kullanımı, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 54, 51-64.
- Topsak, F. (2009). Muhasebe Meslek Mensuplarının Hata, Hile ve Meslek Etiği Konularındaki Tutumları Üzerine Bir Araştırma: Ankara ve Balıkesir Örneği, Yayınlanmamış yüksek lisans tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Türk Dil Kurumu (2005). *Türkçe Sözlük*, Ankara: Türk Dil Kurumu Yayınları.
- Türker, M., Pakdemir, R., Selvi, Y. ve Yılmaz, F. (2003). *Sınırlı Uygunluk Denetimi*, Ankara: TÜRMOB Yayınları.
- Uğurlu, Y. (2013). Adli Muhasebe Mesleğinde Mahkemeye Yönelik Uygulamalar ve Bir Araştırma, Yayınlanmamış yüksek lisans tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Üçoğlu, D. (2021). Adli muhasebe eğitimi: yüksek lisans müfredat geliştirme önerisi, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 23(1), 81-106.
- Ünen, L. (2019). Adli Muhasebecilik Mesleği ve Farkındalığı: Kayseri’de Muhasebe Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma, Yayınlanmamış yüksek lisans tezi, Kayseri Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü, Kayseri.
- Vergi Usul Kanunu (VUK), <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=213&MevzuatTur=1&MevzuatTertip=4>. (Erişim Tarihi, 25.08.2020)

