



## Adli Muhasebecilik Mesleği Bağlamında Royal Ahold Skandalının İncelenmesi

### *Examination of the Royal Ahold Scandal in the Context of the Forensic Accounting Profession*

Dr. Öğr. Üyesi Aslı KESKİN <sup>1</sup>

#### Özet

Günümüzde işletmeler küreselleşmenin etkisiyle büyümekte, ülke sınırlarını aşarak dünya çapında faaliyet göstermektedirler. Daha hızlı büyümek ve karını maksimize etmek isteyen işletmeler mali tablolarını hazırlarken hileye başvurabilmekte veya boşluklarından faydalanarak gelirlerini olması gerekenden farklı raporlayabilmektedirler. Birbiri ardına yaşanan muhasebe skandalları; toplumun mali tablolara, muhasebe ve denetim uygulamalarına şüpheyle yaklaşmasına neden olmuştur. Ayrıca son yıllarda teknoloji ve bilişim alanlarında yaşanan hızlı gelişmelerin etkisiyle mali konularda suç işleme biçimleri değişmiştir. Skandalların önlenmesi ve muhasebe hilelerinin tespitinde adli muhasebecilik mesleği önem kazanmaktadır. Adli muhasebeciler, ticari işlemler ve mali kayıtlar üzerinde derinlemesine analizler yaparak, suç teşkil eden mali durumları ortaya çıkarabilmekte; özellikle sahtecilik, vergi kaçakçılığı, mal varlığı değerinin manipülasyonu gibi muhasebe hilelerini belirleme noktasında bilgi birikimi ve uzmanlıklarını kullanmaktadırlar. Bu çalışmanın amacı adli muhasebecilik mesleğinin kapsamına, gelişimine değinmek ve Dünya’da yankı uyandıran Royal Ahold skandalını bu bilgiler ışığında incelemektir. Royal Ahold, Hollanda merkezli bir perakende şirketi olup, dünya çapında gıda perakendeciliği alanında önemli bir oyuncudur; zaman içinde birleşmeler ve satın almalarla büyümüş, küresel bir yapı haline gelmiştir. 2003 yılında skandalın ortaya çıkmasının ardından ayakta kalmasının nedeni içine düşülen kötü durumun açıklığa ve çözüme kavuşturulması için gerekli adımları hızlıca atması, adli muhasebe sürecini iyi yönetmesi olmuştur. Skandalın nedenleri: gerçekçi olmayan hedefler, kurumsal yönetimin zayıflığı, iç denetimin yetersizliği, ülkeler arası farklı muhasebe uygulamalarının kullanılması şeklinde sıralanmaktadır.

**Anahtar Kelimeler:** Adli Muhasebe, Adli Muhasebe Mesleği, Royal Ahold Skandalı.

**Makale Türü:** Araştırma

#### Abstract

Today, with the effect of globalization, businesses are growing and they are operating around the world by going beyond the borders of the country. Businesses that want to grow faster and maximize their profits may resort to fraud while preparing their financial statements, or they may report their incomes differently than they should by taking advantage of legal loopholes. Accounting scandals experienced one after another caused the society to approach financial statements, accounting and auditing practices with suspicion. In addition, as a result of rapid developments in technology and informatics in recent years, the ways of committing crimes in financial matters have changed. Forensic accounting profession gains importance in

<sup>1</sup> Kırklareli Üniversitesi, Uygulamalı Bilimler Fakültesi, Muhasebe ve Finans Yönetimi, asli.keskin@klu.edu.tr,

**Atf için (to cite):** Keskin, A. (2024). Adli Muhasebecilik Mesleği Bağlamında Royal Ahold Skandalının İncelenmesi. *Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 26(4), 1746-1757.

preventing scandals and detecting accounting fraud. Forensic accountants are able to uncover criminal financial situations by conducting in-depth analyses on business transactions and financial records; they use their knowledge and expertise to identify accounting frauds such as forgery, tax evasion and asset value manipulation. The aim of this study is to address the development and scope of the forensic accounting profession and to examine the Royal Ahold scandal, which has resonated in the world, in the light of this information. Royal Ahold is a retail company based in the Netherlands and a major player in food retailing worldwide, growing over time through mergers and acquisitions to become a global organization. In 2003, after the scandal broke, Ahold survived because it quickly took the necessary steps to clarify and resolve the situation and managed the forensic accounting process well. The causes of the scandal are listed as unrealistic targets, weak corporate governance, inadequate internal audit and the use of different accounting practices across countries.

**Keywords:** Forensic Accounting, Forensic Accounting Profession, Royal Ahold Scandal

**Paper Type:** Research

## **Giriş**

2000’li yılların başında ABD ve Avrupa’da meydana gelen muhasebe skandalları, toplumun yayınlanan mali tablolara ve denetim uygulamalarına olan güvenini kaybetmelerine neden olmuştur. Bunun sonucunda doğru muhasebe ve denetim uygulamalarının yanında caydırıcı tedbirlerin ve adaletli bir yargılama sisteminin gerekliliği inancı kabul görmüştür. Teknolojinin gelişmesi ile suçların tespiti zorlaşmış, muhasebe ve denetim bilgilerinin yanında, hile tespiti konusunda uzmanlaşmayı ifade eden adli muhasebecilik mesleği gündemdeki yerini almıştır.

Adli muhasebe, dava aşamasında hilelerin tespitinde ve uzmanlık alanıyla ilgili konularda hukuk sistemine destek vererek, etkin olarak görev yapan uzmanlardan oluşan çalışma alanını ifade etmektedir.

Çalışmanın ilk bölümünde adli muhasebe-adli muhasebecilik mesleği kavramlarının tanımına, tarihsel gelişimine ve kapsamına yer verilmiştir. Ardından Dünya çapında yankı uyandıran Royal Ahold skandalı ve skandalın adli denetim süreci incelenmiştir.

## **1. Adli Muhasebe**

### **1.1. Adli Muhasebe Kavramı**

Sözcük anlamı "adaletli ilgili" olan "adli" kelimesi günlük hayatta sıklıkla kullanılmaktadır. Adaleti temel alan "adli" kelimesinin hukukta ve hukuk dışındaki alanlarda; Adli Tıp, Adli Sicil Kaydı, Adli Antropoloji, Adli Balistik, Adli Klimatoloji, Adli Kriminoloji, Adli Muhasebe vb. kullanımına birçok yerde rastlanmaktadır (Şenel ve Arslan, 2019, s. 299).

Adli muhasebecilik; dava safhasına gelmiş finansal olayları yargı sürecinde aydınlatmak için muhasebe ve denetim bilgilerinden yararlanarak hukuk sistemine yardımcı olma faaliyetlerini kapsayan bir meslek alanıdır.

Aşağıda; adli muhasebe ile ilgili olarak, literatürde yer alan çeşitli tanımlamalar bulunmaktadır.

Adli muhasebe, hukuk ile muhasebenin ticari faaliyet sonucu meydana gelen olaylarda çözüm noktasında bir araya gelmesini ifade etmektedir. Adli muhasebe, yargı organlarının karar vermelerine yardımcı olmak için ekonomi, hukuk ve ticaret alanlarının işleyişleri hakkında kapsamlı bir bilgi seviyesini ve bu bilgilerin uzmanca kullanılmasını kapsamaktadır (Karacan, 2012, s.107).

Adli muhasebe, bir kuruluşun mali kaynaklarının veya varlıklarının kötüye kullanılması halinde titiz bir şekilde kanıt toplama ve analiz etme uygulamasıdır (Smith ve Crumbley, 2009, s.13).

Adli muhasebecilik, muhasebe-denetim uygulamaları ile araştırma yeteneğinin bir araya getirilmesine dayanmaktadır ve zimmete para geçirme, vergi kaçırma, kara para aklama, finansal istismar gibi beyaz yaka suçlarını tespit etme faaliyetleriyle ilgilidir (Bholone, 2022, s. 7).

Diplomalı Hile Araştırmacıları Kuruluşu (Association of Certified Fraud Examiners-ACFE) adli muhasebeyi; muhasebe bilgisi ve araştırma becerilerinin vaka desteği sağlamak için kullanıldığı etkili bir muhasebe dalı olarak tanımlamaktadır (www. acfe.com).

Çabuk ve Yücel'e göre (2012) "Birçok bilim dalına katkı yapan bir bilim dalı olan adli muhasebe denetim şirketlerinin yetersiz kaldığı noktalarda devreye girmektedir. Adli muhasebe uygulamaları ile gerekirse tüm hesaplar teker teker detaylı incelenmekte, hesaplar arası karşılaştırmalar yapılarak şüpheli durumlar ortaya konulmaktadır."

## 1.2. Adli Muhasebenin Tarihsel Gelişimi

Adli muhasebenin köklerinin 5000 yıldan daha eskiye gittiği düşünülmektedir. M.Ö. 3300 ile 3500 yılları arasına tarihlenen arkeolojik buluntular Mezopotamya ve Mısır'da dünyanın ilk muhasebecilerinin veya kâtiplerinin, ticari işlemleri kil tabletlere ve papirüslere kaydettikleri bilinmektedir. Mısırdaki; orijinal kayıtların yazılı olduğu kil tabletler kâtipler tarafından ince bir çamur zarf ile sarılmaktaydı. Çamur zarftan oluşan dış tablet daha sonra kurcalandığı takdirde, bu bir soruşturma sebebi olmaktadır. Mısırlı muhasebeciler, kraliyet denetçileri tarafından bulunan herhangi bir usulsüzlük durumunda; para cezası, sakatlama ve hatta ölümle cezalandırıldıkları için titiz kayıtlar hazırlamaya özen göstermişlerdir (Oberholzer, 2002,s.1).

Benzer şekilde, Hindistan'ın Mauray döneminde (M.Ö. 321-184) Kautilya'nın Arthasastra'sı, muhasebe kavramlarını ve en az kırk farklı zimmete para geçirme türünü listeleyen, hile konusundaki en eski eser olarak bilinmektedir (Oberholzer, 2002, s.1).

Muhasebe skandallarının geçmişi de oldukça eskidir. İlk muhasebe skandalı vakası Mezopotamya'da Sippar kentindeki Cruciform anıtında geçmektedir. Anıtın üzerinde anıtın inşaatı için kral tarafından verilen gelirin kayıtları mevcuttur. Uzmanlarca, kayıtların M.Ö 2000 yılında tutulmuş olmasına rağmen M.Ö. 2276-2261 yılları arasında tutulmuş gibi gösterilerek tarihte ilk sahteciliğin kayıtlara geçirildiği düşünülmektedir (Şenel ve Arslan, 2019, s. 293).

Adli muhasebe terimini ilk kez 1824 yılında İskoçyalı James Mc.Clelland adlı bir muhasebeci kendi tanıtım reklamında kullanmıştır (Oberholzer, 2002, s. 2 ;Şenel ve Atmaca, 2018, s. 275).

Adli muhasebe kavramını, yazılı olarak kullanan ilk kişi Maurice E. Peloubet olmuştur. 1946 yılında "Adli Muhasebe: Bugünün Ekonomisindeki Yeri" isimli çalışmasında adli muhasebe kavramını kullanmıştır (Oberholzer, 2002, s.3).

Adli muhasebecilik konusunda ilginç bir vakaya değinecek olursak; vaka ABD'de 1930'lu yıllarda yasadışı faaliyetlerde bulunan İtalyan asıllı ünlü mafya lideri Al Capone'un yakalanması ile ilgilidir. Mafya liderini yasal gücü ile yakalayamayan devlet, İç Gelirler Servisinin özel ajanını kullanarak ele geçirmeyi başarmıştır. Bu nedenle ABD İç Gelirler Servisi "Al Capone yalnızca bir muhasebeci tarafından yakalanabilmiştir" yazılı bir poster hazırlamıştır (Bozkurt, 2000).

1980'li yıllardan itibaren küreselleşmenin ve artan ticaret hacminin etkisiyle ABD ve Kanada başta olmak üzere gelişmiş ülkelerde önem kazanmıştır. Ülkemizde uzman şahitliğe benzeyen ama tam karşılamayan bir yapı olan "Bilirkişilik" şeklinde sürdürülmekte olup, mesleki konularda serbest muhasebeci mali müşavirlerden destek alınmaktadır.

## 1.3. Adli Muhasebecilik Mesleğinin Kapsamı

Mesleği üç ana bölümde incelemek mümkündür:

- Dava Destek Danışmanlığı
- Uzman Şahitlik
- Hile Denetçiliği ve Araştırmacı Muhasebecilik

### **1.3.1. Dava Destek Danışmanlığı:**

Dava destek danışmanlığı; adli süreçte mahkeme aşamasına gelmiş bir dava ile ilgili avukata sağlanan muhasebe desteğidir. Hukukçular uzmanı olmadığı bir muhasebe konusu hakkında meslek mensuplarının desteğini almaktadır. Bahsi geçen davalar, genellikle ekonomik kayıplarla ilgili davalardır. Sözleşme ihlalinin sonucunda ortaya çıkan mali kayıp buna örnektir. Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü ( AICPA- American Institute of Certified Public Accountants) tanımına göre; dava destek danışmanlığı, hiçbir avukatın diğerine sağlayamayacağı muhasebecilerce sunulan profesyonel bir destektir (Pazarçeviren, 2005, s. 2-4).

Dava Destek danışmanlığı konusuna giren davaların bazıları aşağıda sıralanmıştır (Bozkurt, 2000):

- Yolsuzluk davaları
- İşletme Değerlemeleri
- Hasar ve zarar tahminleri
- Sigorta anlaşmazlıkları
- Patent, hak ve markalarla ilgili doğan sorunlar
- İşletme ayrılma, birleşme ve iflas davaları
- Boşanmalarla ilgili anlaşmazlıklar
- İşletmeler arası sorunlar

### **1.3.2. Uzman Şahitlik**

Uzman tanıklık veya uzman şahitlik, dava konusu olayın gerekli mesleki yeteneğe sahip bir adli muhasebeci tarafından incelenmesi, yasal mevzuat kapsamında değerlendirilmesi ve sonucun yazılı veya sözlü olarak mahkemeye sunulmasını ifade etmektedir (Karacan, 2012, s. 115).

### **1.3.3. Hile Denetçiliği ve Araştırmacı Muhasebecilik**

İşletmelerde meydana gelen hile ve yolsuzlukların tespitinde bu konularda deneyime sahip adli muhasebecilere başvurulmaktadır. Adli muhasebeci bu süreçte öncelikle hile ve yolsuzluğun gerçekleştiği işletmedeki tüm belge ve kayıtları inceleyerek ve soruşturmayla ilgili kişilerle görüşerek tarafsız bilgiler toplamalıdır (Thornhill, 1995, s.18).

Hile denetçiliği veya araştırmacı muhasebecilik hizmetleri, yalnız ceza gerektiren söz konusu olayların ortaya çıkmasından sonra değil, aynı zamanda bu tür olaylar henüz ortaya çıkmadan da talep edilmeyi kapsar (Aksu, Uğur, Çukacı, 2008, s. 64; Uyar, 2015, s.182).

## **2. Royal Ahold Skandalı'nın İncelenmesi**

Royal Ahold N.V. 1990'lı yılların en büyük başarı öykülerinden biri olmuştur, 2003 yılında yaşanan muhasebe skandalının ardından ise büyük başarısızlık ile anılmıştır. Şirket, Heijn ailesi tarafından 3 kuşak yönetilmiş olup (De Jong, De Jong, Mertens, Roosenboom 2005, s. 3), 135 yıldır Hollanda'nın en önemli gıda şirketlerinden biri olarak faaliyet göstermektedir.

Skandal, denetim şirketi Deloitte Touche'nın 2002 yılında yapmış olduğu denetimler esnasında, muhasebe kayıtlarında yapılan usulsüzlükleri tespit etmesi ile patlak vermiştir. Bu denetimler sonucunda; şirketin 2001 ve 2002 yıllarında kârını olması gerekenden fazla gösterdiği

anlaşılmiş, muhasebe hilelerinin ve usulsüzlüklerin açıklanmasının ardından şirketin hisse senetleri bir günde % 63 değer kaybetmiştir (Odabaşı ve Ergen, 2017, s. 6).

Economist dergisi 2003 yılında Royal Ahold skandalından “Avrupa’nın Enron’u” olarak bahsetmiştir. Ahold muhasebe skandalı, İtalyan şirketi Parmalat skandalı ile birlikte Avrupa Birliği’nin, muhasebe ve denetim alanlarında daha kapsamlı ve titiz düzenlemeler getirmesine neden olmuştur (Knapp ve Knapp, 2007, s. 642). Tüm Dünya’da tek tip muhasebe ve denetim standartlarına duyulan ihtiyaç konusundaki tartışmalar alevlenmiştir.

Şimdi bu önemli muhasebe skandalını ve skandalın adli denetim sürecini, aşamalarıyla inceleyelim.

### 2.1. Ahold’un Kuruluşu ve Globalleşme Adımları

1887 yılında Albert Heijn tarafından Albert Heijn adıyla Hollanda’da Ootzman isimli küçük bir yerleşim yerinde kurulmuştur. Heijn şirketi süpermarket konseptini ülkesinde geliştirmiş olmasıyla ve kendi ülkesindeki market formatını popüler hale getirmesiyle ün kazanmıştır.

Genç girişimci Abert Heijn, babasından satın aldığı küçük bir bakkal dükkanı ile iş hayatına girmiştir ancak babasının aksine büyük ölçekte bir girişimci olma hayallerine sahip olduğundan on yıl içinde ülkeye dağılmış olan iki düzine markete sahip olmuştur. Heijn’in perakende market zinciri alanındaki başarısının sırrı, marketlerin her birinin konseptini kendisinin dizayn etmesi olmuştur. Marketler, bulunduğu yerdeki toplumun özel ihtiyaçlarını karşılayacak şekilde dizayn edilmiştir. Örneğin, balıkçı köylerindeki ve çiftçiliğin yoğun olduğu yerlerdeki marketlerde farklı ürünler, büyük şehirlerdeki marketlerde farklı ürünler satışa sunulmuştur. Heijn, Amsterdam, Lahey gibi metropollerde büyük süpermarketler açmıştır ve çok farklı gıda ürünü ve ev eşyalarının satışına yer vermiştir. 1990’ların başında kendi gıda mamullerini piyasaya sürmüş ve ilerleyen yıllarda kendi ürünlerini geniş yelpazede kendi markasıyla geliştirmiştir (Knapp ve Knapp, 2007, s. 642).

1973 yılında yönetim şirketin adını Ahold olarak değiştirmiştir. İlerleyen yıllarda Kraliçe Beatrix bir gelenek olarak “Royal ”unvanını, ülkesinde 100 yıldır sürekli ve onurlu bir şekilde faaliyette bulunan şirketlere verdiği gibi Ahold şirketine de vermiştir ve böylece şirket, Royal Ahold unvanı altında faaliyetlerini sürdürmeye devam etmiştir. 1990’lı yıllarda Hollanda’nın en itibarlı şirketleri arasında yerini almıştır.

Şirket, 1948 yılında halka açılmıştır. 1980’li yılların sonuna kadar Heijn ailesi üyeleri tarafından yönetilmiş, 1989 yılına gelindiğinde kurumsal yönetime geçiş yapmıştır (De Jong ve diğerleri, 2005, s. 3). 1989’da şirket profesyonel yönetim kadrosunu işe almış, Ahold’un iş hacmini Dünya çapında market zincirleri olarak genişletmeyi hedeflemiştir. Şirket, 2000’li yıllara gelindiğinde ABD, Batı Avrupa, Güney Amerika, Asya, Portekiz, İskandinavya vb.pek çok ülkede market zincirlerine sahip olmuştur.

Böylelikle agresif genişleme politikası kullanarak; satın alma yolu ile 2003 yılında Dünya’nın en büyük üçüncü, ABD’nin ikici büyük gıda perakendecisi konumuna gelmiştir. O yıllarda yalnızca ABD merkezli Walmart ve Fransız Carefour-SA Royal Ahold’dan daha büyük yıllık satış rakamlarına sahiptir. Ahold’un ABD’deki en büyük rakibi ise Sysco şirketi olmuştur. (Knapp ve Knapp, 2007, s.643). Ana satış formatı süpermarket konsepti olarak yer bulmuş, faaliyetlerin önemli bir kısmı da yiyecek ürünlerinin; restoranlara, sağlık kuruluşlarına, otellere, üniversitelere, kamu kurumlarına satışından meydana gelmiştir (Radojevic, Milivojevic, Stefanovic, 2013, s. 284).

Şirket, en dikkat çekici satın alımını 2000 yılında ABD, Maryland- Columbia’daki U.S Food service’i olarak gerçekleştirmiştir.

Krizle girdiği 2003 yılına kadar Ahold'un uluslararasılaşma stratejisi, satın alınan şirketlerin kendi adları ile iş yapmaya devam etmeleri şeklinde devam etmiş, bu yöntemle yerel hissedarların onayı alınmıştır (Radojević ve diğerleri, 2013, s. 284).

## **2.2. Ahold'de Beliren Sorunların Ana Nedeni**

Royal Ahold'un agresif genişleme planı bir süre sonra, önemli ve beklenmedik sorunları beraberinde getirmiştir. Bu sorunlar, yatırım yapılan ülkelerin kültürel farklılıklarının olması, kurumsal yönetim zayıflıkları ve farklı ülkelerde farklı yasa ve düzenlemelerin bulunması şeklinde sıralanabilir.

Asya, Güney Amerika ve Latin Amerika'da yöneticilerin ve çalışanların işe alımı, terfi ve ödül politikaları Hollanda'da geliştirilen yöntemlerle yapılmaya devam etmiş ancak bu durum Ahold'un yerel yöneticileri tarafından olumlu karşılanmamıştır. Hollanda'da bulunan üst düzey yöneticiler, diğer ülkelerdeki operasyon birimlerinin de Hollanda için uygulanan aynı katı performans standartlarına tabi tutulmasında ısrar etmişler ve kârda %15 oranında yıllık büyüme hedefini belirlemişlerdir. Üst yönetim tarafından süreç boyunca orta ve alt düzey yöneticilere baskı yapılmıştır ve birimlerin kazanç hedefine ulaşması durumunda yöneticiler önemli yıl sonu ikramiyeleri ile ödüllendirilmiştir. Ancak geriye bakıldığında hedeflerin gerçekçi olmadığı görülmektedir (Knapp ve Knapp, 2007, s. 644).

Çoğu büyük şirkette olduğu gibi Ahold'un de etik kuralları bulunmaktaydı ancak buna rağmen şirket yöneticileri, finansal hedefleri tutturmak ve dolayısıyla yıl sonu ikramiyelerinden faydalanmak adına çalışanları bencil ve kendine hizmet eden davranışlarda bulunmaya teşvik etmişlerdir. Bağımsız denetçilerce yanlış beyanlar fark edildiğinde bu saygın şirket, kınanma ve utançla karşı karşıya kalmış ve varlığını sürdürmesine engel olabilecek mali sorunlarla karşılaşmıştır. Öyle ki kraliçenin verdiği Royal unvanının geri alınması konusu gündeme gelmiştir.

2003 yılında Avrupa'da kurumsal yönetimle ilgili en büyük skandalın aktörü olarak anılmıştır (Radojević ve diğerleri, 2013, s. 280).

## **2.3. U.S Foodservice'de Neler Yaşandı?**

Amerika'da Maryland eyaletinde bulunan U.S Food Service Şirketi, Hollanda merkezli Royal Ahold N.V tarafından 2000 yılında satın alınmıştır ve bu işlem şirket için başarılı bir girişim olduğundan oldukça ses getirmiştir. 2002 yılında şirkette işler yöneticilerin istediği şekilde gitmemiş, şirket satış rakamlarında düşüşler tespit edilmiştir.

2002 yılının son çeyreğinde yöneticiler; düzenledikleri toplantıda, satışlarda yaşanan bu düşüşün yıllık ikramiyelere yansıtacağını, şirketin yıl sonu hedeflerine ulaşması ve ikramiye alma olasılıklarının artması için bir çözüm bulunması gerektiğini dile getirmişlerdir.

Çalışanların ifadelerine göre, bir strateji belirlenmiştir. Strateji; oldukça yüksek siparişler verilmesi, tutarları ve bunlara eşlik eden satıcı indirimlerinin vakit kaybetmeden muhasebeleştirilmesi olarak belirlenmiştir. Alınan kararın hemen ardından U.S Foodservice'deki depolar hızla dolmaya başlamıştır. Şirketin satın aldığı envanter miktarı çok büyük olduğundan ürünleri depolamak için ek alan ve soğutucu kiralama yapılmıştır. Alımlar arttıkça U.S Foodservice'in hak kazandığı satıcı indirim promosyon ödemeleri artış göstermiştir. Tedarikçi promosyon ödemeleri 2000 yılında yaklaşık 125 milyon \$ iken 2003 yılında yaklaşık 700 milyon \$ 'a yükselmiştir ve strateji gereği hemen muhasebeleştirilmiştir (Sanchez ve Agoglia, 2011, s. 228).

Bu konuda açıklama yapmak faydalı olacaktır. Satıcı indirimlerinden elde edilen nakit bedellerin muhasebeleştirilmesi promosyon olarak da bilinmekte olup gıda endüstrisinde oldukça yaygın kullanılmaktadır. Satıcılar bazen uygun teşhir yeri karşılığı olarak ya da büyük hacimli satışlarda perakendecilere promosyon ödemeleri sunmaktadır. Ancak bu indirimler sorun teşkil edebilmektedir. U.S Foodservice'in muhasebe uygulamalarına yönelik soruşturmadan önce de

Rite Aid ve Penn Traffic vb. firmalar da bu konu inceleme altına alınmıştır. 2002 yılı öncesi satıcı indirimlerinin muhasebeleştirilmesi ile ilgili bir standardizasyon olmadığından miktar perakendeciler için önemli olsa da çoğunlukla mali tablolara gömülü olarak gösterilmiştir. Ağustos 2002’de bu konuda Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB) düzenleme getirmiştir (Sanchez ve Agoglia, 2011, s. 225,226).

### **2.3. 1. U.S Foodservice’de Bağımsız Denetim Vakası**

Deloitte Accountants B.V 1973 yılından beri Royal Ahold firmasının grup denetçisiydi ve firmanın yıllık konsolide finansal tablolarını denetlemekteydi. U.S Foodservice’in denetçisi Ahold tarafından satın alınmadan önce KPMG firması idi. Ahold tarafından satın alınmasının ardından Deloitte Accountants B.V firmasının ABD deki şubesi Deloitte & Touche tarafından denetlenmeye başlamıştır.

Deloitte & Touche, 2003 yılı başında Ahold’un mali tablolarını denetlediği sırada, belirli bir satıcının bakiyelerinin şişirildiğini fark etmiş ve U.S Foodservice ve diğer Ahold ortak girişimlerinde de bazı usulsüz muhasebe kayıtlarını tespit etmiştir. Bunun ardından hızla 2000, 2001 yılları için vermiş olduğu görüşleri geri çekmiş ve 2002 yılı için yapmış olduğu çalışmaları askıya aldığı duyurmuştur (Sanchez ve Agoglia, 2011,s. 227). Bu durum üst yönetimde şok etkisi yaratmıştır.

Deloitte tarafından yapılan bu duyuru sonucunda Royal Ahold hisse senetlerinin değeri % 63 oranında düşmüş ve aynı zaman diliminde derecelendirme kuruluşları NYSE, Standard & Poor’s ve Moody’s şirketin kredi notunu indirmiştir.

Şirketin kredi notunun BBB den BB+ ya düşmesi ile (Rankine, 2003) şirket, kredibilite krizini atlatmakta zorlanmıştır. Finans çevrelerinde şu espri dolaşmaya başlamıştır: "Ahold’u şimdi nasıl hecelersin? –E-N-R-O –N "( Radojeviç ve diğerleri, 2013, s. 289).

Londra merkezli finans kuruluşları Ahold’un iflase zorlanması konusunda ısrarcı olmuşlardır. Royal Ahold yönetim kurulu hemen toplanmış ve olaylara hızlı yanıt vermiştir. Şirketin usulsüzlüklere karışmış olan CEO ve CFO’su, Cees Van der Hoeven ve Michael Meurs hemen görevden alınmıştır.

### **2.3.2. U.S Foodservice’de Adli Denetim Vakası**

Skandalın patlak vermesinin ardından şirket yönetimi, şirketin faaliyetlerini araştıran tüm kolluk kuvvetleri ve düzenleyici kuruluşlarla işbirliği içinde olacaklarını, mali işler ve muhasebe sorunlarının kaynaklarının belirlenmesi ve çözülmesi için önlemler alacaklarını açıklamıştır (Knapp ve Knapp, 2007, s. 645). ABD Adalet Bakanlığı tarafından zaman kaybetmeden ceza soruşturması başlatılmıştır.

Hollandalı yetkililer tarafından da Ahold’un genel merkezine baskın düzenlemiştir. Aynı zamanda yetkililerce ceza soruşturması başlatılmıştır. Ek olarak Ahold de olayın aslını öğrenmek adına, Pricewaterhousecoopers firması ile anlaşarak Amerika Birleşik Devletleri Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu U.S. ( Securities and Exchange Commission -SEC )ile birlikte çalışacak adli muhasebecilerden oluşan bir takım görevlendirmiştir. Soruşturma esnasında ABD federal jürisi kararıyla 1999 yılına kadar geriye gidilerek adli muhasebeciler tarafından on binlerce belge incelenmiştir (Sanchez ve Agoglia, 2011, s. 229).

Yalnızca U.S Foodservice şirketini kapsayan adli denetimde toplam 856 milyon \$’ı aşan sahtekarlığı ortaya çıkarılmıştır. Sahtekarlığın 100 milyon \$’ı 2000 yılı ile, yaklaşık 200 milyon \$’ı 2001 yılı ile geri kalan meblağ 2002 yılı ile ilişkilendirilmiştir Çok sayıda işletme çalışanının dolandırıcılığa dahil olduğu saptanmıştır (Sanchez ve Agoglia, 2011, s. 229) .

U.S Foodservice çalışanları tarafından geçmiş dönemlerde satıcılara kasıtlı olarak üzerlerinde yanlış miktarlar yazılı olan teyit mektupları gönderildiği tespit edilmiştir. Bazı satıcılar bu kadar borçlu olmadıklarını belirten gizli yan mektuplarla mutabakatları

cevapladıklarını ifade etmiştir ve skandalın bu şekilde patlak verdiği ortaya çıkmıştır. Soruşturma, Ahold'un alt kuruluşlarını da içine alacak şekilde genişletilmiştir (Schanchez ve Agaglia, 2011, s. 230). Bazı satıcılar işbirliği içerisinde hareket ederek şişirilmiş tutarları bilerek imzaladığını kabul etmiştir.

Adli muhasebe incelemesi neticesinde iç kontrollerde zayıflıklar, satıcı ödeme hesaplarının kayıtlarında ve takibinde başarısızlıklar, Amerikan Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (US GAAP) uygulamalarında başarısızlıklar göze çarpmıştır. Sadece US Foodservice de değil başka alt kuruluşlarda ve ortak girişimlerin finansal tablolarında da önemli hatalar bulunmuştur.

Royal Ahold'de diğer alt kuruluş ve ortak girişimlerin de incelenmesiyle toplam usulsüzlüğün 1milyar \$' in üzerinde olduğu ortaya çıkmıştır.

Bu kapsamlı adli soruşturma neticesinde denetlenmiş yıllık 2002 mali tabloları ancak 2003 yılının Ekim ayında açıklanabilmiştir. 2000 ve 2001 yılları için de düzeltmeler yapılmıştır.

#### **2.4. Adli Soruşturmada Tespit Edilen Muhasebe Hileleri ve Yargılama**

Adli soruşturmada üç temel yanlış beyan türü tespit edilmiştir. Bunlardan ilki, Royal Ahold'un bazı yabancı ortak girişimlerin finansal verilerinin konsolide tablolarda uygunsuz bir şekilde yer almasının tespitidir. Konsolide gelirler ve varlıklar büyük ölçüde konsolide finansal tablolarda fazla gösterilmiştir. İskandinavya ve Latin Amerika'daki dört ortak girişimin satışlarının % 100'ünün, Ahold mali tablolarında konsolide edilmesi öncelikle Deloitte'in yaptığı 2002 bağımsız denetimi esnasında dikkat çekmiştir.

Ahold yabancı şirketlere yatırım yaptığında genellikle tam olarak % 50 paya sahip olmuştur. Hollanda muhasebe kurallarına göre bir ortak girişim şirketinin mali verilerinin tam konsolide edilebilmesi için ana şirketin etkin kontrol sahibi olmasının kanıtlanması şartı gerekmektedir. Bu şart %50' den fazla paya sahip olmakla sağlanabilmekteydi. Yöneticiler, etkin kontrol gücü sahibi olduklarını kanıtlayabilmek için kilit yöneticilerden aldıkları, firma faaliyetleri üzerinde kontrol gücüne sahip olduklarını gösteren imzalı belgeleri ibraz ederek Deloitte yetkililerini ikna etmeye çalışmışlardır. İncelemelerde ortak girişim yöneticilerinin imza konusunda Ahold çalışanlarınca zorlandığı belirlenmiştir (Knapp ve Knapp, 2007, s. 648-649). Konsolide net gelir kasıtlı olarak çarpıtılmıştır.

Ortaya çıkarılan ikinci usulsüzlük türü yabancı ortak girişimlerdeki yatırımların ilk kez muhasebeleştirilmesi kayıtları ile ilgili olmuştur. Royal Ahold hisse senetleri Hollanda ve New York Menkul kıymetler Borsalarında işlem gördüğü için firma mali tablolarını Hollanda ve ABD'de yayınlamaktaydı.

1990'larda Hollanda Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine göre satın almalarda şerefiye, özkaynaklar yoluyla muhasebeleştirilirdi ve kazancı etkilememekteydi. Aksine 2001 yılına kadar Amerikan Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (US GAAP), şerefiyenin bilançoda aktifleştirilmesi ve 40 yılı aşmayan sürede itfa edilmesine izin verilmekteydi. İki ayrı muhasebe politikası karşısında Ahold, Hollanda Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri'ni (Dutch GAAP) kendi avantajı için kullanmıştır (De Jong, 2005, s.12). Bu duruma göre 2002 yılında Hollanda Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri' ne göre hisse başına kazanç %16 görülürken, Amerikan Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri'ne göre %17 lik bir düşüş gerçekleşmiştir. Hisse senedi sahipleri genelde Hollandalı olduğu için inceleme olmasa bu durum uzun süre fark edilmeyebilirdi. (Radojević ve diğerleri 2013, s. 289).

Üçüncü usulsüzlük konusu ise ise; daha önce US Foodservice vakasında bahsedilmiş olduğu gibi satıcılar tarafından gıda toptancılarına ödenen promosyon ödeneklerinden kaynaklanmıştır.

Promosyon ödemeleri, gıda toptancısı ne kadar çok mal alırsa o kadar fazla olmaktadır. US Foodservice 'de ödenek satış maliyetlerinde azalma olarak kaydedilmiştir, oysa 3 yıla orantılı



olarak dağıtılması gerekmektedir. Ayrıca promosyon ödemesi yüzdelere de şişirildiği tespit edilmiş, kayıtlarda oranlar %5 yerine % 7 olarak uygulanmıştır (Knapp ve Knapp, 2007, s. 651).

#### 2.4.1 Yargı Süreci

Finansal Times'ın "en büyük beyaz yakalı ceza davası " olarak söz ettiği, Avrupa'nın en büyük muhasebe skandallarından biri olarak nitelendirilen skandalın ortaya çıkmasının ardından diğer skandallarda olduğu gibi düzenleyici kurumlar ve kolluk kuvvetleri yatırımları konusunda endişe duyan kamuyu aydınlatmak için açıklamalarda bulunmuşlardır.

Ahold'un hızlı davranarak, sözcüleri Sharon Christians vasıtasıyla, Amerikalı ve Hollandalı müfettişler ile işbirliği içinde olduklarını açıklaması (Big para, 2003) ve Pricewaterhousecoopers firmasından adli muhasebecilerden oluşan bir takımla birlikte süreci takip edeceklerini bildirmesi otoritelerce önemli bir adım olarak değerlendirilmiştir. Suç duyurusunda bulunulmasından kısa süre sonra Hollandalı savcı çifte yargılama olmamasını talep etmiştir ve SEC (Securities and Exchange Commission ) bu talebi haklı bulmuştur böylece ABD'li yetkililerle anlaşmaya varılmıştır (BBC, 2006).

2004 yılı Eylül ayında Hollanda mahkemelerince tüm deliller değerlendirilmiş ve dava karara bağlanmıştır. Royal Ahold'un yaklaşık 8 milyon Euro ödemesine karar verilmiştir (Knapp ve Knapp, 2007,s. 653 )

Skandalın duyulmasının ardından görevden ayrılan CEO ve CFO'su dolandırıcılık yaptıkları yönündeki suçlamaları kabul etmemişlerdir. Ancak Hollanda federal mahkemesi CEO, CFO ve iki yöneticiyi suçlu bulmuştur (BBC, 2006). Eski yöneticiler 4 ay ve 9 ay arasında değişen hapis cezalarına çarptırılmış ancak hapis cezaları ertelenmiştir. Buna ek olarak, üç kişi 120.000 Euro ile 225.000 Euro arasında değişen para cezaları almışlardır. Hollanda'da örgütlenen hissedar aktivist grubu, üç eski Royal Ahold yöneticisine uygulanan asgari cezaları yeterli bulmamıştır. Grubun sözcüsü basın açıklamasında, cezaların asgari düzeyde olduğunu savunarak, ABD de yargılama yapılması halinde sanıklara 10 yıldan fazla hapis cezası verileceğini ifade etmiştir ( Knapp ve Knapp, 2007,s. 653) Bu olayların ardından hissedarların dava açmasını engellemek adına Ahold yaklaşık 1 milyar Dolar ödemede bulunmuştur ( BBC, 2006).

ABD'de görülen davalarda alınan yargı kararlarını ve sonrasında meydana gelen önemli gelişmeleri maddeler halinde özetleyecek olursak ( Sanchez ve Agoglia, 2011, s.233):

- 2004 yılında US Foodservice eski satın alma yöneticileri Timothy J. Lee ve William F. Carter plana katılmaktan ve tedarikçilerle komplo kurarak denetçileri yanıltmak suçlarını kabul etmişlerdir. Para cezası olarak yaklaşık 300.000 \$ ödemişlerdir ve halka açık şirketlerde yönetici olmaları yasaklanmıştır.
- Eylül 2006'da, U.S. Foodservice'in eski CFO'su Michael J. Resnick suçunu kabul etmiş ve tutuklanmıştır. Kendisine federal yargıç tarafından altı ay ev hapsi ve üç yıl denetimli serbestlik cezaları verilmiştir.
- Kasım 2006'da federal jüri, U.S. Foodservice'in eski pazarlama müdürünü menkul kıymet dolandırıcılığından suçlu bulmuştur, 2007 yılında dava neticelenmiş ve yedi yıl hapis cezasına çarptırılmıştır.
- 2007'de U.S. Foodservice'in eski kurumsal denetçisi Suzanne Brown, 100.000 dolarlık bir para cezasına çarptırılmıştır. 5 yıl boyunca halka açık şirketlerde çalışmaktan ve muhasebecilik mesleğini icra etmekten men edilmiştir ( SEC, 2007).
- 2007 yılında, eski U.S. Foodservice CEO'su James Miller, Ahold ile bir anlaşmaya varmıştır, 8 milyon dolar ödemeyi kabul etmiştir ancak sorumluluğu kabul etmemiştir ( Reuters, 2007).
- Ahold 2007 yılında US Foodservice'i satmıştır.

- 2009 yılında, Hollanda'daki bir temyiz mahkemesi üç eski Ahold yöneticisini hapis cezasına çarptırmıştır.
- 2007'de Hollanda Muhasebe yetkilileri, bir Deloitte & Touche çalışanını 2000 ve 2001 denetimlerinde görevlerini yerine getirmemek suçu nedeniyle kınamıştır.
- Birleşik Devletlerde, Deloitte aleyhindeki hissedar davaları 2009 yılında reddedilmiştir.

## **2.5. Alınan Önlemler ve Son Durum**

Yaşananların ardından yönetimin hızlı tepkisi ve içine düşülen kötü durumun açıklığa ve çözüme kavuşturulması için gerekli adımları atması şirketin ayakta kalmasını sağlamıştır. Önce yönetimde boş kalan yerler doldurulmak istenmiştir. Mayıs 2003'te IKEA'nın geçmişteki CEO'su İsveçli Andreas Moberg başa getirilmiştir.

Ahold, Pricewaterhousecoopers firması ile anlaşarak SEC ile birlikte çalışacak adli muhasebecilerden oluşan bir takım görevlendirmiştir. Soruşturma esnasında adli muhasebeciler tarafından tüm belgeler titizlikle incelenmiştir. Pricewaterhousecoopers firmasından adli muhasebecilerden oluşan bir takımla birlikte süreci takip edeceklerini bildirmesi otoritelerce önemli bir adım olarak değerlendirilmiştir.

Ahold yaptığı basın açıklamasıyla; şirketin finansal sistemlerinde iyileştirmeler yapıldığını, bünyesinde yeni yönetim ofisi, etik ve uyum ofisleri oluşturulduğunu duyurmuştur. İç denetim departmanının sadece CEO 'ya değil doğrudan denetim komitesine rapor vereceği bildirilmiştir. Alınan önlemlerle işletme halen önemli pazar payına sahip olarak iş yaşamına devam etmektedir.

Bugün uluslararası grup holding şirketi olarak, 27 ülkede 9000 'den fazla mağaza, market ve ofise sahiptir ( Radojević ve diğerleri, 2013,s. 284). Günümüzde %33 pazar payı ile gıda alanında Hollanda'nın en yüksek pazar payını elinde bulundurmaktadır (Odabaşı ve Ergen, 2017, s.6).

Radojević ve diğerlerine göre (2013) Charles Darwin'in şu ifadesi Ahold'un niçin ayakta kaldığını özetlemektedir: " Ne en güçlü olan hayatta kalır ne de en zeki olan... Değişime en çok adapte olabildir, hayatta kalan! "

Dünya'da ülkelerin skandallara karşı aldığı önlemlere değinecek olursak; ABD'de meydana gelen Enron ve Worldcom gibi muhasebe skandallarının ardından Sarbanes- Oxley kanunu çıkarılmıştır. Avrupa'da ise sekizinci direktif revize edilmiştir.

Sarbanes–Oxley Kanunu, bağımsız denetim ve muhasebe uygulamaları açısından sermaye piyasalarına köklü düzenlemeler getirmiş olan bir kanundur. Dünya'da ülkelerin muhasebe uygulamalarını gözden geçirmesine vesile olmuştur (Elitaş ve Elitaş, 2011,s.128). Sarbanes- Oxley kanunu ile firmalara denetim komitesi oluşturma zorunluluğu getirilmiştir. Adli muhasebeciler bu firmalarda profesyonel araştırmacı olmaları sebebiyle görev alabileceklerdir (Pazarçeviren, 2005,s. 3).

## **Sonuç ve Öneriler**

Adli muhasebecilik; dava safhasına gelmiş finansal olayları yargı sürecinde aydınlatmak için muhasebe ve denetim bilgilerinden yararlanarak hukuk sistemine yardımcı olma faaliyetlerini kapsayan bir meslek alanıdır. "Dava Destek Danışmanlığı, Uzman şahitlik ve Hile Denetçiliği ve Araştırma Muhasebecilik" olarak üç ana bölüme ayrılmaktadır. Ülkemizde, uzman şahitliğe benzeyen ama tam karşılama yapmayan bir yapı olan "Bilirkişilik" şeklinde sürdürülmekte olup, mesleki konularda Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerden destek alınmaktadır. Henüz ABD, Kanada ve Avrupa ülkelerinde olduğu kadar gelişme gösteremeyen bu meslek dalı gittikçe önem kazanmaktadır.

Royal Ahold skandalı 2003 yılında meydana gelmiş ve uzun süre gündemde kalmış, "Avrupa'nın Enron'u" olarak anılmış önemli bir vakadır. Skandalın nedenleri olarak: gerçekçi olmayan hedefler, kurumsal yönetimin zayıflığı, iç denetimin yetersizliği, ülkeler arası farklı muhasebe uygulamalarının kullanılması sayılabilmektedir.

Royal Ahold firmasının yaşanan kriz sonrası ayakta kalmasının nedeni içine düşülen kötü durumun açıklığa ve çözüme kavuşturulması için gerekli adımları hızlıca atması olmuştur. Ahold, kamu yetkilileriyle birlikte çalışacak adli muhasebecilerden oluşan bir ekip görevlendirmiştir. Bu durum otoritelerce önemli bir adım olarak değerlendirilmiştir. Soruşturma esnasında adli muhasebeciler tarafından tüm belgeler titizlikle incelenmiştir.

İtalyan şirketi Parmalat skandalı ve Hollanda şirketi Royal Ahold Skandalı Avrupa Birliği'nin, muhasebe ve denetim alanlarında daha kapsamlı ve titiz düzenlemeler getirmesine neden olmuştur. ABD'de Sarbanes- Oxley kanunu çıkarılmıştır ve Avrupa'da ise sekizinci direktif revize edilmiştir. Tüm Dünya'da tek tip muhasebe ve denetim standartlarına duyulan ihtiyaç konusundaki tartışmalar alevlenmiştir.

Suçluların hak ettiği cezayı alması, toplumda adaletli bir yargı sisteminin varlığına duyulan güveni pekiştirmektedir. Adaletli bir yargılama sisteminin varlığı ise hile ve yolsuzluklar karşısında caydırıcı olmaktadır. Bütün bunlar adli muhasebe sisteminin iyi işlemesi ile çözülebilecektir.

## Kaynakça

- Aksu, İ., Uğur, A. Ve Çukacı, Y.C. (2008). Adli muhasebe ve adli muhasebecilik mesleğinin bir kolu olarak bilirkişilik. *Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, 63-71.
- BBC. Turkish., (2006). *Ahold patronları suçlu bulundu.* [https://www.bbc.co.uk/turkish/europe/story/2006/05/060522\\_ahold-fraud.shtml](https://www.bbc.co.uk/turkish/europe/story/2006/05/060522_ahold-fraud.shtml) (Erişim tarihi: 01.09.2022)
- Bholone, K.P. (2022). Forensic accounting: A brief overview. *Innovations and Challenges in Commerce, Management and Economics*. 2, 7-11.
- Bozkurt, N. (2000) . Muhasebe ve denetim mesleğinde yeni bir alan "Adli muhasebecilik". *Yaklaşım Dergisi*, 8( 94). [http://www.adli-muhasebe.com/index.php?option=com\\_content&view=article&id=29:muhasebe-ve-denetim-meslende-yen-br-alan-adl-muhasebecik&catid=2:makaleler&Itemid=7](http://www.adli-muhasebe.com/index.php?option=com_content&view=article&id=29:muhasebe-ve-denetim-meslende-yen-br-alan-adl-muhasebecik&catid=2:makaleler&Itemid=7) (Erişim tarihi: 01.09.2022)
- De Jong, A., ve De Jong, D. V., Mertens, G., Roosenboom, P. (2005). Royal Ahold: A failure of corporate governance and an accounting scandal. *Tilburg University* , 2005–57, 1-56.
- Elitaş C. ve Elitaş B.L ., (2011). "Kamuyu aydınlatma ve şeffaflık bağlamında hukuki düzenlemelerin yapıları: Sarbanes- Oxley yasası ve Alman 10 adım programının karşılaştırılması. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 13, 119–141.
- Hürriyet.(2003). *Ahold skandalı iyice büyüdü.* [https://bigpara.hurriyet.com.tr/haberler/genel-haberler/ahold-skandalı-iyice-buyudu\\_ID445849/](https://bigpara.hurriyet.com.tr/haberler/genel-haberler/ahold-skandalı-iyice-buyudu_ID445849/) (Erişim tarihi: 01.07.2022).
- Karacan, S. (2012). Hukuk ile muhasebenin kesişme noktası, Adli muhasebe, *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi*, 8, 105-128.
- Knapp , M.C.ve Knapp, C.A. (2007). Europe's Enron: Royal Ahold, N.V., *Issues in Accounting Education*, 22(4), 641–660.
- Oberholzer, C. (2002). *Quality management in forensic accounting*. (Yayınlanmış yüksek lisans tezi) Gordon Institute of Business Science, University of Pretoria, Güney Afrika.

- Odabaşı, C.ve Ergen, H., (2017). Bağımsız Denetimde Kamu Gözetimi ve Skandallar. *Muhasebe ve Denetim Dünyası E- Dergisi*, 1-11.
- Rankine, K. (2003). Ahold shares slump as executives are sacked over US profits error. <http://www.telegraph.co.uk/finance/2844092/>. (Erişim tarihi: 10.09.2022)
- Reuters ( 2007). Ahold settles with ex-ceo of former U.S unit. <https://www.reuters.com/article/us-ahold-miller/ahold-settles-with-ex-ceo-of-former-u-s-unit-idUSWEB088720071218> (Erişim tarihi: 15.09.2022)
- Sanchez, M.H. ve Agoglia, C.P.( 2011). U.S. Foodservice: A case study in fraud and forensic accounting. *Journal of Forensic & Investigative Accounting*, 3(3), 224-235.
- SEC.(2007). *SEC settles financial fraud action against former controller of U.S. foodservice.* <https://www.sec.gov/litigation/litreleases/2007/lr19961.htm/>. (Erişim tarihi: 10.09.2022)
- Smith, G.S. ve Crumbley D.L. (2009). How divergent are pedagogical views toward the fraud/forensic accounting curriculum. *Global Perspectives on Accounting Education*. 6, 1-24.
- Şenel,S.A. ve Arslan, Ö. (2019). Muhasebe skandallarının önlenmesinde adli muhasebe mesleğinin rolü. *C.Ü İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 20 (1), 293-308.
- Şenel,S.A. ve Atmaca,P. (2018). Muhasebe meslek mensuplarının (SMMM) adli muhasebe mesleğine bakış açılarının analizi: Sivas örneği. *Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 6(76), 272-291.
- Pazerçeviren, S.Y. (2005). Adli muhasebecilik mesleği. *Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 1(2), 1-19.
- Thornhill W.T. (1995). Forensic accounting – How to Investigate Financial Fraud, Richard D. Irwin Inc.: New York.
- Ünal Uyar, G.F. (2015). Adli muhasebecilik mesleği ve mesleğin Dünya’daki gerekliliği: Worldcam skandalı. *Sobider Sosyal Bilimler Dergisi*, 2(5), 178-192.

#### ETİK ve BİLİMSEL İLKELER SORUMLULUK BEYANI

Bu çalışmanın tüm hazırlanma süreçlerinde etik kurallara ve bilimsel atıf gösterme ilkelerine riayet edildiğini yazar(lar) beyan eder. Aksi bir durumun tespiti halinde Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi'nin hiçbir sorumluluğu olmayıp, tüm sorumluluk makale yazarına (yazarlarına) aittir.