

HUKUK İLE MUHASEBENİN KESİŞME NOKTASI: ADLİ MUHASEBE

Sami Karacan¹

ÖZ

Günümüz dünyasında son dönemlerde çeşitli gelişmelerin yaşandığı herkes tarafından bilinmektedir. Teknolojik açıdan her gün ve her an bir yeniliğe ve buluşa sahne olan globalleşen günümüz dünyası, kredi kartı dolandırıcılığı gibi bilişim suçları olarak da anılan yeni nesil beyaz yaka suçları gibi risk unsurlarıyla karşı karşıyadır. Hızlı bir artış gösteren bu son derece karmaşık yeni nesil suçları artık eski yöntem ve tekniklerle soruşturmak hemen hemen imkansızdır. Bu suçlarla mücadelede uzmanlaşma ve eğitim ihtiyacı eskiye nazaran daha da artmıştır. Nitekim bu gelişmeler başta ABD olmak üzere pek çok batı ülkesinde İngilizce adı “forensic accounting” olan ve Türkçe’de “adli muhasebe” olarak karşılığını bulan yeni bir alanın ortaya çıkmasına neden olmuştur.

Pek çok batı ülkesinde uzun yıllardan beri kendisinden yararlanan “adli muhasebe” ve “adli muhasebecilik” ne yazık ki ülkemizde günümüze kadar hakettiği ilgiyi bulamamıştır. Gelişmiş ülkelerde yaygın uygulama alanı bulan adli muhasebecilik, adli sorunlarda muhasebeden, denetlemeden ve araştırma yeteneklerinden faydalanmayı ifade eder. Mahkeme ve diğer bazı hukuki amaçlar için yapılan bu uzman muhasebeci çalışmalarında amaç, avukatlar ve muhasebeciler arasındaki bilgi alışverişinde köprü kurmaktır. Bu kapsamda çalışmanın amacı, ülkemizde henüz tam anlamıyla uygulama alanı bulamayan adli muhasebecilik mesleğinin kapsamı ve özellikleri hakkında bilgi vermektir.

Anahtar Kelimeler: Adli muhasebe, Hile denetçisi, Dolandırıcılık soruşturması, Yolsuzluk, Denetim.

JEL Sınıflandırması: M41, M42, K41

INTERSECTION OF LAW AND ACCOUNTING: FORENSIC ACCOUNTING

ABSTRACT

In today’s world, it is known by everybody that different developments were taken place in the last periods. Our globalized world, in a state of continuous technological change and innovations, has been challenged by new generation criminology risk factors such as white-collar crimes in particular credit card frauds. Moreover, it has become almost impossible to deal with and to pursue these new generation crimes by means of conventional methods and techniques. Indeed, it has recently become more vital that such new generation crime cases be handled with more specialization and specific training. Henceforth, these developments aided the emergence of a new subdiscipline called “ forensic accounting” in the USA first and foremost and many western countries as well.

Yet, forensic accounting has not met the attention it deserves in our country relative to its popularity enjoyed at many western countries. Commonly used in developed countries, forensic accounting utilizes accounting, auditing, and research techniques to address financial and economic crimes and cases. The main purpose of this profession is creating a bridge between lawyers and accountants to serve to courts and other parties to reach maximum level of information exchange. Thus, the purpose of this paper is introducing and explaining the characteristics of this profession which is not well known in our country yet.

Keywords: Forensic accounting, Trick inspector, Fraud investigation, Corruption, Auditing.

JEL Classification: M41, M42, K41

¹Doç.Dr., Kocaeli Üniversitesi, İ.İ.B.F., İşletme Bölümü, Muhasebe-Finansman Anabilim Dalı, skaracan@kocaeli.edu.tr

1. Giriş

Bilgi toplumu sürecini yaşadığımız günümüzde her gün bir yenilik ortaya çıkmakta, gelişen teknoloji ve her tür bilgiye ulaşım kolaylığı, toplumu her an bir yenilikle, bir bilinmezle karşı karşıya bırakabilmektedir. Dolayısıyla toplumun bir parçası olan kurum ve kuruluşlar da bu yenilik ve bilinmezler karşısında çeşitli risklerle karşılaşmakta, hayatta kalma mücadelesinde ön saflarda olabilmek için yenilenen ve gelişen teknolojiye ayak uydurmaya çalışmaktadırlar.

Literatürde çoğu kez küreselleşme, globalleşme gibi kavramlarla ifade edilmeye çalışılan, ülkeler arasında mekanı ortadan kaldıran ortamların oluşmasıyla, elbette her alanda olduğu gibi, suç ve suç unsurlarıyla birlikte suçun ortaya çıkması/çıkartılması da yeni bir boyut kazanmıştır. Gelişmelere bağlı olarak yaşanan bu değişim, birtakım yeni kavramların doğuşuna da temel oluşturmuştur. Özellikle bilgisayar teknolojisinin kullanılması, çok değişik ve çeşitli on-line kayıt ortamlarının gündeme gelmesi, bilişim sektörüyle ilgili birçok avantajlar sağlarken, bu durumdan kötü niyetli faydalanmak isteyenler için de yeni alanlar oluşturmuştur. Bilişim suçları olarak ifade edilen bu suçlar bazı kaynaklarda (Manning,2000:1; Aktaş ve Kuloğlu, 2008:102) “*yeni nesil beyaz yaka suçları*” olarak da yer almıştır. İleri düzeyde teknik yöntemler kullanılarak işlenen bu tür suçları ortaya çıkarmak eski ya da çok bilinen yöntemleri kullanarak mümkün olmamakta, çoğu zaman yetersiz kalmaktadır. Bu suçları ortaya çıkarabilmek için halen olduğundan daha fazla uzmanlaşma ve eğitime ihtiyaç duyulmuş, konularında uzmanlaşmış ve eğitim almış, konunun gerek hukuk gerekse de muhasebe boyutunu değerlendirebilecek kişilere olan ihtiyaç artmıştır.

Çalışmamızda, kısaca bilişim suçları olarak ifade edilebilecek olan bu tür suçların ortaya çıkarılmasında konunun bir diğer boyutunun da hukuk alanı olması, muhasebe ile hukuku bir araya getirmiş ve sonuçta yabancı literatürde “forensic accounting” olarak adlandırılan, Ülkemizde de “adli muhasebe” olarak karşılığını bulan kavram ortaya çıkmıştır.

Aslında bu konu başta ABD olmak üzere birçok Avrupa ülkesinde 80’li yılların başlarından itibaren yoğun olarak gündeme gelmeye başlamış, özellikle denetim noktasında muhasebe bilgilerinin kullanılmasıyla uygulamaya geçirilmeye çalışılmıştır. Adli muhasebe ya da adli muhasebecilik konusu incelendiğinde Ülkemiz açısından çok fazla çalışmanın gündeme gelmediği, Avrupa ülkeleri kadar bir ilerleme kaydedilemediğini söylemek de yanlış olmayacaktır. Bu çalışmada adli muhasebe konusunda tanıtım amaçlı temel kavramlara yer verilerek okuyucuların bilgilenmesi temel hedef olarak belirlenmiş, konuya ilişkin açıklamalarda bulunulmuştur.

2. Adli Muhasebe Kavramının Doğuşu ve Tanımı

Tarihsel süreç içerisinde adli muhasebe konusu kapsamında değerlendirilebilecek durumlar göz önüne alındığında 5000 yıldan fazla bir geçmişe sahip olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır. Şöyle ki, değişik kaynaklardan öğrendiğimiz kadari-

la (Oberholzer,2002:5; Boesche) M.Ö.3300-3500 yıllarında Mezopotamya ve Mısır'daki katipler, ticari işlemleri ıslak kil tabletlerin üzerine kaydetmekte ve bu dokümanlar ince bir kil zarf şeklindeki bir dış tablete konulmaktaydı. Eğer bu dış tablette bir kurcalama olursa, durum soruşturmaya konu oluyordu. Yine muhasebe kavramları üzerine en eski bilimsel çalışma olarak tanınan Kautilya'nın Arthashastra'sında yaklaşık kırk farklı tip zimmet şekline söz edilmekte ayrıca muhasebecilerin işlemiş oldukları suçlar nedeniyle cezalandırılmaları gerektiğine de vurgu yapılmaktadır.

1800'li yıllara gelindiğinde ise avukatlar ile muhasebeciler arasında sıkı ilişkiler olduğu göze çarpmakta, bu dönemde birçok avukatın müşterilerine muhasebe hizmetleri sundukları da bilinmektedir. Bu dönemde muhasebeciler de ücret karşılığında uzman tanıklık görevleri üstlenmişlerdir (Crumbley,2001:203; Oberholzer, 2002:2).

1900'lü yıllarda artık konuyla ilgili çalışmalar hız kazanmış, çeşitli makaleler yazılmaya başlanmış, konuya ilişkin yasal düzenlemelerin sayısında artışlar gözlenmiştir. "Forensic Accounting- Adli Muhasebe" kavramını ilk kullanan kişi "Forensic Accounting: Its Place in Today's Economy – Adli Muhasebe: Bugünün Ekonomisindeki Yeri" adlı çalışmasıyla 1946 yılında New York'ta bir muhasebecilik şirketi ortağı olan Maurice Peloubet (1892- 1976) dir (Oberholzer, 2002:3).

Daha sonraları 1960'lı yıllarda Kanada'da ilk uzman ekonomik suç birimi olan Royal Canadian Mounted Police (RCMP) kurulmuş, daha sonraları bu birimlerin sayısı artmıştır. Böylece ekonomik suçların değerlendirilmesinde muhasebe tecrübesi ve uzmanlığına olan ihtiyaç artmıştır (Aktas ve Kuloğlu, 2008:109). Bu durum 70'li ve 80'li yıllar boyunca devam etmiş, bu yıllardan sonra bilişim sektöründeki hızlı gelişme ve değişimlere paralel olarak önemi artarak günümüze kadar gelmiştir.

Adli ve muhasebe kavramlarının bir araya getirilerek kullanıldığı "adli muhasebe"de, adli kavramı konunun hukuk boyutuna, muhasebe kavramı ise ticari faaliyetler sonucunda ortaya çıkan "hesap işleri"ne işaret etmektedir. Dolayısıyla adli muhasebe, hukuk ile muhasebenin ticari faaliyetler sonucu ortaya çıkan hesap işleri konusunda bir arada çalışmasını, karar verme noktasında bir kesişim noktasını ifade eder. Hukuk sistemi ile muhasebe sisteminin bir disiplin olarak birleştiği adli muhasebe, adli yargı kurumlarının kararlarına yardımcı olmak üzere finans, hukuk ve ticaret alanındaki işlemlere ilişkin kapsamlı bir bilgi seviyesine ve bu bilgi seviyesinin uzmanca kullanılmasına ilişkin bir anlayışı kapsar.

Adli muhasebe ile ilgili olarak literatürde yapılan çeşitli tanımlamalar mevcuttur. Bunlardan birkaçına aşağıda yer verilmiştir.

Adli muhasebe "*bir araştırma kapsamında muhasebe, denetim ve hukuki kavram, ilke ve tekniklerin yasal, finansal ve sosyal problemlerin çözümünde kullanılmasıyla ilgilenen bir hizmet türüdür*" (Rezaee vd., 1997:146).

Adli muhasebe, “*mevcut deliller kapsamında finansal konulardaki yeteneklerin ve araştırmacılık mantığının çözülmemiş sorunlara uygulanmasıdır*” (Crumbley ve Apostolou, 2002:15).

Adli Muhasebe “*soruşturmacı tekniklerin kullanımı, muhasebe ve ticaret becerileri ile entegre olma, mahkemede tanıklık ve uzman tanıklar tarafından kullanılması için fikir ve düşünceler geliştirme, karmaşık finansal bilmeceleri çözme, dolandırıcılık soruşturması, zararlara karar verme, işletmelere değer biçme ve diğer finansal tartışmaların çözümünde kullanılan sezgisel bir yaklaşım*” (Oberholzer, 2002:5) olarak tanımlanabileceği gibi “*ekonomik suç işleyen kişiler aleyhine suçla ilgili mali bilgileri bir araya getirip, mahkemede kabul edilebilecek bir şekilde sunmaya çalışan bir bilim dalı*”(Manning, 2000:1) olarak tanımlamak da mümkündür.

Son yıllarda akademik çevrelerde adli muhasebenin, muhasebe metot ve teknikleri uygulanarak, farklı yasal sorunlarda gerçeklerin ortaya çıkarılması amacıyla, meselenin bütün yönleri ile analiz edilmesi ve soruşturma neticesinde elde edilecek bütün verilerin objektif bir şekilde mahkemede sunulması ile ilgili olduğu şeklinde yaygın bir kanaat oluşmuştur. Diğer bir ifadeyle adli muhasebe, spesifik hukuk iddialarını desteklemek amacıyla özel bir kanuna göre icra edilen bir muhasebe çalışması olarak tanımlanmaktadır. Adli muhasebe ve adli muhasebe soruşturmalarının genellikle finansal işlemlerle ilgili olarak dava açma ve destekleme sürecinde kullanılacak ve neticeye ulaşmak amacıyla yararlanılan muhasebe bilgisini kapsadığı ifade edilmektedir (Aktaş ve Kuloğlu, 2008:104).

Yukarıda ifade edilen yaygın kanaate rağmen tanımlar incelendiğinde adli muhasebenin konusunu sadece mahkemelerde açıklığa kavuşturulması gereken konularla sınırlanmanın doğru olmadığı görülür. Aksine tanımlarda yer alan “*.....dolandırıcılık soruşturması, zararlara karar verme, işletmelere değer biçme ve diğer finansal tartışmaların çözümünde kullanılan sezgisel bir yaklaşım*” gibi ifadelerle anlatılmak istenen, adli muhasebenin sadece mahkemelerdeki olaylarla ilgilenen bir muhasebe dalı olmadığı, aynı zamanda işletmelerdeki hile, yolsuzluk gibi konuların ortaya çıkartılmasıyla da ilgili olduğudur.

Yukarıdaki tanımlardan anlaşılacağı üzere adli muhasebe, genellikle finansal yönü olan hukuki problemlerin çözümü amacıyla, denetleme metot ve prosedürlerinin kullanılarak muhasebe gerçeklerinin elde edilmesine olanak sağlayan bir hizmet türüdür. Adli muhasebe çalışmaları sonucunda elde edilen bilgiler bir mahkeme sürecinde kullanılabilir gibi, herhangi bir işletmenin hesapsal hareketlerinin denetlenmesi ve gerekli tedbirlerin alınması noktasında da kullanılabilir.

Son olarak adli muhasebe kavramıyla birlikte kullanılan birkaç kavramdan da bahsetmek yerinde olacaktır. Şöyle ki, adli muhasebe dendiğinde aklımıza adli soruşturma, adli denetim, iç denetim, dış denetim gibi kavramlar da gelmektedir. Elbette ki bu kavramlar da adli muhasebe konusuyla ilgilidir, ancak adli muhasebe kavramı bunlardan farklıdır. Örneğin adli soruşturma belli bir konudaki hukuki bir olaya ait inceleme olabilirken, olayla ilgili belirli kaynaklara yönelmesi gerekirken adli muhasebe, çok değişik disiplinlerden bilgi edinebilir. Sadece muhasebe alanıyla

değil, bazen tıp, mühendislik ya da gerekirse diğer disiplinlerden de bilgi edinmeyi gerektirebilmektedir. Bu durum adli muhasebenin araştırmacı kimliğini ortaya koymaktadır. Adli muhasebe bir anlamda “araştırmacı-araştırmaya dayanan muhasebe” dir. Adli muhasebeden beklenen geleneksel denetleme anlayışından da çok farklıdır. Adli muhasebe bir iddianın soruşturulmasıdır ve adli muhasebecilerden hukuki bir çerçevede meseleye açıklık getirici bir kanıt sunması beklenir.

3. Adli Muhasebe Mesleği ve Adli Muhasebeciliğin Faaliyet Alanları

Yaklaşık son otuz yıl içinde yaşanan hızlı değişim ve gelişmeler sonucunda yeni teknik kavramlar ortaya çıkmış ve bu durumun doğal bir sonucu olarak da her alanda daha fazla uzman desteğine ihtiyaç duyulmaya başlanmıştır. Bu değişim ve gelişmelerden etkilenen alanlardan birisi de şüphesiz suç / hile alanı ve ilgili olduğu disiplinlerdir. Son zamanlarda önceki yıllara göre daha farklı suç işleme şekilleri, hileler gündeme gelmiş, bu konuların açıklığa kavuşturulması noktasında ise muhasebe, denetim, hukuk alanında uzman kişilerin bilgisine olan ihtiyaç daha da artmıştır.

Özellikle 1980’li yıllardan sonra yaşanan büyük şirket skandalları, sunulan finansal tablolara olan güvenin azalmasına, mevcut düzenlemelerin gözden geçirilmesine ve yeni düzenlemeler yapılmasına neden olmuştur. Bu gelişmeler şirketlerin finansal durumlarının ortaya konmasında dikkati muhasebeci ve denetçilere yönelterek, onlara düşen rolün ciddiyetini ortaya koymuştur. Skandalların önlenme çabaları başta ABD olmak üzere gelişmiş ülkelerde önemli bir meslek alanının oluşmasına ortam hazırlamıştır. 30 Temmuz 2002’de Amerika’da Senatör Paul D. Sarbanes ve Michael G.Oxley tarafından yatırımcının Amerika’daki finans piyasalarına, kurumsal yönetime ve finansal raporlamaya duyduğu güvenin onarılabilmesi için dönüm noktası olarak kabul edilen Sarbanes-Oxley Kanunu çıkarılmıştır. Bu kanun ile denetim şirketlerinin halihazırda verdikleri bazı hizmetlerin, adli hizmetler kapsamında olduğu dolayısıyla adli muhasebeci tarafından verilmesinin gerekliliği ortaya konmuştur (Özkul ve Pekdemir, 2009:60).

Yukarıda belirtilen nedenlere bağlı olarak ortaya çıkan bu ihtiyacın karşılanmasında başta ABD olmak üzere birçok batı ülkesinde muhasebe ve denetim alanında Türkçe literatürde karşılığını “adli muhasebe mesleği – adli muhasebecilik” olarak bulan yeni bir meslek dalı gündeme gelmiştir. Tarihte, şirket yönetici veya pay sahipleri ancak bir sahtekârlık ihtimali söz konusu olduğunda adli muhasebecilere başvurmaktaydılar. Bugün ise, Amerikalı iş adamları artan oranda, aktif hile kontrolörleri olarak adli muhasebecilere başvurmaktadırlar (Pazarçeviren, 2005:2).

Genellikle adli muhasebeci terimi gerçeğe ulaşmak için ve bu gerçekten yola çıkarak bilirkişi yargısına varmak için organize bir şekilde seyreden “analiz, inceleme, soruşturma, denetleme veya sorgulama işlemlerini gerçekleştiren “Sertifikalı Kamu Muhasebecisi” (CPA) için kullanılmakta ve CPA’ların sunduğu hizmetleri kapsamaktadır (Crumbley, 1995:25). Bununla birlikte genel olarak değerlendirildiğinde bir adli muhasebeci aşağıdaki konularla ilgilenir (forensicaccounting.com, 2010; Pazarçeviren, 2005:2):

- Finansal kanıtların analizi,
- Finansal kanıtların sunumuna ve analizine yardım edecek yazılımlar geliştirmek,
- Bulguların raporlar, dokümanlar veya vesikalar halinde incelenmesi,
- Duruşmada delilleri desteklemek için görsel vesikalar sunarak ve uzman şahit olarak mahkemede tanıklık ederek, yasal işlemlere destek sağlamak.

Yukarıdaki konular çerçevesinde bir adli muhasebeci, şahıs, şirket ve kurumlar arasındaki ihtilaflarda itiraz, alacak, hakemlik, kayyumluk, temsilcilik, tasfiyenin kapanışı, istirdat, birleşme, tazminat, taraflar arasındaki sözleşmelerin yorumlanması, her türlü muhasebe-finans analiz sistemleri, öz varlık tespit raporlarının genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri doğrultusunda objektifçe hazırlanması ve sunulması gibi konularda görev yapmaktadır. (kapitalymm.com, 2010).

Başka bir ifadeyle adli muhasebeci, kayıtların görünen değeriyle değil, bu kayıtlara neden olan olayların gerçek yüzünü değerlendiren, şüpheli bir yaklaşımla gerçeği araştıran, bulduğu kanıtlarla fikirlerini destekleyerek rapor haline dönüştüren, her türlü iletişim ve diğer yeteneklerini kullanarak sayıların ötesini ortaya koyan kişidir.

Adli muhasebeciliğin bir meslek dalı olarak gündeme gelmesine ve giderek bir uzmanlık alanı haline dönüşmesine etki eden faktörlerden en belirginleri aşağıdaki gibi sıralanabilir (Bozkurt, 2000a:56-57; Pazarçeviren, 2005:3):

- Her gün yenilenen ve gelişen teknoloji sayesinde ticari işlemlerin giderek karmaşıklaşması,
- Toplumda bireylerin ve kurumların önceki zamanlara göre artan oranda mahkemelere başvurması,
- Toplumda birey ve kurumlarla devlet arasındaki ilişkilerin sorun oluşturmaları,
- İşletmelerde çalışanların yaptıkları yolsuzlukların giderek artması ve bu tür yolsuzlukların ortaya çıkartılması ve önlenmesinde zorlukların yaşanması,
- Artan sayıda ve büyük tutarlarda işletme başarısızlıklarının yaşanması,
- Hukuk alanıyla ilgili çeşitli konularda uzman kişilerin bilgilerine olan ihtiyacın artması ve özellikle de avukatlar ve mahkemelerin karşılaştıkları olaylarda daha fazla uzman desteğine ihtiyaç duymaları.

En belirginleri yukarıda sıralanan faktörlere bağlı olarak toplum, toplumu oluşturan kurum, işletme ve diğer kurumlar ortaya çıkan sorunların çözümünde destek verecek uzman kişilere ihtiyaç duymuşlar ve adli muhasebecilik mesleğinin oluşumu gündeme gelmiştir.

Yolsuzlukların, hata ve hilelerin artması adli muhasebecilik mesleğinin önemini bir kez daha gündeme taşımıştır. Yakın zamanda yaşanan Enron, Worldcom, Adelphia ve Xerox vb. şirket skandalları bunlara örnektir. Elbette ki konunun önemine bağlı olarak ülkeler ve ilgili meslek kuruluşları bu konulardaki çalışmalara başlamış ya da mevcut çalışmalarına hız kazandırmıştır.

Yolsuzlukların artması ile ABD başta olmak üzere batı ülkelerinde ön plana çıkan bu meslek; muhasebe, denetleme ve araştırma becerilerinden oluşan bir alanı ifade etmektedir. Adli muhasebecilik mesleği kapsamında yer alan hile denetçiliği veya araştırmacı muhasebecilik, yığınlar halinde bulunan verilerin yönetilmesini ve bu verilerden yola çıkarak anlamlı sonuçlar çıkarılmasını gerektirmektedir (Özkul ve Pektekin, 2009:59).

Muhasebede hile konusunda ön plana çıkan en önemli kurum yolsuzluk inceleme uzmanları birliğidir. Türkiye’de son yıllarda özellikle bankalarda muhasebe hileleri içeren önemli skandallar yaşanmış olmasına rağmen muhasebe mesleği birkaç kayda değer düzenleme dışında etkilenmemiştir (Çalıyurt, 2007:186).

Muhasebecilerin ve denetçilerin çalışmaları esnasında hile konusuna daha fazla önem vermeleri için son yıllarda muhasebe ile ilgili taraflar tarafından değişik mevzuat çalışmaları yapılmıştır. Hile ve hile eğitimi üzerine uluslararası düzenlemeler yapmada öne çıkan belli başlı kuruluşlar olarak Treadway Komisyonu, Uluslararası Muhasebeciler Birliği (IFAC), Amerikan Mali Müşavirler Odası Birliği (AICPA) gibi kuruluşlar sayılabilir (Erol, 2008:233).

Bir adli muhasebeciye ihtiyaç duyabilecek belli başlı taraflar ise aşağıdaki şekilde sıralanabilir (Pazarçeviren, 2005:4; forensicaccounting.com,2010):

- Avukatlar,
- Polis kuvvetleri,
- Sigorta şirketleri,
- Bankalar,
- Mahkemeler,
- İş dünyası,
- Hükümet temsilcileri ve hükümete bağlı tüzel kuruluşlar.

Adli muhasebecilik, yukarıda da ifade edilmeye çalışıldığı üzere, birçok disiplinden bilgi edinmeyi gerektiren, disiplinler arası bir alana işaret eder. Bu meslek sayesinde yargıya intikal etmiş olayların çözümünde muhasebe bilgilerinden, bu alanda iyi eğitim almış uzman kişilerin desteğinden yararlanılmaktadır. Adli muhasebeciliğin faaliyet alanlarının belli başlı üç noktada oluştuğu söylenebilir. Bunlar (Aktaş ve Kuloğlu, 2008:110-113; Pazarçeviren, 2005:4; Bozkurt, 2000a:57-60; forensicaccounting.com, 2010):

- Hile Denetçiliği veya Araştırmacı Muhasebecilik (İdari Destek)
- Dava Desteği (Hukuki Destek),
- Uzman Şahitlik (Bilirkişi Tanıklığı)

3.1 Hile Denetçiliği veya Araştırmacı Muhasebecilik (İdari Destek)

Adli muhasebeciler muhtemel suç soruşturmalarında yönetime yardımcı olabilmektedirler. Örneğin bir işletme tepe yöneticisi çalışanlarından birinin yolsuzluk yaptığından şüpheye düştüğünde adli muhasebeciye başvurmakta ve ondan profesyonel hizmet alabilmektedir (Bozkurt, 2000a:59). Ayrıca adli muhasebeciler, yapılan işlemlerde, belgelerde ya da kayıtlarda ortaya çıkabilecek hatalar nedeniyle oluşacak sorunlarda da şirket yönetimine yardımcı olabilmektedirler. Şirket yönetimi, şirkete yöneltilen cezalar konusunda veya hissedarların şirkete karşı açtığı suç unsuru taşıyan davalarda muhtemel idari hataların bulunup bulunmadığı hususunda da adli muhasebecilerden faydalanabilmektedir.

Son yıllarda işletme çalışanlarınca işlenen suçların / hilelerin sayısında da artışlar olduğu yapılan çeşitli araştırmaların sonucunda ortaya çıkmaktadır. Bu suç ve hilelerin merkezinde ise genellikle tepe yönetiminin ya da işletme çalışanlarının olduğu göze çarpmaktadır. Bu hilelere örnek olarak (Bozkurt, 2000b:63-68),

- İşletme çalışanları tarafından işletmelerine karşı yapılan hileler,
- Beyaz yakalılar tarafından işlenen suçlar,
- İşletme tepe yöneticilerinin işletme ilgililerini yanıltmaya yönelik olarak yaptıkları mali tablo hileleri,
- Yatırımlarla ilgili hileler,
- Ticari rüşvetler ve komisyonlar,
- Banka işlemleri ile ilgili hileler,
- Elektronik fon transferleri ile ilgili hileler,
- Kredi kartı hileleri,
- Bilgisayar hileleri,
- İnternet yoluyla yapılan hileler,

verilebilir.

Yukarıda verilen örneklerden de anlaşılacağı üzere hileli işlemlerin kapsamı çok genişlemiş ve zararları önemli boyutlara ulaşmıştır. Bu tür hilelerin ortaya çıkarılması ve önlenmesi uzmanlık gerektiren işlerden olmuştur. Genel standartlara göre eğitilmiş muhasebeci, bağımsız denetçi ve iç denetçilerden hilelerle savaşmada başarı beklemek zordur. Bu nedenle yeni bir meslek türü zorunlu olarak doğmuştur. Bu

mesleği yerine getirenlere, “Hile Denetçisi”, “Adli Muhasebeci” veya “Araştırmacı Muhasebeci” adı verilmektedir (Bozkurt, 2000a:59).

3.2 Dava Desteği (Hukuki Destek)

Dava desteği ya da hukuki destek, ifadesinden de anlaşılacağı üzere, mesleğin uygulanması noktasında bir dava öncesinde ya da dava sürerken ilgili yargı makamlarına ya da avukata sağlanan destek hizmetini ifade etmektedir. Daha çok olayın ekonomik boyutuyla ilgilenilir. Taraflar arasında yapılan bir sözleşmeye aykırı hareket edilmesi ya da herhangi bir ihmal ya da ihlal sonucunda ortaya çıkan bir mali kaybı hesaplamak adli muhasebeci tarafından sağlanan dava desteğine bir örnek oluşturur.

Adli muhasebecilerin hukuki destek anlamında yardımcı olabilecekleri konular;

- Gerekli verilerin ortaya konulması ve
- Toplanan verilerin analiz edilmesi

olmak üzere iki temel noktada toplanabilir (Crumbley, 1995:23).

Bunlardan gerekli verilerin ortaya konulması sürecinde, avukatların bir yasal işlemde ihtiyaç duyacakları verilerin ilgili, yeterli ve doğru olarak saptanması ve sunulması faaliyeti yer almaktadır. Analiz etme sürecinde ise, mahkemeye sunulacak mali nitelikteki verilerin değerlendirilmesi ve avukatların bu bulguları yorumlamasına yardım etme amacı yer almaktadır. Genel olarak bir adli muhasebecinin sağlayacağı dava desteği şu konuları kapsar (forensicaccounting.com,2010):

- Bir iddiayı tezip etmek veya desteklemek için gerekli dokümanları temin etmek,
- Eksik noktaları belirlemek ve durumun öncül bir değerlendirmesini yapmak için dokümanları incelemek,
- Finansal durumun anlaşılmasını ve sorulacak ek soruların bildirimini kolaylaştıracak olan bulguların incelenmesi sürecine katılmak,
- Karşı taraftaki bilirkişinin zarar (tazminat) talebi raporunu incelemek ve mevcut durumun eksik veya iyi yönleri hakkındaki raporları gözden geçirmek,
- Davanın sonuca bağlanılmasına (feragat etmeye) yönelik görüşme ve tartışmalara yardımcı olmak,
- Karşı tarafın tanığını dinlemek için duruşmaya katılmak ve “bir tarafın tanığının diğer tarafın avukatı tarafından sorguya çekilmesi” işlemine yardım etmek.

Adli muhasebecilerin ana temaları yukarıda belirtilen dava desteği hizmetini sunarken daha çok karşılarına çıkan dava konusu sorunları aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (Bozkurt, 2000a:58; Pazarçeviren, 2005:10; forensicaccounting.com, 2010):

- Her türlü yolsuzluk davaları,
- Ortaklık veya hissedar davaları,
- İşletmelerin mali kayıplarına ilişkin davalar,
- İşletme değerlemeleri,
- Hasar ve zarar tahminleri,
- Sigorta anlaşmazlıkları,
- Anlaşmalardan doğan sorunlar,
- Patent, hak ve markalarla ilgili doğan sorunlar,
- İşletmelerle ilgili ayrılma veya birleşme davaları,
- İflas davaları,
- Boşanmalarla ilgili mali anlaşmazlıklar,
- Mesleki ihmal nedeniyle ortaya çıkan uyumsuzluklar,
- Arabuluculuk ve tahkim.

Adli muhasebecilerden cinayet davalarında da yardım istendiği görülmektedir. Adli muhasebeci yoğun bir çabayla dolandırıcılık faaliyetini saklamaya veya değiştirmeye yönelik bir girişimin olup olmadığını belirlemek amacıyla muhasebe kayıtlarını inceleyerek, bazen bir cinayet nedenini de ortaya çıkarabilmektedir. Adli muhasebecilik hizmetleri savunma adına da eşit değer ve etkide kullanılabilir. Bu durumlarda çoğunlukla adli muhasebeci için amaç, davacı taraftan sunulan veya sunulacağı tahmin edilen senaryoyu çürütmek, ya da etkisizleştirmektir. Savunma adli muhasebeciyi mahkemenin gözünde "akılcı bir şüphe" yaratmak amacıyla davacının tezine zıt bir tez geliştirmekle görevlendirebilmektedir (Aktaş ve Kuloğlu, 2008:112).

3.3 Uzman Şahitlik (Bilirkişi Tanıklığı)

Dava konusu olmuş bir olayda, davacı ve davalı tarafların her ikisinin de uzman bilgiye sahip oldukları söylenemeyeceği gibi, bu sorunu çözmek için görevlendirilmiş olan yargı mensuplarının da her konuda uzman olmaları beklenemez. Dolayısıyla doğru karar verebilmek için konuyla ilgili uzman kişilerin bilgisine ihtiyaç duyulur. Bir adli muhasebeciden de zaman zaman bilirkişi tanıklığı, danışmanlık ya da hakemlik yapması istenebilmektedir. Bir adli muhasebeciden uzmanlık alanıyla ilgili konularda birtakım konuları değerlendirmesi, ilgili yasal mevzuata uygun bir şekilde sonuca ulaşması ve bu durumu rapor etmesi talep edilebilmektedir. Adli muhasebecilerin uzman şahitlik yaparak, uzmanlık alanlarıyla ilgili konularda destek vermeleri daha çok mahkemelerde gün-

deme gelmektedir. Mahkemelerde hakimler, bir davanın sağlıklı biçimde yürütülmesi ve doğru bir kararla sonuçlandırılması amacıyla adli muhasebecileri görevlendirebilmekte, onların uzman şahitliklerinden yararlanabilmektedir.

Bir adli muhasebeci, mahkemede uzman şahit olarak, duygusallıktan uzak, bilimsel metotlara uygun, belgelere dayalı, yaratıcı fikirler oluşturarak açık, net ve sade bir dille yazdığı raporunu, diğer bir ifadeyle uzman görüşünü yargı mercilerine sunar.

Adli muhasebecilerin uzman şahitlik faaliyetlerinde üzerlerine düşen görevlerden birkaçı aşağıdaki gibi sıralanabilir (Bozkurt, 2000a:58; Pazarçeviren, 2005:9):

- Dava konusu ile ilgili olarak gerekli araştırmaları yaparak çeşitli verileri toplamak,
- Bu verileri değerlendirerek bir sonuca ulaşmak,
- Oluşturduğu görüşünü mahkemede hakimlere ve avukatlara aydınlatıcı ve öğretici bir biçimde ifade etmek.

4. Adli Muhasebecinin Özellikleri

IRS (Amerika İç Gelirler Servisi) den emekli olmuş bir adli muhasebeci olan Robert R.Roche'un adli muhasebeyle ilgili olarak;

“Kayıtların görünen değerini kabul etmeyip arka planına bakan, dokümanlar hakkında şüphe duyan, gerçek niyeti araştıran, bilirkişi raporu hazırlayan, özellikle birilerinin yalan söyleme ihtimalinin olduğu durumlarda ortaya çıkan, bireylerle çok detaylı mülakatlar yaparak gerçeği ayrıntılarıyla ortaya koyan kişidir”

şeklindeki tanımı (Pazarçeviren, 2005:10) dikkate alındığında, adli muhasebecilerin normal muhasebeciler veya denetçilerden farklı olarak birtakım özellikleri taşımaları ve bazı konularda yoğun bilgi sahibi olmaları gerektiğini söylemek yanlış olmayacaktır.

Tüm profesyonel muhasebeciler açısından önemli olan ve İngilizce baş harfleriyle PIO olarak tanımlanan (Aktaş ve Kuloğlu, 2008:116) “P: Professionalism: Profesyonellik, I: Independence: Bağımsızlık, O: Objectivity: Objektiflik-Tarafsızlık” gibi temel karakteristiklerin yanında, genel olarak bir adli muhasebecinin taşıması gereken kişisel özellikler şunlardır (Bozkurt, 2000a:60; Pazarçeviren, 2005:10; forensicaccounting.com,2010):

Adli muhasebeci meraklı ve şüpheli olmalıdır: Bir adli muhasebeci mesleğiyle ilgili gelişmelere karşı ilgili ve meraklı olmalı, gerektiğinde sanki bir dedektifmiş gibi hareket etmeli, mesleki şüphencilik özelliğiyle üzerine aldığı her olayda şüphelerini korumalı ve doğruluklarını araştırmalıdır.

Adli muhasebeci ısrarcı ve dirençli olmalıdır: Adli muhasebeci, karşılaştığı olumsuzluklar nedeniyle hemen vazgeçmemeli, savunduğu durumu ispat etmede ısrarcı olmalı, üzerine aldığı iş tümüyle tamamlanana kadar araştırmalarını sürdürmelidir.

Adli muhasebeci yaratıcı olmalıdır: Adli muhasebeci uyması gereken genel ilke ve standartlar yanında mümkün olduğunca yaratıcı olmalıdır. Ayrıntılara dikkat etmeli, gerektiğinde bu ayrıntıları değerlendirerek sonuca ulaşmalıdır.

Adli muhasebeci iyi bir analitik düşünce ve sezgi yeteneğine sahip olmalıdır: Adli muhasebeci her olayı hem genel olarak hem de ayrıntıları ile yerinde derinden incelemelidir. Her olayın kendine özgü özel durumları olabileceğini dikkate almalıdır. İyi bir işletme sezgisine sahip olmalı, muhakeme gücü sağlam olmalı, kararlarında net, analitik ve mantıklı bir düşünceyi hakim kılmalıdır.

Adli muhasebeci iletişim kurmada başarılı olmalı ve güvenilir bir kişiliğe sahip olmalıdır: Bir adli muhasebeci, dikkatlice dinlemesini bilmeli, yazılı ve sözlü iletişimde başarılı olmalı, insan ilişkilerini sağlıklı bir biçimde kurabilmelidir.

Amerika'daki Sertifikalı Kamu Muhasebecileri (CPA) tarafından yapılan bir tanıma göre CPA'lar, mesleki kurullara bağlı ve dürüst bir şekilde çalışarak;

- Açık ve objektif bir şekilde konulara yaklaşan,
- Karmaşık bilgileri kritik bilgiler haline getiren,
- Fırsatları öngören ve yaratan profesyonellerdir (İbiş, 2002:37).

Yukarıda belirtilen karakteristik özelliklerle birlikte bir adli muhasebecinin mesleğini iyi bir şekilde yapabilmesi için sadece muhasebe alanıyla değil, diğer disiplinlerle ilgili de bilgili olması gerekmektedir. Daha önce de ifade edildiği üzere adli muhasebecilik, disiplinlerarası bir hizmet türüdür. Buradan hareketle bir adli muhasebecinin aşağıdaki alanlarda da bilgi sahibi olması gerekir (Bozkurt, 2000a:59; Pazarçeviren, 2005:11):

- Yoğun bir muhasebe bilgisi,
- Denetim,
- İstatistik,
- Bilgisayar uygulamaları,
- Hukuk,
- Psikoloji,
- Araştırma teknikleri,
- Suç bilimi,
- İşletme yönetimi.

Yukarıda belirtilen karakteristik özellikleri taşıyan, sıralanan alanlarda bilgi sahibi olabilen bir adli muhasebecinin tüm bu sıralanan bilgi seviyesine ulaşabilmesi için (Aktaş ve Kuloğlu, 2008:113),

- Uygun disiplinlerde sürekli eğitimi içeren iyi bir eğitim ve öğretim geçmişine,
- Kamu ve özel sektörde kazanılmış işletmecilik, muhasebe ve denetleme tecrübesine,
- İyi bir sözlü ve yazılı iletişim becerisine,
- Gelişmiş sosyal becerilere ve gerektiğinde takım ruhu bilinciyle çalışabilme yeteneğine sahip olması beklenir.

5. Adli Muhasebecilik İlkeleri

Tüm mesleklerde ilke denilince, ilgili meslek mensuplarının asgari düzeyde uymaları gereken kurallar, prosedürler anlaşılır. Bu kurallar mesleğin güven verici bir ortamda yapılması için model oluşturur.

Adli muhasebecilik, genel anlamda, bir doğruluk, uygunluk sorgulaması olduğuna göre, öncelikle bu faaliyetin kendisinin de kalite ve güvenilirliğinin sorgulanması gerekmektedir. Yani önceden saptanmış bazı belirleyici ölçütler olması gerekmektedir. İşte bu belirleyici ölçütler bizi bir takım ilkelerin saptanmasına, ortaya konmasına yönlendirmektedir.

Aslında adli muhasebecilik bir anlamda denetçilik yapmak demektir. Dolayısıyla adli muhasebecilik mesleğine ilişkin ilkelerden bahsetmek gerektiğinde denetim ilkelerine, literatürdeki adıyla denetim standartlarına* benzer ilkelerden söz etmek gerekecektir. Yine adli muhasebecilik ilkeleri oluşturulurken dikkate alınması gereken bir diğer konu da, adli muhasebecilerin taşınmaları gereken özelliklerin de aslında bu ilkelerin belirlenmesinde rol oynadığıdır.

Adli muhasebecilik mesleğine ilişkin ilkeler;

- 1.Genel İlkeler,
- 2.Bulguların Elde Edilmesi İle İlgili İlkeler,
- 3.Bulguların Değerlendirilmesi İle İlgili İlkeler

olmak üzere üç temel sınıflandırmaya tabi tutulabilir. Her sınıflandırmada farklı ilkeler yer alacaktır. Adli muhasebecilik mesleğine ilişkin ilkeler, mesleğin daha kaliteli ve daha güvenilir şekilde yapılabilmesi için genel ölçütleri belirler. Aşağıda kısa açıklamalarına değinilen bu ilkeler elbette ki gün geçtikçe daha da geliştirilecektir.

* Denetim standartlarına ilişkin daha geniş açıklamalara ilgili literatürden ulaşılabilir.

5.1 Genel İlkeler

Adli muhasebecilikle ilgili genel ilkeler, mesleğin nasıl yapılacağından ziyade, kimler tarafından yapılacağı üzerinde durur. Bu ilkeler, bir yandan adli muhasebeciyi tarif ederken, diğer yandan da bu mesleğin kimler tarafından yapılması gerektiğine işaret eder. Bu ilkelere örnek olarak (Aktaş ve Kuloğlu, 2008:117-118'de de değinildiği üzere);

- Mesleki Eğitim ve Deneyim İlkesi,
- Bağımsızlık İlkesi ve
- Mesleki Dikkat ve Özen İlkesi

verilebilir.

Mesleki Eğitim ve Deneyim İlkesi

Adli muhasebecilik bir uzman olarak gerekli teknik eğitim ve yeteneğe sahip kişi veya kişilerce yapılmalıdır. Mesleki yeterliliğin göstergesi eğitim düzeyidir. Bu mesleği yapabilmek için işletme, iktisat, maliye, hukuk gibi belirli temel alanlarda iyi bir eğitim geçmişine sahip olmak, belirli bir süre meslek mensupları yanında staj yapmak ve meslek odalarının yaptıkları sınavlarda başarılı olmak gibi birtakım şartları oluşturmak gereklidir.

Başarılı bir adli muhasebeci yakın geçmişte kazandığı mesleki eğitimin, yakın gelecek için yeterli olmadığını düşünerek, meslek içi eğitim, seminer ve kurs programlarına devam ederek, mesleki yayınları izleyerek kendini sürekli olarak yenileyip geliştirmelidir.

Adli muhasebe soruşturmaları gerekli mesleki eğitim ve deneyime sahip kişilerce ustalıkla ve profesyonel bir şekilde uzmanca gerçekleştirilmelidir.

Bağımsızlık İlkesi

Adli muhasebe mesleği ile ilgili tüm konularda adli muhasebeciler bağımsız düşünme mantığı içinde olmalıdır. Adli muhasebecilik mesleği kapsamında karar verirken hiçbir kişi, kurum, kuruluş ya da yetkilinin etkisi altında kalınmadan bağımsız davranılması gereklidir. Adli muhasebeci ancak bağımsız, tarafsız bir biçimde konuyu tüm yönleriyle eksiksiz olarak dikkate aldığı adli muhasebecilik mesleğine yakışır bir şekilde, kaliteli ve güvenilirliği tam kararlar vermiş olacaktır.

Bağımsızlık, adli muhasebecinin adli muhasebeye konu olan olayla ilgili tüm kurum ve kuruluşlardan ve düzenlediği raporun kullanıcılarından bağımsız olması anlamına gelmektedir.

Adli muhasebecinin bağımsızlığı ilkesi, adli muhasebe ile ilgili faaliyetlerinin kaliteli ve güvenilir bir biçimde yerine getirilmesinde ana unsur olarak görülmesi gerektiğinden üzerinde özenle durulması gereken bir ilkedir.

Mesleki Dikkat ve Özen İlkesi

Bu ilkeye göre adli muhasebeci gerek mesleğin icrası sırasında gerekse de ilgili raporunu hazırlama aşamasında gerekli dikkat ve özeni göstermek zorundadır.

Adli muhasebeci ne kadar mesleki eğitim, bilgi ve deneyim sahibi ve ne kadar bağımsız olursa olsun, adli muhasebecilik ile ilgili çalışmalarında mesleğin gerektirdiği özen ve titizliği göstermezse başarılı bir sonuç alınmaz. Yapılan işin başarısının ortaya konulan adli muhasebe çalışmasının kalitesiyle ölçüldüğü gözden uzak tutulmamalıdır.

Mesleğin gerektirdiği özen ve titizliğin adli muhasebe çalışmaları sırasında gösterilip gösterilmediğinin asgari koşulu, adli muhasebe sürecinin bütün aşamalarında adli muhasebecilik ilkelerine eksiksiz bir şekilde uyulmasıdır.

5.2 Bulguların Elde Edilmesi İle İlgili İlkeler

Adli muhasebecilikte bulguların elde edilmesi ile ilgili ilkeler, mesleğin nasıl yapılacağı, ne şekilde yürütüleceği üzerinde durur. İyi bir adli muhasebeci mesleğini yaparken konuyu ilgilendirebilecek tüm detayları incelemeli, bütünlük arzedecek parçaları birbirinden bir dedektif gibi ayırabilmeli, tüm olayları değerlendirerek elde ettiği bulguları yeterli sayı ve nitelikteki kanıtlarıyla desteklemelidir. Bulguların elde edilmesi ile ilgili ilkelere örnek olarak;

- Planlama İlkesi,
- Bütünlük İlkesi ve
- Kanıt Toplama İlkesi

verilebilir.

Planlama İlkesi

Geniş anlamda, somut bir faaliyetin gerçekleştirilmesi için izlenecek yolun belirlenmesi olarak ifade edilebilecek olan planlama, adli muhasebe mesleği açısından da büyük önem taşır.

Adli muhasebecilikle ilgili çalışmaların planlanması, adli muhasebecinin amaçlarına ulaşmak için neyi, nerede, ne sürede, hangi maliyetle ve kimlerin yardımı ile yapacağını önceden kararlaştırması faaliyetidir. Adli muhasebecinin vermiş olduğu bu kararlar ilgili planı oluşturur.

Adli muhasebecilikte planlama yapmanın amacı, adli muhasebeye konu olan olayları daha küçük parçalara bölmek, gerekirse yardımcıları bulmak ve görev alanları belirlemektir. Ayrıca adli muhasebecilik faaliyetiyle ilgili zaman planlaması yapmak da diğer bir amaçtır.

Bütünlük İlkesi

Adli muhasebe mesleği, daha önce de ifade edilmeye çalışıldığı üzere disiplinler arası bir konudur. Dolayısıyla adli muhasebeye konu olan bir olay değerlendirilirken şüpheli bir yaklaşım içinde, ipucu olabilecek her durum değerlendirilmeli ve konuyu etkileyecek tüm olaylar bir bütünlük içinde gözden geçirilmelidir. Her olay gerektiğinde bir bütünün parçaları olarak dikkate alınmalı ve bu parçalar birleştirilerek bütüne, yani esas duruma ulaşılmalıdır. Bu durum, doğru karar verme açısından oldukça önemlidir.

Adli muhasebeci muhasebe, yönetim, bilgisayar sistemleri, maliye, operasyon, risk yönetimi (sigorta) ve güvenlik bilgilerinin ve bu bilgiler üzerine rapor, tanım, ölçüm, analiz ve değerlendirme ifadelerinin güvenilirliğini ve bütünlüğünü gözden geçirmelidir. Adli muhasebeciler, operasyonlar üzerinde önemli etkisi olan politikaları, planları, prosedürleri, yasaları ve düzenlemeleri temin etmek için kurulan sistemleri irdelemelidirler. Uygunluk veya itaatsizliğe ilişkin bulgularını raporlamalıdır. Adli muhasebeci varlıkların muhafazasına ilişkin yöntemleri gözden geçirmeli ve mümkünse bu varlıkların fiziksel varlığını doğrulamalıdır. Bu varlıkların nasıl bir risk yönetimi programıyla korunduğunu, akılcı öngörüler gözönüne alınarak risklerin belirlenip belirlenmediğini saptamak amacıyla gözden geçirip değerlendirmelidir. Adli muhasebeci, akılcı öngörülerin idare tarafından yeterli, etkin ve ekonomik şekilde uygulanıp uygulanmadığını saptamak için hangi varlıkların kullanılmış veya kullanılmakta olduğunu değerlendirmelidir. Adli muhasebeci, sonuçların saptanan amaçlar ve hedeflerle (bütçeleme ve stratejik planlama gibi) uyumlu olup olmadığını ve operasyon ve programların planlandığı gibi yürütülüp yürütülmediğini anlamak için operasyon ve programları incelemelidir (Aktaş ve Kuloğlu, 2008:118-119).

Kanıt Toplama İlkesi

Kanıt toplama ilkesi, adli muhasebeye konu olan olayla ilgili bir sonuca ulaşmadan önce, fiziki inceleme, sayım, doğrulama, analitik incelemeler ve benzeri kanıt toplama teknikleri yoluyla uygun ve yeterli sayıda kanıtların toplanmasını içerir. Adli muhasebeci nicelik ve nitelik itibarıyla yeterli sayıda kanıtlarla ulaştığı sonucu destekler. Kanıtların nicelik ve niteliği adli muhasebeye konu olan olaya göre değişiklik gösterir. Kanıtın yeterliliği konusunda, adli muhasebecinin yapacağı çalışmalar belirleyici unsurdur. Adli muhasebeci iddia ettiği ya da ortaya koyduğu durumu herhangi bir çelişkiye düşülmeyecek şekilde ifade edebilmişse, kanıtların yeterli olduğu düşünülür.

Adli muhasebecilik mesleği bu ilke açısından değerlendirildiğinde, bir kanıt toplama ve toplanan kanıtların değerlendirilmesi sürecidir.

Adli muhasebecilikte kanıt olarak her türlü bilgi, belge ve kayıt kullanılabilir. Bu kanıtlar, hukukta kullanılan yasal kanıtlar olabileceği gibi farklı da olabilir. Diğer bir deyişle kanıtlar kesin, mutlak doğruluğa sahip hatasız nitelikte yasal kanıtlar olabileceği gibi, geçerliliği ve doğruluğu adli muhasebeci tarafından ispat edilebilen öznel yargılara dayalı da olabilir.

5.3. Bulguların Değerlendirilmesi İle İlgili İlkeler

Bulguların değerlendirilmesi ile ilgili ilkeler, adli muhasebecinin kanaat ve görüşlerinin eksiksiz bir biçimde sunulması ile ilgili ilke ve düzenlemeleri içermektedir. Bu ilkenin temel amacı, adli muhasebeye konu olan olayla ilgili olarak, kullanıcıların ihtiyaç duyduğu bilgilerin yeterli ölçüde açık ve kesin olarak belirli bir sistematik çerçevede sunulmasını sağlamaktır.

Adli muhasebeci, yaptığı adli muhasebe çalışmaları sonucunda ulaştığı sonucu bilgi kullanıcılarına yazılı bir rapor olarak sunar. Adli muhasebeci tarafından hazırlanan bu raporlar, adli muhasebeci ile bilgi kullanıcıları arasındaki iletişimi oluşturur. Bu yüzden adli muhasebe çalışmaları ile ilgili hazırlanan raporlar, kamuyu aydınlatma ilkesine göre, tüm tarafların aynı anlamı çıkartabileceği, ortak bir dille, net ve açık bir şekilde yazılmalıdır. Bulguların değerlendirilmesi ile ilgili ilkelere örnek olarak;

- Tam Açıklama İlkesi ve
- Görüş Bildirme İlkesi

verilebilir.

Tam Açıklama İlkesi

Adli muhasebecilikte önemli ilkelere biri de tam açıklama ilkesidir. Bu ilke, adli muhasebeye konu olan olayla ilgili sunulan ve ortaya konulan bilgilerin, yararlanacak kişi veya kurumların doğru karar vermelerine yardımcı olacak ölçüde yeterli, açık ve anlaşılır olması gerektiğini ifade eder.

Bu ilkeye göre adli muhasebeci tarafından hazırlanan ve sunulan bilgiler, bilgi kullanıcılarına alacakları kararlarda gerekli olan geçerli, noksansız, objektif bilgileri sunmalıdır. Adli muhasebeci sunduğu bilgilerin gerçekleri yansıttığı konusunda ve yaptığı açıklamalar konusunda ilgili bilgi kullanıcılarına karşı sorumluluk altındadır. Bu sorumluluk bilinciyle adli muhasebecilik mesleğini sürdürür.

Görüş Bildirme İlkesi

Görüş bildirme ilkesi, adli muhasebeci tarafından bir bütün olarak incelenen adli muhasebeye konu olan olayla ilgili değerlendirmenin yapılması, bu değerlendirme sonucunda olayla ilgili ulaşılan sonucun bir rapor halinde adli muhasebecinin görüşü olarak açıklanmasını ve bilgi kullanıcılarına ulaştırılmasını kapsar.

Adli muhasebeci, adli muhasebeye konu olan olayla ilgili tüm mesleki bilgi ve becerisini kullanarak, bağımsızlık ilkesine de uyarak ulaştığı sonucu bilgi kullanıcılarına fayda sağlayacak şekilde hazırlar ve ilgililere iletir. Kısacası bu ilke çerçevesinde adli muhasebeci, adli muhasebe çalışmaları ile ilgili olarak ulaştığı durumları ve vermiş olduğu kararı yazılı şekle, diğer bir ifadeyle rapora dönüştürmüştür.

6. Adli Muhasebe Süreci

Her adli muhasebe görevi kendine özgüdür. Bu nedenle, adli muhasebeyi ilgilendiren olaya yaklaşım ve izlenecek yollar da konuya özel olacaktır. Bununla birlikte genel olarak, adli muhasebe işlemi aşağıda detaylandırılan adımları içerir (Pazarçeviren, 2005:12-13.; forensicaccounting.com, 2010):

Müşteri ile Buluşma: Müşteri ile buluşma, olayın içindeki aktörlerin, sorunların ve önemli olayların anlaşılması açısından yardımcı olur, adli muhasebeciye yol gösterir.

Çatışmanın Tespiti: Taraflar ortaya çıkar çıkmaz, hemen bir uyuşmazlık kontrolü, çatışma tespiti yapılmalıdır.

Öncül (Başlangıç) Araştırması: Detaylı bir eylem planı yapmadan önce, bir ön araştırma yapmak her zaman faydalıdır. Bu öncül araştırma, sorunun daha iyi anlaşılmasına temel oluşturacak ve sonraki planların yapılmasına örnek teşkil edecektir.

Bir Eylem Planı Hazırlanması: Bu plan müşteri ile görüşerek ve öncül araştırmayı yaparak elde edilen verilerin, hedeflerin ve hedeflere ulaşmak için yararlanılacak metodolojinin en iyi şekilde kullanımını sağlar.

Doğru Kanıtların Elde Edilmesi: Olayın niteliği temel alınarak, dokümanların tespiti, ekonomik veriler, aktifler, kişi veya kurum ve olayın gerçekleştiğine ilişkin kanıt veya bilirkişi raporlarının incelenmesi bu kapsamda yer alır.

Analiz Etme: Analiz, olayın niteliğine bağlı olmakla birlikte, aşağıdaki maddeleri de içerebilir:

- Mali kaybın hesaplanması,
- Çok sayıdaki işlemlerin özeti,
- Aktiflerin takibe alınması,
- İskonto oranlarından faydalanılarak şimdiki(cari-bugünkü) değer bulunması,
- Defter kaydı, veri tabanı, bilgisayar programları gibi bilgisayar kullanılarak gerçekleştirilen uygulamalardan yararlanılması,
- Analizin, tablo ve grafiklerden yararlanılarak açıklanması.

Raporun Hazırlanması: Rapor; görevin niteliğine, araştırmanın kapsamına, uygulanacak yaklaşıma, bulguların veya fikirlerin sınırlarına göre çeşitli bölümlere ayrılarak hazırlanabilir. Raporunda, bulguların uygun bir şekilde desteklenmesi ve açıklanması için gerekirse tablo ve grafiklerden de yararlanılabilir.

7. Adli Muhasebecilik Eğitimi ve Meslek Mensubu Olma

Daha önceki açıklamalarımızdan da anlaşılacağı üzere, adli muhasebeci olabilmek için normal bir lisans eğitimi gerekli olmakla birlikte, sadece bu eğitimin yeterli olabileceğini söylemek çok doğru olmaz. Adli muhasebecilik yapabilmek için ilave eğitimler gerekmekte, mesleki deneyim büyük önem taşımaktadır. Aşağıda konu, Türkiye dışından örnekler verilerek ve ardından da Türkiye’de bu konuyla ilgili yapılabileceklerle değinilerek ele alınmıştır.

7.1 Türkiye Dışından Örnekler

Adli muhasebecilikte eğitimin yanında deneyimin de büyük önem taşıdığı daha önce vurgulanmıştı. Örneğin ABD’de belgeli bir adli muhasebeci olabilmek için aşağıda belirtilen aşamalardan geçilmesi gerekmektedir (Bozkurt, 2000a:60-61):

- Lisans eğitimi,
- İki yıl süreyle mesleki deneyim,
- ABD’de faaliyet gösteren “*Diplomalı Hile Araştırmacıları Kuruluşu (Association of Certified Fraud Examiners-ACFE)*” nun sınavlarında başarılı olmak.

Adli muhasebecilik ve hile denetçiliği konularında faaliyet gösteren kurumlar arasında en önemlisi olarak kabul edilen ACFE, yaygın hizmetler vermekte, eğitim ve seminerler düzenlemektedir. Yaklaşık 25.000 kayıtlı meslek mensubu bulunan kurumun meslek sınavlarında,

- Finansal işlemler,
- Araştırmacılık,
- Yasal unsurlar ve
- Suç bilimi

olmak üzere dört ana bölüm bulunmaktadır (Bozkurt, 2000a:61).

ACFE yanında mesleğe katkı sağlayan, mesleğin belli ölçülerde standardizasyonunu sağlamak üzere çeşitli çalışmalarda bulunan diğer kurumlara örnek olarak,

- The Canadian Institute of Chartered Accountants-CICA
- The Chartered Accountants-CA
- National Association of Certified Fraud Examiners-CR-NACFE
- National Association of Forensic Accounting-NAFA

gibi kurumlar gösterilebilir (Pazarçeviren, 2005:16-17).

Adli muhasebeciliği kendine meslek olarak seçen ve bu işi profesyonel adli muhasebeci olarak yapan uzmanların pek çoğunun Yeminli Hile Müfettişi (CFE) veya Sertifikalı Kamu Muhasebecisi (CPA) gibi mesleki bir sertifikası vardır. Bu tür sertifikaların verilmesi için yukarıda birkaçının adı sıralanan çeşitli kurum ve kuruluşlar ile üniversiteler devreye girmiştir. Örneğin Florida Atlantik Üniversitesi'nde adli muhasebe konusyla ilgili derslerin olduğu lisansüstü programlar mevcuttur (Pazarçeviren, 2005:13 ve 17; forensicaccounting.com, 2010).

7.2 Türkiye Açısından Konuya Bakış

Konuya Türkiye açısından bakıldığında çalışmaların Avrupa'daki kadar hızlı olmamakla birlikte, İstanbul Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası (İSMMM) 'nın düzenlediği seminer ve kurs programlarının, diğer çeşitli meslek kuruluşları ve üniversiteler tarafından düzenlenen seminer ve çalıştayların olduğu göze çarpmaktadır. Türkiye'de henüz kurumsal bir yapı ve yasal bir düzenleme mevcut değildir.

Türkiye'de halihazırdaki mevcut uygulamalar göz önüne alındığında muhasebe ile hukuk ilişkilerinin kesiştiği durumlarda konunun bilirkişilik uygulaması ile çözüme kavuşturulduğu dikkati çekmektedir. Bilirkişiler de ilgili yargı mercii tarafından görevlendirilen meslekle ilgili kişilerden oluşturulmaktadır. Ancak bilirkişilik uygulaması adli muhasebecilik ile eş tutulabilecek kadar geniş kapsamlı olmadığı gibi daha önce bahsettiğimiz yetkinliklere sahip kişileri işaret etmekten de uzaktır. Uygulamadaki şekliyle bilirkişilik yapabilmek için, ilgili konuda çalışmalar yapmış olmak, belirli bir eğitim seviyesine sahip olmak gibi genel kriterler yeterli olabilmektedir. Oysa daha önceki başlıklarda ifade ettiğimiz anlamdaki adli muhasebecilik genel kriterleri taşımının yanında ilave bazı özel kriterleri de gerekli kılmaktadır. Bu durum, adli muhasebeciliğin sadece muhasebe bilim alanıyla değil, diğer birçok bilim alanıyla da ilgili olabileceğinden kaynaklanmaktadır. Konu bu açıdan değerlendirildiğinde adli muhasebeciliğin bilirkişilik uygulamasından daha kapsamlı olarak algılanması gerektiğini söylemek yanlış olmayacaktır.

Konunun Ülkemiz açısından henüz yeni bir konu olması, günümüze kadar yukarıdaki başlıklarda bahsedildiği anlamıyla uygulama örneklerinin olmayışı dikkate alındığında, ilk zamanlarda başlı başına ayrı bir meslek dalı olarak gündeme getirilmesi yerine, muhasebe mesleği kapsamında bir uzmanlık dalı olarak dikkate alınması, gelişmeye ihtiyaç duyan bu konu için daha elverişli bir ortamın hazırlanmasına olanak sağlayacaktır. Diğer taraftan daha önceki başlıklarda yer alan, adli muhasebecide bulunması gereken özellikler ile adli muhasebecilik ilkeleri de dikkate alındığında başlangıç itibarıyla adli muhasebenin daha çok muhasebe mesleği ile ilişkili olduğu gözden uzak tutulamaz. Buradan hareketle de adli muhasebe ve adli muhasebecilik ile ilgili çalışmaların başlangıç itibarıyla muhasebe meslek alanında oluşmasının sağlanması, halihazırdaki mevcut bir takım imkanların kullanılmasının elde edilmesi açısından önem taşımaktadır.

Adli muhasebecilik mesleğinin Ülkemiz'de de diğer Avrupa ülkelerinde olduğu gibi oluşumunu ve gelişimini sağlamak amacıyla belirli özelliklere sahip kurumlar oluşturulmalıdır. Resmi Gazete'de yayınlanan Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun yürürlüğe gi-

receği 01 Temmuz 2012 tarihinden itibaren Türkiye’de de uygulamaya geçirilmesi planlanan;

- ✓ Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS),
- ✓ Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS),
- ✓ Uluslararası Denetim Standartları (UDS),
- ✓ Basel II Risk Yönetim Uygulamaları

dikkate alınacak olursa, mali müşavirlik ve özellikle de denetim hizmeti verilmesi konusunda yeni ihtiyaçlar ortaya çıkacaktır. Adli muhasebecilik mesleğinin de bu ihtiyaçlar çerçevesinde düşünülerek gerekli yasal alt yapısının da oluşturularak gündeme getirilmesi adli muhasebecilik mesleğinin gelişimi açısından isabetli olacaktır.

Yeni Türk Ticaret Kanunu’nun 397 nci maddesinde *uluslararası denetim standartlarına göre* denetimin yapılması gerektiğinden bahsedilmektedir. Yine aynı Kanun’un 400 ncü maddesinde denetçi olabileceklerin *üyeleri yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşavir sıfatını taşıyan bağımsız denetleme kuruluşu* olması gerektiğinden söz edilmektedir. Buradan hareketle adli muhasebeciliğin Türkiye’de gelişiminin sağlanması için çeşitli kurumsallaşma modelleri gündeme getirilebilir. Örneğin bu çerçevede kurumsal müşavirlik ya da denetim kuruluşları oluşturularak bu kuruluşların üyeleri arasında,

- Yeminli mali müşavir olanların bir sınava tabi tutularak, bu sınavı başaranların aynı zamanda adli muhasebeci sıfatına sahip olmaları ve kendilerine belge verilmesi,
- Yeminli mali müşavir olmamakla birlikte, muhasebe veya hukuk alanında meslek mensubu olmak koşuluyla, eğitim düzeyleri de gözetilerek ve belirli bir tecrübeyi edinmiş olmaları şartıyla sınava girme hakkı tanınarak, sınavda başarılı olanların adli muhasebeci sıfatına sahip olmaları ve kendilerine belge verilmesi,
- Uzmanlık alanı gözetilerek belirli bir eğitim düzeyine sahip olma ve belirli bir tecrübeyi edinmiş olmaları şartıyla sınavsız olarak adli muhasebeci olabilme ve belge alabilme hakkının sağlanması konusunda düzenlemeler yapılması,

gibi modeller oluşturulup daha sonra geliştirilmek üzere başlangıç adımları atılabilir. Böylece bir yandan adli muhasebeciler belirli, ayırt edici ve seçici birtakım kriterler ile önceden saptanmış standartlara göre belirlenmiş olur, diğer yandan da adli muhasebe mesleğinin yerine getirilmesine ve gelişmesine olanak sağlayacak olan yasal alt zeminin oluşturulabilmesi için ilk adımlar atılmış olur.

Ayrıca bu türlü bir oluşum çerçevesinde muhasebe mesleğinde bir alt uzmanlık alanı olarak yeminli mali müşavirlik, serbest muhasebeci mali müşavirlik yanında adli

muhasebecilik de yerini almış olarak hukuk ile muhasebenin kesiştiği noktada görev paylaşımı içerisinde kendine yer edinmiş olur.

8. Sonuç ve Öneriler

Bilgi toplumu sürecini yaşadığımız 21.yüzyılda teknolojik gelişmelere bağlı olarak yaşanan hızlı değişim, tüm mesleklerde olduğu gibi, muhasebe alanında da kendini göstermiş, muhasebe mesleğinde bir yandan yeni kavramlar gündeme gelirken diğer yandan eski uygulamalar geçerliliklerini gün geçtikçe yitirmeye başlamıştır. Bu durumun doğal bir sonucu olarak da muhasebecilerin kendilerini yenilemeleri gerektiği konusu önceki zamanlara göre günümüzde daha çok ağırlık kazanmıştır.

Bu çalışmamızda, yaşanan bu değişim ve gelişmelere bağlı olarak ortaya çıkan ve Türkiye açısından hem literatür hem de uygulama olarak henüz yeni sayılabilecek olan ve çoğu kez “adli muhasebe ya da adli muhasebecilik” olarak nitelendirilen yeni bir meslek alanı hakkında bilgiler verilmiştir.

Son zamanlarda iş hayatında ve toplumun çeşitli kesimlerinde ortaya çıkan çok çeşitli ve değişik teknolojik güçler kullanılarak işlenen suçlar, adli muhasebecilik mesleğinin ortaya çıkmasına neden olmuş ve yeni bir meslek alanı doğmuştur.

Tüm gelişmiş ülkelerde olduğu gibi, Türkiye’de de iş hayatında ve toplumun çeşitli kesimlerinde yaşanan gelişmelere bağlı olarak ortaya çıkan çok çeşitli ve değişik teknolojik güçler kullanılarak işlenen suçlar bu mesleğe olan ihtiyacı gün geçtikçe artırmış, gerekli önlemleri alarak adli muhasebe konusuna giren konular nedeniyle ortaya çıkabilecek zararları en aza indirmek adeta bir zorunluluk haline gelmiştir.

Adli muhasebe ya da adli muhasebecilik konusu Avrupa’da yaklaşık 30-40 yıllık bir geçmişe sahip olmakla birlikte özellikle 90’lı yılların başından itibaren ivme kazanarak gelişmeye başlamıştır. Türkiye’de konu bilimsel anlamda değerlendirildiğinde ise, daha yeni sayılabilecek bir konumdadır. Henüz Avrupa’daki örneklerine benzer kurum ve kuruluşlar oluşmadığı gibi eğitim noktasında da yetersizlikler söz konusudur. Adli muhasebeyle ilgili literatür zenginleştikçe konunun önemi anlaşılmaya başlanmıştır.

Türkiye’de de konunun tüm yönleriyle ele alınarak gerekli sistematik çalışmaların yapılması gerekmektedir. Bu noktada yapılabilecekler arasında;

- Adli muhasebecilik mesleğinde söz sahibi olacak kurum ve kuruluşlar ile bu kurum ve kuruluşların sahip olması gereken asgari standartların belirlenmesi,
- Bu konuyla ilgili danışmanlık hizmeti verebilecek, kurs, seminer ya da çeşitli sertifika programları düzenleyebilecek kurum ya da kuruluşların oluşturulmasının teşvik edilmesi, bu alanlara ilişkin birtakım özendirici avantajların sağlanması,
- Konularında uzman kişilerin katıldığı seminer ve kurs programlarını içeren eğitim çalışmalarının yapılması,

- İlgili kurumların bünyelerinde lisansüstü programların oluşturulması,
- Üniversitelerdeki ders programlarına adli muhasebe ve adli muhasebecilik konusuna ilişkin derslerin konulması, ya da mevcut derslerde bu konulara ilişkin vaka çalışmalarına değinerek derslerin içeriğinde bu konulara yer verilmesi,
- Konuya ilişkin olarak ilgili kurumların desteğinin alınması ve yasal çerçevenin oluşturulmasıyla ilgili çalışmaların başlatılması,

sıralanabilir.

Sonuç olarak, şu andaki muhasebecilik anlayışından çok daha farklı olan, daha fazla uzmanlık gerektiren bir meslek alanı olarak karşımıza çıkan “adli muhasebecilik” mesleğine Türkiye’de olan ihtiyaç gün geçtikçe artmaktadır. Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına tam olarak uyum sağlama sürecine giren Türkiye’de bu meslek alanı için gerekli alt yapı ve bilgi birikimi mevcuttur. Konularında uzman kişilerin yer alacağı kurum, kuruluş ve kurullar ile gerekli yasal zeminin oluşturulması ve sistematik bir plan çerçevesinde iyi bir örgütlenmeyle adli muhasebecilik mesleği hem gelişecek hem de hak ettiği saygınlığa kavuşacaktır.

Kaynaklar

AKTAŞ, Hüseyin ve Gökhan KULOĞLU (2008), “Adli Muhasebe ve Adli Muhasebecilik Mesleği”, Muhasebe ve Denetime Bakış, Yıl: 8, Sayı:25, Mayıs.

BOESCHE, Roger, The First Great Political Realist: Kautilya And His Arthashastra, amazon.com.

BOZKURT, Nejat (2000a), “Muhasebe ve Denetim Mesleğinde Yeni Bir Alan “Adli Muhasebecilik”, Yaklaşım Dergisi, Yıl:8, Sayı:94, Ekim.

BOZKURT, Nejat (2000b), “İşletme Çalışanları Tarafından Yapılan Hileleri Doğuran Nedenler“, Yaklaşım Dergisi, Yıl:8, Sayı:92, Ağustos.

CRUMBLY, D. Larry (2001), “New Technologies’ Effect on Forensic Auditing”, Fifteenth Annual International Financial Management Conference, April 2 to April 6, Miami, Florida.

CRUMBLY, D. Larry (1995), “Forensic Accountants Appearing In The Literature” New Accountant, Vol:10, Issue: 7, April.

CRUMBLY, D. Larry, Nicholas APOSTOLOU (2002), “Forensic Accounting: A New Growth Area Accounting”, Ohio CPA Journal, Vol:16, Issue: 3, July-September.

ÇALİYURT, Kıymet (2007), “Muhasebede Hile Eğitiminde Uluslararası Gelişmeler ve Türkiye Açısından Değerlendirme”, XXVI.Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Antalya.

EROL, Mikail (2008), “İşletmelerde Yaşanan Yolsuzluklara (Hata ve Hileler) Karşı Denetimden Beklentiler”, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt:13, Sayı:1.

İBİŞ, Cemal (2002), “Bilgi Çağında Muhasebecilik Mesleğinin Geleceği ve Yeni Muhasebeci Kimliği”, XVII.Türkiye Muhasebe Kongresi, İstanbul, 10-12 Ekim.

MANNİNG, George A. (2000), Financial Investigation And Forensic Accounting.

OBERHOLZER, C. (2002), “Quality Management In Forensic Accounting”, Gordon Enstitute Of Business Science, November.

ÖZKUL, Fatma Ulucan, Pınar PEKTEKİN (2009), “Muhasebe Yolsuzluklarının Tespitinde Adli Muhasebecinin Rolü ve Veri Madenciliği Tekniklerinin Kullanılması”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Muhasebe Öğretim Üyeleri Bilim ve Dayanışma Vakfı (MÖDAV), Cilt:11, Sayı:4, Aralık.

PAZARÇEVİREN, Selim Yüksel (2005), Adli Muhasebecilik Mesleği”, ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt:1, Sayı:2.

REZAAE, Zobihollah, Gerald H. LINDER, Alon REINSTEIN (1997), “Integrating Forensic Accounting Into The Accounting Curriculum”, Accounting Education, Vol:1, Issue:2.

<http://www.forensicaccounting.com>, Erişim Tarihi: 01.11.2010.

<http://www.kapitalymm.com>, Erişim Tarihi: 01.11.2010.