

MUHASEBE SKANDALLARININ ÖNLENMESİNDE ADLİ MUHASEBE MESLEĞİNİN ROLÜ

Said ALPAGUT ŞENEL¹

Öznur ARSLAN²

ÖZET

Muhasebe skandalları, mali tablolarda yer alan bilgilerin güvenilir, anlaşılabilir, karşılaştırabilir olmasına ve ihtiyaca cevap verebilmesine engel teşkil eden skandallar olarak ifade edilebilir. Özellikle 20. ve 21. yüzyıllarda yaşanan ve dünya çapında geniş yankılar uyandıran muhasebe skandallarının mali piyasalar üzerinde büyük etkiler meydana getirmesi, bir takım düzenlemeler yapılmasını gerekli kılmış, yapılan bu düzenlemeler ve alınan önlemler adli muhasebe mesleğini ön plana çıkarmıştır. Bu çalışmada muhasebe skandallarının ekonomik etkileri, skandallar sonrası alınan önlemler ve adli muhasebe mesleğinin muhasebe skandallarını önlemede etkin bir araç olarak kullanılmasına yönelik teorik çerçevede açıklamalara yer verilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Muhasebe Skandalları, Adli Muhasebe, Dava Destek Danışmanlığı, Bilirkişi.

The role of Forensic Accounting Profession in Preventing the Accounting Scandals

Abstract

The accounting scandals can be defined as the whole of scandals preventing the information presented in financial reports from meeting the criteria of reliability, understand ability, comparability, and answering the needs. Especially because of the accounting scandals in 20th and 21st centuries making tremendous impact through out the world had significant effects on the financial markets, it has become in evitable to makes pecific regulations and these regulations made and the precautions taken have brought the forensic accounting in to the forefront. In the present study, the economic effects of scandals, the precautions taken after the scandals, and the theoretical frame of using the forensic accounting in preventing these scandals are presented.

Keywords: Accounting Scandals, Forensic Accounting, Litigation Support Consultancy, Expert Witness.

GİRİŞ

Muhasebe skandallarının geçmişi eski ve orta çağa kadar uzanmaktadır. Eski ve orta çağda gerçekleşen ilk muhasebe skandalı, Mezopotamya’ da Sippar kentinde Cruciform Anıtı örneğidir. Söz konusu anıt üzerinde tapınağın düzenlemesi için kral tarafından verilen gelirlerin kayıtları bulunmaktadır. Bu kayıtlar aslında M.Ö. 2000 yıllarında tutulmasına rağmen M.Ö. 2276-2261 yıllarında gerçekleşmiş gibi gösterilerek “tarihte” sahtecilik yapılmış ola bilineceği düşünülmektedir. Yine aynı dönemde yün ticareti yapan İngiliz menşeli Cely Ailesi’nin yün balyalarının ağırlığı ve fiyatıyla ilgili hileye başvurdukları tespit edilmiştir (Parker, 1991:10; Jones, 2011: 116).

Özellikle 20. ve 21. yüzyıllarda yaşanan ve dünya çapında geniş yankılar uyandıran muhasebe skandalları, küreselleşmenin de etkisiyle tüm dünyayı kapsamakta, küresel çapta kalıcı izler bırakmaktadır. Yaşanan muhasebe skandalları sonrasında; yatırımcıların mali tablolara

¹ Dr. Öğretim Üyesi, Sivas Cumhuriyet Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Bankacılık Finans Bölümü, Sivas, asenel@cumhuriyet.edu.tr

² Dr. Öğretim Üyesi, Sivas Cumhuriyet Üniversitesi, Cumhuriyet Meslek Yüksekokulu, Büro Hizmetleri ve Sekreterlik Bölümü, Sivas, oznurkul@cumhuriyet.edu.tr

olan güveni azalmış, muhasebe meslek mensuplarının ve bağımsız denetçilerin mali durumun gerçeği yansıtması açısından sorumlulukları ve rolleri sorgulanmaya başlanmıştır. Muhasebe skandallarının yaşanmış olduğu ülkelerde; muhasebe skandallarının önlemesine, yatırımcıların güveninin yeniden kazanılmasına ve uluslararası standartların oluşturulmasına yönelik çeşitli yasa ve düzenlemeler geliştirilmiştir.

Günümüzde teknolojik gelişmelere bağlı olarak hile ve yolsuzlukların ortaya çıkarılabilmesi için, daha fazla uzmanlaşma ve eğitime ihtiyaç duyulmaktadır. Bu konuda uzmanlık eğitimi almış, konuyu gerek muhasebe gerekse hukuk açısından değerlendirebilecek kişilere olan ihtiyaç artmış ve bu ihtiyaç “Adli Muhasebe” olarak anılan bir mesleğin doğmasına neden olmuştur.

Bilgi toplumu sürecini yaşadığımız günümüz dünyasında; mali sistemlerde yaşanan gelişmeler, hile ve yolsuzlukların yeni bir boyut kazanması ve özellikle gelişen teknolojiye paralel olarak mali suçların niteliğinin ve suçlu profilinin daha karmaşık bir hale gelmesi gibi nedenlerle giderek önem kazanan adli muhasebe mesleği Kanada, Amerika Birleşik Devletleri İngiltere, Avustralya, Yeni Zelanda ve Avrupa Birliği ülkelerinde hızlı bir gelişme göstermiştir (Gülten ve Kocaer, 2011:11; Balcı, 2014:3).

Bu çalışmada muhasebe skandalları, skandalların ekonomik etkileri ve skandallar sonrası alınan önlemler ile adli muhasebe mesleği hakkında bilgi verilmektedir. Çalışmanın temel amacı, duyulan ihtiyaca rağmen, Türkiye’de tam anlamıyla uygulama imkânı olmayan adli muhasebe mesleğinin muhasebe skandallarının önleminde oynadığı önemli rol hakkında farkındalık yaratmaktır.

I. LİTERATÜR İNCELEMESİ

Rezaee ve Burton (1997) çalışmalarında, muhasebecilerin adli muhasebenin gerekliliğini ve üniversite öğrencilerinin adli muhasebe alanında kariyerlerini gerçekleştirmeleri için teşvik edilmeleri gerektiğini vurgulamışlardır

Carnes ve Gierlasinski (2001) çalışmalarında, muhasebe hizmetinden yararlananların, hilelerin tespit ve engellenmesi noktasında muhasebe meslek mensuplarının daha etkin olmalarını ve üniversitelerinde bu etkinlikte öğrenciler yetiştirmeleri gerekliliğini belirtmişlerdir.

Pazarçeviren (2005) çalışmasında, Mooresville Honda şirketinde yaşanmış adli muhasebe davası örneğini incelemiş, muhasebeciler, dış denetçiler, iç denetçiler ve adli muhasebeciler arasındaki farklardan bahsetmiştir. Çalışmada hilelerin engellenmesinde adli muhasebecilerin aldığı eğitimlerin etkili olacağı vurgulanmıştır.

Kuloğlu (2007) çalışmasında, Türkiye’deki kredi kartı dolandırıcılığı soruşturma aşamaları ile adli muhasebe uygulamalarını karşılaştırarak, dolandırıcılık suçlarının soruşturulması sürecinde faydalanılabilecek bir soruşturma modeli geliştirmiştir.

Özkul ve Pektekin (2009) çalışmalarında, bilgi teknolojilerinin muhasebe denetiminde artan önemini vurgulayarak, teknolojinin negatif amaçlarla kullanıldığı durumlarda ortaya çıkan yolsuzluklar ve bu yolsuzlukları tespit etmede ve önlemede adli muhasebecinin yararlanacağı Veri Madenciliği tekniklerine yer vermişlerdir.

Okunbor ve Obarettin (2010) çalışmalarında, adli muhasebe uygulamalarının Nijerya’daki etkinliğini analiz etmişlerdir. Pek çok farklı sektörde yapılan araştırmada hile ve yolsuzlukların tespit edilmesinde adli muhasebe hizmetinin etkin olarak kullanılmadığı sonucuna ulaşılmıştır.

Akın ve Onat (2015) çalışmalarında, adli muhasebenin Türkiye’de henüz yeni bir kavram olduğunu vurgulayarak, adli muhasebenin hata, hile, ve yolsuzlukları baz alan bir muhasebe türü olduğundan bahsetmişlerdir. Sonuç olarak hukuk biliminden ve bilgi işlem yöntemlerinden

yararlanan adli muhasebenin hata, hile ve yolsuzluklarla mücadelede etkili bir araç olacağına altı çizilmiştir.

Tazegül ve Kılıçbey (2017) çalışmalarında, muhasebe meslek mensuplarının adli muhasebe mesleğine yönelik algılarını farklı değişkenler açısından değerlendirmişlerdir. Çalışmada, adli muhasebecilik mesleğinin ister bağımsız bir alan/meslek olarak ister günümüzde uygulanan muhasebe mesleğinin bir parçası olarak muhasebe alanında yerini alması gerektiği sonucuna varılmıştır.

II. MUHASEBE SKANDALLARI VE EKONOMİK SONUÇLARI

Muhasebe skandalları, büyük ölçekli işletmelerin yönetici ve çalışanları tarafından yapılan suçların ortaya çıkması ile gerçekleşen ve kamuoyunu doğrudan etkileyen, iş ve politik hayatı kapsayan skandallardır (Yardımcıoğlu ve Ada, 2013: 44). Geçmişten günümüze gerçekleşen tüm muhasebe skandallarının temelinde finansal manipülasyonlar, daha açık bir ifade ile finansal bilgi kullanıcılarında mevcut durum ve gelecekle ilgili olarak istenilen yönde algılar yaratmak amacıyla işletmenin faaliyet sonuçlarının ve finansal yapısının bilerek ve isteyerek olduğundan farklı gösterilmesi (Dalğar ve Pekin, 2011:25; Gacar, 2012:75) yatmaktadır. Oysa finansal bilgi kullanıcıları işletmelerin performansını değerlendirmede *doğru ve dürüst* sunulan mali tablolara ihtiyaç duymaktadır. Bu nedenle mali tablolar, güvenilir, anlaşılabilir, karşılaştırılabilir ve ihtiyaca uygunluk gibi kriterleri taşıyan bilgiler sunmalıdır. Bir başka ifade ile mali tablolarda, işletmenin mali durumu, performansı ve nakit akışları gerçeğe uygun bir şekilde hazırlanıp finansal bilgi kullanıcılarına sunulmalıdır.

Muhasebe sisteminde farklı duruma uygulanabilirliği sağlamak amacıyla bazen birçok seçenek sunulur, farklı yöntem ve esneklikler tanınır. Muhasebe sistemindeki bu esneklikler, işletmelerin yeni yöntem ve durumlara ayak uydurabilmeleri için tanınmıştır ve faaliyet sonuçları hakkındaki verilerden faydalananları yanıltmak üzere kullanılmamalıdır (Mulford ve Comiskey, 2002:19). Fakat hem muhasebe sistemindeki bu esnekliklerden hem de yasal düzenlemelerdeki boşluklardan yararlanılarak işletme yönetici ve çalışanları mali tablo ve raporlardaki bilgileri manipüle edebilmektedir³ (Küçüksozen ve Küçükkocaoğlu, 2005:2). Finansal tablo ve raporlarda yer alan bilgilerin manipülasyonu, işletme yöneticilerinin istekleri doğrultusunda finansal rapor ve tablolarda yer alan bilgilere müdahalede bulunulması şeklinde tanımlanabilir (Holt ve Eccles, 2003:332). Muhasebe skandallarının temelinde yer alan bu manipülasyonlar muhasebe hilelerine dayanmaktadır (Erol, 2008:230).

Muhasebe hileleri işletmenin mevcut durumunu olduğundan farklı göstermek, yolsuzlukları gizlemek, ortaklara daha az kâr payı dağıtmak ve vergi kaçırmak gibi amaçlarla işletme varlık ve kaynaklarının kasıtlı bir şekilde suiistimal edilmesi, yanlış yönlendirilmesi sonucunda ortaya çıkmaktadır (Koca, 2010:48). Bu durum işletmeler tarafından finansal bilgi kullanıcılarına sunulan mali tabloların işletmelerin gerçek mali durumlarını ve faaliyet sonuçlarını yansıtmaması anlamındadır (Kula, 2008:64). Dolayısıyla mali tablolar; işletmelerin var olan durumlarını yansıtan “gerçek aynalar” yerine yöneticilerin istediği şeyleri yansıtan “sihirli aynalar” olarak algılanmaya başlanmıştır (Arı, 2009: 300).

Özellikle 2000’li yıllarda hile ve usulsüz işlemlerden dolayı gerçekleşen muhasebe skandalları, bir yandan sermaye piyasalarına olan güveni azaltırken diğer yandan denetim mesleğini

³ Örneğin 1908 yılında faaliyete başlayan General Motors (GM) 2008 yılında iflas etmeden evvel toplamda 3 milyar USD zarara uğramasına rağmen muhasebe ilke ve kurallarının verdiği esneklikten yararlanmak kaydıyla Amerikan muhasebe kuralları çerçevesinde 2006 yılının ilk çeyreğinde 1 milyar USD kâr açıklamıştır. Benzer uygulamalar 2007 yılında finansal açıklamalarında da tekrar edilmiştir. 2008 yılında 30,6 milyar USD zarar ettiği hâlde benzer uygulamalarla zararını 16,8 milyar USD olarak ilan etmiştir (Can, 2010: 30).

olumsuz yönde etkilemiştir. Bu skandallardan bazıları şirket iflaslarına dayalı olarak hisse senedi sahipleri başta olmak üzere yalnızca şirket paydaşlarını etkilemiştir. Bazılarının sonuçları ise bağımsız denetim ve kredi derecelendirme kurumlarının da işin içinde olmaları nedeniyle finans sektörüne duyulan güveni sarsarak daha geniş bir alana yayılmıştır (Süer, 2003:5; Dalğar ve Pekin, 2011: 21; Uzay ve Gönen, 2010:116).

Amerika Birleşik Devletleri'nde yaşanan Enron, Worldcom gibi skandallar sonucunda yüzbinlerce insan işlerini kaybederken yatırımcılar milyarlarca dolar kayba uğramışlar, yaşanan krizlerin akabinde beş büyük muhasebe firması batmış, işletme yönetici ve denetçilerinin imajları sarsılmıştır (Comunale vd., 2006:638). Şüphesiz bu skandallar sadece Amerika Birleşik Devletleri piyasalarını etkilemekle kalmamış gelişen ve gelişmekte olan bütün piyasaları etkilemiştir. Öte yandan bir Avrupa Birliği ülkesi olan İtalya'da meydana gelen Parmalat vakası içeriği ve etkileri nedeniyle en çok bilinen muhasebe skandallarından biri haline gelmiştir (Grant ve Visconti, 2006:370; Atmaca, 2012:193).

Aşağıda Enron, Worldcom, Xerox ve Avrupa'nın Enron'u olarak da ifade edilen Parmalat skandalları kısaca ele alınmaktadır.

Enron Skandalı: 1985 tarihinde iki doğal gaz şirketinin birleşmesi ile kurulan Enron, Texas'ta faaliyet gösteren bir Amerikan şirkettir. Enron her ne kadar doğal gaz firması gibi görünse de aslında zamanla enerji piyasalarının özelleştirildiği piyasalarda da faaliyet göstermiş ve Doğu Avrupa, Afrika, Orta Doğu, Hindistan, Çin ve Güney Amerika gibi ülkelerde büyük enerji yatırımlarına imza atmıştır (Sağlar ve Kandemir, 2007:23; Li, 2010:37). 2001 yılının sonlarına doğru Enron iflas etmiş bu durumdan dolayı Amerika Birleşik Devletleri'nin ekonomisi yaklaşık 64 milyar USD kaybederek ekonomik sıkıntıya girmiştir (Arnold ve De Lange, 2004:752). Söz konusu şirketin iflasıyla Amerika Birleşik Devletleri'nde 4.500 dünya genelinde ise 85.000 kişi işsiz kalmıştır (McMillan, 2004:944). Enron olayının akabinde 89 yıl denetim işinde faaliyet gösteren Arthur Andersen, iflasını açıklayarak sektörden çekilmiştir (Lehman ve Okcabol, 2005:614). Enron vakası sonuçlarıyla değil sebep ve yöntemleriyle ele alındığında, olay muhasebe hilesi görünümündedir (Rezaee, 2005:279)

Worldcom Skandalı: Worldcom şirketi 1983 yılında Amerika Birleşik Devletleri'nde AT&T Telekomünikasyon şirketinin bölünmesiyle oluşmuştur. Bu bölünme sonucunda küçük ve orta boyllu işletmeler kurulmuştur. Bölünen şirketlerden birisi olan LDDS, Amerika Birleşik Devletleri'nden ve Avrupa'dan aldığı işletmeler sayesinde hızlı bir büyüme seyri izlemiştir. 1995 tarihinde 2,5 milyar USD değerinde 11.000 mil boyutunda fiber optik kablo şebekesine sahip olan "LDDS Williams Telecom" firmasını satın alan şirket 1995 yılının Mayıs ayında ismini Worldcom olarak değiştirmiştir (Türel, 2011:31). Worldcom şirketi, masraf kalemlerini varlık hesabıymış gibi göstererek muhasebe işlemlerinde usulsüzlükler yapmıştır. Böyle yaparak firma gelirlerini 3,8 milyar USD daha yüksek göstermiştir. Üstelik söz konusu şirket maliyetlerine ilişkin tutarları varlık hesaplarına aktararak vergi öncesi kârını yüksek bir şekilde mali tablolarında sunmuştur (Özbirecikli, 2006:9). Worldcom 2002 Haziran ayında 107 milyar USD tutarında iflas ile dünyada en büyük iflası yaşayan şirketlerden birisi olmuştur. Şirketin mali denetimini Arthur Andersen denetim firmasının yapıyor olması da dikkat çekmektedir (Ceylan, 2013: 51). Worldcom'un iflası olayıyla, telekomünikasyon şirketlerinin piyasa değerlerindeki düşüş 4 trilyon USD civarındadır (Türel, 2011:12).

Xerox Vakası: Dünyanın önde gelen fotokopi cihazları üreticilerinden olan Xerox 2000 yılındaki faaliyet raporunda 18,7 milyar USD satış raporlamış ve dünya çapındaki 92.500 çalışanı ile Fortune 500 listesinde 87. sırada yer almıştır (Türel, 2011:17). Xerox şirketi 1997–2000 yılları arasında hileli kayıt ile hâsılatını olduğundan fazla göstererek muhasebe işlemlerinde usulsüzlükler yapmıştır. O dönem şirketin mali denetimini KPMG denetim firması sağlamaktadır (Ayalp, 2019:42). Konuyla ilgili açıklama yapan şirket sözcüsü Christa Carone, 1997–2002 yılları arasında Xerox'un elde ettiği gerçek gelirlerin açıklanandan 2 milyar USD kadar eksik

olduğunu kabul etmiş ancak bu farkın aslında 6 milyar USD'yi aşabileceği yönündeki iddialar karşısında ise sessiz kalmıştır (Bayraktar, 2007:42). Şirket tarafından 1997-2000 yılları arasında gerçekleştirilen usulsüzlük, Xerox'un hesaplarını bağımsız denetime açmaya zorlayan, ABD Sermaye Piyasası Kurulu (Security Exchange Committee SEC) tarafından saptanmıştır. Şirket o dönem ülke usulsüzlükleri tarihinde en yüksek ceza olan 10 milyon USD cezayı ödemeyi kabul etmiştir. İnternet üzerinden işlem gören hisse senedi fiyatları yüzde 28 değer kaybederek 8 USD'den 5,75 USD'ye düşmüştür. (Atmaca 2012:194; Ayalp, 2019:42). Xerox şirketinin kâr tutarını kontrol edebilecek finansal fon rezervi hesapları oluşturduğu ve bu hesapların rezervinde 1997 ile 1999 yılları arasında 415 milyon USD sakladığı ortaya çıkmıştır (Kurt, 2013:173).

Parmalat Skandalı: Ünlü İtalyan futbol kulübü Parma'nında sahibi olan Parmalat şirketi İtalya'nın Parma şehrinde 1961 yılında Calisto Tanzi tarafından bir süt pastörize merkezi olarak kurulmuştur. Bir aile şirketi olan Parmalat şirketinin yönetim kurulu, icra denetim komiteleri aile üyelerinden oluşmaktadır. Yönetimde "softtites" denilen ahabap çavuş ilişkisi vardır (Melis, 2005:112). Parmalat skandalı, şirketin iştirak ettiği şirketlere usulsüz kayıtlar ve işlemlerle finansal kaynak aktarması sonucu oluşan bir muhasebe skandalıdır. Şirketin 1998-2003 döneminde elde ettiği 14,2 milyar Avro tutarında finansal kaynağı; iştirak yatırımlarına, bankalara ve şirketin faaliyetlerinin dışında yer alan offshore şirketlerine aktardığı tespit edilmiştir. Bu usulsüzlükler sonucunda şirket 2003 yılında iflasını açıklamıştır (Göçen, 2010:115).

Sertifikalı Hile Denetçileri Birliği (ACFE⁴) tarafından ilki 1996 yılında yayımlanan ve daha sonra 2002 yılından itibaren iki yılda bir yayımlanan Mesleki Hile ve Suiistimal Üzerine Uluslara Rapor⁵ adlı çalışma muhasebe skandallarının temelinde yatan muhasebe hileleri (özellikle hileli finansal raporlama) nedeni ile ortaya çıkan ekonomik kayıpların büyüklüğünü ortaya koymaktadır.

Sertifikalı Hile Denetçileri Birliği (ACFE) tarafından 2018 yılında yayımlanan ve 125 ülke, 23 farklı sektörden, 2.690 hile ve suiistimal vakasının incelendiği Uluslara Rapor 2018 Mesleki Hile ve Suiistimal Üzerine Küresel Çalışmada⁶ yer alan verilere göre ortalama 130.000 USD ile toplamda 7 milyar USD kayıp yaşanmıştır. Vakaların %22'sinde kayıplar, 1 milyon USD'nin üzerindedir. Hile ve suiistimal vakalarında, 100 ve daha az çalışanı olan küçük işletmeler ortalama 200.000 USD, 100'den fazla çalışanı olan ve büyük ölçekli olarak değerlendirilen işletmeler ise ortalama 104.000 USD kayıp vermiştir (ACFE, 2018:4).

Söz konusu rapora göre, *hileli finansal raporlama, yolsuzluk ve varlıkların kötüye kullanımı* vakalarında ortaya çıkan toplam kayıplar, ortalama 1.164.000 USD olarak gerçekleşmiştir. İncelenen vakaların %10'u ile hileli finansal raporlama en nadir görülen hile ve suiistimal şekli olmakla birlikte bu vakalarda ortaya çıkan kayıplar ortalama 800.000 USD ile yüksek seviyededir. En yaygın görülen hile ve suiistimal şekli %89 ile varlıkların kötüye kullanımı olmuştur. Ancak bu vakalarda ortaya çıkan kayıplar, ortalama 114.000 USD ile en düşük seviyededir. Görülme sıklığı %38 olan yolsuzluk vakalarında ise ortaya çıkan kayıplar, ortalama 1250.000 USD olmuştur (ACFE, 2018:10).

III. MUHASEBE SKANDALLARI SONRASI ALINAN ÖNLEMLER

Çalışmamızın bu bölümünde öncelikle dünya çapında geniş yankılar uyandıran muhasebe skandallarının yaşandığı Amerika Birleşik Devletleri'nde ardından Avrupa Birliği'nde muhasebe skandalları sonrası alınan önlemler ve yasal düzenlemeler hakkında bilgi verilecektir.

Amerika Birleşik Devletleri'nde Xerox, Enron ve Worldcom gibi işletmelerde yaşanan muhasebe skandalları sonrasında;

⁴ Association of Certified Fraud Examiners ACFE

⁵ Report to the Nations on Occupational Fraud and Abuse

⁶ Report to the Nations 2018 Global Study on Occupational Fraud and Abuse

- i) Üç büyük denetim şirketinin danışmanlık hizmetlerini ayırmayı planladığını kamuya açıklaması,
- ii) Beş büyük denetim şirketinden biri olan Arthur Andersen şirketinin faaliyetlerine son vermesi,
- iii) Sarbanes–Oxley Kanununun (Sarbanes–Oxley Act SOA veya daha sık kullanıldığı şekliyle SOX) çıkarılması,
- iv) New York Menkul Kıymetler Borsası'nın (NYSE⁷) ek bir kurumsal yönetim kural-ları seti önermesi olmak üzere dört büyük değişiklik yapılmıştır (Süer, 2004:51).

Amerika Birleşik Devletleri'nde skandalların ortaya çıkması ile birlikte yaşanan en önem-li gelişme Sarbanes–Oxley Kanunu'dur. Sarbanes–Oxley Kanunu Amerika Birleşik Devletle-ri'nde ortaya çıkan Enron skandalından sonra kamuoyunun güvenini kazanmak, halka açık mali tabloların güvenilirliğini ve şeffaflığını sağlamak amacıyla (İnam, 2007:69) 30.07.2002 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Bir Anglo–Sakson düzenlenmesi olan (Saçaklı, 2011:30), Sarbanes–Oxley Kanunu 11 ana başlıktan ve 66 alt başlıktan oluşmaktadır (Akküçük, 2009: 9; Ertikin, 2017:106).

Sarbanes–Oxley Kanunu'nun ana başlıkları şunlardır Akküçük, 2009:9; Ertikin, 2017:106):

1. Halka Açık Şirketlerin Muhasebe Gözetim Kurulu'nun Kuruluşu
2. Denetçi Bağımsızlığı
3. Kurumsal Sorumluluk
4. Kamuyu Aydınlatıcı Şirket Açıklamalarının Geliştirilmesi
5. Finansal Analiz İle Uğraşanların Çıkar Çatışması
6. Kurul Kaynak ve Otoritesi
7. Çeşitli Çalışmalar ve Raporlar
8. Yolsuzluklar İçin Cezai Müeyyideler
9. Beyaz Yaka Cezai Müeyyidelerindeki Artışlar
10. Kurumsal Vergi İadeleri
11. Kurumsal Yolsuzluk ve Hesap Verebilirlik / Kurumsal Suiistimal ve Sorumluluk

Sarbanes–Oxley Kanunu, bağımsız denetim ve muhasebe uygulamaları açısından serma-ye piyasalarına köklü düzenlemeler getirmiştir. Bu düzenlemeler alışılmış düzenin ötesinde ve radikaldir. Bu nedenle Sarbanes–Oxley Kanunu dünyanın her yerinde dikkat çekmiş ve ülkele-rin denetim ve muhasebe uygulamalarını tekrar gözden geçirmesine sebep olmuştur (Elitaş ve Elitaş, 2011:128). Sarbanes–Oxley Kanunu adli muhasebenin gelişiminde de önemli rol oyna-mıştır. (Özkul ve Pektekin, 2009:60; Çabuk ve Yücel, 2012a:31). Söz konusu kanun ile firma-larda var olan kurulların dışında bir denetim komitesi kurma zorunluluğu getirilmiştir. Dolayı-sıyla adli muhasebeciler, araştırmacı özelliklerini kullanarak denetim komitesinde görevde bu-lunabileceklerdir (Pazarçeviren, 2005:3).

Avrupa Birliği, birçok alanda olduğu gibi muhasebe ve denetim alanlarında da üye ülke-lerde ortak uygulamaların yaratılması amacıyla direktif (yönerge) adı altında bir takım yasal düzenlemeler getirmektedir. Avrupa Birliği'nin muhasebe ve denetim konusundaki düzenleme-ler aşağıda ele alınmaktadır.

78/660/EEC sayılı Dördüncü Direktifin⁸ belli boyuttaki şirketlerin hazırlayacağı yıllık mali tablolarda standart sağlanması, 83/349/EEC sayılı Yedinci Direktifin⁹ konsolide mali tablo hazırlanması ve standardın sağlanması ile ilgili konuları içerdiği söylenebilir (Çalışkan, 2006:52).

⁷ New York Stock Exchange

⁸ 14.08.1978 tarihli L 222/11 sayılı Avrupa Birliği Resmi Gazetesi, 2018:-

⁹ 18.07.1983 tarihli L 193/1 sayılı Avrupa Birliği Resmi Gazetesi, 2018:-

84/253/EEC sayılı Sekizinci Direktifin¹⁰ asıl amacı, bağımsız denetim ve denetim faaliyetlerini yerine getirecek kişilerin özelliklerini belirlemek ve üye ülkelerin denetim standartlarıyla genel kabul görmüş denetim standartlarını uyumlaştırmaktır (Çalışkan, 2006: 53). Ancak Sekizinci Direktif; denetim standartları, kalite güvencesi, kamu gözetimi ve denetimde etik ilkeler konularında düzenlemeler içermemekteydi (Memiş ve Güner, 2011:151). Özellikle 21. yüzyılda yaşanan Worldcom, Parmalat, Enron gibi büyük muhasebe skandallarından sonra Sekizinci Direktifte önemli değişiklikler yapılarak Revize Sekizinci Direktif yayımlanmıştır.

2006/43/EC sayılı Revize Sekizinci Direktif¹¹; denetimde kamu gözetimi, kalite güvencesi, müşteri bilgilerinin gizliliği, denetim komiteleri, denetim firmalarında şeffaflık, denetçilerin bağımsızlığı ve tarafsızlığı, uluslararası denetim standartlarına uyum gibi konularda önemli yenilikler getirmiştir. Bununla birlikte 2008 yılında yaşanan mali krizden sonra 13.10.2010 tarihinde yayımlanan “Denetim Politikası: Krizden Çıkarılan Dersler” başlıklı rapor (Green Paper) denetçi bağımsızlığı başta olmak üzere denetimle ilgili bazı konularda yeni düzenlemeler yapılması gerektiğini ortaya koymuştur (Doğan, 2016:2). Bunun üzerine başlatılan çalışmalar sonucunda Avrupa Parlamentosu tarafından kabul edilen Revize Sekizinci Direktifte değişiklik yapan 2014/56/EU sayılı Direktif¹² ile Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşların (KAYİK) denetimine ilişkin 537/2014 sayılı Tüzük 27.05.2014 tarihli L 158/77 sayılı Avrupa Birliği Resmi gazetesinde yayımlanmıştır.

2014/56/EU Sayılı Direktifte; denetçinin bağımsızlığı ve tarafsızlığı, uluslararası denetim standartları, denetim raporu, kalite güvence sistemi, soruşturma ve yaptırımlar, kamu gözetimi gibi zorunlu denetime genel olarak uygulanacak kurallar ile Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşların (KAYİK) denetim komitelerine ilişkin hükümler yer almaktadır. 537/2014 sayılı Tüzükte ise zorunlu denetim kuruluşu rotasyonu, denetim dışı bazı hizmetlerin yasaklanması veya sınırlandırılması, raporlama, kalite güvence sistemi, gözetim kurumları arasında işbirliği konularında Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlara (KAYİK) uygulanacak ek yükümlülükler yer almıştır (Doğan, 2016:16).

IV. ADLİ MUHASEBE KAVRAMI VE TANIMI

Adaletle ilgili olan, adaletle ilişkili olay, nesne, olgu, husus veya kavram anlamlarına gelen (Gülten, 2010:312) adli kelimesinin sözcük anlamı “mahkemeye, mahkemelerdeki yargılamaya, hukuksal çatışmalara ait” olarak özetlenebilir (Gülten ve Kocaer, 2011:11). Adli kelimesi günümüzde sıklıkla “Adli Tıp”, “Adli Sicil Kaydı” şeklinde kullanılmaktadır (Aktaş ve Kuloğlu, 2008:102). Hiç şüphesiz adli kelimesini sadece hukukçular ile sınırlamayıp Adli Tıp, Adli Antropoloji, Adli Astronomi, Adli Balistik, Adli Klimatoloji, Adli Kriminoloji, Grafoloji ve Adli Muhasebe vb. gibi geniş anlamında düşünmek gerekmektedir.

Ayrıca “adli” kelimesinin Türk tarihinde sayıları 30’u aşan hükümdar şairlerden; Sultan İkinci Bâyezîd, Sultan Üçüncü Mehmed ve Sultan İkinci Mahmud tarafından şairlerinde mahlas olarak kullandıkları da bilinmektedir (Bayram, 2008:126).¹³

Adli muhasebe veya İngilizce ifade ile “forensic accounting” kavramı Türkiye için yeni bir kavram olmakla birlikte Amerika Birleşik Devletleri’nde, Kanada’da ve bazı Avrupa Birliği ülkelerinde uygulanmaktadır (Balcı, 2014:3; Gülten ve Kocaer, 2011:61).

Adli muhasebe kavramı, hukuk sistemi ile muhasebe disiplinlerinin kesişimi olarak ifade edilebilir. Adli kavramı konunun hukuk boyutuna, muhasebe kavramı ise hesap işlerine işaret

¹⁰ 12.05.1984 tarihli L 126/20 sayılı Avrupa Birliği Resmi Gazetesi, 2018:-

¹¹ 09.06.2006 tarihli L 157/87 sayılı Avrupa Birliği Resmi Gazetesi, 2018:-

¹² 27.05.2014 tarihli L 158/196 sayılı Avrupa Birliği Resmi Gazetesi, 2018:-

¹³ Bayram (2008:126) tarafından yapılan bir araştırmada yukarıda sayılanların dışında Adli mahlasını kullanan 4 şair (Şeyh Hasan Abdullah Efendi, Mustafa Adli Efendi, Mehmed Adli Efendi ve Adli Bey) daha olduğu tespit edilmiştir.

etmektedir. Bu anlamda adli muhasebe, adli yargı kurumlarının kararlarına yardımcı olmak üzere konusunda uzman olan muhasebe meslek elemanlarının bu uzmanlıklarının kullanılması-na ilişkin bir anlayışı kapsar (Karacan, 2012:107).

Adli muhasebe uygulamaları, muhasebe bilgilerinin konunun uzmanınca yargılama süresi boyunca kullanılması şeklinde ortaya çıkmaktadır. Bir başka ifade ile adli muhasebe; denetim, hukuk ve araştırmacılık becerilerinin bütünleşmesi ile bir uzmanlık alanı olarak ortaya çıkan ve çok geniş bir uygulama alanına sahip olan bir disiplindir. Bu nedenle adli muhasebe kavramının üzerinde uzlaşma sağlanmış bir tanımının yapılması mümkün olamamaktadır. Literatürde adli muhasebenin pek çok tanımı yapılmıştır. Bu tanımların bir kısmına aşağıda yer verilmiştir.

Adli muhasebe, yargıya intikal etmiş mali nitelikteki olayları, muhasebe standartları çerçevesinde uzman kişi veya kuruluşlar tarafından, hukuk ve muhasebe alanlarını birlikte ele alarak inceleyen ve bu incelemeler sonucunda doğru ve güvenilir sonuçlar elde etmeyi amaçlayan bir meslek alanıdır (Pamukçu 2017: 229).

Adli muhasebe, muhasebe bilgisi ve araştırmacılık yeteneklerinin, bir başka ifade ile muhasebe, denetim, finans, hukuk gibi bilimlerde araştırma ve inceleme yapılabilmesi için gerekli olan yeteneklerin, bir uzman bakışıyla mahkemeye intikal etmiş sorunların çözümünde kullanılmasıdır (Çabuk ve Yücel 2012a:30).

Adli muhasebe, psikoloji, suç bilimi gibi diğer bilim dallarından da yararlanarak kendine has araştırma, sorgulama ve analiz teknikleri kullanmak suretiyle, mahkemeye intikal etmiş olsun veya olmasın muhasebe ile ilişkili ihtilafların oluşturduğu sorunlarda gerçeği arayan bir bilim dalıdır (Al, 2014:103).

Başka bir tanıma göre, adli muhasebe; muhasebe ve hukuksal sorunları analiz ederek, araştırarak, sorgulayarak test eden ve çözüme kavuşturmak amacıyla finans, muhasebe, vergi ve denetim bilgisini kullanan bir bilim dalıdır (Dönmez ve Çavuşoğlu, 2015:48).

Birçok bilim dalına katkı yapan bir bilim dalı olan adli muhasebe denetim şirketlerinin yetersiz kaldığı noktalarda devreye girmektedir. Denetim şirketlerinin yetersiz kaldığı noktalarda adli muhasebe uygulamaları ile gerekirse tüm hesaplar teker teker detaylı incelenmekte hesaplar arası karşılaştırmalar yapılarak şüpheli durumlar ortaya konulmaktadır (Çabuk ve Yücel, 2012b:71).

Adli muhasebe, denetim, sosyoloji, psikoloji, bilgisayarlı soruşturma tekniklerinin yanı sıra hukukun alt alanlarını içerisinde barındıran bir meslek alanıdır (Owojori ve Asaolu, 2009:184).

Adli bilim dallarından birisi olan ve muhasebe sisteminin, hukuk sürecinde kullanılmasını temelinde barındıran adli muhasebenin, günümüzde önemi giderek artmaktadır. Adli muhasebe yasal problemleri çözmek için muhasebe, finans ve denetim gibi uygulamaları yargılama sürecine dâhil etmek suretiyle gerçekleşmektedir (Brenner, 2004:113). Öte yandan adli muhasebe henüz adli mercilere intikal etmemiş olan muhasebe boyutu önem taşıyan mesleki hilelerin araştırılması, ortaya çıkarılması, önlenmesi noktasında etkin bir araç olarak kullanılabilir.

V. ADLİ MUHASEBENİN ORTAYA ÇIKIŞ SEBEPLERİ

Bilgi toplumu sürecini yaşadığımız günümüz dünyasında özellikle gelişen teknolojiye bağlı olarak mali sistemlerde yaşanan gelişmeler, sosyal ve kültürel yapıyı da hızla değiştirmiş bu gelişmelere paralel olarak mali suçların “niteliği” ve “suçlu profili” daha karmaşık bir hale gelmiştir. Küresel dünyada hızla gelişen teknolojinin sağladığı imkânlar nedeniyle karmaşık bir hal alan iş süreçleri suç faaliyetlerinin çözümünde yargı mensupları ve suç bilimi araştırmacılarının yetersiz kalmasına neden olmuştur (Toraman vd., 2009:33). Bu durum klasik muhasebe ve denetim mekanizmalarının ve mahkemelere intikal eden olaylarda hukukçuların mali suçla mü-

cadelede, hileli işlemlerin ve yolsuzlukların ortaya çıkarılmasında yetersiz kalmasına yol açmıştır. Günümüzde teknolojik gelişmelere bağlı olarak hile ve yolsuzlukların ortaya çıkartılması yeni bir boyut kazanmıştır. Bu bağlamda, hile ve yolsuzlukların ortaya çıkarabilmesi için, bu konuda uzmanlık eğitimi almış, konuyu gerek muhasebe gerekse hukuk açısından değerlendirebilecek kişilere olan ihtiyaç artmıştır.

Yapılan bir çalışmada adli muhasebenin ortaya çıkışında etkili olan nedenler;

- i) Kişi ve kurumların giderek karmaşıklaşan ticari işlemler sonucu daha fazla oranda mahkemelere başvurmaları,
- ii) Gerek kişilerle devlet gerekse kurumlarla devlet arasındaki ilişkilerin giderek sorun doğurmaya başlaması,
- iii) İşletme çalışanlar tarafından yapılan, yolsuzlukların artmasına rağmen ortaya çıkarılması ve önlenmesinin zorlaşması,
- iv) İşletme başarısızlıklarında önemli artışlar yaşanması,
- v) Yargı mensuplarının karşılaştıkları olaylarda daha fazla uzman desteğine ihtiyaç duymaları olarak sıralanmaktadır (Bozkurt, 2000:56).

Adli muhasebenin ortaya çıkış sebepleri arasında yukarıda sayılanların yanı sıra, son yıllarda yaşanan ve olumsuz sonuçları küresel çapta hissedilen muhasebe skandallarının da etkisi vardır. Yaşanan bu skandallar neticesinde muhasebe mesleğine olan güven azalmış ve adli muhasebeye olan ihtiyaç artmıştır (Al, 2014:97). Dünya genelinde ortaya çıkan muhasebe skandalları sonrasında muhasebe işlemlerinin hukuki boyutuna daha fazla önem veren bir muhasebe dalına ihtiyaç olduğu belirlenmiştir. Adli bilimler içerisinde yer alan, hukuk ve muhasebe disiplinleri arasında ortak bir alan oluşturarak muhasebe mesleğine yeni bir bakış açısı getiren (Dench, 1999:47) adli muhasebe bu ihtiyaçlar sonucunda ortaya çıkmış bir alandır.

VI. ADLİ MUHASEBE MESLEĞİ VE KAPSAMI

Meslek kavramı; bir eğitim sonucu kazanılan belli bir bilgi ve beceriye dayanan, kuralları belirlenmiş ve karşılığında para kazanmak için yapılan iş (Güncel Türkçe Sözlük, 2018) veya belirli bir düzeyde bilgi ve eğitim gerektiren ve bir kimsenin geçimini sağlamak için sürekli çalıştığı iş (Seyitoğlu, 1992:576) ya da belirli bir düzeyde beceri, teorik bilgi, eğitim ve diploma gerektiren ve gelir kazandıran iş (Demir ve Acar, 1997:155) olarak farklı şekillerde tanımlanabilmektedir.

Para kazanmak için sürekli olarak yapılan bir “iş”in meslek olarak kabul edilebilmesi için bazı nitelikleri taşıması gerektirir. Bu niteliklerin genel olarak;

- i) Sürekli gelişen ve değişen bir bilgi yapısının var olması,
- ii) Karşılaşılan sorunların çözümünde mesleki yargı kullanılması ve
- iii) Kamu yararına hizmet edecek mesleki bir sorumluluk taşıması

olmak üzere üç başlık altında toplandığı görülmektedir (Akbulut, 1999:126; Ertaş, 2002:117). Eğer bir iş veya uğraşı bu şartları taşıyorsa meslek olarak kabul edilmektedir.

Her ne kadar ülkemizde (duyulan ihtiyaca rağmen) henüz bir meslek olarak kabul edilme- se de, yukarıda sıralanan özelliklerin tamamını taşıyan adli muhasebe gerekli alt yapıların hazırlandığı Amerika Birleşik Devletleri’nde, Kanada’da ve bazı Avrupa Birliği ülkelerinde bir meslek olarak kabul edilmekte ve oldukça yaygın bir şekilde uygulama alanı bulmaktadır (Pehlivan ve Dursun 2012:130; Çabuk ve Yücel, 2012a:28).

Hukuki sorunlarda, muhasebeden, denetimden ve araştırma yeteneklerinden faydalanma temelinde faaliyet gösteren adli muhasebe mesleği vasıtasıyla muhasebe bilgisi ve becerisi yargıya intikal etmiş meselelerin çözümünde kullanılmaya başlanmıştır. Derinlemesine analizler

yapan adli muhasebeciler adaletin yerini bulmasına yardım etmektedir (Rezaee ve Burton, 1997:480).

Adli muhasebe mesleği, bazı araştırmacılar tarafından (Kaya, 2005:52; Meier vd., 2010:27) *Hile Denetçiliği (Araştırmacı Muhasebecilik)* ve *Dava Destek Danışmanlığı (Dava Desteği)* olarak iki temel alana ayrılırken bazı araştırmacılar (Toraman vd., 2009:37; Paranjape ve Sheth, 2011:6; Gülten ve Kocaer, 2011:16; Yücel, 2011:64; Meriç, 2016:28) adli muhasebe mesleğinin uygulama alanlarını;

- i) Hile Denetçiliği (Araştırmacı Muhasebecilik, İdari Destek, Suiistimal Hile Yolsuzluk Araştırmacılığı),
- ii) Dava Destek Danışmanlığı (Dava Desteği) ve
- iii) Uzman Tanıklık (Bilirkişilik, Uzman Şahitlik)

şeklinde üçe ayırmaktadırlar.

İkili sınıflandırmada uzman tanıklık faaliyetleri, dava destek danışmanlığının bir alt kolu olarak değerlendirilmektedir. Literatür incelendiğinde adli muhasebe mesleğinin uygulama alanlarının yaygın olarak üç başlık altında ele alındığı görülmektedir. Aşağıda adli muhasebe mesleğinin uygulama alanları hakkında bilgi verilmektedir.

A. HİLE DENETÇİLİĞİ (ARAŞTIRMACI MUHASEBECİLİK)

Hile denetçisi, gerekli mesleki bilgi ve niteliklere sahip olan ve muhasebe hilelerinin önlenmesi veya ortaya çıkarılması amacıyla hizmet veren uzman kişidir (Çankaya ve Gerekan, 2009:97). Mali bilgilerin doğruluğundan, güvenilirliğinden ve şeffaflığından şüphe edilmesi halinde başvuru hile denetçiliği veya araştırmacı muhasebecilik hizmetleri sadece hile ve usulsüzlüklerin ortaya çıkmasından sonraki faaliyetleri değil aynı zamanda hile ve usulsüzlük olayları gerçekleşmeden önce yapılması gereken faaliyetleri de kapsar (Uyar, 2015:182; Aksu vd., 2008:64).

İşletmelerin yıllık gelirlerinin %6'sını değişik yol ve yöntemler kullanılarak gerçekleştirilen hileler yoluyla kaybettikleri (Kuloğlu 2007:15) göz önüne alındığında hile denetçileri olarak adli muhasebecilerin sunduğu hizmetin önemi kendiliğinden ortaya çıkmaktadır. Adli muhasebe çalışmalarının özünü oluşturan hile denetimi, işletmelerin mali nitelikteki faaliyetleri sonucunda ortaya çıkan hile ve yolsuzluk gibi durumların tespit edilmesini ve engellenmesini gerçekleştirecek bir çevreyi oluşturmaktadır (Çabuk ve Yücel, 2012a:35). Hile denetçiliği genelde; iş gören hırsızlığı, gayrimenkul dolandırıcılığı, sigorta dolandırıcılığı, rüşvet, suç tatbikatına ilişkin soruşturmalar gibi cezai konuların incelenmesiyle ilgilenir.

B. DAVA DESTEK DANIŞMANLIĞI (DAVA DESTEĞİ)

Dava destek danışmanlığı, adli muhasebecinin muhasebe yönü ağır basan bir adli dava öncesinde ya da dava sırasında, savunmasına dayanak teşkil etmesi için, avukat(lar)a sağladığı muhasebe desteğidir (Thornhill, 1995:199). Avukatlara destek olma amacını taşıyan dava destek danışmanlığı sadece mahkemelere yazılı görüş bildirmek olarak algılanmamalıdır. Adli muhasebeci tarafından sağlanan teknik yardımlar, danışmanlık hizmetleri de dava destek danışmanlığı içerisinde değerlendirilmektedir (Gülten, 2010:313). Dava destek danışmanlığı, Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü (AICPA¹⁴) tarafından hiçbir avukatın diğerine sağlayamayacağı profesyonel bir destek olarak tanımlanmaktadır (Pazarçeviren, 2005: 2).

Adli muhasebeciler dava destek danışmanlığı kapsamında yargı mensuplarına birçok konuda (hatta cinayet davalarında bile) destek sunmaktadırlar. Çabuk ve Yücel (2012b:71) tarafından yapılan bir çalışmada adli muhasebecilerin 71 farklı konuda (kişisel zararlar, kazançların

¹⁴American Institute of Certified Public Accountants AICPA

kaybı, evlilik uyuşmazlıkları, istihdam yolsuzlukları, ortaklar arası çatışmalar, görevi ihmal ve sigorta suçları vb.) dava desteği sağlayabildikleri ifade edilmektedir. Öte yandan adli muhasebeci dolandırıcılık faaliyetini saklamaya veya değiştirmeye yönelik bir girişimin olup olmadığını araştırırken gerek kişilerle yaptığı görüşmeler gerekse muhasebe kayıtlarının incelenmesi sonrasında bazen bir cinayet nedenini de ortaya çıkarabilmektedir (Thornhill, 1995:11).

C. UZMAN TANIKLIK (BİLİRKİŞİLİK)

Uzman tanıklık veya uzman şahitlik, dava konusu olayın gerekli mesleki yetenek ve öze ne sahip bir adli muhasebeci tarafından incelenmesi, yasal mevzuat kapsamında bir sonuca varılması ve sonucun yazılı veya sözlü olarak mahkemeye sunulmasıdır. Uzman tanık dava konusu olaya ait görüş ve düşüncelerini sahip olduğu eğitim, tecrübe ve uzmanlığa göre ifade eden kişidir (Murray, 2009:20; Karacan, 2012:115).

Adli muhasebecilik mesleğinin konusu olarak uzman tanıklık Türk hukuk sisteminde uygulanması pek olmayan bir sistemdir. Türk hukuk sisteminde tanık, genel olarak bir olayı kendi gözleriyle gören ve beş duyu organıyla algılayan kişi için kullanılmaktadır ve tanıklık sadece olayı kendi gözleriyle görerek tanık olan kişiler için düzenlenmiştir (Balcı, 2014:16). Bu anlamda tanık, olay hakkında olaya tanık olmayan kişilere ya da mahkeme heyetine sadece gördüklerine, duyduklarına, hissettiklerine dayanarak tanıklık yapmakta, beyanda bulunmaktadır. Burada mesleki tecrübe, özel ve teknik bir konuda bilgi ve tecrübe sahibi olma, bir uzmanlık söz konusu değildir. Bununla birlikte kavramın içeriği incelendiğinde Türk hukuk sisteminde “Bilirkişilik” kurumuna (Çankaya vd., 2014:73) ve “Uzman Görüşü” kavramına benzediği görülmektedir.

Türk hukuk sisteminde “Bilirkişilik”, adli ve idari yargı alanında yürütülen her türlü bilirkişilik faaliyetini kapsayan 6754 Sayılı Bilirkişilik Kanunu ile düzenlenmiştir. Söz konusu kanunda Bilirkişi, *çözümü uzmanlığı, özel veya teknik bilgiyi gerektiren hâllerde oy ve görüşünü sözlü veya yazılı olarak vermesi için başvuru alan gerçek veya özel hukuk tüzel kişisi* olarak tanımlanmaktadır. Öte yandan, 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu’nun 62 ila 72. maddelerinde ve 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu’nun 266 ila 285 maddelerinde hâkimlerin bilirkişiye başvurma esasları düzenlenmiştir.

6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu ile “Bilirkişilik” ve “Uzman Görüşü” kavramları birbirinden ayrılmıştır. Bilirkişilik sisteminin yanı sıra söz konusu Kanunun 293. maddesinde “Uzman Görüşü” adı altında bir düzenlemeye gidilmiş, bu düzenlemeyle uyuşmazlık taraflarının dilekçelerinin hazırlanması, iddia ve savunmalarının güçlendirilmesi gibi konularda uzmanın bilimsel görüş alabilmelerine olanak sağlanmıştır (Akil, 2011:173; Çabuk ve Yücel, 2012a:38).

Adli muhasebeci uzman şahit olarak dava ile ilgili gerekli araştırmalar yaparak ilgili olan verileri toplamakta, bu verilerden bir sonuca ulaşmaya çalışmakta ortaya çıkardığı sonucu mahkemede gerek hâkimlere gerekse avukatlara net ve açık bir biçimde sunarak davanın aydınlatılmasında önemli bir rol oynamaktadır (Bozkurt, 2000:58). Adli muhasebecilerin sunduğu uzman tanık faaliyetinin temel amacı, iddiaların bir uzman tanığın ifadesiyle desteklenerek daha güvenilir bir şekilde açıklığa kavuşturulmasıdır (Aktaş ve Kuloğlu, 2008:112).

SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Geçmişte eski ve orta çağa kadar uzanan muhasebe skandalları, hiç şüphesiz; sadece işletmeleri, işletme ile ilişkili kişi ve kuruluşları değil, yaşandığı ülkelerin ekonomilerini ve mali piyasalarını da olumsuz yönde etkilemektedir. Özellikle 20. ve 21. yüzyıllarda yaşanan ve dünya çapında geniş yankılar uyandıran muhasebe skandalları, küreselleşmenin de etkisiyle, farklı ülkelerdeki birçok şirketi az ya da çok etkisi altına almakta, tüm dünyada küresel çapta kalıcı izler bırakmaktadır.

Dünya ekonomisini alt üst eden Worldcom, Xerox, Enron ve Parmalat gibi muhasebe ve denetim skandalları sonrasında mali tablolara duyulan güven azalmış, muhasebecilerin ve denetçilerin finansal durumların ortaya konulmasındaki sorumlulukları ve rolleri sorgulanır hale gelmiştir. Muhasebe skandallarının temelinde muhasebe hileleri özellikle finansal raporlama hileleri yatmaktadır. Hukuki düzenlemeler ile yakından ilgili olan finansal raporlama hilelerinin niteliği, içinde bulunduğumuz yüzyılda gelişen teknolojiye bağlı olarak ve küreselleşmenin etkisiyle mali sistemlerde yaşanan gelişmeler paralelinde, daha karmaşık bir hale gelmiştir. Bu nedenle günümüzde, finansal raporlama hilelerinin tespit edilmesi, önlenmesi ve caydırılmasında muhasebe ve denetime yakın fakat kapsam olarak muhasebe ve denetimden farklı uzman desteği alınması ihtiyacını ortaya çıkmıştır.

Farklı bilim ve teknikleri kapsayan adli muhasebe mesleğinin ortaya çıkması bu ihtiyacın doğal bir sonucudur. Adli muhasebe mesleği Amerika Birleşik Devletleri'nde, Kanada'da ve bazı Avrupa Birliği ülkelerinde muhasebe skandallarını önlemede etkin bir araç olarak kullanılmaktadır. Sadece rakamları değil, rakamların ötesini de irdeleyerek suçları öngörmek temelinde dayanan adli muhasebe, muhasebe teori ve uygulamaları yanı sıra denetim, hukuk, kriminoloji, sosyoloji, psikoloji, grafoloji, entomoloji, klimatoloji, palinoloji, seroloji gibi daha birçok uzmanlık alanını bünyesinde bulunduran geniş kapsamlı bir meslektir.

Adli muhasebe mesleği, *hile denetçiliği* fonksiyonu ile hileli işlemlere maruz kalan veya kalma riski taşıyan işletmelerde problemin en başında oluşmasını engellemekte, oluşabilecek zararları büyümeden önlemek için faaliyetlerde bulunmaktadır. Ekonomik olaylarda ortaya çıkan anlaşmazlıklarda mahkemelere, yargı mensuplarına (avukatlar, yargıçlar) verdiği *dava destek danışmanlığı* ile finansal problemlerin çözümüne katkı sağlamaktadır. *Uzman tanıklık* fonksiyonu ile mahkemelerde karar verme sürecine katkı yaparak problemlerin doğru zeminde çözümlenmesine yardımcı olmaktadır (Çoşkun, 2013:109).

Gerek yürütülen soruşturma kapsamında gerekse işletmelerin önlem almalarını sağlamak amacıyla yapılan hile ve yolsuzluk araştırmaları adli muhasebe mesleğinin en temel çalışma konusudur. Bu bağlamda adli muhasebe mesleği muhasebe skandallarının tespit edilmesi, önlenmesi ve caydırılmasında etkin bir araç olarak önemli bir misyon üstlenmiştir.

Muhasebe skandallarının önlenmesinde önemli bir rol üstlenen adli muhasebe mesleği duyulan ihtiyaca rağmen maalesef Türkiye'de tam anlamıyla uygulama imkânı bulamamıştır. Bu çerçevede, her şeyden önce adli muhasebe mesleğinin yasal bir yapıya kavuşturulması Türkiye açısından bir zorunluluk olarak ortaya çıkmaktadır. Muhasebenin hukuk sürecinde kullanılması temeline dayanan ve muhasebe mesleğinde ihtiyaç sonucu ortaya çıkan adli muhasebe mesleğinin yasal bir zemine oturtulması için; muhasebe meslek mensuplarına, yargı mensuplarına ve akademisyenlere önemli görevler düşmektedir.

KAYNAKÇA

- ACFE (2018). Report To The Nations 2018 Global Study On Occupational Fraud And Abuse.
- ATMACA, Metin (2012). "Muhasebe Skandallarının Önlenmesinde İç Kontrol Sisteminin Etkinleştirilmesi", *Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi*, Vol 14, 91-118.
- AKBULUT, Yıldız (1999). "Meslek Ahlakı Kriterleri ve Muhasebe Mesleği Üzerine Bir Araştırma", *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Vol 1; 125-143.
- AKIN, Osman ve Osman Kürşat ONAT (2015). "Muhasebe Meslek Mensuplarının Adli Muhasebecilik Kavramına Bakış Açılarının Değerlendirilmesi", *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, Ankara SMMM Odası, Vol 8; 33-51.
- AKİL, Cenk (2011). "Medeni Yargılama Hukukunda Mahkeme Tarafından Atanan Bilirkişi-Uzman Tanık Ayrımı", *Ankara Barosu Dergisi*, Vol 69; 172-183.
- AKKÜÇÜK, Ulaş (2009). "İş Etiğinde Sarbanes-Oxley (SOX) Yasası'nın Etkisi ve Toplam Kalite Yönetimi Uygulamalarında Yansımaları", *İş Ahlakı Dergisi*, Vol 2; 7-17.

- AKSU, İbrahim., Ahmet UĞUR ve Yusuf Cahit ÇUKACI (2008). “Adli Muhasebe ve Adli Muhasebecilik Mesleğinin Bir Kolu Olarak Bilirkişilik”, *Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, Vol 9; 63-71.
- AKTAŞ, Hüseyin ve Gökhan KULOĞLU (2008). “Adli Muhasebe ve Adli Muhasebecilik Mesleği”, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, Vol 25; 101-120.
- AL, Arzu (2014). “Adli Muhasebe ve Karar Alma Arasındaki İlişkilerin Finansal Kararlar Açısından Değerlendirilmesi”, *Mali Çözüm Dergisi*, İstanbul SMMM Odası, Vol 125; 95-124.
- ARI, Mustafa (2009). “Finansal Raporlama Skandalları ve Mali Tablolarının Güvenilirliği”, *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Vol 23, 300-307.
- ARNOLD, Beth ve Paul DE LANGE, (2004). “Enron: An Examination of Agency Problems”, *Critical Perspectives on Accounting*, Vol15; 751-765.
- ATMACA, Metin (2012). “Muhasebe Skandallarının Önlenmesinde İç Kontrol Sisteminin Etkinleştirilmesi”, *Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi*, Vol 14; 191-205.
- AVRUPA BİRLİĞİ RESMİ GAZETESİ (2018). İnternet Adresi: <https://eur-lex.europa.eu/oj/direct-access.html>, (<https://eur-lex.europa.eu/oj/direct-access.html>) Erişim Tarihi: 06.06.2018.
- AYALP, Gökalp Emre (2019). Türkiye’de ve Dünya’da Yaşanan Muhasebe Skandalları, Yapılan Düzenlemeler, Usulsüzlük Yapan Şirket ve Bankaların İncelenmesi, Yüksek Lisans Tezi, *Başkent Üniversitesi*, Ankara.
- BALCI, Murat (2014). Adli Muhasebe, Uygulamaları ve Günümüzdeki Durumu, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Kültür Üniversitesi, İstanbul.
- BAYRAKTAR, Ahmet (2007). Türkiye’de Muhasebe Hileleri Tarihi, Yüksek Lisans Tezi, *Trakya Üniversitesi*, Edirne.
- BAYRAM, Yavuz. (2008). “Sultan İkinci Bâyezîd-i Velî (Adli) Dîvânı’nın British Library Nüshasında İmlâ Husûsiyetleri”, *Turkish Studies International Periodical Forth eLanguages, Literature and History of Turkish orTurkic*, Vol 3; 125-158.
- BOZKURT, Nejat (2000). “Muhasebe ve Denetim Mesleğinde Yeni Bir Alan Adli Muhasebecilik”, *Yaklaşım Dergisi*, Vol 8; 56-61.
- BRENNER, Charles John (2004). *Forensic Science: An Illustrated Dictionary*, CRC Press, USA.
- CAN, Ahmet Vecdi (2010). “Krizin Muhasebesi ve Muhasebenin Krizi”, *Mali Çözüm Dergisi*, Vol 97; 21-47.
- CARNES, C. Kay ve Norman. GIERLASINSKY J (2001). “Forensic Accounting Skills: Will Supply Finally Catch up to Demand?”, *Managerial Auditing Journal*, Vol16; 378-382.
- CEYLAN, Erdoğan (2013). Bağımsız Dış Denetim ve 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu, Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi, İzmir.
- COMUNALE, L Christie; R. Thomas SEXTON, ve Stephen C. GARA, (2006). “Professional Ethical Crises: A Case Study of Accounting Majors”, *Managerial Auditing Journal*, Vol 21; 636-656.
- ÇABUK, Adem ve Elif YÜCEL (2012a). “Adli Muhasebecilik Mesleği ve Türkiye’de Uygulanabilirliğine Yönelik Bir Araştırma”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Vol 54; 27-50.
- ÇABUK, Adem ve Elif YÜCEL (2012b). “Adli Muhasebecilik Mesleğinin Türkiye’deki Gelişme Potansiyeline Yönelik Bir Araştırma”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Vol 56; 67-84.
- ÇANKAYA, Fikret ve Bilal GEREKAN (2009). “Hile Denetçiliği Mesleği ve Sertifikalı Hile Denetçiliği Mesleki Standartları ve Ahlak Kuralları”, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, Vol 9; 93-108.
- ÇANKAYA, Fikret; Engin DİNÇ ve Yurdağül ÇOBAN (2014). “Adli Muhasebede Uzman Tanıklık Mesleği: Muhasebe Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma”, *Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, Vol 23; 70-94.
- ÇALIŞKAN, Ali (2006). “Sekizinci Yönerge Çerçevesinde Avrupa Birliğinde Bağımsız Denetim”, *Sayıştay Dergisi*, Vol 63; 51-58.
- ÇOŞKUN, Ahmet (2013). Adli Muhasebede Farkındalık; Türkiye’deki Bağımsız Denetim Şirketleri Üzerine Bir Araştırma, Doktora Tezi, Adnan Menderes Üniversitesi, Aydın.
- DALĞAR, Hüseyin ve Sait PEKİN (2011). “Kurumsal Yönetim ile Finansal Tablo Manipülasyonları Arasındaki İlişki: İMKB Kurumsal Yönetim Endeksi’nde Yer Alan Şirketlerde Bir Araştırma”, *Mali Çözüm Dergisi*, Vol 107; 19-43.
- DEMİR Ömer ve Mustafa ACAR (1997). *Sosyal Bilimler Sözlüğü*, 3.Baskı, Vadi Yayınları, Ankara.
- DENCH, Peter (1999). “Combating Financial Scams and Money Laundering”, *Reserve Bank of New Zealand: Bulletin*, Vol 62; 47-57.

- DOĞAN, Aziz (2016). “AB Denetim Reformu”, *Muhasebe ve Denetim Dünyası*, Kamu Gözetimi Kurumu Uzmanları Derneği, Vol 1; 1–18.
- DÖNMEZ, Adnan ve Kürşad ÇAVUŞOĞLU (2015). “Hilelerin Ortaya Çıkarılması Bakımından Bağımsız Denetim İle Adli Muhasebenin Karşılaştırılması”, *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies*, Vol 1; 34–67.
- ELİTAŞ, Cemal ve Bilge Leyli ELİTAŞ (2011). “Kamuyu Aydınlatma ve Şeffaflık Bağlamında Hukuki Düzenlemelerin Yapıları: Sarbanes- Oxley Yasası ve Alman 10 Adım Programının Karşılaştırılması”, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Vol 13; 119–141.
- EROL, Mikail (2008). “İşletmelerde Yaşanan Yolsuzluklara (Hata ve Hilelere) Karşı Denetimden Beklentiler”, *Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi*, Vol13; 229–237.
- ERTAŞ, Fatih Çoşkun (2002). *İşletmelerde Muhasebe Organizasyonu ve Muhasebe Mesleği*, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- ERTİKİN, Kıvanç (2017). “Bağımsız Denetimde Bir Dönüm Noktası: Enron Olayı ve Sarbanes-Oxley Yasası”, *Mali Çözüm Dergisi*, İstanbul SMMM Odası, Vol 141; 101–119.
- GACAR, Anıl (2012). “Ekonomik Krizler Sonrası Yaşanan Şirket İflasları ve Yaratıcı Muhasebe İlişkisi”, *Mali Çözüm Dergisi*, İstanbul SMMM Odası, Vol 111; 73–83.
- GÖÇEN, Ceren Ayla (2010). “Kurumsal Yönetim, İç Kontrol ve Bağımsız Denetim: Parmalat Vakası”, *Mali Çözüm Dergisi*, İstanbul SMMM Odası, Vol 97; 107–129.
- GRANT, M, Robert ve Massimo VISCONTI (2006). “The Strategic Background to Corporate Accounting Scandals”, *Long Range Planning*, Vol 39; 361–383.
- GÜLTEN, Selçuk ve İlyas KOCAER (2011). *Adli Muhasebe Uygulamaları*, Ankara Ofset, Ankara.
- GÜLTEN, Selçuk (2010). “Adli Muhasebe Kavramı ve Adli Müşavirlik Mesleği”, *Ankara Barosu Dergisi*, Vol 3; 311–320.
- GÜNCEL TÜRKÇE SÖZLÜK (2018). İnternet Adresi www.tdk.gov.tr.
- HOLT, Andrew ve Timothy ECCLES (2003). “Accounting Practice in the Post Enron Era: The Implications for Financial Statements in the Property Industry”, *Briefings in Real Estate Finance*, Vol 2; 326–340.
- İNAM, Burak (2007). Denetim Mesleğinde Etik, Bağımsızlık ve Sarbanes-Oxley Kanunu Sonrası Gelişmeler, Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi, Ankara.
- JONES, J. Michael (2011). *Creative Accounting, Fraudand International Accounting Scandals*, John Willey and Sons Ltd. Publications.
- KARACAN, Sami (2012). “Hukuk İle Muhasebenin Kesişme Noktası: Adli Muhasebe”, *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi*, Vol 4; 105–128.
- KAYA, Uğur (2005). “Muhasebe Mesleğinde Adli Muhasebe Uzmanlığı ve Türkiye Açısından Gerekliliği”, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Vol 7; 49–64.
- KOCA, Nurettin (2010). Muhasebe Denetiminde İç Kontrolün Hata ve Hileleri Önlemedeki Rolü ve Bir Alan Çalışması, Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi, Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi, Kahramanmaraş.
- KULA, Veysel (2008). “Hileli Finansal Raporlama Yaklaşımlarını Belirleyen Teşvikler/Baskılar ve Fırsatlar”, *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, Vol 8; 63–82.
- KULOĞLU, Gökhan (2007). Adli Muhasebe Kapsamında Kredi Kartı Dolandırıcılıkları ve Türkiye Örneği, Doktora Tezi, Celal Bayar Üniversitesi, Manisa.
- KURT, Selçuk (2013). Halka Açık İşletmelerden Muhasebe Hile Örnekleri ve Çözüm Önerileri, Yüksek Lisans Tezi, *Trakya Üniversitesi*, Edirne.
- KÜÇÜKSÖZEN, Cemal ve Güray KÜÇÜKKOCAOĞLU (2005). *Finansal Bilgi Manipülasyonu: İMKB Şirketleri Üzerine Ampirik Bir Çalışma, 1st International Accounting Conference on the Way to Convergence*, Muhasebe Bilim Dünyası Bildiri Kitabı, 1–58.
- LEHMAN, R. Cheryl ve Fahrettin OKCABOL (2005). “Accounting For Crime”, *Critical Perspectives on Accounting*, Vol 16; 613–639.
- Lİ, Yuhao (2010). “The Case Analysis of the Scandal of Enron”, *International Journal of Business and Management*, Vol 5; 37–41.
- MCMİLLAN, P. Keith (2004). “Trust and the Virtues: A Solution to the Accounting Scandals?”, *Critical Perspectives on Accounting*, Vol 15; 943–953.
- MEIER, Heidi Hylton; Ravinda KAMATH R ve Yihong HE (2010). “Courses on Forensics and Fraud Examination in the Accounting Curriculum”, *Journal of Leadership, Accountability and Ethics*, Vol 8; 25–33.

- MELİS, Andrea (2005). "Critical Issues on the Enforcement of the "True and Fair View" Accounting Principle, Learning From Parmalat", *Corporate Ownership and Control*, Vol 2; 108–119.
- MEMİŞ, Mehmet Ünsal ve Mehmet Fatih GÜNER (2011). "Avrupa Birliği Müktesebatına Uyum Sürecinde Muhasebe ve Denetim Alanında Yapılan Düzenlemeler", *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Vol 20; 149–164.
- MERİÇ, Arzu (2016). *Adli Muhasebe*, Detay Yayıncılık, Ankara
- MULFORD, W. Charles ve E. Eugene COMISKEY (2002). *The Financial Numbers Game: Detecting Creative Accounting Practices*, John Wiley&Sons, Inc., New York.
- MURRAY, L. Susan (2009). "Being an Expert Witness Key Requirements and Suggestions for Success", *Professional Safety, American Society of Safety Engineers*; 20-23.
- OKUNBOR, A. Jonathan ve Osasumwen OBARETİN (2010). "Effectiveness of the Application of Forensic Accounting Services in Nigerian Corporate Organisations", *AAU Journal of Management Sciences*, Vol 1; 171-184.
- OWOJORİ, Anthony Adekunle ve O. Taiwo ASAOLU (2009). "The Role of Forensic Accounting in Solving the Vexed Problem of Corporate World", *European Journal of Scientific Research*, Vol 29; 183–187.
- ÖZBİRECİKLİ Mehmet (2006). "Bağımsız Denetçinin Müşteri Firmanın Yolsuzluk Eylemi Karşısındaki Tutumu: Şirket Yolsuzluk Vakaları ve Yasal Düzenlemeler Çerçevesinde Bir İnceleme", *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, Vol 5; 9–13.
- ÖZKUL, Fatma Ulucan ve Pınar PEKTEKİN (2009). "Muhasebe Yolsuzluklarının Tespitinde Adli Muhasebecinin Rolü ve Veri Madenciliği Tekniklerinin Kullanılması", *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Vol 11; 57-88.
- PAMUKÇU, Ayşe (2017). "Adli Muhasebe ve Bağımsız Denetim Sürecine Etkisi", *Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi*, Vol 12; 227–244.
- PARKER, R. Henry (1991). "Misleading Accounts? Pitfalls for Historians", *Business History*, Vol 33; 1–18.
- PARANJAPE, Minal ve Rupali SHETH (2011). "A Study Of Creative Accounting and Forensic Accounting As İnter Linked Trends İn Accounting", *International Journal For Business, Strategy and Management*, Vol 1; 1–8.
- PAZARÇEVİREN, Selim Yüksel (2005). "Adli Muhasebecilik Mesleği", *Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Vol 1; 1–19.
- PEHLİVAN, Abdülkadir ve Adem DURSUN (2012). "Türkiye’de Adli Muhasebe Eğitimine Yönelik Bir Araştırma", *Atatürk Üniversitesi İİBF Dergisi*, Vol 26; 129–141.
- REZAEE, Zabihollah (2005). "Causes, Consequences, and Deterrence of Financial Statement Fraud", *Critical Perspectives on Accounting*, Vol 16; 277–298.
- REZAEE, Zabihollah ve E. James BURTON (1997). "Forensic Accounting Education: Insights from Academicians and Certified Fraud Examiner Practitioners", *Managerial Auditing Journal*, Vol 12; 479–489
- SAÇAKLI, Yeşim (2011). Adli Muhasebecilik Perspektifinde Türkiye’deki Üniversitelerde Muhasebe Denetimi Eğitimi ve Öneriler, Yüksek Lisans Tezi, Afyon Kocatepe Üniversitesi, Afyonkarahisar.
- SAĞLAR, Jale ve Canol KANDEMİR (2007). "Enron Olayı: Muhasebe Hilesi mi, Sistem Hatası mı?", *Çukurova Üniversitesi İİBF Dergisi*, Vol 11; 20–39.
- SEYİTOĞLU, Halil (1992). *Ekonomik Terimler Ansiklopedik Sözlük*, Güzem Yayınları, Ankara.
- SÜER, Ayça Zeynep (2003). Profesyonel Muhasebe Mesleğinde Enron Skandalı ve Sonrası Gelişmeler, Uluslararası Muhasebe Sempozyumu, İstanbul SMMM Odası Yayını, Sayı: 6, İnternet Adresi <https://www.ismmmo.org.tr/Yayinlar/Sempozyum-Bildirileri--4>.
- SÜER, Ayça Zeynep (2004). *Muhasebe Mesleğinde Enron Vak’ası ve Getirdikleri*, İstanbul SMMM Odası Yayınları, İstanbul.
- TAZEGÜL, Alper ve Emel KILIÇBEY (2017). "Muhasebe Meslek Mensuplarının Adli Muhasebeciliğe Yönelik Algılarının Farklı Değişkenler Açısından Değerlendirilmesi: Kars Ardahan ve İğdır Örneği", *International Journal of Academic Value Studies*, Vol 3; 119–133.
- THORNHILL, T, William (1995). *Forensic Accounting: How to Investigate Financial Fraud*, Irwin.
- TORAMAN, Cengiz; Hasan ABDİOĞLU ve Burcu İŞGÜDEN (2009). "Aklama Suçunun Önlenmesine Yönelik Çabalar: Adli Muhasebecilik Mesleği ve Uygulamaları", *Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi*, Vol 1; 17–55.
- TÜREL, Ahmet (2011). *Worldcom Skandalı: Muhasebe Hileleri*, Türkmen Kitabevi, İstanbul.

- UYAR, Güler Ferhan Ünal (2015). “Adli Muhasebecilik Mesleği ve Mesleğin Dünya’daki Gerekliliği: Worldcom Skandalı”, *Sosyal Bilimler Dergisi (SOBİDER)*, Vol 2; 178–192.
- UZAY, Şaban ve Seçkin GÖNEN (2010). “Muhasebeci ve Denetçilere Yönelik Yapıtlarının Finansal Raporlama Sürecindeki Yeri”, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Vol 2; 115–144.
- YARDIMCIOĞLU, Mahmut ve Şebnem ADA (2013). “Kronolojik Bir Sırayla Muhasebe ve Finansal Raporlamada Usulsüzlük ve Skandallar”, *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İİBF Dergisi*, Vol 3; 43–55.
- YÜCEL, Elif (2011). Adli Muhasebecilik Mesleği ve Türkiye’deki Gelişme Potansiyeline Yönelik Bir Araştırma, Doktora Tezi, Uludağ Üniversitesi, Bursa.
- SEC, İnternet Adresi <http://www.sec.gov/litigation/admin/34-45196.htm>, Erişim Tarihi: 08.01.2019.