

Muhasebede Hilenin Önlenmesi ve Kullanılan Yöntemler: Osmaniye İlinde Gerçekleşen Adli Vaka Örnekleri ve Analizleri

Prevention of Chamber in Accounting and the Methods Used: Forensic Cases and Analysis in Osmaniye

Dr. Öğr.Üyesi Servet Önal

Osmaniye Korkut Ata Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü Muhasebe ve Finansman Anabilim Dalı, servetonal@osmaniye.edu.tr, Osmaniye/Türkiye.

ORCID:0000-0001-5452-6938

Yunus Kırış

Y.L. Mezun, Osmaniye Korkut Ata Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü, yunuskiris94@gmail.com, Osmaniye/Türkiye.

ORCID:0000-0002-3567-385X

ÖZET

Bu çalışmada muhasebede hilenin önlenmesi ve kullanılan yöntemler hakkında bilgiler yer almaktadır. İşletmeler, örgütsel yapıları ve faaliyetleri nedeniyle hileye karşı savunmasızdır. Bu nedenle muhasebe hilelerinin ortaya çıkartılarak alınabilecek önlemlerin neler olduğunun ortaya konulması, muhasebe sisteminde yapılan yanlışların hata mı yoksa hile mi olduğunun ayırt edilmesi gerekmektedir. Teknolojinin hızla geliştiği dünyamızda bu gelişmelere paralel olarak artan işlem sayıları ve tutarları da dikkate alındığında, muhasebe hilelerini önlemek amacıyla hangi yöntemlerin kullanılabilceğine dair açıklamalar yapıldıktan sonra hile ile ilgili Osmaniye ilinde yaşanmış adli vakalar analiz edilerek sonuç ve önerilerde bulunulmuştur.

Anahtar Kelimeler: Muhasebe, Hile, Hata, Muhasebe Hilesi.

ABSTRACT

This study contains information about the prevention of fraud in accounting and the methods used. Businesses are vulnerable to cheating due to their organizational structure and activities. For this reason, it is necessary to reveal accounting frauds and to reveal what the measures can be taken, and to distinguish whether the mistakes made in the accounting system are mistakes or frauds. Considering the increasing number and amount of transactions in our world where technology is rapidly developing in parallel with these developments, explanations about which methods can be used in order to prevent accounting fraud were analyzed, and results and recommendations were made by analyzing the judicial cases related to fraud in the province of Osmaniye.

Keywords: Accounting, Cheating, Error, Accounting Error.

1. GİRİŞ

Günümüzde ekonomi, sosyal, iletişim ve teknoloji alanlarında birçok gelişmeler yaşanmaktadır. Bu gelişmelerin bir sonucu olarak bilgi ve teknolojinin kötüye kullanılması nedeniyle işletmelerde hile ve usulsüzlükler de son derece artmıştır. Çeşitli muhasebe hileleriyle yapılan usulsüzlüklerin maliyetleri ise, her geçen gün büyümektedir. Bu nedenle muhasebe hilelerinin önlenmesi için birtakım yöntemler kullanılarak mücadele edilmeli ve bunların önüne geçilmelidir.

Muhasebe toplumun en küçük yapı taşı olan aileden, büyük şirket ve holdinglere kadar herkesi yakından alakadar eden geniş bir kavramdır. Aileler kendi muhasebelerini yapabilir fakat işletmeler ve şirketler muhasebeleri için profesyonel desteğe ihtiyaç duyarlar. İşte bu aşamada muhasebe konusunda uzman kişiler devreye girmekte ve ihtiyaç duyan insanlara hizmet sunmaktadır. Muhasebe birçok alt bilim dalına ayrılmış olup son dönemlerde rağbet gören bir yeni alan olarak da adli

muhasebe alanı olmuştur. Bu alan içerisinde uzman şahitlik ve dava destek danışmanlığı gibi hizmetler veriyor ve bazı uyuşmazlıkların son bulmasına katkı sağlıyor olsa da adli muhasebenin; ABD, AB veya faaliyet gösterdiği birçok ülkede en çok rağbet görülen tarafı “hile denetçiliği”dir. Son çeyrek asırda dünyada ve ülkemizde yaşanan birçok finansal hileli iş ve işlemlerin tespit edilip kamuya ilan edilmesi adli muhasebenin ilgi görmesine sebep olmuştur (Kılıç ve Önal, 2021a, s.471).

2. HİLE KAVRAMI VE MUHASEBEDE HİLE

Hile; başkaları üzerinden haksız kazanç elde etmek için, kurnazlığa, aldatmaya ve açgözlülüğe dayalı dürüstlük dışı davranışlardır (Karabınar ve Akyel, 2009, s. 692).

Hile eylemi herkes tarafından yapılabilir eylemdir. Bu eylemin tespit edilmesi ancak profesyonel teknik ve yöntemlerle sağlanabilir. Hileyi yapan kişi haksız kazanç sağlar. Hileli eylemi gerçekleştirecek olan kişi genellikle mevcut iş süreçlerini ve önlem planlarını iyi bilmektedir. Dolayısıyla bütün kontrol tedbirlerine rağmen yapılan hileli işlemin gün yüzüne çıkartılması, hem işlemi yapan kişinin kasıtlı hareket etmesi hem de bazı işlemlerin arkasına gizlenerek yapılması nedeniyle oldukça zor olup ek çalışmalar gerektirmektedir (Başpınar, 2006, s. 95). Hile, farklı kültür ve eğitim seviyelerdeki insanlar tarafından meydana getirilebilir (Terzi, 2012, s. 35).

Genel olarak hile kavramında şu özelliklerin olması gerekir (Bozkurt, 2000, s. 60);

- ◆ Kesinlikle kasıt unsuru bulunmaktadır yani bilinçli olarak yapılmaktadır,
- ◆ Hile eyleminde, hilekârın kendisine menfaat sağlama amacı vardır,
- ◆ Kurban yani hileye maruz kalan kişi herhangi bir şekilde aldatılır,
- ◆ Her hâlükârda hile eyleminden kaynaklı kurban olan kişi veya firma zarar görür,
- ◆ Hile eylemi, hileyi yapan kişi veya kişiler tarafından gizli olarak devam ettirilen bir davranıştır.

Muhasebe hilesi; Muhasebe sistemi içerisinde var olan herhangi bir kaydın veya bilginin belli bir hedef için bozulması, değiştirilmesi, alakası olan kişilere yanlış aktarılmasıdır.

Muhasebe sisteminde yapılan yanlışların hata mı yoksa hile mi olduğunu anlayabilmek oldukça zordur. Muhasebe hataları tamamen bilgisizlik ve dikkatsizlikten kaynaklanmaktadır, ancak muhasebe hileleri bilinçli olarak yapılır. Bununla birlikte bazı olaylarda söz konusu farkı ayırt etmekte mümkün olmaktadır. Bu sebeple denetimi gerçekleştiren profesyonel kişiler olması gereken prensiplerini, büyük firma ve kurumların muhasebe bölümünde çalışan insanlar muhasebenin etiklerini, kurallarını ve ilkelerini bilmek zorundadır. Bu nedenlerden hareketle bu etiklere ve ilkelere aykırı yapılmış her davranış genellikle hata veya yanlış olarak değil de hile olarak kabul edilmektedir.

Hilelerin ortaya çıkarılması, tespit edilip önlenmesi zor olan bir işlemdir. Olağan bir şekilde yapılan denetimler, doğası gereği tarihi finansal veriler üzerinden yapıldığı için ortaya çıkarılıp tespit edilmesi ise çoğu zaman geniş bir zamana yayılmaktadır. Bu durum hilenin işletmelere olan maliyetini giderek artırmaktadır (Kılıç ve Önal, 2021b, s.84).

Hile denetimlerinin amacı işletmenin geleceğini tehlikeye atan hileleri tespit etmek, gelecekte oluşabilmesini önleyebilmektir (Önal ve Kılıç, 2019, s. 549).

3. MUHASEBE HİLELERİNİN ÖNLENMESİNDE KULLANILAN YÖNTEMLER

Muhasebede hilelerinin saptanması kadar, bu hilelerin önüne geçilmesine yönelik metotların saptanması da bir o kadar önem arz etmektedir. Bu zamana kadar oluşturulan muhasebe sisteminin hiçbirisi, muhasebede meydana gelebilecek hataların ve hilelerin tam anlamıyla önüne geçmeye yetmemiştir. Bu durumun nedeni ise muhasebeyi uygulayanın sistem değil de insan olmasıdır. Oluşturulan sistem yalnızca bir araçtır ve sistemin olması gereken şekilde çalışmasını yöneten ise insanoğludur. Aynı zamanda ilerleyen zamanla birlikte yeni bir yolsuzluk, usulsüzlük ve hile yönteminin de icat edilebileceği ihtimalini akıllarda tutmak gerekmektedir. Ancak çok iyi organize

olabilmiş bir denetleme sistemi, muhasebede var olacak olan hataları ve hileleri en alt seviyelere indirmeye yardım edecektir.

3. 1. Bağımsız Denetim

Bağımsız denetim, oluşturulmuş finansal ve mali tabloların hakikati yansıtip yansıtmadığını tespit etmek amacı ile yapılmakta ve muhasebe verilerine olan güvenilirliği arttırmaktadır. Denetlemesi gerçekleştirilmiş mali tablolar aracılığı ile vergiye esas olan vergi beyannameleri yapılmaktadır. Tabloların güvenilirliği bu noktada, devlet görevlilerinin olması gereken zamanlarda yapacağı vergi teftişlerinde meydana gelebilecek riskleri en aza indirmektedir (Güredin, 2000, s. 17).

Doğruluğu yüksek derecede kanıtlanmış ve denetlenmiş olan mali tablolar işletme yöneticilerinin karar aşamasında alacağı kararlara olumlu yönde yol gösterir. İşletmelerin yönetimi tarafından konulan kurallar ve işletme politikalarının ne derecede uygulandığının tespiti amacıyla yapılan denetim türü ise uygunluk denetimidir (Boynton, 1996, s. 5).

3. 2. İç Kontrol

İç kontrol sistemi, üst düzey yöneticiler tarafından belirlenmiş kurallara ve yönergelere uygun davranılmasını ve hazırlanan raporların eksiksiz, zamanında ve doğru olarak hazırlanarak yönetime takdim edilmesini sağlamış olmaktadır. İç kontrol sistemi, işletmedeki yönetimin üzerindeki sorumlulukları arttırmakta ve hilelerin önüne geçmektedir.

İşletme bünyesinde bulunan çalışma birimleri iç kontrol sistemi ile kendi bünyesi içinde alt birimlere ayrılır. Her birimin başında bulunan farklı kişiler sorumluluk sahibidirler. Bu şekilde birimlerin birbirlerini denetlemeleri yani kontrol etmeleri sağlanır. Denetleme yöntemi ile doğru raporlar, veriler kayıt altına alınır. Bununla birlikte her çalışanın görevleri ve sorumlulukları belirlenebilir. Sonuç olarak hile ve hata payı en alt seviyeye indirilir. Bunun yanı sıra işletmede kullanılmakta olan muhasebe sistemine giriş izni yalnızca belirlenmiş personellere verilir. Bu belirleme sistemi ile kötü amaçlı kullanımların ve risklerin önüne geçilmiş olur. Söz konusu yöntemler sonucunda işletmenin görev yani vazife düzeneği sistemli bir şekilde işler, karlılık ve verimlilikte artış meydana gelir. İşletmelerin tüm faaliyetleri kayıt altına alınır ve olabilecek hatalara ve hilelere karşı belgelerin doğruluğu denetlenir, bunun sonucunda işletme yönetimine bilgi ve belgeler doğru şekilde aktarılır (Kaval, 2008, s. 126).

3. 3. İç Denetim

İç denetim, işletme faaliyetlerinin, işletmenin planları ve politikaları doğrultusunda denetlenmesine imkan veren, kendi personelleri tarafından yürütülen, sadece üst yönetime bağlı bir denetim çeşididir (Watne, 1990, s. 109). İç denetimin esas mesuliyeti işletmelerin yönetim işlemlerini ve tüm faaliyetlerini gözden geçirmek ve denetlemektir. Küçük işletmelerde iç denetimi yönetici pozisyonunda çalışan kişiler yerine getirebilir ancak büyük çaplı işletmelerde konunun fazla karmaşık olmasından dolayı bu denetimi gerçekleştirecek bir birimin meydana getirilmesi ihtiyacı doğmaktadır.

İç denetim ve bağımsız denetim arasında sıkı bir ilişki olduğu görülmektedir. Çünkü dış denetimin sağlayacağı başarı, iç denetimleri sağlayanların oluşturacağı verilerin ve raporların doğruluğuna, şeffaflığına, ilkelere ve etik kurallarına uygunluğuna dayanır.

3. 4. İhbar Hatları

İhbar mekanizması; herhangi bir çalışanın veya kişinin farkına vardığı hile ve usulsüzlükleri yetkili makamlara bildirmesi ve bildirilen bu yanlışlıkların yetkili kişiler yani yöneticiler tarafından çözümlenmesini içerir. İhbarların yapıldığı yetkili merciler; iç denetçiler, dış denetçiler, denetim komiteleri, üst yöneticiler ve hukuki yaptırımlar uygulayabilen (Menkul Kıymetler ve Borsa

Komisyonu gibi) kurumlardır. Organizasyon içerisindeki hileleri bilen fakat bu hileleri meydana çıkarmayan çalışan veya kişiler de dolaylı olarak hile yapan gruplara dâhil olmaktadır.

1994 yılında bir ihbar mekanizması oluşturan Schultz, Hooks ve Kaplan'a göre ihbar mekanizması; iç kontrol mekanizma süreci etkili bir şekilde işlerse, organizasyonlar içerisinde oluşabilecek hileler gerçekleşmeden önüne geçebilir veya olası hileli durumların önüne geçebilir.

İhbar mekanizmasının yüksek verimlilikte çalışması için hilelerin tespit edilmesinden sonra, kişi kendi mekanizmasına güvenmeli, iç ve dış kontrol mekanizmalarının etkilerini doğru olarak tespit etmeli ve olması gereken ahlaki standartlara uygun şekilde davranmalıdır (Rezaee, 2002, s. 110).

3. 5. Özel Hata ve Hile İnceleme Birimleri

İşletme bünyesinde yalnızca muhasebe hatalarını ve hilelerini tespit etmek için özel birimler oluşturulabilir. Bu birimler tespit ettikleri hilelerin ve hataların hangi bölümlerde ve kalemlerde daha fazla yapıldığını tespit etmeye çalışır ve ulaştığı sonuçları raporlar biçiminde ilgili makamlara ulaştırırlar.

4. OSMANİYE İLİNDE GERÇEKLEŞEN ADLİ VAKA ÖRNEKLERİ VE ANALİZLERİ

4. 1. Adli Dava (1)

Araştırma örneği Osmaniye ilindeki gerçek bir dava dosyasından alınmıştır. Bu dava dosyasına konu olan kişi ve kurumların isimleri değiştirilerek analiz yapılmıştır.

Dava Konusu: “X” Bankası İskenderun Para Grup Merkezine bağlı Osmaniye Yardımcı Birikme Merkezi destek asistanı M.T.’nin izinsiz olarak iş yerini terk ettiği, yapılan kasa sayımında kasanın 260.000-TL noksan olduğunun tespit edildiği, M.T.’den şüphelenildiğinin belirtilmesi üzerine Osmaniye Cumhuriyet Başsavcılığı’na ihbarda bulunmuş ve soruşturma işlemlerine başlanmıştır.

Yapılan soruşturma neticesinde; şüpheli M.T.’nin “X” Bankası İskenderun Para Grup Merkezine bağlı Osmaniye Yardımcı Birikme Merkezinde destek asistanı haberleşme görevlisi olarak Şubat 2016 tarihinden itibaren görev yaptığı, Osmaniye Yardımcı Birikme Merkezi, İskenderun Para Grup Merkezine bağlı olarak Osmaniye Merkez ve ilçelerdeki ATM ve “X” Bankası şubelerinin kasalarının para ihtiyaçlarını karşılama, ATM’lere yatan paraları alma görevini ifa ettiği, Osmaniye Yardımcı Birikme Merkezinde iki ekip olarak bahsedilen görevin ifa edildiği, her ekipte asistan, güvenlik görevlisi ve şoförün bulunduğu, “X” Bankası ATM’lerinin ihtiyaç duyduğu para miktarının belirlenerek İskenderun Para Grup Merkezine bildirildiği, bildirim ertesi günü belirlenen miktardaki paranın İskenderun’dan getirilerek ATM’lere dağıtımının yapıldığı, ATM’lere asistan, şoför ve güvenlik görevlisi ile birlikte gidildiği, şoförün araçtan inmediği, güvenlik görevlisinin araçtan inerek ATM’nin kapısını anahtar ile açarak alarmı devre dışı bıraktığı, ardından asistanın araçtan inerek ATM’ye girdiği, güvenlik görevlisinin dışarıda beklediği ve asistanın para ikmal işlemini gerçekleştirdiği ve ATM’ye eklenen paranın sisteme asistan tarafından manuel olarak girildiği, ATM’lerin manuel olarak girilen miktar üzerinden muhasebesini yaptığı, ayrıca ATM’ye yatırılan paraların alınarak Yardımcı Birikme Merkezine götürüldüğü, sayımının yapılarak kasaya konması üzerine işlemin tamamlandığı anlaşılmıştır.

Yapılan işlemlerin kontrolü amacıyla her ayın ilk mesai günü BALANS adı verilen işlemin yapıldığı, ATM’lere gidilerek ATM’de kalan bütün paranın alındığı, sıfırdan ATM’nin ihtiyacı olan paranın eklendiği, sisteme manuel olarak eklenen para miktarının girişinin yapıldığı, ATM’de kalan paranın yardımcı birikme merkezine getirilerek sayımının yapılarak kasaya eklendiği, böylece kontrol işleminin gerçekleştirildiği anlaşılmıştır.

Şüpheli M.T.’nin 2212046, 2212052, 2212053, 2212054, 2212055, 2212056, 2212058, 2212059, 2212060, 2212061, 2212065 ve 2212074 numaralı ATM’lerden sorumlu olduğu,

şüphelinin 02/11/2016 tarihinden 1,5 – 2 ay kadar önce belirlenemeyen bir tarihte Osmaniye Merkezde bulunan 2212056 ATM nolu Osmaniye Askeri Mekan isimli “X” Bankası ATM’sine para ikmal işlemi için araç şoförü ve güvenlik görevlisi ile gittiği esnada içerisinde bulunduğu maddi imkansızlığı gerekçe göstererek araç içerisinde bulunduğu esnada şoför ve güvenlik görevlisine fark ettirmeden 100’lük banknotlar halinde 20.000-TL parayı alarak cebine koyduğu, yukarıda belirtildiği şekilde ATM’ye girdiği, sisteme manuel olarak koymuş olduğu tutardan 20.000-TL fazla giriş yaparak eksiğin ortaya çıkmasını engellediği, benzer şekilde değişik tarihlerde; 2212046 numaralı Düziçi Yarbaşı Beldesi, 2212052 numaralı Cevdetiye Beldesi, 2212053 numaralı Osmaniye Terminal, 2212054 numaralı 7 Ocak Caddesi 1, 2212055 numaralı 7 Ocak Caddesi 2, 2212058 numaralı Osmaniye Park 1, 2212059 numaralı Osmaniye Valilik, 2212060 numaralı Korkut Ata Üniversitesi, 221061 numaralı Oto Sanayi, 2212065 numaralı Osmaniye Şube 3, 2212074 numaralı Haruniye 2 isimli ATM’lere para işlemi için gidildiği esnada 20.000-TL parayı aldığı, ATM’lere manuel olarak koymuş olduğu tutardan 20.000-TL fazla giriş yaparak 260.000-TL parayı zimmetine geçirdiği, ayrıca her ayın ilk mesai günü BALANS adı verilen kontrol işleminin yapıldığı, şüphelinin bahse konu ATM’lere ilişkin BALANS adı verilen kontrol işlemini kendisinin yaptığı, eksikliğin tespit edilmemesi amacıyla ATM’lere manuel olarak koyduğu miktardan 20.000-TL fazla girişi yaparak eksikliğin ortaya çıkmasını engellediği,

Şüphelinin 03/11/2016 tarihli Emniyet Müdürlüğünde ve 04/11/2016 tarihli Cumhuriyet Başsavcılığında müdafii huzurunda alınan ifadesinde üzerine atılı suçlamaları samimi bir şekilde ikrar ettiği görülmüştür.

02/11/2016 tarihli tutanaklarda, yukarıda numaraları ve isimleri yazılı “X” Bankası ATM’lerinden 260.000-TL tutarında noksanlığın tespit edildiği görülmüştür.

Şüphelinin “X” Bankası ATM’lerinin para ihtiyacını karşılamakla görevli bulunduğu, bu görevi esnasında araçla ATM’lere gidildiği esnada her seferinde 20.000-TL olmak üzere değişik tarihlerde 260.000-TL parayı zimmetine geçirdiği, eksikliğin anlaşılması amacıyla ATM’lerin sistemine manuel olarak eklemiş olduğu miktardan 20.000-TL fazla giriş yaptığı, kontrol amacıyla yapılan BALANS işlemini de kendisinin yerine getirmesi esnasında eksikliğin tespit edilmemesi amacıyla ATM’lere manuel olarak koyduğu miktardan 20.000-TL fazla girişi yaparak zincirleme şekilde üzerine atılı 5411 Sayılı Bankacılık Kanunu’nun 160/1. ve 160/2. Maddesinde yazılı suç işlediği, şüpheli ikrarı, tutanaklar ve tüm dosya kapsamından anlaşılmalıdır,

Şüphelinin yargılamasının mahkemenizde yapılarak eylemlerine uyan ve tatbiki istenen sevk maddeleri uyarınca cezalandırılmasına karar verilmesi istemiyle Osmaniye Ağır Ceza Mahkemesine kamu davası açılmıştır.

Sanık “M.T.” duruşmadaki savunmasında: “Ben konu ile ilgili olarak yazılı savunmalarımı içerir 7 sayfadan ibaret dilekçe hazırladım, suçlamayı kabul ediyorum, zararı gidermedim ancak zararı karşılamak isterim, ben çalıştığım kurumdan banka ATM’lerine konulmak üzere yüklü miktarda para almıştım, bu paraları Osmaniye’deki banka ATM’lerine aktarıırken eksik aktardım, farklı zamanlarda yapmadım” şeklinde beyanda bulunmuştur.

“X” Bankası A.Ş. temsilcisi duruşmadaki beyanında: Kurumun zararının karşılanmadığını, kurumu adına şikayetçi olduğunu ve davaya katılmak istediğini beyan etmiştir.

Emekli banka müdürü K.U., emekli banka müdürü C.G. ve Sayıştay uzman denetçisi C.H. 24/02/2017 tarihli müşterek raporlarında; Sanığın 260.000-TL’yi zimmetine geçirdiği, zimmetin adi zimmet vasfı taşıdığı yönünde rapor tanzim ettikleri anlaşılmalıdır.

İddia makamı esas hakkındaki mütalaasında; “X” Bankasında destek asistanı olarak görev yapan sanık M.T.’nin izinsiz olarak iş yerini terk edip yapılan kasa sayımında kasanın 260.000 TL noksan olduğunun tespiti ile “X” Bankası A.Ş. nin 02/11/2016 tarihli suç duyurusu ile başlayan olayda;

Yapılan yargılama, toplanan deliller, dosyaya eklenen bilirkişi raporuna göre sanık M.T.'nin "X" Bankası A.Ş. İskenderun Para Grup Merkezi bünyesinde faaliyet gösteren "Osmaniye Yardımcı Para Birikme Merkezinde" destek asistanı olarak görev yaptığı dönemde 2016 yılının Eylül-Ekim tarihleri arasında görevli olduğu, ATM cihazına para yüklemesi esnasında her bir ATM de sisteme manuel olarak koymuş olduğu tutarda 20.000-TL fazla giriş yaparak (2212065 nolu ATM den 40.000 TL) fazla giriş yaptığı tutarları kendi zimmetine geçirdiği, böylece idare ettiği 12 adet ATM cihazından değişik tarihlerde toplam 260.000 TL parayı zimmetine geçirdiği, sanığın atılı suçu işlediğini ikrar ettiği, sanığın zincirleme şekilde üzerine atılı suçu işlediği anlaşılmakla;

Sanığın eylemine uyan 5411 sayılı Bankacılık Kanununun 160/1, 5237 sayılı TCK'nın 43, 53/1, 63. Maddeleri gereğince CEZALANDIRILMASINA, 5411 sayılı Bankacılık Kanununun 160/1-son cümlesi uyarınca bankanın uğramış olduğu zarar miktarı olan 260.000 TL'nin sanıktan tazminine, Tutuklu sanığın üzerine atılı suçun vasıf ve mahiyeti, mevcut delil durumu, kanunda öngörülen ceza miktarı dikkate alınarak tutukluluk halinin hükmen devamına karar verilmesi" yönünde görüş bildirmiştir.

Mahkemece delillerin tartışılması ve değerlendirilmesi sonucunda;

İddia, sanık savunması, bilirkişi raporu, tutanaklar ve tüm dosya kapsamından; sanık M.T.'nin, "X" Bankası İskenderun Para Grup Merkezine bağlı Osmaniye Yardımcı Birikme Merkezinde destek asistanı haberleşme görevlisi olarak Şubat 2016 tarihinden itibaren görev yaptığı, Osmaniye Yardımcı Birikme Merkezi, İskenderun Para Grup Merkezine bağlı olarak Osmaniye Merkez ve ilçelerdeki ATM ve "X" Bankası şubelerinin kasalarının para ihtiyaçlarını karşılama, ATM'lere yatan paraları alma görevini ifa ettiği, Osmaniye Yardımcı Birikme Merkezinde iki ekip olarak bahsedilen görevin ifa edildiği, her ekipte asistan, güvenlik görevlisi ve şoförün bulunduğu, "X" Bankası ATM'lerinin ihtiyaç duyduğu para miktarının belirlenerek İskenderun Para Grup Merkezine bildirildiği, bildirim ertesi günü belirlenen miktardaki paranın İskenderun'dan getirilerek ATM'lere dağıtımının yapıldığı, ATM'lere asistan, şoför ve güvenlik görevlisi ile birlikte gidildiği, şoförün araçtan inmediği, güvenlik görevlisinin araçtan inerek ATM'nin kapısını anahtar ile açarak alarmı devre dışı bıraktığı, ardından asistanın araçtan inerek ATM'ye girdiği, güvenlik görevlisinin dışarıda beklediği ve asistanın para ikmal işlemini gerçekleştirdiği ve ATM'ye eklenen paranın sisteme asistan tarafından manuel olarak girildiği, ATM'lerin manuel olarak girilen miktar üzerinden muhasebesini yaptığı, ayrıca ATM'ye yatırılan paraların alınarak Yardımcı Birikme Merkezine götürüldüğü, sayımının yapılarak kasaya konması üzerine işlemin tamamlandığı, yapılan işlemlerin kontrolü amacıyla her ayın ilk mesai günü BALANS adı verilen işlemin yapıldığı, ATM'lere gidilerek ATM'de kalan bütün paranın alındığı, sıfırdan ATM'nin ihtiyacı olan paranın eklendiği, sisteme manuel olarak eklenen para miktarının girişinin yapıldığı, ATM'de kalan paranın yardımcı birikme merkezine getirilerek sayımının yapıp kasaya eklendiği böylece kontrol işleminin gerçekleştirildiği,

Sanığın 2212046, 2212052, 2212053, 2212054, 2212055, 2212056, 2212058, 2212059, 2212060, 2212061, 2212065 ve 2212074 numaralı ATM'lerden sorumlu olduğu, sanığın 02/11/2016 tarihinden 1,5 – 2 ay kadar önce belirlenemeyen bir tarihte Osmaniye Merkezde bulunan 2212056 ATM nolu Osmaniye Askeri Mekan isimli "X" Bankası ATM'sine para ikmal işlemi için araç şoförü, güvenlik görevlisi ile gittiği esnada içerisinde bulunduğu maddi imkansızlığı gerekçe göstererek araç içerisinde bulunduğu esnada şoför ve güvenlik görevlisine farketirmeden 100'lük banknotlar halinde 20.000-TL parayı alarak cebine koyduğu, yukarıda belirtildiği şekilde ATM'ye girdiği, sisteme manuel olarak koymuş olduğu tutardan 20.000-TL fazla giriş yaparak eksiğin ortaya çıkmasını engellediği, benzer şekilde değişik tarihlerde; 2212046 numaralı Düziçi Yarbaşı Beldesi, 2212052 numaralı Cevdetiye Beldesi, 2212053 numaralı Osmaniye Terminal, 2212054 numaralı 7 Ocak Caddesi 1, 2212055 numaralı 7 Ocak Caddesi 2, 2212058 numaralı Osmaniye Park 1, 2212059 numaralı Osmaniye Valilik, 2212060 numaralı Korkut Ata Üniversitesi, 221061 numaralı Oto Sanayi, 2212074 numaralı Haruniye 2 isimli ATM'lere para işlemi için gidildiği esnada 20.000-TL parayı;

2212065 numaralı Osmaniye Şube 3 isimli ATM'ye ise para işlemi için gidildiği esnada 40.000-TL parayı aldığı, ATM'lere manuel olarak koymuş olduğu tutardan 20.000-TL; 2212065 numaralı Osmaniye Şube 3 isimli ATM'sine ise 40.000-TL fazla giriş yaparak 260.000-TL parayı zimmetine geçirdiği, ayrıca her ayın ilk mesai günü BALANS adı verilen kontrol işlemini kendisinin yapması nedeniyle eksikliğin ortaya çıkmasını engellediği,

Her ne kadar sanık ATM cihazına manuel olarak fazla giriş kaydı yapmış ise de bu gizleme eyleminin geçici bir süreyle mümkün olduğu, normal bir denetimle basit bir şekilde ortaya çıkmasının açık ve mümkün olduğu, bu nedenle eyleminin nitelikli zimmet suçunu oluşturmayacağı,

Sanığın bugüne kadar da bankanın zararını gidermediği, bir suç işleme kararının icrası kapsamında 260.000-TL bankacılık zimmeti suçunu işlediği gerekçesiyle;

- 5411 Sayılı Bankacılık Kanunu'nun 160/1 maddesi uyarınca neticeten (8) YIL (4) AY HAPİS VE 25.000-TL ADLİ PARA CEZASI İLE CEZALANDIRILMASINA,

- Sanığın eylemi neticesinde bankanın uğramış olduğu 260.000-TL'den oluşan zararın 5411 sayılı yasanın 160/1-son maddesi uyarınca sanık tarafından TAZMİNİNE, karar verilmiştir.

Verilen karara sanık müdafii tarafından itiraz edilmiş ve dosya bir üst mahkeme olan Gaziantep Bölge Adliye Mahkemesi'ne gönderilmiştir. Gaziantep Bölge Adliye Mahkemesi 11. Ceza Dairesi'nin 21/12/2017 tarihli kararı ile yapılan itirazın reddine karar verilerek sanık hakkında verilen ceza kesinleşmiştir.

4. 2. Adli Dava (1) İle İlgili Değerlendirme ve Öneriler

İçinde hile kavramı açıkça geçmemekle birlikte vergideki usulsüzlük suçunun da hile kapsamında değerlendirilmesi yönünde görüşler vardır. Vergi Usul Kanunu'nun "Kaçakçılık Suçları ve Cezaları" başlıklı 359. maddesinin a fıkrasına göre; "Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan; Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar veya defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydederler, Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar hakkında on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunacağı açıktır. Muhasebe hilesinin önüne geçmek için anılan bu maddenin varlığıyla ilgili insanlar bilinçlendirilmeli ve eylem gerçekleşmeden caydırılmalıdır.

Yukarıda gerçekleşen somut olaya baktığımızda; sanık M.T.'nin ATM cihazına para yüklemesi esnasında her bir ATM'de 20.000-TL parayı zimmetine geçirmiş, eksikliğin anlaşılmasında amacıyla ATM'lerin sistemine manuel olarak koymuş olduğu tutardan 20.000-TL fazla giriş yapmış ve böylece idare ettiği 12 adet ATM cihazından değişik tarihlerde toplam 260.000 TL parayı zimmetine geçirmiştir. Günümüzde ekonomi, sosyal, iletişim ve teknoloji alanlarında birçok gelişmeler yaşanmaktadır. Bu gelişmelerin bir sonucu olarak bilgi ve teknolojinin kötüye kullanılması nedeniyle hile ve usulsüzlükler de son derece artmıştır. Çeşitli muhasebe hileleriyle yapılan usulsüzlüklerin maliyetleri ise, her geçen gün büyümektedir. Bu nedenle muhasebe hilelerinin önlenmesi için birtakım yöntemler kullanarak mücadele edilmeli ve bunların önüne geçilmelidir. Söz konusu olayda sanık M.T., ATM'lerin sistemine manuel olarak 20.000-TL fazla giriş yapmış ve bu şekilde suçun açığa çıkmasını kısa süre de olsa engellemiştir. Günümüz teknolojisi kullanılarak bu durumun önüne geçilmesi mümkündür. Şöyle ki; sanık M.T.'nin veya aynı konumda bir başka görevlinin ATM'lere parayı yerleştirdikten sonra ne kadar para yerleştirdiğinin sisteme manuel olarak girilmesi yukarıdaki vakadan da anlaşılacağı üzere büyük maddi zararlara yol açacaktır. Hâlbuki iyi bir yazılım sistemi geliştirilmesi suretiyle ATM'lere yerleştirilen paranın ATM tarafından otomatik sayımının yapılması ve sayımı yapılan para miktarının anlık olarak ilgili genel merkeze bildirim göndermesi, ayrıca her ayın ilk mesai günü yapılan balans işleminin personel durumu da dikkate

alınarak daha sık yapılması, balans işlemini yapan personel ile ATM'lere para ikmalini gerçekleştiren personelin birbirinden farklı kişiler olması sonucunda bu gibi durumun önüne geçilebilecektir. Ayrıca parayı ATM'lere yerleştiren sanığın görevini doğru yapıp yapmadığını denetleyen bir mekanizmanın olmayışı bu hilenin oluşmasındaki en önemli neden olmuştur.

Teknolojinin hızla geliştiği dünyamızda bu gelişmelere paralel olarak artan işlem sayılarını ve tutarlarını kontrol altında tutmak ve ayrıca muhasebe hilelerini önlemek isteyen işletmeler, öncelikle kendi içlerinde birtakım yöntemler geliştirmelidir. Bu nedenle işletmeler iç denetimi ve iç kontrol sistemlerini öncelikle muhasebe sistemine entegre etmelidir. Dışarıdan denetim sağlayacak bağımsız ve tarafsız denetim şirketlerine doğru bilgi ve veri sağlanmalıdır. Ayrıca oluşabilecek muhasebe hilelerini ortaya çıkartabilecek özel hata ve hile inceleme birimleri kurulmalı ve ihbar hatları sayesinde herhangi bir kişinin fark ettiği hile ve usulsüzlüklerin yetkili makamlara bildirilerek yapılan yanlışlıkların yetkili kişiler tarafından çözülmesi sağlanmalıdır.

4.3. Adli Dava (2)

Araştırma örneği Osmaniye ilindeki gerçek bir dava dosyasından alınmıştır. Bu dava dosyasına konu olan kişi ve kurumların isimleri değiştirilerek analiz yapılmıştır.

Dava Konusu: "Şüpheli E.D.'nin, "Y" Belediyesinde 18/04/2014 tarihli görevlendirme ile itfaiye eri kadrosunda çalışmakta iken Veznedar, Satın Alma, Su ve Kanalizasyon Müdür Vekili olarak görevlendirildiği, görevlendirildiği tarihten itibaren değişik zamanlarda değişik miktarlarda veznedar olarak çalışmakta iken belediyeye ait paraları belediye sisteminde oynamalar yaparak çeşitli fatura ve harçları ödenmiş gibi gösterdiği ve toplamda 211.289,89 TL parayı zimmetine geçirerek belediyeyi zarara uğrattığı,

"Y" Belediyesi Mali Hizmetler Müdürlüğünün 25/02/2016 tarihli tutanağına göre şüphelinin 211.289,89 TL parayı zimmetine geçirdiğinin tespit edildiği,

Şüphelinin olaya ilişkin alınan savunmasında; üzerine atılı suçlamaları ikrar ederek pişman olduğunu beyan ettiği,

Şüphelinin yukarıda anlatıldığı şekilde zimmetine para geçirmek suretiyle üzerine atılı suçu işlediği deliller ve tüm dosya kapsamından anlaşılma;

Şüphelinin yargılanmasının mahkemenizce yapılarak eylemine uyan TCK 247/1-2, 43. maddeleri uyarınca cezalandırılmasına, şüphelinin TCK.nun 53. maddesi gereğince belirli hakları kullanmaktan yoksun bırakılmasına, şüphelinin tutuklulukta geçirdiği sürelerin şüpheliye verilecek cezadan TCK'nun 63. maddesi gereğince mahsubuna" karar verilmesi talebiyle Osmaniye Ağır Ceza Mahkemesine kamu davası açılmıştır.

Sanık "E.D." duruşmadaki savunmasında: "Ben Y Belediyesinde itfaiye eri olarak çalışıyordum ancak daha sonra veznedar olarak görevlendirildim, vatandaşın su ve emlak faturalarını ben tahsil ediyordum, vatandaşın aldığı para üzerimde kaldı, buna ilişkin herhangi bir makbuz da kesmedim, hatırladığım kadarıyla 3 - 5 kişi bu şekilde parayı bırakıp gitti, ben kesinlikle zimmet kastıyla hareket etmedim, iddianamede belirtildiği şekilde toplamda 211.289,89 TL parayı zimmetime geçirmediğim, atılı suçlamaları kabul etmiyorum, beraatımı talep ederim. Bahse konu bu tutarı kabul etme anlamına gelmemek şartıyla belediyeye ödedim" şeklinde beyanda bulunmuş, Cumhuriyet Başsavcılığında alınan beyanında; "Ben Y Belediyesinde geçici görevle veznedar olarak çalışmaktayım. Ben 18/04/2014 tarihinde bu göreve başladım. Ben sistem üzerinde gelen faturaları ilk önceleri sisteme doğru bir şekilde girip ücret alıyordum. Daha sonra bir defasında bir fatura üzerinde yanlışlık yaptım ve fazla para kaldı. Bu yanlışlığı sisteme de aktarmadığım için para bende kaldı. Herhangi bir kimse tarafından inceleme yapılmadığı için bu işleme devam ettim ve çeşitli tarihlerde toplamda 211.289,89 TL parayı zimmetime geçirdim. Bu olayları belediyenin sistemi üzerinden oynamalar yaparak gerçekleştirdim. Yatırılan paraları hesaba girmiş gibi gösterdim ancak

kendi zimmetime geçirdim. Bu işlemleri yaparken herhangi bir belgede sahtecilik yapmadım. Yaptığımdan dolayı pişmanım. Belediyenin zararını karşılamak istiyorum. En kısa zaman kredi çekip belediyenin zararını karşılayacağım. Üzerime atılı suçlamaları bu şekilde kabul ederim. Diyeceklerim bundan ibarettir" şeklinde beyanda bulunmuş, sorgudaki beyanında; "Ben Y Belediyesinde geçici veznedar olarak çalışıyorum, benim Y Belediyesine atamam itfaiye eri olarak yapıldı, bana 2014 yılının 4. Ayında veznedar olarak görevlendirme yazılı olarak yapıldı, ayrıca aynı yazıda su ve kanalizasyon müdür vekili olarak görev verildi, ben veznedar olarak çalıştığım sürede belediyenin alacakları olan su, emlak ve fen işlerinden gelen diğer harçları tahsil ediyordum, ben veznedar olarak görev yaparken beni denetleme görevi muhasebe müdüründe idi, 2014 yılı hatırlamadığım bir tarihte bir faturayı yanlışlıkla iptal ettim, 15 günde bir hesap kapatım yapılıyordu, ben bilgisayardan ne kadar para tahsil edildi ise o kadarını Ziraat Bankası hesabına geçiriyordum, iptal edilen fatura parası bende kalmıştı, bu fatura iptal edilince parası şahsa iade edilmeli idi. Şöyle ki ben bir şahsa fatura kesmiştim, şahsın 500 TL borcu vardı, bu borç ile ilgili faturayı kestikten sonra şahıs ben borcun tamamını ödemeyeceğim, bir kısmını ödeyeceğim deyince hatırlamadığım bir kısmını ödedi, diğer kısmı borç hanesinde kaldı, ben de iptal etmem gereken faturayı iptal etmedim, bende bu faturayı işlemeyince fazla tutar üzerimde kaldı, tahsil edilen miktar bankaya yattıktan sonra kalan tutar bende kalmıştı bende bu duruma ses etmedim, daha doğrusu söyleyemedim, bu yanlışlık olup fark edilmeyince bende buna devam etmeye karar verdim, ben vatandaştan tahsil edilen bazı faturaların bir kısmını iptal edip bir kısmını yeniden fatura kesiyordum, böylece fazlalık olan paraları zimmetime geçiriyordum, bir yıldan uzun bir süredir bu şekilde fatura kestim fakat kaç fatura kestiğimi şuan hatırlamıyorum, aldığım bu paraları toplu olmadığı için sağda solda harcadım, ayrıca bazen belediyeden maaş da almadığımdan bu paraları aileme de harcadım. Ben zimmete geçirilen bu paraya herhangi bir gayrimenkul ya da araç almadım, herhangi bir şekilde birikim yapmadım, şuan bu paraların nereye gittiğini bende bilmiyorum, ayrıca belediyede maaş alamayan bazı arkadaşlarıma 50-100 TL yardım ettiğim de olmuştur, Ersin isimli soy ismini hatırlamadığım Y Belediyesinde çalışan işçi bir iş arkadaşına 800 TL para verdim, şu anda Ersin Y Belediyesinde işine memur olarak devam etmektedir, ailemden akrabalarımın kimseye para yardımım olmadı, benim İş Bankası ve Ziraat Bankasında kendime ait hesabım vardır fakat bu hesap numaralarında hiç para yoktur, ben buraya zimmete geçirdiğim paraları hiç yatırmadım, ben zimmete geçirdiğim söylenen rakamı tam olarak bilmiyorum, ne kadar olduğunu hesaplamadım, ben aldığım paraların bir kısmını eşim ile çocuklarım ile birlikte harcadım, benim adıma kayıtlı bir arabam vardı, bu arabayı banka kredisi ile almıştım, 15 gün önce satmıştım, ben belediyeye olan borcumu kapatmak için söz konusu aracımı sattım, benim aracım Wosvagen Jetta 2011 modeldi, 36,000 TL ye Soto diye oto işi ile uğraşan bir şahsa sattım, kredi borcumu TEB bankasına yatırdıktan sonra bana 10,000 TL kaldı, ben zimmete geçirilen para ve kurumun zararını karşılamak için İNG bankasına 3-4 gün önce başvurduğum, kredim onaylandı, eğer krediyi alırsam kurumun zararını karşılayacağım, fakat dosyada kurumun zararını bana göstermediler, ben bu zararı kontrol ettikten sonra krediyi çekip kurumun zararını karşılamak istiyorum, pişmanım" şeklinde beyanda bulunmuştur.

İddia makamı esas hakkındaki mütalaasında; "Yapılan soruşturma ve kovuşturma, toplanan deliller, ödeme belgeleri ve özellikle 19.10.2016 talimat mahkemesi işlem tarihli 3 kişilik heyet tarafından düzenlenen bilirkişi raporu birlikte değerlendirildiğinde; sanığın tahsilat makbuzları ile vatandaştan tahsil ettiği paraları belediyenin banka hesabına yatırması gerekirken bu paraları irsaliyede göstermeyip sistemden iptal ettiği, 18.04.2014 tarihinden çalışmanın devam ettiği tarihe kadar iptal konusu 211.289,89 TL'lik meblağı zimmetine geçirdiği,

Sanığın zimmet eyleminin tahsilat makbuzları ile tahsil ettiği paraları belediyenin banka hesabına yatırılıp yatırılmadığının kontrolü ile kolaylıkla tespit edilebileceği bu anlamda eylemin basit zimmet unsurlarını taşıdığı, sanığın bir suçu işleme kararının icrası kapsamında değişik zamanlarda suçu işlemiş olması nedeni ile hakkında zincirleme suç hükümlerinin uygulanması gerektiği,

Soruşturma başladıktan sonra 21.03.2016 tarihli iddianamenin Osmaniye Ağır Ceza Mahkemesi tarafından kabul edilip onaylandığı 08.04.2016 tarihine kadar sanığın, zimmete konu 211.289,89 TL'yi 01.04.2016-06.04.2016 tarihleri arasında katılan belediye hesabına yatırmak sureti ile iade ettiği, suça konu meblağa ilişkin iadenin iddianamenin kabulünden önce tamamlanmış olması nedeni ile iadenin soruşturma aşamasında yapılmış olduğunun kabulü ile etkin pişmanlıktan bu kapsamda yararlanması gerektiği anlaşılmakla, sanığın;

Türk Ceza Kanunu'nun 247/1, Türk Ceza Kanunu 53/1 maddelerinden cezalandırılması, Türk Ceza Kanunu 248/2-1.cümle uyarınca cezasında indirim yapılması, hükümde sadece sanık istinafi bulunması nedeniyle aleyhe bozma yasağının göz önünde bulundurularak sonuç cezanın belirlenmesi" yönünde görüş bildirmiştir.

Mahkemece delillerin tartışılması ve değerlendirilmesi sonucunda;

Soruşturma ve yargılama sırasında toplanan deliller ve tüm dosya kapsamı bir bütün olarak değerlendirildiğinde; sanık E.D.'nin "Y" Belediyesi'nde itfaiye eri kadrosunda çalışmakta iken 18.04.2014 tarihli görevlendirme ile Veznedar, Satın Alma, Su ve Kanalizasyon Müdür Vekili olarak görevlendirildiği, görevlendirildiği tarihten itibaren veznedarlık görevi sırasında değişik zamanlarda ve değişik miktarlarda, vatandaşlardan tahsil ettiği parayı irsaliyeye kaydedip belediyenin hesabına yatırması gerekirken, paraları irsaliyede göstermeyip sistemden iptal ettiği ve belediyenin banka hesabına yatırmayarak çeşitli fatura ve harçları için toplamda 211.289,89 TL parayı zimmetine geçirdiği dosya kapsamında elde edilen tüm delillerle sabit kabul edilmiştir.

Sanık her ne kadar mahkemedeki savunmasında parayı zimmetine geçirmediğini, 3-5 kişinin parayı bırakıp gittiğini beyan etmişse de; Cumhuriyet savcısı huzurunda ve müdafii eşliğinde vermiş olduğu beyanında 211.289,89 TL parayı zimmetine geçirdiğini, Sulh Ceza Hâkimliğindeki sorgusunda da parayı nasıl zimmetine geçirdiğini beyan ettiğinden ayrıca "Y" Belediyesi tarafından tutulan tutanaktaki sanığın zimmetine geçirdiği iddia edilen faturaların, tarih ve tutar itibarıyla sanık beyanlarıyla uyumlu olduğu görüldüğünden mahkemedeki savunmasına itibar edilmeyerek, suçtan ve cezadan kurtulmaya yönelik olarak değerlendirilmiştir.

Zimmet suçunun oluşabilmesi için failin kamu görevlisi olması gerekmektedir. Yine suça konu malın kamu görevlisine, görevi gereği teslim edilmesi gerekmektedir. Güncel Yargıtay içtihatlarına göre; görevlendirme sonucu kamu görevlisinin zimmet suçundan dolayı sorumlu tutulabilmesi için, yapılan görevlendirmenin hukuka uygun bir görevlendirme olması gerekmektedir. Dava konusu olay incelendiğinde "Y" Belediye Başkanı tarafından, sanığın 18.04.2014 tarihinden itibaren Veznedar, Satın Alma ve Su ve Kanalizasyon Müdür Vekili olarak görevlendirildiği görülmektedir. Sanık ise belediyede itfaiye eri kadrosunda çalışmaktadır. 21.10.2006 tarihinde yayımlanarak yürürlüğe giren Belediye İtfaiye Yönetmeliğinin incelenmesinde, itfaiye erlerinin geçici görevlendirilmesinde mâni bir hüküm bulunmamaktadır. Sanığın geçici görevlendirilmesinde hukuki bir engel bulunmadığına göre görevlendirmenin genel hükümler çerçevesinde hukuka ve usule uygun olarak yapıldığı kabul edilmiştir.

"Y" Belediyesi tarafından 29.02.2016 tarihli tutanak ile sanığın hangi faturaları ve miktarları zimmetine geçirdiği tespit edilmiştir.

İstinaf bozma ilamı doğrultusunda, katılan belediye görevlileri tarafından düzenlenen 25/02/2016 tarihli tutanağın ekindeki çizelgede belirtilen tahsilat makbuzları ile sanık tarafından 20/05/2014- 28/01/2016 tarihleri arasında tahsil edilen paraların kurum hesaplarına aktarıldığını gösteren teslimat fişi ve makbuzların denetime imkân verecek şekilde, katılan kurumdan temin edilip dosya arasına alınmış, yine sanığın izne çıktığı tarihleri belirten belgelerde dosya kapsamına alınmıştır.

Dosya, sonradan sunulan belge asılları ile birlikte bir bütün halinde bilirkişi kuruluna tevdi edilmiş, Bilirkişi kurulu tarafından düzenlenen 06.05.2019 UYAP tarama tarihli Bilirkişi kurulu

raporunda; sanığın izinli olduğu belirtilen tarihlerde herhangi bir tahsilat yapıp makbuz düzenlenmediği tespit edilmiştir. Mahkeme tarafından da hükme esas alınmaya elverişli bulunan aynı raporda, sanığın tahsil ettiği 211.289,89 TL tutarındaki belediye parasını irsaliyeye kaydedip belediyenin banka hesabına yatırması gerekirken, bu paraları irsaliyede göstermeyip sistemden iptal ettiği ve belediyenin banka hesabına yatırmadığı, kendi zimmetine geçirdiği hususunun tespit edilmiş olduğu görülmüştür. Bu şekilde sanığın üzerine atılı Zimmet suçunu işlediği dosya kapsamında elde edilen tüm delillerle kabul edilmiş, suç konusunun önemi, suçun işleniş biçimi, sanığın amacı, kastının yoğunluğu, meydana gelen zarar ve fiilin ağırlığı göz önüne alınarak;

- Sanığın üzerine atılı (Zimmet) suçundan TCK'nın 247/1 maddesi gereğince (8) YIL HAPİS CEZASI İLE CEZALANDIRILMASINA,

- Sanığın bu suçu bir işleme kararının icrası kapsamında değişik zamanlarda birden fazla gerçekleştirmiş olması nedeniyle TCK'nun 43/1 maddesi gereğince cezası takdiren 1/4 oranında artırılarak (10) YIL HAPİS CEZASI İLE CEZALANDIRILMASINA,

- Sanığın kovuşturma başlamadan önce aynen iadeyi sağlaması nedeniyle verilen cezadan TCK'nın 248/2 maddesi gereğince yarı oranında indirim yapılarak (5) YIL HAPİS CEZASI İLE CEZALANDIRILMASINA,

- Sanığın duruşmalardaki tutum ve davranışı lehine cezadan takdiri indirim nedeni kabul edilerek TCK'nın 61 maddesi gereğince cezasından takdiren 1/6 oranında indirim yapılarak neticeten (4) YIL (2) AY HAPİS CEZASI İLE CEZALANDIRILMASINA karar verilmiştir.

Verilen karara sanık müdafii tarafından itiraz edilmiş, dosya bir üst mahkeme olan Gaziantep Bölge Adliye Mahkemesi'ne gönderilmiş ve karar kesinleşmemiştir.

4. 4. Adli Dava (2) İle İlgili Değerlendirme ve Öneriler

Bir zimmet (embezzlement) suçunun oluşabilmesi için failin kamu görevlisi olması gerekmektedir. Yine suça konu malın kamu görevlisine, görevi gereği teslim edilmesi gerekmektedir. Görevlendirme sonucu kamu görevlisinin zimmet suçundan dolayı sorumlu tutulabilmesi için, yapılan görevlendirmenin hukuka uygun bir görevlendirme olması gerekir. Dava konusu olaya baktığımızda “Y” Belediye Başkanı tarafından, sanığın 18.04.2014 tarihinden itibaren Veznedar, Satın Alma ve Su ve Kanalizasyon Müdür Vekili olarak görevlendirildiği görülecektir. Sanık E.D. her ne kadar belediyede itfaiye eri kadrosunda çalışmakta ise de istihdam alanı dışında uzmanlık isteyen bir alanda görevlendirilmesinin etik dışı bir davranış olduğu değerlendirilmektedir.

“Y” Belediyesi görevlileri tarafından düzenlenen 25/02/2016 tarihli tutanağın ekindeki çizelgede belirtilen tahsilat makbuzları, sanık tarafından 20/05/2014- 28/01/2016 tarihleri arasında tahsil edilen paraların kurum hesaplarına aktarıldığını gösteren teslimat fişi ile makbuzları, sanığın izne çıktığı tarihleri belirten belgeler ve dosya bir bütün halinde bilirkişi kuruluna tevdi edilmiştir. Bilirkişi kurulu tarafından düzenlenen rapora göre; sanığın izinli olduğu belirtilen tarihlerde herhangi bir tahsilat yapıp makbuz düzenlenmediği, sanığın tahsil ettiği 211.289,89 TL tutarındaki belediye parasını irsaliyeye kaydedip belediyenin banka hesabına yatırması gerekirken, bu paraları irsaliyede göstermeyip sistemden iptal ettiği ve belediyenin banka hesabına yatırmadığı, kendi zimmetine geçirdiği hususunun tespit edilmiş olduğu görülmüştür.

Bilirkişi raporu da gözönüne alındığında sanığın mahkemedeki “zimmet kastıyla hareket etmediği ve 211.289,89 TL parayı zimmetine geçirmediği” şeklindeki savunmasına itibar edilemeyeceği, veznedarlık görevi sırasında değişik zamanlarda ve değişik miktarlarda, vatandaşlardan tahsil ettiği parayı irsaliyeye kaydedip belediyenin hesabına yatırması gerekirken, paraları irsaliyede göstermeyip sistemden iptal ettiği ve belediyenin banka hesabına yatırmayarak çeşitli fatura ve harçları için toplamda 211.289,89 TL parayı zimmetine geçirdiği, bu şekilde sanığın üzerine atılı zimmet suçunu işlediği aşikârdır.

Hileler hem kurum içi hem kurum dışı gerçekleşebilmektedir. Klasik olarak muhasebe yapılan hileleri çalışanlar tarafından yapılan hileler ve yöneticiler tarafından yapılan hileler olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Çalışan hileleri işletmelerde görülen en yaygın hile türü olmakla birlikte yukarıdaki olayda da bir çalışan hilesi söz konusudur. Sanık E.D. kurum varlıklarını ve kaynaklarını haksız kazanç elde edebilmek için kasıtlı olarak uygun olmayan biçimde ele geçirmiş ve kullanmıştır.

Sanık veznedar olarak görev yaptığı süre boyunca sanığı denetleme görevi muhasebe müdüründe olduğu halde sanık makul süreler içerisinde denetlenmemiştir. Burada aslında suistimal söz konusudur. Suistimaller her zaman kurumların zararınadır. Bu gibi suistimaller en kısa sürede tespit edilmeli, bunun sonucu olarak hileye maruz kalan kurum veya kurumun uğrayacağı zarar da minimum seviyeye indirilmelidir. Sanığı denetleme görevi olan muhasebe müdürü belirli periyotlarla kayıtları hem fiziki olarak hem de sistem üzerinden kontrol etmeli, personeli ise düzenli olarak denetlemelidir. Böyle bir denetim yapılmadığı için ihmali bir suç ortaya çıktığı düşünülmektedir. Ayrıca çalışanlardan sorumlu amir hile riski değerlendirmesi yapmalı, olumlu çalışma ortamı sağlamalı ve iç kontrolü etkin bir şekilde işletebilmelidir. Düzgün ve etkili çalışan bir iç kontrol sisteminin varlığı halinde hilenin önüne büyük ölçüde geçilebilecektir. Bunun sonucunda hile riski minimum seviyeye inecektir.

4. 5. Adli Dava (3)

Araştırma örneği Osmaniye ilindeki gerçek bir dava dosyasından alınmıştır. Bu dava dosyasına konu olan kişi ve kurumların isimleri değiştirilerek analiz yapılmıştır.

Dava Konusu: "sanık A.F.'nin "Z" Müdürlüğünde tahsilat gişe memuru olarak görevli olduğu sırada, tahsil ettiği 166 adet fatura bedeli olan 2.645,50 - TL'yi vezneye teslim etmeyerek zimmetine geçirdiği, sanığın zimmetine geçirdiği fatura bedellerinin tutarlarını eski tarihli ödeme yapılmış gibi bilgisayarlara giriş yaparak hileli yollara başvurarak, ihtilâsen zimmet suçunu işlediği belirtilerek 765 Sayılı TCK'nın 202/1-2-4, 219/son, 80, 33, 40 maddeleri gereğince cezalandırılması" talebiyle Osmaniye Ağır Ceza Mahkemesine kamu davası açılmıştır.

Sanık "A.F." duruşmadaki savunmasında: "Atılı suçu işlemediğini, zimmetine geçirdiği iddia edilen kısmı kendisi izinli ya da raporlu olduğu günlerde başkalarının zimmetine geçirdiğini, suçlamaya konu 166 adet faturanın Adana Bilgi İşlem Merkezinden düşüm tarihlerinin sorulmasını, bu belgelerin gelmesi halinde durumun ortaya çıkacağını, suçsuz olduğunu" savunmuştur.

Mahkemece sanığın savunmasının doğruluğunun tespiti açısından fatura düşüm tarihlerini saat ve dakika olarak Osmaniye İl "Z" Müdürlüğü aracılığıyla Adana Bilgi İşlem Merkezinden sorulmuş, verilen cevapta; şirketin bilgisayar kayıtları borç bilgileri kütüğünde ödeme bilgilerinin deste ve tarih alanları tutulduğu, saat ve dakika bilgileri kayıtlı olmadığından istenilen bilgilerin verilmesinin mümkün olmadığı bildirilmiştir. Sanığın talebi üzerine Adana Bilgi İşlem Merkezinden yeniden sorulmuş, verilen cevapta bilgilerin elektronik ortamda saklanmadığı bildirilmiştir.

Sanığın üzerine atılı suça konu belgeler ile birlikte dosya kül halinde Ankara Nöbetçi Ağır Ceza Mahkemesine gönderilerek, emekli Sayıştay uzman denetçilerinden oluşan üç kişilik bilirkişi kurulundan sanığın üzerine atılı suçun oluşup oluşmadığı, oluşmuş ise niteliği ve zimmet miktarı konusunda bilirkişi raporu alınmış, alınan bilirkişi heyeti raporunda: Sanığın tahsil ettiği 2.645,50 TL'yi vezneye yatırmadığı, 399 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin giriş bölümü ve 3771 Sayılı Kanunla değişik (b) fıkrası hükmü karşısında fiilin zimmet olduğu, zimmet miktarının 2.645,50 TL olduğu, sanığın tahsil ettiği tutarların kayıtlarının kurumun diğer birimlerinde bulunması nedeniyle fiilin basit zimmet niteliğinde olduğu bildirilmiş olup, bilirkişi kurulunun gerekçeli görüşünü bildirir rapor mahkemece yeterli görülerek, bu rapora itibar edilmiş ve hükme esas alınmıştır.

İddia makamı esas hakkındaki mütalaasında; "Yapılan yargılama sonucu toplanan delillere göre; sanık A.F.'nin üzerine atılı zincirleme şekilde zimmet suçunu işlediği sabit olmakla, eylemine uyan TCK.nun 247/1, 43/1 maddesi gereğince cezalandırılmasına, sanık hakkında TCK.nun 53.

maddesi gereğince güvenlik tedbiri uygulanmasına, sanığın gözaltında ve tutuklulukta geçirdiği sürelerin TCK.nun 63.maddesi gereğince alacağı cezadan indirilmesine karar verilmesi” yönünde görüş bildirmiştir.

Mahkemece delillerin tartışılması ve değerlendirilmesi sonucunda;

Tüm dosya kapsamı ve bilirkişi raporu birlikte değerlendirildiğinde sanık A.F.’nin Kadirli “Z” Müdürlüğünde ikinci gişede görev yaptığı, bu görevi gereği yaptığı tahsilatı vezneye yatırması ve bu miktarları bilgisayar ortamında abonenin borcundan düşmesi gerekirken, bazı abonelerden 10-14 Ağustos 2000 tarihlerinde tahsil ettiği fatura bedelleri olan toplam 2.645,50-TL’yi vezneye yatırmadığı ve bu şekilde bu miktarı zimmetine geçirerek basit zimmet suçunu islediği kanaatine varılmış, sanık savunmasında belirtilen tarihlerde raporlu olduğunu ve zimmet eyleminin kendisini yapmadığını ileri sürmüş ise de, suçta konu tahsilatların sanık tarafından kullanıldığı anlaşılan kırmızı kaşe ile kaşelenmiş olması ve sanığın ibraz ettiği raporun başlangıç tarihinin 15.08.2000 oluşu, suç tarihinin ise 10-14 Ağustos 2000 tarihleri olması nazara alındığında sanığın savunmasına itibar edilmemiş, kendisini cezadan kurtarmaya yönelik gayretinin olduğu değerlendirilmiş, yine her ne kadar sanık bozma ilamından sonra tanık dinlenmesini talep etmiş ise de, dosya kapsamı, delil durumu, sanığın suç tarihinde raporlu olduğuna ilişkin iddiasının resmi kayıtlar ile doğrulanmamış oluşu, tahsilatların sanık tarafından kullanıldığı anlaşılan kırmızı kaşe ile yapıldığı dikkate alındığında bu aşamadan sonra tanık dinlenmesinin dosyaya yenilik sağlamayacağı anlaşılmakla bu yöndeki talebin reddine karar verilerek;

- Sanığın üzerine atılı zimmet suçundan TCK’nın 247/1. maddesi gereğince (5) YIL HAPİS CEZASI İLE CEZALANDIRILMASINA,

- Sanığın kanunun aynı hükmünü birden fazla ihlal ettiği anlaşılmakla TCK’nın 43.maddesi gereğince cezasının 1/4 oranında artırılarak (6) YIL (3) AY HAPİS CEZASI İLE CEZALANDIRILMASINA,

- Sanığın duruşmalardaki tutum ve davranışı lehine tahfif sebebi kabul edilerek, hakkında TCK’nın 62. maddesinin tatbiki ile tayin olunan cezasının taktiren 1/6 nispetinde indirilerek neticeten (5) YIL (2) AY (15) GÜN HAPİS CEZASI İLE CEZALANDIRILMASINA karar verilmiştir.

Verilen karara sanık müdafii tarafından itiraz edilmiş, dosya bir üst mahkeme olan Yargıtay 5. Ceza Dairesi’ne gönderilmiştir. Yargıtay 5. Ceza Dairesi’nin 07/04/2014 tarihli kararı ile yapılan itirazın reddine karar verilerek sanık hakkında verilen ceza kesinleşmiştir.

4. 6. Adli Dava (3) İle İlgili Değerlendirme ve Öneriler

Yukarıda gerçekleşen somut olaya baktığımızda; sanık A.F.’nin Kadirli “Z” Müdürlüğünde ikinci gişede görev yaptığı, bu görevi gereği yaptığı tahsilatı vezneye yatırması ve bu miktarları bilgisayar ortamında abonenin borcundan düşmesi gerekirken, bazı abonelerden 10-14 Ağustos 2000 tarihlerinde tahsil ettiği fatura bedelleri olan toplam 2.645,50-TL’yi vezneye yatırmayarak bu miktarı zimmetine geçirdiği, sanık A.F. her ne kadar savunmasında; belirtilen tarihlerde raporlu olduğunu ve zimmet eyleminin kendisini yapmadığını ileri sürmüş ise de, suçta konu tahsilatların sanık tarafından kullanıldığı anlaşılan kırmızı kaşe ile kaşelendiği, sanığın ibraz ettiği raporun başlangıç tarihinin 15.08.2000 olduğu, suç tarihinin ise 10-14 Ağustos 2000 tarihleri olduğu gözönüne alınarak sanığın savunmasına itibar edilemeyeceği, bu savunmasının kendisini cezadan kurtarmaya yönelik olduğu açıktır.

Sanık A.F. zimmetine geçirdiği fatura bedellerinin tutarlarını hileli yollara başvurarak eski tarihli ödeme yapılmış gibi bilgisayarlara giriş yapmıştır. Sanık kendisini savunurken fatura düşüm tarihlerinin saat ve dakika olarak tespit edilmesini istemiş, ancak Bilgi İşlem Merkezi şirketin bilgisayar kayıtları borç bilgileri kütüğünde ödeme bilgilerinin deste ve tarih alanlarının tutulduğunu, saat ve dakika bilgileri kayıtlı olmadığını, bilgilerin elektronik ortamda saklanmadığını bildirmiştir.

Öncelikle müdürlüğün kullanmış olduğu tahsilat sisteminin geriye dönük olarak işlem yapılmasının engellenmesi, işlem yapılması gerektiğinde ise bir üst amirin onayı alınarak işlemin gerçekleştirilmesi, tahsilat sisteminin borç miktarı kadar giriş kaydı yapmasının sağlanması, borç bedelinin altında ödeme almasının engellenmesi, ayrıca borç tutarının altında bir ödeme alınmasının engellenmesi sağlandıktan sonra mesai bitiminde gün sonu alan tahsilat vizesinin kasasının ana kasaya devri sırasında sistemdeki alınması gereken ödeme ile tahsilat memurunun tahsil ettiği ücretin uyuşması sonunda kasayı kapatabilmesinin sağlanması, işlemi yapan memurun elektronik imza kullanmasının yaygınlaştırılması, yapılan tahsilat işlemi sonrasında borçluya sms ya da mail yoluyla hangi dönem borcunun tarih, saat, borç tutarını da gösterir şekilde bilgilendirme yapılması sağlanmalıdır. Ayrıca yapılan işlemin tüm aşamalarının ilgili Genel Müdürlüğün Bilgi İşlem Merkezinde kaydı tutulmalıdır. Dolayısıyla olası bir hile durumunda hangi işlemin kim tarafından yapıldığı da bu kayıtlar incelenmek suretiyle kolayca tespit edilebilecektir.

5. SONUÇ

Hile kavramı sözlükte birini aldatmak için yapılan düzen, oyun, dolap olarak geçmektedir. Uygulamada ise hile nitelikli yalandır, bunun belli oranda ağır, yoğun ve usta bir şekilde olması gerekmekte, sergileniş açısından ilgilinin denetleme olanağını ortadan kaldırmalıdır. Hile, bir suçun ortaya çıkmasını önlemek için yapılan ve aldaticılığı olan, suç kanıtlarını gizlemeye yönelik her türlü faaliyettir. Hilenin ilk bakışta anlaşılabilen, olağan denetimlerle basitçe ortaya çıkarılabilen nitelikte olmaması gerekir.

Mağdur, kullanılan hile ile yanlıya düşmemelidir. Hilekârın yanıltma çabası sonucunda mağdur yalanlara inanırsa hilekâr haksız çıkar sağlayacaktır. Bu durumda hileye maruz kalan ciddi bir kayba uğramakla karşı karşıya kalacaktır.

Birçok işletme hile ve suistimalleri ortaya çıkaramamaktadır. Bunun en önemli nedeni ise hile yapanın bulunduğu konum itibarıyla yüksek donanım ve bilgiye sahip olmasıdır. Hileyi yapanın bir işletme çalışanı olabilme ihtimali de vardır. Bu çalışanlar sürekli hile faaliyetini planlamak ve yeni stratejiler oluşturmakla meşguldürler. İş sahipleri veya yöneticiler, hilenin ortaya çıkarılması için bu konuda deneyimli adli muhasebe uzmanlarıncaya hile odaklı bir denetim gerçekleştirmesini sağlamalıdır.

Adli Dava (1)'deki vaka incelendiğinde sonuç olarak bir personelin ATM'lere parayı yerleştirdikten sonra ne kadar para yerleştirdiğinin sisteme manuel olarak girilmesi yerine iyi bir yazılım sistemi geliştirilmesi suretiyle ATM'lere yerleştirilen paranın ATM tarafından otomatik sayımının yapılması ve sayımı yapılan para miktarının anlık olarak ilgili genel merkeze bildirim göndermesi, ayrıca her ayın ilk mesai günü yapılan balans işleminin personel durumu da dikkate alınarak daha sık yapılması, balans işlemi yapan personel ile ATM'lere para ikmalini gerçekleştiren personelin birbirinden farklı kişiler olması sonucunda bu gibi durumun önüne geçilebilecektir.

Adli Dava (2)'deki vaka incelendiğinde sonuç olarak işletme veya kurum çalışanlarının alanı veya uzmanlığı ne ise o birimde çalışmalıdırlar. Bir personeli istihdam alanı dışında uzmanlık isteyen bir alanda görevlendirmek etik dışı bir davranış olacaktır. Veznedarlık gibi önemli bir birimde görev yapan veznedarlar suistimal söz konusu olmaksızın makul süreler içerisinde denetlenmelidir. Veznedarı denetleme görevi olan yetkili kişi belirli periyotlarla kayıtları hem fiziki olarak hem de sistem üzerinden kontrol etmeli, personeli ise düzenli olarak denetlenmelidir. Böyle bir denetim yapılmadığı için ihmali bir suç ortaya çıktığı düşünülmektedir. Ayrıca çalışanlardan sorumlu amir hile riski değerlendirmesi yapmalı, olumlu çalışma ortamı sağlamalı ve iç kontrolü etkin bir şekilde işletebilmelidir. Düzgün ve etkili çalışan bir iç kontrol sisteminin varlığı halinde hilenin önüne büyük ölçüde geçilebilecektir. Bunun sonucunda hile riski minimum seviyeye inecektir.

Adli Dava (3)'teki vaka incelendiğinde sonuç olarak para tahsilatı yapan gişe görevlilerinin geriye dönük olarak işlem yapılması engellenmelidir. Şayet geriye dönük işlem yapılması gerekiyorsa

bir üst amirin onayı alınarak işlem gerçekleştirilebilmelidir. Tahsilat sisteminin borç miktarı kadar giriş kaydı yapmasının sağlanması, borç bedelinin altında ödeme almasının engellenmesi, mesai bitiminde gün sonu alan tahsilat vizesinin kasasının ana kasaya devri sırasında sistemdeki alınması gereken ödeme ile tahsilat memurunun tahsil ettiği ücretin uyuşması sonunda kasayı kapatabilmesinin sağlanması, işlemi yapan memurun elektronik imza kullanmasının yaygınlaştırılması, yapılan tahsilat işlemi sonrasında borçluya sms ya da mail yoluyla hangi dönem borcunun tarih, saat, borç tutarını da gösterir şekilde bilgilendirme yapılması sağlanmalıdır. Ayrıca yapılan işlemin tüm aşamalarının ilgili Genel Müdürlüğün Bilgi İşlem Merkezinde kaydı tutulmalıdır. Dolayısıyla olası bir hile durumunda hangi işlemin kim tarafından yapıldığı da bu kayıtlar incelenmek suretiyle kolayca tespit edilebilecektir.

Muhasebe hilelerinin önüne geçmek için sağlam bir iç kontrol sistemi ile dışarıdan sağlanacak bağımsız ve taraf tutmayan bir denetimin varlığı, şirketlerde hileyi en alt seviyelere çekmekte büyük rol oynayacaktır. Kurulacak iç kontrol sistemi, çalışanların anlayabileceği ve uygulayabileceği açıklıkta, işletmenin yapısına ve amacına uygun bir standartlar dizisi şeklinde olmalıdır.

Muhasebe hilesi sayılan bir eylem için zarara uğrayan bir taraf olmalıdır. Vergi Hukuku bakımından ise zarara uğrayan taraf devlettir. Bu açıdan muhasebe hilesine vergi hilesi demek de yanlış olmayacaktır.

Hata güncel Türkçe sözlükte; yanlış, bilmeyerek ve istemeyerek yapılan yanlış, yanılma, kusur, yanlış, günah ve suç olarak tanımlanmaktadır. Genel olarak muhasebe hatalarını dikkatsizlik, unutkanlık, bilgisizlik, tecrübesizlik ve ihmal nedeniyle muhasebe işlem ve kayıtlarında yapılan yanlışlıklar olarak tanımlayabiliriz.

Finansal tablolardaki yanlışlıklar, hata veya hileden kaynaklanabilir. Hata ve hileyi birbirinden ayıran unsur, finansal tablolarda yanlışlığa sebep olan eylemin kasıtlı olarak yapılıp yapılmadığıdır. Muhasebede hile, hatalara oranla daha zor tespit edilmektedir. Çünkü hileyi gerçekleştiren kişi işletmeye zarar verirken aynı zamanda da davranışını gizlemektedir.

Hilenin önlenmesinde şeffaflık önemli bir kriterdir. Gerek kamu kurumlarının gerekse özel kurumların sır niteliğinde olmayan bilgilerini kurumsal siteleri üzerinden paylaşmaları şeffaflık adına önemli bir adım olacaktır. Ayrıca araştırmacılar için önemli bilgi kaynakları oluşacaktır. Böylece kurum bilgilerinin analiz edilmesi sonucunda hem kurumlar için hem de bilgi kullanıcıları için önemli faydalar sağlanmış olacaktır.

Sonuç olarak; muhasebede karşılaşılan hata ve hile kavramları çalışan yani insan temelli olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu noktada hile ve hatanın önüne geçebilmek için etkin bir iç kontrol sisteminin olması gerekmektedir ve bu sistem işletme yöneticileri tarafından oluşturulmak zorundadır. Aynı zamanda hata ve hilelerin ortaya çıkmasına etki eden baskı, fırsat ve haklı gösterme gibi unsurların işletme yöneticileri tarafından ortadan kaldırılması da hata ve hilelerin ortaya çıkma ihtimalini azaltmaktadır. İşletmede caydırıcı cezaların kullanılması çalışanların hileye yönelmesini ve hata yapmasını da engelleyecektir. Etkin bir denetim ve güçlü bir raporlama altyapısı da oluşturulması suretiyle performans dayalı maaş sistemi geliştirilmelidir. İşletme çalışanlarının verimliliğini artırmak, moral ve motivasyonunu sağlamak amacıyla olumlu ve adil çalışma ortamı sağlanmalı, ödüle dayalı hedefler belirlenmeli, ayrıca çalışanlara destek programları oluşturulmalıdır. Bunun sonucunda hileye yönelim isteği oldukça minimum seviyeye inecektir. Günümüzde ilerleyen bilim ve teknolojiyle birlikte işletme yöneticileri kendilerini ve iç kontrol sistemlerini geliştirmek zorundadırlar ki özellikle son yıllarda işletmelerde meydana gelen hileli davranışlarda teknolojinin önemi ortaya çıkmaktadır. Son olarak işletme yöneticilerinin muhasebe alanında yetkin ve işletme çalışanlarının da mesleki tecrübelerinin varlığı hata ve hile riskini düşürecektir.

KAYNAKLAR

- Başpınar, A. (2006) “Mali Tablo Denetiminde Yolsuzluk ve Hataya İlişkin Denetçinin Sorumluluğu”, Mali Pusula, Yıl:2, Sayı:16.
- Boynton, C. William, KELL G. Walter (1996), Modern Auditing, Sixth Edition, John Wiley & Sons, New York.
- Bozkurt, N. (2000) Kobilerde Yapılan Hileler, Ortaya Çıkartılması ve Önlenmesi, Yaklaşım Dergisi, Yıl:8, Sayı:96.
- Güredin, Ersin, (2000) Denetim ve Güvence Hizmetleri, SMMM ve YMM'lere Yönelik İlkeler ve Teknikler, İstanbul.
- Karabınar, S. ve Akyel, N. (2009). Hileler ve Muhasebe Denetimindeki Yeri, 1.Uluslararası Balkanlar Tarih ve Kültür Kongresi.
- Kaval, H. (2008), Muhasebe Denetimi, Gazi Kitapevi, Ankara.
- Kılıç, İ. ve Önal, S., (2021b). Finansal Hilelerin Yapay Sinir Ağları Yöntemi İle Tespit Edilmesi. İksad Yayınevi, Ankara.
- Kılıç, İ., & Önal, S. (2021a). Adli muhasebenin tarafları üzerine bir araştırma. Dicle Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 11(22), 467-497.
- Önal, S., Kılıç, İ. (2019), Hile Denetiminde Kırmızı Bayraklar Yöntemi, Çukurova II. Uluslararası Multidisipliner Çalışmalar Kongresi Bildiriler Kitabı, s. 548-552
- Rezaee, Zabihollah. (2002), Sharbatoghlie, etc. , “Continuous Auditing: Building Automated Auditing Capability”, Auditing: A Journal of Practice and Theory, USA.
- Terzi, S. (2012), “Hileli Finansal Raporlama Önleme ve Tespit: İMKB İmalat Sanayinde Bir Araştırma”, Beta Yayınları, İstanbul.
- Watne, A. Donald, (1990), TURNEY B.B. Peter, Auditing Edp Systems, Second Edition, Prentice-Hall International Editions, New Jersey.